

Окончателен текст на стандарта
декември 2019 г.

*Международен одиторски стандарт 315
(преработен 2019 г.)*

МОС 315 (преработен 2019 г.)

и

последвали съответни
изменения в други
международни стандарти,
произтичащи от МОС 315
(преработен 2019 г.)

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. 244](#).

ISA.

СЪДЪРЖАНИЕ

	стр.
МОС 315 (преработен 2019 г.) Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания.....	4
Последвали съответни изменения в други международни стандарти.....	117

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 315 (ПРЕРАБОТЕН 2019 г.)

ИДЕНТИФИЦИРАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ НА РИСКОВЕТЕ ОТ СЪЩЕСТВЕНИ НЕПРАВИЛНИ ОТЧИТАНИЯ

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след
15 декември 2021 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	
Обхват на настоящия МОС	1
Ключови концепции	2
Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането)	9
Дата на влизане в сила.....	10
Цел	11
Дефиниции	12
Изисквания	
Процедури за оценка на риска и свързани с това дейности.....	13–18
Получаване на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, приложимата рамка за финансово отчитане и системата за вътрешен контрол на предприятието	19–27
Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания.	28–37
Документация	38
Материали за приложение и други пояснителни материали	
Дефиниции.....	A1–A10
Процедури за оценка на риска и свързани с това дейности	A11–A47
Получаване на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, приложимата рамка за финансово отчитане и системата за вътрешен контрол на предприятието	A48–A183
Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания	A184–A236
Документация	A237–A241

Приложение 1: Съображения при разбиране на предприятието и неговия бизнес модел

Приложение 2: Разбиране на факторите за вътрешноприсъщ риск

Приложение 3: Разбиране на системата на предприятието за вътрешен контрол

Приложение 4: Съображения при разбиране на звеното за вътрешен одит на предприятието

Приложение 5: Съображения при разбиране на информационните технологии (ИТ)

Приложение 6: Съображения при разбиране на общите ИТ контроли

Международен одиторски стандарт (МОС) 315 (преработен 2019 г.), *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания*, следва да бъде разглеждан заедно с МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*.

МОС 315 (преработен 2019 г.) е получил одобрението на Съвета за публичен надзор (РЮВ), който е достигнал до заключението, че при разработването на стандарта е следвана регламентираната процедура и че общественият интерес е отчетен по подходящ начин.

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорността на одитора за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет.

Ключови концепции в настоящия МОС

2. МОС 200 разглежда общите цели на одитора при провеждането на одит на финансови отчети,¹ включително да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да намали одиторския риск до приемливо ниско ниво.² Одиторският риск е функция на риска от съществени неправилни отчитания и риска на разкритията.³ МОС 200 пояснява, че рискове от съществени неправилни отчитания може да съществуват на две нива:⁴ на ниво цялостен финансов отчет; и на ниво твърдение за вярност за класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания.
3. МОС 200 изисква одиторът при планиране и изпълнение на одита да използва професионална преценка и да планира и изпълнява одита с професионален скептицизъм, отчитайки, че е възможно да съществуват обстоятелства, които да станат причина финансовият отчет да съдържа съществено неправилно отчитане.⁵
4. Рисковете на ниво финансов отчет се отнасят всеобхватно до финансовия отчет като цяло и засягат потенциално множество твърдения за вярност. Рисковете от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност се състоят от два компонента – вътрешноприсъщ риск и риск на контрола:
 - Вътрешноприсъщият риск се описва като податливостта на дадено твърдение за вярност относно клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване към неправилно отчитане, което, индивидуално или като обща сума заедно с други неправилни отчитания, може да е съществено, преди да се вземат предвид каквито и да било свързани с него контроли.
 - Рискът на контрола се описва като рискът, че може да съществуват неправилни отчитания в твърдение за вярност относно клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване, които биха могли да бъдат съществени, индивидуално или в съвкупност с други неправилни отчитания, които няма да бъдат предотвратени, или открити и коригирани своевременно от системата на вътрешния контрол на предприятието.

¹ МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*

² МОС 200, параграф 17

³ МОС 200, параграф 13(в)

⁴ МОС 200, параграф А36

⁵ МОС 200, параграфи 15–16

5. МОС 200 пояснява, че рисковете от съществено неправилно отчитане се оценяват на ниво твърдение за вярност, за да се определи характерът, времето на изпълнение и обхватът на допълнителните одиторски процедури, които са необходими, за да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства.⁶ По отношение на идентифицираните рискове от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност, настоящият МОС изисква отделно оценяване на вътрешноприсъщия риск и риска на контрола. Както е пояснено в МОС 200, вътрешноприсъщият риск е по-висок по отношение на някои твърдения за вярност и свързаните с тях класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, отколкото по отношение на други. В настоящия МОС степента, в която вътрешноприсъщият риск варира е наречена „спектър на вътрешноприсъщия риск“.
6. Идентифицираните и оценени от одитора рискове от съществени неправилни отчитания включват както тези, които се дължат на грешка, така и тези, които се дължат на измама. Макар и двата вида да са адресирани от настоящия МОС, значимостта на измамата е такава, че в МОС 240⁷ са включени допълнителни изисквания и насоки във връзка с процедурите за оценка на риска и свързаните с това дейности за получаване на информация, която да се използва за идентифициране, оценяване и отговор на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама.
7. Процесът на одитора за идентифициране и оценяване на рисковете изисква повторение на определени стъпки и е динамичен. Разбирането от страна на одитора на предприятието и средата, в която то функционира, приложимата рамка за финансово отчитане и системата на предприятието за вътрешен контрол са взаимозависими с концепциите в рамките на изискванията за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания. При получаване на разбирането, изисквано от настоящия МОС, биха могли да бъдат разработени първоначални очаквания за рисковете, които да бъдат допълнително прецизирани с напредъка на одитора в хода на процеса по идентифициране и оценяване на рисковете. Наред с това, настоящият МОС и МОС 330 изискват одиторът да преразглежда оценките на рисковете и да модифицира допълнително цялостните отговори и допълнителните одиторски процедури на базата на одиторските доказателства, получени от изпълнението на допълнителните одиторски процедури в съответствие с МОС 330 или в случай че бъде получена нова информация.
8. МОС 330 изисква одиторът да планира и приложи общи отговори, за да адресира оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет.⁸ МОС 330 пояснява допълнително, че оценката на одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет и общите отговори на одитора се влияят от разбирането на одитора за контролната среда. МОС 330 изисква също така одиторът да планира и изпълни допълнителни одиторски процедури, чиито характер, време на изпълнение и обхват се базират върху, и са в

⁶ МОС 200, параграф А43а и МОС 330, *Одиторски процедури в отговор на оценените рискове*, параграф 6

⁷ МОС 240, *Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети*

⁸ МОС 330, параграф 5

отговор на, оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност.⁹

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

9. МОС 200 посочва, че някои МОС включват съображения, свързани с възможността мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането), които илюстрират прилагането на изискванията по отношение на всички предприятия, независимо от това дали тяхното естество и отнасящите се до тях обстоятелства са повече или по-малко сложни.¹⁰ Настоящият МОС е предназначен за одити на всякакви предприятия, независимо от техния размер или сложност, и поради това материалите за приложение включват конкретни съображения, специфични както за по-малко сложните, така и за по-сложните предприятия. Макар да е възможно размерът на предприятието да е индикатор за неговата сложност, някои по-малки предприятия може да са сложни, а други по-големи предприятия да са по-малко сложни.

Дата на влизане в сила

10. Настоящият МОС е в сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2021 г.

Цел

11. Целта на одитора е да идентифицира и оцени рисковете от съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност, като по този начин осигури база за разработване и изпълнение на процедури в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания.

Дефиниции

12. За целите на настоящия МОС, следните термини имат значението, дадено им по-долу:
- (а) *Твърдения за вярност* – Изявления, изрични или от друго естество, във връзка с признаването, оценяването, представянето или оповестяването на информация във финансовия отчет, които са залежали в уверенията на ръководството, че финансовият отчет е изготвен в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. Твърденията за вярност се използват от одитора при разглеждане на различните видове потенциални неправилни отчитания, които биха могли да възникнат, при идентифициране, оценяване и отговор на рисковете от съществени неправилни отчитания. (Вж. параграф А1)
 - (б) *Бизнес риск* – Риск, възникващ в резултат на важни условия, събития, обстоятелства, действия или бездействия, които биха могли да се отразят неблагоприятно върху

⁹ МОС 330, параграф 6

¹⁰ МОС 200, параграф А65а

способността на предприятието да постигне целите си и да изпълни стратегиите си или риск възникващ в резултат на неподходящо определени цели и стратегии.

- (в) *Контроли* – Политики или процедури, които предприятието установява, за да постигне целите на ръководството или лицата, натоварени с общо управление във връзка с контрола. В този контекст: (Вж. параграфи А2–А5)
 - (i) Политиките са изявления за това какво следва или не следва да се направи в предприятието, за да се осъществи контролът. Такива изявления може да са документирани, изрично заявени в комуникации или подразбиращи се чрез действия или решения.
 - (ii) Процедурите са действия за прилагане на политиките.
- (г) *Общи контроли на информационните технологии (ИТ)* – Контроли над ИТ процесите на предприятието, които подкрепят непрекъснатото и правилно функциониране на ИТ средата, включително непрекъснатото ефективно функциониране на контролите върху обработката на информацията и интегритета на информацията (т.е., пълнотата, точността и валидността на информацията) в информационната система на предприятието. Вижте също дефиницията на *ИТ среда*.
- (д) *Контроли върху обработката на информацията* – Контроли, отнасящи се до обработването на информацията в ИТ приложенията или неавтоматизираните информационни процеси в информационната система на предприятието, които пряко адресират рисковете за интегритета на информацията (т.е., пълнотата, точността и валидността на информацията за сделките и операциите и друга информация). (Вж. параграф А6)
- (е) *Фактори за вътрешноприсъщ риск* – Характеристики на събития или условия, които оказват влияние върху податливостта към неправилно отчитане, независимо дали дължащо се на измама или грешка, на твърдение за вярност относно клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване, преди да бъдат взети под внимание контролите. Такива фактори може да са качествени или количествени и включват сложност, субективност, промяна, несигурност или податливост на неправилно отчитане поради предубеденост на ръководството или други фактори за риск от измама¹¹, доколкото те засягат вътрешноприсъщия риск. (Вж. параграфи А7–А8)
- (ж) *ИТ среда* – ИТ приложенията и подкрепящата ги ИТ инфраструктура, както и ИТ процесите и ИТ персонала, ангажиран с тези процеси, които предприятието използва за подкрепа на бизнес операциите и постигане на бизнес стратегиите. За целите на настоящия МОС:
 - (i) ИТ приложение е програма или набор от програми, който се използва за инициране, обработване, документирани и отчитане на сделки и операции или информация. ИТ приложенията включват складове на данни/информационни банки и генератори на отчети.

¹¹ МОС 240, параграфи А24 - А27

- (ii) ИТ инфраструктурата обхваща мрежата, операционните системи и базите данни и свързаните с тях хардуер и софтуер.
 - (iii) ИТ процесите представляват процесите на предприятието за управление на достъпа до ИТ средата, управление на промените в програмите или промените в ИТ средата и управление на ИТ операциите.
- (з) *Уместни твърдения за вярност* – Твърдение за вярност относно клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване е уместно, когато то съдържа идентифициран риск от съществени неправилни отчитания. Определянето на това дали дадено твърдение за вярност е уместно се извършва преди да бъдат взети под внимание свързаните с него контроли (т.е., вътрешноприсъщ риск). (Вж. параграф А9)
- (и) *Рискове, произтичащи от използването на ИТ* – Податливостта на контролите върху обработката на информацията на неефективно проектиране или функциониране или рискове за интегритета на информацията (т.е., пълнотата, точността и валидността на информацията за сделките и операциите и друга информация) в информационната система на предприятието поради неефективно проектиране или функциониране на контролите в ИТ процесите на предприятието (вж. ИТ среда).
- (й) *Процедури за оценка на риска* – Одиторските процедури, разработени и изпълнени с цел идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, на ниво финансов отчет и ниво твърдение за вярност.
- (к) *Значим клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване* – Клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване, за които е налице едно или повече уместни твърдения за вярност.
- (л) *Съществен риск* – Идентифициран риск от съществени неправилни отчитания: (Вж. параграф А10)
- (i) по отношение на който оценката на вътрешноприсъщия риск е близо до горния край на спектъра на вътрешноприсъщия риск поради степента, в която факторите за вътрешноприсъщ риск оказват влияние върху комбинацията от вероятността от възникване на неправилно отчитане и величината на потенциалното неправилно отчитане в случай че такова възникне; или
 - (ii) който трябва да бъде третиран като съществен риск в съответствие с изискванията на други МОС.¹²
- (м) *Система за вътрешен контрол* – Системата, разработена, внедрена и поддържана от лицата, натоварени с общо управление, ръководството и друг персонал, за да осигури разумна степен на сигурност относно постигането на целите на предприятието по отношение надеждността на финансовото отчитане, ефикасността и ефективността на операциите и спазване изискванията на приложимите закони и нормативни разпоредби. За целите на МОС, системата за вътрешен контрол се състои от пет взаимосвързани компонента:

¹² МОС 240, параграф 27 и МОС 550, *Свързани лица*, параграф 18

- (i) Контролна среда;
- (ii) Процесът на предприятието по оценка на риска;
- (iii) Процесът на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол;
- (iv) Информационна система и комуникации; и
- (v) Контролни дейности.

Изисквания

Процедури за оценка на риска и свързани с това дейности

13. Одиторът следва да разработи и изпълни процедури за оценка на риска, за да получи одиторски доказателства, които да осигурят подходяща база за: (Вж. параграфи А11–А18)
- (a) идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност; и
 - (б) разработването на допълнителни одиторски процедури в съответствие с МОС 330.
- Одиторът следва да разработи и изпълни процедурите за оценка на риска по начин, който да не е пристрастен с оглед получаване на одиторски доказателства, които са потвърждаващи или изключване на одиторски доказателства, които са противоречащи. (Вж. параграф А14)
14. Процедурите за оценка на риска следва да включват следното: (Вж. параграфи А19–А21)
- (a) проучващи запитвания към ръководството и други подходящи лица в рамките на предприятието, включително лица от звеното за вътрешен одит (в случай че такова звено съществува). (Вж. параграфи А22–А26)
 - (б) аналитични процедури. (Вж. параграфи А27–А31)
 - (в) наблюдение и фактически проверки. (Вж. параграфи А32–А36)

Информация от други източници

15. При получаване на одиторски доказателства в съответствие с параграф 13, одиторът следва да вземе под внимание информацията от: (Вж. параграфи А37–А38)
- (a) одиторските процедури във връзка с приемането и продължаването на взаимоотношението с клиента или ангажимента за одит; и
 - (б) когато е приложимо, други ангажименти, изпълнени от съдружника, отговорен за ангажимента, за това предприятие.
16. Когато одиторът възнамерява да използва информация, получена от предишния му опит с предприятието и от одиторските процедури, изпълнени в предишни одити, одиторът следва да оцени дали тази информация продължава да е уместна и надеждна в качеството на одиторски доказателства по отношение на настоящия одит. (Вж. параграфи А39–А41)

Обсъждане в екипа по ангажимента

17. Съдружникът, отговорен за ангажимента и други ключови членове на екипа по ангажимента следва да обсъдят прилагането на приложимата рамка за финансово отчитане и податливостта на финансовия отчет към съществени неправилни отчитания. (Вж. параграфи А42–А47)
18. Когато има членове на екипа по ангажимента, които не участват в обсъждането в екипа по ангажимента, съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да определи кои въпроси трябва да бъдат комуникирани до тези членове.

Получаване на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, приложимата рамка за финансово отчитане и системата за вътрешен контрол на предприятието (Вж. параграфи А48-А49)

Разбиране за предприятието и средата, в която то функционира и за приложимата рамка за финансово отчитане (Вж. параграфи А50-А55)

19. Одиторът следва да изпълни процедури за оценка на риска, за да получи разбиране за:
 - (а) следните аспекти на предприятието и средата, в която то функционира:
 - (i) организационната структура на предприятието, структурата му на собственост и управление и неговия бизнес модел, включително степента, в която бизнес моделът включва използването на ИТ; (Вж. параграфи А56-А67)
 - (ii) отраслови, регулаторни и други външни фактори; (Вж. параграфи А68-А73) и
 - (iii) оценките, използвани във вътрешен и външен аспект, за оценяване на финансовите резултати от дейността на предприятието; (Вж. параграфи А74-А81)
 - (б) приложимата рамка за финансово отчитане и счетоводните политики на предприятието и причините за евентуални промени в тях; (Вж. параграфи А82-А84) и
 - (в) как факторите за вътрешноприсъщ риск оказват влияние върху податливостта на твърденията за вярност към неправилни отчитания и степента на това влияние при изготвяне на финансовите отчети в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане, на базата на разбирането, получено съгласно (а) и (б). (Вж. параграфи А85-А89)
20. Одиторът следва да оцени дали счетоводните политики на предприятието са подходящи и съответстват на приложимата рамка за финансово отчитане.

Разбиране за компонентите на системата за вътрешен контрол на предприятието (Вж. параграфи А90–А95)

Контролна среда, процесът на предприятието по оценка на риска и процесът му по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол (Вж. параграфи А96-А98)

Контролна среда

<p>21. Одиторът следва да получи разбиране за контролната среда, имаща отношение към изготвянето на финансовите отчети, чрез изпълнение на процедури за оценка на риска, като: (Вж. параграфи А99–А100)</p>	
<p>(а) разбере набора от контроли, процеси и структури, които адресират: (Вж. параграфи А101-А102)</p> <p>(i) начина, по който се изпълняват надзорните отговорности на ръководството, като например културата на предприятието и ангажираността на ръководството с почтеността и етичните ценности;</p> <p>(ii) когато лицата, натоварени с общо управление, не съвпадат с ръководството, независимостта на тези лица и осъществявания от тях надзор над системата на предприятието за вътрешен контрол;</p> <p>(iii) възлагането от страна на предприятието на правомощия и отговорности;</p> <p>(iv) как предприятието привлича, развива и запазва притежаващите компетентност лица; и</p> <p>(v) как предприятието държи лицата отговорни за техните отговорности при осъществяване на целите на системата за вътрешен контрол;</p>	<p>и</p> <p>(б) оцени дали: (Вж. параграфи А103-А108)</p> <p>(i) ръководството, под надзора на лицата, натоварени с общо управление, е създадо и поддържа култура на честност и етично поведение;</p> <p>(ii) контролната среда осигурява подходяща основа за останалите компоненти на системата на предприятието за вътрешен контрол, вземайки под внимание естеството и сложността на предприятието; и</p> <p>(iii) недостатъците на контрола, идентифицирани в контролната среда, подкопават останалите компоненти на системата на предприятието за вътрешен контрол.</p>

Процесът на предприятието по оценка на риска

<p>22. Одиторът следва да получи разбиране за процеса на предприятието по оценка на риска, имащ отношение към изготвянето на финансовите отчети, чрез изпълнение на процедури за оценка на риска, като:</p>	
<p>(а) разбере процеса на предприятието за: (Вж. параграфи А109-А110)</p> <p>(i) идентифициране на бизнес рисковете, имащи отношение към целите на финансовото отчитане; (Вж. параграф А62)</p> <p>(ii) оценяване значимостта на тези рискове, включително вероятността от тяхното възникване; и</p> <p>(iii) адресиране на тези рискове;</p>	<p>и</p> <p>(б) оцени дали процесът на предприятието по оценка на риска е подходящ за обстоятелствата, свързани с предприятието, вземайки под внимание естеството и сложността на предприятието. (Вж. параграфи А111–А113)</p>

23. В случай че одиторът идентифицира рискове от съществени неправилни отчитания, които ръководството не е идентифицирало, одиторът следва:

- (а) да определи дали такива рискове са от вида, който одиторът е очаквал да са били идентифицирани от процеса на предприятието по оценка на риска и ако това е така – да получи разбиране за причините, поради които процесът на предприятието по оценка на риска не е идентифицирал тези рискове от съществени неправилни отчитания; и
- (б) да прецени последствията за оценката на одитора съгласно параграф 22(б).

Процесът на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол

<p>24 . Одиторът следва да получи разбиране за процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол, имащ отношение към изготвянето на финансовите отчети, чрез изпълнение на процедури за оценка на риска, като: (Вж. параграфи А114–А115)</p>	
<p>(а) разбере тези аспекти от процеса на предприятието, които адресират:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) непрекъснатото и отделно оценяване във връзка с текущото наблюдение на ефективността на контролите и идентифицирането на недостатъци на контрола и отстраняването на идентифицираните недостатъци; (Вж. параграфи А116-А117) и (ii) звеното за вътрешен одит на предприятието, ако има такова, включително неговото естество, отговорности и дейност; (Вж. параграф А118) <p>(б) разбере източниците на информация, използвани в процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол и основанието, на което предприятието счита информацията за достатъчно надеждна за целта; (Вж. параграфи А119–А120)</p>	<p>и</p> <p>(в) оцени дали процесът на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол е подходящ за обстоятелствата, свързани с предприятието, вземайки под внимание естеството и сложността на предприятието. (Вж. параграфи А121-А122)</p>

Информационна система и комуникации и контролни дейности (Вж. параграфи А123–А130)

Информационна система и комуникации

<p>25. Одиторът следва да получи разбиране за информационната система и комуникациите на предприятието, имащи отношение към изготвянето на финансовите отчети, чрез изпълнение на процедури за оценка на риска, като: (Вж. параграф А131)</p>	
<p>(а) разбере дейностите на предприятието по обработка на информацията, включително неговите данни и информация, ресурсите, които ще бъдат използвани при тези дейности и политиките, които дефинират по отношение на значими класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания: (Вж. параграфи А132-А143)</p> <p>(i) как информацията се движи през информационната система на предприятието, включително как:</p> <p>а. сделките и операциите се инициират и как информацията за тях се документира, обработва, коригира при необходимост, включва в главната книга и отчита във финансовия отчет; и</p> <p>б. информацията относно събития и условия, различни от сделки и операции, се улавя, обработва и оповестява във финансовия отчет;</p> <p>(ii) счетоводните записвания, конкретни сметки във финансовия отчет и други подкрепящи записи, свързани с потоците информация в информационната система;</p> <p>(iii) процеса на финансово отчитане, използван за изготвяне на финансовия отчет на предприятието, включително оповестяванията; и</p> <p>(iv) ресурсите на предприятието, включително ИТ средата, имащи отношение към (а)(i) до (а)(iii) по-горе;</p> <p>(б) разбере как предприятието комуникира съществените въпроси, подкрепящи изготвянето на финансовия отчет и свързаните с това отчетни отговорности в информационната система и други</p>	<p>и</p> <p>(в) оцени дали информационната система и комуникациите на предприятието подкрепят по подходящ начин изготвянето на финансовите отчети на предприятието в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. (Вж. параграф А146)</p>

<p>компоненти на системата за вътрешен контрол: (Вж. параграфи А144-А145)</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) между лицата в рамките на предприятието, включително как са комуникирани финансово-отчетните роли и отговорности; (ii) между ръководството и лицата, натоварени с общо управление; и (iii) с външни страни, като например тези с регулаторни правомощия; 	
--	--

Контролни дейности

<p>26. Одиторът следва да получи разбиране за компонента контролни дейности, чрез изпълнение на процедури за оценка на риска, като: (Вж. параграфи А147–А157)</p>	
<p>(а) идентифицира контролите, които адресират рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност в компонента контролни дейности, както следва:</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) контроли, които адресират риск, определен като съществен; (Вж. параграфи А158-А159) (ii) контроли над счетоводните записи, включително нестандартни счетоводни записи, използвани за документиране на еднократни, необичайни сделки и операции или корекции; (Вж. параграфи А160-А161) (iii) контроли, за които одиторът планира да тества оперативната ефективност при определяне естеството, времето на изпълнение и обхвата на тестването по същество, което следва да включва контролите, адресиращи рискове, по отношение на които процедурите по същество сами по себе си не осигуряват достатъчни и уместни одиторски доказателства; и (Вж. параграфи А162-А164) (iv) други контроли, които одиторът, на базата на професионалната си преценка, счита че са целесъобразни, за да му предоставят възможност да изпълни целите на параграф 13 по отношение на рисковете на ниво твърдение за вярност; (Вж. параграф А165) 	<p>и</p> <p>(г) по отношение на всеки контрол, идентифициран в (а) или (в)(ii): (Вж. параграфи А175-А181)</p> <ul style="list-style-type: none"> (i) оцени дали този контрол е проектиран ефективно, за да адресира риска от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност или е проектиран ефективно, за да подкрепи функционирането на други контроли; и (ii) определи дали този контрол е бил внедрен, като изпълни процедури в допълнение към проучващите запитвания до персонала на предприятието.

<p>(б) на базата на контролите, идентифицирани в (а), идентифицира ИТ приложенията и други аспекти на ИТ средата на предприятието, които са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ; (Вж. параграфи А166-А172)</p> <p>(в) по отношение на такива ИТ приложения и други аспекти на ИТ средата, идентифицирани в (б), идентифицира: (Вж. параграфи А173–А174)</p> <p>(i) съответните рискове, произтичащи от използването на ИТ; и</p> <p>(ii) общите ИТ контроли на предприятието, които адресират тези рискове;</p>	
--	--

Недостатъци на контрола в системата на предприятието за вътрешен контрол

27. На базата на одиторската оценка на всеки от компонентите на системата на предприятието за вътрешен контрол, одиторът следва да определи дали са идентифицирани един или повече недостатъци на контрола. (Вж. параграфи А182–А183)

Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания (Вж. параграфи А184-А185)

Идентифициране на рисковете от съществени неправилни отчитания

28. Одиторът следва да идентифицира рисковете от съществени неправилни отчитания и да определи дали такива съществуват на: (Вж. параграфи А186–А192)
- (а) ниво финансов отчет; (Вж. параграфи А193–А200) или
 - (б) ниво твърдение за вярност относно класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания. (Вж. параграф А201)
29. Одиторът следва да определи уместните твърдения за вярност и свързаните с тях значими класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания. (Вж. параграфи А202–А204)

Оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет

30. По отношение на идентифицираните рискове от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет, одиторът следва да оцени рисковете и: (Вж. параграфи А193–А200)
- (а) да определи дали тези рискове оказват влияние върху оценяването на рисковете на ниво твърдение за вярност; и
 - (б) да оцени естеството и обхвата на техния всеобхватен ефект върху финансовия отчет.

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

Оценяване на вътрешноприсъщия риск (Вж. параграфи A205–A217)

31. По отношение на идентифицираните рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност, одиторът следва да оцени вътрешноприсъщия риск, като оцени вероятността и величината на неправилното отчитане. При това одиторът следва да вземе под внимание как и степента, в която:
 - (а) факторите за вътрешноприсъщ риск оказват влияние върху податливостта на съответните твърдения за вярност към неправилно отчитане; и
 - (б) рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет оказват влияние върху оценяването на вътрешноприсъщия риск по отношение на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност. (Вж. параграфи A215–A216)
32. Одиторът следва да определи дали някои от оценените рискове от съществени неправилни отчитания са съществени рискове. (Вж. параграфи A218–A221)
33. Одиторът следва да определи дали процедурите по същество сами по себе си не могат да осигурят достатъчни и уместни одиторски доказателства по отношение на някои от рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност. (Вж. параграфи A222–A225)

Оценяване на риска на контрола

34. В случай че одиторът планира да тества оперативната ефективност на контролите, одиторът следва да оцени риска на контрола. В случай че одиторът не планира да тества оперативната ефективност на контролите, оценката на одитора на риска на контрола следва да е такава, че оценката на риска от съществени неправилни отчитания да съвпада с оценката на вътрешноприсъщия риск. (Вж. параграфи A226–A229)

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

35. Одиторът следва да оцени дали одиторските доказателства, получени в резултат на процедурите за оценка на риска, предоставят подходяща база за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания. Ако това не е така, одиторът следва да изпълни допълнителни процедури за оценка на риска до получаването на одиторски доказателства, които да предоставят такава база. При идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания одиторът следва да вземе под внимание всички одиторски доказателства, получени в резултат на процедурите за оценка на риска,

независимо дали потвърждаващи или противоречащи на твърденията за вярност, направени от ръководството. (Вж. параграфи А230–А232)

Класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, които не са значими, но са съществени

36. По отношение на съществени класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, които не са били определени като значими класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, одиторът следва да оцени дали това определяне остава подходящо. (Вж. параграфи А233–А235)

Преразглеждане на оценката на риска

37. Ако одиторът получи нова информация, която не съответства на одиторските доказателства, върху които одиторът първоначално е базирал идентификацията или оценките на рисковете от съществени неправилни отчитания, одиторът следва да преразгледа идентификацията или оценката. (Вж. параграф А236)

Документация

38. Одиторът следва да включи в одиторската документация:¹³ (Вж. параграфи А237–А241)

- (а) Обсъжданията в екипа по ангажимента и съществените решения, до които е достигнато;
- (б) Ключовите елементи от разбирането на одитора в съответствие с параграфи 19, 21, 22, 24 и 25; източниците на информация, от които е придобито разбирането на одитора; както и изпълнените процедури за оценка на риска;
- (в) Оценката на проектирането на идентифицираните контроли и определянето дали тези контроли са били внедрени в съответствие с изискванията на параграф 26; и
- (г) Идентифицираните и оценени рискове от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност, включително съществените рискове и рисковете, по отношение на които процедурите по същество сами по себе си не могат да осигурят достатъчни и уместни одиторски доказателства, както и логическата обосновка на направените съществени преценки.

Материали за приложение и други пояснителни материали

Дефиниции (Вж. параграф 12)

Твърдения за вярност (Вж. параграф 12(а))

А1. Одиторите използват категории твърдения за вярност, за да разгледат различните видове потенциални неправилни отчитания, които биха могли да възникнат при идентифициране, оценяване и отговор на рисковете от съществени неправилни отчитания. Примери за тези категории твърдения за вярност са описани в параграф А190. Твърденията за вярност се

¹³ МОС 230, *Одиторска документация*, параграфи 8–11 и А6–А7

различават от писмените изявления, изисквани от МОС 580,¹⁴ за да потвърдят определени въпроси или подкрепят други одиторски доказателства.

Контроли (Вж. параграф 12(в))

- A2. Контролите са внедрени в компонентите на системата за вътрешен контрол на предприятието.
- A3. 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.
- A4. Процедурите може да бъдат направени задължителни посредством формална документация или други комуникации от страна на ръководството или лицата, натоварени с общо управление, или да са резултат от поведение, което не е задължително, но се обуславя от фирмената култура на предприятието. Спазването на процедурите може да бъде принудително наложено чрез действията, разрешени от използваните от предприятието ИТ приложения, или чрез други аспекти на фирмената ИТ среда.
- A5. Контролите могат да са преки или непреки. Преките контроли представляват контроли, които са достатъчно прецизни, за да адресират рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност. Непреките контроли представляват контроли, които подкрепят преките контроли.

Контроли върху обработката на информацията (Вж. параграф 12(е))

- A6. Рискове за интегритета на информацията възникват в резултат на податливост към неефективно въвеждане и прилагане на политиките на предприятието по отношение на информацията, които представляват политики, дефиниращи информационните потоци, записи и процеси на отчитане в информационната система на предприятието. Контролите върху обработката на информацията представляват процедури, които подкрепят ефективното въвеждане и прилагане на политиките на предприятието по отношение на информацията. Контролите върху обработката на информацията може да са автоматизирани (т.е., заложиени 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.

Фактори за вътрешноприсъщ риск (Вж. параграф 12(е))

Приложение 2 излага допълнителни съображения, свързани с разбирането на факторите за вътрешноприсъщ риск.

- A7. 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:

¹⁴ МОС 580, *Писмени изявления*

- Сложност;
- Субективност;
- Промяна;
- Несигурност; или
- Податливост към неправилни отчитания поради предубеденост на ръководството или други фактори за риск от измама, доколкото те засягат вътрешноприсъщия риск.

А8. Други фактори за вътрешноприсъщ риск, които оказват влияние върху податливостта към неправилни отчитания на твърдение за вярност относно клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване може да включват:

- количествената или качествена значимост на този клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване; или
- обемът или липсата на еднородност в състава на позициите, които ще бъдат обработени чрез този клас сделки и операции или салдо по сметка или ще бъдат отразени в оповестяването.

Уместни твърдения за вярност (Вж. параграф 12(з))

А9. Рискът от съществени неправилни отчитания може да се отнася до повече от едно твърдение за вярност, в който случай всички твърдения за вярност, за които се отнася този риск представляват уместни твърдения за вярност. Ако дадено твърдение за вярност няма идентифициран риск от съществени неправилни отчитания, то тогава то не представлява уместно твърдение за вярност.

Съществени рискове (Вж. параграф 12(л))

А10. Съществеността може да бъде описана като относителната важност на даден въпрос и се преценява от одитора в контекста, в който съответният въпрос бива разглеждан. По отношение на вътрешноприсъщия риск, съществеността може да се разглежда в контекста на това как и степента, в която, факторите за вътрешноприсъщ риск оказват влияние върху комбинацията от вероятността от възникването на неправилно отчитане и величината на потенциалното неправилно отчитане, в случай че такова възникне.

Процедури за оценка на риска и свързани с това дейности (Вж. параграфи 13–18)

А11. Рисковете от съществени неправилни отчитания, които трябва да бъдат идентифицирани и оценени, включват както тези, дължащи се на измама, така и тези, дължащи се на грешка, като и двата вида са обхванати от настоящия МОС. Значимостта на измамата обаче е такава, че в МОС 240 са включени допълнителни изисквания и насоки във връзка с процедурите за оценка на риска и свързаните с това дейности за получаване на информация, която да се използва за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама.¹⁵ В допълнение, следните МОС предоставят допълнителни

¹⁵ МОС 240, параграфи 12–27

изисквания и насоки относно идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания във връзка със специфични въпроси или обстоятелства:

- МОС 540 (преработен)¹⁶ във връзка с приблизителните счетоводни оценки;
- МОС 550 във връзка с взаимоотношенията и сделките със свързани лица;
- МОС 570 (преработен)¹⁷ във връзка с принципа-предположение за действащо предприятие; и
- МОС 600¹⁸ във връзка с финансовите отчети на група.

A12. Професионалният скептицизъм е необходим за критичното оценяване на одиторските доказателства, събрани при изпълнение на процедурите за оценка на риска, и помага на одитора да запази повишено внимание за одиторски доказателства, които да не са тенденциозни в посока, потвърждаваща съществуването на рискове или в посока, отхвърляща съществуването на рискове. Професионалният скептицизъм е нагласа, която се прилага от одитора при извършването на професионални преценки, след което осигурява база за действията на одитора. Одиторът използва професионална преценка при определяне кога разполага с одиторски доказателства, които да осигурят подходяща база за оценяване на риска.

A13. Прилагането на професионален скептицизъм от одитора може да включва:

- Поставяне под въпрос на противоречаща информация и надеждността на документацията;
- Преценка на отговорите на проучващите запитвания и друга информация, получена от ръководството и лицата, натоварени с общо управление;
- Запазване на повишено внимание по отношение на условия, които биха могли да сочат за възможно неправилно отчитане, дължащо се на измама или грешка; и
- Преценка дали получените одиторски доказателства подкрепят извършената от одитора идентификация и оценка на рисковете от съществени неправилни отчитания в светилната на естеството и обстоятелствата на предприятието.

Защо получаването на одиторски доказателства по непредубеден начин е важно (Вж. параграф 13)

A14. Разработването и изпълнението на процедури за оценка на риска, за да бъдат получени одиторски доказателства, които да подкрепят идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания по непредубеден начин, може да подпомогне одитора при идентифициране на потенциално противоречаща информация, което да му помогне при

¹⁶ МОС 540 (преработен), *Одит на приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания*

¹⁷ МОС 570 (преработен), *Действащо предприятие*

¹⁸ МОС 600, *Конкретни съображения – одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)*

упражняване на професионален скептицизъм при идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания.

Източници на одиторски доказателства (Вж. параграф 13)

A15. Разработването и изпълнението на процедури за оценка на риска, за да бъдат получени одиторски доказателства по непредубеден начин може да включва получаване на доказателства от множество източници в рамките на предприятието или извън него. От одитора обаче не се изисква да извършва изчерпателно търсене, за да идентифицира всички възможни източници на одиторски доказателства. В допълнение към информацията от други източници¹⁹, източниците на информация за процедурите за оценка на риска може да включват:

- Взаимодействие с ръководството, с лицата, натоварени с общо управление, и с друг ключов персонал на предприятието, като например, вътрешните одитори.
- Определени външни страни, като например, регулаторни органи, независимо дали информацията се получава пряко или косвено.
- Публично налична информация относно предприятието, например, публикувани от предприятието прессъобщения, материали за анализатори или заседания на групи инвеститори, доклади на анализатори или информация относно сделките с ценни книжа на предприятието.

Независимо от източника на информация, одиторът преценява уместността и надеждността на информацията, която ще бъде използвана в качеството на одиторски доказателства, в съответствие с МОС 500.²⁰

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането) (Вж. параграф 13)

A16. Характерът и обхватът на процедурите за оценка на риска ще варират в зависимост от естеството и обстоятелствата на предприятието (например, степента на формализиране на политиките и процедурите на предприятието или на неговите процеси и системи). Одиторът използва професионална преценка, за да определи естеството и обхвата на процедурите за оценка на риска, които да бъдат изпълнени, за да се удовлетворят изискванията на настоящия МОС.

A17. Независимо че степента, в която политиките и процедурите на предприятието и неговите процеси и системи са формализирани може да варира, от одитора се изисква да придобие разбиране в съответствие с параграфи 19, 21, 22, 24, 25 и 26.

Примери:

¹⁹ Вж. параграфи А37 и А38.

²⁰ МОС 500, *Одиторски доказателства*, параграф 7

Някои предприятия, включително по-малко сложни предприятия и особено предприятия, ръководени от собственика си, може да не са установили структурирани процеси и системи (например, процес по оценка на риска или процес по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол) или да са установили процеси или системи с ограничена документация или липса на вътрешна съгласуваност по отношение на това как те биват осъществявани. Когато такива системи и процеси не са формализирани, одиторът все пак може да е в състояние да изпълни процедури за оценка на риска посредством наблюдение и проучващи изпитвания.

От други, обикновено по-сложни предприятия, се очаква да имат по-формализирани и документираните политики и процедури. Одиторът може да използва тази документация при изпълнение на процедурите за оценка на риска.

- A18. Естеството и обхватът на процедурите за оценка на риска, които трябва да бъдат изпълнени първия път, когато се осъществява ангажиментът, може да са по-разширени в сравнение с процедурите при повтарящ се ангажимент. В последващи периоди одиторът може да се фокусира върху промените, възникнали след предходния период.

Видове процедури за оценка на риска (Вж. параграф 14)

- A19. МОС 500²¹ пояснява видовете одиторски процедури, които може да бъдат изпълнени при получаване на одиторски доказателства от процедурите за оценка на риска и допълнителните одиторски процедури. Възможно е естеството, времето на изпълнение и обхватът на одиторските процедури да бъдат повлияни от факта, че част от счетоводните данни и други доказателства може да са налични само в електронен вид или само към определен момент от време.²² В съответствие с МОС 330, одиторът може да изпълни процедури по същество или тестове на контролите едновременно с процедурите за оценка на риска, когато би било ефективно да постъпи по този начин. Получените одиторски доказателства, които подкрепят идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания, може да подкрепят също така и разкриването на неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност или оценяването на оперативната ефективност на контролите.
- A20. Макар от одитора да се изисква да изпълни всички процедури за оценка на риска, описани в параграф 14 в хода на получаване на необходимото разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, приложимата рамка за финансово отчитане и системата на предприятието за вътрешен контрол (вж. параграфи 19–26), от одитора не се изисква да изпълнява всички тях по отношение на всеки един аспект на това разбиране. Възможно е да бъдат изпълнени други процедури, когато информацията, която ще бъде получена може да е полезна при идентифициране на рисковете от съществени неправилни отчитания. Примерите за такива процедури може да включват отправяне на проучващи запитвания до външния юридически съветник на предприятието или външни надзорни органи или експерти по оценяване, които предприятието е използвало.

²¹ МОС 500, параграфи А14–А17 и А21–А25

²² МОС 500, параграф А12

Автоматизирани инструменти и техники (Вж. параграф 14)

A21. Използвайки автоматизирани инструменти и техники, одиторът може да изпълни процедури за оценка на риска върху големи обеми данни (от главната книга, аналитичните счетоводни сметки или други оперативни данни), включително за анализ, повторно изчисление, повторно изпълнение или равнения.

Проучващи запитвания до ръководството и други лица в рамките на предприятието (Вж. параграф 14(a))

Защо да се отправят проучващи запитвания до ръководството и други лица в рамките на предприятието

A22. Информацията, получавана от одитора с цел да се подкрепи подходяща база за идентифицирането и оценяването на рисковете и разработването на допълнителни одиторски процедури, може да бъде получена посредством проучващи запитвания до ръководството и лицата, отговорни за финансовото отчитане.

A23. Проучващите запитвания до ръководството, лицата, отговорни за финансовото отчитане, други подходящи лица в рамките на предприятието и други служители с различни нива на правомощия може да предложат на одитора различни гледни точки при идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания.

Примери:

- Проучващите запитвания, насочени към лицата, натоварени с общо управление, може да помогнат на одитора да разбере обхвата на надзора, осъществяван от страна на тези лица над изготвянето на финансовите отчети от ръководството. МОС 260 (преработен)²³ откроява важното значение на ефективната двустранна комуникация за оказване съдействие на одитора в това отношение при получаване на информация от лицата, натоварени с общо управление.
- Проучващите запитвания до служителите, отговорни за инициране, обработване или документиране на сложни или необичайни сделки и операции може да помогнат на одитора при оценяване целесъобразността на избора и прилагането на определени счетоводни политики.
- Проучващите запитвания, насочени към фирмения юридически съветник може да осигурят информация относно такива въпроси, като съдебни дела, спазване изискванията на закони и нормативни разпоредби, информация за случаи на измама или подозирани случаи на измама, засягащи предприятието, гаранции, следпродажбени задължения, споразумения (като например, съвместни предприятия) с бизнес партньори и значението на договорни условия.
- Проучващите запитвания, насочени към персонала от звената за маркетинг и продажби може да осигурят информация относно промени в маркетинговата стратегия на предприятието, тенденции в продажбите или договорни споразумения с клиенти на предприятието.
- Проучващите запитвания, насочени към звеното за управление на риска (или проучващи запитвания към лицата, изпълняващи такива функции) може да осигурят информация относно оперативни и регулаторни рискове, които биха могли да засегнат финансовото отчитане.
- Проучващите запитвания, насочени към ИТ персонала може да осигурят информация относно промени в системите, скривове в системите или контрола или други свързани с ИТ рискове.

Съображения, специфични за организациите от публичния сектор

A24. При отправяне на проучващи запитвания до лица, които биха могли да разполагат с информация, която вероятно би била от полза при идентифициране на рисковете от съществени неправилни отчитания, одиторите на организациите от публичния сектор може да получат информация от допълнителни източници, като например, от одиторите, ангажирани с одит на резултатите от дейността или други одити, свързани с организацията.

Проучващите запитвания до звеното за вътрешен одит

²³ МОС 260 (преработен), *Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление*, параграф 4(б)

Приложение 4 излага съображения във връзка с разбирането на звеното за вътрешен одит на предприятието.

Защо да се отправят проучващи запитвания до звеното за вътрешен одит (в случай че такова звено съществува)

A25. В случай че предприятието има звено за вътрешен одит, проучващите запитвания до подходящите лица в рамките на това звено може да подпомогнат одитора при получаване на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира и системата на предприятието за вътрешен контрол при идентифициране и оценяване на рисковете.

Съображения, специфични за организациите от публичния сектор

A26. Одиторите на организациите от публичния сектор често имат допълнителни отговорности по отношение на вътрешния контрол и спазването на изискванията на приложимите закони и нормативни разпоредби. Проучващите запитвания до подходящите лица в рамките на звеното за вътрешен одит може да подпомогнат одиторите при идентифициране на риска от съществено неспазване на изискванията на приложимите закони и нормативни разпоредби и риска от недостатъци на контрола, свързани с финансовото отчитане.

Аналитични процедури (Вж. параграф 14(б))

Защо аналитични процедури да се изпълняват в качеството на процедури за оценка на риска

A27. Аналитичните процедури помагат за идентифицирането на несъответствия, необичайни сделки или събития и суми, съотношения и тенденции, сочещи за въпроси, които биха могли да имат последствия за одита. Идентифицираните необичайни или неочаквани взаимовръзки или взаимоотношения може да подпомогнат одитора при идентифициране на рискове от съществени неправилни отчитания, особено рискове от съществени неправилни отчитания, които се дължат на измама.

A28. Следователно аналитичните процедури, изпълнени в качеството на процедури за оценка на риска, може да помогнат за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, като идентифицират аспекти на предприятието, за които одиторът не е бил информиран, или за разбиране на начина, по който факторите за вътрешноприсъщ риск, като например, промяна, оказват влияние върху податливостта на твърденията за вярност към неправилно отчитане.

Видове аналитични процедури

A29. Аналитичните процедури, изпълнени в качеството на процедури за оценка на риска, може:

- да включват както финансова, така и нефинансова информация, например, взаимовръзката между продажбите и продажбената площ или обема на продадените стоки (нефинансова информация).

- да използват данни, агрегирани на високо ниво. Съответно, резултатите от тези аналитични процедури може да предоставят обща първоначална индикация относно вероятността от съществено неправилно отчитане.

Пример:

При одита на малки предприятия, включително такива с по-малко сложни бизнес модели и процеси и по-малко сложна информационна система, одиторът може да извърши просто сравняване на информацията, например, промяна в междинните или месечните салда по сметки в сравнение със салдата от предходни периоди, за да получи индикация за области с потенциално по-висок риск.

A30. Настоящият МОС разглежда използването от страна на одитора на аналитични процедури в качеството на процедури за оценка на риска. МОС 520²⁴ разглежда използването от страна на одитора на аналитични процедури в качеството на процедури по същество („аналитични процедури по същество“) и отговорността на одитора да изпълни аналитични процедури към края на одита. Съответно, изискванията на МОС 520 не налагат изпълнението на аналитични процедури в качеството на процедури за оценка на риска. От друга страна, изискванията и материалите за приложение в МОС 520 може да предоставят полезни насоки за одитора, когато изпълнява аналитични процедури като част от процедурите за оценка на риска.

Автоматизирани инструменти и техники

A31. Аналитичните процедури могат да бъдат изпълнени с помощта на редица инструменти или техники, които е възможно да са автоматизирани. Прилагането на автоматизирани аналитични процедури спрямо данните се нарича аналитична обработка на данни (анализ на данни).

Пример:

Одиторът може да използва електронни таблици, за да извърши сравнение на действително отчетените с бюджетирани суми или да изпълни по-сложна операция чрез извличане на данни от информационната система на предприятието и по-нататъшен анализ на тези данни с помощта на техники за визуализиране, за да идентифицира класове сделки и операции салда по сметки или оповестявания, за които може да се изискват допълнителни специфични процедури за оценка на риска.

Наблюдение и фактическа проверка (Вж. параграф 14(в))

Защо наблюдението и фактическата проверка да се изпълняват в качеството на процедури за оценка на риска

A32. Наблюдението и фактическата проверка може да подкрепят, потвърдят или противоречат на проучващите запитвания до ръководството и други лица, като е възможно също и да осигурят информация относно предприятието и средата, в която то функционира.

²⁴ МОС 520, Аналитични процедури

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

A33. Когато политиките или процедурите не са документирани или предприятието има по-малко формализирани контроли, одиторът може все пак да е в състояние да получи някакви одиторски доказателства, за да подкрепи идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания, посредством наблюдение или фактическа проверка на функционирането на контрола.

Примери:

- Одиторът може да получи разбиране за контролите над инвентаризацията, дори те да не са документирани от предприятието, чрез пряко наблюдение.
- Одиторът може да е в състояние да наблюдава разделянето на отговорностите.
- Одиторът може да е в състояние да наблюдава въвеждането на пароли.

Наблюдението и фактическата проверка в качеството на процедури за оценка на риска

A34. Процедурите за оценка на риска може да включват наблюдение или фактическа проверка на следното:

- дейността на предприятието.
- вътрешни документи (като например, бизнес планове и стратегии), записи и наръчници за вътрешен контрол.
- доклади, изготвени от ръководството (като например, тримесечни доклади на ръководството и междинни финансови отчети) и лицата, натоварени с общо управление (като например, протоколи от заседания на съвета на директорите).
- помещенията и производствените мощности на предприятието.
- информация, получена от външни източници, като например, търговски и икономически списания; доклади на анализатори, банки или рейтингови агенции; регулаторни или финансови публикации; или други външни документи за финансовите резултати от дейността на предприятието (като например, тези, посочени в параграф A79).
- поведението и действията на ръководството или лицата, натоварени с общо управление (като например, наблюдаване на заседание на одитния комитет).

Автоматизирани инструменти и техники

A35. Автоматизирани инструменти или техники биха могли да бъдат използвани също така за наблюдение и фактическа проверка особено на активи, например посредством използване на инструменти за дистанционно наблюдение (например, дрон).

Съображения, специфични за организациите от публичния сектор

A36. Процедурите за оценка на риска, изпълнявани от одиторите на организации от публичния сектор може да включват също наблюдение и фактическа проверка на документи, изготвени

от ръководството за законодателния орган, например, документи, свързани със задължително докладване на резултатите от дейността.

Информация от други източници (Вж. параграф 15)

Защо одиторът да взема под внимание информация от други източници

A37. Информацията, получена от други източници, може да е уместна за идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания чрез осигуряване на информация и аналитична картина относно:

- естеството на предприятието и свързаните с него бизнес рискове, както и какво може да се е променило в сравнение с предходни периоди.
- почтеността и етичните ценности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, което може да има отношение и към разбирането на одитора за контролната среда.
- приложимата рамка за финансово отчитане и нейното прилагане според естеството и обстоятелствата на предприятието.

Други уместни източници

A38. Други уместни източници на информация включват:

- Процедурите на одитора по отношение приемането или продължаването на взаимоотношението с клиента или ангажимента за одит в съответствие с МОС 220, включително заключенията, до които е достигнато в тази връзка.²⁵
- Други ангажменти, изпълнявани за предприятието от съдружника, отговорен за ангажимента. Възможно е съдружникът, отговорен за ангажимента, да е придобил имащи отношение към одита познания, включително за предприятието и средата, в която то функционира, когато е изпълнявал други ангажменти за предприятието. Такива ангажменти може да включват ангажменти за договорени процедури или други ангажменти за одит или изразяване на сигурност, включително ангажменти за адресиране на допълнителни отчетни изисквания в съответната юрисдикция.

Информация от предходен опит на одитора с предприятието и предходни одити (Вж. параграф 16)

Защо информацията от предходни одити е важна за текущия одит

A39. Предходният опит на одитора с предприятието и опитът от одиторските процедури, изпълнени в предходни одити, може да предоставят на одитора информация, която да е уместна, когато одиторът определя естеството и обхвата на процедурите за оценка на риска и при идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания.

Естество на информацията от предходни одити

²⁵ МОС 220, *Контрол върху качеството при одита на финансови отчети*, параграф 12

A40. Предходният опит на одитора с предприятието и одиторските процедури, изпълнени в предходни одити, може да предоставят на одитора информация относно такива въпроси, като:

- минали неправилни отчитания и дали те са били своевременно коригирани.
- естеството на предприятието и средата, в която то функционира, и системата на предприятието за вътрешен контрол (включително недостатъци на контрола).
- значителни промени, които предприятието или неговата дейност са претърпели след предходния финансов период.
- тези конкретни видове сделки и други събития или салда по сметки (и свързаните с тях оповестявания), при които одиторът е изпитвал затруднения при изпълнение на необходимите одиторски процедури, например, поради тяхната сложност.

A41. От одитора се изисква да определи дали информацията, получена от предходния опит на одитора с предприятието и одиторските процедури, изпълнени в предходни одити, продължава да бъде уместна и надеждна, в случай че одиторът възнамерява да използва тази информация за целите на текущия одит. Ако естеството или обстоятелствата на предприятието са се променили или е била получена нова информация, информацията от предходни периоди може вече да не е уместна или надеждна за текущия одит. За да определи дали са настъпили промени, които биха могли да повлияят върху уместността и надеждността на такава информация, одиторът може да отправи проучващи запитвания и да изпълни други подходящи одиторски процедури, като например, документално обхождане на съответните системи. Ако информацията не е надеждна, одиторът може да обмисли изпълнение на допълнителни процедури, които да са подходящи при конкретните обстоятелства.

Обсъждане в екипа по ангажимента (Вж. параграфи 17–18)

Защо от екипа по ангажимента се изисква да обсъди прилагането на приложимата рамка за финансово отчитане и податливостта на финансовия отчет на предприятието към съществени неправилни отчитания

A42. Обсъждането в екипа по ангажимента относно прилагането на приложимата рамка за финансово отчитане и податливостта на финансовия отчет на предприятието към съществени неправилни отчитания:

- осигурява възможност по-опитните членове на екипа по ангажимента, включително съдружника, отговорен за ангажимента, да споделят аналитичните си изводи, базирани на техните познания за предприятието. Споделянето на информация допринася за по-доброто разбиране от страна на всички членове на екипа по ангажимента.
- позволява на членовете на екипа по ангажимента да обменят информация относно бизнес рисковете, на които е изложено предприятието, това как факторите за вътрешноприсъщ риск биха могли да окажат влияние върху податливостта към неправилни отчитания на класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, и относно това как и къде финансовият отчет може да е податлив към съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама или грешка.

- помага на членовете на екипа по ангажимента да придобият по-добро разбиране относно потенциала за съществени неправилни отчитания на финансовия отчет във възложените им конкретни области и да разберат как резултатите от одиторските процедури, които те изпълняват, биха могли да засегнат други аспекти на одита, включително решенията относно естеството, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури. В частност, обсъжданията помагат на членовете на екипа по ангажимента при допълнителното разглеждане на противоречаща информация на базата на собственото разбиране на всеки един член на екипа за естеството и обстоятелствата на предприятието.
- предоставя база, на която членовете на екипа по ангажимента комуникират и обменят нова информация, получена по време на целия одит, която би могла да окаже влияние върху оценката на рисковете от съществени неправилни отчитания или одиторските процедури, изпълнявани, за да бъдат адресирани тези рискове.

МОС 240 изисква обсъждането в екипа по ангажимента да постави специален акцент върху това как и къде финансовият отчет може да е податлив към съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, включително начините, по които биха могли да възникнат случаи на измама.²⁶

A43. Професионалният скептицизъм е необходим за критичното оценяване на одиторските доказателства и пълноценното и открито обсъждане в екипа по ангажимента, включително при повтарящи се одити, може да доведе до по-добро идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания. Друг резултат от обсъждането може да е одиторът да идентифицира специфични области на одита, в които упражняването на професионален скептицизъм да е особено важно, което може да доведе до ангажирането на по-опитни членове на екипа по ангажимента, които са с подходящи умения, да участват в изпълнението на одиторските процедури във връзка с тези области.

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

A44. Когато ангажиментът се изпълнява от едно единствено лице, например, самостоятелно практикуващ професионален счетоводител (т.е., когато обсъждане в екипа по ангажимента не би било възможно), вземането под внимание на въпросите, посочени в параграфи A42 и A46, може въпреки всичко да подпомогне одитора при идентифициране къде биха могли да съществуват рискове от съществени неправилни отчитания.

A45. Когато ангажиментът се изпълнява от голям екип по ангажимента, например при одит на финансовия отчет на група, не винаги е възможно или практически осъществимо обсъждането да включва всички членове в рамките на една дискусия (например, при одит в множество местоположения), нито е необходимо всички членове на екипа по ангажимента да бъдат информирани за всички решения, до които е достигнато при обсъждането. Съдружникът, отговорен за ангажимента, може да обсъди определени въпроси с ключови членове на екипа по ангажимента, включително, ако бъде преценено за целесъобразно, тези членове, които

²⁶ МОС 240, параграф 16

притежават специфични умения или познания и тези, които носят отговорност за одита на компонентите, като същевременно делегира обсъжданията с други лица, вземайки под внимание обхвата на сметките за необходими комуникации в рамките на целия екип по ангажимента. От полза би могъл да бъде комуникационен план, съгласуван със съдружника, отговорен за ангажимента.

Обсъждане на оповестяванията в приложимата рамка за финансово отчитане

A46. Като част от обсъждането в екипа по ангажимента, разглеждането на изискванията за оповестяване в приложимата рамка за финансово отчитане помага при идентифициране на ранен етап от одита на местата, където биха могли да съществуват рискове от съществени неправилни отчитания във връзка с оповестяванията, дори при обстоятелства, в които приложимата рамка за финансово отчитане изисква само опростени оповестявания. Въпросите, които екипът по ангажимента би могъл да обсъди, включват:

- промени в изискванията за финансово отчитане, които биха могли да доведат до съществени нови или преработени оповестявания;
- промени в средата на предприятието, финансовото му състояние или дейността му, които биха могли да доведат до съществени нови или преработени оповестявания, например, съществена бизнес комбинация в одитирания период;
- оповестявания, по отношение на които получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства може да е било трудно в миналото; и
- оповестявания относно сложни въпроси, включително такива, изискващи съществена преценка от страна на ръководството относно това каква информация да бъде оповестявана.

Съображения, специфични за организациите от публичния сектор

A47. Като част от обсъждането в екипа по ангажимента от одитори на организации от публичния сектор, биха могли да бъдат взети под внимание и допълнителни по-обща цели и свързаните с тях рискове, произтичащи от мандата за одит или задълженията на организациите от публичния сектор.

Получаване на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, приложимата рамка за финансово отчитане и системата за вътрешен контрол на предприятието (Вж. параграфи 19-27)

Приложения от 1 до 6 излагат допълнителни съображения във връзка с получаването на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, приложимата рамка за финансово отчитане и системата за вътрешен контрол на предприятието.

Получаване на необходимото разбиране (Вж. параграфи 19-27)

A48. Получаването на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, приложимата рамка за финансово отчитане и системата за вътрешен контрол на

предприятието е динамичен и изискващ повторението на определени стъпки процес по събиране, актуализирани и анализирани на информация, който продължава по време на целия одит. Следователно, очакванията на одитора може да се променят с получаването на нова информация.

A49. Разбирането на одитора за предприятието и средата, в която то функционира и за приложимата рамка за финансово отчитане може да помогне също така на одитора при разработване на първоначални очаквания относно класовете сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, които може да са значими класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания. Тези очаквани значими класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания формират базата за обхвата на разбирането на одитора за информационната система на предприятието.

Защо се изисква разбиране за предприятието и средата, в която то функционира и за приложимата рамка за финансово отчитане (Вж. параграфи 19-20)

A50. Разбирането на одитора за предприятието и средата, в която то функционира и за приложимата рамка за финансово отчитане помага на одитора да разбере събитията и условията, които имат отношение към предприятието и при идентифициране как факторите за вътрешноприсъщ риск влияят върху податливостта на твърденията за вярност към неправилни отчитания при изготвяне на финансовия отчет в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане и степента на това влияние. Такава информация установява референтна рамка, в която одиторът идентифицира и оценява рисковете от съществени неправилни отчитания. Тази референтна рамка подпомага одитора при планиране на одита и упражняване на професионална *преценка* и професионален скептицизъм по време на целия одит, например, когато:

- идентифицира и оценява рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет в съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.) или други приложими стандарти (например, във връзка с рисковете от измама в съответствие с МОС 240 или при идентифициране и оценяване на рисковете, свързани с приблизителните счетоводни оценки в съответствие с МОС 540 (преработен));
- изпълнява процедури, които да помогнат за идентифициране на случаи на неспазване изискванията на закони и нормативни разпоредби, които биха могли да имат съществен ефект върху финансовия отчет в съответствие с МОС 250;²⁷
- оценява дали финансовият отчет предоставя адекватни оповестявания в съответствие с МОС 700 (преработен);²⁸
- определя нивото на същественост или нивото на същественост на изпълнението в съответствие с МОС 320;²⁹ или

²⁷ МОС 250 (преработен), *Съобразяване със закони и нормативни разпоредби при одита на финансови отчети*, параграф 14

²⁸ МОС 700 (преработен), *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети*, параграф 13(д)

²⁹ МОС 320, *Ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита*, параграфи 10-11

- преценява уместността на избора и прилагането на счетоводни политики и адекватността на оповестяванията във финансовия отчет.

A51. Разбирането на одитора за предприятието и средата, в която то функционира и за приложимата рамка за финансово отчитане осигурява също така информация относно това как одиторът планира и изпълнява допълнителни одиторски процедури, например, когато:

- разработва очаквания, които да бъдат използвани при изпълнението на аналитични процедури в съответствие с МОС 520;³⁰
- разработва и изпълнява допълнителни одиторски процедури, за да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства в съответствие с МОС 330; и
- оценява достатъчността и уместността на получените одиторски доказателства (например, във връзка с предположенията или устните и писмени изявления на ръководството).

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

A52. Естеството и обхватът на необходимото разбиране е въпрос на професионална преценка на одитора и варира при различните предприятия в зависимост от естеството и обстоятелствата на съответното предприятие, включително:

- размера и сложността на предприятието, включително неговата ИТ среда;
- предходния опит на одитора с това предприятие;
- естеството на системите и процесите на предприятието, включително дали те са формализирани или не са; и
- естеството и формата на документацията на предприятието.

A53. Процедурите за оценка на риска на одитора за получаване на необходимото разбиране може да са по-малко широкообхватни при одити на по-малко сложни предприятия и по-широкообхватни по отношение на по-сложни предприятия. Очаква се задълбочеността на разбирането, което се изисква от одитора, да е по-малка в сравнение със задълбочеността на разбирането, притежавано от ръководството при управляване на предприятието.

A54. Някои рамки за финансово отчитане позволяват по-малките предприятия да предоставят опростени и не толкова подробни оповестявания във финансовия отчет. Това обаче не освобождава одитора от отговорността да получи разбиране за предприятието и средата, в която то функционира и за приложимата рамка за финансово отчитане, по начина, по който тя е приложима за конкретното предприятие.

A55. Използването от предприятието на ИТ и естеството и обхватът на промените в ИТ средата може също да оказат влияние върху специализираните умения, необходими, за да подпомогнат получаването на изискваното разбиране.

³⁰ МОС 520, параграф 5

Предприятието и средата, в която то функционира (Вж. параграф 19(а))

Организационна структура, структура на собственост и управление и бизнес модел на предприятието (Вж. параграф 19(а)(i))

Организационна структура и структура на собственост на предприятието

A56. Разбирането за организационната структура и структурата на собственост на предприятието може да даде възможност на одитора да разбере такива въпроси, като:

- Сложността на структурата на предприятието.

Пример:

Предприятието може да представлява единично предприятие или пък неговата структура да обхваща дъщерни предприятия, подразделения или други компоненти в множество местоположения. Наред с това, юридическата структура на предприятието може да е различна от неговата оперативна структура. Сложните структури често въвеждат фактори, които биха могли да породят повишена податливост към рискове от съществени неправилни отчитания. Такива проблемни въпроси може да включват дали репутацията, съвместните предприятия, инвестициите или предприятията със специално предназначение са отчетени по подходящ начин и дали във финансовия отчет са направени адекватните оповестявания за подобни въпроси.

- Структурата на собственост и взаимовръзките между собствениците и други лица или предприятия, включително свързани лица. Това разбиране може да помогне при определяне дали сделките и операциите със свързани лица са подходящо идентифицирани, отчетени и адекватно оповестени във финансовия отчет.³¹
- Разграничаването между собствениците, лицата, натоварени с общо управление и ръководството.

Пример:

При по-малко сложните предприятия собствениците на предприятието може да са ангажирани с управлението му и следователно няма да е налице никакво или ще има незначително разграничение. И обратно, например при някои регистрирани за търгуване на борсата предприятия, може да е налице ясно разграничение между ръководството, собствениците на предприятието и лицата, натоварени с общо управление.³²

³¹ МОС 550 установява изисквания и предоставя насоки относно съображенията на одитора във връзка със свързани лица.

³² МОС 260 (преработен), параграфи А1 и А2, предоставя насоки относно идентифицирането на лицата, натоварени с общо управление и пояснява, че в определени случаи някои или всички лица, натоварени с общо управление, може да участват в ръководството на предприятието.

- Структурата и сложността на ИТ средата на предприятието.

Примери:

Предприятието може:

- да има множество остарели ИТ системи в различни стопански единици, които да не са добре интегрирани, което да води в резултат до сложна ИТ среда.
- да използва външни или вътрешни доставчици на услуги за определени аспекти на своята ИТ среда (например, да възложи на външен подизпълнител-трета страна хостинг на своята ИТ среда или да използва общ център за обслужване за централизирано управление на ИТ процесите в групата).

Автоматизирани инструменти и техники

A57. Одиторът може да използва автоматизирани инструменти и техники, за да разбере потоците от сделки и операции и обработката им като част от одиторските процедури за разбиране на информационната система на предприятието. В резултат на тези процедури одиторът може да получи информация относно организационната структура на предприятието или лицата, с които предприятието осъществява стопанска дейност (например, доставчици, клиенти, свързани лица).

Съображения, специфични за организациите от публичния сектор

A58. Структурата на собственост на организация от публичния сектор може да няма същото значение, както в непубличния сектор, тъй като решенията, отнасящи се до организацията, може да се вземат извън самата организация в резултат на политически процеси. Следователно, възможно е ръководството да не разполага с контрол над определени решения, които се вземат. Въпросите, които може да са уместни в тази връзка включват разбиране на възможността на организацията да взема едностранни решения и способността на други организации от публичния сектор да контролират или оказват влияние върху сферата на компетентност и стратегическата насока на развитие на организацията.

Пример:

Организацията от публичния сектор може да е обект на закони или други разпореждания на оправомощени органи, които изискват тя да получава одобрение от страни, външни за организацията, за своите стратегии и цели, преди те да бъдат прилагани. Следователно, въпросите, свързани с разбиране на юридическата структура на организацията може да включват приложимите закони и нормативни разпоредби и класифицирането на организацията (т.е. дали организацията представлява министерство, ведомство/департамент, агенция или друг тип организация).

Общо управление

Защо одиторът да получава разбиране за общото управление

A59. Разбирането за общото управление на предприятието може да подпомогне одитора да разбере способността на предприятието да осигурява подходящ надзор над системата на предприятието за вътрешен контрол. Това разбиране обаче може да осигури и доказателства за недостатъци, които е възможно да сочат за повишена податливост на финансовите отчети на предприятието към рискове от съществени неправилни отчитания.

Разбиране на общото управление на предприятието

A60. Въпросите, които може да са уместни да бъдат разгледани от одитора при получаване на разбиране за общото управление на предприятието, включват:

- дали всички или някои от лицата, натоварени с общо управление, участват в ръководството на предприятието.
- съществуването (и отделянето) на неизпълнителен съвет на директорите, ако има такъв, от изпълнителното ръководство.
- дали лицата, натоварени с общо управление заемат позиции, които са неразделна част от юридическата структура на предприятието, например, директори.
- наличието на подгрупи от лицата, натоварени с общо управление, например, одитен комитет и отговорностите на такава група лица.
- отговорностите на лицата, натоварени с общо управление, за осъществяване на надзор над финансовото отчитане, включително одобряване на финансовия отчет.

Бизнес моделът на предприятието

Приложение 1 излага допълнителни съображения относно получаването на разбиране за предприятието и неговия бизнес модел, както и допълнителни съображения относно одитирането на предприятия със специално предназначение.

Защо одиторът да получава разбиране за бизнес модела на предприятието

A61. Разбирането на целите, стратегиите и бизнес модела на предприятието помага на одитора да разбере предприятието на стратегическо ниво и да разбере бизнес рисковете, които предприятието поема и пред които е изправено. Разбирането за бизнес рисковете, които имат ефект върху финансовия отчет, подпомага на одитора при идентифицирането на рисковете от съществени неправилни отчитания, доколкото повечето бизнес рискове ще имат финансови последствия и следователно ефект върху финансовия отчет.

Примери:

Бизнес моделът на предприятието може да разчита на използването на ИТ по различни начини:

- предприятие продава обувки от физически съществуващ магазин и използва сложна система за наличности и точки за продажби, за да документира продажбите на обувки; или
- предприятие продава обувки онлайн, така че всички сделки за продажба се обработват в ИТ среда, включително иницирането на сделките чрез уебсайт.

По отношение на двете предприятия, бизнес рисковете, произтичащи от съществено различаващите се бизнес модели биха били съществено различни, независимо че и двете предприятия продават обувки.

Разбиране за бизнес модела на предприятието

- A62. Не всички аспекти на бизнес модела имат отношение към разбирането на одитора. Бизнес рисковете са по-широки от рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет, макар бизнес рисковете да включват и тях. Одиторът не носи отговорност да разбере или идентифицира всички бизнес рискове, защото не всички бизнес рискове пораждат рискове от съществени неправилни отчитания.
- A63. Бизнес рисковете, повишаващи податливостта към рискове от съществени неправилни отчитания може да произтичат от:
- неподходящи цели или стратегии, неефективно изпълнение на стратегиите, промяна или сложност.
 - неотчитане на необходимостта от промяна може също да породи бизнес риск, например, в резултат на:
 - разработване на нови продукти или услуги, които може да претърпят неуспех;
 - пазар, който дори да е успешно разработен, е неадекватен за да подкрепи даден продукт или услуги; или
 - дефекти в продукт или услуга, които биха могли да доведат до юридическа отговорност и репутационен риск.
 - стимули и натиск върху ръководството, които може да доведат до преднамерена или непреднамерена предубеденост на ръководството и следователно да окажат влияние върху разумността на съществените предположения и очакванията на ръководството или лицата, натоварени с общо управление.
- A64. Примерите за въпросите, които одиторът може да вземе под внимание при получаване на разбиране за бизнес модела на предприятието, неговите цели, стратегии и свързаните с тях

бизнес рискове, които биха могли да доведат до риск от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет, включват:

- събития или обстоятелства в отрасъла, като например, липса на персонал или експертни знания и умения за справяне с промените в отрасъла;
- нови продукти и услуги, които биха могли да доведат до завишена продуктова отговорност;
- разширяването на бизнеса на предприятието и на търсенето, които не са били оценени приблизително с необходимата точност;
- нови счетоводни изисквания, които не са били изцяло или подходящо въведени и приложени;
- регулаторни изисквания, водещи в резултат до завишен риск от привличане към юридическа отговорност;
- настоящи и бъдещи финансови изисквания, като например, загуба на финансиране поради невъзможността на предприятието да отговори на определени изисквания;
- използване на ИТ, като например, внедряване на нова ИТ система, която ще засегне както оперативната дейност, така и финансовото отчитане; или
- ефекта от прилагане на стратегия, особено последствията, които биха довели до нови счетоводни изисквания.

A65. Обикновено, ръководството идентифицира бизнес рисковете и разработва подходи за тяхното адресиране. Такъв процес по оценка на риска е част от системата на предприятието за вътрешен контрол и е обект на разглеждане в параграф 22 и параграфи A109–A113.

Съображения, специфични за организациите от публичния сектор

A66. Организациите, осъществяващи дейност в публичния сектор, може да създават и предоставят стойност по различни начини в сравнение с предприятията, които създават богатство за собствениците си, но все пак да имат „бизнес модел“ с конкретна цел. Въпросите, за които одиторите на организациите от публичния сектор може да придобият разбиране и които имат отношение към бизнес модела на организацията, включват:

- познания за съответните дейности на правителството, включително свързаните с тях програми.
- цели и стратегии на програмите, включително елементи на публичната политика.

A67. По отношение на одита на организациите от публичния сектор, „целите на ръководството“ може да се влияят от изисквания да се демонстрира публична отчетност, като е възможно да включват цели, които произтичат от закон, нормативна разпоредба или друг нормативен документ.

Отраслови, регулаторни и други външни фактори (Вж. параграф 19(а)(ii))

Отраслови фактори

A68. Уместните отраслови фактори включват условията в отрасъла, като например, конкурентната среда, взаимоотношенията с доставчици и клиенти, както и технологични развития. Въпросите, които одиторът може да вземе под внимание включват:

- пазар и конкуренция, включително търсене, капацитет и ценова конкуренция.
- циклична или сезонна дейност.
- продуктови технологии, свързани с продуктите на предприятието.
- снабдяване с енергия и съответни разходи.

A69. Отрасълът, в който предприятието осъществява дейността си, може да породи специфични рискове от съществени неправилни отчитания, произтичащи от естеството на бизнеса или степента на регулация.

Пример:

В строителния отрасъл дългосрочните договори може да включват съществени приблизителни оценки на приходите и разходите, които до породят рискове от съществени неправилни отчитания. В такива случаи е важно екипът по ангажимента да включва членове с достатъчни и уместни знания и опит.³³

Регулаторни фактори

A70. Уместните регулаторни фактори включват регулаторната среда. Регулаторната среда обхваща, наред с другите въпроси, приложимата рамка за финансово отчитане и правната и политическа среда, както и промените в нея. Въпросите, които одиторът може да вземе под внимание включват:

- регулаторната рамка по отношение на регулиран отрасъл, например, пруденциални изисквания, включително свързаните с тях оповестявания.
- законодателство и нормативна уредба, които засягат в значителна степен дейността на предприятието, например, трудово законодателство и нормативни разпоредби.
- законодателство и нормативни разпоредби в сферата на данъчното облагане.
- държавни политики, засягащи понастоящем осъществяването на бизнеса на предприятието, като например монетарна политика, включително валутни контроли, фискална политика, финансови стимули (например, програми за държавна помощ), митническа политика или политики в областта на търговските ограничения.
- екологични изисквания, засягащи съответния отрасъл и бизнеса на предприятието.

³³ МОС 220, параграф 14

A71. МОС 250 (преработен) съдържа някои специфични изисквания, отнасящи се до законовата и регулаторна рамка, приложима по отношение на предприятието и отрасъла или сектора, в който предприятието осъществява своята дейност.³⁴

Съображения, специфични за организациите от публичния сектор

A72. По отношение на одита на организациите от публичния сектор, може да съществуват конкретни закони или нормативни разпоредби, които да засягат дейността на организацията. Такива елементи може да са важно съображение при получаване на разбиране за организацията и средата, в която тя функционира.

Други външни фактори

A73. Други засягащи предприятието външни фактори, които одиторът може да вземе под внимание, включват общите икономически условия, лихвените проценти и наличието на финансиране, както и инфлацията или ревалоризацията на валутата.

Оценки, използвани от ръководството за оценяване на финансовите резултати от дейността (Вж. параграф 19(a)(iii))

Защо одиторът да разбира оценките, използвани от ръководството

A74. Разбирането за използваните от предприятието оценки помага на одитора да прецени дали тези оценки, независимо дали използвани във външен или вътрешен порядък, създават натиск върху предприятието да постигне целевите показатели във връзка с резултатите от дейността. Този натиск може да мотивира ръководството да предприеме действия, които повишават податливостта към неправилни отчитания поради предубеденост или измама от страна на ръководството (например, да подобри резултатите от бизнес дейността или преднамерено да включи неправилни отчитания във финансовия отчет) (вж. МОС 240 за изисквания и насоки във връзка с рисковете от измама).

A75. оценките може също така да дадат индикация на одитора за вероятността от рискове от съществени неправилни отчитания в съответната информация във финансовия отчет. Така например, оценките за резултатите от дейността може да дадат индикация, че предприятието регистрира необичайно висок растеж или рентабилност в сравнение със съответните показатели при други предприятия в същия отрасъл.

Оценки, използвани от ръководството

A76. Обикновено ръководството и други лица оценяват и подлагат на преглед тези въпроси, които те считат за важни. Проучващите запитвания до ръководството може да разкрият, че то разчита на определени ключови показатели, независимо дали публично достъпни или не, за оценяване на финансовите резултати от дейността и за предприемане на действия. В такива случаи одиторът може да идентифицира уместните оценки за резултатите от дейността, независимо дали вътрешни или външни, като вземе под внимание информацията, която

³⁴ МОС 250 (преработен), параграф 13

предприятието използва, за да управлява бизнеса си. Ако такова проучващо запитване сочи за липса на оценка или преглед на резултатите от дейността, може да е налице повишен риск неправилните отчитания да не бъдат разкрити и коригирани.

A77. Ключовите показатели, използвани за оценяване на финансовите резултати от дейността, може да включват:

- Ключови показатели за резултатите от дейността (финансови и нефинансови) и ключови съотношения, тенденции и оперативна статистика.
- Анализи на резултатите от дейността на базата на съпоставка между различните периоди.
- Бюджети, прогнози, анализи на колебанията, сегментна информация и доклади за резултатите от дейността на ниво подразделение, департамент или на друго ниво.
- Оценки за резултатите от дейността на служителите и политики във връзка със стимулите и възнагражденията.
- Сравнения на резултатите от дейността на предприятието с тези на конкурентите.

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането) (Вж. параграф 19(a)(iii))

A78. Процедурите, изпълнявани, за да се разберат оценките на предприятието, може да варират в зависимост от размера или сложността на предприятието, както и от участието на собствениците или лицата, натоварени с общо управление, в ръководството на предприятието.

Примери:

- По отношение на някои по-малко сложни предприятия, условията на банковите кредити на предприятието (т.е., клаузите по банковите кредитни споразумения) може да са обвързани с конкретни оценки за резултатите от дейността, свързани с резултатите от дейността на предприятието или с финансовото му положение (например, максимален размер на оборотния капитал). Разбирането на одитора относно оценките за резултатите от дейността, използвани от банката, може да помогне на одитора да идентифицира области, в които е налице повишена податливост към риск от съществени неправилни отчитания.
- По отношение на други предприятия, чието естество и обстоятелства са по-сложни, като например, предприятия, които осъществяват дейност в застрахователния или банков сектор, резултатите от дейността или финансовото състояние може да се оценяват съгласно регулаторните изисквания (например, регулаторни изисквания за съотношенията, например, показатели за капиталова адекватност и ликвидност, които трябва да бъдат постигнати). Разбирането на одитора за тези оценки за резултатите от дейността може да спомогне за идентифициране на области, в които е налице повишена податливост към риска от съществени неправилни отчитания.

Други съображения

A79. Външни страни може също да осъществяват преглед и анализират финансовите резултати от дейността на предприятието, особено по отношение на предприятия, при които финансовата информация е публично достъпна. Одиторът може да вземе под внимание и публично достъпната информация, която да му помогне допълнително да разбере бизнеса или да идентифицира противоречаща информация, като например, информация от:

- анализатори или агенции за кредитен рейтинг.
- новини и други медии, включително социални медии.
- данъчните власти.
- регулаторните органи.
- професионални съюзи.
- лица или институции, предоставящи финансиране.

Такава финансова информация често може да бъде получена от одитираното предприятие.

A80. Оценяването и прегледът на финансовите резултати от дейността не съвпадат с текущото наблюдение на системата за вътрешен контрол (разгледано като компонент на системата за вътрешен контрол в параграфи A114–A122), макар да е възможно техните цели да се припокриват:

- Оценяването и прегледът на резултатите от дейността са насочени към това дали резултатите от бизнес дейността изпълняват целите, поставени от ръководството (или трети страни).
- И обратно, текущото наблюдение на системата за вътрешен контрол касае текущото наблюдение върху ефективността на контролите, включително тези, отнасящи се до оценяването и прегледа от страна на ръководството на финансовите резултати от дейността.

В някои случаи, обаче, показателите за резултатите от дейността осигуряват и информация, която дава възможност на ръководството да идентифицира недостатъци на контрола.

Съображения, специфични за организациите от публичния сектор

A81. В допълнение към разглеждането на уместните оценки, използвани от организация от публичния сектор за оценяване на финансовите резултати от дейността на организацията, одиторите на организациите от публичния сектор може да вземат под внимание и нефинансова информация, като например, постигане на крайни резултати от обществена полза (например, броя лица, подпомогнати от конкретна програма).

Приложимата рамка за финансово отчитане (Вж. параграф 19(б))

Разбиране на приложимата рамка за финансово отчитане и на счетоводните политики на предприятието

A82. Въпросите, които одиторът би могъл да вземе под внимание при получаването на разбиране за приложимата рамка за финансово отчитане на предприятието и начина, по който тя се прилага в контекста на естеството и обстоятелствата на предприятието и средата, в която то функционира, включват:

- Финансово-отчетните практики на предприятието от гледна точка на приложимата рамка за финансово отчитане, като например:
 - счетоводни принципи и специфични за съответния отрасъл практики, включително по отношение на специфични за отрасъла значими класове сделки и операции, салда по сметки и свързаните с тях оповестявания във финансовия отчет (например, кредити и инвестиции при банки или научноизследователска и развойна дейност при фармацевтични компании).
 - признаване на приходи.
 - счетоводно отчитане на финансови инструменти, включително свързаните с тях кредитни загуби.
 - активи, пасиви, сделки и операции в чуждестранна валута.
 - счетоводно отчитане на необичайни или сложни сделки и операции, включително такива в противоречиви или нововъзникващи области (например, счетоводно отчитане на криптовалюти).
- Разбирането за избора и прилагането от страна на предприятието на счетоводни политики, включително съответните промени, както и причините за тях, може да обхваща такива въпроси, като:
 - използваните от предприятието методи за признаване, оценяване, представяне и оповестяване на съществени и необичайни сделки и операции.
 - ефекта от значими счетоводни политики в противоречиви или нововъзникващи области, по отношение на които липсват насоки със задължителен характер или консенсус.
 - промени в средата, като например, промени в приложимата рамка за финансово отчитане или данъчни реформи, които може да налагат по необходимост промяна в счетоводните политики на предприятието.
 - стандарти за финансово отчитане, както и закони и нормативни разпоредби, които са нови за предприятието и кога и как предприятието ще възприеме или спазва такива изисквания.

- A83. Получаването на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, може да подпомогне одитора при разглеждане на въпроса къде биха могли да бъдат очаквани промени във финансовото отчитане на предприятието (например, в сравнение с предходни периоди).

Пример:

Ако предприятието е осъществило съществена бизнес комбинация през периода, вероятно одиторът би очаквал промени в класовете сделки и операции, салдата по сметки и оповестяванията, свързани с тази бизнес комбинация. Като алтернатива, ако не е имало съществени промени в рамката за финансово отчитане през периода, разбирането на одитора може да помогне да се потвърди, че разбирането, получено през предходния период, остава валидно.

Съображения, специфични за организациите от публичния сектор

- A84. Приложимата рамка за финансово отчитане в организация от публичния сектор се определя от законодателните и регулаторни рамки, приложими във всяка юрисдикция или във всяка географска област. Въпросите, които биха могли да бъдат взети под внимание при прилагане от страна на организацията на приложимите изисквания за финансово отчитане и как те се прилагат в контекста на естеството и обстоятелствата на организацията и средата, в която тя функционира, включват това дали организацията използва счетоводно отчитане на база пълно начисляване или счетоводно отчитане на парична база в съответствие с Международните счетоводни стандарти за публичния сектор или смесен вариант.

Как факторите за вътрешноприсъщ риск оказват влияние върху податливостта на твърденията за вярност към неправилни отчитания (Вж. параграф 19(в))

Приложение 2 предоставя примери за събития и условия, които биха могли да породят наличието на рискове от съществени неправилни отчитания, категоризирани според фактора за вътрешноприсъщ риск.

Защо одиторът да разбира факторите за вътрешноприсъщ риск при разбиране на предприятието и средата, в която то функционира и приложимата рамка за финансово отчитане

- A85. Разбирането на предприятието и средата, в която то функционира, както и на приложимата рамка за финансово отчитане, подпомага одитора при идентифицирането на събития или условия, характеристиките на които биха могли да окажат влияние върху податливостта към неправилни отчитания на твърденията за вярност относно класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания. Тези характеристики представляват фактори за вътрешноприсъщ риск. Факторите за вътрешноприсъщ риск може да повлияят върху податливостта на твърденията за вярност към неправилни отчитания, като оказват влияние върху вероятността от възникване на дадено неправилно отчитане или върху величината му, в случай че то възникне. Разбирането на начина, по който факторите за вътрешноприсъщ риск влияят върху податливостта на твърденията за вярност към неправилни отчитания може да подпомогне одитора с предварително разбиране за вероятността или величината на

неправилните отчитания, което подпомага одитора при идентифициране на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност в съответствие с параграф 28(б). Разбирането на степента, в която факторите за вътрешноприсъщ риск влияят върху податливостта на твърденията за вярност към неправилни отчитания подпомага също така одитора при оценяване вероятността и величината на възможно неправилно отчитане при оценяване на вътрешноприсъщия риск в съответствие с параграф 31(а). Съответно, разбирането на факторите за вътрешноприсъщ риск може да подпомогне също така одитора и при разработване и изпълнение на допълнителни одиторски процедури в съответствие с МОС 330.

- A86. Идентифицирането от одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност и оценяването на вътрешноприсъщия риск може да бъдат повлияни също и от одиторските доказателства, получени от одитора при изпълнението на други процедури за оценка на риска, допълнителни одиторски процедури или при изпълнение на други изисквания на МОС (вж. параграфи A95, A103, A111, A121, A124 и A151).

Ефектът от факторите за вътрешноприсъщ риск върху клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване

- A87. Степента на податливост към неправилни отчитания на даден клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване, произтичаща от сложност или субективност, често е тясно свързана със степента, в която те са обект на промяна или несигурност.

Пример:

Ако предприятието има приблизителна счетоводна оценка, която е базирана на предположения, изборът на които е обект на съществена преценка, вероятно оценяването на приблизителната счетоводна оценка ще бъде засегнато както от субективност, така и от несигурност.

- A88. Колкото по-голяма е степента, в която даден клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване е податлив към неправилни отчитания поради сложност или субективност, толкова по-голяма е необходимостта одиторът да използва професионален скептицизъм. Нещо повече, когато клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване е податлив към неправилни отчитания поради сложност, субективност, промяна или несигурност, тези фактори за вътрешноприсъщ риск може да създадат възможност за предубеденост на ръководството, независимо дали непреднамерена или преднамерена, и да повлияят върху податливостта към неправилни отчитания, дължаща се на предубеденост на ръководството. Идентифицирането от одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания и оценяването на вътрешноприсъщия риск на ниво твърдение за вярност се влияят също така и от взаимодействието между факторите за вътрешноприсъщ риск.
- A89. Събитията или условията, които биха могли да окажат влияние върху податливостта към неправилни отчитания, дължаща се на предубеденост на ръководството, може да повлияят също така и върху податливостта към неправилни отчитания, дължаща се на други фактори за риск от измама. Съответно, възможно е това да е уместна информация, която да бъде

използвана в съответствие с параграф 24 от МОС 240, който изисква одиторът да оцени дали информацията, получена от други процедури за оценка на риска и свързаните с това дейности показва наличието на един или повече фактори за риск от измама.

Получаване на разбиране за системата на предприятието за вътрешен контрол (Вж. параграфи 21-27)

Приложение 3 описва допълнително естеството на системата на предприятието за вътрешен контрол и съответно вътрешноприсъщите ограничения на вътрешния контрол. Приложение 3 предоставя също така и допълнителни пояснения за компонентите на системата за вътрешен контрол за целите на МОС.

A90. Разбирането на одитора за системата на предприятието за вътрешен контрол се получава посредством процедури за оценка на риска, изпълнени, за да се разбере и оцени всеки компонент на системата за вътрешен контрол, съгласно изложеното в параграфи 21 до 27.

A91. Не е задължително компонентите на системата на предприятието за вътрешен контрол за целите на настоящия МОС да отразяват начина, по който предприятието разработва, внедрява и поддържа своята система за вътрешен контрол или начина, по който то би могло да класифицира конкретен компонент. Предприятията може да използват различна терминология или различни рамки за описание на разнообразните аспекти на системата за вътрешен контрол. За целите на одита, одиторите може да използват различна терминология или различни рамки, при условие че всички компоненти, описани в настоящия МОС, са адресирани.

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

A92. Начинът, по който системата на предприятието за вътрешен контрол е разработена, внедрена и поддържана варира в зависимост от размера и сложността на предприятието. Така например, по-малко сложните предприятия може да използват структурирани в по-малка степен или по-опростени контроли (т.е., политики и процедури), за да постигнат целите си.

Съображения, специфични за организациите от публичния сектор

A93. Често одиторите на организациите от публичния сектор имат допълнителни отговорности по отношение на вътрешния контрол, например, да докладват относно спазването на изискванията на утвърден кодекс за добри практики или относно изразходването на средства в сравнение с бюджета. Възможно е одиторите на организациите от публичния сектор да имат също така отговорности да докладват относно спазването на изискванията на закон, нормативна разпоредба или друг нормативен документ. В резултат на това, разглеждането от тяхна страна на системата за вътрешен контрол може да е по-широко и по-детайлно.

Информационни технологии в системата на предприятието за вътрешен контрол

Приложение 5 предоставя допълнителни насоки относно разбирането на използването от страна на предприятието на ИТ в компонентите на системата за вътрешен контрол.

A94. Общата цел и обхватът на одита не се различават на базата на това дали предприятието осъществява дейността си в основно неавтоматизирана среда, напълно автоматизирана среда или среда, характеризираща се с някаква комбинация от неавтоматизирани и автоматизирани елементи (т.е., неавтоматизирани и автоматизирани контроли и други ресурси, използвани в системата на предприятието за вътрешен контрол).

Разбиране за естеството на компонентите на системата на предприятието за вътрешен контрол

A95. При оценяване ефективността на разработването на контролите и това дали те са били внедрени (вж. параграфи A175 до A181) разбирането на одитора за всеки един от компонентите на системата на предприятието за вътрешен контрол осигурява предварително разбиране за начина, по който предприятието идентифицира бизнес рисковете и начина, по който реагира на тях. Това разбиране може да повлияе по различни начини и върху идентифицирането и оценяването от страна на одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания (вж. параграф A86). Това подпомага одитора при разработване и изпълнение на допълнителните одиторски процедури, включително плановете му да тества оперативната ефективност на контролите. Така например:

- Разбирането на одитора за контролната среда на предприятието, процеса на предприятието по оценка на риска и процеса на предприятието по текущо наблюдение на компонентите на контролите по-вероятно ще окаже влияние върху идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет.
- Разбирането на одитора за информационната система и комуникациите на предприятието и компонента контролни дейности на предприятието по-вероятно ще окаже влияние върху идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност.

Контролна среда, процесът на предприятието по оценка на риска и процесът на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол (Вж. параграфи 21–24)

A96. Контролите в контролната среда, процеса на предприятието по оценка на риска и процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол са основно непреки контроли (т.е., контроли, които не са достатъчно прецизни, за да предотвратят, разкрият или коригират неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност, но които подкрепят други контроли и поради това имат непряк ефект върху вероятността дадено неправилно отчитане

да бъде своевременно разкрито или предотвратено). Някои контроли обаче в рамките на тези компоненти може да са също преки контроли.

Защо от одитора се изисква да разбере контролната среда, процеса на предприятието по оценка на риска и процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол

A97. Контролната среда осигурява цялостния фундамент за функционирането на останалите компоненти на системата за вътрешен контрол. Контролната среда не предотвратява пряко, нито разкрива и коригира пряко, неправилните отчитания. Тя може обаче да окаже влияние върху ефективността на контролите в останалите компоненти на системата за вътрешен контрол. Аналогично, процесът на предприятието по оценка на риска и процесът му по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол са разработени да функционират по начин, който да подкрепя цялостната система за вътрешен контрол.

A98. Доколкото тези компоненти са основополагащи за системата на предприятието за вътрешен контрол, недостатъците в тяхното функциониране биха могли да имат всеобхватен ефект върху изготвянето на финансов отчет. Следователно, разбирането на одитора и оценяването на тези компоненти влияят върху идентифицирането и оценяването от страна на одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет, като биха могли да повлияят също така и върху идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност. Рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет влияят върху разработването от страна на одитора на цялостните отговори, включително, както е обяснено в МОС 330, и върху естеството, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните процедури на одитора.³⁵

Получаване на разбиране за контролната среда (Вж. параграф 21)

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

A99. Естеството на контролната среда в по-малко сложно предприятие вероятно ще бъде различно от контролната среда в по-сложно предприятие. Така например, лицата, натоварени с общо управление, в по-малко сложни предприятия може да не включват независим или външен член, а функцията по общо управление да се осъществява директно от собственика-управител, когато няма други собственици. Съответно, някои съображения във връзка с контролната среда на предприятието може да са по-малко уместни или да не са приложими.

A100. В допълнение, одиторските доказателства относно елементите на контролната среда в по-малко сложните предприятия може да не са налични в документален вид, особено когато комуникацията между ръководството и останалия персонал е неформална, но въпреки това да са уместни и надеждни за конкретните обстоятелства в подходящата степен.

Примери:

³⁵ МОС 330, параграфи А1–А3

- Вероятно организационната структура на по-малко сложно предприятие ще е проста, като е възможно да включва малък брой служители, ангажирани с роли, имащи отношение към финансовото отчитане.
- В случай че функцията по общо управление се осъществява директно от собственика-управител, одиторът може да определи, че независимостта на лицата, натоварени с общо управление, не представлява уместен въпрос.
- Възможно е по-малко сложните предприятия да нямат писмен кодекс за поведение, а вместо това да са развили култура, която да откроява важното значение на почтеността и етичното поведение посредством устни комуникации и примера на ръководството. Вследствие на това, нагласите, информираността и действията на ръководството или на собственика-управител са от особено значение за разбирането на одитора относно контролната среда на по-малко сложно предприятие.

Разбиране на контролната среда (Вж. параграф 21(а))

A101. Одиторските доказателства за разбирането на одитора за контролната среда биха могли да бъдат получени чрез комбинация от проучващи запитвания и други процедури за оценка на риска (т.е., потвърждаващи запитвания посредством наблюдение или фактическа проверка на документи).

A102. Когато преценява степента, в която ръководството демонстрира ангажираност с почтеност и етични ценности, одиторът може да получи разбиране посредством проучващи запитвания до ръководството и служителите и чрез разглеждане на информация от външни източници във връзка с:

- начина, по който ръководството комуникира до служителите вижданията си относно бизнес практиките и етичното поведение; и
- фактическата проверка на писмения кодекс за поведение на ръководството и наблюдение дали ръководството действа по начин, който подкрепя този кодекс.

Оценяване на контролната среда (Вж. параграф 21(б))

Защо одиторът да оценява контролната среда

A103. Оценката на одитора за начина, по който предприятието демонстрира поведение, което да е в съответствие с ангажираността на предприятието с почтеността и етичните ценности; дали контролната среда осигурява подходящ фундамент за останалите компоненти от системата на предприятието за вътрешен контрол; и дали идентифицирани недостатъци на контрола не подкопават останалите компоненти от системата за вътрешен контрол, подпомага одитора при идентифициране на потенциални проблемни въпроси в останалите компоненти от системата за вътрешен контрол. Причината е, че контролната среда е основополагаща за останалите компоненти от системата на предприятието за вътрешен контрол. Тази оценка може да подпомогне одитора и при разбиране на рисковете, пред които е изправено предприятието и следователно при идентифициране и оценяване на рисковете от съществени

неправилни отчитания на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност (вж. параграф А86).

Оценката на одитора на контролната среда

А104. Оценката на одитора на контролната среда се базира на разбирането, получено в съответствие с параграф 21(а).

А105. Възможно е някои предприятия да са доминирани от едно-единствено лице, което да разполага с голяма свобода на действие. Действията и нагласите на това лице може да имат всеобхватен ефект върху културата на предприятието, което на свой ред да има всеобхватен ефект върху контролната среда. Този ефект може да е положителен или отрицателен.

Пример:

Прякото ангажиране и участие на едно-единствено лице може да е ключово, за да се даде възможност на предприятието да изпълни целите си за растеж и други свои цели, като е възможно също така да допринесе съществено и за ефективна система за вътрешен контрол. От друга страна, такава концентрация на познания и правомощия може да доведе до повишена податливост към неправилни отчитания чрез пренебрегване и заобикаляне на контролите от страна на ръководството.

А106. Одиторът може да разгледа въпроса как различните елементи на контролната среда биха могли да бъдат повлияни от философията и оперативния стил на висшето ръководство, вземайки под внимание участието на независими членове сред лицата, натоварени с общо управление.

А107. Макар контролната среда да може да осигури подходящ фундамент по отношение на системата за вътрешен контрол и да помогне за намаляване на риска от измама, подходящата контролна среда не е непременно ефективно средство за възпиране на измамите

Пример:

Политиките и процедурите във връзка с човешките ресурси, насочени към наемане на компетентен финансов, счетоводен и ИТ персонал, може да смекчат риска от грешки при обработването и отчитането на финансовата информация. Тези политики и процедури обаче не могат да смекчат пренебрегването и заобикалянето на контролите от страна на висшето ръководство (например, с цел надценяване на печалбата).

А108. Оценяването от одитора на контролната среда, доколкото тя е свързана с използването от страна на предприятието на ИТ, може да включва такива въпроси, като:

- Дали общото управление над ИТ съответства на естеството и сложността на предприятието и неговите бизнес операции, за които ИТ дават възможност, включително сложността или развитостта на технологичната платформа или архитектура на предприятието и степента, в която предприятието разчита на ИТ приложения, които да подкрепят финансовото му отчитане.

- Организационната структура на управление във връзка с ИТ и заделените ресурси (например, дали предприятието е инвестирало в подходяща ИТ среда и необходимите подобрения или дали са били наети достатъчен брой лица с подходящи умения, включително в случаите, когато предприятието използва търговски софтуер (с малко модификации или без никакви модификации)).

Получаване на разбиране относно процеса на предприятието по оценка на риска (Вж. параграфи 22–23)

Разбиране за процеса на предприятието по оценка на риска (Вж. параграф 22(а))

A109. Както е обяснено в параграф A62, не всички бизнес рискове пораждаат рискове от съществени неправилни отчитания. При получаване на разбиране как ръководството и лицата, натоварени с общо управление, са идентифицирали бизнес рисковете, имащи отношение към изготвянето на финансовия отчет, и са взели решенията относно действията за адресиране на тези рискове, въпросите, които одиторът би могъл да вземе под внимание включват това как ръководството или съобразно случая – лицата, натоварени с общо управление - са:

- конкретизирали целите на предприятието с достатъчно прецизност и яснота, за да позволят идентифициране и оценяване на рисковете, отнасящи се до тези цели;
- идентифицирали рисковете за постигане целите на предприятието и са ги анализирали като база за определяне как тези рискове следва да бъдат управлявани; и
- взели под внимание потенциала за измама при разглеждане на рисковете за постигане целите на предприятието.³⁶

A110. Одиторът може да разгледа последствията от такива бизнес рискове по отношение изготвянето на финансовия отчет на предприятието и по отношение на други аспекти на неговата система за вътрешен контрол.

Оценяване на процеса на предприятието по оценка на риска (Вж. параграф 22(б))

Защо одиторът да оценява дали процесът на предприятието по оценка на риска е подходящ

A111. Оценяването от одитора на процеса на предприятието по оценка на риска може да подпомогне одитора при разбиране къде предприятието е идентифицирало рискове, които биха могли да възникнат, и как е отговорило на тези рискове. Оценяването от одитора на това как предприятието идентифицира своите бизнес рискове и как то оценява и адресира тези рискове подпомага одитора при разбиране дали рисковете, пред които е изправено предприятието, са били идентифицирани, оценени и адресирани така, както е целесъобразно с оглед естеството и сложността на предприятието. Това оценяване може да подпомогне одитора и при

³⁶ МОС 240, параграф 19

идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност (вж. параграф А86).

Оценяване дали процесът на предприятието по оценка на риска е подходящ (Вж. параграф 22(б))

А112. Оценяването от одитора на уместността на процеса на предприятието по оценка на риска се базира на разбирането, получено в съответствие с параграф 22(а).

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

А113. Дали процесът на предприятието по оценка на риска е подходящ с оглед на конкретните обстоятелства на предприятието, вземайки под внимание естеството и сложността на предприятието, е въпрос на професионална преценка на одитора.

Пример:

При някои по-малко сложни предприятия и особено предприятия, управлявани от собственика си, подходящо оценяване на риска може да бъде извършено посредством прякото участие на ръководството или на собственика-управител (например, управителят или собственикът-управител може рутинно да отделя време за текущо наблюдение на дейността на конкурентите и други развития на пазара, за да идентифицира нововъзникващи бизнес рискове). Доказателствата за извършване на оценка на риска в такъв вид предприятия често не са формално документирани, но от обсъжданията, които одиторът е провел с ръководството може да е видно, че ръководството на практика изпълнява процедури по оценка на риска.

Получаване на разбиране за процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата на предприятието за вътрешен контрол (Вж. параграф 24)

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

А114. При по-малко сложните предприятия и особено предприятията, управлявани от собственика си, често разбирането на одитора за процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол се фокусира върху това как ръководството или собственикът-управител пряко участва в оперативната дейност, тъй като може да няма други дейности по текущо наблюдение.

Пример:

Ръководството може да получи оплаквания от клиенти относно неточности в месечното извлечение, които да привлекат вниманието на собственика-управител към проблеми с момента, в който плащанията от клиенти се признават в счетоводните регистри.

А115. По отношение на предприятия, в които няма формален процес за текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол, разбирането на процеса по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол може да включва разбиране за периодичните прегледи от страна на

ръководството на счетоводната информация, които имат за цел да способстват за начина, по който предприятието предотвратява или разкрива неправилни отчитания.

Разбиране за процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол (Вж. параграф 24(a))

A116. Въпросите, които може да е уместно одиторът да вземе под внимание при получаването на разбиране как предприятието наблюдава текущо системата си за вътрешен контрол, включват:

- проектирането на дейностите по текущо наблюдение, например, дали става въпрос за периодично или непрекъснато текущо наблюдение;
- изпълнението и честотата дейностите по текущо наблюдение;
- своевременната оценка на резултатите от дейностите по текущо наблюдение, за да се определи дали контролите са били ефективни; и
- как идентифицираните недостатъци са били адресирани чрез подходящи действия по отстраняване на нередностите, включително своевременното комуникиране на такива недостатъци до лицата, носещи отговорност за предприемането на действия по отстраняване на нередностите.

A117. Одиторът може да вземе под внимание също така как процесът на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол адресира текущото наблюдение над контролите върху обработката на информацията, които включват използването на ИТ. Това може да включва, например:

- контроли за текущо наблюдение на сложна ИТ среда, които:
 - оценяват непрекъснатата ефективност на разработването на контролите върху обработката на информацията и при необходимост ги модифицират с оглед промените в условията; или
 - оценяват оперативната ефективност на контролите върху обработката на информацията.
- контроли, осъществяващи текущо наблюдение над разрешенията, използвани при контроли върху автоматизираната обработка на информацията, които налагат разделяне на отговорностите.
- контроли, осъществяващи текущо наблюдение върху това как грешки или недостатъци на контрола, свързани с автоматизирането на финансовото отчитане, се идентифицират и адресират.

Разбиране за звеното за вътрешен одит на предприятието (Вж. параграф 24(a)(ii))

Приложение 4 излага допълнителни съображения във връзка с разбиране на звеното за вътрешен одит на предприятието.

A118. Проучващите запитвания на одитора до подходящи лица в рамките на звеното за вътрешен одит помагат на одитора да получи разбиране за естеството на отговорностите на звеното за вътрешен одит. Ако одиторът определи, че отговорностите на звеното имат отношение към финансовото отчитане на предприятието, одиторът може да получи допълнително разбиране за изпълняваните или предстоящи да бъдат изпълнени дейности от звеното за вътрешен одит, като извърши преглед на плана за одити на звеното за вътрешен одит за съответния период, ако има такъв, и обсъди този план с подходящите лица в рамките на звеното. Това разбиране, заедно с информацията, получена в резултат на проучващите запитвания на одитора, може да осигури информация, която да има пряко отношение към идентифицирането и оценяването от одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания. Ако на базата на предварителното разбиране на одитора относно звеното за вътрешен одит, одиторът очаква да използва работата на звеното за вътрешен одит, за да модифицира естеството или времето на изпълнение, или намали обхвата, на одиторските процедури, които трябва да бъдат изпълнени, е приложим МОС 610 (преработен 2013 г.)³⁷.

Други източници на информация, използвани в процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол

Разбиране за източниците на информация (Вж. параграф 24(б))

A119. Дейностите на ръководството по текущо наблюдение може да използват информация в комуникации от външни страни, като например, оплаквания от клиенти или коментари на регулаторен орган, които биха могли да сочат за проблеми или да открояват области, нуждаещи се от подобрение.

Защо от одитора се изисква да разбере източниците на информация, използвани при текущото наблюдение от страна на предприятието на системата за вътрешен контрол

A120. Разбирането на одитора за източниците на информация, използвана от предприятието при текущото наблюдение на системата на предприятието за вътрешен контрол, включително дали използваната информация е уместна и надеждна, подпомага одитора при оценяване дали процесът на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол е подходящ. Ако ръководството предполага, че информацията, използвана за текущо наблюдение е уместна и надеждна, без да има основание за такова предположение, грешките, които може да съществуват в информацията, биха могли потенциално да доведат до това ръководството да изведе неправилни заключения от дейностите си по текущо наблюдение.

³⁷ МОС 610 (преработен 2013 г.), *Ползване работата на вътрешните одитори*

Оценяване на процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол (Вж: параграф 24(в))

Защо одиторът да оценява дали процесът на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол е подходящ

A121. Оценката на одитора относно това как предприятието осъществява непрекъснато и отделно оценяване по отношение на текущото наблюдение на ефективността на контролите подпомага одитора при разбирането му дали останалите компоненти от системата на предприятието за вътрешен контрол са налични и функционират и следователно помага при разбирането на останалите компоненти от системата на предприятието за вътрешен контрол. Това оценяване може да подпомогне също така одитора при идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност (вж. параграф A86).

Оценяване дали процесът на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол е подходящ (Вж. параграф 24(в))

A122. Оценката на одитора на уместността на процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол се базира на разбирането на одитора за процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол.

Информационна система и комуникации и контролни дейности (Вж. параграфи 25-26)

A123. Контролите в компонентите информационна система и комуникации и контролни дейности представляват основно преки контроли (т.е., контроли, които са достатъчно прецизни, за да предотвратят, разкрият или коригират неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност).

Защо от одитора се изисква да разбере информационната система и комуникациите и контролите в компонента контролни дейности

A124. От одитора се изисква да разбере информационната система и комуникациите на предприятието, тъй като разбирането на политиките на предприятието, които дефинират потоците на сделки и операции и други аспекти на дейностите на предприятието по обработка на информацията, имащи отношение към изготвянето на финансовия отчет, и оценяването дали компонентът подкрепя по подходящ начин изготвянето на финансовите отчети на предприятието, подпомага идентифицирането и оценяването от одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност. Това разбиране и оценяване може да доведе също така и до идентифициране на рискове от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет, когато резултатите от одиторските процедури не съответстват на очакванията относно системата на предприятието за вътрешен контрол, които са били формирани на базата на информацията, получена по време на процеса по приемане и продължаване на ангажимента (вж. параграф A86).

A125. От одитора се изисква да идентифицира конкретни контроли в компонента контролни дейности, да оцени тяхното разработване и да определи дали контролите са били внедрени, тъй като това подпомага разбирането на одитора относно подхода на ръководството спрямо

адресирането на определени рискове и така осигурява база за разработване и изпълнение на допълнителни одиторски процедури в отговор на тези рискове, съгласно изискванията на МОС 330. Колкото по-високо в спектъра на вътрешноприсъщия риск е оценен даден риск, толкова по-убедителни трябва да бъдат одиторските доказателства. Дори когато одиторът не планира да тества оперативната ефективност на идентифицираните контроли, разбирането на одитора може въпреки това да повлияе върху проектирането на естеството, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури по същество, които са в отговор на съответните рискове от съществени неправилни отчитания.

Цикличният характер на разбирането и оценяването от одитора на информационната система и комуникациите и на контролните дейности

A126. Както е пояснено в параграф A49, разбирането на одитора за предприятието и средата, в която то функционира и на приложимата рамка за финансово отчитане може да подпомогне одитора при разработване на първоначални очаквания относно класовете сделки и операции, салдата по сметки и оповестяванията, които може да са значими класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания. При получаване на разбиране за компонента информационна система и комуникации в съответствие с параграф 25(a), одиторът може да използва тези първоначални очаквания с цел определяне обхвата на разбирането, което трябва да бъде получено относно дейностите на предприятието по обработка на информацията.

A127. Разбирането на одитора за информационната система включва разбиране на политиките, които дефинират потоците на информация, отнасящи се до значимите класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания на предприятието и до други свързани с тях аспекти на дейностите на предприятието по обработка на информацията. Тази информация и информацията, получена от оценяването от страна на одитора на информационната система може да потвърди или да окаже допълнително влияние върху очакванията на одитора относно първоначално идентифицираните значими класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания (вж. параграф A126).

A128. При получаване на разбиране за начина, по който информацията, отнасяща се до значимите класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, постъпва, преминава и напуска информационната система на предприятието, одиторът може да идентифицира също така и контроли в компонента контролни дейности, които се изисква да бъдат идентифицирани в съответствие с параграф 26(a). Идентифицирането и оценяването от страна на одитора на контролите в компонента контролни дейности може първо да се фокусира върху контролите над счетоводните записи и контролите, чиято оперативна ефективност одиторът планира да тества при разработване естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите по същество.

A129. Оценяването от одитора на вътрешноприсъщия риск може също да окаже влияние върху идентифицирането на контроли в компонента контролни дейности. Така например, идентифицирането от одитора на контролите, отнасящи се до съществените рискове може да е осъществимо само когато одиторът е оценил вътрешноприсъщия риск на ниво твърдение за вярност в съответствие с параграф 31. Освен това, контролите, адресиращи рисковете, по

отношение на които одиторът е определил, че процедурите по същество сами по себе си не осигуряват достатъчни и уместни одиторски доказателства (в съответствие с параграф 33), може също да могат да бъдат идентифицирани, само след като одиторът е извършил оценяването на вътрешноприсъщия риск.

A130. Идентифицирането и оценяването от одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност се влияе както от:

- разбирането на одитора за политиките на предприятието по отношение дейностите на предприятието по обработка на информацията в компонента информационна система и комуникации, така и от
- идентифицирането и оценяването от одитора на контролите в компонента контролни дейности.

Получаване на разбиране за информационната система и комуникациите (Вж. параграф 25)

Приложение 3, параграфи 15–19, излагат допълнителни съображения във връзка с информационната система и комуникациите.

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

A131. Вероятно информационната система и свързаните с нея бизнес процеси в по-малко сложните предприятия ще бъдат не толкова развити, колкото в по-големите предприятия и вероятно ще включват по-малко сложна ИТ среда; ролята на информационната система обаче ще бъде също толкова важна. По-малко сложните предприятия с пряко участие на ръководството може да не се нуждаят от разширени описания на счетоводните процедури, сложни счетоводни регистри или писмени политики. При одита на по-малко сложно предприятие разбирането на уместните аспекти на информационната система може следователно да изисква по-малко усилия, като е възможно да включва повече проучващи запитвания, отколкото наблюдения и фактически проверки на документацията. Необходимостта от получаване на разбиране обаче остава важна, за да се осигури база за разработването на допълнителните одиторски процедури в съответствие с МОС 330, като може допълнително да подпомогне одитора при идентифициране или оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания (вж. параграф A86).

Получаване на разбиране за информационната система (Вж. параграф 25(a))

A132. Включени в системата на предприятието за вътрешен контрол са аспекти, които са свързани с отчетните цели на предприятието, включително финансово-отчетните му цели, но може да се включват и аспекти, които са свързани с целите по отношение оперативната дейност на предприятието или спазването на изискванията, когато такива аспекти имат отношение към финансовото отчитане. Разбирането за това как предприятието инициира сделки и операции и улавя информацията като част от разбирането от одитора на информационната система може да включва информация относно системите на предприятието (неговите политики), разработени, за да адресират целите във връзка със спазване на изискванията и оперативната дейност, защото такава информация има отношение към изготвянето на

финансовия отчет. Освен това, някои предприятия може да имат информационни системи, които са интегрирани във висока степен, така че контролите да са разработени по начин, който едновременно да постига целите във връзка с финансовото отчитане, спазването на изискванията и оперативната дейност или комбинация от тези цели.

A133. Разбирането за информационната система на предприятието включва също така разбиране за ресурсите, които ще бъдат използвани в дейностите на предприятието по обработка на информацията. Информацията относно съответните човешки ресурси, която може да има отношение към разбирането на рисковете за интегритета на информационната система, включва:

- компетентността на лицата, извършващи работата;
- дали са налице адекватни ресурси; и
- дали е налице подходящо разделяне на отговорностите.

A134. Въпросите, които одиторът би могъл да вземе под внимание при разбирането на политиките, дефиниращи потока на информация, отнасяща се до значимите класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания на предприятието в компонента информационна система и комуникации, включват естеството на:

- (а) данните или информацията, свързана със сделките и операциите, други събития и условия, която ще бъде обработвана;
- (б) обработката на информацията за запазване интегритета на тези данни или информация; и
- (в) информационните процеси, персонал и други ресурси, използвани в процеса по обработка на информацията.

A135. Получаването на разбиране за бизнес процесите на предприятието, което включва това как сделките и операциите са инициирани, подпомага одитора при получаването на разбиране за информационната система на предприятието по начин, който да е подходящ за конкретните обстоятелства на предприятието.

A136. Разбирането на одитора за информационната система може да бъде получено по различни начини, като е възможно да включва:

- проучващи запитвания до подходящия персонал относно процедурите, използвани за инициране, документиране, обработка и отчитане на сделките и операциите или относно процеса на предприятието по финансово отчитане;
- фактическа проверка на наръчници за политиките и процедурни ръководства или друга документация в информационната система на предприятието;
- наблюдение на изпълнението на политиките или процедурите от персонала на предприятието; или

- подбор на сделки и операции и проследяването им през приложимия процес в информационната система (т.е., изпълнение на документално обхождане/ проследяване).

Автоматизирани инструменти и техники

A137. Одиторът може да използва също така автоматизирани техники, за да получи пряк достъп или дигитално сваляне от базите данни в информационната система на предприятието, които съхраняват счетоводните записвания за сделките и операцияите. Прилагайки автоматизирани инструменти и техники към тази информация, одиторът може да потвърди разбирането, получено относно начина, по който сделките и операцияите протичат през информационната система, чрез проследяване на счетоводни записи или други дигитални записвания, отнасящи се до конкретна сделка или операция или цялостна популация сделки и операции, от иницирането им в счетоводните регистри до отразяването им в главната книга. Анализът на пълен или голям набор от сделки или операции може да доведе и до идентифициране на отклонения от обичайните или очакваните процедури по обработка на такива сделки или операции, което пък да доведе до идентифициране на рискове от съществени неправилни отчитания.

Информация, получена от източници извън главната книга и аналитичните счетоводни сметки

A138. Финансовият отчет може да съдържа информация, която е получена от източници извън главната книга и аналитичните счетоводни сметки. Примерите за такава информация, която одиторът може да вземе под внимание, включват:

- информация, получена от лизингови споразумения, свързани с оповестявания във финансовия отчет.
- информация, оповестена във финансовия отчет, която е изготвена от системата за управление на риска на предприятието.
- информация за справедливите стойности, изготвена от експерти на ръководството и оповестена във финансовия отчет.
- информация, оповестена във финансовия отчет, която е била получена от модели или от други изчисления, използвани за разработване на приблизителни счетоводни оценки, признати или оповестени във финансовия отчет, включително информация, отнасяща се до стоящите в основата данни и предположения, използвани в тези модели, като например:
 - вътрешно разработени предположения, които може да засягат полезния живот на актива; или
 - данни, например, лихвени проценти, които се влияят от фактори извън контрола на предприятието.
- информация, оповестена във финансовия отчет, относно анализи на чувствителността, получени от финансови модели, която демонстрира, че ръководството е взело под внимание алтернативни предположения.

- информация, призната или оповестена във финансовия отчет, която е била получена от данъчните декларации и документи на предприятието.
- информация, оповестена във финансовия отчет, която е била получена от анализи, изготвени, за да подкрепят оценката на ръководството за способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, като например, оповестявания, ако има такива, свързани със събития или условия, които са били идентифицирани и които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие.³⁸

A139. Определени суми или оповестявания във финансовия отчет на предприятието (като например, оповестявания относно кредитния риск, ликвидния риск или пазарния риск) може да са базирани на информация, получена от системата за управление на риска на предприятието. От одитора обаче не се изисква да разбере всички аспекти на системата за управление на риска, като одиторът използва професионална преценка при определяне на необходимото разбиране.

Използване от страна на предприятието на информационни технологии в информационната система

Защо одиторът да разбира ИТ средата, имаща отношение към информационната система

A140. Разбирането на одитора за информационната система включва ИТ средата, имаща отношение към потоците сделки и операции и обработката на информацията в информационната система на предприятието, защото използването от предприятието на ИТ приложения или други аспекти в ИТ средата може да породят рискове, произтичащи от използването на ИТ.

A141. Разбирането за бизнес модела на предприятието и това как той интегрира използването на ИТ може също да предостави полезен контекст във връзка с естеството и обхвата на ИТ, които се очакват в информационната система.

Разбиране за използването от страна на предприятието на ИТ

A142. Разбирането на одитора за ИТ средата може да се фокусира върху идентифицирането и разбирането на естеството и броя на конкретните ИТ приложения и други аспекти на ИТ средата, които имат отношение към потоците сделки и операции и обработката на информация в информационната система. Промени в потока сделки и операции или в информацията в информационната система може да са резултат от програмни промени в ИТ приложенията или директни промени в данните в базите данни, участващи в обработката или съхранението на тези сделки и операции или информация.

A143. Одиторът може да идентифицира ИТ приложенията и подкрепящата ги ИТ инфраструктура едновременно с разбирането на одитора за начина, по който информацията, отнасяща се до

³⁸ МОС 570 (преработен), параграфи 19–20

значимите класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, постъпва, преминава и напуска информационната система на предприятието.

Получаване на разбиране за комуникациите на предприятието (Вж. параграф 25(б))

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

A144. При по-големите, по-сложни предприятия информацията, която одиторът би могъл да вземе под внимание при получаването на разбиране за комуникациите на предприятието, може да дойде от наръчници за политиките и ръководства за финансово отчитане.

A145. При по-малко сложните предприятия комуникацията може да е не толкова структурирана (например, може да не се използват формални наръчници и ръководства) поради по-малкото нива на отговорност и по-голямата достъпност и присъствие на ръководството. Независимо от размера на предприятието, отворените канали за комуникация улесняват докладването на изключения и предприемането на съответни действия.

Оценяване дали уместните аспекти на информационната система подкрепят изготвянето на финансовите отчети на предприятието (Вж. параграф 25(в))

A146. Оценяването от одитора за това дали информационната система и комуникациите на предприятието подкрепят по подходящ начин изготвянето на финансовите отчети се базира на разбирането, получено съгласно параграфи 25(а)-(б).

Контролни дейности (Вж. параграф 26)

Контроли в компонента контролни дейности

Приложение 3, параграфи 20 и 21 излагат допълнителни съображения във връзка с контролните дейности.

A147. Компонентът контролни дейности включва контроли, които са разработени, за да гарантират правилното прилагане на политиките (които са също контроли) във всички останали компоненти от системата на предприятието за вътрешен контрол, като включва както преки, така и непреки контроли.

Пример:

Контролите, които предприятието е установило, за да гарантира, че персоналят му правилно изброява и регистрира резултатите от годишната инвентаризация, се отнасят пряко към рисковете от съществени неправилни отчитания, имащи отношение към твърденията за съществуване и пълнота на салдото по сметката за материалните запаси.

A148. Идентифицирането и оценяването от одитора на контролите в компонента контролни дейности се фокусира върху контролите върху обработката на информацията, представляващи контроли, прилагани по време на обработване на информацията в информационната система на предприятието, които пряко адресират рисковете за интегритета на информацията (т.е., пълнотата, точността и валидността на сделките и

операциите и друга информация). От одитора обаче не се изисква да идентифицира и оцени всички контроли върху обработката на информацията, свързани с политиките на предприятието, които дефинират потоците сделки и операции и други аспекти на дейностите на предприятието по обработка на информацията по отношение на значимите класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания.

A149. Възможно е да са налице също така преки контроли, които да съществуват в контролната среда, процеса на предприятието по оценка на риска или процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол, които може да бъдат идентифицирани в съответствие с параграф 26. Колкото по-непряко обаче е взаимовръзката между контролите, които подкрепят други контроли и контрола, който е обект на разглеждане, толкова по-малко ефективен е възможно да бъде този контрол при предотвратяване, или разкриване и коригиране, на съответните неправилни отчитания.

Пример:

Извършваният от мениджъра по продажбите преглед на обобщението на дейностите по продажбите за конкретни магазини по региони обикновено е само непряко свързан с рисковете от съществени неправилни отчитания, имащи отношение към твърдението за пълнота на приходите от продажби. Съответно, този преглед може да е по-малко ефективен при адресирането на тези рискове, отколкото контролите, които са по-пряко свързани с тях, като например, съпоставянето на експедиционните/товарните документи с фактурите/платежните документи.

A150. Параграф 26 изисква одиторът да идентифицира и оцени общите ИТ контроли по отношение на ИТ приложенията и други аспекти на ИТ средата, които одиторът е определил, че са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ, защото общите ИТ контроли подкрепят непрекъснатото ефективно функциониране на контролите върху обработката на информацията. Обикновено общ ИТ контрол, взет сам по себе си, не е достатъчен, за да бъде адресиран рискът от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност.

A151. Контролите, за които от одитора се изисква да идентифицира и оцени разработването им и да определи внедряването им, в съответствие с параграф 26, са следните:

- Контролите, чиято оперативна ефективност одиторът планира да тества при определяне на естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите по същество. Оценяването на такива контроли осигурява базата за разработването от страна на одитора на процедурите за тестване на контролите в съответствие с МОС 330. Тези контроли включват също така контролите, адресиращи рисковете, за които процедурите по същество сами по себе си не осигуряват достатъчни и уместни одиторски доказателства.
- Контролите включват контроли, адресиращи съществените рискове и контроли над счетоводните записи. Идентифицирането и оценяването от одитора на такива контроли може да окаже влияние и върху разбирането на одитора за рисковете от съществени неправилни отчитания, включително идентифициране на допълнителни рискове от

съществени неправилни отчитания (вж. параграф А95). Това разбиране осигурява също така и базата за разработване от одитора на естеството, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури по същество, които са в отговор на свързаните с тях оценени рискове от съществени неправилни отчитания.

- Други контроли, които одиторът на базата на професионалната си преценка счита, че са целесъобразни, за да дадат възможност на одитора да изпълни целите съгласно параграф 13 по отношение на рисковете на ниво твърдение за вярност.

A152. Контролите в компонента контролни дейности се изисква да бъдат идентифицирани, когато тези контроли отговарят на един или повече от критериите, включени в параграф 26(а). Когато обаче всеки един от няколко контрола постига една и съща цел, не е необходимо да бъде идентифициран всеки един от контролите, свързани с тази цел.

Видове контроли в компонента контролни дейности (Вж. параграф 26)

A153. Примерите за контроли в компонента контролни дейности включват оторизации и одобрения, равнения, проверки и потвърждения (като например, контролно редактиране и проверка за достоверност или автоматизирани изчисления), разделяне на отговорностите и физически или логически контроли, включително такива, адресиращи съхранението на активите.

A154. Контролите в компонента контролни дейности може да включват също така и контроли, установени от ръководството, които да адресират рисковете от съществени неправилни отчитания, отнасящи се до това оповестяванията да не са изготвени в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. Такива контроли може да се отнасят до информация, включена във финансовия отчет, която е получена от източници извън главната книга и аналитичните счетоводни сметки.

A155. Независимо дали контролите са в рамките на ИТ среда или неавтоматизирани системи, те могат да имат различни цели и да бъдат прилагани на различни организационни и функционални нива.

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането)
(Вж. параграф 26)

A156. Контролите в компонента контролни дейности при по-малко сложните предприятия вероятно ще бъдат сходни с тези в по-големите предприятия, но степента на формализиране, с която функционират, може да е различна. Освен това, в по-малко сложните предприятия повече контроли е възможно да бъдат прилагани директно от ръководството.

Пример:

Исключителните правомощия на ръководството за предоставяне на кредит на клиенти и одобряване на съществените покупки може да осигурят силен контрол върху важни салда по сметки и сделки или операции.

A157. Възможно е да е по-малко практически осъществимо да се установи разделяне на отговорностите в по-малко сложните предприятия, които имат по-малък брой служители. В

управлявано от собственика предприятие обаче, собственикът-управител може да е в състояние да упражнява по-ефективен надзор чрез пряко участие, отколкото в по-голямо предприятие, което е възможно да компенсира по-ограничените по принцип възможности за разделяне на отговорностите. От друга страна, както е пояснено и в МОС 240, доминирането на ръководството от едно-единствено лице може да представлява потенциално недостатък на контрола, тъй като е налице възможност ръководството да пренебрегва и заобикаля контролите.³⁹

Контроли, които адресират рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност (Вж. параграф 26(a))

Контроли, адресиращи рискове, които са определени като съществени рискове (Вж. параграф 26(a)(i))

A158. Независимо дали одиторът планира да тества оперативната ефективност на контролите, които адресират съществените рискове, разбирането, получено относно подхода на ръководството спрямо адресирането на тези рискове, може да осигури база за разработване и изпълнение на процедури по същество в отговор на съществените рискове, както се изисква от МОС 330.⁴⁰ Макар че рисковете, свързани със съществени нерутинни въпроси или въпроси, изискващи преценка, често е по-малко вероятно да са обект на рутинните контроли, ръководството може да има други отговори, чиято цел е да се справи с такива рискове. Съответно, разбирането на одитора относно това дали предприятието е разработило и внедрило контроли по отношение на съществените рискове, произтичащи от нерутинни въпроси или въпроси, изискващи преценка, може да включва дали и как ръководството отговаря на тези рискове. Такива отговори може да включват:

- контроли, например, преглед на предположенията от висшето ръководство или от експерти.
- документирані процеси за приблизително счетоводно оценяване.
- одобрение от лицата, натоварени с общо управление.

Пример:

Когато са налице еднократни събития, като например, получаване на уведомление за значимо съдебно дело, разглеждането на отговора на предприятието може да включва такива въпроси, като това дали въпросът е отнесен до подходящите експерти (например, вътрешен или външен юридически съветник), дали е направена оценка на потенциалния ефект и как е предложено тези обстоятелства да бъдат оповестени във финансовия отчет.

A159. МОС 240⁴¹ изисква одиторът да разбере контролите, свързани с оценените рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама (които се третират като

³⁹ МОС 240, параграф A28

⁴⁰ МОС 330, параграф 21

⁴¹ МОС 240, параграфи 28 и A33

съществени рискове), като пояснява допълнително, че е важно одиторът да получи разбиране за контролите, които ръководството е разработило, внедрило и поддържа с цел предотвратяване и разкриване на измами.

Контроли над счетоводни записи (Вж. параграф 26(a)(ii))

A160. Контроли, адресиращи рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност, които се очаква да бъдат идентифицирани при всички одити, са контролите над счетоводните записи, тъй като начинът, по който предприятието инкорпорира информацията от обработката на сделките и операциите в главната книга обикновено включва използването на счетоводни записи, независимо дали стандартни или нестандартни, автоматизирани или неавтоматизирани. Степента, в която се идентифицират други контроли може да е различна в зависимост от естеството на предприятието и планирания от одитора подход спрямо допълнителните одиторски процедури.

Пример:

При одит на по-малко сложно предприятие информационната система на предприятието може да не е сложна и е възможно одиторът да не планира да разчита на оперативната ефективност на контролите. Освен това, одиторът може да не е идентифицирал никакви съществени рискове или други рискове от съществени неправилни отчитания, по отношение на които да е необходимо одиторът да оценява разработването на контролите и да определя, че те са били внедрени. При такъв одит, одиторът може да определи, че няма идентифицирани никакви контроли, освен контролите на предприятието над счетоводните записи.

Автоматизирани инструменти и техники

A161. При системи с неавтоматизирана главна книга, нестандартни счетоводни записи може да бъдат идентифицирани посредством фактическа проверка на главната книга, счетоводните журнали и първичните документи. Когато за поддържане на главната книга и изготвяне на финансовите отчети се използват автоматизирани процедури, такива записи може да съществуват само в електронен вид и следователно да могат да бъдат по-лесно идентифицирани посредством използването на автоматизирани техники.

Пример:

При одит на по-малко сложно предприятие одиторът може да е в състояние да извлече общ списък на всички счетоводни записи в проста електронна таблица. След това одиторът може да е в състояние да сортира счетоводните записи, като приложи различни филтри, като например, сума във валута, име на съставителя или на лицето, извършило преглед, счетоводни записи, които сумират само баланса или отчета за доходите, или да прегледа списъка по датата, на която счетоводният запис е отнесен в главната книга, което да подпомогне одитора при разработване на отговори на идентифицираните рискове, свързани със счетоводните записи.

Контроли, чиято оперативна ефективност одиторът планира да тества (Вж. параграф 26(a)(iii))

A162. Одиторът определя дали са налице рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност, по отношение на които не е възможно да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства единствено посредством процедури по същество. От одитора се изисква, в съответствие с МОС 330,⁴² да разработи и изпълни тестове на контролите, които да адресират такива рискове от съществени неправилни отчитания, когато процедурите по същество сами по себе си не осигуряват достатъчни и уместни одиторски доказателства на ниво твърдение за вярност. В резултат, когато съществуват такива контроли, които адресират тези рискове, изисква се те да бъдат идентифицирани и оценени.

A163. В други случаи, когато одиторът планира да вземе под внимание оперативната ефективност на контролите при определяне естеството, времето на изпълнението и обхвата на процедурите по същество в съответствие с МОС 330, такива контроли също се изисква да бъдат идентифицирани, защото МОС 330⁴³ изисква одиторът да разработи и изпълни тестове на тези контроли.

Примери:

Одиторът може да планира да тества оперативната ефективност на контролите:

- над рутинни класове сделки и операции, тъй като такова тестване може да е по-ефикасно и по-ефективно по отношение на големи обеми хомогенни сделки или операции.
- над пълнотата и точността на информацията, изготвена от предприятието (например, контролите над изготвянето на генерирани от системата отчети), за да определи надеждността на тази информация, когато одиторът възнамерява да вземе под внимание оперативната ефективност на тези контроли при разработването и изпълнението на допълнителни одиторски процедури.
- отнасящи се до целите във връзка с оперативната дейност и спазването на изискванията, когато те имат отношение към данни, които одиторът оценява или използва при прилагането на одиторските процедури.

A164. Плановете на одитора да тества оперативната ефективност на контролите може да бъдат повлияни също и от идентифицираните рискове от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет. Така например, ако са идентифицирани недостатъци, свързани с контролната среда, това може да окаже влияние върху цялостните очаквания на одитора относно оперативната ефективност на преките контроли.

Други контроли, които одиторът счита за целесъобразни (Вж. параграф 26(a)(iv))

A165. Други контроли, по отношение на които одиторът може да счита за целесъобразно да идентифицира и оцени разработването им и да определи внедряването им, може да включват:

⁴² МОС 330, параграф 8(б)

⁴³ МОС 330, параграф 8(а)

- контроли, които адресират рискове, оценени като по-високи в рамките на спектъра на вътрешноприсъщия риск, които обаче не са били определени като представляващи съществен риск;
- контроли, отнасящи се до равнието на детайлните счетоводни записвания с главната книга; или
- допълнителни контроли в предприятието потребител, в случай че се използва обслужваща организация.⁴⁴

Идентифициране на ИТ приложения и други аспекти на ИТ средата, рискове, произтичащи от използването на ИТ и общи ИТ контроли (Вж. параграф 26(б)–(в))

Приложение 5 включва примерни характеристики на ИТ приложения и други аспекти на ИТ средата и насоки, свързани с тези характеристики, които може да са уместни при идентифициране на ИТ приложенията и други аспекти на ИТ средата, изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ.

Идентифициране на ИТ приложения и други аспекти на ИТ средата (Вж. параграф 26(б))

Защо одиторът да идентифицира рискове, произтичащи от използването на ИТ и общите ИТ контроли, свързани с идентифицираните ИТ приложения и други аспекти на ИТ средата

A166. Разбирането за рисковете, произтичащи от използването на ИТ и общите ИТ контроли, внедрени от предприятието за адресиране на тези рискове, може да повлияе върху:

- решението на одитора относно това дали да тества оперативната ефективност на контролите, за да адресира рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност;

Пример:

Когато общите ИТ контроли не са разработени ефективно или не са внедрени по подходящ начин, така че да адресират рисковете, произтичащи от използването на ИТ (например, контролите не предотвратяват или не разкриват по подходящ начин неоторизирани промени в програмите или неоторизиран достъп до ИТ приложения), това може да окаже влияние върху решението на одитора да разчита на автоматизирани контроли в рамките на засегнатите ИТ приложения.

- оценката на одитора за риска на контрола на ниво твърдение за вярност;

Пример:

Продължаващата оперативна ефективност на контрол върху обработката на информацията може да зависи от определени общи ИТ контроли, които

⁴⁴ МОС 402, *Одиторски въпроси, свързани с одита на предприятия, използващи обслужваща организация*

предотвратяват или разкриват неототоризирани промени в програмите по отношение на контрола върху ИТ обработката на информацията (т.е., контроли за промени в програмата по отношение на съответното ИТ приложение). При такива обстоятелства очакваната оперативна ефективност (или липса на такава) на общия ИТ контрол може да повлияе върху оценката на одитора за риска на контрола (например, рискът на контрола може да е по-висок, когато се очаква такива общи ИТ контроли да са неефективни или ако одиторът не планира да тества общите ИТ контроли).

- стратегията на одитора за тестване на информацията, изготвена от предприятието, която е изготвена от, или включва информация от, ИТ приложенията на предприятието;

Пример:

Когато изготвена от предприятието информация, която ще бъде използвана като одиторски доказателства, е изготвена чрез ИТ приложения, одиторът може да определи да тества контролите върху генерираните от системата отчети, включително идентифициране и тестване на общите ИТ контроли, които адресират рисковете от неподходящи или неототоризирани промени в програмите или директни промени на данни в отчетите.

- оценката на одитора за вътрешноприсъщия риск на ниво твърдение за вярност; или

Пример:

Когато има значителни или мащабни промени в програмирането по отношение на ИТ приложение, целящи да адресират нови или преработени отчетни изисквания на приложимата рамка за финансово отчитане, това може да е индикация за сложността на новите изисквания и техния ефект върху финансовите отчети на предприятието. Когато настъпват такива мащабни промени в програмирането или данните, ИТ приложението вероятно също ще бъде подложено на рискове, произтичащи от използването на ИТ.

- разработването на допълнителни одиторски процедури.

Пример:

Ако контролите върху обработката на информацията зависят от общите ИТ контроли, одиторът може да определи да тества оперативната ефективност на общите ИТ контроли, което ще изисква тогава разработване на тестове на контролите по отношение на тези общи ИТ контроли. Ако при същите обстоятелства одиторът реши да не тества оперативната ефективност на общите ИТ контроли или се очаква общите ИТ контроли да са неефективни, съответните рискове, свързани с използването на ИТ, може да трябва да бъдат адресирани посредством разработването на процедури по същество. Рисковете, обаче, произтичащи от използването на ИТ, може да не е възможно да бъдат адресирани, когато такива рискове се отнасят до рискове, по отношение на които процедурите по същество сами по себе си не осигуряват достатъчни и уместни одиторски доказателства. При такива обстоятелства може да е необходимо одиторът да прецени последствията за одиторското мнение.

Идентифициране на ИТ приложения, които са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ

A167. По отношение на ИТ приложенията, имащи отношение към информационната система, разбирането за естеството и сложността на специфичните ИТ процеси и общите ИТ контроли, които предприятието е въвело в действие, може да подпомогне одитора при определяне на това на кои ИТ приложения предприятието разчита за точната обработка и поддържане интегритета на информацията в информационната система на предприятието. Такива ИТ приложения може да са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ.

A168. Идентифицирането на ИТ приложенията, които са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ, включва вземането под внимание на идентифицираните от одитора контроли, тъй като такива контроли може да предполагат използването на ИТ или да разчитат на ИТ. Одиторът може да се фокусира върху това дали дадено ИТ приложение включва автоматизирани контроли, на които ръководството разчита и които са били идентифицирани от одитора, включително контроли, адресиращи рискове, по отношение на които процедурите по същество сами по себе си не осигуряват достатъчни и уместни одиторски доказателства. Одиторът може да разгледа също така въпроса как информацията във връзка със значимите класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания се съхранява и обработва в информационната система и дали ръководството разчита на общите ИТ контроли за поддържане интегритета на тази информация.

A169. Идентифицираните от одитора контроли може да зависят от генерирани от системата отчети, в който случай ИТ приложенията, които изготвят тези отчети, може да са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ. В други случаи, одиторът може да не планира да разчита на контролите над генерирани от системата отчети, а да планира директно да тества входящата информация и крайните резултати от такива отчети, в който случай одиторът може да не идентифицира съответните ИТ приложения като такива, изложени на рискове, произтичащи от ИТ.

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

A170. Степента на разбирането на одитора за ИТ процесите, включително степента, в която предприятието е въвело в действие общи ИТ контроли, ще варира с естеството и обстоятелствата на предприятието и неговата ИТ среда, както и в зависимост от естеството и обхвата на контролите, идентифицирани от одитора. Броят на ИТ приложенията, които са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ, също ще варира в зависимост от тези фактори.

Примери:

- Предприятие, което използва търговски софтуер и няма достъп до програмния код, за да прави промени в програмата, е малко вероятно да има процес за промени в програмите, но може да има процес или процедури за конфигуриране на софтуера (например, сметкоплана, отчетните параметри или прагове). В допълнение, предприятието може да има процес или процедури за управление на достъпа до приложението (например, определено лице с административен достъп до търговския софтуер). При такива обстоятелства малко вероятно е предприятието да има или да се нуждае от формализирани общи ИТ контроли.
- И обратно, по-голямо предприятие може да разчита на ИТ до голяма степен и ИТ средата може да включва множество ИТ приложения, като ИТ процесите за управление на ИТ средата може да са сложни (например, съществува специален ИТ отдел, който разработва и внедрява промени в програмите и управлява правото на достъп), включително предприятието да е внедрило формализирани общи ИТ контроли над своите ИТ процеси.
- Когато ръководството не разчита на формализирани ИТ контроли или общи ИТ контроли, за да обработва сделките и операциите или за да поддържа данните, и одиторът не е идентифицирал никакви автоматизирани контроли или други контроли върху обработката на информацията (или такива, които зависят от общите ИТ контроли), одиторът може да планира да тества директно информацията, изготвена от предприятието с помощта на ИТ, като може да не идентифицира ИТ приложения, които да са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ.
- Когато ръководството разчита на ИТ приложение, за да обработва или поддържа данни и обемът на данните е значителен и ръководството разчита на ИТ приложението, за да изпълнява автоматизирани контроли, които одиторът също е идентифицирал, вероятно това ИТ приложение ще е изложено на рискове, произтичащи от използването на ИТ.

A171. Когато ИТ средата на предприятието е по-сложна, идентифицирането на ИТ приложения и други аспекти на ИТ средата, определяне на свързаните с тях рискове, произтичащи от използването на ИТ, и идентифицирането на общи ИТ контроли вероятно ще изисква участието на членове на екипа със специализирани умения в ИТ. Такова участие вероятно ще бъде съществено и по отношение на сложна ИТ среда може да трябва да е широкообхватно.

Идентифициране на други аспекти на ИТ средата, които са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ

A172. Другите аспекти на ИТ средата, които е възможно да са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ, включват мрежата, операционната система и базите данни и при определени обстоятелства – интерфейса между ИТ приложенията. Другите аспекти на ИТ средата обикновено не се идентифицират, когато одиторът не идентифицира ИТ приложения, които са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ. Когато одиторът е идентифицирал ИТ приложения, които са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ, вероятно ще бъдат идентифицирани други аспекти на ИТ средата (например, база данни, операционна система, мрежа), защото такива аспекти подкрепят и взаимодействат с идентифицираните ИТ приложения.

Идентифициране на рискове, произтичащи от използването на ИТ и общи ИТ контроли (Вж. параграф 26(в))

Приложение 6 излага съображения за разбирането на общите ИТ контроли.

A173. При идентифициране на рискове, произтичащи от използването на ИТ, одиторът може да вземе под внимание естеството на идентифицираното ИТ приложение или други аспекти на ИТ средата и причините, поради които те са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ. По отношение на някои идентифицирани ИТ приложения или други аспекти на ИТ средата, одиторът може да идентифицира приложими рискове, произтичащи от използването на ИТ, които се отнасят основно до неоторизиран достъп или неоторизирани промени в програмите, както и такива, които адресират рисковете, отнасящи се до неправомерни промени в данните (например, риска от неправомерни промени в данните чрез директен достъп до базата данни или способността директно да се манипулира информацията).

A174. Обхватът и естеството на приложимите рискове, произтичащи от използването на ИТ, варират в зависимост от естеството и характеристиките на идентифицираните ИТ приложения или други аспекти на ИТ средата. Приложими ИТ рискове може да възникнат, когато предприятието използва външни или вътрешни доставчици на услуги за идентифицирани аспекти на своята ИТ среда (например, възлагане на външен изпълнител-трета страна хостинг на ИТ средата или използване на общ център за обслужване за централизирано управление на ИТ процесите в групата). Приложими рискове, произтичащи от използването на ИТ, може да са идентифицирани и във връзка с кибер сигурността. По-вероятно е да са налице повече рискове, произтичащи от използването на ИТ, когато обемът или сложността на автоматизираните контроли на приложенията са по-големи и ръководството разчита в по-голяма степен на тези контроли за ефективното обработване на сделките и операциите или ефективното поддържане на интегритета на стоящата в основата информация.

Оценяване разработването, и определяне внедряването, на идентифицираните контроли в компонента контролни дейности (Вж: параграф 26(г))

A175. Оценяване разработването на идентифициран контрол включва разглеждане от страна на одитора дали контролът, самостоятелно или в комбинация с други контроли, е в състояние ефективно да предотврати или разкрие и коригира съществени неправилни отчитания (т.е., целта на контрола).

A176. Одиторът определя внедряването на идентифициран контрол, като установява, че контролът съществува и че предприятието го използва. Няма голям смисъл одиторът да оценява внедряването на контрол, който не е разработен ефективно. Следователно, одиторът първо оценява разработването на контрола. Неправилно разработеният контрол може да представлява недостатък на контрола.

A177. Процедурите за оценка на риска, за да бъдат получени одиторски доказателства относно разработването и внедряването на идентифицираните контроли в компонента контролни дейности, може да включват:

- проучващи запитвания до персонала на предприятието.
- наблюдаване прилагането на конкретни контроли.
- фактическа проверка на документи и доклади.

Проучващото запитване, обаче, само по себе си, не е достатъчно за тези цели.

A178. Възможно е одиторът, на базата на опит от предходен одит или на базата на процедурите за оценка на риска в текущия период, да очаква, че ръководството не е разработило или внедрило ефективно контроли за адресиране на съществен риск. В такива случаи процедурите, изпълнявани, за да бъдат адресирани изискванията в параграф 26(г) може да се състоят от определяне, че такива контроли не са били разработени или внедрени ефективно. Ако резултатите от процедурите сочат, че контролите са били разработени или внедрени отново, от одитора се изисква да изпълни процедурите в параграф 26(б)–(г) върху новоразработените или внедрени контроли.

A179. Одиторът може да достигне до заключение, че контрол, който е разработен и внедрен ефективно, може да бъде подходящ да бъде тестван, за да се вземе под внимание неговата оперативна ефективност при разработването на процедури по същество. Когато обаче даден контрол не е разработен или внедрен ефективно, няма полза от неговото тестване. Когато одиторът планира да тества даден контрол, информацията, получена относно степента, в която този контрол адресира риска или рисковете от съществени неправилни отчитания, представлява входяща информация за оценяване от страна на одитора на риска на контрола на ниво твърдение за вярност.

A180. Оценяване разработването и определяне внедряването на идентифицирани контроли в компонента контролни дейности не е достатъчно за тестване на тяхната оперативна ефективност. По отношение на автоматизирани контроли обаче, одиторът може да планира да тества оперативната ефективност на автоматизираните контроли, като идентифицира и тества общите ИТ контроли, които обезпечават последователното и системно функциониране

на автоматизиран контрол, вместо да изпълнява тестове за оперативната ефективност директно върху автоматизираните контроли. Получаването на одиторски доказателства относно внедряването на неавтоматизиран контрол към даден момент във времето не осигурява одиторски доказателства за оперативната ефективност на контрола към друг момент в течение на одитирания период. Тестовите на оперативната ефективност на контролите, включително тестовите на непреките контроли, са описани допълнително в МОС 330.⁴⁵

A181. Когато одиторът не планира да тества оперативната ефективност на идентифицирани контроли, разбирането на одитора може все пак да му помогне при разработване естеството, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури по същество, които да са в отговор на съответните рискове от съществени неправилни отчитания.

Пример:

Резултатите от тези процедури за оценка на риска може да предоставят на одитора база за разглеждане на възможни отклонения в дадена популация при разработването на одиторските извадки.

Недостатъци на контрола в рамките на системата на предприятието за вътрешен контрол
(Вж. параграф 27)

A182. При оценяване на всеки от компонентите на системата на предприятието за вътрешен контрол,⁴⁶ одиторът може да определи, че някои от политиките на предприятието в даден компонент не са подходящи с оглед естеството и обстоятелствата на предприятието. Такова определяне може да е индикация, която да подпомогне одитора при идентифициране на недостатъци на контрола. Ако одиторът е идентифицирал един или повече недостатъци на контрола, одиторът може да разгледа ефекта от тези недостатъци на контрола върху разработването на допълнителните одиторски процедури в съответствие с МОС 330.

A183. Ако одиторът е идентифицирал един или повече недостатъци на контрола, МОС 265⁴⁷ изисква одиторът да определи дали недостатъците, самостоятелно или в комбинация, не представляват съществен недостатък. Одиторът използва професионална преценка при определяне дали даден недостатък представлява съществен недостатък на контрола.⁴⁸

⁴⁵ МОС 330, параграфи 8–11

⁴⁶ Параграфи 21(б), 22(б), 24(в), 25(в) и 26(г)

⁴⁷ МОС 265, *Комуникация на недостатъци във вътрешния контрол с лицата, натоварени с общо управление и с ръководството*, параграф 8

⁴⁸ МОС 265, параграфи А6–А7 посочват индикатори за съществени недостатъци и въпроси, които да бъдат взети под внимание при определяне дали даден недостатък или комбинация от недостатъци във вътрешния контрол представлява съществен недостатък.

Примери:

Обстоятелства, които може да сочат за съществуването на съществен недостатък на контрола, включват въпроси, като:

- Идентифициране на измама от какъвто и да е мащаб, в която е замесено висшето ръководство;
- Идентифицирани неадекватни вътрешни процеси, свързани с докладването и комуникирането на недостатъци, забелязани от вътрешния одит;
- Преди това комуникирани недостатъци, които не са коригирани от ръководството своевременно;
- Ръководството не реагира на съществени рискове, например, като не внедрява контроли над съществените рискове; и
- Преизчисляване на преди това издаден финансов отчет.

Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания (Вж. параграфи 28-37)

Защо одиторът да идентифицира и оценява рисковете от съществени неправилни отчитания

A184. Рисковете от съществени неправилни отчитания се идентифицират и оценяват от одитора, за да се определи естеството, времето на изпълнение и обхватът на допълнителните одиторски процедури, необходими за получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства. Тези доказателства позволяват на одитора да изрази мнение относно финансовия отчет при приемливо ниско ниво на одиторски риск.

A185. Информацията, събрана от изпълнението на процедурите за оценка на риска, се използва в качеството на одиторски доказателства за осигуряване на база за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания. Така например, одиторските доказателства, получени при оценяване разработването на идентифицираните контроли и определяне дали тези контроли са били внедрени в компонента контролни дейности, се използват в качеството на одиторски доказателства в подкрепа на оценката на риска. Такива доказателства предоставят също така база за одитора да разработи цялостни отговори за адресиране на оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет, както и да разработи и изпълни допълнителни одиторски процедури, чието естество, време на изпълнение и обхват са в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност в съответствие с МОС 330.

Идентифициране на рисковете от съществени неправилни отчитания (Вж. параграф 28)

A186. Идентифицирането на рисковете от съществени неправилни отчитания се извършва преди да бъдат взети под внимание свързаните с тях контроли (т.е., вътрешноприсъщ риск) и се базира на предварителното разглеждане от страна на одитора на неправилни отчитания, за които има

разумна вероятност както от възникване, така и от това да са съществени, в случай че възникнат.⁴⁹

A187. Идентифицирането на рисковете от съществени неправилни отчитания предоставя също така база за определяне от страна на одитора на уместните твърдения за вярност, което подпомага определянето от одитора на значимите класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания.

Твърдения за вярност

Защо одиторът да използва твърденията за вярност

A188. При идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания одиторът използва твърденията за вярност, за да разгледа различните видове потенциални неправилни отчитания, които биха могли да възникнат. Твърденията за вярност, по отношение на които одиторът е идентифицирал свързани с тях рискове от съществени неправилни отчитания, са уместни твърдения за вярност.

Използването на твърденията за вярност

A189. При идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания одиторът може да използва категориите твърдения за вярност, както са описани в параграф A190(а)–(б) по-долу, или да ги изрази по различен начин, при условие, че са обхванати всички посочени по-долу аспекти. Одиторът може да реши да комбинира твърденията за вярност относно класове сделки и операции и събития и свързаните с тях оповестявания с твърденията за вярност относно салдата по сметки и свързаните с тях оповестявания.

A190. Твърденията за вярност, използвани от одитора при разглеждане на различните видове потенциални неправилни отчитания, които биха могли да възникнат, може да попадат в следните категории:

- (a) Твърдения за вярност относно класове сделки и операции и събития и свързаните с тях оповестявания за одитирания период:
 - (i) възникване — сделките или операциите и събитията, които са отразени или оповестени, са възникнали и тези сделки и събития са свързани с предприятието.
 - (ii) пълнота — всички сделки или операции и събития, които би трябвало да бъдат отразени, са отразени и всички свързани с тях оповестявания, които би трябвало да бъдат включени във финансовия отчет, са включени.
 - (iii) точност — сумите и другите данни, свързани с отразените сделки или операции и събития, са отразени по подходящ начин, а свързаните с тях оповестявания са подходящо оценени и описани.

⁴⁹ МОС 200, параграф A15a

- (iv) отграничаване — сделките или операциите и събитията са отразени в правилния счетоводен период.
 - (v) класификация — сделките или операциите и събитията са отразени в подходящите сметки.
 - (vi) представяне — сделките и събитията са подходящо агрегирани или дезагрегирани и са описани ясно, а свързаните с тях оповестявания са уместни и разбираеми в контекста на изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане.
- (б) Твърдения за вярност относно салда по сметки и свързаните с тях оповестявания в края на периода:
- (i) съществуване — активите, пасивите и участията в собствения капитал съществуват.
 - (ii) права и задължения — предприятието притежава или контролира правата върху активите, а пасивите са негови задължения.
 - (iii) пълнота — всички активи, пасиви и участия в собствения капитал, които би трябвало да бъдат отразени, са отразени и всички свързани с тях оповестявания, които е следвало да бъдат включени във финансовия отчет, са били включени;
 - (iv) точност, оценка и разпределение — активите, пасивите и участията в собствения капитал са включени във финансовия отчет с подходящи суми и каквито и да било възникващи корекции от оценки или разпределения са отразени по подходящ начин, а свързаните с тях оповестявания са подходящо оценени и описани.
 - (v) класификация — активите, пасивите и участията в собствения капитал са отразени в подходящите сметки.
 - (vi) представяне — активите, пасивите и участията в собствения капитал са подходящо агрегирани или дезагрегирани и са описани ясно, а свързаните с тях оповестявания са уместни и разбираеми в контекста на изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане.

A191. Твърденията за вярност, описани в параграф A190(а)–(б) по-горе, адаптирани съобразно случая, може да бъдат използвани от одитора и при разглеждане на различните видове неправилни отчитания, които биха могли да възникнат, в оповестяванията, които не са пряко свързани с отразените класове сделки и операции, събития или салда по сметки.

Пример:

Пример за такова оповестяване е случаят, когато приложимата рамка за финансово отчитане изисква от предприятието да опише експозицията си към рисковете, произтичащи от финансови инструменти, включително начина, по който възникват тези рискове; целите, политиките и процесите за управление на тези рискове; както и методите, използвани за оценяване на рисковете.

Съображения, специфични за организациите от публичния сектор

A192. Когато представя твърдения за вярност относно финансовия отчет на организация от публичния сектор, в допълнение към твърденията за вярност, посочени в параграф A190(a)–(б), често ръководството може да заявява, че сделките или операциите и събитията са осъществени в съответствие със закон, нормативна разпоредба или друг нормативен документ. Такива твърдения за вярност може да попадат в обхвата на одита на финансовия отчет.

Рискове от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет (Вж. параграфи 28(a) и 30)

Защо одиторът да идентифицира и оценява рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет

A193. Одиторът идентифицира рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет, за да определи дали тези рискове имат всеобхватен ефект върху финансовия отчет и следователно биха изисквали цялостен отговор в съответствие с МОС 330.⁵⁰

A194. В допълнение, рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет може да окажат също така влияние върху отделни твърдения за вярност и идентифицирането на тези рискове може да подпомогне одитора при оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност и при разработване на допълнителни одиторски процедури за адресиране на идентифицираните рискове.

Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет

A195. Като рискове от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет се означават рискове, които се отнасят всеобхватно към финансовия отчет като цяло и потенциално засягат много твърдения за вярност. Рисковете от такова естество не са задължително рискове, които биха могли да бъдат идентифицирани с конкретни твърдения за вярност на ниво клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване (например, риск от пренебрегване и заобикаляне на контролите от страна на ръководството). По скоро те представляват обстоятелства, които биха могли всеобхватно да увеличат рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност. Оценката на одитора относно това дали

⁵⁰ МОС 330, параграф 5

идентифицираните рискове се отнасят всеобхватно до финансовия отчет подкрепя оценяването от страна на одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет. В други случаи, редица твърдения за вярност може да бъдат идентифицирани като податливи на този риск и следователно да окажат влияние върху идентифицирането и оценяването от одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност.

Пример:

Предприятието е изправено пред оперативни загуби и проблеми с ликвидността и разчита на финансиране, което още не е осигурено. При такива обстоятелства одиторът може да определи, че счетоводното отчитане на базата на предположението за действащо предприятие поражда риск от съществено неправилно отчитане на ниво финансов отчет. В тази ситуация счетоводната рамка може да трябва да бъде приложена, като се използва ликвидационна база, което вероятно би засегнало всеобхватно всички твърдения за вярност.

A196. Идентифицирането и оценяването от одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет се влияе от разбирането на одитора за системата на предприятието за вътрешен контрол, в частност, разбирането на одитора за контролната среда, процеса на предприятието по оценка на риска и процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол, и:

- резултата от съответните оценявания, изисквани от параграфи 21(б), 22(б), 24(в) и 25(в); и
- недостатъците на контрола, идентифицирани в съответствие с параграф 27.

По-специално, рискове на ниво финансов отчет може да възникнат от недостатъци в контролната среда или от външни събития или условия, като например, икономика в спад.

A197. Рисковете от съществени неправилни отчитания в резултат на измама може да са особено уместни, когато одиторът разглежда рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет.

Пример:

Одиторът разбира от проучващи запитвания до ръководството, че финансовият отчет на предприятието ще се използва в обсъждания с кредиторите, за да се осигури допълнително финансиране с цел поддържане на оборотните средства. Поради това одиторът може да определи, че е налице по-голяма податливост към неправилни отчитания, дължащи се на фактори за риск от измама, които оказват влияние върху вътрешноприсъщия риск (т.е., податливостта на финансовия отчет към съществени неправилни отчитания поради риска от финансово отчитане с цел измама, като например, надценяване на активи и приходи и подценяване на пасиви и разходи, за да се гарантира, че финансирането ще бъде получено).

A198. Разбирането на одитора, включително свързаните оценки, на контролната среда и други компоненти на системата за вътрешен контрол, може да породят съмнение относно способността на одитора да получи одиторски доказателства, върху които да базира одиторското си мнение или да стане причина за оттегляне от ангажмента, когато оттеглянето е възможно съгласно приложимия закон или нормативна разпоредба.

Примери:

- В резултат на оценяване на контролната среда на предприятието, одиторът има опасения относно почтеността на ръководството на предприятието, които може да са толкова сериозни, че да накарат одиторът да достигне до заключение, че рискът от преднамерено неправилно представяне от ръководството във финансовия отчет е такъв, че одитът да не може да бъде извършен.
- В резултат на оценяване на информационната система и комуникациите на предприятието, одиторът определя, че съществени промени в ИТ средата са били лошо управлявани, със слаб надзор от страна на ръководството и лицата, натоварени с общо управление. Одиторът достига до заключение, че са налице значителни опасения относно състоянието и надеждността на счетоводната документация на предприятието. При такива обстоятелства одиторът може да определи, че е малко вероятно достатъчни и уместни одиторски доказателства да бъдат на разположение, за да подкрепят немодифицирано мнение относно финансовия отчет.

A199. МОС 705 (преработен)⁵¹ установява изисквания и предоставя насоки при определяне дали е налице необходимост одиторът да изрази квалифицирано мнение или да откаже изразяване на мнение или, както може да се изисква в някои случаи, да се оттегли от ангажмента, когато оттеглянето е възможно съгласно приложимия закон или нормативна разпоредба.

Съображения, специфични за организациите от публичния сектор

A200. По отношение на организациите от публичния сектор, идентифицирането на рисковете на ниво финансов отчет може да включва вземането под внимание на въпроси, свързани с политическия климат, обществен интерес и чувствителността на съответната програма.

Рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност (Вж. параграф 28(б))

Приложение 2 излага примери, в контекста на факторите за вътрешноприсъщ риск, за събития или условия, които биха могли да сочат за податливост към неправилни отчитания, които е възможно да са съществени.

A201. Рисковете от съществени неправилни отчитания, които не се отнасят всеобхватно към финансовия отчет са рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност.

⁵¹ МОС 705 (преработен), *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор*

Уместни твърдения за вярност и значими класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания (Вж. параграф 29)

Защо да бъдат определяни уместните твърдения за вярност и значимите класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания

A202. Определянето на уместните твърдения за вярност и значимите класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания осигурява базата за обхвата на разбирането на одитора за информационната система на предприятието, което се изисква да бъде получено в съответствие с параграф 25(а). Това разбиране може допълнително да подпомогне одитора при идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания (вж. А86).

Автоматизирани инструменти и техники

A203. Одиторът може да използва автоматизирани техники, които да го подпомогнат при идентифицирането на значимите класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания.

Примери:

- Цялата популация от сделки или операции може да бъде анализирана с помощта на автоматизирани инструменти и техники, за да се разбере тяхното естество, източник, размер и обем. Посредством използването на автоматизирани техники, одиторът може например да идентифицира, че сметка с нулево салдо в края на периода съдържа многобройни операции по прихващане и счетоводни записи през периода, сочещи, че салдото по сметката или класът сделки или операции може да е значим (например, разчетна сметка за трудови възнаграждения). Същата тази разчетна сметка за трудови възнаграждения може да идентифицира също и възстановяване на разходи на ръководството (и други служители), което би могло да представлява съществено оповестяване, поради това, че тези плащания са извършени към свързани лица.
- Чрез анализиране потоците на цялата популация от операции, представляващи приходи, одиторът може по-лесно да идентифицира значим клас сделки или операции, който преди това не е бил идентифициран.

Оповестявания, които може да са значими

A204. Значимите оповестявания включват както количествени, така и качествени оповестявания, за които има едно или повече уместни твърдения за вярност. Примерите за оповестявания, които имат качествени аспекти и които може да са свързани с уместни твърдения за вярност и следователно да бъдат сметени за значими от одитора, включват оповестяванията относно:

- клаузи по кредитни споразумения за ликвидност и задлъжнялост на предприятие във финансови затруднения.
- събития или обстоятелства, които са довели до признаване на загуба от обезценка.

- ключови източници на несигурност на приблизителното оценяване, включително предположения относно бъдещето.
- естеството на промяна в счетоводна политика и други уместни оповестявания, изисквани от приложимата рамка за финансово отчитане, например, когато се очаква нови изисквания за финансово отчитане да имат съществено въздействие върху финансовото състояние и финансовите резултати от дейността на предприятието.
- споразумения за плащания на базата на акции, включително информацията относно това как признатите суми са били определени и други уместни оповестявания.
- свързани лица и сделки със свързани лица.
- анализ на чувствителността, включително ефекта от промени в предположенията, използвани в техниките за оценяване на предприятието, който има за цел да позволи на потребителите да разберат стоящата в основата несигурност на оценяването при отчетена или оповестена сума.

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

Оценяване на вътрешноприсъщия риск (Вж. параграфи 31-33)

Оценяване вероятността и величината на неправилно отчитане (Вж: параграф 31)

Защо одиторът да оценява вероятността и величината на неправилно отчитане

A205. Одиторът оценява вероятността и величината на неправилно отчитане във връзка с идентифицирани рискове от съществени неправилни отчитания, защото значимостта на комбинацията от вероятността от възникване на неправилно отчитане и величината на потенциалното неправилно отчитане, ако то възникне, определя къде по спектъра на вътрешноприсъщия риск се оценява идентифицираният риск, което осигурява информация за разработването от страна на одитора на допълнителни одиторски процедури за адресиране на този риск.

A206. Оценяването на вътрешноприсъщия риск на идентифицираните рискове от съществени неправилни отчитания подпомага също така одитора при определяне на съществените рискове. Одиторът определя съществените рискове, тъй като в съответствие с МОС 330 и други МОС се изискват специфични отговори на съществените рискове.

A207. Факторите за вътрешноприсъщ риск оказват влияние върху оценката на одитора за вероятността и величината на неправилното отчитане във връзка с идентифицираните рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност. Колкото по-голяма е степента, в която даден клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване е податливо към съществено неправилно отчитане, вероятно толкова по-висока ще бъде и оценката на вътрешноприсъщия риск. Вземането под внимание на степента, в която факторите за вътрешноприсъщ риск влияят върху податливостта на дадено твърдение за вярност към неправилно отчитане, подпомага одитора при правилното оценяване на вътрешноприсъщия риск във връзка с рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност и при разработване на по-прецизен отговор на такъв риск.

Спектър на вътрешноприсъщия риск

- A208. При оценяване на вътрешноприсъщия риск, одиторът използва професионална преценка при определяне значимостта на комбинацията от вероятността и величината на неправилното отчитане.
- A209. Оцененият вътрешноприсъщ риск, отнасящ се до конкретен риск от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност, представлява преценка в рамките на диапазона, от по-нисък към по-висок, на спектъра на вътрешноприсъщия риск. Преценката относно това къде в диапазона се оценява вътрешноприсъщият риск, може да варира в зависимост от естеството, размера и сложността на предприятието, като взема под внимание оценената вероятност и величина на неправилното отчитане и факторите за вътрешноприсъщ риск.
- A210. При преценяване вероятността от дадено неправилно отчитане, одиторът взема под внимание възможността неправилното отчитане да възникне, на базата на разглеждане на факторите за вътрешноприсъщ риск.
- A211. При преценяване величината на дадено неправилно отчитане, одиторът взема под внимание качествените и количествените аспекти на възможното неправилно отчитане (т.е., неправилните отчитания в твърдения за вярност относно класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания може да бъдат преценени за съществени поради техния размер, естество или обстоятелства).
- A212. Одиторът използва значимостта на комбинацията от вероятност и величина на възможното неправилно отчитане при определяне къде в спектъра на вътрешноприсъщия риск (т.е., диапазона) се оценява вътрешноприсъщият риск. Колкото по-висока е стойността на комбинацията от вероятност и величина, толкова по-висока е оценката на вътрешноприсъщия риск; колкото по-ниска е стойността на комбинацията от вероятност и величина, толкова по-ниска е оценката на вътрешноприсъщия риск.
- A213. За да бъде оценен даден риск като по-висок по спектъра на вътрешноприсъщия риск, това не означава, че както вероятността, така и величината трябва да са били оценени като високи. По-скоро, пресечната точка на величината и вероятността на същественото неправилно отчитане по спектъра на вътрешноприсъщия риск ще определи дали оцененият вътрешноприсъщ риск е разположен по-високо или по-ниско по спектъра на вътрешноприсъщия риск. По-високата оценка на вътрешноприсъщия риск може да се получи в резултат на различни комбинации от вероятност и величина, например, по-висока оценка на вътрешноприсъщия риск би могла да се получи в резултат на по-малка вероятност, но много голяма величина.
- A214. За да бъдат разработени целесъобразни стратегии за отговор на рисковете от съществено неправилно отчитане, одиторът може да определи рисковете от съществени неправилни отчитания в рамките на категории, разположени по продължение на спектъра на вътрешноприсъщия риск, на базата на оценката си за вътрешноприсъщия риск. Тези категории може да са описани по различни начини. Независимо от използвания метод на категоризиране, оценката на одитора за вътрешноприсъщия риск е целесъобразна, когато разработването и прилагането на допълнителните одиторски процедури за адресиране на

идентифицираните рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност представляват подходящ отговор на оценката на вътрешноприсъщия риск и причините за тази оценка.

Всеобхватни рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност (Вж: параграф 31(б))

A215. При оценяване на идентифицираните рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност, одиторът може да достигне до заключение, че някои рискове от съществени неправилни отчитания се отнасят в по-голяма степен всеобхватно до финансовия отчет като цяло и потенциално могат да окажат влияние върху много твърдения за вярност, в който случай одиторът може да актуализира идентификацията на рискове от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет.

A216. При обстоятелства, при които рисковете от съществени неправилни отчитания са идентифицирани като рискове на ниво финансов отчет поради техния всеобхватен ефект върху редица твърдения за вярност и биха могли да бъдат идентифицирани с конкретни твърдения за вярност, от одитора се изисква да вземе под внимание тези рискове, когато оценява вътрешноприсъщия риск във връзка с рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност.

Съображения, специфични за организациите от публичния сектор

A217. Когато упражняват професионална преценка във връзка с оценяването на риска от съществени неправилни отчитания, одиторите в публичния сектор биха могли да вземат под внимание сложността на регулациите и директивите и риска от неспазване изискванията на нормативни документи.

Съществени рискове (Вж. параграф 32)

Защо да бъдат определяни съществените рискове и последствията за одита

A218. Определянето на съществените рискове позволява на одитора да фокусира по-голямо внимание върху тези рискове, които са в горния край на спектъра на вътрешноприсъщия риск, посредством изпълнение на определени изисквани отговори, включително:

- контролите, адресиращи съществените рискове, се изисква да бъдат идентифицирани в съответствие с параграф 26(а)(i), с изискване да се оцени дали контролът е разработен ефективно и внедрен в съответствие с параграф 26(г).
- МОС 330 изисква контролите, адресиращи съществените рискове, да бъдат тествани в текущия период (когато одиторът възнамерява да разчита на оперативната ефективност на такива контроли) и да бъдат планирани и изпълнени такива процедури по същество, които да са конкретно в отговор на идентифицирания съществен риск.⁵²

⁵² МОС 330, параграфи 15 и 21

- МОС 330 изисква одиторът да получи толкова по-убедителни одиторски доказателства, колкото по-висока е оценката на одитора за риска.⁵³
- МОС 260 (преработен) изисква комуникиране с лицата, натоварени с общо управление, относно съществените рискове, идентифицирани от одитора.⁵⁴
- МОС 701 изисква одиторът да вземе под внимание съществените рискове, когато определя тези въпроси, които са изисквали значително внимание от страна на одитора, а това са въпроси, които е възможно да представляват ключови одиторски въпроси.⁵⁵
- своевременният преглед на одиторската документация от съдружника, отговорен за ангажимента, на подходящи етапи по време на одита, дава възможност съществените въпроси, включително съществените рискове, да бъдат своевременно разрешени по начин, удовлетворяващ съдружника, отговорен за ангажимента, на или преди датата на одиторския доклад.⁵⁶
- МОС 600 изисква по-голямо участие от съдружника, отговорен за ангажимента за групата, ако същественият риск се отнася до компонент при одит на група, като изисква също екипът по ангажимента за групата да ръководи работата, изисквана да бъде извършвана в компонента от одитора на компонента.⁵⁷

Определяне на съществените рискове

A219. При определяне на съществените рискове одиторът може първо да идентифицира тези оценени рискове от съществени неправилни отчитания, които са били оценени по-високо в рамките на спектъра на вътрешноприсъщия риск, за да формира базата, на която да прецени кои рискове може да са по-близо до горния край. Позиционирането по-близо до горния край на спектъра на вътрешноприсъщия риск ще бъде различно при различните предприятия и няма да е задължително едно и също при дадено предприятие в различните периоди. То може да зависи от естеството и обстоятелствата на предприятието, по отношение на което се оценява рискът.

A220. Определянето на това кои от оценените рискове от съществени неправилни отчитания са близо до горния край на спектъра на вътрешноприсъщия риск и са следователно съществени рискове е въпрос на професионална преценка, освен ако рискът не е от вид, конкретно посочен да бъде третиран като съществен риск в съответствие с изискванията на друг МОС. МОС 240 предоставя допълнителни изисквания и насоки във връзка с идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама.⁵⁸

⁵³ МОС 330, параграф 7(б)

⁵⁴ МОС 260 (преработен), параграф 15

⁵⁵ МОС 701, *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор*, параграф 9

⁵⁶ МОС 220, параграфи 17 и А19

⁵⁷ МОС 600, параграфи 30 и 31

⁵⁸ МОС 240, параграфи 26–28

Пример:

- Обикновено паричните средства в супермаркет за продажби на дребно вероятно биха били определени като характеризиращи се с висока вероятност от възможно неправилно отчитане (поради риска от неправомерно присвояване на парични средства); от друга страна обикновено величината би била много малка (поради малките обеми парични средства в наличност, с които се борави в магазините). Би било малко вероятно комбинацията от тези два фактора по спектъра на вътрешноприсъщия риск да доведе до определянето на паричните средства като представляващи съществен риск.
- Предприятието е в преговори да продаде бизнес сегмент. Одиторът разглежда ефекта върху обезценката на репутацията и може да определи, че е налице висока вероятност от възможно неправилно отчитане и по-висока величина поради въздействието на факторите за вътрешноприсъщ риск, а именно субективност, несигурност и податливост към предубеденост на ръководството или други фактори за риск от измама. Това може да доведе до определянето на обезценката на репутацията като представляваща съществен риск.

A221. Одиторът взема под внимание относителния ефект от факторите за вътрешноприсъщ риск при оценяването на вътрешноприсъщия риск. Колкото по-малък е ефектът от факторите за вътрешноприсъщ риск, вероятно толкова по-нисък ще бъде оцененият риск. Рискове от съществени неправилни отчитания, които е възможно да бъдат оценени като отличаващи се с по-висок вътрешноприсъщ риск и следователно определени като представляващи съществен риск, биха могли да възникнат в резултат на въпроси, като следните:

- сделки или операции, за които съществуват няколко приемливи счетоводни третираня, такива, че става въпрос за субективност.
- приблизителни счетоводни оценки, които се отличават с висока несигурност на приблизителното оценяване или сложни модели.
- сложност в събирането и обработката на данни, които да подкрепят салда по сметки.
- салда по сметки или количествени оповестявания, които включват сложни изчисления.
- счетоводни принципи, които може да са предмет на различаващи се тълкувания.
- промени в бизнеса на предприятието, които предполагат промени в счетоводното отчитане, например, сливания и придобивания.

Рискове, по отношение на които процедурите по същество, сами по себе си, не осигуряват достатъчни и уместни одиторски доказателства (Вж. параграф 33)

Защо се изисква да бъдат идентифицирани рисковете, по отношение на които процедурите по същество, сами по себе си, не осигуряват достатъчни и уместни одиторски доказателства

A222. Поради естеството на риска от съществени неправилни отчитания и контролните дейности, които адресират този риск, при някои обстоятелства единственият начин да бъдат получени

достатъчни и уместни одиторски доказателства е да се тества оперативната ефективност на контролите. Съответно, съществува изискване одиторът да идентифицира всички такива рискове поради последствията за разработването и изпълнението на допълнителните одиторски процедури в съответствие с МОС 330 за адресиране на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност.

A223. Параграф 26(a)(iii) изисква също идентифициране на контролите, адресиращи рисковете, по отношение на които процедурите по същество, сами по себе си, не осигуряват достатъчни и уместни одиторски доказателства, тъй като от одитора се изисква, в съответствие с МОС 330,⁵⁹ да разработи и изпълни тестове на тези контроли.

Определяне на рисковете, по отношение на които процедурите по същество, сами по себе си, не осигуряват достатъчни и уместни одиторски доказателства

A224. Когато рутинни бизнес сделки и операции са предмет на високо автоматизирана обработка с малка или никаква ръчна намеса, може да не е възможно да бъдат изпълнени единствено процедури по същество във връзка с риска. Случаят може да е такъв при обстоятелства, когато значителен обем от информацията на предприятието се инициира, документира, обработва или отчита единствено в електронен вид, като например, в информационна система, която включва висока степен на интегриране сред нейните ИТ приложения. В такива случаи:

- одиторски доказателства може да са налични единствено в електронен вид и тяхната достатъчност и уместност обикновено зависят от ефективността на контролите над точността и пълнотата им.
- потенциалът за възникване на неправомерно инициране или изменение на информацията, които да не бъдат разкрити, може да е по-голям, ако подходящите контроли не функционират ефективно.

Пример:

Обикновено не е възможно да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства във връзка с приходите на телекомуникационна компания на базата единствено на процедури по същество. Причината е че доказателствата за телефонния трафик и дейностите по преноса на данни не съществуват във вид, който да може да бъде наблюдаван. Вместо това обикновено се извършва тестване на съществените контроли, за да се определи, че иницирането и завършването на телефонния трафик и дейностите по преноса на данни са правилно уловени (например, минути телефонни разговори или обем свалена информация) и отчетени в системата за фактуриране на предприятието.

A225. МОС 540 (преработен) предоставя допълнителни насоки във връзка с приблизителните счетоводни оценки относно рисковете, по отношение на които процедурите по същество, сами по себе си, не осигуряват достатъчни и уместни одиторски доказателства.⁶⁰ Във връзка с

⁵⁹ МОС 330, параграф 8

⁶⁰ МОС 540 (преработен), параграфи А87–А89

приблизителните счетоводни оценки това може да не е ограничено до автоматизираната обработка, а да е приложимо и по отношение на сложните модели.

Оценяване риска на контрола (Вж. параграф 34)

A226. Плановете на одитора да тества оперативната ефективност на контролите се базират на очакванията, че контролите функционират ефективно и това ще формира базата за оценката на одитора за риска на контрола. Първоначалното очакване за оперативната ефективност на контролите се базира на оценката на одитора за разработването и определяне внедряването на идентифицираните контроли в компонента контролни дейности. След като одиторът е тествал оперативната ефективност на контролите в съответствие с МОС 330, одиторът ще е в състояние да потвърди първоначалното си очакване относно оперативната ефективност на контролите. Ако контролите не функционират ефективно според очакванията, то тогава одиторът ще трябва да преразгледа оценката за риска на контрола в съответствие с параграф 37.

A227. Оценкаването от одитора на риска на контрола може да бъде извършено по различни начини в зависимост от предпочитаните одиторски техники или методологии, като оценката също може да бъде изразена по различни начини.

A228. Ако одиторът планира да тества оперативната ефективност на контролите, може да е необходимо да се тества комбинация от контроли, за да се потвърдят очакванията на одитора, че контролите функционират ефективно. Одиторът може да планира да тества както преки, така и непреки контроли, включително общи ИТ контроли, и ако това е така – да вземе под внимание комбинирания ефект от контролите, когато оценява риска на контрола. В степента, в която контролите, които ще бъдат тествани, не адресират изцяло оценения вътрешноприсъщ риск, одиторът определя последствията за разработването на допълнителни одиторски процедури, за да намали одиторския риск до приемливо ниско ниво.

A229. Когато одиторът планира да тества оперативната ефективност на автоматизиран контрол, одиторът може да планира да тества и оперативната ефективност на съответните общи ИТ контроли, които подкрепят непрекъснатото функциониране на този автоматизиран контрол, за да адресира рисковете, произтичащи от използването на ИТ и да осигури база за очакването на одитора, че автоматизираният контрол е функционирал ефективно през целия период. Когато одиторът очаква съответните общи ИТ контроли да са неефективни, това определяне може да окаже влияние върху оценката на одитора за риска на контрола на ниво твърдение за вярност и допълнителните одиторски процедури на одитора може да трябва да включват процедури по същество, които да адресират приложимите рискове, произтичащи от използването на ИТ. Допълнителни насоки относно процедурите, които одиторът може да изпълни при такива обстоятелства, са предоставени в МОС 330.⁶¹

Оценяване на одиторските доказателства, получени в резултат на процедурите за оценка на риска (Вж. параграф 35)

Защо одиторът да оценява одиторските доказателства от процедурите за оценка на риска

⁶¹ МОС 330, параграфи А29–А30

A230. Одиторските доказателства, получени в резултат на изпълнение на процедурите за оценка на риска осигуряват базата за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания. Това предоставя на одитора база за проектиране на естеството, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност в съответствие с МОС 330. Съответно, одиторските доказателства, получени в резултат на процедурите за оценка на риска осигуряват база за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност.

Оценяване на одиторските доказателства

A231. Одиторските доказателства от процедурите за оценка на риска обхващат както информация, която подкрепя и потвърждава твърденията за вярност на ръководството, така и всяка информация, която противоречи на такива твърдения за вярност.⁶²

Професионален скептицизъм

A232. При оценяване на одиторските доказателства от процедурите за оценка на риска, одиторът преценява дали е получено достатъчно разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, за приложимата рамка за финансово отчитане и системата на предприятието за вътрешен контрол, за да е в състояние одиторът да идентифицира рисковете от съществени неправилни отчитания, както и дали съществуват доказателства, влизащи в противоречие, което може да е индикация за риск от съществено неправилно отчитане.

Класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, които не са значими, но са съществени (Вж. параграф 36)

A233. Както е обяснено в МОС 320,⁶³ при идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания в класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, под внимание се вземат нивото на същественост и одиторският риск. Определянето от одитора на нивото на същественост е въпрос на професионална преценка и се влияе от възприятието на одитора за финансово-информационните нужди на потребителите на финансовите отчети.⁶⁴ За целите на настоящия МОС и параграф 18 от МОС 330, класовете сделки и операции, салдата по сметки и оповестяванията са съществени, ако би могло разумно да се очаква, че пропускането, неправилното отчитане или прикриването на информация за тях ще повлияе върху икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на финансовия отчет като цяло.

A234. Може да съществуват класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, които са съществени, но не са били определени като значими класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания (т.е., няма идентифицирани уместни твърдения за вярност).

⁶² МОС 500, параграф А1

⁶³ МОС 320, параграф А1

⁶⁴ МОС 320, параграф 4

Пример:

Предприятието може да е направило оповестяване относно възнаграждения на ръководни кадри, по отношението на които одиторът не е идентифицирал риск от съществено неправилно отчитане. Одиторът обаче може да определи, че това оповестяване е съществено на базата на съображенията в параграф А233.

A235. Одиторските процедури за адресиране на класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, които са съществени, но не са определени като значими, се адресират в МОС 330.⁶⁵ Когато клас сделки или операции, салдо по сметка или оповестяване е определено като значимо съгласно изискването на параграф 29, класът сделки или операции, салдото по сметката или оповестяването е също така съществен клас сделки или операции, салдо по сметка или оповестяване за целите на параграф 18 от МОС 330.

Преразглеждане оценката на риска (Вж. параграф 37)

A236. По време на одита нова или друга информация може да стане известна на одитора и тя да се различава значително от информацията, на която е била базирана оценката на риска.

Пример:

Оценката на риска за предприятието може да се базира на очакването, че определени контроли функционират ефективно. При изпълнение на тестове на тези контроли одиторът може да получи одиторски доказателства, че те не са функционирали ефективно към съответните моменти по време на одита. Аналогично, при изпълнение на процедурите по същество одиторът може да разкрие неправилни отчитания със суми или честота, които са по-големи и не са в съответствие с оценката на одитора за риска. При такива обстоятелства оценката на риска може да не отразява ефективно действителните обстоятелства, свързани с предприятието, и планираните допълнителни одиторски процедури може да не са ефективни в разкриването на съществени неправилни отчитания. Параграфи 16 и 17 от МОС 330 предоставят допълнителни насоки относно оценяване оперативната ефективност на контролите.

Документация (Вж. параграф 38)

A237. По отношение на повтарящи се одити, определени документи биха могли да бъдат пренесени, актуализирани при необходимост, за да се отразят промени в бизнеса или процесите на предприятието.

A238. МОС 230 отбелязва, наред с други съображение, че макар да няма един единствен начин, по който упражняването от одитора на професионален скептицизъм да бъде документирано, одиторската документация може въпреки всичко да предоставя доказателства, че одиторът е упражнил професионален скептицизъм.⁶⁶ Така например, когато одиторските доказателства,

⁶⁵ МОС 330, параграф 18

⁶⁶ МОС 230, параграф А7

получени в резултат на процедурите за оценка на риска включват доказателства, които както потвърждават, така и влизат в противоречие с твърденията за вярност на ръководството, документацията може да включва начина, по който одиторът е оценил тези доказателства, включително професионалните преценки, направени при оценяване дали одиторските доказателства осигуряват подходяща база за идентифициране и оценяване от одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания. Примерите за други изисквания в този МОС, по отношение на които документацията може да осигури доказателства, че одиторът е упражнил професионален скептицизъм, включват:

- Параграф 13, който изисква одиторът да разработи и изпълни процедури за оценка на риска по начин, който да не е пристрастен с оглед получаване на одиторски доказателства, които биха могли да потвърдят съществуването на рискове или изключване на одиторски доказателства, които биха могли да влизат в противоречие със съществуването на рискове;
- Параграф 17, който изисква обсъждане между ключовите членове на екипа по ангажимента относно прилагането на приложимата рамка за финансово отчитане и податливостта на финансовия отчет на предприятието към съществени неправилни отчитания;
- Параграфи 19(б) и 20, които изискват одиторът да получи разбиране за причините за евентуални промени в счетоводните политики на предприятието и да оцени дали счетоводните политики на предприятието са подходящи и в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане;
- Параграфи 21(б), 22(б), 23(б), 24(в), 25(в), 26(г) и 27, които изискват одиторът да оцени, на базата на необходимото разбиране, което е получил, дали компонентите на системата на предприятието за вътрешен контрол са подходящи за обстоятелствата на предприятието, имайки предвид естеството и сложността на предприятието, и да определи дали са били идентифицирани един или повече недостатъци на контрола;
- Параграф 35, който изисква одиторът да вземе под внимание всички одиторски доказателства, получени в резултат на процедурите за оценка на риска, независимо дали потвърждаващи или противоречащи на твърденията за вярност, направени от ръководството, и да оцени дали одиторски доказателства, получени в резултат на процедурите за оценка на риска, предоставят подходяща база за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания; и
- Параграф 36, който изисква одиторът да оцени, когато това е приложимо, дали определянето от страна на одитора, че не съществуват рискове от съществени неправилни отчитания по отношение на съществен клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване, остава подходящо.

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

A239. Начинът, по който изискванията на параграф 38 се документират, се определя от одитора, който използва професионалната си преценка.

A240. По-детайлна документация, която да е достатъчна, за да даде възможност на одитор с опит, който няма предходна връзка с одита, да разбере естеството, времето на изпълнение и

обхвата на изпълнените одиторски процедури, може да се изисква, за да се подкрепи логическата обосновка на направените трудни преценки.

A241. По отношение на одити на по-малко сложни предприятия, формата и обхватът на документацията може да са опростени и относително кратки. Формата и обхватът на одиторската документация се влияят от естеството, размера и сложността на предприятието и неговата система за вътрешен контрол, наличността на информация от предприятието и одиторската методология и технология, използвани в хода на одита. Не е необходимо да се документира в цялост одиторското разбиране за предприятието и свързаните с него въпроси. Ключовите елементи⁶⁷ на разбирането, документирано от одитора, може да включват тези, на които одиторът е базирал оценката на рисковете от съществени неправилни отчитания. От одитора обаче не се изисква да документира всеки фактор за вътрешноприсъщ риск, който е бил взет под внимание при идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност.

Пример:

При одити на по-малко сложни предприятия одиторската документация може да бъде включена в одиторската документация за общата стратегия и плана на одита.⁶⁸ Аналогично, например, резултатите от оценяването на риска може да бъдат документирани отделно или да бъдат документирани като част от одиторската документация на допълнителните одиторски процедури.⁶⁹

⁶⁷ МОС 230, параграф 8

⁶⁸ МОС 300, *Планиране на одита на финансови отчети*, параграфи 7, 9 и A11

⁶⁹ МОС 330, параграф 28

Приложение 1

(Вж. параграфи А61-А67)

Съображения при разбиране на предприятието и неговия бизнес модел

Настоящото приложение обяснява целите и обхвата на бизнес модела на предприятието и предоставя примери за въпроси, които одиторът би могъл да вземе под внимание при разбиране дейностите на предприятието, които може да се включват в бизнес модела. Разбирането на одитора за бизнес модела на предприятието и начина, по който този модел се влияе от бизнес стратегията и бизнес целите на предприятието може да подпомогне одитора при идентифициране на бизнес рисковете, които е възможно да имат ефект върху финансовия отчет. В допълнение, това може да подпомогне одитора при идентифициране на рисковете от съществени неправилни отчитания.

Цели и обхват на бизнес модела на предприятието

1. Бизнес моделът на предприятието описва как предприятието разглежда например своята организационна структура, операции и обхват на дейността, сфери на бизнес дейност (включително конкуренти и клиенти в съответните сфери на дейност), процеси, възможности за растеж, глобализация, регулаторни изисквания и технологии. Бизнес моделът на предприятието описва начина, по който предприятието създава, съхранява и реализира стойност във финансов и в по-общ аспект за своите заинтересовани страни.
2. Стратегиите представляват подходите, посредством които ръководството планира да постигне целите на предприятието, включително как предприятието планира да адресира рисковете и възможностите, пред които е изправено. Стратегиите на предприятието биват променяни с течение на времето от ръководството, за да се отговори на промени в целите на предприятието или във вътрешните и външни обстоятелства, при които то осъществява дейността си.
3. Описанието на бизнес модела обикновено включва:
 - обхвата на дейностите на предприятието и причините, поради които то ги осъществява.
 - структурата на предприятието и мащаба на неговата оперативна дейност.
 - пазарите или географските или демографски сфери и части от веригата на създаване на стойност, в които предприятието осъществява дейността си, как то взаимодейства с тези пазари или сфери (основни продукти, клиентски сегменти и методи за реализация и дистрибуция) и базата, на която се конкурира.
 - бизнес или оперативните процеси на предприятието (например, процеси по инвестиране, финансиране и оперативни процеси), използвани при осъществяването на неговата дейност, фокусирайки се върху тези части от бизнес процесите, които са важни за създаването, съхраняването и реализирането на стойност.
 - ресурсите (например, финансови, човешки, интелектуални, екологични и технологически) и други фактори за производство и взаимоотношения (например,

клиенти, конкуренти, доставчици и служители), които са необходими или важни за успеха на предприятието.

- как бизнес моделът на предприятието интегрира използването на ИТ във взаимодействието си с клиенти, доставчици, заемодатели и други заинтересовани страни чрез ИТ интерфейс и други технологии.
4. Даден бизнес риск може да има непосредствени последици за риска от съществени неправилни отчитания по отношение на класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания на ниво твърдение за вярност или на ниво финансов отчет. Така например, бизнес рискът, произтичащ от значителен спад на стойностите на пазара на недвижими имоти, може да повиши риска от съществени неправилни отчитания, свързани с твърдението за вярност, отнасящо се до оценяването, при кредитна институция, отпускаща средносрочни кредити, обезпечени с недвижими имоти. Същият риск обаче, особено съчетан със силен икономически спад, който едновременно повишава стоящия в основата риск от кредитни загуби в течение на целия срок на инструмента по отпуснатите кредити, може да има и дългосрочни последици. Получената в резултат нетна експозиция към кредитни загуби може да породи значителни съмнения в способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. Ако случаят е такъв, това би могло да има последствия за заключението на ръководството и на одитора относно уместността на използването от страна на предприятието на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие и определянето относно това дали е налице съществена несигурност. Следователно, дали даден бизнес риск може да доведе до риск от съществени неправилни отчитания се преценява в светлината на обстоятелствата, отнасящи се до предприятието. Примери за събития и условия, които биха могли да предизвикат наличието на рискове от съществени неправилни отчитания, са посочени в **Приложение 2**.

Дейности на предприятието

5. Примерите за въпроси, които одиторът може да вземе под внимание при получаването на разбиране за дейностите на предприятието (включени в бизнес модела на предприятието) включват:
- (а) Бизнес операции, като например:
- естество на източниците на приходи, продукти или услуги, пазари, включително участие в електронна търговия, например, продажби и пазарни дейности през Интернет.
 - осъществяване на оперативната дейност (например, етапи и методи на производство или дейности, изложени на екологични рискове).
 - встъпване в съюзи, съвместни предприятия и дейности, изпълнявани от външни подизпълнители.
 - географска разпръснатост и сегментиране на отрасъла.
 - местоположение на производствените мощности, складове и офиси, както и местоположение и количества материални запаси.

- ключови клиенти и важни доставчици на стоки и услуги, трудовоправни споразумения (включително наличието на колективни трудови договори, споразумения за пенсионни доходи и доходи след прекратяване на трудовото правоотношение, споразумения за опции за акции или бонусни стимули и държавни регулации, отнасящи се до трудовоправни въпроси).
 - научноизследователска и развойна дейност и съответни разходи.
 - сделки и операции със свързани лица.
- (б) Инвестиции и инвестиционни дейности, като например:
- планирани или наскоро осъществени придобивания или продажба на инвестиции.
 - инвестиции и освобождаване от ценни книжа и кредити.
 - дейности по капиталови инвестиции.
 - инвестиции в неконсолидирани предприятия, включително събирателни дружества/сдружения, в които предприятието няма контрол, съвместни предприятия и предприятия със специално предназначение, в които предприятието няма контрол.
- (в) Финансиране и дейности по финансиране, като например:
- структура на собствеността на основни дъщерни предприятия и асоциирани предприятия, включително консолидирани и неконсолидирани структури.
 - структура на дълга и съответните условия по задълженията, включително задбалансови споразумения за финансиране и лизингови договори.
 - действителни собственици (например, местни, чуждестранни, бизнес репутация и опит) и свързани лица.
 - използване на деривативни финансови инструменти.

Естество на предприятията със специално предназначение

6. Предприятието със специално предназначение (понякога наричано дружество със специална цел) представлява предприятие, което обикновено се учредява с тясна и ясно дефинирана цел, като например, да осъществи лизинг или секюритизация на финансови активи или за осъществяването на научноизследователска и развойна дейност. То може да приеме формата на капиталово търговско дружество/корпорация, тръст, събирателно дружество/сдружие или некорпоративно предприятие/неперсонифицирано дружество без права на юридическо лице. Предприятието, за сметка на което се създава предприятието със специално предназначение често може да му прехвърли активи (например, като част от операция по отписване, касаеща финансови активи), да получи правото да използва активите му или да извършва услуги за последното, докато други страни осигуряват финансирането на предприятието със специално

предназначение. Както посочва МОС 550, при някои обстоятелства предприятието със специално предназначение може да е свързано лице с предприятието.⁷⁰

7. Често рамките за финансово отчитане посочват подробни условия, които се счита, че съставляват контрол, или обстоятелства, при които предприятието със специално предназначение следва да бъде взето под внимание за консолидиране. Често тълкуването на изискванията на такива рамки налага детайлно познаване на съответните споразумения, касаещи предприятието със специално предназначение.

⁷⁰ МОС 550, параграф А7

Приложение 2

(Вж. параграфи 12(е), 19(в), А7-А8, А85-А89)

Разбиране на факторите за вътрешноприсъщ риск

Настоящото приложение предоставя допълнителни пояснения относно факторите за вътрешноприсъщ риск, както и въпроси, които одиторът би могъл да вземе под внимание при разбиране и прилагане на факторите за вътрешноприсъщ риск в процеса на идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност.

Фактори за вътрешноприсъщ риск

1. Факторите за вътрешноприсъщ риск са характеристики на събития или условия, които оказват влияние върху податливостта към неправилно отчитане, независимо дали дължащо се на измама или грешка, на твърдение за вярност относно клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване, преди да бъдат взети под внимание контролите. Такива фактори може да са качествени или количествени и включват сложност, субективност, промяна, несигурност или податливост към неправилно отчитане поради предубеденост на ръководството или други фактори за риск от измама,⁷¹ доколкото те засягат вътрешноприсъщия риск. При получаване на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, и за приложимата рамка за финансово отчитане и счетоводните политики на предприятието, в съответствие с параграфи 19(а)-(б), одиторът разбира също така как факторите за вътрешноприсъщ риск засягат податливостта на твърденията за вярност към неправилни отчитания при изготвяне на финансовия отчет.
2. Факторите за вътрешноприсъщ риск, отнасящи се до изготвянето на информацията, изисквана от приложимата рамка за финансово отчитане (наричана в настоящия параграф „изискваната информация“), включват:
 - *Сложност*—произтича или от естеството на информацията, или от начина, по който се изготвя изискваната информация, включително когато такива процеси по изготвяне по самата си същност са по-трудни за прилагане. Така например, сложност може да възникне:
 - при изчисляване на провизии за отстъпки на доставчици, тъй като може да е необходимо да бъдат взети под внимание различни търговски условия с множество различни доставчици или много взаимосвързани търговски условия, всички от които имат отношение към изчисляването на дължимите отстъпки; или
 - когато съществуват много потенциални източници на данни, с различни характеристики, използвани при изготвянето на приблизителна счетоводна оценка, обработката на тези данни включва множество взаимосвързани стъпки и следователно данните по самата си същност са по-трудни за идентифициране, улавяне, получаване на достъп, разбиране или обработване.

⁷¹ МОС 240, параграфи А24–А27

- *Субективност*—произтича от вътрешноприсъщите ограничения в способността да се изготви изискваната информация по обективен начин, поради ограниченията в наличността на знания или информация, които са такива, че ръководството може да трябва да направи избор или субективна преценка относно целесъобразния подход, който да предприеме и относно получената в резултат информация, която да бъде включена във финансовия отчет. Поради различните подходи за изготвяне на изискваната информация, подходящото прилагане на изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане може да доведе до различни крайни резултати. С увеличаване на ограниченията в познанията или данните, субективността в преценките, които биха могли да бъдат направени от независими лица с разумни познания, и разнообразието във възможните крайни резултати от тези преценки, също ще се повишат.
- *Промяна*—произтича от събития или условия, които с течение на времето оказват влияние върху бизнеса на предприятието или върху икономическите, счетоводни, регулаторни, отраслови или други аспекти на средата, в която то функционира, когато ефектът от тези събития или условия се отразява в изискваната информация. Такива събития или условия може да възникнат по време на или между финансово-отчетните периоди. Така например, промяна може да произтече в резултат на изменения в изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, или в предприятието и в неговия бизнес модел, или в средата, в която предприятието функционира. Такава промяна може да окаже влияние върху предположенията и преценките на ръководството, включително в степента, в която те се отнасят до избора от страна на ръководството на счетоводни политики или начина, по който се изготвят приблизителните счетоводни оценки или се определят свързаните с тях оповестявания.
- *Несигурност*—възниква, когато изискваната информация не може да бъде изготвена единствено на базата на достатъчно прецизни и комплексни данни, които да могат да бъдат проверени и потвърдени чрез пряко наблюдение. При такива обстоятелства може да е необходимо да бъде възприет подход, който за изготвяне на информацията прилага наличните знания, използвайки достатъчно прецизни и комплексни наблюдаеми данни, доколкото такива са налични, а когато не са налични - разумни предположения, подкрепени от най-подходящите налични данни. Ограниченията върху наличието на познания или данни, които не са под контрола на ръководството (обект на ограничения от гледна точка на разходите, когато това е приложимо) представляват източници на несигурност и техният ефект върху изготвянето на изискваната информация не може да бъде елиминиран. Така например, несигурност на приблизителното оценяване възниква, когато изискваната парична сума не може да бъде определена с точност и крайният резултат от приблизителната оценка не е известен преди датата, на която се финализира финансовият отчет.
- *Податливост към неправилно отчитане поради предубеденост на ръководството или други фактори за риск от измама, доколкото те засягат вътрешноприсъщия риск* —податливостта към предубеденост на ръководството произтича от условия, които пораждаат податливост към преднамерен или непреднамерен неуспех на ръководството

да запазва неутралност при изготвяне на информацията. Предубедеността на ръководството често се асоциира с определени условия, които имат потенциала да породят неспазване на неутралност от страна на ръководството при упражняване на преценка (индикатори за потенциална предубеденост на ръководството); това би могло да доведе до съществени неправилни отчитания в информацията, които биха съставлявали измама, в случай че са преднамерени. Такива индикатори включват стимули или натиск, доколкото те засягат вътрешноприсъщия риск (например, в резултат на мотивиране за постигане на желан резултат, като желан целеви показател за печалба или коефициент за капиталова адекватност), и възможност да не се запази неутралност. Факторите, имащи отношение към податливостта към неправилни отчитания, дължащи се на измама, под формата на финансово отчитане с цел измама или неправомерно присвояване на активи, са описани в параграфи А1 до А5 от МОС 240.

3. Когато сложността е фактор за вътрешноприсъщ риск, може да съществува вътрешна необходимост от по-сложни процеси при изготвяне на информацията и такива процеси може по самата си същност да са по-трудни за прилагане. В резултат, възможно е тяхното прилагане да изисква специализирани умения или знания и да изисква използването на експерт на ръководството.
4. Когато преценката на ръководството е по-субективна, податливостта към неправилни отчитания поради предубеденост на ръководството, независимо дали непреднамерена или преднамерена, също може да се повиши. Така например, съществени преценки на ръководството може да участват при изготвянето на приблизителни счетоводни оценки, които са идентифицирани като отличаващи се с висока степен на несигурност на приблизителното оценяване и заключенията относно методите, данните и предположенията може да отразяват непреднамерена или преднамерена предубеденост на ръководството.

Примери за събития или условия, които биха могли да доведат до съществуването на рискове от съществени неправилни отчитания

5. По-долу са представени примери за събития (включително сделки и операции) и условия, които биха могли да сочат за съществуването на рискове от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на ниво финансов отчет или на ниво твърдение за вярност. Примерите, предоставени по фактор за вътрешноприсъщ риск, обхващат широк кръг събития или условия; не всички събития и условия обаче имат отношение към всеки ангажимент за одит и списъкът с примерите не е задължително изчерпателен. Събитията и условията са категоризирани по фактора за вътрешноприсъщ риск, който може да има най-голям ефект при конкретните обстоятелства. Важно е да се отбележи, че поради взаимодействието между факторите за вътрешноприсъщ риск, примерните събития и условия вероятно биха били изложени на, или повлияни от, други фактори за вътрешноприсъщ риск в различна степен.

<p>Уместен фактор за вътрешноприсъщ риск:</p>	<p>Примери за събития или условия, които биха могли да сочат за съществуването на рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност</p>
<p>Сложност</p>	<p>Регулаторни:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Оперативна дейност, която в голяма степен е обект на сложна регулация. <p>Бизнес модел:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Съществуването на сложни съюзи и съвместни предприятия. <p>Приложима рамка за финансово отчитане:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Счетоводни оценки, които предполагат сложни процеси. <p>Сделки и операции:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Използване на задбалансово финансиране, предприятия със специално предназначение и други сложни механизми за финансиране.
<p>Субективност</p>	<p>Приложима рамка за финансово отчитане:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Широк кръг възможни критерии за оценяване на приблизителна счетоводна оценка. Например, признаване от ръководството на амортизация или приходи и разходи във връзка със строителство. • Избор от страна на ръководството на техника или модел за оценяване на нетекущ актив, например, инвестиционни имоти.
<p>Промяна</p>	<p>Икономически условия:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Оперативна дейност в региони, които са икономически нестабилни, например, държави със значителна обезценка на валутата или икономики с голяма инфлация. <p>Пазари:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Оперативна дейност, изложена на волатилни пазари, например, сделки с фючърси. <p>Загуба на клиенти:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Проблемни въпроси във връзка с предположението за действащо предприятие и ликвидността, включително загуба на важни клиенти. <p>Отраслов модел:</p>

<p>Уместен фактор за вътрешноприсъщ риск:</p>	<p>Примери за събития или условия, които биха могли да сочат за съществуването на рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност</p>
	<ul style="list-style-type: none"> • Промени в отрасъла, в който предприятието осъществява дейност. <p>Бизнес модел:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Промени във веригата на доставките. • Разработване или предлагане на нови продукти или услуги, или навлизане в нови сфери на бизнес дейност. <p>Географско разположение:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Разширяване в нови местоположения. <p>Структура на предприятието:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Промени в предприятието, като например, големи придобивания или реорганизации или други необичайни събития. • Вероятност от продажба на предприятия или бизнес сегменти. <p>Компетентност на човешките ресурси:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Промени в ключовия персонал, включително напускане на ключови висши изпълнителни кадри. <p>ИТ:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Промени в ИТ средата. • Инсталиране на важни нови ИТ системи, свързани с финансовото отчитане. <p>Приложима рамка за финансово отчитане:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Прилагане на нови счетоводни стандарти или указания. <p>Капитал:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Нови ограничения върху наличието на капитал и кредит. <p>Регулаторни:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Инициране на разследване на оперативната дейност или финансовите резултати на предприятието от регулаторни или държавни органи. • Въздействие на ново законодателство, свързано със защита на околната среда.

<p>Уместен фактор за вътрешноприсъщ риск:</p>	<p>Примери за събития или условия, които биха могли да сочат за съществуването на рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност</p>
<p>Несигурност</p>	<p>Отчитане:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Събития или сделки, които се отличават със значителна несигурност на оценяването, включително приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания. • Висящи съдебни производства и условни задължения, например, продажбени гаранции, финансови гаранции и задължения за отстраняване на щети, нанесени на околната среда.
<p>Податливост към неправилни отчитания поради предубеденост на ръководството или други фактори за измама, доколкото те засягат вътрешноприсъщия риск</p>	<p>Отчитане:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Възможности ръководството и служителите да участват във финансово отчитане с цел измама, включително пропускане или прикриване на съществена информация в оповестяванията. <p>Сделки и операции:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Значими сделки или операции със свързани лица. • Значителен обем нерутинни или несистемни сделки и операции, включително вътрешнофирмени сделки и операции и големи сделки и операции, касаещи приходите в края на периода. • Сделки и операции, които се документират и отчитат на базата на намерението на ръководството, например, рефинансиране на дълг, активи, които ще бъдат продадени и класифициране на ликвидни ценни книжа.

Други събития или условия, които биха могли да сочат за рискове от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет:

- Липса на персонал с подходящи счетоводни и финансово-отчетни умения.
- Недостатъци на контрола – в частност, в контролната среда, процеса по оценка на риска и процеса по текущо наблюдение и особено такива недостатъци, които не са адресирани от ръководството.
- Минали неправилни отчитания, грешки в минали периоди или значителна сума на корекции в края на периода.

Приложение 3

(Вж. параграфи 12(м), 21–26, А90–А181)

Разбиране на системата на предприятието за вътрешен контрол

1. Системата на предприятието за вътрешен контрол може да е отразена в ръководства или наръчници за политики и процедури, системи и формуляри и информацията, заложена в тях, и се реализира от хората. Системата на предприятието за вътрешен контрол се внедрява от ръководството, лицата, натоварени с общо управление и друг персонал в зависимост от структурата на предприятието. Системата на предприятието за вътрешен контрол може да бъде приложена на базата на решенията на ръководството, лицата, натоварени с общо управление или друг персонал и в контекста на законовите и регулаторни изисквания спрямо модела на извършване на оперативната дейност на предприятието, правната структура на предприятието или комбинация от тях.
2. Настоящото приложение пояснява допълнително компонентите и ограниченията на системата на предприятието за вътрешен контрол, изложени в параграфи 12(м), 21–26 и А90–А181, доколкото те имат отношение към одита на финансовия отчет.
3. В системата на предприятието за вътрешен контрол са включени аспекти, които се отнасят до отчетните цели на предприятието, включително целите му във връзка с финансовото отчитане, но тя може да включва и аспекти, отнасящи се до целите във връзка с оперативната дейност или спазването на изискванията, когато тези аспекти имат отношение към финансовото отчитане.

Пример:

Контролите над спазването на изискванията на закони и нормативни разпоредби може да имат отношение към финансовото отчитане, когато тези контроли имат отношение към изготвянето на оповестявания на условни активи и условни пасиви във финансовия отчет.

Компоненти на системата на предприятието за вътрешен контрол

Контролна среда

4. Контролната среда включва функциите по общо управление и ръководство и нагласите, информираността и действията на лицата, натоварени с общо управление и ръководството по отношение системата на предприятието за вътрешен контрол и нейното значение в предприятието. Контролната среда задава тона на организацията, оказвайки влияние върху съзнателното отношение към контрола на хората в организацията и осигурява общия фундамент за функционирането на останалите компоненти на системата на предприятието за вътрешен контрол.
5. Осъзнатостта по отношение на контрола в организацията се влияе от лицата, натоварени с общо управление, тъй като една от техните функции е да противодействат на натиска върху

ръководството във връзка с финансовото отчитане, който може да бъде породен от изисквания на пазара или схеми за възнаграждения. Следователно ефективността на проектирането на контролната среда във връзка с участието на лицата, натоварени с общо управление, се влияе от въпроси, като:

- тяхната независимост от ръководството и тяхната способност да оценяват неговите действия.
- дали те разбират бизнес сделките и операциите на предприятието.
- степента, в която те оценяват дали финансовите отчети са изготвени в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане, включително дали финансовите отчети съдържат адекватни оповестявания.

6. Контролната среда включва следните елементи:

- (а) *Как се изпълняват отговорностите на ръководството, като например, създаване и поддържане културата на предприятието и демонстриране ангажираността на ръководството с почтеността и етичните ценности.* Ефективността на контролите не може да надскочи почтеността и етичните ценности на хората, които ги създават, администрират и наблюдават. Почтеността и етичното поведение са продукт на етичните и поведенчески стандарти и кодекси за поведение на предприятието, начина, по който те са комуникирани (например, чрез декларации за политиката), и начина, по който те са подкрепени на практика (например, чрез действията на ръководството за елиминиране или смекчаване на стимули или изкушения, които биха могли да подтикнат персонала да се замеси в нечестни, незаконни или неетични действия). Комуникирането на политиките на предприятието във връзка с почтеността и етичните ценности може да включва комуникиране до персонала на поведенчески стандарти чрез декларации за политиката и кодекси за поведение, а също и чрез личен пример.
- (б) *Когато лицата, натоварени с общо управление, не съвпадат с ръководството, как лицата, натоварени с общо управление, демонстрират независимост от ръководството и упражняват надзор над системата на предприятието за вътрешен контрол.* Съзнателното отношение към контрола в предприятието се влияе от лицата, натоварени с общо управление. Съображенията може да включват дали са налице достатъчно лица, които да са независими от ръководството и обективни в своите оценки и при вземането на решения; как лицата, натоварени с общо управление, идентифицират и поемат надзорните си отговорности и дали лицата, натоварени с общо управление, запазват надзорна отговорност по отношение действията на ръководството във връзка с разработването, внедряването и функционирането на системата на предприятието за вътрешен контрол. Значението на отговорностите на лицата, натоварени с общо управление, е отразено в практическите ръководства и други закони и нормативни разпоредби или насоки, изготвени с оглед интересите на лицата, натоварени с общо управление. Други отговорности на лицата, натоварени с общо управление, включват надзор над разработването и ефективното функциониране на процедури за защита на лицата, подаващи сигнали за нередности.

- (в) *Как предприятието възлага правомощия и отговорности при изпълнение на своите цели.* Тук може да влизат съображения относно:
- ключовите области на правомощия и отговорност и подходящата йерархична подчиненост;
 - политиките, отнасящи се до уместните бизнес практики, познанията и опита на ключовия персонал и ресурсите, осигурени за изпълнение на отговорностите; и
 - политиките и комуникациите, насочени към гарантиране, че целият персонал разбира целите на предприятието, знае как техните индивидуални действия си взаимодействат и допринасят за тези цели и отчита как и за какво ще бъдат държани отговорни.
- (г) *Как предприятието привлича, развива и запазва компетентни кадри в съответствие със своите цели.* Това включва начина, по който предприятието гарантира, че лицата разполагат с познанията и уменията, необходими за изпълнение на задачите, дефиниращи работната позиция на съответното лице, като например:
- стандарти за наемане на работа на лица с най-висока квалификация – с акцент върху образованието, предишен трудов опит, постижения в миналото и доказателства за почтеност и етично поведение.
 - политики за обучение, които комуникират бъдещи роли и отговорности, включително практики, като например, школи и семинари за обучение, които илюстрират очакваното ниво на представяне и поведение; и
 - периодични атестации, водещи до кариерно израстване, което демонстрира ангажираността на предприятието с издигането на квалифицирания персонал до по-високи нива на отговорност.
- (д) *Как предприятието държи лицата отговорни за техните задължения при изпълнение целите на системата на предприятието за вътрешен контрол.* Това може да бъде постигнато например, чрез:
- механизми за комуникиране и държане лицата отговорни за изпълнението на задълженията им във връзка с контрола и прилагане при необходимост на корективни действия;
 - установяване на оценки за резултатите от дейността, стимули и награди за лицата, носещи отговорност за системата на предприятието за вътрешен контрол, включително как тези оценки се оценяват и се поддържа тяхната уместност;
 - как натискът, свързан с постигане целите на контрола, влияе върху отговорностите на лицата и на оценките за резултатите от дейността; и
 - как на лицата се налагат при необходимост дисциплинарни мерки.

Уместността на горните въпроси ще бъде различна при всяко едно предприятие в зависимост от неговия размер, сложността на неговата структура и естеството на неговите дейности.

Процесът на предприятието по оценка на риска

7. Процесът на предприятието по оценка на риска представлява процес, изискващ повторението на определени стъпки, за идентифициране и анализиране на рисковете за постигане целите на предприятието и формира базата за начина, по който ръководството или лицата, натоварени с общо управление, определят рисковете, които да бъдат управлявани.
8. За целите на финансовото отчитане процесът на предприятието по оценка на риска включва начина, по който ръководството идентифицира бизнес рисковете, имащи отношение към изготвянето на финансовия отчет в съответствие с приложимата за предприятието рамка за финансово отчитане, оценява приблизително тяхната значимост, оценява вероятността от тяхното възникване и взема решения относно действията за тяхното управляване и съответните резултати от това. Така например, процесът на предприятието по оценка на риска може да адресира начина, по който предприятието разглежда вероятността от недокументирани сделки и операции или идентифицира и анализира значимите приблизителни оценки, отчетени във финансовия отчет.
9. Рисковете, имащи отношение към надеждното финансово отчитане, включват външни и вътрешни събития, сделки и операции или обстоятелства, които биха могли да възникнат и да окажат неблагоприятно влияние върху способността на предприятието да инициира, документира, обработва и отчита финансова информация в съответствие с твърденията за вярност на ръководството във финансовия отчет. Ръководството може да инициира планове, програми или действия за адресиране на конкретни рискове или да реши да поеме даден риск поради съответните разходи или други съображения. Рискове може да възникват и да се променят в резултат на обстоятелства, като следните:
 - *Промени в оперативната среда.* Промени в регулаторната, икономическата или оперативната среда може да доведат до промени в конкурентния натиск и съществено различни рискове.
 - *Нов персонал.* Новият персонал може да има различен фокус върху, или разбиране за, системата на предприятието за вътрешен контрол.
 - *Нова или реорганизирана информационна система.* Значителните и бързи промени в информационната система могат да променят риска, отнасящ се до системата на предприятието за вътрешен контрол.
 - *Бърз растеж.* Значителното и бързо разширяване на оперативната дейност може да постави под напрежение контролите и да увеличи риска от срив в тях.
 - *Нова технология.* Инкорпорирането на нови технологии в производствените процеси или информационната система може да промени риска, свързан със системата на предприятието за вътрешен контрол.
 - *Нови бизнес модели, продукти или дейности.* Навлизането в бизнес области или сделки и операции, с които предприятието има малък опит, може да въведе нови рискове, свързани със системата на предприятието за вътрешен контрол.

- *Корпоративни реструктурирания.* Реструктуриранията може да са съпроводени от съкращаване на персонал и промени в надзора и разделянето на отговорностите, което е възможно да промени риска, свързан със системата на предприятието за вътрешен контрол.
- *Разширена дейност в чужбина.* Разширяването или придобиването на чуждестранна дейност е съпроводено с нови и често уникални рискове, които е възможно да засегнат вътрешния контрол, например, допълнителни или променени рискове от сделки и операции в чуждестранна валута.
- *Нови счетоводни стандарти или указания.* Възприемането на нови счетоводни принципи или промяна на счетоводните принципи може да окаже влияние върху рисковете при изготвяне на финансовия отчет.
- *Използване на ИТ.* Рискове, отнасящи се до:
 - поддържане интегритета на данните и обработката на информацията;
 - рискове за бизнес стратегията на предприятието, които възникват, ако ИТ стратегията на предприятието не подкрепя по ефективен начин неговата бизнес стратегия; или
 - промени или нарушения в ИТ средата на предприятието или текучество на ИТ персонала или случаи, в които предприятието не извършва необходимите актуализации в ИТ средата или такива актуализации не са направени своевременно.

Процесът на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол

10. Процесът на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол е непрекъснат процес за оценяване ефективността на системата на предприятието за вътрешен контрол и за своевременно предприемане на действия по отстраняване на недостатъците. Процесът на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол може да се състои от непрекъснати дейности, отделни оценявания (провеждани периодично), или някаква комбинация от двете. Често дейностите по непрекъснато текущо наблюдение са вградени в обичайните повтарящи се дейности на предприятието, като е възможно да включват регулярни дейности по ръководство и надзор. Вероятно процесът на предприятието ще е различен по обхват и честота в зависимост от направената от предприятието оценка на рисковете.
11. Целите и обхватът на звената за вътрешен одит обикновено включват дейности, разработени, за да оценяват или наблюдават текущо ефективността на системата на предприятието за вътрешен контрол.⁷² Процесът на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол може да включва дейности, като например, преглед от ръководството дали банковите равнения се изготвят своевременно, оценка от страна на вътрешните одитори за

⁷² МОС 610 (преработен 2013 г.) и Приложение 4 от настоящия МОС предоставят допълнителни насоки във връзка с вътрешния одит.

това доколко персоналът, ангажиран с продажбите, спазва изискванията на политиките на предприятието относно условията на договорите за продажба и надзор от страна на правния отдел за спазване на политиките на предприятието във връзка с етиката и бизнес практиката. Текущо наблюдение се извършва също така, за да се гарантира, че контролите продължават да функционират ефективно с течение на времето. Така например, ако сроковете и точността на банковите равнения не са подложени на текущо наблюдение, вероятно персоналът ще спре да ги изготвя.

12. Контролите по отношение процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол, включително тези които наблюдават текущо стоящите в основата автоматични контроли, може да са автоматизирани или неавтоматизирани, или да представляват комбинация от двете. Така например, предприятието може да използва автоматизирани контроли за текущо наблюдение над достъпа до определена технология с автоматични доклади за необичайна дейност до ръководството, което разследва идентифицираните аномалии по неавтоматизиран начин.
13. Когато се прави разграничение между дейност по текущо наблюдение и контрол, отнасящ се до информационната система, под внимание се вземат стоящите в основата детайли за съответната дейност, особено когато дейността включва известно ниво на надзорен преглед. Надзорните прегледи не се класифицират автоматично като дейности по текущо наблюдение и може да е въпрос за преценка дали прегледът се класифицира като контрол, отнасящ се до информационната система или като дейност по текущо наблюдение. Така например, целта на ежемесечният контрол за пълнота би била да се разкрият и коригират грешки, докато дейността по текущо наблюдение би задавала въпроса защо възникват грешките и възложила на ръководството отговорност за привеждане на процеса в изправност, за да се предотвратят бъдещи грешки. По-просто казано, контролът, отнасящ се до информационната система, отговаря на конкретен риск, докато дейността по текущо наблюдение оценява дали контролите в рамките на всеки от петте компонента на системата на предприятието за вътрешен контрол функционират така, както е предвидено.
14. Дейностите по текущо наблюдение може да включват използването на информация от комуникации с външни страни, която може да сочи за проблеми или да откроява области, нуждаещи се от подобрене. Клиентите по подразбиране потвърждават данните от фактурирането, като заплащат фактурите си или възразяват срещу начислените им суми. В допълнение, регулаторните органи може да комуникират с предприятието относно въпроси, които засягат функционирането на системата на предприятието за вътрешен контрол, например, комуникации във връзка с проверки от страна на банкови регулаторни агенции. Наред с това, при извършване на дейностите по текущо наблюдение ръководството може да вземе под внимание и комуникациите във връзка със системата на предприятието за вътрешен контрол от страна на външни одитори.

Информационна система и комуникации

15. Информационната система, имаща отношение към изготвянето на финансовите отчети, се състои от дейности и политики, както и съответната счетоводна и първична документация, разработени и установени, за да:

- инициират, документират и обработват сделките и операциите на предприятието (както и за да улавят, обработват и оповестяват информация относно събития и условия, различни от сделките и операциите) и да поддържат управленската отчетност и отговорност за съответните активи, пасиви и собствен капитал;
- разрешават въпроси с неправилната обработка на сделки и операции, например, автоматизирани процедури във връзка със съмнителни разчети, следвани за своевременното изчистване на неуточнените позиции;
- обработват и отчитат счетоводно случаи на пренебрегване на системата или заобикаляне на контролите;
- включват информация от обработката на сделките и операциите в главната книга (например, прехвърляне на натрупани операции от аналитична счетоводна сметка);
- улавят и обработват информация, имаща отношение към изготвянето на финансовия отчет, за събития и условия, различни от сделките и операциите, като например, амортизация на материални и нематериални активи и промени във възстановимостта на активите; и
- гарантират, че информацията, която се изисква да бъде оповестена съгласно приложимата рамка за финансово отчитане, се натрупва, документира, обработва, обобщава и отчита по подходящ начин във финансовия отчет.

16. Бизнес процесите на предприятието включват дейности, чиято цел е:

- да се разработват, закупуват, произвеждат, продават и дистрибутират продуктите и услугите на предприятието;
- да се гарантира спазване изискванията на закони и нормативни разпоредби; и
- да се документира информацията, включително счетоводна и финансово-отчетна информация.

Бизнес процесите водят в резултат до сделки и операции, които се документират, обработват и отчитат от информационната система.

17. Качеството на информацията оказва влияние върху способността на ръководството да взема целесъобразни решения при управляване и контролиране на дейностите на предприятието и да изготвя надеждни финансови отчети.

18. Комуникациите, които включват предоставянето на разбиране за отделните роли и отговорности, отнасящи се до системата на предприятието за вътрешен контрол, може да приемат такива форми, като ръководства за политика, счетоводни и финансово-отчетни наръчници и меморандуми. Комуникациите може да се осъществяват електронно, устно или чрез действията на ръководството.

19. Комуникирането от страна на предприятието на финансово-отчетните роли и отговорности и на съществени въпроси, отнасящи се до финансовото отчитане, включва предоставянето на разбиране относно отделните роли и отговорности, отнасящи се до системата на предприятието за вътрешен контрол, имащи отношение към финансовото отчитане.

Комуникацията може да включва такива въпроси, като степента, в която персоналът разбира как техните дейности в информационната система са свързани с работата на други лица и средствата за докладване на изключения до подходящото по-високо ниво в рамките на предприятието.

Контролни дейности

20. Контролите в компонента контролни дейности се идентифицират в съответствие с параграф 26. Тези контроли включват контролите върху обработката на информацията и общи ИТ контроли, като и двата вида по своето естество могат да са неавтоматизирани или автоматизирани. В колкото по-голяма степен ръководството използва и разчита във връзка със своето финансово отчитане на автоматизирани контроли, или контроли, включващи автоматизирани аспекти, толкова по-важно може да стане за предприятието да внедри общи ИТ контроли, които да адресират непрекъснатото функциониране на автоматизираните аспекти на контролите над обработката на информацията. Контролите в компонента контролни дейности може да се отнасят до следното:

- *Оторизация и одобрения.* Оторизацията потвърждава, че сделката или операцията е валидна (т.е., тя представлява действително икономическо събитие или е в рамките на политиката на предприятието). Обикновено оторизацията приема формата на одобрение от по-високо ниво на ръководство или на проверка и определяне дали сделката или операцията е валидна. Така например, лице, осъществяващо надзор, одобрява отчет за разходите, след като извършва преглед дали разходите изглеждат разумни и в рамките на политиката. Пример за автоматично одобрение е случаят, когато себестойността на единица във фактурата автоматично се сравнява със съответната себестойност на единица в поръчката в рамките на предварително установено равнище на допустимо отклонение. Фактури в рамките на допустимото отклонение автоматично се одобряват за плащане. Тези фактури, които са извън границите на допустимото отклонение се маркират за допълнително разследване.
- *Равнения* – Равнението съпоставя два или повече елемента от данните. В случай че бъдат идентифицирани различия, се предприемат действия за привеждане на данните в съответствие. Обикновено равненията адресират пълнотата или точността на обработката на сделките и операциите.
- *Проверки и потвърждения* – Проверката и потвърждението сравнява помежду им две или повече позиции или съпоставя дадена позиция с политиката, като вероятно ще включва и последващо действие, когато двете позиции не си съответстват или позицията не е в съответствие с политиката. Обикновено проверките и потвържденията адресират пълнотата, точността или валидността на обработката на сделките и операциите.
- *Физически или логически контроли, включително такива, които адресират защитата на активите срещу неоторизиран достъп, присвояване, използване или продажба.* Контроли, които обхващат:

- физическата защита на активите, включително адекватни предпазни мерки, като например, помещения, защитени срещу достъп до активи и документи.
- оторизация за достъп до компютърни програми и файлове с данни (т.е., логически достъп).
- периодична инвентаризация и сравняване със сумите, посочени в контролните регистри (например, сравняване на резултатите от инвентаризацията на парични средства, ценни книжа и материални запаси със счетоводните записи).

Степента, в която физическите контроли, имащи за цел да предотвратяват кражба на активи, имат отношение към надеждността на изготвяне на финансовите отчети, зависи от конкретните обстоятелства, като например, случаи, в които активите са много податливи към неправомерно присвояване.

- *Разделяне на отговорностите.* Възлагане на различни хора на отговорностите за оторизиране на сделките и операциите, документирането на сделките и операциите и осигуряване съхранението на активите. Разделянето на отговорностите има за цел да намали възможностите, позволяващи на което и да е лице да е в състояние, както да извърши, така и да прикрие грешки или измами в обичайния ход на изпълнение на своите задължения.

Така например, мениджърът, разрешаващ продажби на кредит, не е лицето, носещо отговорност за воденето на регистрите за вземанията или боравене с паричните постъпления. Ако едно лице е в състояние да изпълнява всички тези дейности, то може примерно да създаде фиктивна продажба, която би могла да мине незабелязана. Аналогично, лицата, ангажирани с продажбите, не следва да са в състояние да модифицират файловете с продуктовите цени или процентите на комисионните възнаграждения.

Понякога разделянето на отговорностите не е практически приложимо, икономически целесъобразно от гледна точка на разходите или осъществимо. Така например, на по-малките и по-малко сложни предприятия може да липсват ресурси, за да постигнат идеалното разделяне на отговорностите, а разходите за наемане на допълнителен персонал може да са прекалено високи. В такива ситуации, ръководството може да установи алтернативни контроли. В горния пример, ако лицето, ангажирано с продажбите, може да модифицира файловете с продуктовите цени, в действие може да бъде въведена контролна дейност по разкриване, така че служители, които не са свързани със звеното за продажбите, периодично да осъществяват преглед за това дали и при какви обстоятелства лицето, ангажирано с продажбите, е променяло цени.

21. Определени контроли може да зависят от наличието на подходящи надзорни контроли, установени от ръководството или от лицата, натоварени с общо управление. Например, контролите по оторизацията може да бъдат делегирани съгласно установени указания, като например, инвестиционни критерии, зададени от лицата, натоварени с общо управление; обратно, нерутинни сделки или операции, като например, важни придобивания или

освобождаване от инвестиции, може да изискват конкретно одобрение от високо ниво, включително в някои случаи одобрение от акционерите.

Ограничения на вътрешния контрол

22. Системата на предприятието за вътрешен контрол, независимо колко ефективна е тя, може да предостави на предприятието единствено разумна степен на сигурност относно постигането на финансово-отчетните цели на предприятието. Вероятността за тяхното постигане се влияе от вътрешноприсъщите ограничения на вътрешния контрол. Те включват реалното положение, че човешката преценка при вземането на решения може да е погрешна и че сринове в системата на предприятието за вътрешен контрол може да възникнат поради човешка грешка. Така например, възможно е да съществува грешка в разработването на даден контрол или при промяна в него. По същия начин, функционирането на даден контрол може да не е ефективно, например, когато информацията, изготвена за целите на системата на предприятието за вътрешен контрол (например, отчет за изключенията/отклоненията) не се използва ефективно, тъй като лицето, отговорно за извършването на преглед на информацията, не разбира целта на този преглед или не предприема подходящите действия.
23. В допълнение, контролите могат да бъдат заобиколени чрез тайно споразумяване или престъпен сговор на две или повече лица или чрез неправомерно пренебрегване на контролите от страна на ръководството. Така например, ръководството може да сключи странични споразумения с клиенти, които да променят условията на стандартните договори за продажба на предприятието, което може да доведе до неправилно признаване на приходите. Също така, проверките за редактиране в ИТ приложение, разработени да идентифицират и докладват сделки и операции, които надвишават определени кредитни лимити, може да бъдат пренебрегнати и заобиколени или деактивирани.
24. Наред с това, при разработване и внедряване на контролите, ръководството може да направи преценки относно естеството и обхвата на контролите, които избере да внедри и относно естеството и обхвата на рисковете, които избере да поеме.

Приложение 4

(Вж: параграфи 14(a), 24(a)(ii), A25–A28, A118)

Съображения за разбиране на функцията вътрешен одит на предприятието

Настоящото приложение предоставя допълнителни съображения във връзка с разбирането на функцията вътрешен одит на предприятието, когато такава функция съществува.

Цели и поле на дейност на функцията вътрешен одит

1. Целите и полето на дейност на функцията вътрешен одит, естеството на неговите отговорности и статутът му в рамките на организацията, включително неговите правомощия и управленска отчетност, варират в широки граници и зависят от размера, сложността и структурата на предприятието и изискванията на ръководството и когато е приложимо – на лицата, натоварени с общо управление. Тези въпроси може да са изложени в регламент за вътрешен одит или документ за сферата на компетенции.
2. Отговорностите на функцията вътрешен одит може да включват изпълнение на процедури и оценяване на резултатите, с оглед предоставяне на сигурност на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, относно разработването и ефективността на управлението на риска, системата на предприятието за вътрешен контрол и процесите на общо управление. Ако това е така, функцията вътрешен одит може да играе важна роля в процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол на предприятието. От друга страна, отговорностите на функцията вътрешен одит може да са фокусирани върху оценяване на икономичността, ефективността и ефикасността на оперативната дейност и ако това е така, работата на функцията може да не е пряко свързана с финансовото отчитане на предприятието.

Проучващи запитвания до функцията вътрешен одит

3. Ако предприятието има функция вътрешен одит, проучващите запитвания до подходящите лица в рамките на функцията може да осигурят информация, която да е полезна за одитора при получаване на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, за приложимата рамка за финансово отчитане и за системата на предприятието за вътрешен контрол и при идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност. При извършване на своята работа вероятно функцията вътрешен одит ще е получила задълбочени познания за оперативната дейност и бизнес рисковете на предприятието и е възможно да разполага с констатации на базата на своята работа, като например, идентифицирани недостатъци на контрола или идентифицирани рискове, които да представляват ценен принос за разбирането на одитора за предприятието и средата, в която то функционира, приложимата рамка за финансово отчитане, системата на предприятието за вътрешен контрол, одиторските оценки за рисковете или други аспекти на одита. Следователно одиторът отправя проучващи запитвания независимо дали очаква да използва работата на звеното за вътрешен одит, за да модифицира естеството или времето на изпълнение или да намали обхвата на одиторските

процедури, които ще бъдат изпълнени.⁷³ Проучващи запитвания, които е възможно да са особено уместни може да се отнасят до въпроси, които функцията вътрешен одит е повдигнала пред лицата, натоварени с общо управление, и крайните резултати от собствения процес на функцията по оценка на риска.

4. Ако на базата на отговорите на проучващите запитвания на одитора, изглежда, че са налице констатации, които биха могли да имат отношение към финансовото отчитане от предприятието и одита на финансовия отчет, одиторът може да счете за целесъобразно да изчете съответните доклади на звеното за вътрешен одит. Примерите за доклади на функцията вътрешен одит, които е възможно да са уместни, включват документите за стратегията и планирането на функцията и доклади, изготвени за ръководството или лицата, натоварени с общо управление, описващи констатациите от проверките на функцията вътрешен одит.
5. В допълнение, в съответствие с МОС 240,⁷⁴ ако функцията вътрешен одит предостави на одитора информация относно действителни или подозирани случаи на измама или твърдения за случаи на измама, одиторът взема тази информация под внимание при идентифициране на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама.
6. Подходящите лица в рамките на функцията вътрешен одит, до които се отправят проучващите запитвания, са тези, които според преценката на одитора разполагат с подходящите знания, опит и правомощия, като например, ръководителя на звеното за вътрешен одит или в зависимост от конкретните обстоятелства – други служители в рамките на функцията. Одиторът може да счете също така за целесъобразно да провежда периодични срещи с тези лица.

Вземане под внимание на функцията вътрешен одит при получаване на разбиране за контролната среда

7. При получаване на разбиране за контролната среда, одиторът може да вземе под внимание как ръководството е отговорило на констатациите и препоръките на функцията вътрешен одит във връзка с идентифицирани недостатъци на контрола, имащи отношение към изготвянето на финансовия отчет, включително дали и как тези отговори са били приложени и дали са били оценени впоследствие от функцията вътрешен одит.

Разбиране на ролята, която функцията вътрешен одит играе в процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол

8. Ако естеството на отговорностите и дейностите по изразяване на сигурност на функцията вътрешен одит са свързани с финансовото отчитане на предприятието, одиторът може да е в състояние и да използва работата на функцията вътрешен одит, за да модифицира естеството или времето на изпълнение или за да намали обхвата на одиторските процедури, които ще бъдат изпълнявани пряко от одитора при получаване на одиторски доказателства. Вероятно одиторите ще са в по-голяма степен в състояние да използват работата на функцията вътрешен одит на предприятието, когато например, на базата на опита от предходни одити

⁷³ Съответните изисквания се съдържат в МОС 610 (преработен 2013 г.).

⁷⁴ МОС 240, параграф 19

или процедурите на одитора за оценка на риска, изглежда, че предприятието разполага с функция вътрешен одит, която е адекватно и подходящо обезпечена с ресурси, съответстващи на сложността на предприятието и естеството на неговата оперативна дейност и е в пряка йерархична връзка с лицата, натоварени с общо управление.

9. Ако на базата на предварителното разбиране на одитора относно функцията вътрешен одит, одиторът очаква да използва работата на функцията, за да модифицира естеството или времето на изпълнение или за да намали обхвата на одиторските процедури, които ще бъдат изпълнени, е приложим МОС 610 (преработен 2013 г.).
10. Както е разгледано допълнително в МОС 610 (преработен 2013 г.), дейностите на функцията вътрешен одит са разграничени от други контроли на текущото наблюдение, които може да имат отношение към финансовото отчитане, като например, прегледи на счетоводна информация за ръководството, които имат за цел да способстват за начина, по който предприятието предотвратява или разкрива неправилни отчитания.
11. Установяването на комуникации с подходящите лица в рамките на функцията вътрешен одит на ранен етап от ангажимента и поддържането на тези комуникации по време на целия ангажимент може да улесни ефективното споделяне на информация. Така се създава среда, в която одиторът може да бъде информиран за съществени въпроси, които е възможно да привлекат вниманието на функцията вътрешен одит, когато такива въпроси засягат работата на одитора. МОС 200 разглежда значението на това одиторът да планира и изпълнява одита с професионален скептицизъм,⁷⁵ включително да запази повишено внимание за информация, която поставя под въпрос надеждността на документи и отговори на прочуващите запитвания, които ще бъдат използвани в качеството на одиторски доказателства. Съответно, комуникацията с функцията вътрешен одит по време на целия ангажимент може да предостави възможности за вътрешните одитори да доведат такава информация до знанието на одитора. Впоследствие одиторът ще е в състояние да вземе под внимание тази информация, когато идентифицира и оценява рисковете от съществени неправилни отчитания.

⁷⁵ МОС 200, параграф 7

Приложение 5

(Вж. параграфи 25(а), 26(б)-(в), А94, А166-А172)

Съображения при разбиране на информационните технологии (ИТ)

Настоящото приложение представя допълнителни въпроси, които одиторът може да вземе под внимание при разбиране използването от страна на предприятието на ИТ в неговата система за вътрешен контрол.

Разбиране на използването от страна на предприятието на информационни технологии в компонентите на системата на предприятието за вътрешен контрол

1. Системата на предприятието за вътрешен контрол съдържа неавтоматизирани и автоматизирани елементи (т.е., неавтоматизирани и автоматизирани контроли и други ресурси, използвани в системата на предприятието за вътрешен контрол). Комбинацията от неавтоматизирани и автоматизирани елементи в предприятието варира с естеството и сложността на използването от страна на предприятието на ИТ. Използването от страна на предприятието на ИТ оказва влияние върху начина, по който информацията, имаща отношение към изготвянето на финансовия отчет в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане, се обработва, съхранява и комуникира и следователно оказва влияние върху начина, по който системата на предприятието за вътрешен контрол е разработена и внедрена. Всеки компонент от системата на предприятието за вътрешен контрол може да използва в известна степен ИТ.

Като цяло, ИТ допринасят полза за системата на предприятието за вътрешен контрол, като позволяват на предприятието:

- последователно да прилага предварително дефинирани бизнес правила и да извършва сложни изчисления при обработването на големи обеми сделки и операции или данни;
 - да повиши своевременността, достъпността и точността на информацията;
 - да улесни допълнителния анализ на информацията;
 - да повиши способността за текущо наблюдение над изпълнението на дейностите на предприятието и неговите политики и процедури;
 - да намали риска контролите да бъдат заобикаляни; и
 - да повиши способността за постигане на ефективно разделяне на отговорностите чрез въвеждане на контроли за сигурност в ИТ приложенията, базите данни и оперативните системи.
2. Характеристиките на неавтоматизираните и автоматизирани елементи имат отношение към идентифицирането и оценяването от одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания и базираните на това допълнителни одиторски процедури. Автоматизираните контроли може да са по-надеждни от неавтоматизираните контроли, тъй като те не могат толкова лесно да бъдат заобикаляни, пренебрегвани или преодолявани и са по-малко

изложени на обикновени грешки. Автоматизираните контроли може да са по-ефективни от неавтоматизираните при следните обстоятелства:

- Голям обем повтарящи се сделки или операции или в ситуации, когато грешки, които могат да бъдат предвидени или прогнозирани могат да бъдат предотвратени или разкрити и коригирани чрез автоматизацията.
- Контроли, при които конкретните начини за изпълнение на контрола, могат да бъдат адекватно проектирани и автоматизирани.

Разбиране на използването от страна на предприятието на информационни технологии в информационната система (Вж. параграф 25(a))

3. Информационната система на предприятието може да включва използването на неавтоматизирани и автоматизирани елементи, което оказва влияние върху начина, по който сделките и операциите се инициират, документират, обработват и отчитат. По-специално, процедурите за инициране, документиране, обработване и отчитане на сделките и операциите може да бъдат наложени посредством използваните от предприятието ИТ приложения и начина, по който предприятието е конфигурирало тези приложения. В допълнение, регистрирани данни под формата на дигитална информация може да заменят или допълнят регистрираните данни във вид на хартиени документи.
4. При получаване на разбиране за ИТ средата, имаща отношение към потоците сделки и операции и обработката на информация в информационната система, одиторът събира информация относно естеството и характеристиките на използваните ИТ приложения, както и относно поддържащата ИТ инфраструктура и ИТ. Таблицата по-долу включва примери за въпроси, които одиторът може да вземе под внимание при получаване на разбиране за ИТ средата, като съдържа и примери за типичните характеристики на ИТ средата на базата на сложността на ИТ приложенията, използвани в информационната система на предприятието. Такива характеристики обаче са ориентировъчни и може да се различават в зависимост от конкретните ИТ приложения, използвани от предприятието.

	Примери за типичните характеристики на:		
	Сравнително прост търговски софтуер	Среден и умерено сложен търговски софтуер или ИТ приложения	Големи или сложни ИТ приложения (например, системи за планиране ресурсите на предприятието (ERP))
Въпроси, отнасящи се до степента на автоматизация и използването на данните:			

	Примери за типичните характеристики на:		
	Сравнително прост търговски софтуер	Среден и умерено сложен търговски софтуер или ИТ приложения	Големи или сложни ИТ приложения (например, системи за планиране ресурсите на предприятието (ERP))
<ul style="list-style-type: none"> Степен на автоматизация на процедурите за обработка и сложността на тези процедури, включително дали има високо автоматизирана безхартиена обработка. 	НП	НП	Широкообхватни и често сложни автоматизирани процедури
<ul style="list-style-type: none"> Степента, в която предприятието разчита на генерирани от системата отчети при обработката на информацията 	Проста логика на автоматизираните отчети	Относително проста логика на автоматизираните отчети	Сложна логика на автоматизираните отчети; софтуер за генератор на отчети
<ul style="list-style-type: none"> Как се въвеждат данните (т.е., ръчно въвеждане, въвеждане от клиента или доставчика или качване на файлове). 	Ръчно въвеждане на данни	Малък брой въвеждания на данни или прост интерфейс	Голям брой въвеждания на данни или сложен интерфейс
<ul style="list-style-type: none"> Как ИТ улесняват комуникацията между приложенията, базите данни или други аспекти на ИТ средата, вътрешно и външно, съобразно случая, чрез системен интерфейс. 	Липсва автоматизиран интерфейс (единствено ръчно въвеждане)	Малък брой въвеждания на данни или прост интерфейс	Голям брой въвеждания на данни или сложен интерфейс
<ul style="list-style-type: none"> Обем и сложност на данните в дигитална форма, които се обработват от 	Малък обем данни или прости данни, които са в състояние да бъдат проверени	Малък обем данни или прости данни	Голям обем данни или сложни данни; Складове на данни; ⁷⁶ Използване

⁷⁶ По принцип складът на данни се описва като централизирано хранилище/регистър на интегрирани данни от един или повече несъпоставими източници (като например, множество бази данни), от които могат да бъдат генерирани отчети

	Примери за типичните характеристики на:		
	Сравнително прост търговски софтуер	Среден и умерено сложен търговски софтуер или ИТ приложения	Големи или сложни ИТ приложения (например, системи за планиране ресурсите на предприятието (ERP))
информационната система, включително дали счетоводни данни или друга информация се съхраняват в дигитална форма и локацията на съхраняваните данни.	и потвърдени ръчно; локално разположение на данните		на вътрешни или външни доставчици на ИТ услуги (например, съхранение в трети лица или хостинг на данни)
Въпроси, свързани с ИТ приложенията и ИТ инфраструктурата:			
<ul style="list-style-type: none"> Видът приложение (например, търговско приложение без никакво или с малко адаптиране към конкретния потребител, или във висока степен адаптирано към конкретния потребител или във висока степен интегрирано приложение, което може да е закупено и адаптирано към конкретния потребител или разработено вътрешнофирмено). 	Закупено приложение без никакво или с малко адаптиране към конкретния потребител	Закупено приложение или прости, по-стар образец, с ограничени възможности, приложения за системи за планиране ресурсите на предприятието (ERP), без никакво или с малко адаптиране към конкретния потребител	Специално разработени за клиента приложения или по-сложни системи за планиране ресурсите на предприятието (ERP) със значително адаптиране към конкретния потребител

или който може да бъде използван от предприятието за други дейности по анализиране на данни. Генератор на отчети е ИТ приложение, което се използва за извличане на данни от един или повече източници (например, склад на данни, база данни или ИТ приложение) и представяне на данните в конкретно посочен формат.

	Примери за типичните характеристики на:		
	Сравнително прост търговски софтуер	Среден и умерено сложен търговски софтуер или ИТ приложения	Големи или сложни ИТ приложения (например, системи за планиране на ресурсите на предприятието (ERP))
<ul style="list-style-type: none"> Сложността и естеството на ИТ приложенията и съответната ИТ инфраструктура. 	Малък, прост лаптоп или решение, базирано на сървър на клиента	Усъвършенстван и стабилен базов компютър, малък или прост клиентски сървър, софтуер като облак за услуги	Сложен базов компютър, голям или сложен клиентски сървър, интернет, инфраструктура като облак за услуги
<ul style="list-style-type: none"> Дали има хостинг в трета страна или аутсорсинг на ИТ. 	Ако е възложено на външен изпълнител – той е компетентен, опитен, доказан доставчик (например, доставчик на облак)	Ако е възложено на външен изпълнител – той е компетентен, опитен, доказан доставчик (например, доставчик на облак)	Компетентен, опитен, доказан доставчик за определени приложения и нов или стартиращ доставчик за други
<ul style="list-style-type: none"> Дали предприятието използва нововъзникващи технологии, които засягат финансовото му отчитане 	Не се използват нововъзникващи технологии	Ограничено използване на нововъзникващи технологии в някои приложения	Смесено използване на нововъзникващи технологии в различни платформи
Въпроси, свързани с ИТ процесите:			
<ul style="list-style-type: none"> Персоналът, ангажиран с поддържането на ИТ средата (броят и нивото на уменията на ресурсите за ИТ поддръжка, които управляват сигурността и промените в ИТ средата). 	Малък брой служители с ограничени ИТ знания за обработка на актуализациите на доставчиците и управление на достъпа	Ограничен персонал с ИТ умения / специално отделени за ИТ	Специални ИТ отдели с квалифициран персонал, включително умения в областта на програмирането

	Примери за типичните характеристики на:		
	Сравнително прост търговски софтуер	Среден и умерено сложен търговски софтуер или ИТ приложения	Големи или сложни ИТ приложения (например, системи за планиране ресурсите на предприятието (ERP))
<ul style="list-style-type: none"> Сложността на процесите за управление правото на достъп. 	Едно единствено лице с административен достъп управлява правото на достъп	Няколко лица с административен достъп управляват правото на достъп	Сложни процеси, управлявани от ИТ отдела във връзка с правото на достъп
<ul style="list-style-type: none"> Сложността на сигурността на ИТ средата, включително уязвимост на ИТ приложенията, базите данни и други аспекти на ИТ средата на кибер рискове, особено когато има уеб-базирани сделки и операции или сделки и операции с участието на външен интерфейс 	Прост достъп в помещенията, без външни интернет елементи	Някои уеб-базирани приложения с основно проста сигурност в зависимост от ролята на потребителя	Множество платформи с уеб-базиран достъп и сложни модели на сигурност
<ul style="list-style-type: none"> Дали в начина, по който се обработва информацията, са били направени промени и обхватът на такива промени през периода. 	Търговски софтуер без инсталиран програмен код	Някои търговски приложения без програмен код и други усъвършенствани приложения с малък брой или прости промени; традиционен жизнен цикъл на развитие на системите	Нови или голям брой или сложни промени, няколко цикъла на развитие всяка година
<ul style="list-style-type: none"> Обхватът на промяната в ИТ средата (например, нови аспекти на ИТ средата или съществени промени в ИТ приложенията или 	Промените са ограничени до актуализация на версиите на търговски софтуер	Промените се състоят от актуализация на търговски софтуер, актуализация на версиите на системите за планиране ресурсите на	Нови или голям брой или сложни промени, няколко цикъла на развитие всяка година, висока степен на адаптиране към

	Примери за типичните характеристики на:		
	Сравнително прост търговски софтуер	Среден и умерено сложен търговски софтуер или ИТ приложения	Големи или сложни ИТ приложения (например, системи за планиране ресурсите на предприятието (ERP))
съответната ИТ инфраструктура).		предприятието (ERP) или подобрения в по-стари версии	конкретния потребител на системите за планиране ресурсите на предприятието (ERP)
<ul style="list-style-type: none"> Дали е имало голямо преобразуване на информация през периода и ако това е така – естеството и значимостта на направените промени и как е осъществено преобразуването. 	Актуализациите на софтуера се предоставят от доставчика; Без характеристики на преобразуване на информация при актуализация	Незначителни актуализации на версиите на приложенията в търговски софтуер с ограничено преобразуване на информация	Важни актуализации на версиите, нови издания, промяна в платформата

Нововъзникващи технологии

- Предприятията може да използват нововъзникващи технологии (например, блокчейн, роботизация или изкуствен интелект), тъй като тези технологии може да предоставят специфични възможности за повишаване на оперативната ефективност или подобряване на финансовото отчитане. Когато нововъзникващи технологии се използват в информационната система на предприятието, имаща отношение към изготвянето на финансовите отчети, одиторът може да включи тези технологии в идентифицирането на ИТ приложения и други аспекти на ИТ средата, които са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ. Макар да е възможно нововъзникващите технологии да бъдат разглеждани като по-развити или по-сложни в сравнение със съществуващите технологии, отговорностите на одитора във

връзка с ИТ приложенията и идентифицираните общи ИТ контроли в съответствие с параграф 26(б)-(в) остават непроменени.

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

6. Получаването на разбиране за ИТ средата на предприятието може да е по-лесно осъществимо по отношение на по-малко сложно предприятие, което използва търговски софтуер и в случаите, когато предприятието няма достъп до програмния код, за да прави промени в програмата. Такива предприятия може да нямат специални ИТ ресурси, а да имат лице, на което е възложена ролята на администратор за целите на предоставяне на служителите на достъп или инсталиране на предоставени от доставчика актуализации на ИТ приложенията. Специфичните въпроси, които одиторът може да вземе под внимание при разбиране естеството на търговски счетоводен софтуерен пакет, което е възможно да е единственото ИТ приложение, използвано от по-малко сложно предприятие в неговата информационна система, може да включват:
- степента, в която софтуерът е широко известен и има репутация че е надежден;
 - степента, в която е възможно предприятието да модифицира програмния код на софтуера, за да включва допълнителни модули (т.е., надстройки) към базовия софтуер или да прави директни промени в данните;
 - естеството и обхвата на модификациите, които са били направени в софтуера. Макар да е възможно предприятието да не е в състояние да модифицира програмния код на софтуера, много софтуерни пакети позволяват конфигуриране (например, задаване или промяна на отчетните параметри). Обикновено те не включват модификации на програмния код; одиторът обаче може да вземе под внимание степента, в която предприятието е в състояние да конфигурира софтуера, когато разглежда пълнотата и точността на изготвената от софтуера информация, която се използва в качеството на одиторски доказателства; и
 - степента, в която може да бъде получен директен достъп до данните, свързани с изготвянето на финансовия отчет (т.е. директен достъп до базата данни, без използване на ИТ приложението) и обема данни, които се обработват. Колкото по-голям е обемът на данните, в толкова по-голяма степен предприятието може да се нуждае от контроли, които да адресират поддържането на интегритета на данните, което може да включва общи ИТ контроли над неоторизирания достъп и промени в данните.
7. Сложните ИТ среди може да включват адаптирани в голяма степен към конкретния потребител или силно интегрирани ИТ приложения и следователно да изискват повече усилия, за да бъдат разбрани. Финансово-отчетните процеси или ИТ приложения може да са интегрирани с други ИТ приложения. Това интегриране може да включва ИТ приложения, които се използват в бизнес операциите на предприятието и които предоставят информация на ИТ приложенията, имащи отношение към потоците сделки и операции и обработката на информацията в информационната система на предприятието. При такива обстоятелства, определени ИТ приложения, използвани в бизнес операциите на предприятието също може да имат

отношение към изготвянето на финансовия отчет. Сложните ИТ среди може да изискват специални ИТ отдели, които имат структурирани ИТ процеси, поддържани от персонал, притежаващ умения за разработване на софтуер и поддържане на ИТ средата. В други случаи, предприятието може да използва външни или вътрешни доставчици на услуги, за да управлява определени аспекти на своята ИТ среда или ИТ процеси в нея (например, хостинг от трета страна).

Идентифициране на ИТ приложенията, които са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ

8. Разбирайки естеството и сложността на ИТ средата на предприятието, включително естеството и обхвата на контролите върху обработката на информацията, одиторът може да определи на кои ИТ приложения предприятието разчита за точната обработка и поддържане интегритета на финансовата информация. Идентифицирането на ИТ приложенията, на които предприятието разчита, може да окаже влияние върху решението на одитора да тества автоматизираните контроли в тези ИТ приложения, предполагайки, че такива автоматизирани контроли адресират идентифицираните рискове от съществени неправилни отчитания. И обратно, ако предприятието не разчита на дадено ИТ приложение, малко вероятно е автоматизираните контроли в това ИТ приложение да са подходящи или достатъчно прецизни за целите на тестовите на оперативната ефективност. Автоматизираните контроли, които може да са идентифицирани в съответствие с параграф 26(б) може да включват, например, автоматизирано изчисляване или контроли на входящата информация, обработката и резултатите, като например, тристранно съпоставяне на поръчка, товарен документ на доставчика и фактура на доставчика. Когато одиторът идентифицира автоматизирани контроли и определя посредством разбирането си за ИТ средата, че предприятието разчита на ИТ приложението, което включва тези автоматизирани контроли, по-вероятно ще бъде одиторът да идентифицира ИТ приложението като такова, което е изложено на рискове, произтичащи от използването на ИТ.
9. При разглеждане на въпроса дали ИТ приложенията, за които одиторът е идентифицирал автоматизирани контроли, са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ, вероятно одиторът би взел под внимание дали и до каква степен предприятието може да има достъп до програмния код, който да позволява на ръководството да прави промени в програмата по отношение на тези контроли или ИТ приложенията. Степента, в която ръководството прави промени в програмата или конфигурацията и степента, в която ИТ процесите над тези промени са формализирани също може да представляват уместни съображения. Вероятно одиторът би взел също под внимание и риска от неправилен достъп или промени в данните.
10. Генерираните от системата отчети, които одиторът е възможно да има намерение да използва като одиторски доказателства може да включват например отчет за възрастта на търговските вземания или отчет за оценяването на материалните запаси. По отношение на такива отчети, одиторът може да получи одиторски доказателства относно пълнотата и точността на отчетите, като тества по същество входящата информация и резултатите от отчетите. В други случаи одиторът може да планира да тества оперативната ефективност на контролите над

изготвянето и поддържането на отчета, в който случай ИТ приложението, от което е изготвен отчетът вероятно ще е изложено на рискове, произтичащи от използването на ИТ. В допълнение към тестването на пълнотата и точността на отчета, одиторът може да планира да тества оперативната ефективност на общите ИТ контроли, които адресират рисковете, свързани с неправомерни или неоторизирани промени в програмата или промени на данните в отчета.

11. Определени ИТ приложения може да включват в себе си функционалност за генериране на отчети, докато някои предприятия може да използват отделни приложения за генериране на отчети (т.е., генератори на отчети). В такива случаи одиторът може да трябва да определи източниците на генерираните от системата отчети (т.е., приложението, което изготвя отчета и източниците на данни, използвани от отчета), за да определи ИТ приложенията, изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ.
12. Източниците на данни, използвани от ИТ приложенията може да са бази данни, например, достъпът до тях да може да става само чрез ИТ приложението или от ИТ персонал със специални права за администриране на базата данни. В други случаи източникът на данни може да е склад на данни и самият той да бъде разглеждан като ИТ приложение, изложено на рисковете, произтичащи от използването на ИТ.
13. Одиторът може да е идентифицирал риск, по отношение на който процедурите по същество сами по себе си да не са достатъчни, поради това, че предприятието използва високо автоматизирана и безхартиена обработка на сделките и операциите, което е възможно да включва множество интегрирани ИТ приложения. При такива обстоятелства идентифицираните от одитора контроли вероятно ще включват автоматизирани контроли. Наред с това, предприятието може да разчита на общите ИТ контроли, за да поддържа интегритета на обработваните сделки и операции и на останалата информация, използвана при обработката. В такива случаи ИТ приложенията, участващи в обработката и съхранението на информацията, вероятно ще бъдат изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ.

Изчисления за крайния потребител

14. Макар да е възможно одиторски доказателства да се получават във вид на генерирани от системата резултати, които се използват в изчисления, извършвани от инструмент за изчисления за крайния потребител (например, софтуер за електронни таблици или прости бази данни), обикновено такива инструменти не се идентифицират като ИТ приложения в контекста на параграф 26(б). Разработването и внедряването на контроли във връзка с достъпа и промени в инструменти за изчисления за крайния потребител може да е изпълнено с предизвикателства и такива контроли рядко са равностойни или толкова ефективни, колкото общите ИТ контроли. По-скоро, одиторът може да разгледа комбинация от контроли върху обработката на информацията, вземайки под внимание целта и сложността на участващите изчисления за крайния потребител, като например:
 - Контроли върху обработката на информацията по отношение иницирането и обработката на първични данни, включително уместните автоматизирани или

интерфейс контроли до точката, от която данните биват извлечени (т.е., складът на данни);

- Контроли, които да проверят, че логиката функционира така, както е замислено, например, контроли, които „доказват“ извлечането на данни, например, равнение на отчета с данните, от които е получен, сравняване на отделните данни от отчета с източника и обратно и контроли, които проверяват формулите или макрокомандите; или
- Използване на софтуерни инструменти за валидиране, които систематично проверяват формули и макрокоманди, например, инструменти за интегритета на електронните таблици.

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

15. Способността на предприятието да поддържа интегритета на информацията, съхранявана и обработвана в информационната система, може да варира в зависимост от сложността и обема на съответните сделки, операции и друга информация. Колкото по-голяма е сложността и обема на данните, които подкрепят значим клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване, толкова по-малко вероятно може да е предприятието да поддържа интегритета на тази информация, единствено посредством контроли върху обработката на информацията (например, контроли върху входящата информация и резултатите или контроли за преглед). Става също така по-малко вероятно одиторът да е в състояние да получи одиторски доказателства относно пълнотата и точността на такава информация, единствено посредством тестване по същество, когато тази информация се използва в качеството на одиторски доказателства. При някои обстоятелства, когато обемът и сложността на сделките и операциите са по-малки, ръководството може да разполага с контрол върху обработката на информацията, който да е достатъчен, за да провери и потвърди точността и пълнотата на данните (например, обработените и фактурирани отделни поръчки за продажби може да бъдат равнени с хартиения носител, първоначално въведен в ИТ приложението). Когато предприятието разчита на общите ИТ контроли, за да поддържа интегритета на определена информация, използвана от ИТ приложенията, одиторът може да определи, че ИТ приложенията, които поддържат информацията, са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ.

<p>Примерни характеристики на ИТ приложение, което вероятно не е изложено на рискове, произтичащи от използването на ИТ</p>	<p>Примерни характеристики на ИТ приложение, което вероятно е изложено на рискове, произтичащи от използването на ИТ</p>
<ul style="list-style-type: none"> • Самостоятелни приложения. • Обемът на данни (сделки и операции) не е съществен. • Функционалността на приложението не е сложна. • Всяка сделка или операция е подкрепена от оригинален документ на хартиен носител. 	<ul style="list-style-type: none"> • Приложенията са взаимосвързани с интерфейс. • Обемът на данни (сделки и операции) е съществен. • Функционалността на приложението е сложна, тъй като: <ul style="list-style-type: none"> – приложението инициира сделки и операции автоматично; и – съществуват различни сложни изчисления, стоящи в основата на автоматизираните записи.
<p>Вероятно ИТ приложението не е изложено на рискове, произтичащи от използването на ИТ, защото:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Обемът на данните не е съществен и поради това ръководството не разчита на общите ИТ контроли за обработката или поддържането на данните. • Ръководството не разчита на автоматизирани контроли или друга автоматизирана функционалност. Одиторът не е идентифицирал автоматизирани контроли в съответствие с параграф 26(а). • Макар ръководството да използва генерирани от системата отчети в контролите си, то не разчита на тези отчети. Вместо това, то равнява отчетите обратно до документите на хартиен носител и проверява и потвърждава изчисленията в отчетите. • Одиторът директно ще тества изготвената от предприятието информация, използвана в качеството на одиторски доказателства. 	<p>Вероятно ИТ приложението е изложено на рискове, произтичащи от използването на ИТ, защото:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Ръководството разчита на системата от приложения за обработката или поддържането на данните, тъй като обемът на данните е съществен. • Ръководството разчита на системата от приложения за изпълнението на определени автоматизирани контроли, идентифицирани също и от одитора.

Други аспекти на ИТ средата, които са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ

16. Когато одиторът идентифицира ИТ приложения, които са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ, други аспекти на ИТ средата обикновено също са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ. ИТ инфраструктурата включва бази данни, операционна система и мрежа. Базите данни съхраняват данните, използвани от ИТ приложенията и може да се състоят от множество взаимосвързани таблици с данни. Директен достъп до данните в базите данни може да бъде получен чрез системи за управление на бази данни или от ИТ или друг персонал със специални права за администриране на базата данни. Операционната система е отговорна за управлението на комуникациите между хардуера, ИТ приложенията и друг софтуер, използван в мрежата. В резултат, директен достъп до ИТ приложенията и базите данни може да бъде получен чрез операционната система. Мрежата се използва в ИТ инфраструктурата, за да предава данни и обменя информация, ресурси и услуги чрез обща комуникационна връзка. Обикновено мрежата установява също слой на логическа сигурност (възможност за който дава операционната система) за достъп до съответните ресурси.
17. Когато ИТ приложенията са идентифицирани от одитора като изложени на рискове, произтичащи от ИТ, базата или базите данни, които съхраняват данните, обработвани от идентифицираното ИТ приложение, обикновено също се идентифицират. Аналогично, доколкото способността на ИТ приложението да функционира често зависи от операционната система и директен достъп до ИТ приложенията и базите данни може да бъде получен от операционната система, обикновено операционната система е изложена на рискове, произтичащи от използването на ИТ. Мрежата може да бъде идентифицирана, когато е централна точка за достъп към идентифицираните ИТ приложения и съответните бази данни или когато ИТ приложението взаимодейства с доставчици или външни страни чрез интернет или интернет ИТ приложения са идентифицирани от одитора.

Идентифициране на рискове, произтичащи от използването на ИТ и общи ИТ контроли

18. Примерите за рискове, произтичащи от използването на ИТ, включват рисковете, свързани с неуместното разчитане на ИТ приложения, които обработват данните неточно, обработват неточни данни или и двете, като например:
 - неоторизиран достъп до данните, което може да доведе до разрушаване на данни или неправомерни промени в данните, включително отразяване на неоторизирани или несъществуващи сделки или операции или неточно отразяване на сделки или операции. В частност, рискове може да възникнат, когато няколко потребители осъществяват достъп до обща база данни.
 - възможността ИТ персоналът да получи специално право на достъп отвъд необходимото за изпълнение на възложените им задължения, нарушавайки по този начин разделянето на отговорностите.
 - неоторизирани промени в данните в мастър файлове.
 - неоторизирани промени в ИТ приложения или други аспекти на ИТ средата.

- неизвършване на необходими промени в ИТ приложения или други аспекти на ИТ средата.
 - неправомерна ръчна интервенция.
 - потенциална загуба на данни или невъзможност да се осъществи при необходимост достъп до данните.
19. Разглеждането от страна на одитора на неоторизирания достъп може да включва рисковете, свързани с неоторизиран достъп от вътрешни или външни страни (често наричани рискове на кибер сигурността). Не е задължително такива рискове да засягат финансовото отчитане, тъй като ИТ средата на предприятието може да включва и ИТ приложения и свързаните с тях данни, които адресират потребности във връзка с оперативната дейност или спазването на изискванията. Важно е да се отбележи, че кибер инциденти обикновено възникват първо чрез слоевете на периметъра и вътрешната мрежа, като тенденцията е да бъдат отстранявани впоследствие от ИТ приложението, базата данни или операционните системи, засягащи изготвянето на финансовия отчет. Съответно, в случай че е идентифицирана информация относно нарушаване на сигурността, обикновено одиторът взема под внимание степента, в която такова нарушение има потенциала да засегне финансовото отчитане. Ако е възможно финансовото отчитане да е засегнато, одиторът може да реши да разбере и тества съответните контроли, за да определи възможния ефект или обхват на потенциалните неправилни отчитания във финансовия отчет, или да определи, че предприятието е предоставило адекватни оповестявания във връзка с такова нарушаване на сигурността.
20. В допълнение, законите и нормативните разпоредби, които е възможно да имат пряк или непряк ефект върху финансовите отчети на предприятието може да включват законодателство за защита на данните. Разглеждането на въпроса за спазване от страна на предприятието на изискванията на такива закони или нормативни разпоредби, в съответствие с МОС 250 (преработен),⁷⁷ може да включва разбиране за ИТ процесите на предприятието и общите ИТ контроли, които предприятието е внедрило, за да адресира съответните закони или нормативни разпоредби.
21. Общите ИТ контроли се внедряват, за да адресират рисковете, произтичащи от използването на ИТ. Съответно, одиторът използва разбирането, получено относно идентифицираните ИТ приложения и други аспекти на ИТ средата и приложимите рискове, произтичащи от използването на ИТ, при определяне на общите ИТ контроли, които да бъдат идентифицирани. В някои случаи предприятието може да използва общи ИТ процеси в цялата си ИТ среда или по отношение на определени ИТ приложения, в който случай може да бъдат идентифицирани съвместни рискове, произтичащи от използването на ИТ и общи ИТ контроли, които да са съвместни.
22. По принцип, вероятно ще бъдат идентифицирани по-голям брой общи ИТ контроли, свързани с ИТ приложенията и базите данни, отколкото по отношение на други аспекти на ИТ средата. Причината е, че тези аспекти са най-тясно свързани с обработката и съхранението на информацията в информационната система на предприятието. При идентифициране на

⁷⁷ МОС 250 (преработен)

общите ИТ контроли, одиторът може да вземе под внимание контролите над действията както на крайните потребители, така и на ИТ персонала или доставчиците на ИТ услуги на предприятието.

23. **Приложение 6** предоставя допълнителни пояснения относно естеството на общите ИТ контроли, обичайно внедрявани по отношение на различни аспекти на ИТ средата. В допълнение, предоставени са и примери за общи ИТ контроли за различни ИТ процеси.

Приложение 6

(Вж. параграфи 25(в)(ii), A173-A174)

Съображения при разбиране на общите ИТ контроли

Настоящото приложение предоставя допълнителни въпроси, които одиторът може да вземе под внимание при разбиране на общите ИТ контроли.

1. Естество на ИТ контролите, обичайно внедрявани по отношение на всеки от аспектите на ИТ средата:
 - (а) Приложения

Общите ИТ контроли в слоя на ИТ приложенията ще са в корелационна връзка с естеството и обхвата на функционалността на приложението и маршрутите за достъп, за които дава възможност технологията. Така например, повече контроли ще бъдат уместни при силно интегрираните ИТ приложения със сложни опции за сигурност, отколкото при по-стара версия на ИТ приложение, подкрепящо малък брой салда по сметки, с методи за достъп единствено през сделките и операциите.
 - (б) База данни

Общите ИТ контроли в слоя на базата данни обикновено адресират рискове, произтичащи от използването на ИТ, свързани с неоторизирани актуализации на финансово-отчетната информация в базата данни чрез директен достъп до базата данни или изпълнение на скрипт или програма.
 - (в) Операционна система

Общите ИТ контроли в слоя на операционната система обикновено адресират рискове, произтичащи от използването на ИТ, свързани с административния достъп, който може да улесни пренебрегването и заобикалянето на други контроли. Това включва действия, като компрометиране на идентификационните данни на други потребители, добавяне на нови, неоторизирани потребители, качване на зловреден софтуер или изпълнение на скриптова или други неоторизирани програми.
 - (г) Мрежа

Общите ИТ контроли в слоя на мрежата обикновено адресират рискове, произтичащи от използването на ИТ, свързани със сегментиране на мрежата, дистанционен достъп и автентификация. Контролите на мрежата може да са уместни, когато предприятието има интернет приложения, използвани във финансовото отчитане. Контролите на мрежата може да са уместни също така, когато предприятието има съществени взаимоотношения с бизнес партньори или аутсорсинг в трети страни, което може да увеличи пренасянето на данни и необходимостта от дистанционен достъп.
2. Примерите за налични общи ИТ контроли, организирани по ИТ процес, включват:
 - (а) Процес за управление на достъпа:
 - *Автентификация*

Контроли, които гарантират, че потребител, който осъществява достъп до ИТ приложението или друг аспект на ИТ средата, използва собствените си идентификационни данни за логване на потребителя (т.е., потребителят не използва идентификационните данни на друг потребител).

○ *Оторизация*

Контроли, които позволяват потребителите да осъществяват достъп единствено до информацията, необходима за техните служебни задължения, без да превишават тези граници, което способства за правилното разделяне на отговорностите.

○ *Предоставяне на право на достъп*

Контроли за оторизация на нови потребители и модификации в предоставените на съществуващите потребители специални права на достъп.

○ *Отнемане правото на достъп*

Контроли за лишаване на потребителя от право на достъп, в случай на прекратяване на трудовите правоотношения или прехвърляне.

○ *Специален достъп*

Контроли над административния достъп или достъпа на влиятелни потребители.

○ *Преглед на достъпа на потребителя*

Контроли за коригиране или оценяване достъпа на потребителя при непрекъснатата оторизация във времето.

○ *Контроли за конфигурацията на сигурността*

Обикновено всяка технология има ключови настройки на конфигурацията, които способстват за ограничаване на достъпа до средата.

○ *Физически достъп*

Контроли над физическия достъп до центъра за данни и хардуера, тъй като този достъп може да се използва за пренебрегване и заобикаляне на други контроли.

(б) Процес за управление на програмата или други промени в ИТ средата:

○ *Процес за управление на промените*

Контроли върху процеса на разработване, програмиране, тестване или пренасяне на промени в експлоатационната среда (т.е., на крайния потребител).

○ *Разделяне на отговорностите по отношение пренасянето на промени*

Контроли, които разделят достъпа за извършване или пренасяне на промени в експлоатационната среда.

○ *Разработване или придобиване или внедряване на системи*

Контроли над първоначалното разработване или внедряване на ИТ приложение (или във връзка с други аспекти на ИТ средата).

- *Преобразуване на данни*

Контроли над преобразуването на данни по време на разработване, внедряване или актуализации на ИТ средата.

(в) Процес за управление на ИТ операциите

- *Планиране на задачи*

Контроли над достъпа до календарния график и иницирането на задачи или програми, които биха могли да окажат влияние върху финансовото отчитане.

- *Текущо наблюдение над задачите*

Контроли за текущо наблюдение на финансово-отчетните задачи или програми за успешно изпълнение.

- *Резервни копия и възстановяване на информация*

Контроли, които да гарантират, че се създават резервни копия на финансовите данни така, както е планирано и че тези данни са на разположение и достъпът до тях може да бъде осъществен за своевременно възстановяване в случай на прекъсване на електрозахранването или атака.

- *Разкриване на неправомерно проникване*

Контроли за текущо наблюдение на уязвимости и/или неправомерни прониквания в ИТ средата.

Таблицата по-долу представя илюстративни примери за общи ИТ контроли за адресиране на примерни рискове, произтичащи от използването на ИТ, включително при различни ИТ приложения в зависимост от тяхното естество.

Процес	Рискове	Контроли	ИТ приложения		
ИТ процес	Примерни рискове, произтичащи от използването на ИТ	Примерни общи ИТ контроли	Несложен търговски софтуер – приложимост (да / не)	Среден по размер и умерено сложен търговски софтуер или ИТ приложения – приложимост (да / не)	Големи или сложни ИТ приложения (например, системи за планиране ресурсите на предприятието (ERP)) – приложимост (да / не)
Управление на достъпа	Права на достъп на потребителите: Потребителите имат права на достъп, надхвърлящи тези, които са необходим за изпълнение на възложените им задачи, което може да доведе до неправилно разделяне на отговорностите	Ръководството одобрява естеството и обхвата на правата на достъп на потребителите във връзка с нов и модифициран достъп на потребителя, включително стандартни профили/роли за приложенията, критично важни финансово–отчетни сделки и операции и разделяне на отговорностите	Да – вместо прегледи на достъпа на потребителите, отбелязани по-долу	Да	Да
		Достъпът за потребители, с които са прекратени трудовоправните отношения или са прехвърлени се анулира или	Да – вместо прегледи на достъпа на потребителите, отбелязани по-долу	Да	Да

Процес	Рискове	Контроли	ИТ приложения		
ИТ процес	Примерни рискове, произтичащи от използването на ИТ	Примерни общи ИТ контроли	Несложен търговски софтуер – приложимост (да / не)	Среден по размер и умерено сложен търговски софтуер или ИТ приложения – приложимост (да / не)	Големи или сложни ИТ приложения (например, системи за планиране ресурсите на предприятието (ERP)) – приложимост (да / не)
		модифицира своевременно			
		Достъпът на потребителите се подлага на периодичен преглед	Да – вместо контроли за предоставяне право на достъп/ Отнемане правото на достъп по-горе	Да - за определени приложения	Да
		Разделянето на отговорностите се наблюдава текущо и влизаният в конфликт с правилата достъп или се отнема, или се разпределя към смекчаващи контроли, които се документират и тестват	НП – няма обезпечено от системата разделяне	Да - за определени приложения	Да
		Достъпът на специално ниво (например, конфигурация, администратори на	Да – вероятно само в слоя на ИТ приложенията	Да - в слоя на ИТ приложенията и определени слоеве от ИТ	Да - във всички слоеве на ИТ средата за платформа

Процес	Рискове	Контроли	ИТ приложения		
ИТ процес	Примерни рискове, произтичащи от използването на ИТ	Примерни общи ИТ контроли	Несложен търговски софтуер – приложимост (да / не)	Среден по размер и умерено сложен търговски софтуер или ИТ приложения – приложимост (да / не)	Големи или сложни ИТ приложения (например, системи за планиране ресурсите на предприятието (ERP)) – приложимост (да / не)
		данни и администратори на системата за сигурност) се оторизира и подходящо ограничава		средата за платформа	
Управление на достъпа	Директен достъп до данните: Неправомерни промени се извършват директно във финансовите данни чрез средства, различни от операции в приложението.	Достъпът до приложни файлове с данни или обекти / таблици /данни от база данни се ограничава до оторизирания персонал, на базата на техните служебни отговорности и възложена роля, като този достъп се одобрява от ръководството	НП	Да - за определени приложения и бази данни	Да
Управление на достъпа	Системни настройки: Системите не са адекватно конфигурирани или	Достъпът е с автентификация посредством уникални потребителски идентификатори и	Да – само автентификация с парола	Да – съчетание на автентификация с парола и многофакторна автентификация	Да

Процес	Рискове	Контроли	ИТ приложения		
ИТ процес	Примерни рискове, произтичащи от използването на ИТ	Примерни общи ИТ контроли	Несложен търговски софтуер – приложимост (да / не)	Среден по размер и умерено сложен търговски софтуер или ИТ приложения – приложимост (да / не)	Големи или сложни ИТ приложения (например, системи за планиране ресурсите на предприятието (ERP)) – приложимост (да / не)
	актуализирани, за да се ограничи достъпът до надлежно оторизирани и подходящи потребители	<p>пароли или други методи като механизъм за валидиране, че потребителите са оторизирани да получат достъп до системата. Параметрите на паролите отговарят на фирмените или отраслови стандарти (например, минимална дължина и сложност на паролата, изтичане на валидността, блокиране на ползвателя)</p>			
		Ключовите атрибути на конфигурацията на системата за сигурност са правилно внедрени	НП – не съществуват технически конфигурации на системата за сигурност	Да - за определени приложения и бази данни	Да

Процес	Рискове	Контроли	ИТ приложения		
ИТ процес	Примерни рискове, произтичащи от използването на ИТ	Примерни общи ИТ контроли	Несложен търговски софтуер – приложимост (да / не)	Среден по размер и умерено сложен търговски софтуер или ИТ приложения – приложимост (да / не)	Големи или сложни ИТ приложения (например, системи за планиране ресурсите на предприятието (ERP)) – приложимост (да / не)
Управление на промени	Промени в приложенията: Извършени са неправомерни промени в системи или програми на приложенията, които съдържат уместни автоматизирани контроли (т.е., настройки, които могат да бъдат конфигурирани, автоматизирани алгоритми, автоматизирани изчисления и автоматизирано извличане на данни) или логика на отчитане	Промените в приложенията са подходящо тествани и одобрени преди да бъдат приложени в експлоатационната среда	НП - проверка и потвърждение, че не е инсталиран никакъв програмен код	Да - за нетърговски софтуер	Да
		Достъпът за внедряване на промени в приложната експлоатационна среда е подходящо ограничен и отделен от развойната среда	НП	Да – за нетърговски софтуер	Да
Управление на промени	Промени в базите данни: Извършени са неправомерни	Промените в базите данни са подходящо тествани и одобрени преди да бъдат	НП – в предприятието не се правят промени в базите данни	Да - за нетърговски софтуер	Да

Процес	Рискове	Контроли	ИТ приложения		
ИТ процес	Примерни рискове, произтичащи от използването на ИТ	Примерни общи ИТ контроли	Несложен търговски софтуер – приложимост (да / не)	Среден по размер и умерено сложен търговски софтуер или ИТ приложения – приложимост (да / не)	Големи или сложни ИТ приложения (например, системи за планиране ресурсите на предприятието (ERP)) – приложимост (да / не)
	промени в структурата на базата данни и взаимовръзките между данните	приложени в експлоатационната среда			
Управление на промени	Промени в системния софтуер: Извършени са неправомерни промени в системния софтуер (например, операционна система, мрежа управленски софтуер, софтуер за контрол на достъпа).	Промените в системния софтуер са подходящо тествани и одобрени преди да бъдат приложени в експлоатационната среда	НП – в предприятието не се правят промени в системния софтуер	Да	Да
Управление на промени	Преобразуване на данни: Данни, преобразувани от остарели системи или предходни версии въвеждат грешки в данните,	Ръководството одобрява резултатите от преобразуването на данните (например, дейности по балансиране и	НП – адресира се посредством неавтоматизирани контроли	Да	Да

Процес	Рискове	Контроли	ИТ приложения		
ИТ процес	Примерни рискове, произтичащи от използването на ИТ	Примерни общи ИТ контроли	Несложен търговски софтуер – приложимост (да / не)	Среден по размер и умерено сложен търговски софтуер или ИТ приложения – приложимост (да / не)	Големи или сложни ИТ приложения (например, системи за планиране ресурсите на предприятието (ERP)) – приложимост (да / не)
	ако преобразуването прехвърля непълни, излишни, остарели или неточни данни.	равнение) от старата приложна система или структура на данни в новата приложна система или структура на данни и осъществява текущо наблюдение, че преобразуването се извършва в съответствие с установените политики и процедури за преобразуване			
ИТ операции	Мрежа: Мрежата не предотвратява адекватно получаването от неоторизирани потребители на неправилен достъп до информационните системи.	Достъпът се удостоверява (автентифицира) посредством уникални идентификатори на потребителите и пароли или други методи, като механизъм за валидиране, че	НП – не съществува отделен метод за мрежова автентификация	Да	Да

Процес	Рискове	Контроли	ИТ приложения		
ИТ процес	Примерни рискове, произтичащи от използването на ИТ	Примерни общи ИТ контроли	Несложен търговски софтуер – приложимост (да / не)	Среден по размер и умерено сложен търговски софтуер или ИТ приложения – приложимост (да / не)	Големи или сложни ИТ приложения (например, системи за планиране ресурсите на предприятието (ERP)) – приложимост (да / не)
		потребителите са оторизирани да получат достъп до системата. Параметрите на паролите отговарят на фирмените или професионални политики и стандарти (например, минимална дължина и сложност на паролата, изтичане на валидността, блокиране на ползвателя)			
		Архитектурата на мрежата е такава, че да сегментира интернет приложения от вътрешната мрежа, когато се осъществява достъп до приложения, имащи отношение	НП – не се използва никакво сегментиране на мрежите	Да – с преценка	Да – с преценка

Процес	Рискове	Контроли	ИТ приложения		
ИТ процес	Примерни рискове, произтичащи от използването на ИТ	Примерни общи ИТ контроли	Несложен търговски софтуер – приложимост (да / не)	Среден по размер и умерено сложен търговски софтуер или ИТ приложения – приложимост (да / не)	Големи или сложни ИТ приложения (например, системи за планиране ресурсите на предприятието (ERP)) – приложимост (да / не)
		към вътрешния контрол върху финансовото отчитане			
		Сканиране за уязвимост на периметъра на мрежата се извършва на периодична база от екипа за управление на мрежата, който разследва също потенциални уязвимости	НП	Да – с преценка	Да – с преценка
		На периодична база се генерират сигнали, които да осигурят уведомление за заплахи, идентифицирани от системите за разкриване на неправомерно проникване. Тези заплахи се	НП	Да – с преценка	Да – с преценка

Процес	Рискове	Контроли	ИТ приложения		
ИТ процес	Примерни рискове, произтичащи от използването на ИТ	Примерни общи ИТ контроли	Несложен търговски софтуер – приложимост (да / не)	Среден по размер и умерено сложен търговски софтуер или ИТ приложения – приложимост (да / не)	Големи или сложни ИТ приложения (например, системи за планиране ресурсите на предприятието (ERP)) – приложимост (да / не)
		разследват от екипа за управление на мрежата.			
		Внедряват се контроли, които да ограничат достъпа до виртуалната корпоративна мрежа (VPN) до оторизирани и подходящи потребители	НП – няма виртуална корпоративна мрежа (VPN)	Да – с преценка	Да – с преценка
ИТ операции	Резервни копия на данните и възстановяване на информация: Финансови данни не могат да бъдат своевременно възстановени или до тях да бъде осъществен достъп, когато е налице загуба на данни.	Финансовите данни се архивират на регулярна база съгласно установен график и честота.	НП – разчита се на неавтоматизирани резервни копия от финансовия екип	Да	Да

Процес	Рискове	Контроли	ИТ приложения		
ИТ процес	Примерни рискове, произтичащи от използването на ИТ	Примерни общи ИТ контроли	Несложен търговски софтуер – приложимост (да / не)	Среден по размер и умерено сложен търговски софтуер или ИТ приложения – приложимост (да / не)	Големи или сложни ИТ приложения (например, системи за планиране ресурсите на предприятието (ERP)) – приложимост (да / не)
ИТ операции	Планиране на задачи: Експлоатационни системи, програми или задачи водят до неточна, непълна или неоторизирана обработка на данни.	Само оторизирани потребители имат достъп да актуализират пакетните задачи (включително интерфейс задачи) в софтуера за планиране на задачите.	НП – няма пакетни задачи	Да – за определени приложения	Да
		Критично важните системи, програми или задачи се наблюдават текущо и грешките при обработката се коригират, за да се гарантира успешното приключване.	НП – няма текущо наблюдение на задачите	Да – за определени приложения	Да

Забележка: По-долу са изложени съответните изменения в други международни стандарти, произтичащи от одобрението на МОС 315 (преработен 2019 г.). Тези изменения ще влязат в сила едновременно с влизането в сила на МОС 315 (преработен 2019 г.) и са представени с маркирани промени в сравнение с последно одобрените версии на Международните стандарти, които се изменят. Номерацията на бележките под линия в рамките на тези изменения не съответства на Международните стандарти, които се изменят, като препратка следва да се прави към тези Международни стандарти. Тези съответни изменения са получили одобрението на Съвета за публичен надзор (PIOB), който е достигнал до заключението, че при разработването на съответните изменения е следвана регламентираната процедура и че общественият интерес е отчетен по подходящ начин.

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

Обхват на настоящия МОС

...

Одит на финансови отчети

...

7. МОС съдържат цели, изисквания и приложение и други пояснителни материали, които са разработени, за да подпомогнат одитора при получаване на разумна степен на сигурност. МОС изискват от одитора да упражнява професионална преценка и да поддържа отношение на професионален скептицизъм през целия период на планиране и провеждане на одита, както и, наред с всичко останало:

- Да идентифицира и оценява рисковете от съществени неправилни отчитания, независимо дали се дължат на измама или грешка, на основа на разбиране на предприятието и на неговата среда, приложимата рамка за финансово отчитане и включително на системата за вътрешния контрол на предприятието.
- Да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, за това дали съществуват съществени неправилни отчитания, чрез разработването и изпълнението на подходящи процедури в отговор на оценените рискове
- Да формира мнение върху финансовия отчет, базирано на заключенията от получените одиторски доказателства.

...

Дата на влизане в сила

...

Общи цели на одитора

...

Определения

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

...

- (н) Риск от съществено неправилно отчитане – Рискът, че финансовият отчет може да съдържа съществено неправилно отчитане преди одита. Това включва два компонента, описани както следва на ниво твърдение за вярност: (Вж. параграф А15а)
 - (i) Вътрешноприсъщ риск — Податливостта към неправилно отчитане на дадено твърдение за вярност относно клас сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, което може да бъде съществено, индивидуално или като обща сума, заедно с други неправилни отчитания, преди да се вземат предвид каквито и да било свързани с него контроли.
 - (ii) Риск на контрола — Рискът, че може да съществуват неправилни отчитания в твърдение за вярност относно клас сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, които биха могли да бъдат съществени, индивидуално или когато са обобщени с други неправилни отчитания, които няма да бъдат предотвратени, или открити и коригирани своевременно от вътрешния контролите на предприятието.

...

Изисквания

Етични изисквания, свързани с одита на финансови отчети

...

Професионален скептицизъм

...

Професионална преценка

...

Достатъчни и уместни одиторски доказателства и одиторски риск

17. За получаване на разумна степен на сигурност одиторът получава достатъчни и уместни одиторски доказателства с цел свеждане на одиторския риск до приемливо ниско ниво, което му дава възможност да направи разумни заключения, върху които да базира одиторското си мнение. (Вж. параграфи А30–А54)

Провеждане на одит в съответствие с МОС

Спазване на МОС, които са съответстващи при одита

...

19. Одиторът притежава разбиране за пълния текст на даден МОС, включително неговото приложение и други пояснителни материали, за да разбере неговите цели и да прилага неговите изисквания по правилен начин. (Вж. параграфи А60–А68)

...

Цели, посочени в отделните МОС

...

Спазване на съответните изисквания

...

Невъзможност за постигане на дадена цел

...

Приложение и други пояснителни материали

Одит на финансови отчети

Обхват на одита (Вж. параграф 3)

...

Изготвяне на финансови отчети (Вж. параграф 4)

...

Въпроси, специфични за одити в публичния сектор

...

Формат на мнението на одитора (Вж. параграф 8)

...

Определения

Финансов отчет (Вж. параграф 13(е))

...

Риск от съществено неправилно отчитане (Вж. параграф 13(н))

A15a. За целите на МОС, риск от съществено неправилно отчитане съществува, когато е налице разумна възможност:

- (a) неправилното отчитане да възникне (т.е., неговата вероятност); и
- (b) ако неправилното отчитане възникне, то да е съществено (т.е., неговата величина).

Етични изисквания, свързани с одита на финансови отчет (Вж. параграф 14)

...

Професионален скептицизъм (Вж. параграф 15)

...

Професионална преценка (Вж. параграф 16)

...

Достатъчни и уместни одиторски доказателства и одиторски риск (Вж. параграфи 5 и 17)*Достатъчност и уместност на одиторските доказателства*

A30. В подкрепа на одиторското мнение и доклад са необходими одиторски доказателства. Те са кумулативни и се получават основно от одиторските процедури, изпълнени по време на одита. Те могат, обаче, да включват и информация, получена от други източници, като например, предишни одити (при условие, че одиторът е определил дали са възникнали промени спрямо предишния одит, които могат да се отразят върху тяхната уместност за текущия одит⁷⁸) или процедурите за контрол върху качеството за приемане и продължаване на ангажименти за клиенти на фирмата. В допълнение към другите източници от и извън предприятието, счетоводните му регистри представляват важен източник на одиторски доказателства. Също така, информация, която може да се използва като одиторски доказателства, може да е изготвена от експерт, назначен или ангажиран от предприятието. Одиторските доказателства включват както информация, която подкрепя и потвърждава твърденията за вярност на ръководството, така и каквато и да било информация, която противоречи на тези твърдения за вярност. В допълнение, в някои случаи, липсата на информация (например, отказ на ръководството да предостави искано изявление) се използва от одитора и следователно, също представлява одиторско доказателство. По-голямата част от работата на одитора при формиране на неговото мнение включва получаването и оценяването на одиторски доказателства.

...

Одиторски риск

...

Рискове от съществени неправилни отчитания

...

A40. Вътрешноприсъщият риск е по-висок за някои твърдения за вярност и свързани с тях класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, отколкото за други. Например, той може да е по-висок за сложни изчисления или за сметки, включващи суми, получени на базата на счетоводни приблизителни оценки, които са предмет на значителна несигурност на определянето им се влияе от факторите за вътрешноприсъщ риск. В зависимост от степента, в която факторите за вътрешноприсъщ риск оказват влияние върху податливостта към неправилни отчитания на твърдението за вярност, нивото на вътрешноприсъщия риск варира по скала, която се нарича спектър на вътрешноприсъщият риск. Одиторът определя значимите класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания и свързаните с тях твърдения за вярност като част от процеса по идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания. Така например, салда по сметки, състоящи се от суми, извлечени от

⁷⁸ МОС 315 (преработен 2019 г.), *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда*, параграф 169

приблизителни счетоводни оценки, които са предмет на значителна несигурност на приблизителното оценяване, може да бъдат определени като значими салда по сметки и оценката на одитора за вътрешноприсъщия риск за съответните рискове на ниво твърдение за вярност да е по-висока поради високата несигурност на приблизителното оценяване.

- A40a. Външни обстоятелства, пораждащи бизнес рискове, могат също да повлияят върху вътрешноприсъщия риск. Например, развитието на технологиите може да направи конкретен продукт морално остарял, като по този начин може да направи материалните запаси по-податливи на надценяване. Факторите в предприятието и от неговата среда, които са свързани с няколко или с всички класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, също могат да повлияят върху вътрешноприсъщия риск, свързан с конкретно твърдение за вярност. Такива фактори могат да включват, например, липса на достатъчно оборотни средства за продължаване на дейността или индустрия (отрасъл) в спад, характеризираща се с голям брой фалити на фирми.
- A41. Рискът на контрола е функция на ефективността на разработването, приложението и поддържането на вътрешния контролите от страна на ръководството за адресиране на идентифицирани рискове, които застрашават постигането на целите на предприятието, свързани с изготвянето на неговия финансов отчет. Вътрешният контрол, обаче, независимо колко добре е разработен и функционира, може единствено да намали, но не и да елиминира рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет, поради вътрешноприсъщите ограничения на вътрешния контролите. Те включват, например, възможността за възникване на човешки грешки или грешки, или заобикаляне на контролите по силата на тайно споразумение или неправилното им заобикаляне от страна на ръководството. Съответно, винаги ще съществува известен риск на контрола. МОС предоставят условията, при които от одитора се изисква, или той може да избере да тества оперативната ефективност на определени контроли при определянето на характера, времето на изпълнение и обхвата на процедурите по същество, които следва да бъдат изпълнени.⁷⁹
- A42.⁸⁰ ~~Оценката на рисковете от съществено неправилно отчитане може да е изразена количествено, например, в проценти, или неколичествено. Във всеки случай необходимостта одиторът да извърши подходящо оценяване на рисковете е по-важна, отколкото различните подходи, чрез които това би могло да бъде постигнато. МОС обикновено правят препратка към „рисковете от съществени неправилни отчитания“, а не към вътрешноприсъщия риск и риска на контрола поотделно. МОС обикновено не правят препратка отделно към вътрешноприсъщия риск и към риска на контрола, вместо това те правят препратка към комбинирана оценка на „рисковете от съществени неправилни отчитания“. МОС 540315 (преработен 2019 г.)⁸¹ обаче изисква отделно оценяване на вътрешноприсъщия риск и риска на контрола, с цел да се осигури база за разработване и изпълнение на допълнителни~~

⁷⁹ МОС 330, *Одиторски процедури в отговор на оценените рискове*, параграфи 7–17

⁸⁰ Отбележете, че параграф A42 от МОС 200 е маркиран съгласно актуализирания параграф, представен отделно като съответно изменение, отнасящо се до МОС 540 (преработен) и произтичащите от него изменения.

⁸¹ МОС 540315 (преработен 2019 г.), *Одит на приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания*, параграф 15 Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания

~~одиторски процедури, за да се отговори на оценените рискове от съществено неправилно отчитане, включително съществените рискове, по отношение на приблизителните счетоводни оценки на ниво твърдение за вярност в съответствие с МОС 330, обаче изисква вътрешноприсъщият риск да бъде оценен отделно от риска на контрола, с цел да се осигури база за разработване и изпълнение на допълнителни одиторски процедури, за да се отговори на оценените рискове от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност в съответствие с МОС 330.⁸² При идентифициране и оценяване на рисковете от съществено неправилно отчитане по отношение на съществени класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, различни от приблизителните счетоводни оценки, одиторът може да направи отделни или комбинирани оценки на вътрешноприсъщия риск и на риска на контрола в зависимост от предпочитаните одиторски техники или методологии и практически съображения.~~

A43a. Рисковете от съществени неправилни отчитания се оценяват на ниво твърдение за вярност, за да се определи естеството, времето на изпълнение и обхватът на допълнителните одиторски процедури, необходими за получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства.⁸³

Риск на разкритията

...

Вътрешноприсъщи ограничения на одита

...

Същности и характер на финансовото отчитане

...

Характер на одиторските процедури

...

Своевременност на финансовата отчетност и баланс между ползи и разходи

...

A52. В светлината на подходите, описани в параграф A51, МОС съдържат изисквания за планирането и провеждането на одита и изискват одитора, наред с всичко друго:

- да има база за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност чрез изпълнение на процедури за оценка на риска и свързани действия;⁸⁴ и
- да използва тестване и други средства за проверка на популациите, по начин който предоставя разумна база, за да може одиторът да направи заключения за популацията.⁸⁵

⁸² МОС 330, параграф 7(б)

⁸³ МОС 330, параграф 6

⁸⁴ МОС 315 (преработен 2019 г.), параграфи 175–2240

⁸⁵ МОС 330; МОС 500; МОС 520, *Аналитични процедури*; МОС 530, *Одиторски извадки*

Други въпроси, които се отразяват върху вътрешноприсъщите ограничения на одита

...

Провеждане на одит в съответствие с МОС

Характер на МОС (Вж. параграф 18)

...

Въпроси, специфични за одити в публичния сектор

...

Съдържание на МОС (Вж. параграф 19)

A60. В допълнение към целите и изискванията (в МОС изискванията са изразени, като се използва думата „следва“), даден МОС съдържа свързаните насоки под формата на приложение и други пояснителни материали. Той може да съдържа и уводен материал, който предоставя контекста, свързан с правилното разбиране на МОС, и определения. Следователно, пълният текст на даден МОС е съществен за разбирането на целите, упоменати в него и правилното приложение на неговите изисквания.

A61. Когато е необходимо, приложението и другите пояснителни материали предоставят допълнително обяснение на изискванията на даден МОС и насоки за тяхното изпълнение. В частност, те може:

- да обясняват по-точно какво означава дадено изискване или какво е предвидено да обхваща, включително в някои МОС, като например, МОС 315 (преработен 2019 г.), защо се изисква дадена процедура.
- да включват примери на процедури, които могат да бъдат подходящи в съществуващите обстоятелства. В някои МОС, като например, МОС 315 (преработен 2019 г.), примерите са представени в таблици.

Въпреки че тези насоки сами по себе си не налагат изискване, те са съществени за правилното приложение на изискванията на МОС. Приложението и другите пояснителни материали предоставят и обща информация за въпросите, адресирани в МОС.

~~Въпроси, специфични за малки предприятия~~ Съображения във връзка с възможността мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането)

A65a Съображения във връзка с възможността мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането) са включени в някои МОС (например, МОС 315 (преработен 2019 г.)), илюстрирайки прилагането на изискванията спрямо всички предприятия, независимо от това дали тяхното естество и обстоятелства са по-малко сложни или по-сложни. По-малко сложните предприятия са предприятия, за които може да са приложими характеристиките в параграф A66.

A65b. „Въпросите, специфични за малките предприятия“, включени в някои МОС, са разработени предимно с оглед на такива, които не се търгуват на фондови борси. Някои въпроси за

разглеждане, обаче, може да са полезни при одити на малки предприятия, които се търгуват на борсите.

А66. За целите на установяването на допълнителни съображения при одита на малки предприятия, терминът "малко предприятие" се използва за предприятие, което обикновено има качествени характеристики като например:

- (а) концентрация на собствеността и управлението в малък брой лица (често едно лице – или физическо, или друга компания, която притежава предприятието, при условие, че собственикът демонстрира съответните качествени характеристики); и
- (б) едно или повече от изброените по-долу:
 - (i) ясни и прости сделки и операции;
 - (ii) не сложна система на отчитане и документация;
 - (iii) ограничен брой линии на бизнес и малко продукта в тях;
 - (iv) по-прости системи за вътрешен контрол на ограничен брой вътрешни контроли;
 - (v) ограничен брой нива на управление с отговорност за широка гама контроли; или
 - (vi) ограничен брой персонал, като много от членовете му имат широка гама задължения.

Тези качествени характеристики не са изчерпателни, те не са ексклузивни за малките предприятия, и не е задължително малките предприятия да демонстрират непременно всички тези характеристики.

А67 [Преместен – сега А65б]

Съображения, специфични за автоматизираните инструменти и техники

А67а. Съображенията, специфични за „автоматизираните инструменти и техники“, включени в някои МОС (например, МОС 315 (преработен 2019 г.)) бяха разработени, за да се поясни как одиторът може да прилага определени изисквания, когато използва автоматизирани инструменти и техники при изпълнение на одиторските процедури.

Цели, посочени в индивидуални МОС (Вж. параграф 21)

...

Използване на целите за определяне на потребността от допълнителни одиторски процедури (Вж. параграф 21(а))

...

Използване на целите за оценка дали са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства 21(б))

...

Спазване на приложимите изисквания

Приложими изисквания (Вж. параграф 22)

...

Отклонение от дадено изискване (Вж. параграф 23)

...

Невъзможност за постигане на дадена цел (Вж. параграф 24)...

МОС 210, Договаряне на условията на одиторските ангажименти

Приложение и други пояснителни материали

...

Предпоставки за извършване на одит

...

Съгласие относно отговорностите на ръководството

...

Вътрешен контрол

...

A18. Ръководството следва да определи какъв вътрешен контрол е необходим, за да даде възможност за изготвянето на финансовия отчет. Терминът "вътрешен контрол" обхваща широк кръг от дейности в рамките на компоненти на системата за вътрешен контрол, които могат да бъдат описани като контролна среда; процес за оценка на риска на предприятието; процес на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол, информационна система, включително свързаните с дейността процеси, подходящи за финансовото отчитане, и комуникация; и контролни дейности; и наблюдението на контролите. Това разделение, обаче, не отразява непременно начина, по който конкретното предприятие може да разработи, внедри и поддържа вътрешния си контрол, или по какъв начин то може да класифицира който и да било конкретен компонент.⁸⁶ Вътрешният контрол на предприятието (в частност, неговите счетоводни регистри и документация или счетоводни системи) отразява потребностите на ръководството, сложността на дейността, естеството на рисковете, на които е изложено предприятието, и съответните закони или нормативни разпоредби.

⁸⁶ МОС 315 (преработен 2019 г.),-параграф A9159 и Приложение 34

МОС 230, Одиторска документация

Приложение и други пояснителни материали

...

Документация за извършените одиторски процедури и получените одиторски доказателства

...

Идентифициране на специфични тествани обекти и въпроси и на лицето, изготвящо документа и лицето, извършващо преглед на документа (Вж. параграф 9)

...

Специфични въпроси, свързани с по-малки предприятия (Вж. параграф 8)

...

A17. Когато изготвя одиторската документация, одиторът на по-малко предприятие може също да прецени, че е полезно и ефикасно да отрази различните аспекти на одита заедно, в един документ, с кръстосани препратки към поддържащите работни книжа, както това е целесъобразно. Примери за въпроси, които могат да бъдат документирани заедно при одита на по-малко предприятие, включват разбирането на предприятието и средата, в която то функционира, приложимата рамка за финансово отчитане и системата на предприятието за вътрешен контрол, неговия вътрешен контрол, общата одиторска стратегия и одиторски план, нивото на същественост, определено съгласно МОС 320,⁸⁷ оценени рискове, съществени въпроси, забелязани по време на одита и достигнати заключения.

...

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

Материали за приложение и други пояснителни материали

...

Одиторски процедури в случай на идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията

...

Оценяване на последствията от идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията (Вж. параграф 22)

A23. Съгласно изискването в параграф 22, одиторът оценява последствията от идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията във връзка с останалите аспекти на одита, включително оценката на риска от страна на одитора и надеждността на писмените изявления.

⁸⁷ МОС 320, *Ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита*

Последствията от конкретен случай на идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията ще зависят от връзката между извършването и укриването, ако има такова, на деянието от конкретните ~~контроли контролни дейности~~ и нивото на ръководството или лицата, работещи за или под ръководството на предприятието, замесени в това, особено последствията, произтичащи от участието на лица с най-големи правомощия в рамките на предприятието. Както е отбелязано в параграф 9, спазването от страна на одитора на изискванията на закон, нормативна разпоредба или приложими етични изисквания може да осигури допълнителна информация, която да има отношение към отговорностите на одитора в съответствие с параграф 22.

...

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

Материали за приложение и други пояснителни материали

...

Въпроси, които да бъдат комуникирани

...

Планиран обхват и време на изпълнение на одита (Вж. параграф 15)

...

A12. Комуникирането на съществените рискове, идентифицирани от одитора, помага на лицата, натоварени с общо управление, да разберат тези въпроси и причините, поради които те са били определени като съществени рискове ~~изискват специално разглеждане от страна на одитора~~. Комуникацията относно съществените рискове може да помогне на лицата, натоварени с общо управление, да изпълнят своите отговорности да осъществят надзор върху процеса на финансово отчитане.

A13. Въпросите, предмет на комуникация, може да включват: ...

- как одиторът предлага да адресира съществените рискове от съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка.
- как одиторът планира да разгледа области с по-високо оценени рискове от съществени неправилни отчитания.
- подхода на одитора към ~~вътрешния контрол, имащ отношение към одита~~ системата на предприятието за вътрешен контрол.
- прилагането на концепцията за ниво на същественост в контекста на одита.
- ...

Приложение 2 (Вж. параграфи 16(a), A19–A20)

Качествени аспекти на счетоводните практики

Комуникацията, изисквана от параграф 16(a) и обсъдена в параграфи A19–A20, може да включва въпроси, като:

...

Счетоводни приблизителни оценки

- По отношение на позиции, за които приблизителните оценки са значими, въпросите, разгледани в МОС 540,¹ включително, например:
 - как ръководството идентифицира тези сделки, събития и или условия, които биха могли да породят необходимост счетоводните приблизителни оценки да бъдат признати или оповестени във финансовия отчет.

...

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

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорността на одитора за комуникиране по подходящ начин с лицата, натоварени с общо управление, и с ръководството, недостатъци във вътрешния контрол, които той е идентифицирал при одита на финансовия отчет. Настоящият МОС не налага допълнителни отговорности на одитора относно придобиване на разбиране за системата на предприятието за вътрешен контрол ~~вътрешния контрол~~ и за разработване и изпълнение на тестове на контролите извън изискванията на МОС 315 (преработен 2019 г.) и МОС 330. МОС 260 (преработен) установява допълнителни изисквания и предоставя насоки относно отговорността на одитора за комуникация с лицата, натоварени с общо управление, във връзка с одита.
2. От одитора се изисква да придобие разбиране за системата на предприятието за вътрешен контрол, ~~което е съществено за одита~~,⁴ при идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания. Когато извършва тези оценки на риска одиторът разглежда системата на предприятието за вътрешен контрол, ~~вътрешния контрол~~ за да разработи одиторски процедури, които са уместни при съществуващите обстоятелства, а не с цел да изрази мнение относно ефективността на вътрешния контрол. Одиторът може да идентифицира недостатъци във връзка с контрола във вътрешния контрол не само по време на процеса за оценка на риска, но и на всеки друг етап от одита. Настоящият МОС посочва кои идентифицирани от одитора недостатъци трябва да бъдат комуникирани с лицата, натоварени с общо управление и с ръководството.

...

Приложение и други пояснителни материали

Определяне дали са идентифицирани недостатъци във вътрешния контрол (Вж: параграф 7)

...

Въпроси, специфични за малки предприятия

A3. Въпреки че концепциите, залегнали в контролите в компонента контролни дейности ~~контролните дейности~~ в малки предприятия, са сходни с тези в големите такива, формалните изисквания на тяхното функциониране са различни. В допълнение, малките предприятия могат да установят, че определени видове контроли ~~контролни дейности~~ не са необходими, поради контролите, които се прилагат от ръководството. Например, едноличното правомощие на ръководството да отпуска кредити на клиенти и да одобрява значими покупки може да осигури ефективен контрол върху важни салда по сметки и сделки и операции, като по този начин намалява или елиминира необходимостта от по-подробни контроли ~~контролни дейности~~.

...

Съществени недостатъци във вътрешния контрол (Вж. параграфи 6(б), 8)

A8. Контролите могат да бъдат разработени, така че да функционират индивидуално или в комбинация за ефективно предотвратяване или разкриване и коригиране на неправилни отчитания. Например, контролите върху вземанията могат да включват както автоматизирани, така и ръчни контроли, разработени да функционират заедно за предотвратяване или разкриване и коригиране на неправилни отчитания в салдата по сметки. Недостатък във вътрешния контрол сам по себе си може да не е достатъчно значим, за да представлява съществен недостатък. Комбинация от недостатъци, отразяващи се на салдата по сметки или на оповестявания, ~~евързани~~ твърдения за вярност или компонент на системата на предприятието за вътрешен контрол ~~вътрешния контрол~~ обаче, може да увеличи риска от неправилно отчитане до такава степен, че да породи съществен недостатък.

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

Въведение

Обхват на настоящия МОС

...

Характеристики на измамата

...

Отговорност за предотвратяване и разкриване на измами

...

Отговорности на одитора

...

7. В допълнение, рискът за одитора да не разкрие съществени неправилни отчитания, произтичащи от измама, извършена от ръководството е по-голям от този, свързан с измама, извършена от служител, тъй като ръководството често е в позиция пряко или косвено да манипулира счетоводната документация и данни, да представя подправена финансова информация или да заобикаля контролите ~~контролните процедури~~, разработени с цел предотвратяване на сходни измами от страна на служителите.

...

Дата на влизане в сила

...

Цели

...

Определения

...

Изисквания

Професионален скептицизъм

12. В съответствие с МОС 200,⁸⁸ одиторът запазва професионален скептицизъм по време на целия одит, отчитайки възможността да съществуват съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, независимо от предишния му опит с предприятието относно честността и почтеността на ръководството и лицата, натоварени с общо управление. (Вж. параграфи А7–А8)
13. Освен ако одиторът няма причина да вярва в противното, той може да приеме документацията за истинска. Ако идентифицираните по време на одита условия карат одитора да вярва, че даден документ може да не е автентичен, или, че условията в документа са били модифицирани, но не са оповестени пред него, той прави допълнителни проучвания. (Вж. параграф А9)
14. Когато отговорите на проучващите запитвания към ръководството или лицата, натоварени с общо управление, не са последователни, одиторът проучва тези непоследователности.

Обсъждане между членовете на екипа по ангажимента

15. МОС 315 (преработен 2019 г.) изисква да се проведе обсъждане между членовете на екипа по ангажимента и определяне от страна на съдружника, отговорен за ангажимента, на въпросите, които следва да бъдат съобщени на членовете на екипа, които не са участвали в дискусиата.⁸⁹

⁸⁸ МОС 200, параграф 15

⁸⁹ МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 17–18.40

Това обсъждане отдава особено значение на това как и къде финансовия отчет на предприятието може да е податлив на съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, включително как може да възникне измамата. Обсъждането се провежда като се оставят настрана вижданията, които членовете на екипа може да имат, че ръководството и лицата, натоварени с общо управление, са честни и почтени. (Вж. параграфи А10–А11)

Процедури за оценка на риска и свързани дейности

16. Когато извършва процедури за оценка на риска и свързани дейности за получаване на разбиране на предприятието и неговата среда, приложимата рамка за финансово отчитане и включително системата на предприятието за вътрешен контрол ~~вътрешния контрол на предприятието~~, изисквани от МОС 315 (преработен 2019 г.),⁹⁰ одиторът изпълнява процедурите в параграфи ~~2317–4324~~ за получаване на информация, която се използва за идентифициране на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама.

Ръководство и други лица в предприятието

...

Лица, натоварени с общо управление

20. Освен ако всички лица, натоварени с общо управление, не участват в ръководството на предприятието,⁹¹ одиторът получава разбиране за това как лицата, натоварени с общото управление, упражняват надзор върху процесите на ръководството за идентифициране и отговор на рисковете от измама в предприятието и ~~вътрешния контрол, който контролите,~~ който ръководството е установило за намаляване на тези рискове. (Вж. параграфи А19–А21)

...

Идентифицирани необичайни или неочаквани взаимоотношения

...

Друга информация

23. Одиторът преценява дали другата получена информация показва рискове от съществени неправилни докладвания, дължащи се на измама. (Вж. параграф А22)

Оценка на факторите за риск от измама

24. Одиторът оценява, дали информацията, получена при изпълнението на други процедури за оценка на риска и свързани дейности, показва наличието на един или повече фактори за риск от измама. Въпреки че факторите за риск от измама не показват непременно съществуването на измама, те често съществуват при обстоятелства, където са възникнали измами и

⁹⁰ МОС 315 (преработен), параграфи 5–24

⁹¹ МОС 260 (преработен), *Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление*, параграф 13

следователно, може да покажат рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама. (Вж. параграфи A23–A27)

Идентифициране и оценка на риска от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама

25. В съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.), одиторът идентифицира и оценява рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност за групи сделки и операции, салда по сметки и оповестявания.⁹²
26. При идентифицирането и оценката на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, на базата на предположението, че съществуват рискове от измама при признаването на приходи, одиторът оценява кои видове приходи, приходи по сделки и операции или твърдения за вярност пораждат тези рискове. Параграф 47 упоменава документацията, която се изисква, когато одиторът заключи, че предположението не е приложимо в обстоятелствата на ангажимента и, съответно, не е идентифицирал признаването на приходи като риск от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама. (Вж. параграфи A28–A30)
27. Одиторът третира тези оценени рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, като съществени рискове и, съответно, в степента, в която това все още не е направено, той получава разбиране за свързаните контроли на предприятието, включително контролните дейности, съществени за тези рискове идентифицира контролите на предприятието, които адресират такива рискове, оценява тяхното разработване и определя дали те са били внедрени.⁹³ (Вж. параграфи A31–A32)

Отговори на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама

Общи отговори

...

Одиторски процедури в отговор на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, на ниво твърдение за вярност

...

Одиторски процедури в отговор на рисковете, свързани с пренебрегването на контролите от страна на ръководството

...

32. Независимо от оценката на одитора за рисковете от заобикаляне на контролите от страна на ръководството, той разработва и изпълнява одиторски процедури:

⁹² МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 28z

⁹³ МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 26(a)(i) и 26(r)

- (a) за тестване целесъобразността на записите в счетоводните регистри в главната книга и други корекции, направени при изготвянето на финансовия отчет. При разработването и изпълнението на одиторските процедури за тези тестове одиторът:
- (i) отправя проучващи запитвания към лицата, участващи в процеса на финансова отчетност, относно нецелесъобразна или необичайна дейност, свързана с обработката на записванията във счетоводните регистри и други корекции;
 - (ii) избира записвания в счетоводните регистри и направени корекции в края на отчетния период; и
 - (iii) преценява необходимостта от тестване на записванията в счетоводните регистри и други корекции през периода. (Вж. параграфи A41–A44)

...

Оценка на одиторските доказателства (Вж. параграф A49)

...

Одитор, който не е в състояние да продължи ангажимента

...

Писмени изявления

...

Комуникации с ръководството и лицата, натоварени с общо управление

...

Комуникации до регулаторни и правоприлагащи органи

...

Документация

44. Одиторът включва следното в одиторската документация⁹⁴ ~~за разбирането на одитора за предприятието и неговата среда и за идентификацията и~~ оценката му за рисковете от съществени неправилни отчитания, изисквана от МОС 315 (преработен 2019 г.):⁹⁵
- (a) Съществените взети решения по време на дискусиата в екипа по ангажимента относно податливостта на финансовия отчет на предприятието на съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама; и
 - (б) Идентифицираните и оценените рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност; и

⁹⁴ МОС 230, *Одиторска документация*, параграфи 8–11 и параграф А6

⁹⁵ МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 38~~32~~

(в) Идентифицираните контроли в компонента контролни дейности, които адресират оценените рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама.

...

Приложение и други пояснителни материали

Характеристики на измамата (Вж. параграф 3)

...

Професионален скептицизъм (Вж. параграфи 12–14)

A7. Запазването на професионален скептицизъм изисква непрекъснато поставяне под въпрос на това дали информацията и получените одиторски доказателства предполагат, че е възможно да съществуват съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама. То включва преценка на надеждността на информацията, която следва да бъде използвана като одиторски доказателства и ~~контролите~~ идентифицираните контроли в компонента контролни дейности, ако има такива, върху нейното изготвяне и поддържане, ~~когато това е уместно~~. Поради характеристиките на измамата отношението на професионален скептицизъм от страна на одитора е особено важно при разглеждане рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама.

...

Обсъждане в екипа по ангажимента (Вж. параграф 15)

...

Процедури за оценка на риска и свързани дейности

Проучващи запитвания към ръководството

Оценка на ръководството на риска от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама (Вж. параграф 17(a))

...

Проучващо запитване към лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“ (Вж. параграф 19)

A18. МОС 315 (преработен 2019 г.) и МОС 610 (преработен 2013) излагат изискванията и предоставя насоки, уместни за одита на онези предприятия, които разполагат с функция по вътрешен одит.⁹⁶ За изпълнение на изискванията на тези МОС в контекста на измамите, одиторът може да отправи проучващи запитвания относно специфични дейности на лицата, изпълняващи функцията, например:

- изпълнените през годината от лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“ процедури, ако съществуват такива, за разкриване на измами.

⁹⁶ МОС 315 (преработен 2019 г.), параграфи 14(a) и 24(a)(ii)6 и 23, и МОС 610 (преработен 2013), *Ползване работата на вътрешните одитори*

- дали ръководството е отговорило по удовлетворителен начин на каквито и да било констатации в резултат на тези процедури.

Придобиване на разбиране за надзора, упражняван от лицата, натоварени с общо управление
(Вж. параграф 20)

- A19. Лицата, натоварени с общото управление на предприятието осъществяват надзор върху системите на предприятието за наблюдение на риска, за финансовия контрол и спазването на законодателството. В редица страни практиките за корпоративно управление са добре развити и лицата, натоварени с общо управление, играят активна роля в надзора на оценката на предприятието за рисковете от измама и ~~и съответната система за вътрешен контрол на предприятието~~ контролите, които адресират такива рискове. Тъй като отговорностите на лицата, натоварени с общо управление и ръководството могат да бъдат различни в отделните предприятия и страни, е важно одиторът да разбере съответните им отговорности, което да му даде възможност да придобие разбиране относно упражнявания от тези лица надзор.⁹⁷
- A20. Придобиването на разбиране за надзора, упражняван от лицата, натоварени с общо управление, може да осигури задълбочено познаване относно податливостта на предприятието на измама от страна на ръководството, адекватността на ~~вътрешния контрол върху контролите, които адресират~~ рисковете от измама и компетентността и почтеността на ръководството. Одиторът може да придобие това разбиране по редица начини като например присъствие на заседания, където се водят подобни дискусии, запознаване с протоколи от такива заседания или отправянето на проучващи запитвания към лицата, натоварени с общо управление.

Специфични въпроси, свързани с по-малки предприятия

...

Разглеждане на друга информация (Вж. параграф 23)

- A22. В допълнение към получената информация от изпълнението на аналитични процедури одиторът разглежда и друга получена информация за предприятието и неговата среда, за приложимата рамка за финансово отчитане и системата на предприятието за вътрешен контрол, която може да е полезна за идентифициране на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама. Обсъждането между членовете на екипа по ангажимента може да предостави информация, която е полезна за идентифицирането на тези рискове. В допълнение, получената от одитора информация в резултат на процесите за приемане и запазване на клиенти и опитът, придобит в други изпълнени за предприятието ангажименти, например ангажименти за преглед на междинна финансова информация, може да бъдат съществени за идентифицирането на рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама.

⁹⁷ МОС 260 (преработен), параграфи А1–А8, разглежда въпроса с кого комуникира одиторът, когато структурата на общо управление на предприятието не е добре дефинирана

Оценка на факторите за риск от измама (Вж. параграф 24)

...

A25. Примерите за фактори за риск от измама, свързани с подправена финансова отчетност и незаконно присвояване на активи, са представени в Приложение 1. Тези илюстративни фактори за риск са класифицирани въз основа на трите условия, които обичайно са налице, когато съществува измама:

- стимул или натиск за извършване на измама;
- забелязана възможност за извършване на измама; и
- способност за организиране на действия за измама.

Факторите за риск от измама може да са свързани със стимули, натиск или възможности, възникващи от условия, които създават податливост към неправилни отчитания, преди да бъдат взети под внимание контролите. Факторите за риск от измама, които включват преднамерена склонност на ръководството, са, доколкото те засягат вътрешноприсъщия риск, фактори за вътрешноприсъщ риск.⁹⁸ Факторите за риск от измама може да са свързани и с условия в рамките на системата на предприятието за вътрешен контрол, които предоставят възможност за извършване на измама или които е възможно да окажат влияние върху нагласата на ръководството или способността му да даде рационално обяснение за целящите измама действия. Рисковите фактори за измама, отразяващи отношение, което позволява организацията на действия за измама, може да не са податливи на наблюдение от страна на одитора. Въпреки това, одиторът научава за съществуването на такава информация посредством примерно изискваното разбиране за контролната среда на предприятието.⁹⁹ Независимо че факторите за риск от измама, описани в Приложение 1, обхващат разнообразни ситуации, пред които одиторите може да бъдат изправени, те са само примерни и е възможно да съществуват и други рискови фактори.

...

Идентифициране и оценка на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама

Рискове от измама при признаването на приходи (Вж. параграф 26)

...

Идентифициране и оценка на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама и разбиране за свързаните контроли на предприятието (Вж. параграф 27)

A31. Ръководството може да прави преценки относно естеството и обхвата на контролите, които то избира да внедри и естеството и обхвата на рисковете, които то избира да поеме. При определянето на това какви контроли да бъдат внедрени за предотвратяване и разкриване на

⁹⁸ МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 12(e)

⁹⁹ МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 21

измами, ръководството взема под внимание рисковете, че финансовият отчет може да съдържа съществени неправилни отчитания, в резултат на измама. Като част от тази преценка ръководството може да заключи, че не е ефективно от гледна точка на разходите да се внедрява и поддържа конкретен контрол във връзка с намаляването на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, което следва да бъде постигнато.

A32. Следователно, важно е одиторът да придобие разбиране за контролите, които ръководството е проектирало, внедрило и поддържа за предотвратяване и разкриване на измами. ~~По този начин,~~ При идентифициране на контролите, които адресират рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, одиторът може да научи, например, че ръководството съзнателно е избрало да приеме рисковете, свързани с липсата на разделение на задълженията. Информацията от придобиването на това разбиране идентифицирането на тези контроли, оценяването на тяхното разработване и определянето дали са били внедрени може да бъде полезна и за идентифицирането на факторите за риск от измама, които могат да се отразят върху оценката на одитора за рисковете, че финансовият отчет може да съдържа съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама.

Отговори на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама

Общи отговори (Вж. параграф 28)

...

Назначаване и надзор над персонала (Вж. параграф 29(a))

...

Непредсказуемост при избора на одиторски процедури (Вж. параграф 29(в))

...

Одиторски процедури в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, на ниво твърдение за вярност (Вж. параграф 30)

...

Одиторски процедури в отговор на рисковете, свързани с пренебрегването на контролите от страна на ръководството

Счетоводни записвания и други корекции (Вж. параграф 32(a))

...

A42. В допълнение, вземането под внимание от страна на одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания, свързани с неподходящо заобикаляне на контролите върху записите в счетоводните регистри ¹⁰⁰ е важно, тъй като автоматизираните процеси и контроли могат да намалят риска от грешка поради небрежност, но не могат да преодолеят риска, че определени лица могат неподходящо да заобиколят тези автоматизирани процеси, например, чрез

¹⁰⁰ МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 26(a)(ii)

промяна на сумите, които автоматично се прехвърлят в главната книга или във системата за финансова отчетност. В допълнение, когато се използват информационни технологии за автоматично прехвърляне на информацията, може да съществуват малко или никакви видими доказателства за такава намеса в информационните системи.

A43. За целите на идентифицирането и подбора на записи от счетоводните регистри и на други корекции за тестване и определяне на подходящ метод за проверка на първични документи, подкрепящи избраните записи, одиторът взема под внимание следното:

- *Идентифицирането и оценката* ~~Оценката~~ *на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама* – наличието на фактори за риск от измама и друга информация, получена по време на идентифицирането и оценката на одитора за рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, могат да помогнат на одитора да идентифицира конкретни групи записи от счетоводните регистри и други корекции за тестване.
- *Контролите, които са внедрени за приложение върху записи в счетоводните регистри и другите корекции* – ефективните контроли върху изготвянето и въвеждането на записи в счетоводните регистри и другите корекции може да намалят обхвата на необходимото тестване по същество, при условие че одиторът е тествал оперативната ефективност на контролите.
- *Процесът на финансова отчетност на предприятието и естеството на доказателствата, които могат да бъдат получени* – за редица предприятия рутинната обработка на сделките и операциите включва комбинация от ръчни и автоматизирани ~~стъпки и процедури~~ контроли. Аналогично, обработката на записи в счетоводните регистри и на другите корекции може да включват както ръчни, така и автоматизирани ~~процедури и контроли~~. Когато в процеса на финансова отчетност се използват информационни технологии, записите в даден счетоводен регистър и другите корекции може да съществуват единствено в електронна форма.
- *Характеристиките на измама в записите в счетоводните регистри или при другите корекции* – неподходящите записи в счетоводните регистри или при другите корекции често имат уникални идентификационни характеристики. Тези характеристики могат да включват записи (а) направени в несвързани, необичайни или рядко ползвани сметки; (б) направени от лица, които обикновено не се занимават със счетоводни записвания, (в) направени в края на периода, или пък включват записи след приключването, за които има незадоволително или няма обяснение, или основание и описание, (г) направени или преди, или по време на изготвянето на финансовия отчет, които нямат специални предварителни кодове на сметки, или (д) съдържат кръгли числа или числа, завършващи по един и същи начин.
- *Характерът и сложността на сметките* – неподходящи записи в счетоводните регистри или корекции, които може да са приложени към сметки, които (а) съдържат сделки и операции, които са сложни или са необичайни по своя характер; (б) съдържат съществени приблизителни оценки и корекции в края на периода, (в) били са предразположени към неправилни отчитания в миналото; (г) не са били равнени своевременно или съдържат

неравнени разлики; (д) съдържат вътрешногрупови сделки и операции; или (е) по друг начин са свързани с идентифицирания риск от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама. При одити на предприятия, които имат няколко звена в различни местоположения или компоненти, се разглежда необходимостта от избор на записи в регистрите от различните местоположения.

- *Записите в счетоводните регистри или другите корекции, обработени извън обичайния ход на дейността* – нестандартни записи в счетоводните регистри не могат да бъдат предмет на същото ниво на вътрешен контрол-естество и обхват на контролите както записите в същите регистри, използвани на база повтарящото се отразяване на сделки и операции, като например месечни продажби, покупки и парични преводи.

...

Приблизителни счетоводни оценки (Вж. параграф 32(б))

...

Икономическа обосновка за съществени сделки и операции (Вж. параграф 32(в))

...

Оценка на одиторските доказателства (Вж. параграфи 34–37)

...

Аналитични процедури, изпълнени към края на одита при формирането на цялостни заключения (Вж. параграф 34)

...

Разглеждане на идентифицирани неправилни отчитания (Вж. параграфи 35–37)

...

Одитор, който не е в състояние да продължи ангажимента (Вж. параграф 38)

...

Писмени изявления (Вж. параграф 39)

...

Комуникации с ръководството и лицата, натоварени с общо управление

Комуникации с ръководството (Вж. параграф 40)

...

Комуникация с лицата, натоварени с общо управление (Вж. параграф 41)

...

Други въпроси, свързани с измами (Вж. параграф 42)

...

Докладване на случаи на измама до регулаторни и правоприлагащи органи (Вж. параграф 43)

...

Приложение 1

(Вж. параграф A25)

Примери за фактори за риск от измама

Факторите за риск от измама, посочени в настоящото Приложение, са примери за такива фактори, с които одиторите могат да се сблъскат в редица ситуации. Отделно са представени примери, свързани с двата типа измама, които са съществени за разглеждане от одитора, а именно, подправена финансова отчетност и незаконно присвояване на активи. За всеки от тези типове измами рисковите фактори са допълнително класифицирани въз основа на трите условия, които като цяло присъстват, когато възникнат съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама: (а) стимули/ натиск; (б) възможности; (в) отношение/ способност за организиране. Въпреки че рисковите фактори могат да обхващат широка гама ситуации, те са единствено примери и съответно, одиторът може да идентифицира и допълнителни или различни рискови фактори. Не всички тези примери са валидни при всички обстоятелства, а някои могат да бъдат по-важни или по-маловажни в предприятия с различен размер или с различни характеристики на собствеността или при различни обстоятелства. Също така поредността на дадените примери за рисковите фактори не е предвидена с цел отразяване на относителната им важност или честота на възникване.

Факторите за риск от измама може да са свързани със стимули, натиск или възможности, възникващи от условия, които създават податливост към неправилни отчитания, преди да бъдат взети под внимание контролите (т.е., вътрешноприсъщ риск). Тези фактори са фактори за вътрешноприсъщ риск, доколкото те оказват влияние върху вътрешноприсъщия риск, и може да се дължат на предубеденост на ръководството. Факторите за риск от измама, свързани с възможностите, може да произтекат също така и от други идентифицирани фактори за вътрешноприсъщ риск (например, сложността или несигурността може да създаде възможности, които да водят в резултат до податливост към неправилни отчитания, дължащи се на измама). Факторите за риск от измама, отнасящи се до възможностите може да са свързани и с условия в рамките на системата на предприятието за вътрешен контрол, като например, ограничения или недостатъци във вътрешния контрол на предприятието, които създават такива възможности. Факторите за риск от измама, свързани с нагласите или предоставянето на разумно обяснение, може да възникнат в частност от ограничения или недостатъци в контролната среда на предприятието.

Рискови фактори, свързани с неправилни отчитания, възникващи в резултат на подправена финансова отчетност

Представените по долу са примери за рискови фактори, свързани с неправилни отчитания, възникващи в резултат на подправена финансова отчетност.

Стимули/натиск

Финансовата стабилност или рентабилност е застрашена от икономически условия, условия в отрасъла или от оперативните условия в предприятието, като например (или както е посочено по-долу):

...

Твърде голям натиск върху ръководството за удовлетворяване на изискванията или очакванията на трети страни, дължащ се на следното:

...

Наличната информация показва, че личната финансова ситуация на ръководството или лицата, натоварени с общо управление, е застрашена от финансовите резултати на предприятието, в резултат на посоченото по-долу:

...

Възможности

Естеството на отрасъла или дейността на предприятието дават възможности за ангажиране в умишлено подправяне на финансовата отчетност, която може да възникне в резултат на:

...

Налице е неефективно текущо наблюдение от страна на ръководството, в резултат на:

...

Налице е сложна или нестабилна организационна структура, както това се потвърждава от:

...

~~Компонентите на вътрешния контрол съдържат недостатъци.~~ Недостатъци във вътрешния контрол в резултат на:

- ~~Неподходящо текущо наблюдение на контролите~~ неподходящ процес по текущо наблюдение на системата на предприятието за вътрешен контрол, включително автоматизираните контроли и контролите върху междинната финансова отчетност (когато се изисква външно отчитане).
- висока степен на текучество или назначаване на неефективен счетоводен персонал, персонал в информационни технологии или в звеното за вътрешен одит.
- неефективни счетоводни и информационни системи, включително ситуации, включващи значителни недостатъци във вътрешния контрол.

Отношение/способност за организиране

...

Рискови фактори, свързани с неправилни отчитания, възникващи в резултат от незаконно присвояване на активи

Рисковите фактори, които са свързани с неправилни отчитания, възникващи в резултат на незаконно присвояване на активи, също се класифицират според трите условия, които като цяло са налице, когато съществува измама: стимули/ натиск; възможности; и, отношение/ способност за организиране. Някои от рисковите фактори, свързани с неправилни отчитания, възникващи в резултат на подправена финансова отчетност, могат също да са налице, когато възникват неправилни отчитания в резултат на незаконно присвояване на активи. Например, неефективно текущо наблюдение от страна на ръководството и други недостатъци в системата за вътрешен контрол могат да са налице, когато съществуват неправилни отчитания, дължащи се или на подправена финансова отчетност, или на незаконно присвояване на активи. Изброеното по-долу са примери за рискови фактори, свързани с неправилни отчитания, възникващи в резултат на незаконно присвояване на активи.

Стимули/натиск

...

Възможности

Някои характеристики или обстоятелства могат да увеличат податливостта на активите на незаконно присвояване. Например, възможностите за незаконно присвояване на активи се увеличават, когато са налице:

...

~~Неподходящият вътрешен контрол~~ Неподходящите контроли върху активите може да увеличи податливостта на незаконно присвояване на тези активи. Например, незаконно присвояване на активи може да възникне, тъй като е налице:

- Неподходящо разделение на задълженията или неподходящи независими проверки.
- Неподходящ надзор от страна на висшето ръководство на разходите, като например разходи за път и други подлежащи на възстановяване разходи.
- Неподходящ управленски надзор над служителите, отговарящи за активи, например неподходящ надзор или текущо наблюдение на отдалечените местоположения.
- Неподходяща проучваща проверка при избор на кандидати за работа с достъп до активи.
- Неподходящо документиране по отношение на активите.
- Неподходяща система за разрешаване и одобряване на сделки (например при покупка).
- Неподходящи мерки за физическа охрана на парите, ценните книжа, материалните запаси или дълготрайните активи.

- Липса на пълно и своевременно счетоводно равнение на активите.
- Липса на своевременно и подходяща документация за сделките и операциите, например кредитни известия при връщане на стоки.
- Липса на задължителни отпуски за служители, изпълняващи основни контролни функции.
- Неподходящо разбиране от ръководството на информационните технологии, което дава възможност на служителите по информационни технологии да извършат незаконно присвояване на активи.
- Неподходящи контроли на достъпа до автоматизирани документи, включително контроли върху и преглед на регистрите за събития в компютърните системи.

Отношение/способност за организиране

- Незачитане на необходимостта от текущо наблюдение или намаляване на рисковете, свързани с незаконното присвояване на активи.
- Незачитане на ~~вътрешния контрол~~ контролите върху незаконното присвояване на активи чрез неспазване на съществуващите контроли или чрез невъзможност за предприемане на подходящи действия за отстраняване на известни недостатъци във вътрешния контрол.
- Поведение, показващо недоволство или неудовлетворение от предприятието и третирането на служителя.
- Промени в поведението или начина на живот, които могат да са индикация за незаконно присвоени активи.
- Толерантност към дребните кражби.

Приложение 2

(Вж. параграф А40)

Примери за възможни одиторски процедури за адресиране на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама

Изброените по-долу са примери за възможни одиторски процедури за адресиране на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, в резултат както на подправена финансова отчетност, така и на незаконно присвояване на активи. Въпреки че тези процедури обхващат широка гама ситуации, те са само примери и съответно, може да не са най-подходящи, нито необходими за всички обстоятелства. В допълнение, поредността на предоставените процедури не е предвидена да отрази относителната им важност.

Разглеждане на ниво твърдение за вярност

Специфичните отговори по отношение оценката на одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, варират в зависимост от видовете или комбинацията от идентифицираните фактори или условия за риск от измама и от салдата по сметки и групите сделки и твърденията за вярност, които те могат да засегнат.

Изброените по-долу са конкретни примери за отговори:

...

- Ако работата на даден експерт стане особено съществена по отношение на позицията във финансовия отчет, за която оцененият риск от съществено неправилно отчитане, дължащо се на измама, е висок, изпълнение на допълнителни процедури, свързани с някои или с всички предположения, методи или констатации на експерта, с цел определяне дали констатациите не са неразумни или ангажиране на друг експерт за тази цел.

...

Специфични отговори — неправилни отчитания, възникващи в резултат на подправена финансова отчетност

Примерите за отговори на оценката на одитора за риска от съществени неправилни отчитания, дължащи се на подправена финансова отчетност, са както следва:

...

Приложение 3

(Вж. параграф А49)

Примери за обстоятелства, които са индикатор за възможност за измама

Изброените по-долу са примери за обстоятелства, които могат да посочат възможност във финансовия отчет да се съдържат съществени неправилни отчитания, възникващи в резултат на измама.

...

МОС 300, *Планиране на одита на финансови отчети*

Приложение и други пояснителни материали

...

Документация (Вж. параграф 12)

...

Специфични въпроси, свързани с по-малки предприятия

A21. Както е посочено в параграф A11, подходящ кратък меморандум може да служи като документирана стратегия за одита на едно по-малко предприятие. За план на одита може да се използват стандартни одиторски програми или въпросници (вж. параграф A19), изготвени при предположението за няколко ~~съответстващи контролни дейности~~ контроли¹⁰¹, както най-вероятно е ситуацията в едно малко предприятие, при условие, че те са приспособени с цел отразяване на обстоятелствата на ангажимента, включително оценките на одитора за риска.

...

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

Въведение

Обхват на този МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорността на одитора на предприятие, което е предприятието-потребител за получаването на достатъчни и подходящи одиторски доказателства, когато предприятието-потребител използва услугите на една или повече обслужващи го организации. По-конкретно, той разглежда как одиторът на предприятието-потребител прилага МОС 315 (преработен 2019 г.) и МОС 330 при получаването на разбиране за предприятието-потребител, в това число и за системата на предприятието за вътрешен контрол, имаща отношение към изготвянето на финансовия отчет ~~вътрешния контрол, свързан с одита, което е достатъчно, за да идентифицира и оцени рисковете от съществени неправилни отчитания и за да разработи и изпълни допълнителни одиторски процедури в отговор на тези рискове.~~

...

3. Услугите, предоставяни от обслужваща организация, имат значение за одита на финансовите отчети на предприятието-потребител, когато тези услуги, и контролът върху тях, са част от информационната система на предприятието-потребител, имаща отношение към изготвянето на финансовия отчет. ~~включително свързаните с нея бизнес процеси, отнасящи се до финансовото отчитане. Повечето от контролите в обслужващата организация вероятно ще са част от информационната система на предприятието-потребител, имаща отношение към изготвянето на финансовия отчет или свързаните с нея контроли, като например, контролите върху опазването на активите. Въпреки, че е вероятно повечето от контролите в обслужващата организация да са свързани с финансовото отчитане, може да има и други контроли, които може да са свързани с одита, като например контроли върху опазването на активите.~~ Услугите на обслужващата организация са част от информационната система на предприятието; ~~включително свързаните с нея бизнес процеси, отнасящи се до финансовото отчитане,~~ ако тези услуги засягат което и да е от следното:

¹⁰¹ МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 26(a)

- (a) Как информацията, отнасяща се до значимите класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания минава през информационната система на предприятието-потребител, независимо дали неавтоматизирано или с помощта на ИТ, и независимо дали е получена от източници във или извън главната книга и аналитичните счетоводни сметки. Класовете сделки в операциите на предприятието-потребител, които са съществени за финансовите отчети на предприятието-потребител; Това включва случаите, когато услугите на обслужващата организация засягат начина, по който:
- (i) (б) процедурите, в рамките както на информационните технологии (ИТ), така и на ръчно управляваните системи, с които сделките и операциите на предприятието-потребител се инициират, записват, обработват, коригират, ако е необходимо, прехвърлят в главната книга и отчитат във финансовите отчети; сделките и операциите на предприятието-потребител се инициират и начина, по който информацията за тях се документира, обработва, коригира при необходимост, включва в главната книга и отчита във финансовия отчет; и
 - (ii) информация относно събития или условия, различни от сделки и операции, се улавя, обработва и оповестява от предприятието-потребител във финансовия отчет.
- (б) (в) Счетоводните записвания, конкретните сметки във финансовия отчет на предприятието-потребител и други подкрепящи ги записвания, отнасящи се до потока на информация в параграф 3(а) съответните счетоводни записвания, в електронен формат или на хартиен носител, поддържащата информация и конкретни сметки във финансовите отчети на предприятието-потребител, които се използват за инициирането, записването, обработването и отчитането на сделките и операциите на предприятието-потребител; това включва и коригирането на невярна информация и начинът, по който информацията се прехвърля в главната книга;
- ~~(г) как информационната система на предприятието-потребител улавя събития и условия, различни от сделки и операции, които са съществени за финансовия отчет;~~
- (вд) Финансово-отчетният процес, използван за изготвянето на финансовия отчет на предприятието-потребител от записванията, описани в параграф 3(б), включително доколкото те са свързани с оповестяванията и приблизителните счетоводни оценки, отнасящи се до значимите класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания процесът на финансово отчитане, използван за изготвянето на финансовия отчет на предприятието-потребител, включително съществени счетоводни приблизителни оценки и оповестявания; и
- (г) ИТ средата на предприятието, имаща отношение към (а) до (в) по-горе.
- ~~(е) контролите, съпътстващи записванията в хронологичните регистри, включително нестандартни записвания в , използвани за отразяването на неповтарящи се, необичайни сделки и операции или корекции.~~

...

Цели

7. Целите на одитора на предприятието-потребител, когато предприятието-потребител използва услугите на обслужваща организация, са:
- (а) да получи такова разбиране за естеството и значимостта на услугите, предоставяни от обслужващата организация, и техния ефект върху системата на предприятието-потребител за вътрешен контрол, което да е достатъчно, за да предостави подходяща база за идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания ~~вътрешния контрол на предприятието-потребител, свързан с одита, което е достатъчно, за да установи и оцени рисковете от съществени неправилни отчитания;~~ и
 - (б) да разработи и изпълни одиторски процедури в отговор на тези рискове.

...

Изисквания

Получаване на разбиране за услугите, предоставяни от обслужваща организация, включително за вътрешния контрол

...

10. При получаването на разбиране за системата на предприятието за вътрешен контрол ~~вътрешния контрол, свързан с одита~~ в съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.),¹⁰² одиторът на предприятието-потребител идентифицира контролите в компонента контролни дейности¹⁰³ ~~в предприятието-потребител оценява проектирането и внедряването на съответните контроли в предприятието-потребител, които се, от тези, които се~~ отнасят до услугите, предоставяни от обслужващата организация, включително тези, които се прилагат по отношение на сделки и операции, обработени от обслужващата организация, оценява тяхното разработване и определя дали те са били внедрени.¹⁰⁴ (Вж. параграфи А12–А14)
11. Одиторът на предприятието-потребител определя дали е получено достатъчно разбиране за естеството и значимостта на услугите, предоставяни от обслужващата организация и за техния ефект върху системата на предприятието-потребител за вътрешен контрол, вътрешния контрол на предприятието-потребител, свързан с одита за да осигури подходяща база за установяването и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания.
12. Ако одиторът на предприятието-потребител не е в състояние да получи достатъчно разбиране от предприятието-потребител, той получава това разбиране като изпълни една или повече от следните процедури:

...

¹⁰² МОС 315 (преработен), параграф 12

¹⁰³ МОС 315 (преработен 2019 г.), параграфи 26(а)

¹⁰⁴ МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 26(г)

- (в) посещение в обслужващата организация и изпълнение на процедури, които ще осигурят необходимата информация за съответните контроли в обслужващата организация; или
- (г) използване на друг одитор за изпълнението на процедури, които ще осигурят необходимата информация за съответните контроли в обслужващата организация. (Вж. параграфи A15–A20)

Използване на доклад от тип 1 или тип 2 в подкрепа на разбирането на одитора на предприятието-потребител за обслужващата организация

...

14. Ако одиторът на предприятието-потребител планира да използва доклад от тип 1 или тип 2 като одиторско доказателство в подкрепа на своето разбиране за проектирането и внедряването на контролите в обслужващата организация, одиторът на предприятието-потребител:

...

- (б) оценява достатъчността и уместността на доказателствата, осигурени от доклада, за получаването на разбиране за контролите в обслужващата организация вътрешния контрол на предприятието-потребител, свързан с одита; и

...

Приложение и друг пояснителен материал

Получаване на разбиране за услугите, предоставяни от обслужваща организация, включително за вътрешния контрол

...

Допълнителни процедури, когато от предприятието-потребител не може да се получи достатъчно разбиране (Вж. параграф 12)

...

- A19. Може да се използва и друг одитор за изпълнението на процедури, които да осигурят необходимата информация за съответните контроли на обслужващата организация, свързани с услугите, предоставени на предприятието-потребител. Ако е бил издаден доклад от тип 1 или тип 2, одиторът на предприятието-потребител може да използва одитора на обслужващата организация, за да изпълни тези процедури, тъй като одиторът на обслужващата организация вече има съществуващо взаимоотношение с обслужващата организация. Одиторът на предприятието-потребител, използващ работата на друг одитор, може да установи, че насоките, съдържащи се в МОС 600 са полезни, тъй като се отнасят до разбирането на друг одитор (включително неговата независимост и професионална компетентност), участието в работата на друг одитор при планирането на естеството, обхвата и времето на изпълнение на тази работа, и при оценката на достатъчността и уместността на получените одиторски доказателства.

...

Използване на доклад от тип 1 или тип 2 в подкрепа на разбирането на одитора на предприятието-потребител за обслужващата организация (Вж. параграфи 13–14)

...

- A22. Докладът от тип 1 или тип 2, заедно с информация за предприятието-потребител, може да помогне на одитора на предприятието-потребител да получи разбиране за:
- (а) аспектите на контрола в обслужващата организация, които могат да засегнат обработването на сделките и операциите на предприятието-потребител, включително използването на под-обслужващи организации;
 - (б) потокът от съществени сделки и операции през обслужващата организация, за да определи местата в потока от сделки и операции, където може да възникне съществено неправилно отчитане във финансовия отчет на предприятието-потребител;
 - (в) целите на контрола в обслужващата организация, които са свързани с твърденията за вярност във финансовия отчет на предприятието-потребител; и
 - (г) дали контролите в обслужващата организация са проектирани и внедрени по подходящ начин така, че да предотвратят или разкрият грешки при обработването, които биха могли да доведат до съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на предприятието-потребител.

Докладът от тип 1 или тип 2 може да помогне на одитора на предприятието-потребител при получаването на достатъчно разбиране за целите на установяването и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания. Докладът от тип 1 обаче не осигурява никакви доказателства за оперативната ефективност на контролите съответните контроли.

Отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания

...

Тестове на контролите

- A29. Одиторът на предприятието-потребител е задължен от МОС 330¹⁰⁵ да разработи и изпълни тестове на контролите, за да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно оперативната ефективност на контролите съответните контроли в определени ситуации. В контекста на обслужваща организация, това изискване се прилага, когато:

...

- A30. Ако липсва доклад от тип 2, одиторът на предприятието-потребител може да се свърже с обслужващата организация, чрез предприятието-потребител, за да поиска одиторът на обслужващата организация да бъде ангажиран за изготвянето на доклад от тип 2, който включва тестове на оперативната ефективност на контролите съответните контроли, или одиторът на предприятието-потребител може да използва друг одитор, който да извърши процедури в обслужващата организация, тестващи оперативната ефективност на тези

¹⁰⁵ МОС 330, параграф 8.

контроли. Също така, одиторът на предприятието-потребител може да посети обслужващата организация и да изпълни тестове на съответните контроли, ако обслужващата организация даде своето съгласие за това. Оценките на риска на одитора на предприятието-потребител се основават на комбинираните доказателства, осигурени от работата на другия одитор и от собствените процедури на одитора на предприятието-потребител.

Използване на доклад от тип 2 като одиторско доказателство, че контролите в обслужващата организация работят ефективно

...

A33. Също така, може да е необходимо одиторът на предприятието-потребител да получи допълнителни доказателства за съществени промени в контролите съответните контроли на обслужващата организация, извън периода, обхванат от доклада от тип 2, или да определи допълнителни одиторски процедури, които да бъдат изпълнени. Съответните фактори при определянето какви допълнителни одиторски доказателства да бъдат получени във връзка с контролите на обслужващата организация, които са прилагани извън периода, обхванат от доклада на одитора на обслужващата организация, може да включват:

...

- ефективността на контролната среда и на процеса на предприятието-потребител по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол мониторинга върху контролите на предприятието-потребител.

A34. Могат да бъдат получени допълнителни одиторски доказателства, например чрез разширяването на тестовете на контролите върху оставащия период или тестването на процеса на предприятието-потребител по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол мониторинга върху контролите, прилаган от предприятието-потребител.

...

A39. Одиторът на предприятието-потребител е задължен своевременно да съобщи, в писмена форма, съществените недостатъци, установени в хода на одита, както на ръководството, така и на лицата, натоварени с общото управление.¹¹ В допълнение, одиторът на предприятието-потребител е задължен своевременно да съобщи на ръководството с подходящо ниво на отговорност, и всякакви други недостатъци във вътрешния контрол, установени в хода на одита, които според професионалната преценка на одитора на предприятието-потребител са от съществено значение, за да привлекат вниманието на ръководството.¹² Въпросите, които одиторът на предприятието-потребител може да установи в хода на одита и може да съобщи на ръководството и на лицата, натоварени с общото управление на предприятието-потребител, включват:

- контролите в рамките на процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол, които биха могли да са въведени –всякакъв мониторинг върху контролите, който би могъл да се въведе– от предприятието-потребител, включително такъв, установен такива, установени в резултат от получаването на доклад от тип 1 или тип 2;

...

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

Въведение

(а) Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорността на одитора за планирането и изпълнението на процедури в отговор на рисковете от съществени неправилни отчитания, установени и оценени от одитора в съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.)¹⁰⁶ при одита на финансовия отчет.

Дата на влизане в сила

2. Този МОС е в сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2009 г.

Цел

3. Целта на одитора е да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства за оценените рискове от съществени неправилни отчитания, чрез планирането и изпълнението на подходящи процедури в отговор на тези рискове.

Определения

4. За целите на МОС, следните термини имат значението, което им е дадено по-долу:
 - (а) Процедура по същество - одиторска процедура, изпълнявана с цел установяване на съществени неправилни отчитания на ниво твърдения за вярност. Процедурите по същество включват:
 - (i) тестове на детайлите (на групи сделки, салда по сметки и оповестявания); и
 - (ii) аналитични процедури по същество.
 - (б) Тестове на контролите – одиторска процедура, планирана с цел оценяването на оперативната ефективност на контролите при предотвратяването, или разкриването и коригирането, на съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност.

Изисквания

Общи отговори

5. Одиторът планира и прилага общи отговори, чиято цел е адресирането на оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет. (Вж. параграфи А1–А3)

¹⁰⁶ МОС 315 (преработен 2019 г.), *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда*

Одиторски процедури в отговор на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност

6. Одиторът планира и изпълнява допълнителни одиторски процедури, чийто характер, време на изпълнение и обхват се базират върху, и са в отговор на, оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност. (Вж. параграфи А4–А8; А42-А52)
7. При планирането на допълнителни одиторски процедури, които да бъдат изпълнени, одиторът:
 - (а) разглежда причините за оценката, която е дадена на риска от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност, за всеки значим клас сделки, салда по сметки и оповестявания, включително:
 - (i) вероятността и величината от съществени неправилни отчитания на неправилни отчитания, които се дължат на конкретните характеристики на съответния значимия клас сделки, салда по сметки или оповестявания (т.е. вътрешноприсъщ риск); и
 - (ii) дали оценката на риска взема под внимание ~~съответните контроли~~, контролите, които адресират риска от съществени неправилни отчитания (т.е. риск на контрола), като по този начин изисква от одитора да получи одиторски доказателства, за да определи дали контролите функционират ефективно (т.е., одиторът планира да тества ~~възнамерява да разчита~~ на оперативната ефективност на контролите при определянето на характера, времето на изпълнение и обхвата на процедурите по същество); и (Вж. параграфи А9–А18)
 - (б) колкото по-висока е оценката на риска от одитора, толкова по-убедителни одиторски доказателства трябва да получи. (Вж. параграф А19)

Тестове на контролите

8. Одиторът планира и изпълнява тестове на контролите с цел да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно оперативната ефективност на контролите ~~съответните контроли~~, ако:
 - (а) оценката на одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност включва очакване, че контролите работят ефективно (т.е., одиторът планира да тества ~~възнамерява да разчита~~ на оперативната ефективност на контролите при определянето на характера, времето на изпълнение и обхвата на процедурите по същество); или
 - (б) сами по себе си процедурите по същество не осигуряват достатъчни и уместни одиторски доказателства на ниво твърдение за вярност. (Вж. параграфи А20–А24)
9. При планирането и изпълнението на тестове на контролите, одиторът получава толкова по-убедителни одиторски доказателства, колкото по-голяма е степента, в която одиторът разчита на ефективността на контрола. (Вж. параграф А25)

Характер и обхват на тестовете на контролите

10. При планирането и изпълнението на тестове на контролите, одиторът:
- (a) изпълнява други одиторски процедури в комбинация с проучващи запитвания, за да получи одиторски доказателства за оперативната ефективност на контролите, включително:
 - (i) как са били приложени контролите в съответните моменти от периода, обект на одит;
 - (ii) последователността, с която са били прилагани; и
 - (iii) от кого или с какви средства са били приложени. (Вж. параграфи A26–A29a)
 - (б) в степента, в която не са вече адресирани, определя дали контролите, които ще бъдат тествани, зависят от други контроли (непреки контроли) и ако да, дали е необходимо да се получат одиторски доказателства в подкрепа на ефективната работа на тези непреки контроли. (Вж. параграфи A30–A31)

Време на изпълнение на тестовете на контролите

11. Одиторът тества контролите за конкретен период от време, или за целия период, през който одиторът възнамерява да разчита на тези контроли, предмет на подпараграфи 12 и 15 по-долу, за да осигури подходяща база за степента, до която одиторът планира да разчита на тези контроли (Вж. параграф A32)

Използване на одиторските доказателства, получени по време на междинен период

12. Ако одиторът получи одиторски доказателства за оперативната ефективност на контролите по време на междинен период, одиторът:
- (a) получава одиторски доказателства за съществени промени в тези контроли, настъпили след междинния период; и
 - (б) определя допълнителните одиторски доказателства, които трябва да бъдат получени за оставащия период. (Вж. параграфи A33–A34)

Използване на одиторски доказателства, получени в предходни одити

13. При определянето дали е подходящо да използва одиторски доказателства за оперативната ефективност на контролите, получени в предходни одити, и ако да, продължителността на периода от време, който може да измине преди повторното тестване на контролите, одиторът взема под внимание следното:
- (a) ~~ефективността на други елементи на вътрешния контрол~~ компоненти на системата на предприятието за вътрешен контрол, включително на контролната среда, процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол и процеса на предприятието по оценка на риска ~~наблюдението върху контролите от страна на предприятието и процеса за оценка на риска, прилаган от предприятието;~~

- (б) рисковете, произтичащи от характеристиките на контрола, включително дали е ръчен или автоматизиран;
 - (в) ефективността на общите ИТ контроли;
 - (г) ефективността на контрола и неговото прилагане от предприятието, включително характера и обхвата на отклоненията при прилагането на контрола, отбелязани в предходни одити, и дали са направени някакви промени в персонала, които оказват съществен ефект върху прилагането на контрола;
 - (д) дали липсата на промяна в конкретен контрол води до риск, поради променящите се обстоятелства; и
 - (е) рисковете от съществени неправилни отчитания и степента, до която се разчита на контрола. (Вж. параграф А35)
14. Ако одиторът планира да използва одиторски доказателства от предходен одит относно оперативната ефективност на конкретни контроли, одиторът определя степента на продължаващата уместност и надеждност на тези доказателства, като получи одиторски доказателства за това, дали след предходния одит са настъпили съществени промени в тези контроли. Одиторът получава тези доказателства чрез провеждането на проучващи запитвания, в комбинация с наблюдение или фактическа проверка, за да потвърди разбирането за тези конкретни контроли, и:
- (а) ако са настъпили промени, които касаят продължаващата уместност на одиторските доказателства от предходния одит, одиторът следва да тества контролите в хода на текущия одит. (Вж. параграф А36)
 - (б) ако не са настъпили такива промени, одиторът тества контролите минимум веднъж на всеки трети одит, а някои контроли и по време на всеки одит, за да избегне необходимостта да тества всички контроли, на които одиторът възнамерява да разчита в един единствен одиторски период, без тестване на контроли в следващите два одиторски периода. (Вж. параграфи А37–А39)

Контроли върху съществени рискове

15. Ако одиторът ~~планира да тества~~ възнамерява да разчита на контроли върху риск, който одиторът е определил за съществен риск, одиторът тества тези контроли в текущия период.

Оценяване на оперативната ефективност на контролите

16. Когато се оценява оперативната ефективност на контролите, на които одиторът възнамерява да разчита ~~съответните контроли~~, одиторът оценява дали неправилни отчитания, които са били установени с помощта на процедури по същество, сочат, че контролите не функционират ефективно. Отсъствието на неправилни отчитания, установени с помощта на процедури по същество обаче, не предоставя одиторски доказателства, че контролите, свързани с твърдението за вярност, обект на теста, са ефективни. (Вж. параграф А40)

17. В случай, че бъдат установени отклонения от контролите, на които одиторът възнамерява да разчита, одиторът отправя конкретни проучващи запитвания, за да разбере тези въпроси, както и потенциалните последици от тях, и определя дали: (Вж. параграф А41)
- (а) тестовите на контролите, които са били проведени, предоставят подходяща база за разчитане на контролите;
 - (б) са необходими допълнителни тестове на контролите; или
 - (в) ~~потенциалните рискове от неправилни отчитания~~ рисковете от съществени неправилни отчитания трябва да бъдат адресирани чрез използването на процедури по същество.

Процедури по същество

18. Независимо от оценените рискове от съществени неправилни отчитания, одиторът планира и изпълнява процедури по същество за всеки съществен клас сделки, салда по сметки и оповестявания. (Вж. параграфи А42–А47)
19. Одиторът обмисля дали процедурите за потвърждения от външни източници трябва да бъдат изпълнени като одиторски процедури по същество. (Вж. параграфи А48–А51)

Процедури по същество, свързани с процеса на приключване на финансов отчет

20. Процедурите по същество на одитора включат следните одиторски процедури, свързани с процеса на приключване на финансовия отчет:
- (а) съгласуване или равняване на информация във финансовия отчет с първичните счетоводни документи, включително съгласуване или равняване на информация в оповестяванията, независимо дали тази информация е получена от източници във или извън главната и спомагателните счетоводни книги; и
 - (б) проверка на съществени записвания в счетоводните регистри и други корекции, направени в хода на изготвяне на финансовия отчет. (Вж. параграф А52)

Процедури по същество в отговор на съществени рискове

21. Ако одиторът е определил, че оцененият риск от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност, е съществен риск, одиторът изпълнява процедури по същество, които са изготвени специално в отговор на този риск. Когато подходът към съществения риск включва само процедури по същество, тези процедури включват и тестове на детайлите. (Вж. параграф А53)

Време на изпълнение на процедурите по същество

22. Ако процедурите по същество се изпълняват на междинна дата, одиторът обхваща оставащия период като изпълнява:
- (а) процедури по същество, комбинирани с тестове на контролите, за оставащия период (от междинната дата до края на периода); или
 - (б) ако одиторът определи, че това е достатъчно, само допълнителни процедури по същество,

които предоставят разумна база за разширяване на одиторските заключения от междинната дата до края на периода. (Вж. параграфи А54–А57)

23. Ако на междинната дата бъдат установени неправилни отчитания, които одиторът не очаква когато оценява рисковете от съществени неправилни отчитания, одиторът оценява дали свързаната с това оценка на риска и планирания характер, време на изпълнение или обхват на процедурите по същество, обхващащи оставащия период, трябва да бъдат модифицирани. (Вж. параграф А58)

Адекватност на представянето на финансовия отчет

24. Одиторът изпълнява одиторски процедури, за да оцени дали цялостното представяне на финансовия отчет съответства на приложимата обща рамка за финансово отчитане. Когато прави тази оценка, одиторът следва да прецени дали финансовият отчет е представен по начин, който отразява:
- подходящата класификация и описание на финансовата информация и стоящите в основата сделки, събития и условия; и
 - подходящото представяне, структура и съдържание на финансовия отчет. (Вж. параграф А59)

Оценка на достатъчността и уместността на получените одиторски доказателства

25. На базата на изпълнените одиторски процедури и получените одиторски доказателства, одиторът оценява, преди приключването на одита, дали оценките на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност, продължават да бъдат уместни. (Вж. параграфи А60–А61)
26. Одиторът прави заключение дали са били получени достатъчни и уместни одиторски доказателства. При формирането на мнение, одиторът взема под внимание всички съответстващи одиторски доказателства, независимо дали изглежда, че те потвърждават или противоречат на твърденията за вярност във финансовия отчет. (Вж. параграф А62)
27. Ако одиторът не е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства, отнасящи се до уместно твърдение за вярност относно клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване, относно съществено твърдение за вярност във финансовия отчет, одиторът се опитва да получи допълнителни одиторски доказателства. Ако одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, одиторът изразява квалифицирано мнение или отказ от изразяване на мнение за финансовия отчет.

Документация

28. Одиторът включва в одиторската документация:¹⁰⁷
- (а) Общите отговори за адресиране на оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет, и характера, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури, които са били изпълнени;
 - (б) Връзката на тези процедури с оценените рискове на ниво твърдение за вярност; и
 - (в) Резултатите от одиторските процедури, включително заключенията, когато те не стават ясни по друг начин. (Вж. параграф А63)
29. Ако одиторът планира да използва одиторски доказателства за оперативната ефективност на контролите, получени в предходни одити, одиторът включва в одиторската документация заключенията, до които е достигнал, относно степента, в която на тези контроли, които са били тествани в предходния одит, може да се разчита.
30. Документацията на одитора посочва, че информацията във финансовия отчет съответства или се равнява с първичните счетоводни документи, включително съгласуване или равняване на оповестяванията, независимо дали тази информация е получена от източници във или извън главната и спомагателните счетоводни книги.

Приложение и друг обяснителен материал

Общи отговори (Вж. параграф 5)

- A1. Общите отговори за адресиране на оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет, могат да включват:
- изтъкване пред екипа по ангажимента на необходимостта да се поддържа отношение на професионален скептицизъм.
 - предвиждане участието на по-опитен персонал или на лица със специални умения, или използването на експерти.
 - упражняване на по-голям надзор промени в естеството, времето на изпълнение и обхвата на ръководството и надзора над членовете на екипа по ангажимента и прегледа на извършената работа.
 - инкорпориране на допълнителни елементи на непредвидимост при избора на допълнителни одиторски процедури, които да бъдат изпълнени.
 - промени в общата одиторска стратегия, съгласно изискванията на МОС 300, или планираните одиторски процедури, като може да включват промени в:
 - определянето от страна на одитора на нивото на същественост на изпълнението в съответствие с МОС 320.

¹⁰⁷ МОС 230, *Одиторска документация*, параграфи 8–11 и А6

- плановете на одитора да тества оперативната ефективност на контролите и убедителността на одиторските доказателства, необходими, за да подкрепят планираното разчитане на оперативната ефективност на контролите, особено когато са идентифицирани недостатъци в контролната среда или дейностите по текущо наблюдение на предприятието.
 - естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите по същество. Така например, може да е целесъобразно да бъдат изпълнени процедури по същество към датата или близо до датата на финансовия отчет, когато рискът от съществени неправилни отчитания е оценен като по-висок.
 - ~~извършване на генерални промени в характера, времето на изпълнение или обхвата на одиторските процедури, например: като изпълнява процедури по същество в края на периода, вместо на междинна дата; или като модифицира характера на одиторските процедури с цел получаване на по-убедителни одиторски доказателства.~~
- A2. Оценката на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет, и оттам на общите отговори на одитора, се влияе от разбирането на одитора за контролната среда. Ефективната контролна среда може да позволи на одитора да има по-голямо доверие на вътрешния контрол и на надеждността на одиторските доказателства, генерирани вътрешно в рамките на предприятието и следователно, да позволи на одитора да изпълни някои одиторски процедури на междинна дата, вместо в края на периода. Недостатъците в контролната среда обаче имат точно противоположния ефект; например, одиторът може да отговори на една неефективна контролна среда като:
- изпълни повече одиторски процедури в края на периода, вместо към междинна дата.
 - получи по-обширни одиторски доказателства от процедури по същество.
 - увеличи броя на местата, които да бъдат включени в обхвата на одита.
- A3. Следователно, тези съображения имат съществена тежест върху общия подход на одитора, например, ударение върху процедурите по същество (подход по същество), или подход, който използва тестове на контролите, както и процедури по същество (комбиниран подход).

Одиторски процедури в отговор на рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност

Характер, време на изпълнение и обхват на допълнителните одиторски процедури (Вж. параграф 6)

- A4. Оценката на одитора на идентифицираните рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност предоставя база за обмисляне на подходящия одиторски подход за планиране и изпълнение на допълнителни одиторски процедури. Например, одиторът може да определи, че:
- (a) само като изпълнява тестове на контролите одиторът може да постигне ефективен отговор на оценения риск от съществени неправилни отчитания за конкретно твърдение за вярност;

- (б) изпълнението само на процедури по същество е подходящо за конкретни твърдения за вярност и затова одиторът изключва ефекта на контролите от оценката на риска от съществени неправилни отчитания от съответната оценка на риска. Това може да се дължи на факта, че одиторът не е идентифицирал риск, по отношение на който процедурите по същество сами по себе си не могат да предоставят достатъчни и уместни одиторски доказателства и следователно не се изисква да тества оперативната ефективност на контролите. ~~процедурите за оценка на риска на одитора не са установили никакви ефективни контроли, които да са съответстващи на твърдението за вярност или защото тестването на оперативната ефективност на контролите би било неефективно, поради което одиторът не възнамерява да разчита на~~ Поради това одиторът може да не планира да тества оперативната ефективност на контролите при определянето на характера, времето на изпълнение и обхвата на процедурите по същество; или
- (в) комбинираният подход, използващ както тестове на оперативната ефективност на контролите, така и процедури по същество, е ефективният подход.

Не е необходимо одиторът да разработва и изпълнява допълнителни одиторски процедури, когато оценката на риска от съществени неправилни отчитания е под приемливо ниското ниво. Съгласно изискванията на параграф 18, обаче, независимо от избрания подход и оценения риск от съществени неправилни отчитания, одиторът следва да планира и изпълни процедури по същество за всеки съществен клас сделки, салда по сметки и оповестявания.

- A5. Характерът на допълнителните одиторски процедури се отнася до тяхната цел (т.е. тестове на контролите или процедури по същество) и техния вид (т.е. фактическа проверка, наблюдение, проучващо запитване, потвърждение, повторно изчисление, повторно изпълнение или аналитични процедури). Характерът на одиторските процедури е от по-голямо значение при отговора на оценените рискове.
- A6. Времето на изпълнение се отнася както за това кога се изпълняват одиторските процедури, така и за периода, или датата, до която се отнасят одиторските доказателства.
- A7. Обхватът на одиторската процедура се отнася до количеството (обема), което трябва да бъде изпълнено, например, размер на извадката или брой на наблюденията на контрола контролната дейност.
- A8. Планирането и изпълнението на допълнителни одиторски процедури, чийто характер, време на изпълнение и обхват са в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност, осигурява ясна връзка между допълнителните одиторски процедури на одитора и оценката на риска.

Отговор на оценените рискове на ниво твърдение за вярност (Вж. параграф 7(a))

Характер

- A9. МОС 315 (преработен 2019 г.) изисква оценяването от страна на одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност да се извършва чрез оценяване на вътрешноприсъщия риск и риска на контрола. Одиторът оценява вътрешноприсъщия риск, като оценява вероятността и величината на дадено неправилно

отчитане, вземайки под внимание начина и степента, в която факторите за вътрешноприсъщ риск оказват влияние върху податливостта към неправилни отчитания на уместните твърдения за вярност.¹⁰⁸ Оценените рискове от одитора, включително причините за така оценените рискове, могат да се отразят както върху видовете одиторски процедури, които ще бъдат изпълнени, така и върху тяхната комбинация. Например, когато оцененият риск е висок, одиторът може да потвърди пълнотата на условията на договора с контрагента, в допълнение към проверката на документа. В допълнение, определени одиторски процедури могат да бъдат по-подходящи за някои твърдения за вярност, отколкото други. Например, във връзка с приходите, тестовете на контролите могат да са по-подходящи в отговор на оценения риск от съществено неправилно отчитане на твърдение за вярност за пълнота, докато процедурите по същество могат да са по-подходящи в отговор на оценения риск от съществено неправилно отчитане на твърдение за вярност за настъпване.

- A10. Причините за оценката, дадена на определен риск, са от практическо значение за определянето на характера на одиторските процедури. Например, ако оцененият риск е по-нисък, поради конкретни характеристики на дадена група сделки без разглеждане на свързаните с тях контроли, тогава одиторът може да определи, че дори само аналитични процедури по същество могат да предоставят достатъчни и уместни одиторски доказателства. От друга страна, ако оцененият риск е по-нисък благодарение на вътрешни контроли плановите на одитора да тества оперативната ефективност на контролите и одиторът възнамерява да базира процедурите по същество върху тази ниска оценка, тогава одиторът изпълнява тестове на тези контроли, в съответствие с изискванията на параграф 8(а). Това може да е случаят, например, за група сделки с относително еднородни, некомплексни характеристики, които се обработват рутинно и се контролират от информационната система на предприятието.

Време на изпълнение

- A11. Одиторът може да извърши тестове на контролите или процедури по същество на междинна дата или в края на периода. Колкото по-висок е рискът от съществени неправилни отчитания, толкова по-вероятно е одиторът да реши, че е по-ефективно да изпълни процедури по същество по-близо до или в края на периода, а не на по-ранна дата, или да изпълни одиторски процедури в необявен или непредвидим момент (например, изпълнението на одиторски процедури в избрани, но необявени предварително местоположения). Това е особено уместно, когато става въпрос за отговор на рискове от измама. Например, одиторът би могъл да заключи, че когато са установени рискове от умишлени неправилни отчитания или манипулация, одиторските процедури за разширяване на одиторските заключения от междинната дата до края на периода не биха били ефективни.
- A12. От друга страна, изпълнението на одиторски процедури преди края на периода може да подпомогне одитора при установяването на съществени въпроси на по-ранен етап от одита, и впоследствие, за тяхното разрешаване с помощта на ръководството или разработването на ефективен одиторски подход за адресиране на такива въпроси.

¹⁰⁸ МОС 315 (преработен 2019 г.), параграфи 31 и 34

A13. В допълнение, определени одиторски процедури могат да бъдат изпълнени само в или след края на периода, например:

- съгласуване или равняване на информацията във финансовия отчет със стоящата в основата счетоводна документация, включително съгласуване или равняване на оповестяванията, независимо дали тази информация е получена от източници във или извън главната и спомагателните счетоводни книги;
- проверка на корекциите, направени в хода на изготвянето на финансовия отчет; и
- процедури в отговор на риск, че в края на периода предприятието може да е встъпило в неподходящи договори за продажби или сделките може да не са завършени.

A14. Допълнителни съществени фактори, които влияят върху съображенията на одитора кога да изпълни одиторските процедури, включват следните:

- контролната среда.
- кога е налице съответната информация (например, дали електронните файлове могат да бъдат презаписани впоследствие, или процедурите, които следва да се наблюдават, могат да възникнат само в точно определени моменти).
- характерът на риска (например, ако съществува риск от изкуствено увеличени приходи, които за да отговорят на очакванията за печалби, са постигнати чрез последващото създаване на фалшиви договори за продажби, одиторът може да изиска да провери договорите, които са налични на датата в края на периода).
- периодът или датата, за които се отнасят одиторските доказателства.
- сроковете за изготвяне на финансовия отчет, особено по отношение на тези оповестявания, които предоставят допълнителни обяснения относно суми, отразени в отчета за финансовото състояние, отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци.

Обхват

A15. Обхватът на одиторската процедура, която се счита за необходима, се определя след вземане под внимание на нивото на същественост, оценения риск и степента на сигурност, която одиторът планира да получи. Когато една единствена цел се постига посредством комбинация от процедури, обхватът на всяка процедура се разглежда поотделно. По принцип, обхватът на одиторските процедури се увеличава с увеличаването на риска от съществени неправилни отчитания. Например, в отговор на оценения риск от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, може да е подходящо да се увеличи размерът на извадката и да се изпълнят аналитични процедури по същество на по-детайлно ниво. Увеличаването на обхвата на одиторската процедура обаче е ефективно само, ако самата одиторска процедура е уместна към конкретния риск.

A16. Използването на компютърно-подпомогнати одиторски техники (КПОП) може да позволи по-обширно тестване на електронни транзакции и счетоводни файлове, което може да е полезно, когато одиторът реши да промени обхвата на тестването, например в отговор на рискове от

съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама. Тези техники могат да бъдат използвани при избора на извадка от сделки от ключови електронни файлове, за сортиране на сделки със специфични характеристики, или за тестване на цялата популация, вместо на извадка.

Съображения, специфични за предприятия от публичния сектор

A17. За одити на предприятия от публичния сектор, одиторският мандат и всякакви други специални одиторски изисквания могат да се отразят върху съображенията на одитора относно характера, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури.

Съображения, специфични за по-малки предприятия

A18. В случай на много малки предприятия, може да няма много контролни дейности, които биха могли да бъдат установени от одитора, или обхватът, в който тяхното съществуване или работа са били документирани от предприятието, може да е ограничен. В тези случаи може да е по-ефикасно за одитора да изпълни допълнителни одиторски процедури, които са основно процедури по същество. В някои редки случаи обаче, отсъствието на контроли контролни дейности или на други компоненти на контрола системата за вътрешен контрол може да направи невъзможно получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства.

По-високи оценки на риска (Вж.: Пар. 7(б))

A19. Когато се получават по-убедителни одиторски доказателства, поради по-висока оценка на риска, одиторът може да увеличи количеството на доказателствата или да получи доказателства, които са по-съществени или по-надеждни, например, като постави по-силно ударение върху получаването на доказателства от трети лица или като получи подкрепящи доказателства от редица независими източници.

Тестове на контролите

Планиране и изпълнение на тестове на контроли (Вж. параграф 8)

A20. Тестове на контролите се изпълняват само за тези контроли, които одиторът е определил като подходящо планирани за предотвратяването, или разкриването и коригирането, на съществени неправилни отчитания в дадено уместно твърдение за вярност, и одиторът планира да тества тези контроли. Ако в различни периоди от време в хода на одита са били използвани съществено различни контроли, всяка една от тези контроли се разглежда поотделно.

A21. Тестването на оперативната ефективност на контролите се различава от получаването на разбиране и оценяването на процеса на планиране и изпълнение на контролите. Използват се обаче едни и същи видове одиторски процедури. Следователно, одиторът може да реши, че е ефикасно да тества оперативната ефективност на контролите в същия момент, когато оценява тяхното планиране и определя дали са били изпълнени.

A22. Нещо повече, въпреки, че някои процедури за оценка на риска може да не са били специално разработени като тестове на контролите, те могат да осигурят одиторски доказателства за оперативната ефективност на контролите и, впоследствие, да послужат като тестове на контролите. Например, процедурите на одитора за оценка на риска може да включват:

- отправяне на проучващи запитвания относно използването на бюджети от страна на ръководството.
- наблюдение върху сравняването, направено от ръководството, на месечните бюджети с действителните разходи.
- проверка на докладите от фактическата проверката, свързани с изследването на разликите между бюджетните и действителните суми.

Тези одиторски процедури осигуряват познания относно модела на бюджетната политика на предприятието, както и дали точно такава е била въведена на практика, но могат да осигурят и одиторски доказателства за ефективността на функционирането на бюджетната политика при предотвратяването или разкриването на съществени неправилни отчитания в класификацията на разходите.

A23. В допълнение, одиторът може да планира тест на контролите, който да бъде изпълнен едновременно с детайлен тест във връзка с една и съща сделка. Въпреки, че целта на теста на контролите се различава от целта на теста на детайлите, и двете могат да бъдат изпълнени успоредно посредством извършването на тестове на контролите и тестове на детайлите за една и съща сделка, познати още и като тест с двойна цел. Например, одиторът може да планира и оцени резултатите от тест, свързан с проверката на фактура, за да определи дали тя е била одобрена и за да осигури одиторски доказателства по същество за сделката. Тестът с двойна цел се планира и оценява посредством разглеждането на всяка цел на теста поотделно.

A24. В някои случаи, одиторът може да счете за невъзможно да разработи ефективни процедури по същество, които сами по себе си предоставят достатъчни и уместни одиторски доказателства на ниво твърдение за вярност.¹⁰⁹ Такава ситуация може да настъпи когато едно предприятие извършва своята дейност при използването на ИТ и не се изготвя или поддържа документация за сделките, освен посредством ИТ системата. В тези случаи параграф 8(б) изисква от одитора да проведе тестове на съответните контролите, които адресират риска, по отношение на който процедурите по същество сами по себе си не могат да предоставят достатъчни и уместни одиторски доказателства.

Одиторски доказателства и степен, до която одиторът планира да разчита (Вж. параграф 9)

A25. По-високо ниво на сигурност може да се търси във връзка с оперативната ефективност на контролите, когато възприетият подход се състои главно от тестове на контроли, в частност, когато не е възможно или практически да се получат съществени и уместни одиторски доказателства само посредством процедури по същество.

¹⁰⁹ МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 3330

Характер и обхват на тестовете на контролите

Други одиторски процедури в комбинация с проучващи запитвания (Вж. параграф 10(a))

- A26. Проучващото запитване само по себе си не е достатъчно, за се да се тества оперативната ефективност на контролите. Съответно, в комбинация с проучващото запитване се използват и други одиторски процедури. В тази връзка, проучващото запитване в комбинация с фактическа проверка или повторно изпълнение, може да осигури по-висока степен на сигурност, отколкото само от проучващо запитване и наблюдение, тъй като наблюдението е уместно само за момента от време, в който е проведено.
- A27. Характерът на конкретния контрол влияе върху вида на процедурата, която е необходима за получаването на одиторски доказателства за това, дали контролът е функционирал ефективно. Например, ако оперативната ефективност е доказана с документация, одиторът може да реши да я провери, за да получи одиторски доказателства за оперативната ефективност. За други контроли, обаче, такава документация може да не е налице или да не е уместна. Например, за функционирането на някои фактори в контролната среда може да не съществува работна документация, като например за възлагането на правомощия и отговорности, или за някои видове ~~контроли контролни дейности~~, като например ~~контролни дейности, извършвани от компютър~~ автоматизирани контроли. В тези ситуации, одиторски доказателства за оперативната ефективност могат да бъдат получени посредством отправянето на проучващо запитване в комбинация с други одиторски процедури, като наблюдение или използване на КПОП.

Обхват на тестовете на контролите

- A28. Когато са необходими по-убедителни одиторски доказателства за ефективността на контрола, може да бъде подходящо да се увеличи обхвата на тестване на контролите. В допълнение на степента, до която ще разчита на контролите, въпросите, които одиторът може да вземе под внимание при определянето на обхвата на тестовете на контролите, включват следните:
- честота на изпълнение на контрола от страна на предприятието през периода.
 - продължителност от време в одитирания период, през която одиторът разчита на оперативната ефективност на контрола.
 - очаквана степен (процент) на отклонение от контрола.
 - уместност и надеждност на одиторските доказателства, които да бъдат получени относно оперативната ефективност на контрола на ниво твърдение за вярност.
 - степен, в която одиторските доказателства са получени от тестове на други контроли, свързани с твърдението за вярност.

МОС 530¹¹⁰ съдържа допълнителни насоки относно обхвата/степената на тестването.

- A29. Поради вътрешноприсъщата последователност на ИТ обработката, може да не се налага одиторът да увеличава обхвата/степената на тестването на автоматизирания контрол. Може

¹¹⁰ МОС 530, *Одиторски извадки*

да се очаква автоматизираният контрол да функционира последователно, освен ако програмата ИТ приложението (включително таблиците, файловете или други постоянни данни), използвани от програмата ИТ приложението) не се промени. След като одиторът определи, че автоматизираният контрол функционира по предназначение (което би могло да се направи в момента, в който контролът се въвежда за първи път или на някоя друга дата), одиторът обмисля извършването на тестове, за да определи дали контролът продължава да функционира ефективно. Тези тестове биха могли да включват определяне, че може да включват тестване на общите ИТ контроли, отнасящи се до ИТ приложението:

- в програмата не са направени промени, без да бъдат обект на подходящи контроли за промени в програмата;
- за обработка на сделките и операциите се използва одобрена версия на програмата;
- и
- другите съответстващи общи контроли са ефективни.

Тези тестове могат да включват и определяне, че не са били направени промени в програмата, какъвто може да е случаят, при който предприятието използва пакетни софтуерни приложения без да ги модифицира или поддържа. Например, одиторът може да провери записа за администриране на ИТ сигурността, за да получи одиторски доказателства, че през периода не е имало случаи на непозволен достъп.

A29a. Аналогично, одиторът може да изпълни тестове на контролите, които да адресират рисковете от съществени неправилни отчитания, отнасящи се до интегритета на данните на предприятието или до пълнотата и точността на генерираните от системата отчети на предприятието, или да адресират рисковете от съществени неправилни отчитания, по отношение на които процедурите по същество, сами по себе си, не могат да осигурят достатъчни и уместни одиторски доказателства. Тези тестове на контролите може да включват тестове на общите ИТ контроли, които адресират въпросите в параграф 10(a). Когато случаят е такъв, може да не е необходимо одиторът да извършва допълнително тестване, за да получи одиторски доказателства относно въпросите в параграф 10(a).

A29b. Когато одиторът определи, че общ ИТ контрол съдържа недостатък, одиторът може да разгледа естеството на съответния риск или рискове, произтичащи от използването на ИТ, които са идентифицирани в съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.)¹¹¹, за да се осигури база за разработване от страна на одитора на допълнителни процедури за адресиране на оценения риск от съществени неправилни отчитания. Тези процедури може да адресират определянето дали:

- съответният риск или рискове, произтичащи от ИТ, са възникнали. Например, ако потребителите имат неоторизиран достъп до ИТ приложение (но не могат да получат достъп до, или да модифицират, системните регистрационни файлове, които проследяват достъпа), одиторът може да инспектира системните регистрационни

¹¹¹ МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 26(в)(i)

файлове, за да получи одиторски доказателства, че тези потребители не са получили достъп до ИТ приложението по време на съответния период.

- съществуват резервни или дублиращи общи ИТ контроли или други контроли, които адресират съответния риск или рискове, произтичащи от използването на ИТ. Ако това е така, одиторът може да идентифицира тези контроли (в случай че вече не са идентифицирани) и да оцени тяхното разработване, да определи, че те са били внедрени и да изпълни тестове на тяхната оперативна ефективност. Така например, ако общ ИТ контрол, отнасящ се до потребителския достъп, съдържа недостатък, предприятието може да разполага с алтернативен контрол, чрез който ИТ ръководството своевременно прави преглед на отчетите за достъпа на крайните потребители. Обстоятелствата, при които контрол на приложението може да адресира риск, произтичащ от използването на ИТ, може да включва случая, когато информацията, която е възможно да е засегната от недостатъка на общия ИТ контрол, може да бъде равнена с външни източници (например, банково извлечение) или вътрешни източници, които не са засегнати от недостатъка на общия ИТ контрол (например, отделно ИТ приложение или източник на данни).

Тестване на непреки контроли (Вж. параграф 10(б))

A30. В някои случаи може да е необходимо да се получат одиторски доказателства в подкрепа на ефективното функциониране на непреките контроли (например, общите ИТ контроли). Както е обяснено в параграфи A29 до A29б, общи ИТ контроли може да са били идентифицирани в съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.) поради подкрепата, която те оказват на оперативната ефективност на автоматизираните контроли или поради подкрепата им при поддържане интегритета на информацията, използвана във финансовото отчитане на предприятието, включително генерирани от системата отчети. Изискването в параграф 10(б) отчита, че одиторът може вече да е тествал определени непреки контроли, за да адресира въпросите в параграф 10(а). Например, когато одиторът реши да тества ефективността на прегледа от страна на потребител на отчети за изключения, в които са описани подробно продажби, превишаващи одобрения кредитен лимит, прегледът на потребителя и последващите действия представляват контрол, който е от пряко значение за одитора. Контролите върху точността на информацията в отчетите (например, общите ИТ контроли) се описват като „непреки“ контроли.

A31. Поради вътрешноприсъщата последователност на ИТ обработката, одиторските доказателства относно прилагането на автоматизиран контрол при приложенията, когато се разглеждат в комбинация с одиторските доказателства относно оперативната ефективност на общите контроли на предприятието (и в частност, контролите върху промяната), могат да осигурят и съществени одиторски доказателства относно тяхната оперативна ефективност.

Време на изпълнение на тестовете на контролите

Период, през който одиторът планира да разчита (Вж. параграф 11)

A32. Одиторските доказателства, отнасящи се само за даден период от време, могат да са достатъчни за целта на одитора, например когато тества контроли върху физическото преброяване на

материалните запаси на предприятието в края на периода. Ако, от друга страна, одиторът възнамерява да разчита на контрола през даден период, подходящи са тестове, които са в състояние да осигурят одиторски доказателства, че контролът функционира ефективно в съответните моменти през този период. Тези тестове могат да включват тестове на контролите в процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол ~~наблюдението на контролите от страна на предприятието.~~

Използване на одиторски доказателства, получени по време на междинен период (Вж. параграф 12(б))

A33. Съответните фактори при определянето какви допълнителни одиторски доказателства да бъдат получени относно контролите, които са функционирали през периода, оставащ след междинния период, включват:

- значимостта на оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност.
- специфичните контроли, които са тествани по време на междинния период и съществените промени в тях след като са били тествани, включително промени в информационната система, процеси и персонал.
- степента, в която са получени одиторски доказателства за оперативната ефективност на тези контроли.
- продължителността на оставащия период.
- обхвата, до който одиторът възнамерява да намали допълнителните процедури по същество на базата на разчитането на контролите.
- контролната среда.

A34. Могат да бъдат получени допълнителни одиторски доказателства, например, чрез разширяване на тестовете на контролите за оставащия период или чрез тестване на текущото наблюдение на контролите от страна на предприятието.

Използване на одиторски доказателства, получени в предходни одити (Вж. параграф 13)

A35. При определени обстоятелства, одиторските доказателства, получени от предходни одити, могат да осигурят одиторски доказателства, когато одиторът изпълни одиторски процедури, за да установи дали те продължават да бъдат съществени и надеждни. Например, при провеждането на предходен одит, одиторът може да е определил, че автоматизираният контрол функционира по предназначение. Одиторът може да събере одиторски доказателства, за да определи дали са направени промени в автоматизирания контрол, които оказват влияние върху неговото продължаващо ефективно функциониране, например, посредством проучващи запитвания до ръководството и фактическа проверка на данни, за да установи кои контроли са били променени. Вземането под внимание на одиторските доказателства за тези промени може да подкрепи увеличаването или намаляването на одиторските доказателства за оперативната ефективност на контролите, които се очаква да бъдат събрани в текущия период.

Контроли, които са се променили спрямо предходни одити (Вж. параграф 14(a))

A36. Промените могат да окажат влияние върху уместността и надеждността на одиторските доказателства, получени в предходни одити така, че те може вече да не са база за да продължи одиторът да разчита. Например, промените в системата, които позволяват на предприятието да получи нов доклад от системата, вероятно не се отразяват върху уместността на одиторските доказателства от предходния одит; една промяна обаче, която води до различно натрупване или изчисляване на данните, оказва влияние.

Контроли, които не са се променили спрямо предходни одити (Вж. параграф 14(б))

A37. Решението на одитора за това, дали да разчита на одиторски доказателства, получени в предходни одити за контроли, които:

- (а) не са се променили след последното им тестване; и
- (б) не са контроли, които намаляват значимия риск,

е въпрос на професионална преценка. В допълнение, продължителността на периода от време до повторното тестване на тези контроли, също е въпрос на професионална преценка, но параграф 14(б) изисква това да се прави минимум веднъж на всяка трета година.

A38. По принцип, колкото по-висок е рискът от съществени неправилни отчитания, или колкото по-голяма е степента на разчитане на контролите, толкова по-вероятно е периодът от време, ако има такъв, да е по-кратък. Факторите, които обичайно скъсяват периода до повторно тестване на контрола, или които водят до неразчитане на одиторските доказателства, получени в предходни одити като цяло, включват следните:

- контролна среда с недостатъци.
- недостатък в процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол ~~недостатъчно текущо наблюдение върху контролите.~~
- значим ръчен елемент в съответните контролите.
- промени в персонала, които оказват съществен ефект върху приложението на контрола.
- променящи се обстоятелства, които налагат необходимостта от промени в контрола.
- общи ИТ контроли с недостатъци.

A39. Когато съществуват редица контроли, за които одиторът определя, че е уместно да използва одиторски доказателства, получени в предходни одити, тестването на някои от тези контроли по време на всеки одит осигурява потвърждаваща информация за продължаващата ефективност на контролната среда. Това допринася за решението на одитора дали е подходящо да разчита на одиторските доказателства, получени в предходни одити.

Оценяване на оперативната ефективност на контролите (Вж. параграфи 16–17)

A40. Съществените неправилни отчитания, установени от процедурите на одитора са важен индикатор за наличието на значителен недостатък във вътрешния контрол.

A41. Концепцията за ефективност на функционирането на контролите приема, че могат да възникнат някои отклонения в начина, по който контролите се прилагат от предприятието. Отклоненията от предварително предписаните контроли могат да се дължат на такива фактори, като промени в ключовия персонал, съществени сезонни колебания в обема на сделките и човешка грешка. Установената степен на отклонение, в частност, в сравнение с очакваната степен, може да сочи, че на контролите не може да се разчита за намаляването на риска на ниво твърдение за вярност до това, определено от одитора.

Процедури по същество (Вж. параграфи б, 18)

A42. Параграф 18 изисква от одитора да планира и изпълни процедури по същество за всеки съществен клас сделки, салда по сметки и оповестявания, ~~независимо от оценените рискове от съществени неправилни отчитания.~~ По отношение на значимите класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, процедури по същество може вече да са били изпълнени, защото параграф 6 изисква одиторът да разработи и изпълни допълнителни одиторски процедури, които да са в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност. Съответно, процедури по същество се изисква да бъдат разработени и изпълнени в съответствие с параграф 18:

- когато допълнителните одиторски процедури по отношение на значими класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, разработени и изпълнени в съответствие с параграф 6, не са включвали процедури по същество; или
- по отношение на всеки клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване, който не е значим клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване, но който е бил идентифициран като съществен в съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.).¹¹²
- това изискване отразява фактите, че: (а) оценката на риска на одитора е въпрос на преценка, поради което одиторът може да не успее да установи всички рискове от съществени неправилни отчитания; и (б) има вътрешноприсъщи ограничения на контрола вътрешния контрол, включително неговото заобикаляне от страна на ръководството.

A42a. Не се изисква да бъдат тествани всички твърдения за вярност в рамките на съществен клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване. По скоро, при разработване на процедурите по същество, които ще бъдат изпълнени, разглеждането от одитора на твърдението или твърденията за вярност, в които ако възникне неправилно отчитане съществува разумна възможност неправилното отчитане да е съществено, може да помогне при идентифициране на подходящото естество, време на изпълнение и обхват на процедурите, които ще бъдат изпълнени.

Характер и обхват на процедурите по същество

A43. В зависимост от конкретните обстоятелства, одиторът може да определи, че:

- изпълнението единствено на аналитични процедури по същество ще бъде достатъчно за намаляването на риска до приемливо ниско ниво. Например, когато оценката на риска на одитора е подкрепена от одиторски доказателства от тестовите на контролите.

¹¹² МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 36

- подходящи са само тестове на детайлите.
 - комбинация от аналитични процедури по същество и тестове на детайлите е по-подходящ отговор на оценените рискове.
- A44. Аналитичните процедури по същество по принцип са по-приложими към големи обеми операции, тенденцията при които е да бъдат предвидими с течение на времето. МОС 520¹¹³ установява изисквания и предоставя насоки относно приложението на аналитични процедури по време на одит.
- A45. ~~Характерът на риска и твърдението за вярност~~ Оценката на риска и естеството на твърдението за вярност е от значение при планирането на тестове на детайлите. Например, тестове на детайлите, свързани с твърдението за вярност за съществуване или възникване, могат да включват избор от обекти, които се съдържат в съответната сума във финансовия отчет, и получаване на съответни одиторски доказателства. От друга страна, тестове на детайлите, свързани с твърдението за вярност за пълнота, може да включват избор от обекти, за които се очаква да бъдат включени в съответната сума на финансовия отчет и проучване дали са били включени.
- A10. Тъй като оценката на риска от съществени неправилни отчитания взема под внимание ~~вътрешния контрол~~ контролите, които одиторът планира да тества, може да се наложи обхватът на процедурите по същество да бъде разширен, когато резултатите от тестовете на контролите не са удовлетворителни. Увеличаването на обхвата на одиторската процедура обаче е уместно само ако самата одиторска процедура е уместна спрямо конкретния риск.
- A47. При планирането на тестове на детайлите, обхватът на тестването обичайно се определя в зависимост от размера на извадката. Други въпроси обаче също могат да бъдат съществени, включително дали е по-ефективно да се използват други начини за извадки и тестване. Вж. МОС 500.¹¹⁴

Обмисляне дали да бъдат изпълнени процедури за потвърждения от външни източници (Вж. параграф 19)

- A48. Процедурите за потвърждения от външни източници често са уместни, когато се обхващат твърдения за вярност, свързани със салда по сметки и техните елементи, но не трябва да бъдат ограничавани само до тези обекти. Например одиторът може да поиска потвърждение от външен източник на условията на споразумения, договори или сделки между предприятието и други лица. Процедурите за потвърждения от външни източници могат да бъдат изпълнени и за получаването на одиторски доказателства за отсъствието на определени условия. Например, искането може конкретно да търси потвърждение, че не съществуват „странични споразумения“, което може да е уместно за твърдението за вярност за отграничаване на приходите на предприятието. Други ситуации, при които процедурите за потвърждения от външни източници могат да осигурят съответни одиторски доказателства в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, включват:

¹¹³ МОС 520, *Аналитични процедури*

¹¹⁴ МОС 500, *Одиторски доказателства*, параграф 10

- салда по банкови сметки и друга информация, свързана с взаимоотношенията с банки;
- салда по сметки за вземания и условия;
- материални запаси, държани от трети лица в митнически складове за обработка или на консигнация;
- актове за собственост върху имущество, държани от адвокати или финансисти при условията на отговорно пазене или като гаранция (обезпечение);
- инвестиции, държани на отговорно пазене от трети лица или закупени от борсови брокери, но все още не предадени към датата на баланса;
- суми, дължими на кредитори, в това число и съответните условия на погасяване и ограничителни клаузи;
- салда по сметки за задължения и условия.

A49. Въпреки, че потвържденията от външни източници могат да осигурят съответни одиторски доказателства, свързани с определени твърдения за вярност, има някои твърдения за вярност, за които потвържденията от външни източници осигуряват по-малко съответстващи одиторски доказателства. Например, потвържденията от външни източници осигуряват по-малко съответстващи одиторски доказателства, свързани с възстановимостта на салдата по сметки за вземания, отколкото за тяхното съществуване.

A50. Одиторът може да определи, че процедурите за потвърждения от външни източници, изпълнени за една цел, предоставят възможност за получаването на одиторски доказателства по други въпроси. Например, исканията за потвърждение, свързани със салда по банкови сметки, често включват искания за информация, свързана с други твърдения за вярност във финансовия отчет. Тези съображения могат да окажат влияние върху решението на одитора дали да изпълни процедури за потвърждения от външни източници.

A51. Факторите, които могат да помогнат на одитора при определянето дали да изпълни процедури за потвърждения от външни източници като одиторски процедури по същество, включват:

- познанията на потвърждаващата страна по съответния въпрос – отговорите могат да бъдат по-надеждни, ако са предоставени от лице в потвърждаващата страна, което разполага със съответните познания за потвърждаваната информация.
- способността или желанието на съответната потвърждаваща страна да отговори – например, потвърждаващата страна:
 - може да не поеме отговорността да отговори на искането за потвърждение;
 - може да счита, че предоставянето на отговор е твърде скъпо или времеотнемащо;
 - може да има опасения относно потенциалната правна отговорност, произтичаща от предоставянето на отговор;
 - може да осчетоводява сделките в различни валути; или
 - може да работи в среда, в която предоставянето на отговор на искания за потвърждение не представлява съществен аспект от ежедневните операции.

В тези ситуации, потвърждаващите страни може да не отговорят, може да отговорят по обичаен начин или може да се опитат да ограничат степента, до която може да се разчита отговора.

- обективността на съответната потвърждаваща страна – ако потвърждаващата страна е свързано лице с предприятието, отговорите на исканията за потвърждение може да са по-малко надеждни.

Процедури по същество, свързани с процеса на приключване на финансовия отчет (Вж. параграф 20)

A52. Характерът, а също и обхватът, на процедурите по същество на одитора, свързани с процеса на приключване на финансовия отчет зависи от характера и комплексността на финансово-отчетния процес на предприятието и свързаните с това рискове от съществени неправилни отчитания.

Процедури по същество в отговор на съществени рискове (Вж. параграф 21)

A53. Параграф 21 от настоящия МОС изисква от одитора да изпълни процедури по същество, които са конкретно в отговор на рисковете, които одиторът е определил като съществени рискове. Одиторските доказателства във формата на потвърждения от външни източници, получени от одитора от подходящи потвърждаващи страни, могат да му помогнат при получаването на одиторски доказателства с висока степен на надеждност, от които одиторът се нуждае в отговор на значителни рискове от съществени неправилни отчитания, независимо дали се дължат на измама или грешка. Например, ако одиторът установи, че ръководството се намира под натиск, за да отговори на определени очаквания за печалби, може да е налице риск от изкуствено завишаване на продажбите от страна на ръководството чрез неправилно признаване на приходи, свързани с договори за продажба, чиито условия не позволяват признаването на приход, или чрез фактуриране на продажби преди тяхната доставка. В тези случаи, одиторът може, например, да планира процедури за потвърждения от външни източници не само, за да потвърди неуредените суми, но също така и за да потвърди детайли от договорите за продажби, включително датата, всякакви права за връщане и срокове за доставка. В допълнение, одиторът може да сметне за ефективно да подкрепи тези процедури за потвърждения от външни източници с проучващи запитвания, насочени към нефинансовия персонал на предприятието, относно промени в договорите за продажба и сроковете за доставка.

Време на изпълнение на процедурите по същество (Вж. параграфи 22–23)

A54. В повечето случаи, одиторските доказателства от изпълнението на процедури по същество в предходен одит предоставят малко или никакви одиторски доказателства за текущия период. Има обаче изключения, например правно становище, което е било получено в предходен одит, свързано със структурата на секюритизация, в която не са правени никакви промени, може да е уместно и за текущия период. В тези случаи може да е подходящо да се използват одиторски доказателства, получени от съществени процедури в предходен одит, ако съответният предмет не се е променил фундаментално и одиторските процедури са били изпълнени и през текущия период с цел установяване на тяхната продължаваща уместност.

Използване на одиторски доказателства, получени по време на междинен период (Вж. параграф 22)

A55. При определени обстоятелства, одиторът може да определи, че е ефективно да изпълни процедурите по същество на междинна дата, и да сравни и равни информацията за салдото в края на периода със съпоставимата информация към междинната дата, за да:

- (а) идентифицира суми, които изглеждат необичайни;
- (б) проучи всякакви такива суми; и
- (в) изпълни аналитични процедури по същество или тестове на детайлите, за да тества оставащия период между междинната дата и края на периода.

A56. Изпълнението на процедури по същество на междинна дата, без да се изпълнят допълнителни процедури на по-късна дата, увеличава риска, че неправилни отчитания, които могат да съществуват в края на периода, могат да останат неразкрити от одитора. Колкото по-дълъг е оставащият период, толкова по-висок е този риск. Фактори, като посочените по-долу, могат да повлияят на решението дали да се изпълнят процедури по същество на междинна дата:

- контролната среда и други подходящи контроли.
- наличието на информация на по-късна дата, която е необходима за процедурите на одитора.
- целта на процедурата по същество.
- оценения риск от съществени неправилни отчитания.
- характера на групите сделки или на салдата по сметки и свързаните с тях твърдения за вярност.
- способността на одитора да изпълнява подходящи процедури по същество или процедури по същество, комбинирани с тестове на контролите, които да обхванат оставащия период, за да намалят риска, че неправилни отчитания, които съществуват в края на периода, могат да останат неразкрити.

A57. Фактори, като посочените по-долу, могат да окажат влияние върху решението дали да се изпълнят аналитични процедури по същество във връзка с периода между междинната дата и края на периода:

- дали салдата в края на периода на конкретни групи сделки или салда по сметки, са разумно предвидими от гледна точка на сума, относителна значимост и състав.
- дали процедурите на предприятието за анализ и корекция на такива групи от сделки или салда по сметки на междинни дати и за установяване на подходящи отграничавания на периоди са подходящи.
- дали информационната система ~~е свързана с финансовото отчитане~~, ще предостави информация относно салдата в края на периода и сделките и операциите в оставащия период, която ще бъде достатъчна, за да позволи изследването на:
 - (а) значими необичайни сделки или записвания (включително такива в или близо до края на периода);

- (б) други причини за съществени колебания или очаквани колебания, които не са настъпили; и
- (в) промени в състава на групите от сделки или салда по сметки..

Неправилни отчитания, установени на междинна дата (Вж. параграф 23)

A58. Когато одиторът заключи, че планираният характер, време на изпълнение или обхват на процедурите по същество, обхващащи оставащия период, трябва да бъдат модифицирани в резултат от неочаквани неправилни отчитания, разкрити на междинна дата, тези модификации може да включват разширяването или повтарянето в края на периода на процедурите, които са били изпълнени към междинната дата.

Адекватност на представянето на финансовия отчет (Вж. параграф 24)

A59. Оценка на подходящото представяне, организация и съдържание на финансовия отчет включва, например, вземане под внимание на терминологията, използвана в съответствие с изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане, осигуреното ниво на детайлност, агрегирането и дезагрегирането на суми и базите за определяне на посочените суми.

Оценка на достатъчността и уместността на получените одиторски доказателства (Вж. параграфи 25–27)

A60. Одитът на финансовия отчет е кумулативен и повтарящ се процес. Тъй като одиторът изпълнява планирани одиторски процедури, получените одиторски доказателства могат да накарат одитора да модифицира характера, времето на изпълнение или обхвата на други планирани одиторски процедури. Информация, която се различава съществено от информацията, върху която се базира оценката на риска, може да стане достояние на одитора. Например:

- Обхватът на неправилните отчитания, които одиторът установява при изпълнението на процедури по същество може да промени преценката на одитора за оценката на рисковете, а може да посочи значителен недостатък във вътрешния контрол.
- Одиторът може да установи несъответствия в счетоводните документи или противоречащи си, или липсващи, доказателства.
- Изпълнените аналитични процедури на етапа от одита, свързан с цялостния преглед, могат да посочат риск от съществени неправилни отчитания, който не е бил установен преди това.

При такива обстоятелства, одиторът може да се наложи да оцени повторно планираните одиторски процедури, на базата на коригирано съображение относно оценените рискове от съществени неправилни отчитания за всички или за някои групи и ефекта върху значимите класове сделки, салда по сметки или оповестявания, и свързаните с тях техните уместни твърдения за вярност. МОС 315 (преработен ¹¹⁵2019 г.) съдържа допълнителни насоки относно коригирането на оценката на риска на одитора.

¹¹⁵ МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 5334

- A61. Одиторът не може да предположи, че случай на измама или грешка е изолиран случай. Следователно, разглеждането на начина, по който разкриването на неправилно отчитане, влияе върху оценените рискове от съществени неправилни отчитания, е важно, за да се определи дали оценката остава подходяща.
- A62. Преценката на одитора относно това какво представлява достатъчни и уместни одиторски доказателства, се влияе от такива фактори като посочените по-долу:
- значимост на потенциалните неправилни отчитания в твърдението за вярност и вероятността те да имат съществен ефект, взети поотделно или в съвкупност с други потенциални неправилни отчитания, върху финансовия отчет.
 - ефективност на отговорите на ръководството и на контролите за адресиране на рисковете.
 - придобит опит по време на предходни одити по отношение на подобни потенциални неправилни отчитания.
 - резултати от изпълнени одиторски процедури, включително дали чрез тези одиторски процедури са идентифицирани конкретни случаи на измама или грешка.
 - източник и надеждност на наличната информация.
 - убедителност на одиторските доказателства.
 - разбирането за предприятието и неговата среда, за приложимата рамка за финансово отчитане и за системата на предприятието за вътрешен контрол. ~~включително вътрешния контрол на предприятието.~~

Документация (Вж. параграф 28)

- A63. Форматът и обхватът на одиторската документация е въпрос на професионална преценка и се влияе от характера, размера и комплексността на предприятието и неговата система за вътрешен контрол ~~неговия вътрешен контрол~~, наличието на информация от предприятието и одиторската методология и технология, използвани в одита.

МОС 500, Одиторски доказателства

Приложение и други пояснителни материали

Достатъчни и уместни одиторски доказателства (Вж. параграф 6)

- A1. В подкрепа на одиторското мнение и доклад са необходими одиторски доказателства. Те са кумулативни по своя характер и се получават основно от одиторските процедури, изпълнени в процеса на одита. Те, обаче, могат да включват информация, получена от други източници, като например предишни одити (при условие, че одиторът е оценил дали тази информация продължава да е уместна и надеждна в качеството на одиторски доказателства за текущия период ~~определил дали от предишния одит са възникнали промени, които биха могли да се отразят на тяхната уместност за текущия одит~~) или процедурите на фирмата за контрол върху качеството за приемането и продължаването на клиенти. В допълнение към другите източници

в и извън предприятието, важен източник на одиторски доказателства са счетоводните му регистри. Също така, информация, която може да се използва като одиторско доказателство, може да е изготвена при използването на експерт на ръководството. Одиторските доказателства обхващат както информация, която е в подкрепа и потвърждение на твърденията за вярност на ръководството, така и каквато и да било информация, която противоречи на тези твърдения за вярност. В допълнение в някои случаи отсъствието на информация (например, отказ на ръководството да предостави исканото потвърждение) се използва от одитора и следователно, също представлява одиторско доказателство.

...

Одиторски процедури за получаване на одиторски доказателства

...

Наблюдение

A17. Наблюдението включва наблюдение на процес или процедура, която се изпълнява от други лица, например наблюдение от страна на одитора на преброяването на материалните запаси от персонала на предприятието, или на изпълнението на ~~контролни дейности~~ контролите. Наблюдението осигурява одиторски доказателства относно изпълнението на даден процес или процедура, но се ограничава до момента от време, в който се осъществява, както и от факта, че наблюдаваното действие може да се отрази на начина на изпълнение на процеса или процедурата. Вижте МОС 501 за допълнителни насоки относно наблюдението на инвентаризацията на материалните запаси.

...

МОС 501, Одиторски доказателства –конкретни съображения по подбрани обекти

Приложение и други пояснителни материали

Материални запаси

Присъствие на инвентаризацията на материалните запаси (Вж. параграф 4(а))

...

Оценка на инструкциите и процедурите на ръководството (Вж. параграф 4(а)(i))

- A4. Въпросите, съществени при оценката на инструкциите и процедурите на ръководството за равнение на и контрол върху инвентаризацията на материалните запаси, включват дали те се отнасят до, например:
- Приложението на подходящи ~~контролни дейности~~ контроли, например, събиране на използваните регистри от инвентаризациите на материални запаси, счетоводното

отчитане на неизползваните регистри от инвентаризации на материалните запаси и процедури за преброяване и повторно преброяване.

...

МОС 530, Одиторски извадки

Приложение и друг пояснителен материал

...

Определяне на извадки, размер и избор на обекти за тестване

Определяне на извадки (Вж. параграф 6)

...

A7. При разглеждането на характеристиките на дадена популация за тестовите на контролите, одиторът прави оценка на очаквания процент отклонение на базата на одиторското разбиране за контролите ~~съответните контроли~~ или въз основа на проверката на малък брой обекти от популацията. Тази оценка се прави, за да се определи одиторската извадка и да се определи нейният размер

...

Приложение 2 (Вж. параграф A11)

Примери на фактори, оказващи влияние върху размера на извадката за тестовите на контролите

По-долу са описани факторите, които одиторът следва да вземе под внимание при определяне размера на извадката за тест на контролите. Тези фактори, които трябва да бъдат разгледани заедно, допускат, че одиторът не променя характера или времето на провеждане на тестовите на контролите, или не променя по друг начин подхода към процедурите по същество в отговор на оценените рискове.

Фактор 1 Нарастване на степента, до която оценката на риска от одитора взема под внимание ~~съответните контроли~~ плановите за тестване на оперативната ефективност на контролите.

...

МОС 550, Свързани лица

Приложение и друг пояснителен материал

...

Процедури за оценка на риска и свързани с това дейности

...

Разбиране на взаимоотношенията и сделките със свързани лица на предприятието

Дискусия в екипа по ангажимента (Вж. параграф 12)

A9. Въпросите, които могат да бъдат обхванати в дискусията в екипа по ангажимента, включват:

- ...
- важността, която ръководството и лицата, натоварени с общо управление, придават на идентифицирането, подходящото осчетоводяване и оповестяване на взаимоотношенията и сделките със свързани лица (ако приложимата обща рамка за финансово отчитане установява изисквания към свързаните лица), и свързания с това риск ръководството да заобиколи ~~съответните контроли~~ контролите.

...

Идентичност на свързаните лица на предприятието (Вж. параграф 13(a))

...

A12. Когато обаче общата рамка не установява изисквания към свързаните лица, предприятието може да не разполага с такава информационна система. В тази ситуация е възможно ръководството да не знае за съществуването на всички свързани лица. Независимо от това, изискването да се отправят запитванията, посочени в параграф 13, все още е в сила, тъй като ръководството може да знае за лица, които отговарят на определението за свързани лица в този МОС. В този случай, обаче, запитванията на одитора относно идентичността на свързаните лица на предприятието е вероятно да формират част от процедурите за оценка на риска на одитора и свързаните с тях дейности, които се изпълняват в съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.) с цел получаването на информация относно организационната структура на предприятието, структурата му на собственост, общо управление и неговия бизнес модел.:

- ~~собствеността на предприятието и управленските структури;~~
- ~~видовете инвестиции, които предприятието прави или планира за направи; и~~
- ~~начина, по който предприятието е структурирано, и как се финансира.~~

В конкретния случай на взаимоотношения на общ контрол, когато е по-вероятно ръководството да знае за тези взаимоотношения, ако те са икономически значими за предприятието, запитванията на одитора е вероятно да бъдат по-ефективни, ако са фокусирани върху това, дали лицата, с които предприятието се е ангажирало в значими сделки или с които споделя ресурси в значителна степен, са свързани лица.

...

Въпроси, специфични за по-малки предприятия

A20. ~~Контролните дейности~~ Контролите в по-малките предприятия е вероятно да бъдат по-неформализирани и по-малките предприятия може да не разполагат с документиран процес за разглеждане на взаимоотношенията и сделките със свързани лица. Собственикът-управител може да намали някои от рисковете, възникващи от сделките със свързани лица, или потенциално да увеличи тези рискове, чрез активно участие във всички основни аспекти на сделките. За тези предприятия одиторът може да получи разбиране за взаимоотношенията и сделките със свързани лица, и за всякакви контроли, които могат да съществуват върху тях, чрез отправяне на запитване до ръководството, комбинирано с други процедури, като наблюдение на дейностите по прегледа и надзора на ръководството, и проверка на наличната уместна документация.

...

Споделяне на информация за свързаните лица с екипа по ангажимента (Вж. параграф 17)

A28. Уместната информация за свързаните лица, която може да се разменя между членовете на екипа по ангажимента, включва например:

- идентичността на свързаните лица на предприятието.
- характера на взаимоотношенията и сделките със свързани лица.
- съществени или комплексни взаимоотношения или сделки със свързани лица, които може да бъдат определени като представляващи съществени рискове ~~могат да изискват специално внимание от страна на одитора~~, в частност, сделки, в които ръководството или лицата, натоварени с общо управление, участват финансово.

...

Отговор на рисковете от съществени неправилни отчитания, асоциирани с взаимоотношенията и сделките със свързани лица (Вж. параграф 20)

...

A34. В зависимост от резултатите от процедурите на одитора за оценка на риска, одиторът може да сметне за необходимо да получи одиторски доказателства, без да тества контролите на предприятието върху взаимоотношенията и сделките със свързани лица. В някои ситуации, обаче, може да не е възможно да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства само от одиторските процедури по същество, във връзка с рисковете от съществени неправилни отчитания, асоциирани с взаимоотношенията и сделките със свързани лица. Например, когато вътрешногруповите сделки между предприятието и неговите компоненти са многобройни, и значителна информация за тези сделки се инициира, отразява, обработва или отчита електронно в интегрирана система, одиторът може да определи, че не е възможно да разработи ефективни одиторски процедури, които сами по себе си биха могли да намалят рисковете от съществени неправилни отчитания, свързани с тези сделки, до приемливо ниско ниво. В този случай, в отговор на изискването на МОС 330 за получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства относно оперативната ефективност на контролите

съответните контроли,¹¹⁶ одиторът е задължен да тества контролите на предприятието върху пълнотата и точността на документацията за взаимоотношенията и сделките със свързани лица.

...

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

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорностите на одитора, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания при одита на финансови отчети. По-конкретно, стандартът съдържа изисквания и насоки, които се отнасят до, или излагат по-подробно, начина, по който МОС 315 (преработен 2019 г.),¹¹⁷ МОС 330,¹¹⁸ МОС 450,¹¹⁹ МОС 500¹²⁰ и други уместни МОС трябва да бъдат прилагани във връзка с приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания. Стандартът съдържа също така изисквания и насоки относно оценяването на неправилните отчитания на приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания, както и индикатори за възможна предубеденост на ръководството.

Естество на приблизителните счетоводни оценки

2. Приблизителните счетоводни оценки варират в широки граници по своето естество, като се изисква те да бъдат изготвяни от ръководството, когато паричните суми не могат да бъдат пряко наблюдавани. Оценкаването на тези парични суми е обект на несигурност на приблизителното оценяване, която отразява вътрешноприсъщите ограничения в познанията или данните. Тези ограничения поражда вътрешноприсъща субективност и вариране на резултатите от оценяването. Процесът по изготвяне на приблизителните счетоводни оценки включва избор и прилагане на метод с помощта на предположения и данни, което изисква преценка от страна на ръководството и може да породи сложност в оценяването. Ефектът от сложността, субективността или други фактори за вътрешноприсъщ риск върху оценяването на тези парични суми оказва влияние върху тяхната податливост на неправилно отчитане. (Вж. параграфи А1–А6, Приложение 1)
3. Макар настоящият МОС да е приложим по отношение на всички приблизителни счетоводни оценки, степента, в която дадена приблизителна счетоводна оценка е обект на несигурност на

¹¹⁶ МОС 330, параграф 8(б)

¹¹⁷ МОС 315 (преработен 2019 г.), *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда*

¹¹⁸ МОС 330, *Одиторски процедури в отговор на оценените рискове*

¹¹⁹ МОС 450, *Оценка на неправилни отчитания, идентифицирани по време на одита*

¹²⁰ МОС 500, *Одиторски доказателства*

приблизителното оценяване, ще варира в значителни граници. Естеството, времето на изпълнение и обхватът на оценката на риска и допълнителните одиторски процедури, изисквани от настоящия МОС, ще варират във връзка с несигурността на приблизителното оценяване и оценката на свързаните с това рискове от съществено неправилно отчитане. По отношение на определени приблизителни счетоводни оценки, несигурността на приблизителното оценяване може да е много ниска, на базата на тяхното естество, като сложността и субективността при тяхното изготвяне също може да са много ниски. По отношение на такива приблизителни счетоводни оценки не се очаква процедурите за оценяване на риска и допълнителните одиторски процедури, изисквани от настоящия МОС, да бъдат обширни. Когато несигурността на приблизителното оценяване, сложността или субективността са много високи, ще се очаква тези процедури да бъдат много по-обширни. Настоящият МОС съдържа насоки относно това как изискванията на този МОС могат да бъдат съизмерно пригодени към съответната степен на несигурност. (Вж. параграф А7)

Ключови концепции в настоящия МОС

4. Настоящият МОС 315 (преработен 2019 г.) изисква отделно оценяване на вътрешноприсъщия риск за идентифицираните рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност.¹²¹ ~~целите на оценяването на рисковете от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност по отношение на приблизителните счетоводни оценки. В контекста на МОС 540 (преработен) и в В-зависимост от естеството на конкретната приблизителна счетоводна оценка, податливостта на дадено твърдение за вярност на неправилно отчитане, което би могло да е съществено, може да е подложена на, или засегната от, несигурност на приблизителното оценяване, сложност, субективност или други фактори за вътрешноприсъщ риск и взаимодействието между тях. Както е обяснено в МОС-200,¹²² вътрешноприсъщият риск за някои твърдения за вярност и свързаните с тях класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания е по-висок отколкото за други. Съответно, оценката на вътрешноприсъщия риск зависи от степента, в която факторите за вътрешноприсъщ риск влияят върху вероятността или величината на неправилното отчитане и варира по скала, която в настоящия МОС е наречена спектър на вътрешноприсъщия риск. (Вж. параграфи А8–А9, А65–А66, Приложение 1)~~
5. Настоящият МОС препраща към приложимите изисквания в МОС 315 (преработен 2019 г.) и МОС 330 и предоставя свързани с тези изисквания насоки, за да подчертае важното значение на решенията на одитора относно контролите, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки, включително решенията относно това дали:
 - съществуват ~~имащи отношение към одита~~ контроли, които се изисква от МОС 315 (преработен 2019 г.) да бъдат идентифицирани и за които от одитора се изисква да оцени тяхното разработване и да определи дали те са били внедрени.
 - да тества оперативната ефективност на контролите съответните контроли.

¹²¹ МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 31

¹²² МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*, параграф А40

6. ~~Настоящият МОС 315 (преработен 2019 г.) изисква също така и отделно оценяване на риска на контрола при оценяване рисковете от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност по отношение на приблизителните счетоводни оценки. При оценяване риска на контрола одиторът взема под внимание дали допълнителните му одиторски процедури предвиждат планирано разчитане на оперативната ефективност на контролите. Ако одиторът не изпълнява планира да тества тестове на контролите оперативната ефективност на контролите или не възнамерява да разчита на оперативната ефективност на контролите, оценката на одитора на риска от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност за риска на контрола не може да бъде намалена поради ефективното функциониране на контролите по отношение на конкретното твърдение за вярност е такава, че оценката на риска от съществено неправилно отчитане съвпада с оценката на вътрешноприсъщия риск¹²³ (Вж. параграф A10)~~
7. Настоящият МОС подчертава, че допълнителните одиторски процедури на одитора (включително, когато това е целесъобразно, тестовите на контролите) трябва да са в отговор на причините за оценените рискове от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност, вземайки под внимание ефекта от един или повече фактори за вътрешноприсъщ риск и оценката на одитора за риска на контрола.
8. Упражняването на професионален скептицизъм във връзка с приблизителните счетоводни оценки се влияе от разгледаните от одитора фактори за вътрешноприсъщ риск, като значението на професионалния скептицизъм се повишава, когато приблизителните счетоводни оценки са подложени на по-голяма степен на несигурност на приблизителното оценяване или са засегнати в по-голяма степен от сложност, субективност или други фактори за вътрешноприсъщ риск. Аналогично, упражняването на професионален скептицизъм е важно, когато е налице по-голяма податливост на неправилно отчитане, дължащо се на предубеденост на ръководството или ~~измама~~ други фактори за риск от измама, доколкото те засягат вътрешноприсъщия риск. (Вж. параграф A11)

...

...

Цел

...

Дефиниции

...

¹²³ МОС 530, *Одиторски извадки*, Приложение 3

Изисквания**Процедури за оценяване на риска и свързани с това дейности**

13. При получаването на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, за приложимата рамка за финансово отчитане и за системата на предприятието за вътрешен контрол ~~включително за неговия вътрешен контрол~~, съгласно изискването от МОС 315 (преработен 2019 г.),¹²⁴ одиторът следва да получи разбиране за следните въпроси, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки на предприятието. Процедурите на одитора за получаване на това разбиране следва да бъдат изпълнени в степенята, необходима за получаване на одиторски доказателства, които да осигурят осигуряване на подходяща база за идентифициране и оценяване на рисковете от съществено неправилно отчитане на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност. (Вж. параграфи A19–A22)

Получаване на разбиране за Предприятието и средата, в която то функционира и за приложимата рамка за финансово отчитане

- (а) Сделките на предприятието и другите събития или условия, които биха могли да породят необходимост от приблизителни счетоводни оценки или промени в тях, които да бъдат признати или оповестени във финансовия отчет. (Вж. параграф A23)
- (б) Изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки (включително критерии за признаване, бази за оценяване и свързаните с тях изисквания за представяне и оповестяване); и как те са приложими в контекста на естеството и обстоятелствата, свързани с предприятието и средата, в която то функционира, включително как факторите за вътрешноприсъщ риск оказват влияние върху податливостта към неправилни отчитания на твърденията за вярност ~~сделките и останалите събития или условия са подложени на, или засегнати от, факторите за вътрешноприсъщ риск~~. (Вж. параграфи A24–A25)
- (в) Регулаторните фактори, имащи отношение към приблизителните счетоводни оценки на предприятието, включително, когато това е приложимо, регулаторните рамки, свързани с пруденциалния надзор. (Вж. параграф A26)
- (г) Естеството на приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания, които одиторът очаква да бъдат включени във финансовия отчет на предприятието, на базата на разбирането на одитора за въпросите в параграф 13(а)–(в) по-горе. (Вж. параграф A27)

Получаване на разбиране за системата на предприятието за вътрешен контрол
вътрешния контрол на предприятието

- (д) Естеството и обхватът на надзора и общото управление, които предприятието е въвел в действие по отношение процеса на финансово отчитане на ръководството, имащ отношение към приблизителните счетоводни оценки. (Вж. параграфи A28–A30).

¹²⁴ МОС 315 (преработен 2019 г.), параграфи 3, 5–6, 9, 11–12, 15–17, и 20–24/19–27

- (е) Как предприятието идентифицира необходимостта и как прилага специализираните умения и познания, свързани с приблизителните счетоводни оценки, включително по отношение използването на експерт на ръководството. (Вж. параграф А31)
- (ж) Как процесът на предприятието по оценяване на риска идентифицира и оценява рисковете, свързани с приблизителните счетоводни оценки. (Вж. параграфи А32–А33)
- (з) Информационната система на предприятието, доколкото тя е свързана с приблизителните счетоводни оценки, включително:
- (i) ~~как информацията, отнасяща се до приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания по отношение на значимите класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания протича през информационната система на предприятието, класовете сделки, събития или условия, които са съществени за финансовия отчет и които пораждат необходимост от приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания или промени в тези оценки или оповестявания;~~ и (Вж. параграфи А34–А35)
- (ii) по отношение на такива приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания, как ръководството:
- а. идентифицира подходящите методи, предположения или източници на данни, както и необходимостта от промени в тях, които да са целесъобразни в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане, включително как ръководството: (Вж. параграфи А36–А37)
- і. избира или разработва и прилага използваните методи, включително използването на модели; (Вж. параграфи А38–А39)
- іі. избира предположенията, които ще бъдат използвани, включително разглеждането на алтернативи, и идентифицира съществените предположения; (Вж. параграфи А40–А43); и
- ііі. избира данните, които ще бъдат използвани; (Вж. параграф А44)
- б. разбира степента на несигурност на приблизителното оценяване, включително като взема под внимание диапазона на възможните резултати от оценяването; и (Вж. параграф А45)
- в. адресира несигурността на приблизителното оценяване, включително при избора на точкова приблизителна оценка и свързаните с това оповестявания, които да бъдат включени във финансовия отчет. (Вж. параграфи А46–А49)
- (и) Идентифицираните контроли в компонента контролни дейности¹²⁵ ~~Контролните дейности, имащи отношение към~~ одита над процеса на ръководството по изготвяне на приблизителните счетоводни оценки, съгласно описаното в параграф 13(з)(ii). (Вж. параграфи А50–А54)

¹²⁵ МОС 315 (преработен 2019 г. г.), параграфи 26(a)(i)–(iv)

- (й) Как ръководството извършва преглед на резултата или резултатите от предходни приблизителни счетоводни оценки и как отговаря на резултатите от този преглед.
14. Одиторът следва да извърши преглед на резултата от предходни приблизителни счетоводни оценки или когато това е приложимо, тяхното последващо повторно приблизително оценяване, за да подпомогне идентифицирането и оценяването на рисковете от съществено неправилно отчитане в текущия период. При определяне естеството и обхвата на този преглед одиторът следва да вземе под внимание характеристиките на приблизителните счетоводни оценки. Прегледът няма за цел да постави под съмнение преценките относно приблизителните счетоводни оценки от предходния период, които са били подходящи на базата на информацията, налична към момента, когато са били изготвени. (Вж. параграфи A55–A60)

...

Идентифициране и оценяване на рисковете от съществено неправилно отчитане

16. При идентифицирането и оценяването на рисковете от съществено неправилно отчитане, отнасящо се до приблизителна счетоводна оценка и свързаните с нея оповестявания на ниво твърдение за вярност, включително отделното оценяване на вътрешноприсъщия риск и риска на контрола на ниво твърдение за вярност, съгласно изискването от МОС 315 (преработен 2019 г.),¹²⁶ одиторът следва да ~~оцени поотделно вътрешноприсъщия риск и риска на контрола. При идентифициране на рисковете от съществено неправилно отчитане и оценяване на вътрешноприсъщия риск одиторът следва да вземе предвид следното – да вземе предвид следното при идентифициране на рисковете от съществено неправилно отчитане и оценяване на вътрешноприсъщия риск:~~ (Вж. параграфи A64–A71)
- (а) степента, в която приблизителната счетоводна оценка е подложена на несигурност на приблизителното оценяване; и (Вж. параграфи A72–A75)
- (б) степента, в която посоченото по-долу е засегнато от сложност, субективност или други фактори за вътрешноприсъщ риск: (Вж. параграфи A76–A79)
- (i) изборът и прилагането на метод, предположения и данни при изготвяне на приблизителната счетоводна оценка; или
- (ii) изборът на точкова приблизителна оценка на ръководството и свързаните с нея оповестявания за включване във финансовия отчет.
17. Одиторът следва да определи дали някои от рисковете от съществено неправилно отчитане, идентифицирани и оценени в съответствие с параграф 16, представляват според преценката на одитора съществен риск.¹²⁷ Ако одиторът е определил, че е налице съществен риск, одиторът следва да идентифицира контролите, които адресират този риск ~~получи разбиране за контролите на предприятието, включително контролните дейности, имащи отношение към~~

¹²⁶ МОС 315 (преработен 2019 г. г.), параграф ~~25~~ и ~~26~~31 и 34

¹²⁷ МОС 315 (преработен 2019 г. г.), параграф ~~32~~27

тези риск,¹²⁸ да оцени дали тези контроли са били разработени ефективно и да определи дали са били внедрени.¹²⁹ (Вж. параграф А80)

...

19. Съгласно изискването от МОС 330,¹³⁰ одиторът следва да разработи и изпълни тестове, за да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно оперативната ефективност на контролите ~~съответните контроли~~, ако:
- (а) оценката на одитора на рисковете от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност включва очакване, че контролите функционират ефективно; или
 - (б) процедурите по същество, взети самостоятелно, не могат да предоставят достатъчни и уместни одиторски доказателства на ниво твърдение за вярност.

По отношение на приблизителните счетоводни оценки тестовите на одитора на такива контроли следва да са в отговор на причините за оценката, дадена на рисковете от съществено неправилно отчитане. При разработването и изпълнението на тестовите на контролите одиторът следва да получи толкова по-убедителни одиторски доказателства, в колкото по-голяма степен одиторът разчита на ефективността на даден контрол.¹³¹ (Вж. параграфи А85–А89)

...

Други съображения, отнасящи се до одиторските доказателства

30. При получаването на одиторски доказателства относно рисковете от съществено неправилно отчитане, отнасящо се до приблизителните счетоводни оценки, независимо от източника на информация, който ще бъде използван като одиторски доказателства, одиторът следва да спазва приложимите изисквания на МОС 500.

Когато се използва работата на експерт на ръководството, изискванията в параграфи 21–29 от настоящия МОС биха могли да подпомогнат одитора при оценяване уместността на работата на експерта като одиторски доказателства по отношение на съответното твърдение за вярност в съответствие с параграф 8(в) от МОС 500. При оценяване работата на експерта на ръководството, естеството, времето на изпълнение и обхватът на допълнителните одиторски процедури се влияят от оценката на одитора относно компетентността, способностите и обективността на експерта, разбирането на одитора за естеството на работата, извършена от експерта и от това доколко одиторът е запознат със сферата на експертни знания и умения на експерта. (Вж. параграфи А126–А132)

...

¹²⁸ МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 26(а)(i)29

¹²⁹ МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 26(а)

¹³⁰ МОС 330, параграф 8

¹³¹ МОС 330, параграф 9

Документация

39. Одиторът следва да включи в одиторската документация:¹³² (Вж. параграфи А149–А152)
- (а) ключови елементи от разбирането на одитора за предприятието и средата, в която то функционира, включително вътрешния контрол на предприятието, имащ отношение към неговите приблизителни счетоводни оценки;
 - (б) обвързването на допълнителните одиторски процедури на одитора с оценените рискове от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност,¹³³ вземайки под внимание причините (независимо дали отнасящи се до вътрешноприсъщия риск или риска на контрола) за оценката, дадена на тези рискове;
 - (в) отговора или отговорите на одитора, когато ръководството не е предприело подходящи стъпки, за да разбере и адресира несигурността на приблизителното оценяване;
 - (г) индикаторите, ако има такива, за възможна предубеденост на ръководството, отнасяща се до приблизителни счетоводни оценки, и оценяването от страна на одитора на последствията за одита, съгласно изискваното от параграф 32; и
 - (д) съществените преценки, свързани с решението на одитора относно това дали приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания са разумни в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане или съдържат неправилно отчитане.

Материали за приложение и други пояснителни материали

Естество на приблизителните счетоводни оценки (Вж. параграф 2)

Примери за приблизителни счетоводни оценки

...

Методи

- A2. Методът представлява техника за оценяване, използвана от ръководството за изготвяне на приблизителна счетоводна оценка в съответствие с изискваната база за оценяване. Така например, един признат метод, използван за изготвяне на приблизителни счетоводни оценки, отнасящи се до сделки с плащане на базата на акции, е определянето на теоретична цена за закупуване (кол цена) на опция с помощта на формулата на Блек-Шоулс за оценяване на опции. Методът се прилага, използвайки изчислителен инструмент или процес, понякога наричан модел, и включва използването на предположения и данни и вземането под внимание на набор от взаимоотношения между тях.

¹³² МОС 230, *Одиторска документация*, параграфи 8–11, А6, А7 и А10

¹³³ МОС 330, параграф 28(б)

Предположения и данни

- A3. Предположенията включват преценки, базирани на наличната информация относно въпроси, като например, избора на лихвен процент, дисконтов процент или преценки относно бъдещи условия или събития. Предположението може да бъде избрано от ръководството сред определен кръг от подходящи алтернативи. Предположенията, които може да са изготвени или идентифицирани от експерт на ръководството стават предположения на ръководството, когато се използват от ръководството при изготвянето на приблизителна счетоводна оценка.
- A4. За целите на настоящия МОС, данните представляват информация, която може да бъде получена посредством пряко наблюдение или от страна, външна за предприятието. Информация, получена чрез прилагане на аналитични или интерпретативни техники спрямо данни, се нарича извлечени данни, когато тези техники имат добре установена теоретична база и следователно по-малка необходимост от преценка от страна на ръководството. В противен случай, такава информация представлява предположение.
- A5. Примерите за данни включват:
- Цени, договорени в пазарни сделки;
 - Продължителност на работата или количество продукция от производствена машина;
 - Исторически цени или други условия, включени в договори, като например, договорен лихвен процент, график за плащания или условия, включени в договор за кредит;
 - Прогнозна информация, като например, икономически прогнози или прогнози за печалбата, получени от външен информационен източник, или
 - Бъдещ лихвен процент, определен с помощта на техники за интерполация от форуърдни лихвени проценти (извлечени данни).
- A6. Възможно е данните да произхождат от широк кръг източници. Така например, данните могат да бъдат:
- генерирани в рамките на организацията или външно генерирани;
 - получени от система, която е или в рамките или извън главната книга или аналитичните счетоводни сметки;
 - достъпни за наблюдение в договори; или
 - достъпни за наблюдение в законодателни или регулаторни нормативни документи.

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (Вж. параграф 3)

- A7. Примерите за параграфи, които съдържат насоки относно начина, по който изискванията в настоящия МОС могат да бъдат съразмерно пригодени към съответния мащаб включват параграфи A20–A22, A63, A67, и A84.

Ключови концепции в настоящия МОС*Фактори за вътрешноприсъщ риск* (Вж. параграф 4)

- A8. Факторите за вътрешноприсъщ риск представляват характеристики на събития или условия, които оказват влияние върху податливостта към неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, на дадено твърдение за вярност относно клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване условията и събитията, които биха могли да окажат влияние върху податливостта на дадено твърдение за вярност на неправилно отчитане, преди вземане под внимание на контролите.¹³⁴ Приложение 1 допълнително пояснява естеството на тези фактори за вътрешноприсъщ риск, както и тяхното взаимодействие, в контекста на изготвяне на приблизителни счетоводни оценки и тяхното представяне във финансовия отчет.
- A9. ~~В допълнение към факторите за вътрешноприсъщ риск на несигурността на приблизителното оценяване, сложността и субективността, други фактори за вътрешноприсъщ риск, които одиторът може да вземе под внимание при идентифициране и~~ При оценяване на рисковете от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност¹³⁵, в допълнение към несигурността на приблизителното оценяване, сложността и субективността, одиторът взема под внимание и степента, в която факторите за вътрешноприсъщ риск, включени МОС 315 (преработен 2019 г.); (различни от несигурността на приблизителното оценяване, сложността и субективността); оказват влияние върху податливостта на твърденията за вярност към неправилни отчитания относно приблизителната счетоводна оценка. Такива допълнителни фактори за вътрешноприсъщ риск ~~включват~~ може да включват степента, в която приблизителната счетоводна оценка е подложена на, или засегната от:
- промяна в естеството или обстоятелствата на съответните позиции във финансовия отчет или изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, които може да породят необходимост от промени в методите, предположенията или данните, използвани за изготвяне на приблизителната счетоводна оценка.
 - податливост на неправилно отчитане, дължащо се на предубеденост на ръководството, или други фактори за риск от измама доколкото те засягат вътрешноприсъщия риск, при изготвяне на приблизителната счетоводна оценка.
 - несигурност, различна от несигурността при приблизителното оценяване.

Риск на контрола (Вж. параграф 6)

- A10. ~~Важно съображение за одитора при оценяване риска на контрола на ниво твърдение за вярност е ефективността на разработването на контролите, на които одиторът възнамерява да разчита и степента, в която контролите адресират оценените вътрешноприсъщни рискове на ниво твърдение за вярност. Оценката на одитора, че контролите са разработени ефективно и са внедрени подкрепя очакването за оперативна ефективност на контролите при определяне дали те да бъдат тествани.~~ При оценяване на риска на контрола на ниво твърдение за вярност в съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.), одиторът взема под внимание дали планира

¹³⁴ МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 12(e)

¹³⁵ МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 31

да тества оперативната ефективност на контролите. Когато одиторът обмисля дали да тества оперативната ефективност на контролите, оценката на одитора, че контролите са разработени ефективно и са внедрени подкрепя очакването на одитора за оперативна ефективност на контролите при установяване на плана за тяхното тестване.

Професионален скептицизъм (Вж. параграф 8)

....

Концепция за „разумност“ (Вж. параграфи 9, 35)

...

Процедури за оценяване на риска и свързани с тях дейности

Получаване на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, за приложимата рамка за финансово отчитане и за системата на предприятието за вътрешен контрол (Вж. параграф 13)

A19. Параграфи ~~1944–2724~~ от МОС 315 (преработен 2019 г.) изискват одиторът да получи разбиране за определени въпроси относно предприятието и средата, в която то функционира, за приложимата рамка за финансово отчитане и за системата на предприятието за вътрешен контрол ~~включително неговия вътрешен контрол~~. Изискванията в параграф 13 от настоящия МОС се отнасят по-конкретно до приблизителните счетоводни оценки и надграждат над по-общите изисквания в МОС 315 (преработен 2019 г.).

Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите

A20. Естеството, времето на изпълнение и обхватът на одиторските процедури за получаване на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, ~~включително неговия вътрешен контрол~~ за приложимата рамка за финансово отчитане и за системата му за вътрешен контрол, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки на предприятието, може да зависят, в по-голяма или по-малка степен, от степента, в която отделният въпрос или въпроси са приложими при конкретните обстоятелства. Така например, възможно е предприятието да има малко на брой сделки или други събития ~~и~~ или условия, пораждащи необходимост от приблизителни счетоводни оценки, приложимата рамка за финансово отчитане може да е проста за прилагане, като е възможно и да липсват имащи отношение към въпроса регулаторни фактори. Освен това, възможно е приблизителните счетоводни оценки да не изискват съществени преценки, а процесът по изготвяне на приблизителните счетоводни оценки да е по-малко сложен. При такива обстоятелства, възможно е приблизителните счетоводни оценки да са подложени на, или засегнати от, несигурност на приблизителното оценяване, сложност, субективност или други фактори за вътрешноприсъщ риск в по-малка степен и е възможно да има по-малко идентифицирани контроли в компонента контролни дейности ~~имащи отношение към одита~~. Ако това е така, вероятно процедурите на одитора за идентифициране и оценяване на риска ще са по-малко всеобхватни и може да бъдат получавани основно посредством проучващи запитвания до ръководството с подходящи отговорности за финансовите отчети, като например ~~и~~ обикновено проследяване на процеса на ръководството по изготвяне на приблизителната счетоводна оценка (включително при

оценяване дали идентифицираните контроли в този процес са разработени ефективно и при определяне дали контролите са внедрени).

- A21. И обратно, приблизителните счетоводни оценки може да изискват съществени преценки от страна на ръководството, а процесът по изготвяне на приблизителните счетоводни оценки може да е сложен и да включва използването на сложни модели. В допълнение, предприятието може да има по-сложна информационна система, както и по-всеобхватни контроли върху приблизителните счетоводни оценки. При такива обстоятелства, приблизителните счетоводни оценки може да са подложени на, или засегнати от, несигурност на приблизителното оценяване, субективност, сложност или други фактори за вътрешноприсъщ риск в по-голяма степен. Ако това е така, естеството или времето за изпълнение на процедурите на одитора за оценяване на риска вероятно ще бъдат различни или ще бъдат по-всеобхватни, отколкото при обстоятелствата, описани в параграф A20.
- A22. Следните съображения може да са уместни по отношение на предприятия, имащи само прости стопански дейности, които е възможно да включват множество по-малки предприятия:
- Процесите, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки може да не са сложни, тъй като бизнес дейностите са прости или изискваните приблизителни оценки може да имат по-малка степен на несигурност на приблизителното оценяване.
 - Приблизителните счетоводни оценки може да са генерирани извън главната книга или аналитичните счетоводни сметки, контролите над тяхното разработване може да са ограничени, а собственикът-управител може да има значително влияние върху тяхното определяне. Ролята на собственика-управител при изготвянето на приблизителните счетоводни оценки може да трябва да бъде взета под внимание от одитора, както когато идентифицира рисковете от съществено неправилно отчитане, така и когато преценява риска от предубеденост на ръководството.

Предприятието и средата, в която то функционира

Сделките, други събития и или условия на предприятието (Вж. параграф 13(a))

- A23. Промените в обстоятелствата, които биха могли да породят необходимост от приблизителни счетоводни оценки или от промени в тях, може да включват, например, това дали:
- предприятието се е ангажирало с нови видове сделки;
 - условията на сделките са се променили; или
 - са възникнали нови събития или условия.

Изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане (Вж. параграф 13(б))

- A24. Получаването на разбиране за изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане предоставя на одитора база за обсъждане с ръководството и когато това е приложимо, с лицата, натоварени с общо управление, относно това как ръководството е приложило ~~тези изисквания~~ изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, имащи отношение към приблизителните счетоводни оценки, и относно решението на одитора дали те са били

приложени по подходящ начин. Това разбиране може да подпомогне също така одитора при комуникиране с лицата, натоварени с общо управление, когато одиторът счита че съществена счетоводна практика, която е приемлива съгласно приложимата рамка за финансово отчитане, не е най-подходящата при конкретните обстоятелства, свързани с предприятието.¹³⁶

A25. При получаване на това разбиране одиторът може да се опита да разбере дали:

- приложимата рамка за финансово отчитане:
 - предписва определени критерии за признаване или методи за оценяване на приблизителните счетоводни оценки;
 - посочва определени критерии, които позволяват или изискват оценяване по справедлива стойност, например, правейки препратка към намеренията на ръководството да предприеме определен курс на действие по отношение на даден актив или пасив; или
 - посочва задължителни или препоръчителни оповестявания, включително оповестявания относно преценки, предположения или други източници на несигурност на приблизителното оценяване, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки; и
- промени в приложимата рамка за финансово отчитане изискват промени в счетоводните политики на предприятието, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки.

Регулаторни фактори (Вж. параграф 13(в))

...

Естеството на приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания, които одиторът очаква да бъдат включени във финансовия отчет (Вж. параграф 13(г))

...

Системата на предприятието за вътрешен контрол ~~Вътрешният контрол на предприятието, имащ отношение към одита~~

Естеството и обхватът на надзора и общото управление (Вж. параграф 13(д))

A28. При прилагането на МОС 315 (преработен 2019 г.),¹³⁷ разбирането на одитора за естеството и обхвата на надзора и общото управление, които предприятието е въвело в действие по отношение на процеса на ръководството по изготвяне на приблизителните счетоводни оценки, може да е важно за изискваното от одитора оценяване на ~~деколкото то се отнася до~~ това дали:

- ръководството, под надзора на лицата, натоварени с общо управление, е създадо и поддържа култура на честност и етично поведение; и

¹³⁶ МОС 260 (преработен), параграф 16(а)

¹³⁷ МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 21(а).44

- контролната среда осигурява подходящ фундамент за останалите компоненти на системата на предприятието за вътрешен контрол, имайки предвид естеството и размера на предприятието; и силните страни на елементите на контролната среда, взети заедно, осигуряват подходящ фундамент за останалите компоненти на вътрешния контрол
- дали тези други компоненти са отслабени от недостатъци в контролната среда недостатъците на контрола, идентифицирани в контролната среда, отслабват другите компоненти на системата за вътрешен контрол.

...

A30. Получаването на разбиране за надзора, осъществяван от лицата, натоварени с общо управление, може да е важно, когато има приблизителни счетоводни оценки, които:

- изискват съществена преценка от страна на ръководството, за да се адресира субективността;
- се отличават с висока несигурност на приблизителното оценяване;
- са сложни за изготвяне, например, поради разширеното използване на информационни технологии, големите обеми данни или използването на множество източници на данни или предположения със сложни взаимовръзки;
- са били обект или е трябвало да бъдат обект на промени в метода, предположенията или данните в сравнение с предходни периоди; или
- включват съществени предположения.

Използване от страна на ръководството на специализирани умения или познания, включително използването на експерти на ръководството (Вж. параграф 13(е))

...

Процесът на предприятието по оценяване на риска (Вж. параграф 13(ж))

A32. Разбирането как процесът на предприятието по оценяване на риска идентифицира и разглежда рисковете, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки, може да подпомогне одитора, когато взема под внимание промени в:

- изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки;
- достъпността или естеството на източниците на данни, които имат отношение към изготвянето на приблизителните счетоводни оценки или които могат да окажат влияние върху надеждността на използваните данни;
- информационната система или ИТ средата на предприятието; и
- ключовия персонал.

A33. Въпросите, които одиторът може да вземе под внимание при получаване на разбиране за начина, по който ръководството идентифицира и адресира податливостта на неправилно отчитане, дължащо се на предубеденост на ръководството или измама, при изготвяне на приблизителните счетоводни оценки, включват това дали и ако да, как, ръководството:

- обръща специално внимание на избора и прилагането на методите, предположенията и данните, използвани при изготвяне на приблизителните счетоводни оценки.
- наблюдава текущо ключовите показатели за резултатите от дейността, които биха могли да дадат индикация за неочаквани или непоследователни резултати от дейността, в сравнение с историческите или предвидените в бюджета резултати или с други известни фактори.
- идентифицира финансови или други стимули, които биха могли да представляват мотивация за предубеденост.
- наблюдава текущо необходимостта от промени в методите, съществените предположения или данните, използвани при изготвяне на приблизителните счетоводни оценки.
- установява подходящ надзор или преглед на моделите, използвани при изготвяне на приблизителните счетоводни оценки.
- изисква документиране на логическата обосновка или независим преглед на съществените преценки, направени при изготвяне на приблизителните счетоводни оценки.

Информационната система на предприятието, имаща отношение към приблизителните счетоводни оценки (Вж. параграф 13(з)(i))

A34. Значимите класове ~~Класовете~~ сделки, събитията и условията, попадащи в обхвата на параграф 13(з), са същите, както значимите класове ~~класовете~~ сделки, събитията и условията, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания, които са обект на параграфи ~~25(a)18(a) и (г)~~ от МОС 315 (преработен 2019 г.). При получаване на разбиране за информационната система на предприятието, доколкото тя се отнася до приблизителните счетоводни оценки, одиторът може да вземе под внимание:

- дали приблизителните счетоводни оценки произтичат от документирането на рутинни или повтарящи се сделки и операции или произтичат от еднократни или необичайни сделки и операции.
- как информационната система адресира пълнотата на приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания, в частност във връзка с приблизителните счетоводни оценки, отнасящи се до пасивите.

A35. По време на одита одиторът може да идентифицира класове сделки, събития или условия, пораждащи необходимост от приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания, които ръководството не е идентифицирало. МОС 315 (преработен 2019 г.) разглежда обстоятелствата, при които одиторът идентифицира рискове от съществено

~~неправилно отчитане, които ръководството не е идентифицирало, включително определянето дали е налице съществен недостатък във вътрешния контрол във връзка с процеса на предприятието за оценяване на риска – преценката на последствията за оценката на одитора относно процеса на предприятието за оценяване на риска.~~¹³⁸

Идентифициране от страна на ръководството на подходящите методи, предположения и източници на данни (Вж. параграф 13(з)(ii)(а))

...

Методи (Вж. параграф 13(з)(ii)(а)(i))

...

Модели

A39. Ръководството може да разработи и внедри специфични контроли във връзка с моделите, използвани за изготвяне на приблизителните счетоводни оценки, независимо дали става въпрос за собствен модел на ръководството, или за външен модел. Когато самият модел се характеризира с повишено ниво на сложност или субективност, като например модел на очакваните кредитни загуби или модел на справедлива стойност, използващ входящи данни на ниво 3, е вероятно да има контроли, които адресират тази сложност или субективност. Когато е налице сложност във връзка с моделите, по-вероятно е също така контролите по отношение интегритета на данните да са идентифицирани контроли в съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.) да имат отношение към одита. Факторите, които може да е целесъобразно одиторът да вземе под внимание при получаване на разбиране за моделите и свързаните с тях идентифицирани контроли контролните дейности, имащи отношение към одита включват следното:

- как ръководството определя уместността и точността на модела;
- валидирането или обратното тестване на модела (тестване на модела въз основа на данни от предходен период), включително дали моделът е валидиран преди използването му и валидиран повторно на регулярни интервали, за да се определи дали остава подходящ за предвидената употреба. Валидирането на модела от страна на предприятието може да включва оценяване на:
 - теоретичната надеждност на модела;
 - математическия интегритет на модела; и
 - точността и пълнотата на данните и уместността на данните и предположенията, използвани в модела.
- как моделът своевременно се изменя или коригира по подходящ начин, за да отрази промени в пазарните или други условия и дали по отношение на модела са налице подходящи политики за контрол на промяната;

¹²⁹ МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 22(б)43

- дали в резултата от модела се извършват корекции, наричани също така в някои отрасли допълнителни корекции, и дали тези корекции са подходящи при конкретните обстоятелства в съответствие с изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане. Когато корекциите не са подходящи, такива корекции може да представляват индикатори за възможна предубеденост на ръководството; и
- дали моделът е адекватно документиран, включително предвидените му приложения, ограничения, ключови параметри, необходими данни и предположения, резултатите от проведено валидиране на модела и естеството и основанието за корекции, направени в резултата от модела.

Предположения (Вж. параграф 13(з)(ii)(a)(ii))

...

Данни (Вж. параграф 13(з)(ii)(a)(iii))

A44. Въпросите, които одиторът може да вземе под внимание при получаване на разбиране за начина, по който ръководството избира данните, върху които се базират приблизителните счетоводни оценки, включват:

- естеството и източникът на данните, включително информацията, получена от външен информационен източник.
- как ръководството оценява дали данните са подходящи.
- точността и пълнотата на данните.
- съответствието на използваните данни с данните, използвани в предходни периоди.
- сложността на ИТ приложенията или други аспекти на ИТ средата на предприятието, системите за информационни технологии използвани за получаване и обработка на данните, включително когато това предполага обработката на големи обеми данни.
- как данните се получават, предават и обработват и как се запазва техният интегритет.

Как ръководството разбира и адресира несигурността на приблизителното оценяване (Вж. параграф 13(з)(ii)(б)–13(з)(ii)(в))

...

Идентифицирани контроли ~~Контролни дейности, имащи отношение към одита~~ над процеса на ръководството по изготвяне на приблизителни счетоводни оценки (Вж: параграф 13(и))

A50. Преценката на одитора при идентифициране на контролите, ~~имащи отношение към одита~~ в компонента контролни дейности, и следователно необходимостта от оценяване разработването на тези контроли и определяне дали те са били внедрени, се отнася до процеса на ръководството, описан в параграф 13(з)(ii). Възможно е одиторът да не идентифицира контроли във връзка с всички аспекти ~~уместните контролни дейности във~~

~~връзка с всички елементи на параграф 13(з)(ii), което ще зависи от сложността, свързана с приблизителната счетоводна оценка.~~

A51. Като част от ~~получаването на разбиране за контролните дейности, имащи отношение към одита~~ идентифицирането на контролите, оценяване на тяхното разработване и определяне дали са внедрени, одиторът може да вземе под внимание:

- как ръководството определя уместността на данните, използвани за разработване на приблизителните счетоводни оценки, включително когато ръководството използва външен информационен източник или данни извън главната книга и аналитичните счетоводни сметки.
- прегледа и одобрението на приблизителните счетоводни оценки, включително предположенията и данните, използвани в тяхното разработване, от страна на подходящите нива на ръководството и когато това е уместно, лицата, натоварени с общо управление.
- разделянето на отговорностите между лицата, носещи отговорност за изготвянето на приблизителните счетоводни оценки и лицата, ангажиращи предприятието със съответните сделки и операции, включително дали възлагането на отговорностите взема под внимание по подходящ начин естеството на предприятието и неговите продукти или услуги. Така например, когато става въпрос за голяма финансова институция, уместното разделяне на отговорностите може да включва независимо функционално звено, носещо отговорност за приблизителното оценяване и валидиране на определянето на справедливите стойности на финансовите продукти на предприятието, обезпечено кадрово с лица, чието възнаграждение не е обвързано с тези продукти.
- ефективността на разработване на контролите ~~контролните дейности~~. По принцип, възможно е за ръководството да е по-трудно да разработи контроли, които да адресират субективността и несигурността на приблизителното оценяване по начин, който ефективно да предотвратява, или да разкрива и коригира, съществени неправилни отчитания, отколкото да разработи контроли, които да адресират сложността. Контролите, които адресират субективността и несигурността на приблизителното оценяване може да трябва да включват повече ръчни елементи, които може да са по-малко надеждни от автоматизираните контроли, тъй като могат по-лесно да бъдат заобиколени, пренебрегнати или неспазени от ръководството. Проектираната ефективност на контролите, адресиращи сложността, може да варира в зависимост от причината за тази сложност и нейното естество. Така например, може да е по-лесно да бъдат разработени по-ефективни контроли, отнасящи се до метод, който се използва рутинно или контроли над интегритета на данните.

A52. Когато при изготвяне на приблизителна счетоводна оценка ръководството използва в голяма степен информационни технологии, вероятно идентифицираните контроли в компонента контролни дейности ~~контролите, имащи отношение към одита~~, ще включват общи ИТ контроли и контроли върху обработката на информацията над прилежащите програми. Такива контроли може да адресират рисковете, отнасящи се до:

- това дали ИТ приложенията или други аспекти на ИТ средата системата на информационните технологии притежава способността и е подходящо конфигурирана, за да обработва притежават способността и са подходящо конфигурирани, за да обработват големи обеми данни;
- сложни изчисления при прилагането на метода. Когато за обработката на сложни сделки и операции се изискват разнообразни ИТ приложения системи, между тези ИТ приложения системи се извършват регулярни равнения, по-специално, когато ИТ приложенията системите нямат автоматизиран интерфейс или е възможно да са обект на ръчни интервенции;
- това дали разработването и калибрирането на моделите периодично се оценява;
- пълното и точно извличане на данни относно приблизителните счетоводни оценки от регистрите на предприятието или от външни информационни източници;
- данните, включително пълното и точно движение на данните през информационната система на предприятието, целесъобразността на измененията в данните, използвани за изготвяне на приблизителните счетоводни оценки, поддържането на интегритета и сигурността на данните;
- това дали ръководството разполага с контроли, свързани с достъпа, промяната и поддържането на отделните модели, с цел запазване на надеждна одиторска следа на официално признатите като съответстващи на съществуващите норми версии на моделите и предотвратяване на неразрешен достъп или изменения в тези модели; и
- това дали съществуват подходящи контроли над прехвърлянето на информация, отнасяща се до приблизителните счетоводни оценки, в главната книга, включително подходящи контроли над счетоводните записвания.

A53. В някои отрасли, като банкова и застрахователна дейност, терминът „общо управление“ може да се използва за описание на дейности в рамките на контролната среда, процеса на предприятието по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол ~~текущо наблюдение на контролите~~, и други компоненти на системата за вътрешен контрол ~~вътрешния контрол~~, както е описано в МОС 315 (преработен 2019 г.).¹³⁹

A54. По отношение на предприятия със звено „вътрешен одит“, работата на това звено може да е особено полезна за одитора при получаване на разбиране за:

- степента и обхвата на използването от страна на ръководството на приблизителни счетоводни оценки;
- разработването и внедряването на контроли ~~контролни дейности~~, които адресират рисковете, отнасящи се до данните, предположенията и моделите, използвани за изготвяне на приблизителните счетоводни оценки;
- аспектите на информационната система на предприятието, която генерира данните, върху които се базират приблизителните счетоводни оценки; и

¹³⁹ МОС 315 (преработен 2019 г.), Приложение 3 параграф A77

- как новите рискове, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки биват идентифицирани, оценявани и управлявани.

Преглед на резултата или повторно оценяване на предходни приблизителни счетоводни оценки
(Вж. параграф 14)

...

- A58. На базата на предходната оценка на одитора относно рисковете от съществено неправилно отчитане, например, ако вътрешноприсъщият риск е оценен като по-висок по отношение на един или повече рискове от съществено неправилно отчитане, одиторът може да прецени, че е необходим по-подробен ретроспективен преглед. Като част от подробния ретроспективен преглед, одиторът може да обърне специално внимание, когато това е практически осъществимо, на ефекта от данните и съществените предположения, използвани при изготвяне на предходните приблизителни счетоводни оценки. От друга страна, например, по отношение на приблизителни счетоводни оценки, които произтичат от документирането на рутинни или повтарящи се сделки и операции, одиторът може да прецени, че прилагането на аналитични процедури в качеството на процедури за оценяване на риска е достатъчно за целите на този преглед.
- A59. Целта на оценяването по отношение на приблизителните счетоводни оценки по справедлива стойност и други приблизителни счетоводни оценки, базирани на условия, актуални към датата на оценяване, борави с разбирания за стойността към даден момент във времето, която може да се променя съществено и бързо с промени в средата, в която предприятието функционира. Следователно одиторът може да фокусира прегледа върху получаването на информация, която би могла да е уместна за идентифицирането и оценяването на рисковете от съществено неправилно отчитане. Така например, в някои случаи, получаването на разбиране за промените в предположенията на пазарните участници, които са оказали влияние върху резултата на приблизителните счетоводни оценки по справедлива стойност от предходния период, може да е малко вероятно да осигури уместни одиторски доказателства. В този случай, одиторски доказателства биха могли да бъдат получени чрез разбиране на резултатите от предположенията (например, прогнози за паричните потоци) и разбиране на ефективността на предходния процес по приблизително оценяване на ръководството, който подкрепя идентифицирането и оценяването на риска рисковете от съществено неправилно отчитане в текущия период.
- A60. Различие между резултата от дадена приблизителна счетоводна оценка и сумата, призната във финансовия отчет за предходния период, не представлява по необходимост неправилно отчитане във финансовия отчет за предходния период. Такова различие обаче може да представлява неправилно отчитане, ако например, различието произтича от информация, която е била на разположение на ръководството по време на финализирането на финансовия отчет за предходния период или която може разумно да се очаква да е била получена и взета под внимание в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане.¹⁴⁰ Такова различие може да постави под съмнение процеса на ръководството по вземане предвид на

¹⁴⁰ МОС 560, Последващи събития, параграф 14

информацията при изготвяне на приблизителната счетоводна оценка. В резултат, одиторът може да подложи на повторно оценяване евентуалния план за тестване на съответните контроли и съответното оценяване на риска на контрола и/или да реши, че относно този въпрос трябва да бъдат получени по-убедителни одиторски доказателства. Много рамки за финансово отчитане съдържат насоки относно разграничаването между промени в приблизителните счетоводни оценки, които представляват неправилно отчитане и промени, които не представляват неправилно отчитане, както и счетоводното третиране, което се изисква да бъде следвано във всеки един случай.

Специализирани умения или познания (Вж. параграф 15)

...

Идентифициране и оценяване на рисковете от съществено неправилно отчитане (Вж. параграфи 4, 16)

- A64. Идентифицирането и оценяването на рисковете от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност, отнасящо се до приблизителни счетоводни оценки, е важно за всички приблизителни счетоводни оценки, включително не само за тези, които са признати във финансовия отчет, но също и за такива, които са включени в пояснителните приложения към него.
- A65. Параграф A42 от МОС 200 посочва, че ~~обикновено МОС не разглеждат поотделно вътрешноприсъщия риск и риска на контрола~~ обикновено МОС разглеждат “рисковете от съществени неправилни отчитания”, а не вътрешноприсъщия риск и риска на контрола поотделно. Настоящият МОС обаче МОС 315 (преработен 2019 г.) изисква отделно оценяване на вътрешноприсъщия риск и риска на контрола, за да се осигури база за разработване и изпълнение на допълнителни одиторски процедури в отговор на рисковете от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност,¹⁴¹ включително съществените рискове, на ниво твърдение за вярност по отношение на приблизителните счетоводни оценки в съответствие с МОС 330.¹⁴²
- A66. При идентифициране на рисковете от съществено неправилно отчитане и оценяване на вътрешноприсъщия риск по отношение на приблизителните счетоводни оценки в съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.),¹⁴³ от одитора се изисква да вземе под внимание елемента, в която приблизителната счетоводна оценка е подложена на, или засегната от, факторите за вътрешноприсъщ риск, които оказват влияние върху податливостта към неправилни отчитания на твърденията за вярност и начина, по който те оказват това влияние несигурност на приблизителното оценяване, сложност, субективност или други фактори за вътрешноприсъщ риск. Разглеждането от страна на одитора на факторите за вътрешноприсъщ риск може да предостави също така и информация, която да бъде използвана при определяне:

¹⁴¹ МОС 315 (преработен 2019 г.), параграфи 31 и 34

¹⁴² ~~МОС 330, параграф 7(б)~~

¹⁴³ МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 31(а)

- оценяване вероятността и величината на неправилното отчитане (т.е., къде се намира оценката на вътрешноприсъщия риск в рамките на спектъра на вътрешноприсъщия риск); и
- определяне причините за оценката, дадена на рисковете от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност, и че допълнителните одиторски процедури на одитора в съответствие с параграф 18 са в отговор на тези причини.

Взаимодействието между факторите за вътрешноприсъщ риск е обяснено допълнително в Приложение 1.

А67. Причините за оценката на одитора за вътрешноприсъщия риск на ниво твърдение за вярност може да е резултат от действието на един или повече от факторите за вътрешноприсъщ риск на несигурност на приблизителното оценяване, сложност, субективност или други фактори за вътрешноприсъщ риск. Така например:

- (a) Вероятно приблизителните счетоводни оценки на очакваните кредитни загуби ще бъдат сложни, тъй като очакваните кредитни загуби не могат да бъдат наблюдавани пряко и е възможно да изискват използването на сложен модел. Този модел може да използва сложен набор от исторически данни и предположения относно бъдещи събития в разнообразни, специфични за съответното предприятие, сценарии, които може да са трудни за прогнозиране. Приблизителните счетоводни оценки по отношение на очакваните кредитни загуби вероятно ще бъдат обект също така и на висока несигурност на приблизителното оценяване и съществена субективност при изготвяне на преценки за бъдещи събития или условия. Сходни съображения са приложими и спрямо задълженията по застрахователни договори.
- (b) Приблизителната счетоводна оценка по отношение на провизия за морално остаряване при предприятие с широк кръг различни видове материални запаси може да изисква сложни системи и процеси, но е възможно да включва ниска степен на субективност и степента на несигурност на приблизителното оценяване може да е ниска в зависимост от естеството на тези материални запаси.
- (c) Други приблизителни счетоводни оценки може да не са сложни за изготвяне, но да се отличават с висока несигурност на приблизителното оценяване и да изискват съществена преценка, например, приблизителна счетоводна оценка, която изисква една единствена критично важна преценка относно пасив, сумата на който зависи от изхода на съдебен процес.

А68. Уместността и значимостта на факторите за вътрешноприсъщ риск може да варират при различните приблизителни оценки. Съответно, факторите за вътрешноприсъщ риск биха могли, самостоятелно или в комбинация, да оказват в по-малка степен влияние върху простите приблизителни счетоводни оценки, като одиторът може да идентифицира по-малко на брой рискове или да оцени вътрешноприсъщия риск в близо до долния край на спектъра на вътрешноприсъщия риск.

А69. И обратно, факторите за вътрешноприсъщ риск биха могли, самостоятелно или в комбинация, да оказват в по-голяма степен влияние върху сложни приблизителни счетоводни оценки, като

могат да накарат одитора да оцени вътрешноприсъщия риск в горния край на спектъра на вътрешноприсъщия риск. По отношение на тези приблизителни счетоводни оценки, преценката на одитора за ефекта от факторите за вътрешноприсъщ риск вероятно ще окаже пряко влияние върху броя и естеството на идентифицираните рискове от съществено неправилно отчитане, оценката на тези рискове и в крайна сметка убедителността на одиторските доказателства, необходими, за да се отговори на оценените рискове. Наред с това, по отношение на тези приблизителни счетоводни оценки, прилагането от страна на одитора на професионален скептицизъм може да е особено важно.

- A70. Събитията, възникнали след датата на финансовия отчет, биха могли да предоставят допълнителна информация, имаща отношение към оценката на одитора за рисковете от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност. Така например, по време на одита може да стане известен резултатът от приблизителна счетоводна оценка. В такива случаи, одиторът може да оцени или да преразгледа оценката за рисковете от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност,¹⁴⁴ независимо от това как факторите за вътрешноприсъщ риск оказват влияние върху податливостта на твърденията за вярност към неправилни отчитания, свързани с приблизителната счетоводна оценка ~~степеня, в която приблизителната счетоводна оценка е била повлияна или засегната от несигурност на приблизителното оценяване, сложност, субективност или други фактори за вътрешноприсъщ риск~~. Събитията, възникнали след датата на финансовия отчет, биха могли също така да окажат влияние върху избора на одитора на подход за тестване на приблизителната счетоводна оценка в съответствие с параграф 18. Така например, по отношение на просто начисляване на бонуси, което се базира на ясен и точен процент на възнаграждение за избрани служители, одиторът може да достигне до заключение, че при изготвяне на приблизителната счетоводна оценка е налице относително малка сложност или субективност и следователно може да оцени вътрешноприсъщия риск на ниво твърдение за вярност в близо до долния край на спектъра на вътрешноприсъщия риск. Изплащането на бонусите след края на периода може да предостави достатъчни и уместни одиторски доказателства относно оценените рискове от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност.
- A71. Оценяването от страна на одитора на риска на контрола може да бъде извършено по различни начини в зависимост от предпочитаните одиторски техники или методологии. Оценката на риска на контрола може да бъде изразена с помощта на качествени категории (например, риск на контрола, оценен като максимален, умерен или минимален) или от гледна точка на очакването на одитора за това доколко ефективен е контролът или контролите при адресиране на идентифицирания риск, т.е., планираното разчитане на оперативната ефективност на контролите. Така например, в случай че рискът на контрола е оценен като максимален, одиторът не предвижда да разчита на ефективното функциониране на контролите. В случай че рискът на контрола е оценен на ниво, по-ниско от максималното, одиторът предвижда да разчита на ефективното функциониране на контролите.

¹⁴⁴ МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 3734

Несигурност на приблизителното оценяване (Вж. параграф 16(a))

A72. При вземане предвид на степента, в която приблизителната счетоводна оценка е подложена на несигурност на приблизителното оценяване, одиторът може да вземе под внимание:

- Дали приложимата рамка за финансово отчитане изисква:
 - използването на метод за изготвяне на приблизителната счетоводна оценка, който по своята същност се отличава с високо ниво на несигурност на приблизителното оценяване. Така например, рамката за финансово отчитане може да изисква използването на ненаблюдаеми входящи данни.
 - използването на предположения, които по своята същност се отличават с високо ниво на несигурност на приблизителното оценяване, например, предположения с дълъг прогнозен период, предположения, базирани на данни, които са ненаблюдаеми и следователно трудни за разработване от страна на ръководството, или използването на разнообразни предположения, които са взаимосвързани помежду си.
 - оповестяванията относно несигурността на приблизителното оценяване.
- Бизнес средата. Възможно е предприятието да е активно на пазар, който изпитва сътресения или възможна дестабилизация (например, от значителни колебания на валутата или неактивни пазари,) като в резултат на това е възможно приблизителната счетоводна оценка да зависи от данни, които не са лесно достъпни за наблюдение.
- Дали за ръководството е възможно (или практически осъществимо, доколкото това е разрешено от приложимата рамка за финансово отчитане):
 - да изготви точна и надеждна прогноза относно бъдещата реализация на минала сделка (например, сумата, която ще бъде платена съгласно договорна клауза под условие) или относно честотата на проявление и въздействието на бъдещи събития или условия (например, сумата на бъдеща кредитна загуба или сумата, с която ще бъде уреден застрахователен иск и момента на уреждане на иска); или
 - да получи точна и пълна информация относно настоящо условие (например, информацията относно оценъчни характеристики, които биха отразили гледната точка на пазарните участници към датата на финансовия отчет, за да бъде разработена приблизителна оценка по справедлива стойност).

A73. Размерът на сумата, призната или оповестена във финансовия отчет за приблизителна счетоводна оценка, не представлява сам по себе си индикатор за нейната податливост на неправилно отчитане, тъй като приблизителната счетоводна оценка може например да е подценена.

A74. При някои обстоятелства несигурността на приблизителното оценяване може да е толкова висока, че да не може да бъде изготвена приблизителна счетоводна оценка. Приложимата рамка за финансово отчитане може да не позволява признаване на позиция във финансовия отчет или нейното оценяване по справедлива стойност. В такива случаи, може да са налице рискове от съществено неправилно отчитане, които да се отнасят не само до това дали

приблизителната счетоводна оценка следва да бъде призната или да бъде оценена по справедлива стойност, но също и до разумността на оповестяванията. По отношение на такива приблизителни счетоводни оценки приложимата рамка за финансово отчитане може да изисква оповестяване на приблизителните счетоводни оценки и на свързаната с тях несигурност на приблизителното оценяване (виж параграфи А112–А113, А143–А144).

А75. В някои случаи несигурността на приблизителното оценяване, отнасяща се до приблизителна счетоводна оценка, може да породи значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. МОС 570 (преработен)¹⁴⁵ установява изисквания и предоставя насоки при такива обстоятелства.

Сложност или субективност (Вж. параграф 16(б))

Степента, в която сложността оказва влияние върху избора и прилагането на метода

А76. Когато взема предвид степенята, в която изборът и прилагането на метода, използван при изготвяне на приблизителната счетоводна оценка, са повлияни от сложност, одиторът може да вземе под внимание:

- необходимостта от специализирани умения или познания на ръководството, която може да е индикация, че методът, използван за изготвяне на приблизителната счетоводна оценка, по самата си същност е сложен и следователно приблизителната счетоводна оценка може да се отличава с по-голяма податливост на съществено неправилно отчитане. По-голяма податливост на съществено неправилно отчитане може да е налице, когато ръководството е разработило модела вътрешно, а има относително малък опит в това отношение, или използва модел, прилагащ метод, който не е установен или широко използван в конкретния отрасъл или среда.
- естеството на базата за оценяване, изисквана от приложимата рамка за финансово отчитане, която може да води в резултат до необходимост от сложен метод, изискващ множество източници на исторически или прогнозни данни или предположения с множество взаимовръзки и взаимодействия между тях. Така например, провизия за очаквани кредитни загуби може да изисква преценки относно бъдещи погашения по кредити и други парични потоци, базирани на разглеждане на данни за исторически опит и прилагане на прогнозни предположения. Аналогично, оценяването на задължение по застрахователен договор може да изисква преценки относно бъдещи плащания по застрахователния договор, които да бъдат прогнозирани на базата на историческия опит, както и на настоящи и предположени бъдещи тенденции.

¹⁴⁵ МОС 570, (преработен), *Действащо предприятие*

Степента, в която сложността оказва влияние върху избора и прилагането на данните

A77. Когато взема предвид степента, в която изборът и прилагането на данните, използвани при изготвяне на приблизителната счетоводна оценка, са повлияни от сложност, одиторът може да вземе под внимание:

- сложността на процеса по извличане на данните, вземайки под внимание уместността и надеждността на източника на данни. Данните от определени източници може да са по-надеждни, отколкото от други. Също така, поради причини, свързани с конфиденциалност или служебна фирмена информация, някои външни информационни източници няма да разкрият (или ще разкрият само частично) информация, която би могла да е уместна при преценяване надеждността на данните, които те предоставят, като например източниците на стоящите в основата данни, които те са използвали или как тези данни са били натрупани и обработени.
- вътрешноприсъщата сложност при поддържане интегритета на данните. Когато става въпрос за голям обем данни и множество източници на тези данни, може да е налице вътрешноприсъща сложност при поддържане интегритета на данните, които са използвани за изготвяне на приблизителната счетоводна оценка.
- необходимостта от интерпретиране на сложни договорни условия. Така например, определянето на входящи или изходящи парични потоци, произтичащи от отстъпки по търговски сделки с доставчици или клиенти, може да зависи от много сложни договорни условия, които изискват специфичен опит или компетентност, за да бъдат разбрани или интерпретирани.

Степента, в която субективността оказва влияние върху избора и прилагането на метода, предположенията и данните

A78. Когато взема предвид степента, в която изборът и прилагането на метода, предположенията и данните са повлияни от субективност, одиторът може да вземе под внимание:

- степента, в която приложимата рамка за финансово отчитане не посочва подходите за оценяване, концепциите, техниките и факторите, които да бъдат използвани при метода за приблизително оценяване.
- несигурността относно сумата или момента във времето, включително продължителността на прогнозния период. Сумата и моментът са източник на вътрешноприсъща несигурност на приблизителното оценяване и пораждат необходимост от преценка на ръководството при избора на точкова приблизителна оценка, което на свой ред създава възможност за предубеденост на ръководството. Така например, приблизителна счетоводна оценка, която включва прогнозни предположения, може да се отличава с висока степен на субективност, която е възможно да е податлива на предубеденост на ръководството.

Други фактори за вътрешноприсъщ риск (Вж. параграф 16(б))

A79. Степента на субективност, свързана с приблизителната счетоводна оценка оказва влияние върху податливостта на тази приблизителна счетоводна оценка на неправилно отчитане, дължащо се на предубеденост на ръководството или измама други фактори за риск от измама, доколкото те засягат вътрешноприсъщия риск. Така например, когато приблизителната счетоводна оценка е подложена на висока степен на субективност, вероятно тази приблизителна счетоводна оценка ще бъде по-податлива на неправилно отчитане, дължащо се на предубеденост на ръководството или измама и това може да доведе в резултат до широк интервал от възможни резултати от оценяването. Възможно е ръководството да избере точкова приблизителна оценка сред този интервал, която да е неподходяща при конкретните обстоятелства или която да е повлияна по неправомерен начин от непреднамерена или преднамерена предубеденост на ръководството и която вследствие на това да съдържа неправилно отчитане. По отношение на продължаващи одити, индикаторите за възможна предубеденост на ръководството, идентифицирани по време на одита за предходни периоди, може да окажат влияние върху планирането и процедурите по оценяване на риска в текущия период.

Съществени рискове (Вж. параграф 17)

A80. Оценката на одитора за вътрешноприсъщия риск, която взема под внимание степента, в която приблизителната счетоводна оценка е подложена на, или засегната от, несигурност на приблизителното оценяване, сложност, субективност или други фактори за вътрешноприсъщ риск, подпомага одитора при определяне дали някои от идентифицираните и оценени рискове от съществено неправилно отчитане представляват съществен риск.

...

Когато одиторът възнамерява да разчита на оперативната ефективност на уместните контроли (Вж: параграф 19)

A85. Тестването на оперативната ефективност на уместните контроли може да е подходящо, когато вътрешноприсъщият риск е оценен като по-висок по спектъра на вътрешноприсъщия риск, включително по отношение на съществените рискове. Случаят може да е такъв, когато приблизителната счетоводна оценка е подложена на, или засегната от, висока степен на сложност. Когато приблизителната счетоводна оценка е засегната от висока степен на субективност и поради това изисква съществена преценка от страна на ръководството, вътрешноприсъщите ограничения в ефективността на разработването на контролите може да накара одитора да се фокусира в по-голяма степен върху процедурите по същество, отколкото върху тестване на оперативната ефективност на контролите.

...

Цялостна оценка на базата на изпълнените одиторски процедури (Вж. параграф 33)

...

Определяне дали приблизителните счетоводни оценки са разумни или съдържат неправилно отчитане (Вж. параграфи 9, 35)

...

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

Изисквания

Разбиране за групата, нейните компоненти и тяхната среда

17. Одиторът е задължен да установи и оцени рисковете от съществени неправилни отчитания посредством получаването на разбиране за предприятието и неговата среда, за приложимата рамка за финансово отчитане и за системата за вътрешен контрол.⁷ Екипът за ангажимент за групата:

(a) ...

Приложение и друг обяснителен материал

...

Определения

...

Съществен компонент (Вж. параграф 9(м))

...

A6. Екипът за ангажимент за групата може да идентифицира и компонент, за който съществува вероятност да включва значителни рискове от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата поради неговия специфичен характер или ситуация (т.е., ~~рискове, които изискват специално внимание от страна на одитора~~¹⁴⁶). Например, един компонент би могъл да отговаря за валутната търговия и оттам да излага групата на значителен риск от съществени неправилни отчитания, въпреки, че в друго отношение компонентът не е от индивидуална финансова значимост за групата.

...

Разбиране за групата, нейните компоненти и тяхната среда

Въпроси, за които екипът за ангажимент за група получава разбиране (Вж. параграф 17)

¹⁴⁶ МОС 315 (преработен), параграфи 27–29

A23. МОС 315 (преработен 2019 г.) съдържа насоки по въпроси, които одиторът може да вземе под внимание при получаването на разбиране за икономическия сектор, регулаторните и други външни фактори, които касаят предприятието, включително приложимата обща рамка за финансово отчитане; характера на предприятието; целите и стратегиите, и свързаните с тях стопански рискове; и оценяването и прегледа на финансовите резултати от дейността на предприятието.¹⁴⁷ Приложение 2 към този МОС съдържа насоки по въпроси, които са специфични за група, включително процеса на консолидация.

Приложение 2

Примери на въпроси, за които екипът за ангажимент за група получава разбиране

...

Контроли, използвани в цялата група

1. Контролите, използвани в цялата група, могат да включват комбинация от посочените по-долу:
 - регулярни срещи между ръководството на групата и на компонента за обсъждане на развитието на бизнеса и за преглед на резултатите от дейността.
 - ...
 - ~~контролни дейности~~ контроли в рамките на ИТ системата, които са обичайни за всички или за някои компоненти.
 - контроли в рамките на процеса на групата по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол мониторинг върху контролите, включително дейности на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“ и програмите за самооценка.
 - ...

Приложение 5

Задължителни и допълнителни въпроси, включени в писмото с инструкции на екипа за ангажимент за група

Въпроси, които са приложими към планирането на работата на одитора на компонент:

- ...
- ...

Въпроси, които са приложими към изпълнението на работата на одитора на компонент:

¹⁴⁷ МОС 315 (преработен 2019 г.), параграфи ~~A6225–A6449~~ и Приложение 1

- констатациите от дейностите на екипа за ангажимент за групата за тестове на контролите на обработващата система, която е обща за всички или за някои компоненти, и тестовите на контролите, които трябва да бъдат проведени от одитора на компонента.
- ...

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

Въведение

...

Взаимовръзка между МОС 315 (преработен 2019 г.) и МОС 610 (преработен 2013 г.)

...

7. МОС 315 (преработен 2019 г.) адресира начина, по който познанията и опитът на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, биха могли да окажат влияние върху разбирането на външния одитор за предприятието и средата, в която то функционира, за приложимата рамка за финансово отчитане и за системата на предприятието за вътрешен контрол и върху идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания. МОС 315 (преработен 2019 г.)³ обяснява, също така, как ефективната комуникация между вътрешните и външните одитори създава среда, в която външният одитор може да бъде информиран по съществени въпроси, които биха могли да окажат влияние върху неговата работа.

...

Приложение и други пояснителни материали

Определение на функцията „вътрешен одит“ (Вж. параграфи 2, 14(a))

...

- A3. Освен това, лицата в предприятието с оперативни и управленски задължения и отговорности извън звеното за вътрешен одит обикновено биха били изправени пред заплахи за тяхната обективност, които биха попречили те да бъдат третирани като част от функцията „вътрешен одит“ за целите на настоящия МОС, независимо че биха могли да изпълняват контролни контролни дейности, които могат да бъдат тествани в съответствие с МОС 330.¹² Поради тази причина, текущото наблюдение върху контролите, осъществявано от собственика-управител, не би било сметено за равносилно на функция „вътрешен одит“.

...

Оценяване на функцията „вътрешен одит“

...

Прилагане на систематичен и дисциплиниран подход (Вж. параграф 15(в))

A10. Прилагането на систематичен и дисциплиниран подход към планирането, изпълнението, надзора, прегледа и документирането на дейностите отличава дейностите на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, от други контроли контролни дейности по текущо наблюдение, които биха могли да бъдат извършвани в предприятието.

...

A21. Както е обяснено в МОС 315 (преработен 2019 г.),¹⁴⁸ съществените рискове ~~изискват специално внимание от страна на одитора~~ са рискове, оценени близо до горния край на спектъра на вътрешноприсъщия риск и следователно възможността външният одитор да използва работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, по отношение на съществените рискове ще бъде ограничена до процедури, които предполагат ограничени преценки. Освен това, когато рисковете от съществени неправилни отчитания са различни от ниски, използването на работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, взето само по себе си, е малко вероятно да сведе одиторския риск до приемливо ниско ниво и да елиминира необходимостта външният одитор да изпълни някои тестове пряко.

...

МОС 620, *Ползване работата на експерт на одитора*

Приложение и друг пояснителен материал

...

Определяне на необходимостта от експерт на одитора (Вж. параграф 7)

A4. Експертът на одитора може да бъде необходим, за да му съдейства в едно или повече от следните:

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

• ...

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

Материали за приложение и други пояснителни материали

...

Определяне на ключовите одиторски въпроси (Вж. параграфи 9–10)

...

¹⁴⁸ МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 12(л)(е)

Съображения при определяне на тези въпроси, които са изисквали значително внимание от страна на одитора (Вж. параграф 9)

...

Области с по-висок оценен риск от съществени неправилни отчитания или съществени рискове, идентифицирани в съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.) (Вж. параграф 9(а))

...

A20. МОС 315 (преработен 2019 г.) дефинира съществения риск като идентифициран и оценен риск от съществени неправилни отчитания, по отношение на който оценката на вътрешноприсъщия риск е близо до горния край на спектъра на вътрешноприсъщия риск поради степента, в която факторите за вътрешноприсъщ риск оказват влияние върху комбинацията от вероятността от възникване на неправилно отчитане и величината на потенциалното неправилно отчитане в случай че такова възникне който по преценка на одитора изисква специално обмисляне при одита.¹⁴⁹ Областите на съществена преценка от страна на ръководството и значимите необичайни сделки и операции често може да са идентифицирани като съществени рискове. Следователно съществените рискове са често области, които изискват значително внимание от страна на одитора.

...

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

Материали за приложение и други пояснителни материали

...

Прочитане и преценяване на другата информация (Вж. параграфи 14–15)

...

Преценяване дали е налице съществено несъответствие между другата информация и познанията на одитора, придобити по време на одита (Вж. параграф 14(б))

...

A31. Познанията на одитора, придобити по време на одита, включват разбирането на одитора за предприятието и средата, в която то функционира, за приложимата рамка за финансово отчитане и за системата на предприятието за вътрешен контрол включително вътрешния контрол на предприятието, получено в съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.).¹⁵⁰ МОС

¹⁴⁹ МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 12(л)

¹⁵⁰ МОС 315 (преработен 2019 г.), Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда, параграфи 1944–2742

315 (преработен 2019 г.) излага изискваното от одитора разбиране, което включва такива въпроси като получаването на разбиране за:

- (a) организационната структура на предприятието, структурата му на собственост и общо управление и неговия бизнес модел, включително степента, в която бизнес моделът интегрира използването на ИТ;
- (b) съответния отрасъл, регулаторни и други външни фактори;
- (c) уместните оценки, използвани, вътрешно и външно, за оценяване на оценките и прегледа на финансовите резултати от дейността на предприятието;
- ~~(б) естеството на предприятието;~~
- ~~(в) избора и прилагането на счетоводни политики от страна на предприятието;~~
- ~~(г) целите и стратегиите на предприятието;~~

...

Процедури, когато е налице съществено неправилно отчитане във финансовия отчет или когато е необходимо разбирането на одитора за предприятието и средата, в която то функционира да бъде актуализирано (Вж. параграф 20)

A51. По отношение на другата информация, на одитора може да стане известна нова информация, която да има последствия за:

- разбирането на одитора за предприятието и средата, в която то функционира, за приложимата рамка за финансово отчитане и за системата на предприятието за вътрешен контрол и съответно може да е индикация за необходимостта от преработване на направената от одитора оценка на риска.
- ...

...

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 2019 г. 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 2019 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', 'MOC', '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 315 /преработен 2019/ Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания* на International Auditing and Assurance Standards Board, публикуван от International Federation of Accountants (IFAC), през 2019 г. на английски език, е преведен на български език от Института на дипломираните експерт-счетоводители в България през м. юли 2021 г. и се възпроизвежда с разрешението на IFAC. Одобреният текст на *Международен одиторски стандарт 315 /преработен 2019/ Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания* 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 315 /преработен 2019/ Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания*, издание 2019 © 2019 на International Federation of Accountants (IFAC). Всички права запазени.

Текст на български език на *Международен одиторски стандарт 315 /преработен 2019/ Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания*, издание 2019 © 2021 на International Federation of Accountants (IFAC). Всички права запазени.

Оригинално заглавие: International Standard on Auditing (ISA) 315, *Identifying and Assessing the Risks of Material Misstatement*, 2019 Edition

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