

Окончателен текст на стандарта
април 2022 г.

*Международен одиторски стандарт 600
(преработен)*

МОС 600 (преработен)

и

последвали съответни
изменения в други
международни стандарти,
произтичащи от МОС 600
(преработен)



International Auditing
and Assurance
Standards Board

3a IAASB

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

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

IAASB разработва одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност и насоки за използването им от всички професионални счетоводители съгласно публичен процес с участието на Съвета за публичен надзор, който осъществява надзор над дейността на IAASB, както и на Съвещателната консултативна група на IAASB, която изразява мнения и внася предложения с оглед отразяване на обществения интерес при разработването на стандартите и насоките. Структурите и процесите, които подпомагат дейността на IAASB се подкрепят от Международната федерация на счетоводителите - International Federation of Accountants (IFAC).

СЪДЪРЖАНИЕ

	стр.
МОС 600 (преработен), Конкретни съображения – одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)	4
Последвали съответни изменения в други международни стандарти	78

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 600 (преработен), **КОНКРЕТНИ СЪОБРАЖЕНИЯ – ОДИТИ НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ НА ГРУПА (ВКЛЮЧИТЕЛНО ПОЛЗВАНЕ РАБОТАТА НА ОДИТОРИ НА КОМПОНЕНТИ)**

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2023 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	
Обхват на настоящия МОС	1–11
Дата на влизане в сила	12
Цели	13
Дефиниции	14–15
Изисквания	
Отговорности на ръководството за управляване на качеството и за постигане на качество при одит на група	Error! Bookmark not defined.
Приемане и продължаване на ангажимент	11–21
Обща стратегия за одита на групата и план за одита на групата	22–29
Разбиране за групата и средата, в която тя функционира, приложимата рамка за финансово отчитане и системата за вътрешен контрол на групата.....	30–32
Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания ..	33–34
Ниво на същественост	35–36
Отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания	37–44
Оценяване комуникациите на одиторите на компоненти и адекватността на тяхната работа	45–48
Последващи събития	49–50
Оценяване на достатъчността и уместността на получените одиторски доказателства	51–52
Одиторски доклад	53
Комуникация с ръководството на групата и лицата, натоварени с общо управление на групата	54–58
Документация	59
Материали за приложение и други пояснителни материали	
Обхват на настоящия МОС	A1–A18

Дефиниции	A19–A28
Отговорности на ръководството за управляване на качеството и за постигане на качество при одит на група	A29–A31
Приемане и продължаване на ангажимент	A32–A46
Обща стратегия за одита на групата и план за одита на групата	A47–A87
Разбиране за групата и средата, в която тя функционира, приложимата рамка за финансово отчитане и системата за вътрешен контрол на групата.....	A88–A107
Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания ..	A108–A115
Ниво на същественост	A116–A123
Отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания	A124–A143
Оценяване комуникациите на одиторите на компоненти и адекватността на тяхната работа	A144–A149
Последващи събития	A150
Оценяване на достатъчността и уместността на получените одиторски доказателства	A151–A156
Одиторски доклад	A157–A158
Комуникация с ръководството на групата и лицата, натоварени с общо управление на групата	A159–A165

Международен одиторски стандарт (МОС) 600 (преработен), *Конкретни съображения – одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)*, следва да бъде разглеждан заедно с МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*.

Документация	A166–A182
--------------------	-----------

Приложение 1: Пример за доклад на независимия одитор, когато одиторът на групата не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, на които да базира одиторското мнение за групата

Приложение 2: Разбиране на системата за вътрешен контрол на групата

Приложение 3: Примери за събития или условия, които може да породят рискове от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Международните одиторски стандарти (МОС) са приложими по отношение одита на финансовите отчети на група (одит на група). Настоящият МОС разглежда конкретните съображения, които са приложими по отношение одита на група, включително в тези случаи, когато участват одитори на компоненти. Изискванията и насоките в настоящия МОС препращат към, или разширяват, прилагането на други уместни МОС спрямо одита на група, в частност МОС 220 (преработен),¹ МОС 230,² МОС 300,³ МОС 315 (преработен 2019 г.)⁴ и МОС 330.⁵ (Вж. параграфи А1–А2)
2. Финансовият отчет на група включва финансовата информация на повече от едно предприятие или бизнес единица посредством процес на консолидация, съгласно описаното в параграф 14(к). Терминът „процес на консолидация“, използван в настоящия МОС, се отнася не само до изготвянето на консолидиран финансов отчет в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане, но и до представянето на комбинирани финансови отчети и обединяването/обобщаването на финансовата информация на предприятия или бизнес единици, като клонове или подразделения. (Вж. параграфи А3–А5, А27)
3. Както е обяснено в МОС 220 (преработен),⁶ настоящият МОС, адаптиран при необходимост съобразно конкретните обстоятелства, може да бъде използван също и при одит на финансови отчети, различен от одит на група, когато екипът по ангажимента включва лица от друга фирма. Така например, настоящият МОС може да е от полза при ангажирането на такова лице, което да присъства на инвентаризация, да инспектира недвижим имот, машини или съоръжения, или да изпълни одиторски процедури в център за споделени услуги в отдалечено местоположение.

Групи и компоненти

4. Групата може да бъде организирана по различни начини. Така например, група може да е организирана по юридически или други лица (например, предприятие майка и едно или повече дъщерни предприятия, съвместни предприятия или инвестиции, отчитани счетоводно по метода на собствения капитал). Като алтернатива, групата може да е организирана по географски принцип, по други икономически единици (включително клонове или подразделения) или по функции или стопански дейности. В настоящия МОС тези различни форми на организация се наричат общо „предприятия или бизнес единици“. (Вж. параграф А6)
5. Одиторът на групата определя подходящия подход по отношение планирането и изпълнението на одиторски процедури, за да отговори на оценените рискове от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата. За тази цел одиторът на групата използва професионална преценка при определяне на компонентите, в които ще бъде извършена одиторска работа. Това решение се базира на разбирането на одитора на групата

¹ МОС 220 (преработен), *Управление на качеството на одита на финансови отчети*

² МОС 230, *Одиторска документация*

³ МОС 300, *Планиране на одита на финансови отчети*

⁴ МОС 315 (преработен 2019 г.), *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания*

⁵ МОС 330, *Одиторски процедури в отговор на оценените рискове*

⁶ МОС 220 (преработен), параграф А1

за групата и средата, в която тя функционира, както и на други фактори, като например, възможността одиторските процедури да бъдат изпълнени централизирано, наличието на центрове за споделени услуги или съществуването на общи информационни системи и вътрешен контрол. (Вж. параграфи А7–А9)

Участие на одиторите на компоненти

6. МОС 220 (преработен)⁷ изиска съдружникът, отговорен за ангажимента, да определи, че достатъчни и подходящи ресурси за изпълнението на ангажимента са своевременно насочени или предоставени на разположение на екипа по ангажимента. При одит на група тези ресурси може да включват одиторите на компоненти. Следователно настоящият МОС изисква одиторът на групата да определи естеството, времето и степента на участието на одиторите на компоненти.
7. Одиторът на групата може да ангажира одиторите на компоненти да предоставят информация или да извършат одиторска работа, за да се изпълнят изискванията на настоящия МОС. Възможно е одиторите на компоненти да имат по-голям опит и по-задълбочени познания за компонентите и средата, в която те функционират (включително местно законодателство и нормативни разпоредби, бизнес практики, език и култура), отколкото одиторът на групата. Съответно, одиторите на компоненти са в състояние и често биват ангажирани за участие във всички фази на одита на групата. (Вж. параграфи А10–А11)
8. Одиторският риск е функция на рисковете от съществени неправилни отчитания и риска на разкритията.⁸ Рискът на разкритията при одит на група включва риска одитор на компонент да не разкрие неправилно отчитане във финансовата информация на компонента, което би могло да причини съществено неправилно отчитане във финансовия отчет на групата, а одиторът на групата може да не разкрие това неправилно отчитане. Съответно настоящият МОС изисква достатъчно и подходящо участие на съдружника, отговорен за ангажимента за групата или съобразно случая - одитора на групата - в работата на одиторите на компоненти и акцентира върху важното значение на двустранната комуникация между одитора на групата и одиторите на компоненти. В допълнение настоящият МОС пояснява въпросите, които одиторът на групата взема под внимание, когато определя естеството, времето на изпълнение и обхвата на ръководството и надзора над одиторите на компоненти и прегледа на извършваната от тях работа. (Вж. параграфи А12–А13)

Професионален скептицизъм

9. В съответствие с МОС 200,⁹ от екипа по ангажимента се изисква да планира и изпълни одита на групата с професионален скептицизъм, както и да използва професионална преценка. Подходящото упражняване на професионален скептицизъм може да бъде демонстрирано посредством действията и комуникациите на екипа по ангажимента, включително подчертаването на важното значение на това всеки член на екипа по ангажимента да упражнява професионален скептицизъм по време на целия одит на групата. Такива действия и комуникации може да включват специфични стъпки, намаляващи пречките, които биха могли

⁷ МОС 220 (преработен), параграф 25

⁸ МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*, параграф А34

⁹ МОС 200, параграфи 15–16

да навредят на подходящото упражняване на професионален скептицизъм. (Вж. параграфи A14–A18)

Съразмерност на прилагането (възможност мащабът да се променя съобразно потребностите)

10. Настоящият МОС е предвиден да се прилага по отношение на всички одити на групи, независимо от техния обем и сложност. Изискванията на настоящия МОС, обаче, са предвидени да бъдат прилагани в контекста на естеството и обстоятелствата на всеки конкретен одит на група. Така например, когато одитът на групата се извършва изцяло от одитора на групата, някои изисквания в настоящия МОС не са приложими, тъй като са под условие участието на одиторите на компоненти. Случаят може да е такъв, когато одиторът на групата е в състояние да изпълни одиторските процедури централизирано или да изпълни процедурите в компонентите, без участието на одиторите на компонентите. Насоките в параграфи A119 и A120 също може да са полезни при прилагането на настоящия МОС при такива обстоятелства.

Отговорности на съдружника, отговорен за ангажимента за групата и на одитора на групата

11. Съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, носи крайната отговорност и следователно може да бъде държан отговорен за спазване изискванията на настоящия МОС. Изразът „съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, следва да поеме отговорност за...” или „одиторът на групата следва да поеме отговорност за ...“ се използва по отношение на тези изисквания, при които на съдружника, отговорен за ангажимента за групата, или съответно на одитора на групата, е разрешено да възложи разработването или изпълнението на процедури, задачи или действия на други членове на екипа по ангажимента, включително одитори на компоненти, с подходящи умения или подходящ опит. По отношение на други изисквания, настоящият МОС изрично предполага съответното изискване или отговорност да бъдат изпълнени от съдружника, отговорен за ангажимента за групата, или съответно от одитора на групата, като съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, или одиторът на групата, може да получава информация от фирмата или от други членове на екипа по ангажимента. (Вж. параграф A29)

Дата на влизане в сила

12. Настоящият МОС е в сила за одити на финансови отчети на групи за периоди, започващи на или след 15 декември 2023 г.

Цели

13. Целите на одитора са:
 - (а) по отношение приемането и продължаването на ангажимент за одит на група – да определи дали може разумно да се очаква да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да се осигури база за формиране на мнение относно финансовия отчет на групата;
 - (б) да идентифицира и оцени рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата, независимо дали дължащи се на измама или грешка, и да планира и изпълни допълнителни одиторски процедури, за да отговори по подходящ начин на така оценените рискове;

- (в) да участва в достатъчна степен и по подходящ начин в работата на одиторите на компоненти по време на целия одит на групата, включително ясно да комуникира относно времето на изпълнение и обхвата на тяхната работа, и да оцени резултатите от тази работа; и
- (г) да оцени дали в резултат на изпълнените одиторски процедури са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, включително по отношение работата, извършена от одиторите на компоненти, като база за формиране на мнение относно финансовия отчет на групата.

Дефиниции

14. За целите на настоящия МОС, следните термини имат значението, дадено им по-долу:

- (а) Риск при обединяване на финансова информация – вероятността съвкупността на некоригираните и неразкрити неправилни отчитания да надвишава нивото на същественост за финансовия отчет като цяло. (Вж. параграф A19)
- (б) Компонент – предприятие, бизнес единица, функция/звено, стопанска дейност или някаква комбинация от тях, определена от одитора на групата за целите на планирането и изпълнението на одиторски процедури при одит на група. (Вж. параграф A20)
- (в) Одитор на компонент – одитор, който изпълнява одиторска работа, отнасяща се до компонент за целите на одита на група. Одиторът на компонент е част от екипа по ангажимента¹⁰ за одит на група. (Вж. параграфи A21–A23)
- (г) Ръководство на компонент – ръководството, отговорно за компонента. (Вж. параграф A24)
- (д) Ниво на същественост на изпълнението за компонент – сума, определена от одитора на групата с цел намаляване на риска при обединяване на финансова информация до подходящо ниско ниво за целите на планирането и изпълнението на одиторски процедури по отношение на компонент.
- (е) Група – отчитащо се предприятие, за което се изготвя финансов отчет на група.
- (ж) Одит на група – одитът на финансовия отчет на група.
- (з) Одитор на група – Съдружникът, отговорен за ангажимента за групата и членовете на екипа по ангажимента, различни от одиторите на компоненти. Одиторът на групата е отговорен за:
 - (i) определянето на общата стратегия за одита на групата и плана за одита на групата;
 - (ii) ръководството и надзора над одиторите на компоненти и прегледа на извършената от тях работа;
 - (iii) оценяването на заключенията, изведени от получените одиторски доказателства като база за формиране на мнение относно финансовия отчет на групата.
- (и) Одиторско мнение за групата – одиторското мнение относно финансовия отчет на групата.

¹⁰ МОС 220 (преработен), параграф 12(г)

- (й) Съдружник, отговорен за ангажимент за група – съдружникът, отговорен за ангажимента ¹¹ който носи отговорност за одита на групата. (Вж. параграф А25)
 - (к) Финансов отчет на група – финансов отчет, който включва финансовата информация на повече от едно предприятие или бизнес единица посредством процес на консолидация. За целите на настоящия МОС, процесът на консолидация включва: (Вж. параграфи А26–А28)
 - (i) консолидация, пропорционална консолидация или счетоводно отчитане по метода на собствения капитал;
 - (ii) представянето в комбиниран финансов отчет на финансовата информация на предприятия или бизнес единици, които нямат предприятие майка, но са под общ контрол или общо ръководство; или
 - (iii) обединяване/обобщаване на финансовата информация на предприятия или бизнес единици, като клонове или подразделения.
 - (л) Ръководство на група – ръководството, отговорно за изготвянето на финансовия отчет на групата.
 - (м) Ниво на същественост на изпълнението за група – нивото на същественост на изпълнението ¹² по отношение на финансовия отчет на групата като цяло, определено от одитора на групата.
15. Препратка в настоящия МОС към „приложимата рамка за финансово отчитане“ означава рамката за финансово отчитане, която е приложима по отношение на финансовия отчет на групата.

Изисквания

Отговорности на ръководството за управляване на качеството и за постигане на качество при одит на група

16. При прилагането на МОС 220 (преработен),¹³ от съдружника, отговорен за ангажимента за групата, се изисква да поеме цялостната отговорност за управляване на качеството и за постигане на качество при ангажимента за одит на групата. Извършвайки това, съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, следва: (Вж. параграфи А29–А30)
- (а) да поеме отговорност за създаването на среда за ангажимента за одит на групата, която да акцентира върху очакваното от членовете на екипа по ангажимента поведение. (Вж. параграф А31)
 - (б) в достатъчна степен и по подходящ начин да участва по време на целия ангажимент за одит на групата, включително в работата на одиторите на компоненти, така че съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, да разполага с база да определи дали направените съществени преценки и заключенията, до които е достигнато, са подходящи, имайки предвид естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит на групата.

¹¹ МОС 220 (преработен), параграф 12(а)

¹² МОС 320, *Ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита*, параграфи 9 и 11

¹³ МОС 220 (преработен), параграф 13

Приемане и продължаване на ангажимент

17. Преди да приеме или продължи ангажимент за одит на група, съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, следва да определи дали може разумно да се очаква да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, които да осигурят база за формиране на мнение относно финансовия отчет на групата. (Вж. параграфи А32–А35)
18. Ако след приемането или продължаването на ангажимент за одит на група съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, достигне до заключение че достатъчни и уместни одиторски доказателства не могат да бъдат получени, съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, следва да прецени възможния ефект по отношение одита на групата. (Вж. параграф А36)

Условия на ангажимента

19. Прилагайки МОС 210,¹⁴ одиторът на групата следва да получи съгласието на ръководството на групата, че то потвърждава и разбира своята отговорност да предостави на екипа по ангажимента: (вж. параграф А37)
 - (а) достъп до цялата информация, която е известна на ръководството на групата и която има отношение към изготвянето на финансовия отчет на групата, като например, регистри, документация и други факти и обстоятелства;
 - (б) допълнителна информация, която екипът по ангажимента може да поиска от ръководството на групата или ръководствата на компонентите за целите на одита на групата; и
 - (в) неограничен достъп до лица в рамките на групата, от които екипът по ангажимента прецени, че е необходимо да получи одиторски доказателства.

Ограничения върху достъпа до информация или лица извън контрола на ръководството на групата

20. Ако съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, достигне до заключение че ръководството на групата не може да предостави на екипа по ангажимента достъп до информация или неограничен достъп до лица в рамките на групата поради ограничения, които са извън контрола на ръководството на групата, съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, следва да прецени възможния ефект по отношение одита на групата. (Вж. параграфи А38–А46)

Ограничения върху достъпа до информация или лица, наложени от ръководството на групата

21. Ако съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, достигне до заключение че: (вж. параграфи А43–А46)
 - (а) няма да е възможно одиторът на групата да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства поради ограничения, наложени от ръководството на групата; и
 - (б) възможният ефект от това ограничение ще доведе до отказ от изразяване на мнение относно финансовия отчет на групата,
 съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, следва или:

¹⁴ МОС 210, *Договаряне на условията на одиторските ангажименти*, параграфи 6(б) и 8(б)

- (i) в случай на първоначален ангажимент, да не приема ангажимента, или, в случай на повтарящ се ангажимент, да се оттегли от ангажимента, когато оттеглянето е възможно съгласно приложимия закон или нормативна разпоредба; или
- (ii) когато закон или нормативна разпоредба забранява на одитора да откаже ангажимента или когато оттеглянето от ангажимента не е възможно на друго основание, след като е извършил одита на финансовия отчет на групата до степента, в която е възможно, да откаже изразяване на мнение относно финансовия отчет на групата.

Обща стратегия за одита на групата и план за одита на групата

22. Прилагайки МОС 300,¹⁵ одиторът на групата следва да определи и при необходимост да актуализира общата стратегия за одита на групата и плана за одита на групата. Извършвайки това одиторът на групата следва да определи: (Вж. параграфи A47–A50)
- (a) компонентите, по отношение на които ще бъде извършвана одиторска работа; и (вж. параграф A51)
 - (б) ресурсите, необходими за изпълнение на ангажимента за одит на групата, включително естеството, времето и степента, в която ще участват одиторите на компоненти. (Вж. параграфи A52–A56)

Съображения, когато участват одитори на компоненти

23. При определянето на общата стратегия за одита на групата и плана за одита на групата съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, следва да оцени дали одиторът на групата ще бъде в състояние да участва в достатъчна степен и по подходящ начин в работата на одитора на компонента. (Вж. параграф A57)
24. Като част от оценяването съгласно параграф 23, одиторът на групата следва да изиска одиторът на компонента да потвърди, че ще сътрудничи с одитора на групата, включително дали одиторът на компонента ще изпълни работата, която одиторът на групата е поискал да бъде извършена. (Вж. параграф A58)

Приложими етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта

25. Прилагайки МОС 220 (преработен),¹⁶ съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, следва да поеме отговорност за това: (вж. параграфи A59–A60, A87)
- (a) одиторите на компоненти да бъдат запознати със съответните етични изисквания, които са приложими, имайки предвид естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит на групата; и
 - (б) да се потвърди дали одиторите на компоненти разбират и ще спазват съответните етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта, които са приложими по отношение ангажимента за одит на групата.

¹⁵ МОС 300, параграфи 7–10A

¹⁶ МОС 220 (преработен), параграф 17

Ресурси за ангажимента

26. Прилагайки МОС 220 (преработен),¹⁷ съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, следва: (вж. параграфи А61–А68)
 - (а) да определи, че одиторите на компоненти разполагат с подходящата компетентност и способности, включително достатъчно време, да изпълнят възложените им одиторски процедури в компонента; и
 - (б) ако информацията относно резултатите от процеса по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците или външни инспекции, отнасящи се до одитора на компонента, е била осигурена от фирмата на одитора на групата или е била по друг начин предоставена на разположение на съдружника, отговорен за ангажимента за групата, да определи уместността на тази информация за определянето от страна на одитора на групата, изисквано от параграф 26(а).
27. Одиторът на групата следва да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства във връзка с работата, която трябва да бъде извършена в компонента, без участието на одитора на компонента, в случай че:
 - (а) одиторът на компонента не спазва съответните етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта, които са приложими по отношение на ангажимента за одит на групата;¹⁸ или (вж. параграфи А69–А70)
 - (б) съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, има сериозни опасения относно въпросите в параграфи 23–26. (Вж. параграф А71)

Изпълнение на ангажимента

28. Прилагайки МОС 220 (преработен),¹⁹ съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, следва да поеме отговорност за естеството, времето на изпълнение и обхвата на ръководството и надзора над одиторите на компоненти и за прегледа на извършената от тях, вземайки под внимание: (вж. параграфи А72–А77)
 - (а) областите с оценени по-високо рискове от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата или съществени рискове, идентифицирани в съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.); и
 - (б) области при одита на финансовия отчет на групата, които включват съществена преценка.

Комуникации с одиторите на компоненти

29. Одиторът на групата следва да комуникира с одиторите на компоненти техните съответни отговорности и очакванията на одитора на групата, включително очакването комуникациите между одитора на групата и одиторите на компоненти да се осъществяват в подходящ момент по време на целия одит на групата. (Вж. параграфи А78–А87)

¹⁷ МОС 220 (преработен), параграфи 25–26

¹⁸ МОС 200, параграф 14

¹⁹ МОС 220 (преработен), параграф 29

Разбиране за групата и средата, в която тя функционира, приложимата рамка за финансово отчитане и системата за вътрешен контрол на групата

30. Прилагайки МОС 315 (преработен 2019 г.),²⁰ одиторът на групата следва да поеме отговорност за получаване на разбиране относно следното: (вж. параграфи А88–А92)

- (а) групата и средата, в която тя функционира, включително: (вж. параграфи А93–А95)
 - (i) организационната структура на групата и нейния бизнес модел, включително:
 - а. местоположенията, в които групата осъществява своите операции или дейност;
 - б. естеството на операциите или дейността на групата и степента, в която те са сходни в рамките на цялата група; и
 - в. степента, в която бизнес моделът на групата включва използването на информационни технологии (ИТ);
 - (ii) регулаторните фактори, оказващи влияние върху предприятията и бизнес единиците в групата; и
 - (iii) оценките, използвани във вътрешен и външен аспект, за оценяване на финансовите резултати от дейността на предприятията или бизнес единиците;
- (б) приложимата рамка за финансово отчитане и последователността на счетоводните политики и практики в рамките на цялата група; и
- (в) системата за вътрешен контрол на групата, включително:
 - (i) естеството и степента на унифициране на контролите; (вж. параграфи А96–А99, А102)
 - (ii) дали и ако да – как – групата централизира дейностите, имащи отношение към финансовото отчитане; (вж. параграфи А100–А102)
 - (iii) използвания от групата процес на консолидация, включително подконсолидации, ако има такива, и консолидационните корекции; и
 - (iv) как ръководството на групата комуникира съществените въпроси, които подкрепят изготвянето на финансовия отчет на групата и свързаните с това финансово-отчетни отговорности в информационната система и други компоненти на системата за вътрешен контрол на групата до ръководството на предприятията или бизнес единиците. (Вж. параграфи А103–А105)

Съображения, когато участват одитори на компоненти

31. Одиторът на групата следва да комуникира своевременно до одиторите на компоненти: (вж. параграф А106)

- (а) въпроси, които одиторът на групата определя като уместни, когато одиторът на компонент разработва или изпълнява процедури за оценка на риска за целите на одита на групата;

²⁰ МОС 315 (преработен 2019 г.), параграфи 19–27

- (б) прилагайки МОС 550,²¹ взаимоотношения или сделки и операции със свързани лица, идентифицирани от ръководството на групата, както и други свързани лица, известни на одитора на групата, които имат отношение към работата на одитора на компонента; и (вж. параграф А107)
 - (в) прилагайки МОС 570 (преработен),²² събития или условия, идентифицирани от ръководството на групата или одитора на групата, които биха могли да породят значителни съмнения в способността на групата да продължи да функционира като действащо предприятие и които имат отношение към работата на одитора на компонента.
32. Одиторът на групата следва да изиска одиторите на компоненти своевременно да комуникират:
- (а) свързани с финансовата информация на компонента въпроси, които одиторът на компонента определя като имащи отношение към идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата, независимо дали дължащи се на измама или грешка;
 - (б) взаимоотношения със свързани лица, които преди това не са били идентифицирани от ръководството на групата или одитора на групата; и (вж. параграф А107)
 - (в) събития или условия, идентифицирани от одитора на компонента, които биха могли да породят значителни съмнения в способността на групата да продължи да функционира като действащо предприятие.

Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания

33. Прилагайки МОС 315 (преработен 2019 г.),²³ на базата на разбирането, получено съгласно параграф 30, одиторът на групата следва да поеме отговорност за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата, включително по отношение процеса на консолидация. (Вж. параграфи А108–А113)

Съображения, когато участват одитори на компоненти

34. Прилагайки МОС 315 (преработен 2019 г.),²⁴ одиторът на групата следва да оцени дали одиторските доказателства, получени в резултат на процедурите за оценка на риска, изпълнени от одитора на групата и одиторите на компонентите, предоставят подходяща база за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата. (Вж. параграфи А114–А115)

Ниво на същественост

35. Прилагайки МОС 320²⁵ и МОС 450,²⁶ когато класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания във финансовия отчет на групата са разбити по компоненти, за целите на

²¹ МОС 550, *Свързани лица*, параграф 17

²² МОС 570 (преработен), *Действащо предприятие*

²³ МОС 315 (преработен 2019 г.), параграфи 28–34

²⁴ МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 35

²⁵ МОС 320, параграф 11

²⁶ МОС 450, *Оценка на неправилни отчитания, идентифицирани по време на одита*, параграф 5

планирането и изпълнението на одиторски процедури, одиторът на групата следва да определи:

- (а) ниво на същественост на изпълнението за компонента. С цел адресиране на риска при обединяване на финансова информация, тази сума следва да е по-малка от нивото на същественост на изпълнението за групата. (Вж. параграфи A116–A120)
- (б) прага, над който идентифицираните във финансовата информация на компонента неправилни отчитания трябва да бъдат комуникирани до одитора на групата. Този праг не следва да надвишава сумата, считана за очевидно незначителна за финансовия отчет на групата. (Вж. параграф A121)

Съображения, когато участват одитори на компоненти

- 36. Одиторът на групата следва да комуникира до одитора на компонента сумите, определени в съответствие с параграф 35. (Вж. параграфи: A122–A123)

Отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания

- 37. Прилагайки МОС 330,²⁷ одиторът на групата следва да поеме отговорност за естеството, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури, които да бъдат изпълнени, включително определянето на компонентите, в които да бъдат изпълнени допълнителни одиторски процедури, както и за естеството, времето на изпълнение и обхвата на работата, която да бъде извършена в тези компоненти. (Вж. параграфи A124–A139)

Процес на консолидация

- 38. Одиторът на групата следва да поеме отговорност за разработването и изпълнението на допълнителни одиторски процедури, за да се отговори на оценените рискове от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата, произтичащи от процеса на консолидация. Това следва да включва: (вж. параграф A140)
 - (а) оценяване дали всички предприятия и бизнес единици са били включени във финансовия отчет на групата съгласно изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане и в случай че е приложимо, разработване и изпълнение на допълнителни одиторски процедури по подконсолидациите;
 - (б) оценяване на уместността, пълнотата и точността на корекциите и прекласификациите при консолидацията; (Вж. параграф A141)
 - (в) оценяване дали преценките на ръководството, направени в процеса на консолидация, пораждат индикации за възможна предубеденост на ръководството; и
 - (г) отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, произтичащи от процеса на консолидация.
- 39. В случай че финансовата информация на предприятие или бизнес единица не е била изготвена в съответствие със същите счетоводни политики, приложени спрямо финансовия отчет на групата, одиторът на групата следва да оцени дали тази финансова информация е била подходящо коригирана за целите на изготвянето и представянето на финансовия отчет на групата.

²⁷ МОС 330, параграфи 6–7

40. Ако финансовият отчет на групата включва финансова информация на предприятие или бизнес единица с край на финансово-отчетния период, който се различава от този на групата, одиторът на групата следва да поеме отговорност за оценяване дали по отношение на тази финансова информация са били направени подходящите корекции в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.

Съображения, когато участват одитори на компоненти

41. Когато одиторът на групата ангажира одитори на компоненти при разработването или изпълнението на допълнителни одиторски процедури, одиторът на групата следва да комуникира с одитора на компонента във връзка с въпросите, които одиторът на групата или одиторът на компонента определят като имащи отношение към разработването на отговорите на оценените рискове от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата.
42. По отношение на области с по-високо оценени рискове от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата или съществени рискове, идентифицирани в съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.), относно които одиторът на компонента определя допълнителните одиторски процедури, които ще бъдат изпълнявани, одиторът на групата следва да оцени уместността на разработването и изпълнението на тези допълнителни одиторски процедури. (Вж. параграф A142)
43. Когато одитори на компоненти изпълняват допълнителни одиторски процедури в процеса на консолидация, включително по подконсолидациите, одиторът на групата следва да определи естеството и обхвата на ръководството и надзора над одиторите на компонентите и прегледа на извършваната от тях работа. (Вж. параграф A143)
44. Одиторът на групата следва да определи дали финансовата информация, идентифицирана в комуникацията на одитора на компонента (вж. параграф 45(а)), е финансовата информация, която е включена във финансовия отчет на групата.

Оценяване комуникациите на одиторите на компоненти и адекватността на тяхната работа

45. Одиторът на групата следва да изиска одиторът на компонента да комуникира въпроси, имащи отношение към заключението на одитора на групата във връзка с одита на групата. Такава комуникация следва да включва: (вж. параграф A144)
- (а) идентификация на финансовата информация, относно която от одитора на компонента е било поискано да изпълни одиторски процедури;
 - (б) дали одиторът на компонента е извършил работата, поискана от одитора на групата;
 - (в) дали одиторът на компонента е спазил съответните етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта, които са приложими по отношение ангажимента за одит на групата;
 - (г) информация относно случаи на неспазване на изискванията на закони или нормативни разпоредби;
 - (д) коригирани и некоригирани неправилни отчитания във финансовата информация на компонента, идентифицирани от одитора на компонента, които са над прага, комуникиран от одитора на групата в съответствие с параграф 36; (вж. параграф A145)
 - (е) индикации за възможна предубеденост на ръководството;

- (ж) описание на недостатъци в системата за вътрешен контрол, идентифицирани във връзка с изпълнените одиторски процедури;
 - (з) измама или подозрение за измама с участието на ръководството на компонента, служители, които играят съществена роля в системата за вътрешен контрол на групата в компонента или на други лица, когато измамата е довело до съществено неправилно отчитане във финансовата информация на компонента;
 - (и) други съществени въпроси, които одиторът на компонента е комуникирал или очаква да комуникира до ръководството на компонента или лицата, натоварени с общо управление на компонента;
 - (й) други въпроси, които е възможно да имат отношение към одита на групата или към които одиторът на компонента определя, че е подходящо да привлече вниманието на одитора на групата, включително изключения, забелязани в писмените изявления, които одиторът на компонента е поискал от ръководството на компонента; и
 - (к) цялостните констатации или заключения на одитора на компонента. (Вж. параграф A146)
46. Одиторът на групата следва:
- (а) да обсъди съществените въпроси, възникнали в резултат на комуникациите с одитора на компонента, включително тези в съответствие с параграф 45, с одитора на компонента, ръководството на компонента или ръководството на групата, в зависимост от това, кое е целесъобразно; и
 - (б) да оцени дали комуникациите с одитора на компонента са адекватни за целите на одитора на групата. В случай че тези комуникации не са адекватни за целите на одитора на групата, одиторът на групата следва да прецени последствията по отношение одита на групата. (Вж. параграф A147)
47. Одиторът на групата следва да определи дали и степента, в която е необходимо да направи допълнителен преглед на одиторската документация на одитора на компонента. Когато взема това решение одиторът на групата следва да разгледа: (вж. параграфи A148–A149)
- (а) естеството, времето на изпълнение и обхвата на работата, извършена от одитора на компонента;
 - (б) компетентността и способностите на одитора на компонента, определени в съответствие с параграф 26(а); и
 - (в) ръководството и надзора над одитора на компонента и прегледа на извършената от него работа.
48. Ако одиторът на групата достигне до заключение, че работата на одитора на компонента не е адекватна за целите на одитора на групата, одиторът на групата следва да определи какви допълнителни одиторски процедури трябва да бъдат изпълнени и дали те трябва да бъдат изпълнени от одитора на компонента или от одитора на групата.

Последващи събития

49. Прилагайки МОС 560,²⁸ одиторът на групата следва да поеме отговорност за изпълнението на

²⁸ МОС 560, *Последващи събития*, параграфи 6–7

процедури, включително изискване, съобразно случая, одиторите на компоненти да изпълнят процедури, разработени, за да идентифицират събития, които е възможно да изискват корекция или оповестяване във финансовия отчет на групата. (Вж. параграф A150)

Съображения, когато участват одитори на компоненти

50. Одиторът на групата следва да изиска одиторите на компоненти да уведомят одитора на групата, в случай че им станат известни последващи събития, които е възможно да изискват корекция или оповестяване във финансовия отчет на групата. (Вж. параграф A150)

Оценяване на достатъчността и уместността на получените одиторски доказателства

51. Прилагайки МОС 330,²⁹ одиторът на групата следва да оцени дали в резултат на изпълнените одиторски процедури, включително в резултат на работата, извършена от одитори на компоненти, са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, върху които да базира одиторското мнение за групата. (Вж. параграфи A151–A155)
52. Съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, следва да оцени ефекта върху одиторското мнение за групата от некоригирани неправилни отчитания (независимо дали идентифицирани от одитора на групата или комуникирани от одитори на компоненти), както и от случаи, когато е съществувала невъзможност да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства. (Вж. параграф A156)

Одиторски доклад

53. Одиторският доклад върху финансовия отчет на групата не следва да се позовава на одитор на компонент, освен ако закон или нормативна разпоредба не изисква включването на такова позоваване. Ако такова позоваване се изисква от закон или нормативна разпоредба, одиторският доклад следва да посочва, че позоваването не намалява отговорността на съдружника, отговорен за ангажимента за групата, или на фирмата на съдружника, отговорен за ангажимента за групата, за одиторското мнение за групата. (Вж. параграфи A157–A158)

Комуникация с ръководството на групата и лицата, натоварени с общо управление на групата

Комуникация с ръководството на групата

54. Одиторът на групата следва да комуникира с ръководството на групата общ преглед на планирания обхват и време на изпълнение на одита, включително общ преглед на работата, която ще бъде извършена в компоненти на групата. (Вж. параграф A159)
55. Ако одиторът на групата идентифицира случай на измама или одитор на компонент привлече вниманието му към такъв случай; (вж. параграф 45(з)) или информация сочи, че е възможно да е налице случай на измама, одиторът на групата следва своевременно да комуникира това до подходящото ниво на ръководството на групата, за да информира лицата, носещи основната отговорност за предотвратяване и разкриване на измами, за въпроси, имащи отношение към техните отговорности. (Вж. параграф A160)
56. От одитора на компонент може да се изисква по силата на закон, нормативна разпоредба или на друго основание да изрази одиторско мнение относно финансовия отчет на предприятие

²⁹ МОС 330, параграф 26

или бизнес единица, която формира част от групата. В такъв случай одиторът на групата следва да изиска ръководството на групата да информира ръководството на предприятието или бизнес единицата за всеки въпрос, който стане известен на одитора на групата и който може да е съществен за финансовия отчет на предприятието или бизнес единицата, но който е възможно да не е известен на ръководството на това предприятие или бизнес единица. Ако ръководството на групата откаже да комуникира въпроса до ръководството на предприятието или бизнес единицата, одиторът на групата следва да обсъди въпроса с лицата, натоварени с общо управление на групата. В случай че въпросът остане неразрешен, одиторът на групата, спазвайки юридическа и професионална поверителност, следва да прецени дали да посъветва одитора на компонента да не издава одиторския доклад върху финансовия отчет на предприятието или бизнес единицата до разрешаването на съответния въпрос. (Вж. параграфи A161–A162)

Комуникация с лицата, натоварени с общо управление на групата

57. Одиторът на групата следва да комуникира следните въпроси с лицата, натоварени с общо управление на групата, в допълнение към въпросите, изисквани от МОС 260 (преработен)³⁰ и други МОС: (вж. параграф A163)
- (а) общ преглед на работата, която ще бъде извършена в компонентите на групата и естеството на планираното участие на одитора на групата в работата, която ще бъде извършена от одиторите на компоненти. (Вж. параграф A164)
 - (б) случаи, при които извършеният от одитора на групата преглед на работата на одитор на компонент е породил опасения относно качеството на работата на този одитор на компонент и как одиторът на групата е адресирал тези опасения.
 - (в) ограничения върху обхвата на одита на групата, например, съществени въпроси, свързани с ограничения на достъпа до лица или информация.
 - (г) измама или подозирана измама с участието на ръководството на групата, ръководството на компонент, служители, които играят съществена роля в системата за вътрешен контрол на групата или други лица, когато измамата е довела до съществено неправилно отчитане във финансовия отчет на групата.

Комуникация на идентифицирани недостатъци във вътрешния контрол

58. Прилагайки МОС 265,³¹ одиторът на групата следва да определи дали идентифицирани недостатъци в системата за вътрешен контрол на групата се изисква да бъдат комуникирани до лицата, натоварени с общо управление на групата или до ръководството на групата. Когато взема това решение, одиторът на групата следва да вземе под внимание недостатъците във вътрешния контрол, които са били идентифицирани от одиторите на компоненти и комуникирани до одитора на групата в съответствие с параграф 45(ж). (Вж. параграф A165)

³⁰ МОС 260 (преработен), *Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление*

³¹ МОС 265, *Комуникация на недостатъци във вътрешния контрол с лицата, натоварени с общо управление и с ръководството*

Документация

59. В съответствие с МОС 230,³² одиторската документация при ангажимент за одит на група трябва да е достатъчна, за да даде възможност на одитор с опит, който няма предишна връзка с одита, да разбере естеството, времето на изпълнение и обхвата на изпълнените одиторски процедури, получените доказателства и заключенията, до които е достигнато по отношение на съществените въпроси, възникващи по време на одита на групата. Прилагайки МОС 230,³³ одиторът на групата следва да включи в одиторската документация: (вж. параграфи A166–A169, A179–A182)
- (а) съществените въпроси, свързани с ограниченията на достъпа до лица или информация в рамките на групата, които са били разгледани преди да се вземе решение за приемане или продължаване на ангажимента или които са възникнали след приемането или продължаването му и как такива въпроси са били адресирани.
 - (б) базата за определянето от страна на одитора на групата на компонентите за целите на планиране и изпълнение на одита на групата. (Вж. параграф A170)
 - (в) базата за определяне на нивото на същественост на изпълнението за компонент и прага за комуникиране на неправилни отчитания във финансовата информация на компонента до одитора на групата.
 - (г) базата за определянето от страна на одитора на групата, че одиторите на компоненти разполагат с подходящата компетентност и способности, включително достатъчно време, да изпълнят възложените одиторски процедури в компонентите. (Вж. параграф A171)
 - (д) ключови елементи на разбирането на системата за вътрешен контрол на групата в съответствие с параграф 30(в);
 - (е) естеството, времето на изпълнение и обхвата на ръководството и надзора от страна на одитора на групата над одиторите на компоненти и прегледа на извършената от тях работа, включително когато е приложимо – прегледа от страна на одитора на групата на допълнителна одиторска документация на одиторите на компоненти в съответствие с параграф 47. (Вж. параграфи A172–A178)
 - (ж) въпроси, свързани с комуникациите с одиторите на компоненти, включително:
 - (i) въпроси, ако има такива, отнасящи се до случаи на измама, свързани лица или предположението за действащо предприятие, комуникирани в съответствие с параграф 32.
 - (ii) въпроси, имащи отношение към заключението на одитора на групата във връзка с одита на групата, в съответствие с параграф 45, включително как одиторът на групата е адресирал съществените въпроси, обсъдени с одиторите на компоненти, ръководството на компонента или ръководството на групата.
 - (з) оценката на одитора на групата и отговора му на констатации или заключения на одиторите на компоненти относно въпроси, които биха могли да имат съществен ефект върху финансовия отчет на групата.

³² МОС 230, параграф 8

³³ МОС 230, параграфи 1–3, 9–11, A6–A7 и Приложение

Материали за приложение и други пояснителни материали

Обхват на настоящия МОС (Вж. параграфи 1–2)

- A1. Настоящият МОС разглежда също така и конкретните съображения по отношение на съдружника, отговорен за ангажимента за групата, или съобразно случая одитора на групата, при прилагане на изискванията и насоките в МОС 220 (преработен), включително по отношение ръководството и надзора над одиторите на компоненти и прегледа на извършваната от тях работа.
- A2. МСУК 1³⁴ адресира ангажиментите, по отношение на които се изисква да бъде извършен преглед за качеството на ангажимента. МСУК 2³⁵ разглежда назначаването и съответствието с установените критерии на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, и отговорностите на това лице, свързани с изпълнението и документирането на прегледа за качеството на ангажимента, включително при одит на група.
- A3. Предприятие или бизнес единица от група може да изготвя също така и собствени финансови отчети на група, които включват финансовата информация на тези предприятия или бизнес единици, които съответното предприятие или бизнес единица обхваща (т.е., подгрупа). Настоящият МОС е приложим по отношение одита на груповия финансов отчет на такива подгрупи, извършван по силата на закон, нормативна разпоредба или на друго основание.
- A4. Едно юридическо лице може да е организирано така, че да има повече от една бизнес единици, например, компания с оперативна дейност в множество местоположения, като например банка с множество клонове. Когато тези бизнес единици имат характеристики, като отделни местоположения, отделно ръководство или отделни информационни системи (включително отделна счетоводна система) и при изготвянето на финансовия отчет на юридическото лице финансовата информация се обединява/обобщава, такъв финансов отчет отговаря на дефиницията за финансов отчет на група, тъй като включва финансовата информация на повече от едно предприятие или бизнес единица посредством процес на консолидация.
- A5. В някои случаи, едно юридическо лице може да конфигурира информационната си система така, че да събира финансова информация за повече от една продуктова линия или линия на услуги за целите на правно или регулаторно отчитане или за други управленски цели. При такива обстоятелства финансовият отчет на предприятието не е финансов отчет на група, тъй като не е налице обединяване/обобщаване на финансовата информация на повече от едно предприятие или бизнес единица посредством процес на консолидация. Нещо повече, събирането на отделна информация (например, в аналитична счетоводна сметка) за целите на правно или регулаторно отчитане или за други управленски цели не създава отделни предприятия или бизнес единици (например, подразделения) за целите на настоящия МОС.

Групи и компоненти (Вж. параграфи 4–5)

³⁴ Международен стандарт за управление на качеството (МСУК) 1, *Управление на качеството за фирми, които извършват одити или прегледи на финансови отчети или други ангажименти за изразяване на сигурност или свързани по съдържание услуги*

³⁵ МСУК 2, *Прегледи за качеството на ангажимента*

- A6. Информационната система на групата, включително процесът на групата по финансово отчитане, може да е или да не е хармонизиран с организационната структура на групата. Така например, групата може да е организирана според юридическата си структура, а информационната ѝ система да е организирана по функции, процеси, продукти или услуги (или по групи продукти или услуги) или географско местоположение за управленски или отчетни цели.
- A7. На базата на разбирането за организационната структура и информационната система на групата, одиторът на групата може да определи, че финансовата информация на определени предприятия или бизнес единици може да бъде разглеждана заедно за целите на планирането и изпълнението на одиторските процедури. Например, групата може да има три предприятия юридически лица със сходни бизнес характеристики, извършващи дейност в едно и също географско местоположение, под едно ръководство и използващи обща система за вътрешен контрол, включително обща информационна система. При такива обстоятелства одиторът на групата може да реши да третира тези три юридически лица като един компонент.
- A8. Групата може също така да централизира дейности или процеси, които са приложими по отношение на повече от едно предприятие или бизнес единица в рамките на групата, например, посредством център за споделени услуги. Когато такива централизирани дейности имат отношение към процеса на групата по финансово отчитане, одиторът на групата може да определи, че центърът за споделени услуги представлява компонент.
- A9. Друго съображение, което е възможно да е уместно, когато одиторът на групата определя компонентите, е начинът, по който ръководството е определило оперативните сегменти в съответствие с изискванията за оповестяване на приложимата рамка за финансово отчитане.³⁶

Участие на одитори на компоненти (Вж. параграфи 7–8)

- A10. Одиторите на компоненти може да извършват одит на финансовите отчети на компоненти, независимо дали по законови, регулаторни или други причини, особено когато компонентът е юридическо лице. Когато одитор на компонент изпълнява или е завършил одит на финансовия отчет на компонента, одиторът на групата може да е в състояние да използва одиторската работа, извършена във връзка с финансовия отчет на компонента, при условие че одиторът на групата се е уверил, че тази работа е подходяща за целите на одита на групата. В допълнение, одиторите на компоненти може да адаптират работата, извършвана при одита на финансовия отчет на компонента, за да удовлетворят същевременно нуждите на одитора на групата. Във всеки случай изискванията на настоящия МОС са приложими, включително тези, отнасящи се до ръководството и надзора над одиторите на компоненти и прегледа на извършваната от тях работа.
- A11. В съответствие с МОС 220 (преработен),³⁷ от съдружника, отговорен за ангажимента, се изисква да определи, че подходът спрямо ръководството, надзора и прегледа съответства на естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит. Параграф A76 предоставя примери за различни начини, по които съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, може да поеме отговорност за ръководството и надзора над одиторите на компоненти и за прегледа на извършваната от тях работа, като изложеното в параграфа може да е от полза при

³⁶ Вж., например, Международен стандарт за финансово отчитане (МСФО) 8, *Оперативни сегменти*

³⁷ МОС 220 (преработен), параграф 30(б)

обстоятелства, когато одиторът на групата планира да използва одиторската работа от одит на финансовия отчет на компонент, който вече е приключен.

- A12. Както е обяснено в МОС 200,³⁸ рискът на разкритията е свързан с характера, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури, които одиторът е определил, за да се сведе одиторският риск до приемливо ниско ниво. Рискът на разкритията е функция не само на ефективността на дадена одиторска процедура, но и на нейното прилагане от страна на одитора. Следователно, рискът на разкритията се влияе от въпроси като адекватното планиране, насочването на подходящи ресурси към ангажимента, упражняването на професионален скептицизъм и надзора и прегледа на извършваната одиторска работа.
- A13. Рискът на разкритията е по-широко понятие в сравнение с риска при обединяване на финансова информация, описан в параграфи 14(a) и A19. При одит на група може да е налице по-голяма вероятност съвкупността от некоригирани и неразкрити неправилни отчитания да надвиши нивото на същественост за финансовия отчет на групата като цяло, тъй като е възможно одиторските процедури да бъдат изпълнени поотделно върху финансовата информация на компонентите в рамките на цялата група. Съответно, за да намали риска при обединяване на финансовата информация до подходящо ниско ниво, одиторът на групата определя ниво на същественост на изпълнението за компонента.

Професионален скептицизъм (Вж. параграф 9)

- A14. МОС 220 (преработен)³⁹ предоставя примери за пречките пред упражняването на професионален скептицизъм на ниво ангажимент, включително неволна предубеденост на одитора, която би могла да попречи на упражняването на професионален скептицизъм при разработването и изпълнението на одиторски процедури и оценяването на одиторските доказателства. МОС 220 (преработен) посочва също възможните действия, които екипът по ангажимента би могъл да предприеме, за да смекчи пречките пред упражняването на професионален скептицизъм на ниво ангажимент.
- A15. Изискванията и съответните материали за приложението им в МОС 315 (преработен 2019 г.),⁴⁰ МОС 540 (преработен)⁴¹ и други МОС адресират упражняването на професионален скептицизъм и съдържат примери за начините, по които документацията може да спомогне за осигуряване на доказателства, че одиторът е упражнил професионален скептицизъм.
- A16. От всички членове на екипа по ангажимента се изисква да упражняват професионален скептицизъм по време на целия одит на групата. Ръководството и надзорът от страна на одитора на групата над членовете на екипа по ангажимента, включително одиторите на компоненти, и прегледът на извършваната от тях работа, може да осигури информация на одитора на групата относно това дали екипът по ангажимента е упражнил професионален скептицизъм по подходящ начин.
- A17. Упражняването на професионален скептицизъм при одит на група може да бъде повлияно от въпроси, като следните:

³⁸ МОС 200, параграф A45

³⁹ МОС 220 (преработен), параграфи A34–A36

⁴⁰ МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф A238

⁴¹ МОС 540 (преработен), *Одит на приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания*, параграф A11

- Одиторите на компоненти в различни местоположения може да са обект на различни културни влияния, което би могло да окаже влияние върху естеството на предубедеността, на която те са подложени.
- Сложната структура на някои групи може да въведе фактори, които пораждат засилена податливост на рискове от съществени неправилни отчитания. В допълнение, прекалено сложната организационна структура може да представлява фактор за риск от измама в съответствие с МОС 240⁴² и следователно да изисква допълнително време или експертни знания и умения, за да се разбере стопанската цел и дейностите на определени предприятия или бизнес единици.
- Естеството и обхватът на вътрешногрупови сделки и операции (например, сделки и операции, които включват няколко предприятия или бизнес единици в рамките на групата или няколко свързани лица), парични потоци или споразумения за трансферно ценообразуване може да породят допълнителна сложност. В някои случаи такива въпроси може да породят също така и фактори за риск от измама.
- Когато одитът на група е предмет на кратки срокове за докладване, наложени от ръководството на групата, това би могло да окаже натиск върху членовете на екипа по ангажимента при приключване на възложената работа. При такива обстоятелства може да се наложи екипът по ангажимента да отдели допълнително време, за да постави под въпрос твърденията на ръководството, да направи подходящи преценки или да извърши подходящ преглед на изпълнената одиторска работа.

A18. Упражняването на професионален скептицизъм от одитора на групата включва запазване на повишено внимание за непоследователна информация от одиторите на компоненти, ръководството на компонентите и ръководството на групата относно въпроси, които биха могли да са съществени за финансовия отчет на групата.

Дефиниции

Риск при обединяване на финансова информация (Вж. параграф 14(a))

A19. Рискът при обединяване на финансова информация съществува при всички одити на финансови отчети, но е особено важно да бъде разбран и адресиран при одит на група, тъй като е налице по-голяма вероятност одиторските процедури да бъдат изпълнени по отношение на класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, които са дезагрегирани по отделни компоненти. По принцип, рискът при обединяване на финансова информация се увеличава с увеличаване броя на компонентите, в които одиторските процедури се изпълняват поотделно, независимо дали от одиторите на компоненти или от други членове на екипа по ангажимента.

Компонент (Вж. параграф 14(б))

A20. Одиторът на групата използва професионална преценка при определянето на компонентите, в които ще се извършва одиторска работа. Параграф А7 пояснява, че финансовата информация на определени предприятия или бизнес единици може да бъде разглеждана заедно за целите на планирането и изпълнението на одиторските процедури. Въпреки това отговорността на одитора на групата за идентифицирането и оценяването на рисковете от

⁴² МОС 240, *Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети*, Приложение 1

съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата обхваща всички предприятия и бизнес единици, чиято финансова информация е включена във финансовия отчет на групата.

Одитор на компонент (Вж. параграф 14(в))

- A21. Препратките в настоящия МОС към екипа по ангажимента включват одитора на групата и одиторите на компонентите. Одиторите на компоненти може да са от фирма, част от мрежата от фирми, от фирма, която не е част от мрежата от фирми или от фирмата на одитора на групата (например, друг офис от фирмата на одитора на групата).
- A22. При някои обстоятелства одиторът на групата може да извърши централизирани тестове на класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, или да извърши одиторски процедури, отнасящи се до даден компонент. При тези обстоятелства одиторът на групата не се счита за одитор на компонента.
- A23. Параграф 24 изисква от одитора на групата да поиска от одитора на компонента да потвърди, че одиторът на компонента ще си сътрудничи с одитора на групата, включително дали одиторът на компонента ще извърши работата, поискана от одитора на групата. Параграф A58 предоставя насоки за обстоятелствата, при които одиторът на компонента не е в състояние да предостави такова потвърждение.

Ръководство на компонент (Вж. параграф 14(г))

- A24. Ръководство на компонент означава ръководството, отговорно за финансовата информация или друга дейност (например, обработка на сделки и операции в център за споделени услуги) в предприятие или бизнес единица, която е част от групата. Когато одиторът на групата разглежда финансовата информация на определени предприятия или бизнес единици заедно като компонент или определя, че център за споделени услуги представлява компонент (вж. параграфи A7–A8), ръководство на компонента означава ръководството, което е отговорно за финансовата информация или за обработката на сделките и операциите, обект на одиторските процедури, които се изпълняват по отношение на този компонент. При някои обстоятелства може да няма отделно ръководство на компонента и ръководството на групата може да е пряко отговорно за финансовата информация или други дейности на компонента.

Съдружник, отговорен за ангажимент за група (Вж. параграф 14(й))

- A25. Когато съвместни одитори извършват одит на група, съдружниците, съвместно отговорни за ангажимента и техните екипи по ангажименти, взети заедно, съставляват „съдружникът, отговорен за ангажимент за група“ и „екипът по ангажимента“ за целите на МОС. Настоящият МОС обаче не разглежда отношенията между съвместните одитори или работата, която единият съвместен одитор извършва във връзка с работата на другия съвместен одитор за целите на одита на групата.

Финансов отчет на група (Вж. параграфи 2, 14(к))

- A26. Изискванията за изготвянето и представянето на финансовите отчети на група може да са посочени в приложимата рамка за финансово отчитане, което следователно може да повлияе на определянето на финансовата информация на предприятията или бизнес единиците, която да бъде включена във финансовия отчет на групата. Така например, някои рамки изискват изготвянето на консолидирани финансови отчети, когато дадено предприятие (предприятие

майка) контролира едно или повече други предприятия (например, дъщерни предприятия) чрез мажоритарно участие в собствеността или по друг начин. В някои случаи приложимата рамка за финансово отчитане включва отделни изисквания за представяне на комбинирани финансови отчети или може по друг начин да позволява такова представяне. Примери за обстоятелства, при които представянето на комбинирани финансови отчети може да бъде разрешено, включват предприятия, които нямат предприятие майка, но са под общ контрол, или предприятия под общо ръководство.

- A27. Терминът „процес на консолидация“, използван в настоящия МОС, не е замислен да има същото значение, както „консолидация“ или „консолидиран финансов отчет“, дефинирани или описани в рамките за финансово отчитане. По-скоро терминът „процес на консолидация“ се отнася в по-широк смисъл до процеса, използван за изготвяне на финансовия отчет на група.
- A28. Подробните аспекти на процеса на консолидация се различават в отделните групи в зависимост от структурата и информационната система на групата, включително процеса на финансово отчитане. Процесът на консолидация, обаче, включва съображения, като елиминиране на вътрешногрупови сделки и салда и, когато е приложимо, последствията от различните отчетни периоди за предприятията или бизнес единиците, включени във финансовия отчет на групата.

Отговорности на ръководството за управление на качеството и за постигане на качество при одит на група (Вж. параграфи 11, 16)

- A29. Може да не е възможно или практически целесъобразно съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, да се занимава еднолично с всички изисквания в МОС 220 (преработен), особено когато екипът по ангажимента включва голям брой одитори на компоненти, разположени в различни местоположения. При управление на качеството на ниво ангажимент, МОС 220 (преработен)⁴³ разрешава на съдружника, отговорен за ангажимента, да възложи разработването или изпълнението на процедури, задачи или действия на други членове на екипа по ангажимента, които да оказват съдействие на съдружника, отговорен за ангажимента. Съответно, съдружникът, отговорен за ангажимента за групата може да възложи процедури, задачи или действия на други членове на екипа по ангажимента, като тези членове могат от своя страна да превъзложат процедурите, задачите или действията. При такива обстоятелства МОС 220 (преработен) изисква съдружникът, отговорен за ангажимента, да продължи да носи цялостната отговорност за управление на качеството и за постигане на качество при ангажимента за одит.
- A30. Политиките или процедурите, установени от фирмата, или представляващи общи изисквания на мрежата от фирми или услуги, предоставяни от мрежата от фирми,⁴⁴ биха могли да подпомогнат съдружника, отговорен за ангажимента за групата, като улеснят комуникацията между одитора на групата и одиторите на компоненти и като подкрепят ръководството и надзора от страна на одитора на групата над тези одитори на компоненти и прегледа на извършваната от тях работа.
- A31. МОС 220 (преработен)⁴⁵ пояснява, че култура, която демонстрира ангажираност с качеството, се оформя и подсилва от членовете на екипа по ангажимента, доколкото те демонстрират

⁴³ МОС 220 (преработен), параграф 15

⁴⁴ МСУК 1, параграфи 48–52

⁴⁵ МОС 220 (преработен), параграф A28

очакваното от тях поведение при изпълнение на ангажимента. При адресиране изискването в параграф 16(а), съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, може да комуникира директно с други членове на екипа по ангажимента (включително одиторите на компоненти) и да подсили тази комуникация чрез личното си поведение и действия (например, чрез даване на личен пример).

Приемане и продължаване на ангажимент

Определяне дали може разумно да се очаква да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства (Вж. параграфи 17–18)

A32. При определяне дали може разумно да се очаква да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, може да получи разбиране за въпроси, като:

- структурата на групата, включително както юридическата, така и организационната структура.
- дейностите, които са съществени за групата, включително отрасъла и регулаторната, икономическа и политическа среда, в която се осъществяват тези дейности.
- използването на обслужващи организации.
- използването на центрове за споделени услуги.
- процеса на консолидация.
- дали одиторът на групата:
 - ще има неограничен достъп до лицата, натоварени с общо управление на групата, ръководството на групата, лицата, натоварени с общо управление на компонента, ръководството на компонента и информацията на компонента, включително на тези компоненти, които са отчитани счетоводно по метода на собствения капитал; и
 - ще бъде в състояние да извърши необходимата работа по отношение финансовата информация на компонентите, когато това е приложимо.
- дали достатъчни и подходящи ресурси са насочени или предоставени на разположение.

A33. В случай на първоначален ангажимент за одит на група, разбирането на одитора на групата за въпросите в параграф A32 може да бъде получено от:

- информация, предоставена от ръководството на групата;
- комуникация с ръководството на групата;
- комуникация с лицата, натоварени с общо управление на групата; и
- когато е приложимо, комуникация с ръководството на компонента или предходния одитор.

A34. По отношение на повтарящ се ангажимент, възможността да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства може да бъде повлияна от съществени промени, например, в:

- структурата на групата (например, придобивания, освобождаване от активи, съвместни

предприятия, реорганизации или промени в начина, по която е организирана системата на групата за финансово отчитане).

- дейностите на компоненти, които са съществени за групата.
- състава на лицата, натоварени с общо управление на групата, ръководството на групата или ключовото ръководство на компоненти, по отношение на които се очаква да бъдат изпълнени одиторски процедури.
- разбирането на одитора на групата за почтеността и компетентността на ръководството на групата или ръководството на компонентите.
- приложимата рамка за финансово отчитане.

A35. Възможно е да възникнат допълнителни трудности при получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства при одит на група, когато компонентите се намират в юрисдикции, различни от юрисдикцията на одитора на групата, поради културни и езикови различия и различни закони или нормативни разпоредби. Така например, закон или нормативна разпоредба може да ограничи одитора на компонента да предоставя документация извън своята юрисдикция или война, граждански безредици или епидемии може да ограничат достъпа на одитора на групата до съответната одиторска документация на одитора на компонента. Параграф A180 включва възможни начини за справяне с тези ситуации.

A36. Възможно е след приемането на ангажимента за одит на групата от страна на съдружника, отговорен за ангажимента за групата, да бъдат наложени ограничения, които биха могли да повлияят на способността на екипа по ангажимента да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства. Такива ограничения може да включват ограничения, които засягат:

- достъпа на одитора на групата до информацията на компонента, ръководството или лицата, натоварени с общо управление на компонентите или одиторите на компонентите (включително уместната одиторска информация, потърсена от одитора на групата) (вж. параграфи 20 и 21); или
- работата, която трябва да бъде извършена върху финансовата информация на компонентите.

Параграфи A45–A46 поясняват възможния ефект от такива ограничения за доклада на одитора върху финансовия отчет на групата.

Договаряне условията на ангажименти за одит (Вж. параграф 19)

A37. МОС 210⁴⁶ изисква одиторът да договори условията на ангажимента за одит с ръководството или съобразно случая – с лицата, натоварени с общо управление. Условията на ангажимента идентифицират приложимата рамка за финансово отчитане. Допълнителни въпроси, които биха могли да бъдат включени в условията на ангажимента за одит на групата, включват:

- Комуникациите между одитора на групата и одиторите на компонентите следва да бъдат неограничени, доколкото това е възможно съгласно законите и нормативните разпоредби;
- Важните комуникации между одиторите на компонентите и лицата, натоварени с общо управление на компонента или ръководството на компонента, включително комуникациите относно съществени недостатъци във вътрешния контрол, следва да бъдат комуникирани

⁴⁶ МОС 210, параграф 9 и 10(г)

до одитора на групата;

- Комуникациите между регулаторните органи и предприятията или бизнес единиците, свързани с въпроси на финансовото отчитане, които може да бъдат от значение за одита на групата, следва да бъдат комуникирани до одитора на групата; и
- На одитора на групата следва да бъде разрешено да извършва работа, или да поиска от одитора на компонента да извърши работа, в компонента.

Ограничения върху достъпа до информация или лица (Вж. параграфи 20–21)

A38. Ограниченията върху достъпа до информация или лица не премахват изискването одиторът на групата да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства.

A39. Достъпът до информация или лица може да бъде ограничен по много причини, като например ограничения, наложени от ръководството на компонента, закони или нормативни разпоредби или поради други условия, например война, граждански безредици или епидемии. Параграф A180 описва начина, по който одиторът на групата може да е в състояние да преодолее ограниченията върху достъпа до одиторската документация на одитор на компонент.

A40. При някои обстоятелства одиторът на групата може да е в състояние да преодолее ограниченията върху достъпа до информация или лица, например:

- ако достъпът до ръководството на компонента или лицата, натоварени с общо управление на компонента е ограничен, одиторът на групата може да поиска от ръководството на групата или от лицата, натоварени с общо управление на групата, да съдействат при отстраняване на ограничението или да изиска по друг начин информация директно от ръководството на групата или от лицата, натоварени с общо управление на групата.
- ако групата има неконтролиращо участие в предприятие, което се отчита счетоводно по метода на собствения капитал, одиторът на групата може да определи дали съществуват разпоредби (например в условията на споразумения за съвместно предприятие или в условията на други инвестиционни споразумения) относно достъпа на групата до финансовата информация на предприятието и да поиска от ръководството на групата да упражни тези права.
- ако групата има неконтролиращо участие в предприятие, което се отчита счетоводно по метода на собствения капитал и групата има представители, които са членове на изпълнителния съвет или са част от лицата, натоварени с общо управление на предприятието, в което групата има неконтролиращо участие, одиторът на групата може да отправи запитване дали съответните лица биха могли да предоставят финансова и друга информация, която е достъпна за тях в това им качество.

A41. Ако групата има неконтролиращо участие в предприятие, което се отчита счетоводно по метода на собствения капитал и достъпът на одитора на групата до информация или лица в това предприятие е ограничен, одиторът на групата може да е в състояние да получи информация, която да бъде използвана като одиторски доказателства по отношение финансовата информация на предприятието, например:

- финансова информация, която е достъпна от ръководството на групата, доколкото ръководството на групата също трябва да получи финансовата информация на неконтролираното предприятие, за да изготви финансовия отчет на групата.

- публично достъпна информация, като например одитирани финансови отчети, документи за публично оповестяване или котиращи цени на капиталови инструменти в неконтролираното предприятие.

Дали одиторът може да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства е въпрос на професионална преценка, особено с оглед на оценените рискове от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата и като се вземат предвид други източници на информация, които могат да потвърдят или да допринесат по друг начин за получените одиторски доказателства.⁴⁷

A42. Ако групата има неконтролиращо участие в предприятие, което се отчита счетоводно по метода на собствения капитал и достъпът до информация или лица в предприятието е ограничен, одиторът на групата може да разгледа въпроса дали такива ограничения не са в несъответствие с твърденията на ръководството на групата относно уместността на използването на счетоводния метод на собствения капитал.

A43. Когато одиторът на групата не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства поради ограничения върху достъпа до информация или лица, одиторът на групата може:

- да комуникира ограниченията до фирмата на одитора на групата, която да съдейства на одитора на групата да определи подходящия начин на действие. Така например, фирмата на одитора на групата може да комуникира с ръководството на групата относно ограниченията и да насърчи ръководството на групата да комуникира с регулаторните органи. Това може да е от полза, когато ограниченията засягат множество одити в юрисдикцията или от една и съща фирма, например поради война, граждански безредици или епидемии в голяма икономика.
- да е задължен от закон или нормативна разпоредба да комуникира с регулаторни органи, органи за регистрация на компаниите за търгуване на борсата или други институции относно ограниченията.

A44. Ограниченията върху достъпа може да имат и други последствия по отношение одита на групата. Така например, ако ограниченията са наложени от ръководството на групата, одиторът на групата може да трябва да преразгледа надеждността на отговорите на ръководството на групата на проучващите запитвания на одитора на групата и дали ограниченията не поставят под съмнение почтеността на ръководството на групата.

Ефект от ограниченията върху достъпа до информация или лица за одиторския доклад върху финансовия отчет на групата (Вж. параграфи 20–21)

A45. МОС 705 (преработен)⁴⁸ съдържа изисквания и насоки относно това как да бъдат адресирани ситуации, при които одиторът на групата не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства. Приложение 1 включва примерен одиторски доклад, съдържащ квалифицирано одиторско мнение за групата, базирано на невъзможността на одитора на групата да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства по отношение на компонент, който е отчитан счетоводно по метода на собствения капитал.

⁴⁷ МОС 330, параграф 7(б)

⁴⁸ МОС 705 (преработен), *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор*

Закон или нормативна разпоредба забранява на съдружника, отговорен за ангажимента за групата, да откаже или да се оттегли от ангажимента (Вж. параграфи 20–21)

A46. Възможно е закон или нормативна разпоредба да забранява на съдружника, отговорен за ангажимента за групата, да откаже или да се оттегли се от даден ангажимент. Така например в някои юрисдикции одиторът се назначава за определен период от време и му се забранява да се оттегли преди края на този период. Освен това, в публичния сектор одиторът може да няма възможност да откаже или да се оттегли от даден ангажимент поради естеството на възложената задача или поради съображения от обществен интерес. При такива обстоятелства изискванията в настоящия МОС продължават да са приложими по отношение одита на групата, като ефектът от невъзможността на одитора на групата да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства се разглежда в МОС 705 (преработен).

Обща стратегия за одита на групата и план за одита на групата

Непрекъснатият, изискващ повторение на определени стъпки, характер на планирането и изпълнението на одит на група (Вж. параграф 22)

A47. Както е пояснено в МОС 300,⁴⁹ планирането не е отделен и независим етап на одита, а представлява по-скоро един непрекъснат и изискващ повторение на определени стъпки процес, който често започва малко след (или във връзка с) приключването на предишния одит и продължава до приключването на текущия одиторски ангажимент. Така например, поради неочаквани събития, промени в условията или одиторски доказателства, получени от оценката на риска или от допълнителните одиторски процедури, може да се наложи одиторът на групата да модифицира общата стратегия за одит на групата и плана за одит на групата, както и произтичащите от това планирани естество, време на изпълнение и обхват на допълнителните одиторски процедури, въз основа на преразгледаната преценка на оценените рискове. Одиторът на групата може да модифицира също така определянето на компонентите, в които да се извърши одиторска работа, както и естеството, времето и степента на участието на одиторите на компоненти. МОС 300⁵⁰ изисква одиторът при необходимост да актуализира и променя в хода на одита общата стратегия за одита и плана за одита.

Установяване на общата стратегия за одита на групата и плана за одита на групата (Вж. параграф 22)

A48. При първоначален ангажимент за одит на група, одиторът на групата може да има предварително разбиране за групата и средата, в която тя функционира, приложимата рамка за финансово отчитане и системата за вътрешен контрол на предприятието на базата на информация, получена от ръководството на групата, лицата, натоварени с общо управление на групата и когато е приложимо – комуникацията с ръководството на компоненти или предходния одитор. При повтарящ се ангажимент за одит на група, предварителното разбиране на одитора на групата може да е получено посредством одитите от предходни периоди. Това предварително разбиране може да подпомогне одитора на групата при разработването на първоначални очаквания относно класовете сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, които е възможно да са съществени.

A49. Одиторът на групата може също така да използва информацията, получена по време на

⁴⁹ МОС 300, параграф A2

⁵⁰ МОС 300, параграф 10

процеса на приемане и продължаване на ангажимента, при определянето на общата стратегия за одит на групата и плана за одит на групата, например във връзка с ресурсите, необходими за извършване на одита на групата.

A50. Процесът на установяване на общата стратегия за одит на групата и плана за одит на групата и на първоначалните очаквания относно класовете сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, които е възможно да са съществени на ниво финансов отчет на групата, може да подпомогне одитора на групата при разработването на първоначално определяне на въпроси, като:

- дали одиторската работа да извърши централизирано, в компонентите или като комбинация от двете; и
- естеството, времето на изпълнение и обхвата на одиторската работа, която трябва да бъде извършена по отношение финансовата информация на компонентите (например, разработване и изпълнение на процедури за оценка на риска, допълнителни одиторски процедури или комбинация от двете).

Компоненти, в които да се извърши одиторска работа (Вж. параграф 22(a))

A51. Определянето на компонентите, в които да се извърши одиторската работа, е въпрос на професионална преценка. Въпросите, които може да окажат влияние върху решението на одитора на групата, включват например:

- Естеството на събития или условия, които могат да доведат до рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност във финансовия отчет на групата, които са свързани с компонент, например:
 - новосформирани или придобити предприятия или бизнес единици.
 - предприятия или бизнес единици, в които са настъпили съществени промени.
 - съществени сделки и операции със свързани лица.
 - съществени сделки и операции извън обичайния ход на стопанска дейност.
 - необичайни колебания, идентифицирани чрез аналитични процедури, извършени на ниво група, в съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.).⁵¹
- Разбивка на съществените класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания във финансовия отчет на групата по компоненти, като се вземат предвид размерът и естеството на активите, пасивите и сделките в съответното местоположение или бизнес единица спрямо финансовия отчет на групата.
- Дали от одиторската работа, планирана във връзка с финансовата информация на идентифицираните компоненти, се очаква да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства по отношение на всички съществени класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания във финансовия отчет на групата.
- Естество и обхват на неправилните отчитания или недостатъци на контрола, идентифицирани в даден компонент при одити за предходни периоди.
- Естество и степен на унифициране на контролите в рамките на цялата група и дали и

⁵¹ МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 14(б)

ако да – как - групата централизира дейностите, имащи отношение към финансовото отчитане.

Ресурси (Вж. параграф 22(б))

A52. Въпросите, които оказват влияние върху определянето от страна на одитора на групата на ресурсите, необходими за извършването на одита на групата, и на естеството, времето и степента на участие на одиторите на компонентите, са въпрос на професионална преценка и могат да включват например:

- разбирането за групата, компонентите в рамките на групата, в които ще се извършва одиторска работа и дали работата да се извърши централизирано, в компонентите или като комбинация от двете.
- познанията и опита на екипа по ангажимента. Например, възможно е одиторите на компоненти да имат по-голям опит и по-задълбочени познания, отколкото одиторът на групата, за местните отрасли, в които компонентите осъществяват дейността си, местните закони или нормативни разпоредби, бизнес практики, език и култура. В допълнение, във връзка със сложни въпроси може да е необходимо участието на експерти на одитора.
- първоначалните очаквания относно потенциалните рискове от съществени неправилни отчитания.
- размерът или местоположението на ресурсите, които да се разпределят за конкретни области на одита. Например, степента, в която компонентите са разпръснати на различни места, може да окаже влияние върху необходимостта от включване на одитори на компоненти в определени места.
- споразумения за достъп. Например, когато достъпът на одитора на групата до компонент в определена юрисдикция е ограничен, може да се наложи да бъдат включени одиторите на компонента.
- естеството на дейностите на компонентите, включително тяхната сложност или специализация на операциите.
- системата за вътрешен контрол на групата, включително въведената в действие информационна система и степента на нейната централизация. Например участието на одитори на компоненти може да е по-вероятно, когато системата за вътрешен контрол е децентрализирана.
- предходен опит с одитора на компонента.

A53. Одиторите на компоненти могат да участват в различни фази на одита, например одиторите на компоненти могат да разработват или изпълняват:

- процедури за оценка на риска; и
- процедури, с които да се отговори на оценените рискове от съществени неправилни отчитания.

A54. Естеството, времето и степента, в която одиторите на компоненти трябва да участват зависи от фактите и обстоятелствата на ангажимента за одит на групата. Често одиторите на компоненти участват във всички фази на одита, но одиторът на групата може да реши да включи одиторите на компоненти само в определена фаза. Когато одиторът на групата не

възнамерява да включва одиторите на компоненти в процедурите за оценка на риска, одиторът на групата може все пак да обсъди с одиторите на компоненти дали има някакви съществени промени в дейността или системата за вътрешен контрол на компонента, които биха могли да окажат влияние върху рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата.

- A55. МОС 300⁵² изисква съдружникът, отговорен за ангажимента, и други ключови членове на екипа по ангажимента да участват в планирането на одита. Когато участват одитори на компоненти, едно или повече лица от одитор на компонент може да са ключови членове на екипа по ангажимента и следователно да участват в планирането на одита на групата. Участието на одитори на компоненти в планирането на одита използва техния опит и познания, като по този начин повишава ефективността и ефикасността на процеса на планиране. Съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, използва професионална преценка при определяне кои одитори на компоненти да включи в планирането на одита. Това може да бъде повлияно от естеството, времето и степента, в която се очаква одиторите на компоненти да участват в разработването и изпълнението на процедури за оценка на риска или допълнителни одиторски процедури.
- A56. Съгласно описаното в МСУК 1,⁵³ може да съществуват обстоятелства, когато възнаграждението, предложено за даден ангажимент не е достатъчно, имайки предвид естеството и обстоятелствата на ангажимента и това би могло да намали способността на фирмата да изпълни ангажимента в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания. Нивото на възнагражденията, включително тяхното разпределение към одиторите на компоненти, и степента, в която те са свързани с необходимите ресурси, може да е конкретно съображение при ангажименти за одит на групи. Така например, при одит на група, финансовите и оперативни приоритети на фирмата може да наложат ограничения при определяне на компонентите, в които да бъде извършена одиторска работа, както и на необходимите ресурси, включително участието на одитори на компоненти. При такива обстоятелства тези ограничения не отменят отговорността на съдружника, отговорен за ангажимента за групата, за постигане на качество на ниво ангажимент или изискванията одиторът на групата да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, върху които да базира одиторското мнение за групата.

Съображения, когато участват одитори на компоненти

Участие в достатъчна степен и по подходящ начин в работата на одиторите на компоненти (Вж. параграфи 23–24)

- A57. При оценяване на това дали одиторът на групата ще бъде в състояние да участва в достатъчна степен и по подходящ начин в работата на одитора на компонента, одиторът на групата може да получи разбиране за това дали одиторът на компонента е обект на някакви ограничения, които ограничават комуникацията с одитора на групата, включително по отношение на споделянето на одиторската документация с одитора на групата. Одиторът на групата може също така да получи разбиране за това дали одиторските доказателства, свързани с компоненти, разположени в друга юрисдикция, могат да бъдат на различен език и може да се наложи да бъдат преведени, за да бъдат използвани от одитора на групата.

⁵² МОС 300, параграф 5

⁵³ МСУК 1, параграф А74

A58. Ако одиторът на компонента не е в състояние да сътрудничи с одитора на групата, одиторът на групата може:

- да изиска одиторът на компонента да представи своята обосновка.
- да е в състояние да предприеме подходящи действия да адресира въпроса, включително да коригира естеството на работата, която се изисква да бъде извършена. Като алтернатива, в съответствие с параграф 27, одиторът на групата може да трябва да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства във връзка с работата, която трябва да бъде извършена в компонента, без участието на одитора на компонента.

Приложими етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта (Вж. параграф 25)

A59. Когато извършва работа в компонент за ангажимент за одит на група, одиторът на компонента е обект на етични изисквания, включително такива, свързани с независимостта, които имат отношение към ангажимента за одит на групата. Тези изисквания може да са различни или да са в допълнение към изискванията, които се прилагат спрямо одитора на компонента при извършване на одит на финансовия отчет на предприятие или бизнес единица, която е част от групата, по законови, регулаторни или други причини в юрисдикцията на одитора на компонента.

A60. При запознаването на одиторите на компоненти със съответните етични изисквания одиторът на групата може да прецени дали е необходима допълнителна информация или обучение за одиторите на компонентите по отношение на разпоредбите на етичните изисквания, които са от значение за ангажимента за одит на групата.

Ресурси за ангажимента (Вж. параграф 26)

A61. МОС 220 (преработен)⁵⁴ изисква съдружникът, отговорен за ангажимента, да определи, че достатъчни и подходящи ресурси за изпълнението на ангажимента са своевременно насочени или предоставени на разположение на екипа по ангажимента. Когато във връзка с работата, която ще бъде извършена от одитор на компонент, не са предоставени на разположение достатъчни и подходящи ресурси, съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, може да обсъди въпроса с одитора на компонента, ръководството на групата или с фирмата на одитора на групата, като впоследствие може да поиска фирмата на одитора на компонента или фирмата на одитора на групата да предостави на разположение достатъчни и подходящи ресурси.

Компетентност и способности на одиторите на компонентите

A62. МОС 220 (преработен)⁵⁵ предоставя насоки относно въпросите, които съдружникът, отговорен за ангажимента, може да вземе под внимание при определяне компетентността и способностите на екипа по ангажимента. Това определяне е особено важно при одит на група, когато екипът по ангажимента включва одитори на компоненти. МОС 220 (преработен)⁵⁶ посочва, че политиките или процедурите на фирмата може да изискват от фирмата или от съдружника, отговорен за ангажимента, да предприеме действия, различни от тези, които се

⁵⁴ МОС 220 (преработен), параграф 25

⁵⁵ МОС 220 (преработен), параграф A71

⁵⁶ МОС 220 (преработен), параграф A24

прилагат към персонала, когато се получава разбиране дали одитор на компонент от друга фирма има подходяща компетентност и способности за изпълнение на ангажимента за одит.

A63. Определянето дали одиторите на компоненти разполагат с подходящата компетентност и способности е въпрос на професионална преценка и се влияе от естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит на групата. Това определяне оказва влияние върху естеството, времето на изпълнение и обхвата на ръководството и надзора от страна на съдружника, отговорен за ангажимента за групата, над одиторите на компоненти и прегледа на извършваната от тях работа.

A64. При определяне дали одиторите на компоненти разполагат с подходящата компетентност и способности да изпълнят възложените им одиторски процедури в компонента, съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, може да вземе под внимание въпроси, като:

- предходен опит или разполагане с информация за одитора на компонента.
- специализираните умения на одитора на компонента (например, специфични за съответния отрасъл познания).
- степента, в която одиторът на групата и одиторът на компонента са предмет на обща система за управление на качеството, например, дали одиторът на групата и одиторът на компонента:
 - използват общи ресурси за извършване на работата (например, одиторски методологии или ИТ приложения);
 - споделят общи политики или процедури, оказващи влияние върху изпълнението на ангажимента (например, ръководство, надзор и преглед на извършената работа или консултации);
 - са обект на общи дейности по текущо наблюдение; или
 - имат други общи характеристики, включително общо ръководство или обща културна среда.
- съответствието или сходността на:
 - закони, нормативни разпоредби или правна система;
 - език и култура;
 - образование и обучение;
 - професионален надзор, дисциплинарни мерки и външно гарантиране на качеството; или
 - професионални организации и стандарти.
- информация, получена относно одитора на компонента посредством взаимодействие с ръководството на компонента, лицата, натоварени с общо управление и друг ключов персонал, например, вътрешните одитори.

A65. Процедурите за определяне компетентността и способностите на одитора на компонента може да включват например:

- оценяване на информацията, комуникирана от фирмата на одитора на групата до одитора на групата, включително:

- непрекъснатата комуникация на фирмата във връзка с текущото наблюдение и отстраняването на недостатъците в случаите, когато одиторът на групата и одиторът на компонента са от една и съща фирма.⁵⁷
 - информацията от мрежата от фирми относно резултатите от дейностите по текущо наблюдение, предприети от мрежата от фирми във всички фирми от мрежата.⁵⁸
 - информацията, получена от професионална организация или организации, на които одиторът на компонента е член, от компетентните органи, които лицензират одитора на компонента, или от други трети страни.
- обсъждане на оценените рискове от съществени неправилни отчитания с одитора на компонента.
 - изискване одиторът на компонента да потвърди в писмен вид разбирането си за въпросите, посочени в параграф 25.
 - обсъждане на компетентността и способностите на одитора на компонента с колеги във фирмата на съдружника, отговорен за ангажимента за групата, които са работили пряко с одитора на компонента.
 - получаване на публикувани доклади от външни инспекции.
- A66. Фирмата на съдружника, отговорен за ангажимента за групата, и одиторът на компонента може да са членове на една и съща мрежа от фирми и да са обект на общи изисквания на мрежата или да използват общи услуги, предоставяни от мрежата.⁵⁹ При определяне дали одиторите на компоненти разполагат с подходящата компетентност и способности да извършат работата в подкрепа на ангажимента за одит на групата, съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, може да е в състояние да разчита на такива изисквания на мрежата от фирми, например, тези, адресиращи професионалното обучение или подбора на персонала или такива, които изискват използването на одиторски методологии и свързаните с тях инструменти за приложение. В съответствие с МСУК 1,⁶⁰ фирмата носи отговорност за разработването, внедряването и функционирането на системата на фирмата за управление на качеството, като фирмата може да трябва да адаптира или допълни изискванията на мрежата от фирми или услугите, предоставяни от мрежата от фирми, така че те да са подходящи за използване в нейната система за управление на качеството.

Използване работата на експерт на одитора

- A67. МОС 220 (преработен)⁶¹ изисква съдружникът, отговорен за ангажимента, да определи, че членовете на екипа по ангажимента, както и външните експерти на одитора, които не са част от екипа по ангажимента, взети като цяло разполагат с подходящата компетентност и способности, включително достатъчно време, да изпълнят ангажимента за одит. Ако одиторът на компонент използва експерт на одитора, съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, може да трябва да получи информация от одитора на компонента. Така например,

⁵⁷ МСУК 1, параграф 47

⁵⁸ МСУК 1, параграф 51(б)

⁵⁹ МСУК 1, параграфи A19, A175

⁶⁰ МСУК 1, параграф 48–49

⁶¹ МОС 220 (преработен), параграф 26

одиторът на групата може да обсъди с одитора на компонента направената от одитора на компонента оценка на компетентността и способностите на експерта на одитора.

Автоматизирани инструменти и техники

A68. При определяне дали екипът по ангажмента разполага с подходящата компетентност и способности, съдружникът, отговорен за ангажмента за групата, може да вземе под внимание такива въпроси, като експертните знания и умения на одитора на компонента в използването на автоматизирани инструменти и техники. Така например, съгласно описаното в МОС 220 (преработен),⁶² когато одиторът на групата изисква одиторите на компоненти да използват конкретни автоматизирани инструменти и техники при изпълнението на одиторските процедури, одиторът на групата може да комуникира с одиторите на компоненти, че използването на такива автоматизирани инструменти и техники трябва да е в съответствие с указанията на одитора на групата.

Прилагане разбирането на одитора на групата за одитора на компонент (Вж. параграф 27)

A69. МОС 220 (преработен)⁶³ изисква съдружникът, отговорен за ангажмента, да поеме отговорност за това другите членове на екипа по ангажмента да са информирани за съответните етични изисквания, които са приложими, имайки предвид естеството и обстоятелствата на ангажмента за одит, както и свързаните с тях политики или процедури на фирмата. Това включва политиките или процедурите на фирмата, които адресират обстоятелства, които биха могли да причинят нарушаване на приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта, и отговорностите на членовете на екипа по ангажмента, когато им станат известни нарушения. Политиките или процедурите на фирмата може да адресират също така нарушения на изискванията за независимост от страна на одиторите на компоненти, както и действията, които одиторът на групата би могъл да предприеме при такива обстоятелства в съответствие с приложимите етични изисквания. В допълнение, приложимите етични изисквания или закон или нормативна разпоредба може да посочва също така конкретни комуникации с лицата, натоварени с общо управление, в случаите, когато са идентифицирани нарушения на изискванията за независимост.⁶⁴

A70. Ако е било налице нарушение от страна на одитор на компонент на съответните етични изисквания, които са приложими по отношение ангажмента за одит на групата, включително тези, отнасящи се до независимостта, и това нарушение не е било адресирано по удовлетворителен начин в съответствие с разпоредбите на приложимите етични изисквания, одиторът на групата не може да използва работата на този одитор на компонент.

A71. Сериозни опасения са тези опасения, които по професионална преценка на одитора на групата не могат да бъдат преодоляни. Съдружникът, отговорен за ангажмента за групата, може да е в състояние да преодолее не толкова сериозните опасения относно професионалната компетентност на одитор на компонент (например, липсата на специфични за отрасъла познания) или факта, че одиторът на компонента не работи в среда, в която се упражнява активен надзор върху одиторите, като одиторът на групата участва по-активно в

⁶² МОС 220 (преработен), параграф A65

⁶³ МОС 220 (преработен), параграф 17

⁶⁴ МОС 260 (преработен), параграф A31

работата на одитора на компонента или като директно изпълнява допълнителни одиторски процедури върху финансовата информация на компонента.

Изпълнение на ангажимента (Вж. параграф 28)

- A72. МОС 220 (преработен)⁶⁵ изисква съдружникът, отговорен за ангажимента, да определи, че естеството, времето на изпълнение и обхватът на ръководството, надзора и прегледа са планирани и изпълнени в съответствие с политиките или процедурите на фирмата, професионалните стандарти и приложимите закони и регулаторни изисквания и са съответстващи на естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит и ресурсите, насочени или предоставени на разположение на екипа по ангажимента от фирмата. При одит на група подходът спрямо ръководството, надзора и прегледа обикновено ще включва комбинация от адресиране на политиките или процедурите на фирмата на одитора на групата и отговори, специфични за ангажимента за одит на групата.
- A73. При одит на група, особено когато екипът по ангажимента включва голям брой одитори на компоненти, които е възможно да са разположени в няколко местоположения, съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, може да възложи разработването или изпълнението на процедури, задачи или действия на други членове на екипа по ангажимента, които да подпомогнат съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, при изпълнение на отговорността за естеството, времето на изпълнение и обхвата на ръководството и надзора над одиторите на компоненти и прегледа на извършваната пот тях работа (вж. също параграф 11).
- A74. Ако одиторите на компоненти са от фирма, различна от фирмата на одитора на групата, политиките или процедурите на фирмата може да се различават или съответно може да е необходимо да бъдат предприети различни действия във връзка с естеството, времето на изпълнение и обхвата на ръководството и надзора над тези членове на екипа по ангажимента и прегледа на извършваната от тях работа. По-специално, политиките или процедурите на фирмата може да изискват фирмата или съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, да предприеме различни действия от тези, приложими по отношение на членовете на екипа по ангажимента в рамките на фирмата или фирмата, част от мрежата от фирми (например, във връзка с формата, съдържанието и времето на комуникациите с одиторите на компоненти, включително използването на инструкции от одитора на групата до одиторите на компоненти). МОС 220 (преработен) предоставя примери за действията, които може да трябва да бъдат предприети в такива случаи.⁶⁶
- A75. Естеството, времето на изпълнение и обхватът на ръководството и надзора над одиторите на компоненти и прегледът на извършваната от тях работа може да бъдат приспособени в зависимост от естеството и обстоятелствата на конкретния ангажимент и, например:
- оценените рискове от съществени неправилни отчитания. Така например, ако одиторът на групата е идентифицирал компонент, който включва съществен риск, може да е целесъобразно увеличаване обхвата на ръководството и надзора над одитора на компонента и по-детайлен преглед на одиторската документация на одитора на компонента.

⁶⁵ МОС 220 (преработен), параграф 30

⁶⁶ МОС 220 (преработен), параграфи A24–A25

- компетентността и способностите на одиторите на компоненти да извършат одиторската работа. Например, ако одиторът на групата няма предишен опит в работата си с одитора на компонента, одиторът на групата може да предаде по-подробни инструкции, да увеличи честотата на обсъжданията или други взаимодействия с одитора на компонента или да назначи по-опитни лица, които да осъществяват надзор над одитора на компонента по време на работата.
- местоположението на членовете на екипа по ангажимента, включително степента, в която членовете на екипа по ангажимента са разпръснати на различни места, включително когато се използват центрове за предоставяне на услуги.
- достъпа до одиторската документация на одитора на компонента. Така например, когато закон или нормативна разпоредба не позволява одиторската документация на одитора на компонента да бъде прехвърлена извън юрисдикцията на одитора на компонента, одиторът на групата може да е в състояние да прегледа одиторската документация на място при одитора на компонента или дистанционно чрез използване на технологии, когато това не е забранено от закон или нормативна разпоредба. (Вж. също параграфи A179–A180).

A76. Съществуват различни начини, по които съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, може да поеме отговорност за ръководството и надзора над одиторите на компоненти и за прегледа на извършваната от тях работа, например:

- комуникации с одиторите на компоненти по време на целия одит на групата, включително комуникациите, изисквани от настоящия МОС.
- срещи и разговори с одиторите на компоненти за обсъждане на идентифицираните и оценени рискове, проблемни въпроси, констатации и заключения.
- прегледи на одиторската документация на одиторите на компоненти, лично или дистанционно, когато това е разрешено от закон или нормативна разпоредба.
- участие в заключителните и други ключови срещи между одиторите на компонента и ръководството на компонента.

A77. При прилагането на МОС 220 (преработен)⁶⁷ от съдружника, отговорен за ангажимента, се изисква да извърши преглед на одиторската документация в подходящи моменти по време на ангажимента за одит, включително одиторската документация имаща отношение към одита на групата и отнасяща се до:

- съществените въпроси;
- съществените преценки, включително тези, отнасящи се до трудни или спорни въпроси, идентифицирани по време на ангажимента за одит, и заключенията, до които е достигнато; и
- други въпроси, които съгласно професионалната преценка на съдружника, отговорен за ангажимента, имат отношение към отговорностите на съдружника, отговорен за ангажимента.

Прегледът на тази одиторска документация от страна на съдружника, отговорен за ангажимента за групата, често се осъществява в хода на одита на групата, включително

⁶⁷ МОС 220 (преработен), параграфи 31, A92–A93

прегледът на уместната одиторска документация на одиторите на компоненти (вж. също параграф A148).

Комуникации с одиторите на компоненти (Вж. параграф 29)

A78. Ясната и своевременна комуникация между одитора на групата и одиторите на компоненти относно съответните им отговорности, както и ясните указания към одиторите на компоненти относно естеството, времето на изпълнение и обхвата на работата, която трябва да бъде извършена, и въпросите, които се очаква да бъдат комуникирани с одитора на групата, спомага за създаването на основа за ефективна двустранна комуникация. Ефективната двустранна комуникация между одитора на групата и одиторите на компоненти също така спомага за определяне на очакванията към одиторите на компоненти и улеснява ръководството и надзора от страна на одитора на групата върху тях и прегледа на тяхната работа. Тази комуникация също така дава възможност на съдружника, отговорен за ангажимента за групата, да подчертае необходимостта одиторите на компонентите да проявяват професионален скептицизъм в работата, извършвана за целите на одита на групата.

A79. Други фактори, които също могат да допринесат за ефективната двустранна комуникация, включват:

- яснота на инструкциите към одитора на компонента, особено когато одиторът на компонента е от друга фирма и може да не е запознат с политиките или процедурите на фирмата на одитора на групата.
- взаимно разбиране, че одиторът на компонента може да обсъжда одиторската работа, която се изисква да бъде извършена, въз основа на знанията и разбирането на одитора на компонента.
- взаимно разбиране на съответните въпроси и очакваните действия, произтичащи от процеса на комуникация.
- формата на комуникация. Например въпроси, които се нуждаят от своевременно внимание, може да са по-подходящи за обсъждане на среща, а не чрез размяна на имейли.
- взаимно разбиране на лицето или лицата от одитора на групата и одиторите на компонентите, които носят отговорност за управлението на комуникациите по конкретни въпроси.
- процесът, съгласно който одиторът на компонента предприема действия и докладва по въпроси, комуникирани от одитора на групата.

A80. Комуникацията между одитора на групата и одиторите на компоненти зависи от фактите и обстоятелствата на ангажимента за одит на групата, включително естеството и степента на участие на одиторите на компоненти и степента, в която одиторът на групата и одиторите на компоненти са обект на общи системи за управление на качеството или общи изисквания на мрежата от фирми или предоставяни от мрежата услуги.

Форма на комуникациите

A81. Формата на комуникацията между одитора на групата и одиторите на компоненти може да варира в зависимост от фактори, като естеството на одиторската работа, която одиторите на

компоненти трябва да извършат, и степента, в която възможностите за комуникация са интегрирани в одиторските инструменти, използвани за одита на групата.

A82. Формата на комуникацията може да бъде повлияна и от такива фактори, като:

- значимостта, сложността и спешността на съответния въпрос.
- дали въпросът е бил или се очаква да бъде комуникиран до ръководството на групата и лицата, натоварени с общо управление на групата.

A83. Комуникацията между одитора на групата и одитора на компонента не е задължително да бъде в писмена форма. Въпреки това устната комуникация на одитора на групата с одиторите на компоненти може да бъде допълнена с писмена комуникация, като например набор от инструкции относно работата, която трябва да бъде извършена, когато одиторът на групата иска да обърне специално внимание на определени въпроси или да насърчи взаимното разбиране по тях. В допълнение, одиторът на групата може да се срещне с одитора на компонента, за да обсъди съществени въпроси или да прегледа съответните части от одиторската документация на одитора на компонента.

A84. Параграф 45 изисква одиторът на групата да поиска от одитора на компонента да комуникира въпроси, имащи отношение към заключението на одитора на групата във връзка с одита на групата. Както е пояснено в параграф A146, формата и съдържанието на предоставените от одитора на компонента крайни резултати се влияят от естеството и обхвата на одиторската работа, която е поискано одиторът на компонента да извърши.

A85. Независимо от формата на комуникация, са приложими изискванията по отношение на документацията, съдържащи се в настоящия и други МОС.

Момент на осъществяване на комуникациите

A86. Подходящият момент на осъществяване на комуникациите ще варира в зависимост от обстоятелствата на конкретния ангажимент. Уместните обстоятелства може да включват естеството, времето на изпълнение и обхвата на работата, която трябва да бъде извършена от одитора на компонента и действието, което се очаква да предприеме одиторът на компонента. Така например, комуникациите относно въпроси, свързани с планирането често е възможно да бъдат осъществявани на ранен етап от ангажимента за одит, а по отношение на първоначален одит на група може да бъдат осъществени като част от договарянето условията на ангажимента.

Неспазване изискванията на закони или нормативни разпоредби (Вж. параграфи 25, 29)

A87. Прилагайки МОС 250 (преработен),⁶⁸ на съдружника, отговорен за ангажимента за групата, може да стане известна информацията относно неспазване или подозирано неспазване на изискванията на закони или нормативни разпоредби. При такива обстоятелства, съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, може да има задължение съгласно приложимите етични изисквания, закони или нормативни разпоредби да комуникира съответния въпрос до одитора на компонента.⁶⁹ Задължението на съдружника, отговорен за ангажимента за групата, да

⁶⁸ МОС 250 (преработен), *Съобразяване със закони и нормативни разпоредби при одита на финансови отчети*

⁶⁹ Вж., например, параграфи И360.17 и И360.18 от издадения от Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители *Международен етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международни стандарти за независимост)* („Кодексът на СМСЕС“)

комуникира случай на неспазване или подозирано неспазване на изискванията може да се разпростира върху одиторите на финансови отчети на предприятия или бизнес единици, за които одитът се изисква по закон, нормативна разпоредба или на друго основание, но по отношение на които не е извършена никаква одиторска работа за целите на одита на групата.

Разбиране за групата и средата, в която тя функционира, приложимата рамка за финансово отчитане и системата за вътрешен контрол на групата (Вж. параграф 30)

A88. МОС 315 (преработен 2019 г.)⁷⁰ съдържа изисквания и насоки относно отговорността на одитора да получи разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, приложимата рамка за финансово отчитане и системата за вътрешен контрол на предприятието. Приложение 2 от настоящия МОС предоставя примери за въпроси, свързани с вътрешния контрол, които може да са от полза при получаването на разбиране относно системата за вътрешен контрол в контекста на отнасяща се до група среда и разяснява как МОС 315 (преработен 2019 г.) трябва да се прилага по отношение на одита на финансови отчети на група.

A89. Разбирането за групата и средата, в която тя функционира, приложимата рамка за финансово отчитане и системата за вътрешен контрол на групата може да бъде получено чрез комуникация с:

- ръководството на групата, ръководството на компонента или други подходящи лица в рамките на предприятието, включително лица в рамките на звеното за вътрешен одит (ако съществува такова) и лица, които познават системата за вътрешен контрол на групата, счетоводните политики и практики и процеса на консолидация;
- одиторите на компоненти; или
- одитори, които извършват одит по законови, регулаторни или други причини на финансовите отчети на предприятие или бизнес единица, която е част от групата.

A90. Получаването на разбиране за групата, идентифицирането на рисковете от съществени неправилни отчитания и оценяването на вътрешноприсъщия риск и риска на контрола може да се извърши по различни начини в зависимост от предпочитаните одиторски техники или методологии и може да се изрази по различни начини. Съответно, когато одиторите на компонентите участват в разработването и изпълнението на процедурите за оценка на риска, може да се наложи одиторът на групата да комуникира предпочитания от него подход с одиторите на компонентите или да предостави инструкции.

Обсъждане в екипа по ангажимента (Вж. параграф 30)

A91. При прилагането на МОС 315 (преработен 2019 г.)⁷¹ от съдружника, отговорен за ангажимента за групата, и от други ключови членове на екипа по ангажимента се изисква да обсъдят прилагането на приложимата рамка за финансово отчитане и податливостта на финансовия отчет на групата на съществени неправилни отчитания. Решението на съдружника, отговорен за ангажимента за групата, кои членове на екипа по ангажимента да включи в обсъждането и темите, които да бъдат обсъдени се влияе от въпроси, като първоначалните очаквания относно рисковете от съществени неправилни отчитания и предварителното очакване дали

⁷⁰ МОС 315 (преработен 2019 г.), параграфи 19–27, A50–A183

⁷¹ МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 17

да бъдат включени одиторите на компоненти.

A92. Обсъждането осигурява възможност:

- да бъдат споделени знания за компонентите и средата, в която те функционират, включително за това кои дейности на компонентите са централизирани.
- да се обмени информация за бизнес рисковете на компонентите или групата и как факторите за вътрешноприсъщ риск биха могли да повлияят на податливостта на неправилно отчитане на класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания.
- да се обменят идеи относно това как и къде финансовият отчет на групата може да е податлив на неправилни отчитания, дължащи се на измама или грешка. МОС 240⁷² изисква обсъждането в екипа по ангажимента да отдаде 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.
- да бъдат идентифицирани политиките, следвани от ръководството на групата или на компонента, които може да се характеризират с предубеденост или да са разработени с цел манипулиране на печалбата, което би могло да доведе до измамно финансово отчитане.
- да бъдат разгледани известните външни и вътрешни фактори, засягащи групата, които биха могли да породят стимули или натиск ръководството на групата, ръководството на компонента или други лица да извършат измама, да осигурят възможност измамата да бъде извършена или да сочат за култура или среда, която позволява ръководството на групата, ръководството на компонента или други лица да предоставят рационално обяснение за извършването на измамата.
- да бъде разгледан рискът ръководството на групата или на компонента да заобикаля или пренебрегва контролите.
- да бъде обсъден случай на измама, който е бил идентифициран или информация, която сочи за съществуването на измама.
- да бъдат идентифицирани рисковете от съществени неправилни отчитания, отнасящи се до компонентите, когато може да са налице пречки за упражняването на професионален скептицизъм.
- да бъде разгледан въпросът дали за изготвянето на финансовата информация на компонентите за финансовия отчет на групата са използвани унифицирани счетоводни политики и ако това не е така – как са идентифицирани и коригирани различията в счетоводните политики (когато това се изисква от приложимата рамка за финансово отчитане).
- да бъде споделена информация относно рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовата информация на даден компонент, които може да са приложими в по-общ аспект спрямо някои или всички останали компоненти.
- да бъде споделена информация, която може да сочи за неспазване на национални закони или нормативни разпоредби, например, плащане на подкупи или неподходящи

⁷² МОС 240, параграф 16

практики за трансферно ценообразуване.

- да бъдат обсъдени събития или условия, идентифицирани от ръководството на групата, ръководството на компонента или екипа по ангажимента, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на групата да продължи да функционира като действащо предприятие.
- да бъдат обсъдени взаимоотношения или сделки със свързани лица, идентифицирани от ръководството на групата или ръководството на компонента, както и други свързани лица, които са известни на екипа по ангажимента.

Групата и средата, в която тя функционира (Вж. параграф 30 (а))

A93. Разбирането на организационната структура на групата и нейния бизнес модел може да даде възможност на одитора на групата да разбере такива въпроси, като:

- Сложността на структурата на групата. Групата може да бъде по-сложна от едно единствено предприятие, тъй като групата може да има няколко дъщерни предприятия, подразделения или други бизнес единици, включително на няколко места. Освен това юридическата структура на групата може да се различава от оперативната ѝ структура, например за данъчни цели. Сложните структури често въвеждат фактори, които могат да доведат до повишена податливост на съществени неправилни отчитания, като например дали репутацията, съвместните предприятия или предприятията със специално предназначение са отчетени счетоводно по подходящ начин и дали са направени адекватни оповестявания.
- Географското местоположение на операциите на групата. Наличието на група, която е разположена в множество географски точки, може да доведе до повишена податливост на съществени неправилни отчитания. Например, различните географски местоположения могат да предполагат различни езици, култура и бизнес практики.
- Структурата и сложността на ИТ средата на групата. Сложната ИТ среда често въвежда фактори, които могат да доведат до повишена податливост на съществени неправилни отчитания. Така например, дадена група може да има сложна ИТ среда в резултат на множество ИТ системи, които не са интегрирани поради скорошни придобивания или сливания. Ето защо може да се окаже особено важно да се получи разбиране за сложността на сигурността на ИТ средата, включително уязвимостта на ИТ приложенията, базите данни и други аспекти на ИТ средата. Групата може също така да използва един или повече външни доставчици на услуги за определени аспекти на своята ИТ среда.
- Уместните регулаторни фактори, включително регулаторната среда. Различните закони или нормативни разпоредби може да въведат фактори, които да доведат до повишена податливост на съществени неправилни отчитания. Групата може да има операции, които са обект на висока степен на сложност на закони или нормативни разпоредби в множество юрисдикции, или предприятия или бизнес единици в групата, които работят в множество отрасли, обект на различни видове закони или нормативни разпоредби.
- Структурата на собственост и взаимоотношенията между собствениците и други лица или предприятия, включително свързани лица. Разбирането на структурата на собственост и взаимоотношенията може да се окаже по-сложно в група, която извършва дейност в няколко юрисдикции и когато има промени в структурата на собственост чрез

учредяване, придобиване, продажба или съвместно предприятие. Тези фактори могат да доведат до повишена податливост на съществени неправилни отчитания.

- A94. Получаването на разбиране за степента, в която операциите или дейностите на групата са сходни, може да помогне за идентифициране на сходни рискове от съществени неправилни отчитания в отделните компоненти и за разработване на подходящ отговор.
- A95. Финансовите резултати на предприятията или бизнес единиците обикновено се оценяват и преглеждат от ръководството на групата. Проучващите запитвания към ръководството на групата може да разкрият, че ръководството на групата разчита на определени ключови показатели, за да оцени финансовите резултати от дейността на предприятията и бизнес единиците на групата и да предприеме действия. Разбирането на такива показатели за резултатите от дейността може да помогне да се идентифицират:
- области, в които има повишена податливост на съществени неправилни отчитания (например, поради натиск върху ръководството на компонента да постигне определени показатели за резултатите от дейността).
 - контролите над процеса по финансово отчитане на групата.

Системата за вътрешен контрол на групата

Естеството и степента на унифициране на контролите (Вж. параграф 30(в)(i))

- A96. Ръководството на групата може да разработи контроли, които са предназначени да действат по общ начин в множество предприятия или бизнес единици (т.е. общи контроли). Така например ръководството на групата може да разработи общи контроли за управление на материалните запаси, които функционират, използвайки една и съща ИТ система и които се прилагат във всички предприятия или бизнес единици в групата. Общи контроли може да съществуват във всеки компонент на системата за вътрешен контрол на групата и те може да се прилагат на различни нива в рамките на групата (например на ниво консолидирана група като цяло или по отношение на други нива на агрегиране в рамките на групата). Общите контроли могат да бъдат преки или непреки контроли. 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.⁷³
- A97. Разбирането на компонентите на системата за вътрешен контрол на групата включва разбиране на степента на унифициране на контролите в рамките на тези компоненти във всички предприятия на групата. При разбиране степента на унифициране на даден контрол във всички предприятия на групата, съображенията, които е възможно да са уместни включват това дали:
- контролът е разработен централизирано и се изисква да бъде внедрен така, както е разработен (т.е., без модификации) в някои или във всички компоненти;
 - контролът е внедрен и в случай че е приложимо - наблюдаван текущо - от лица със сходни отговорности и способности във всички компоненти, в които контролът е внедрен;
 - ако контролът използва информация от ИТ приложения, ИТ приложенията и други аспекти на ИТ средата, които генерират информацията са едни и същи във всички

⁷³ МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф A5

компоненти или местоположения; или

- ако контролът е автоматизиран, той е конфигуриран по един и същ начин във всяко ИТ приложение във всички компоненти.

A98. Често може да е необходима преценка, за да се определи дали даден контрол е общ контрол. Например, ръководството на групата може да изисква от всички предприятия и бизнес единици да извършват ежемесечна оценка на остаряването на разчетите с клиентите (възрастов анализ), който се генерира от конкретно ИТ приложение. Когато справките за остаряването се генерират от различни ИТ приложения или внедряването на ИТ приложението се различава в различните предприятия или бизнес единици, може да е необходимо да се прецени дали контролът може да бъде определен като общ контрол. Това се дължи на различията в разработването на контрола, които може да съществуват поради наличието на различни ИТ приложения (например, дали ИТ приложението е конфигурирано по един и същ начин за всички компоненти и дали има ефективни общи ИТ контроли за различните ИТ приложения).

A99. Преценката за нивото, на което се изпълняват контролите в рамките на групата (например на ниво консолидирана група като цяло или по отношение на други нива на агрегиране в рамките на групата) и степента на централизация и унифицираност може да е важна за разбирането на това как информацията се обработва и контролира. При някои обстоятелства е възможно контролите да се изпълняват централизирано (например, да се изпълняват само в едно предприятие или бизнес единица), но да имат всеобхватен ефект върху други предприятия или бизнес единици в рамките на групата (например, център за споделени услуги, който обработва сделки и операции от името на други предприятия или бизнес единици в рамките на групата). Обработването на сделки и операции и свързаните с тях контроли в център за споделени услуги може да се осъществява по един и същ начин по отношение на сделките и операциите, които се обработват в центъра за споделени услуги, независимо от предприятието или бизнес единицата (например, процесите, рисковете и контролите може да са едни и същи, независимо от източника на сделката или операцията). В такива случаи може да е подходящо да се идентифицират контролите, да се оцени разработването им, да се определи внедряването им и ако е приложимо да се тества оперативната им ефективност като една популация.

Централизирани дейности (Вж. параграф 30(в)(i)–(ii))

A100. Ръководството на групата може да централизира някои от своите дейности, например финансовото отчитане, или счетоводните функции може да се изпълняват за определена група общи сделки и операции или друга финансова информация по последователен и централизиран начин за множество предприятия или бизнес единици (например, когато иницирирането, разрешаването, регистрирането, обработката или отчитането на приходни операции се извършва в център за споделени услуги).

A101. Получаването на разбиране за начина, по който централизираните дейности се вписват в цялостната структура на групата, както и за естеството на извършваните дейности, може да помогне за идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания и за подходящия отговор на тези рискове. Така например, контролите в центъра за споделени услуги може да функционират независимо от други контроли или да зависят от контролите в предприятието или бизнес единицата, от които се получава финансовата информация (например, сделките за продажба може да се иницирират и разрешават в

предприятието или бизнес единицата, но обработката може да се извършва в центъра за споделени услуги).

A102. Одиторът на групата може да включи одиторите на компоненти в тестването на оперативната ефективност на общите контроли или на контролите, свързани с централизирани дейности. При такива обстоятелства ефективното сътрудничество между одитора на групата и одиторите на компонентите е важно, тъй като одиторските доказателства, получени чрез тестването на оперативната ефективност на общите контроли или на контролите, свързани с централизирани дейности, подпомагат определянето на естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите по същество, които трябва да бъдат изпълнени в групата.

Комуникации относно съществените въпроси, които подкрепят изготвянето на финансовия отчет на групата (Вж. параграф 30(в)(iv))

A103. Предприятията или бизнес единиците от групата може да използват по законови, регулаторни или други причини рамка за финансово отчитане, която е различна от рамката за финансово отчитане, използвана за финансовите отчети на групата. При такива обстоятелства разбирането на процесите по финансово отчитане на ръководството на групата за хармонизиране на счетоводните политики и, когато е уместно, на крайните периоди на финансово отчитане, които се различават от тези на групата, дава възможност на одитора на групата да разбере как се извършват корекциите, равненията и прекласификациите и дали те се извършват централизирано от ръководството на групата или от предприятието или бизнес единицата.

Инструкции от ръководството на групата до предприятия или бизнес единици

A104. При прилагането на МОС 315 (преработен 2019 г.)⁷⁴ от одитора на групата се изисква да разбере как ръководството на групата комуникира съществените въпроси, подкрепящи изготвянето на финансовия отчет на групата. За да се постигне еднородност и съпоставимост на финансовата информация, ръководството на групата може да издаде инструкции (например, да комуникира политиките за финансово отчитане) до предприятията или бизнес единиците, които да включват подробности за процесите на финансово отчитане, или може да има общи за цялата група политики. Получаването на разбиране за инструкциите на ръководството на групата може да повлияе върху идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата. Така например, неадекватните инструкции може да увеличат вероятността от неправилни отчитания поради риска от неправилно записване или обработка на сделките и операциите или неправилно прилагане на счетоводните политики.

A105. Разбирането на одитора на групата за инструкциите или политиките може да включва следното:

- Яснотата и практичността на инструкциите за изготвяне на отчетната документация.
- Дали инструкциите:
 - описват адекватно характеристиките на приложимата рамка за финансово отчитане и счетоводните политики, които трябва да бъдат прилагани;

⁷⁴ МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 25(б)

- адресират информацията, необходима за изготвянето на оповестявания, които да са достатъчни, за да се спазят изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, например, оповестяване на сделки и взаимоотношения със свързани лица и информация по сегменти;
- адресират информацията, необходима за извършването на консолидационни корекции, например, вътрешногрупови сделки и операции и нереализирани печалби и вътрешногрупови салда по сметки; и
- включват график за отчитането.

Съображения, когато участват одитори на компоненти (Вж. параграфи 31–32)

A106. В хода на одита на групата одиторът на групата може да комуникира въпросите в параграф 31 до други одитори на компоненти, в случай че тези въпроси имат отношение към работата на тези одитори на компоненти. Параграф A144 включва примери за други въпроси, които може да трябва да бъдат своевременно комуникирани в хода на работата на одиторите на компонентите.

A107. Естеството на взаимоотношенията и сделките със свързани лица може при някои обстоятелства да доведе до по-високи рискове от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет в сравнение със сделките с несвързани лица.⁷⁵ При одита на група може да съществува по-висок риск от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата, включително поради измама, отнасящи се до взаимоотношенията със свързани лица, когато:

- структурата на групата е сложна;
- информационните системи на групата не са интегрирани и следователно са по-малко ефективни при идентифицирането и отразяването на взаимоотношения и сделки със свързани лица; и
- са налице многобройни или чести сделки със свързани лица между предприятията и бизнес единиците.

Следователно планирането и изпълнението на одита с професионален скептицизъм, така като се изисква от МОС 200,⁷⁶ е особено важно при наличието на такива обстоятелства.

Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания (Вж. параграф 33)

A108. Процесът по идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата е динамичен, изискващ повторението на определени стъпки и може да се окаже предизвикателство, особено когато дейностите на компонента са сложни или специализирани или когато има много компоненти на различни места. Прилагайки МОС 315 (преработен 2019 г.),⁷⁷ одиторът разработва първоначални очаквания относно потенциалните рискове от съществени неправилни отчитания и първоначално идентифициране на значимите класове сделки и операции, салда по сметки и

⁷⁵ МОС 550, параграф 2

⁷⁶ МОС 200, параграф 15

⁷⁷ МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф A126

оповестявания във финансовия отчет на групата на базата на разбирането си за групата и средата, в която тя функционира, приложимата рамка за финансово отчитане и системата за вътрешен контрол на групата.

A109. Първоначалните очаквания за потенциалните рискове от съществени неправилни отчитания вземат предвид разбирането на одитора за групата, включително нейните предприятия или бизнес единици, както и за средата и отраслите, в които те осъществяват дейността си. Въз основа на първоначалните очаквания одиторът на групата може да включи и често включва одиторите на компоненти в процедурите за оценка на риска, тъй като те могат да имат преки познания и опит с предприятията или бизнес единиците, които е възможно да са полезни за разбирането на дейностите и свързаните с тях рискове, както и когато могат да възникнат рискове от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата във връзка с тези предприятия или бизнес единици.

A110. По отношение на идентифицираните рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност, от одитора на групата се изисква да поеме отговорност за оценяване на вътрешноприсъщия риск. Тази оценка включва оценяване вероятността и величината на неправилното отчитане, като одиторът взема под внимание как и степента, в която:⁷⁸

- факторите за вътрешноприсъщ риск оказват влияние върху податливостта на съответните твърдения за вярност към неправилно отчитане.
- рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет на групата оказват влияние върху оценяването на вътрешноприсъщия риск по отношение на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност.

A111. На базата на изпълнените процедури по оценка на риска, одиторът на групата може да определи, че оценен риск от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата възниква само във връзка с финансовата информация на определени компоненти. Така например, рискът от съществени неправилни отчитания, свързани с правен иск, може да съществува само в предприятия или бизнес единици, които осъществяват дейност в определена юрисдикция или в предприятия или бизнес единици, които имат сходни операции или дейности.

A112. Приложение 3 излага примери за събития и условия, които самостоятелно или взети заедно, може да сочат за риск от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата, независимо дали дължащи се на измама или грешка, включително във връзка с процеса на консолидация.

Измама

A113. При прилагането на МОС 240⁷⁹ от одитора се изисква да идентифицира и оцени рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, 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, дължащи се на измама на ниво твърдение за вярност. Информацията, използвана за идентифициране на рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата, дължащи се на измама, може да включва следното:

⁷⁸ МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 31

⁷⁹ МОС 240, параграфи 26, 31

- оценката на ръководството на групата на риска финансовия отчет на групата да съдържа съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама.
- процеса на ръководството на групата за идентифициране и отговор на рисковете от измама във финансовия отчет на групата, включително конкретни рискове от измама, идентифицирани от ръководството на групата или класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, по отношение на които рискът от измама е по-голям.
- дали съществуват конкретни компоненти, които са по-податливи на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама.
- дали в процеса на консолидация са налице фактори за риск от измама или индикации за предубеденост на ръководството.
- как лицата, натоварени с общо управление на групата, осъществяват текущо наблюдение над процесите на ръководството на групата за идентифициране и отговор на рисковете от измама в групата, както и контролите, които ръководството на групата е установило с цел смекчаване на тези рискове.
- отговорите на лицата, натоварени с общо управление на групата, ръководството на групата, подходящи лица в рамките на звеното за вътрешен одит (и когато е уместно, ръководството на компонента, одиторите на компонента и други лица) на проучващите запитвания на одитора на групата относно това дали са им известни действителни случаи на измама, подозрения или твърдения за измама, засягащи компонент или групата.

Съображения, когато участват одитори на компоненти (Вж. параграф 34)

A114. Когато одиторът на групата включва одиторите на компоненти в разработването и изпълнението на процедурите за оценка на риска, одиторът на групата остава отговорен за разбирането на групата и средата, в която тя функционира, приложимата рамка за финансово отчитане и системата за вътрешен контрол на групата, за да има достатъчна база за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата в съответствие с параграф 33.

A115. Когато одиторските доказателства, получени от процедурите по оценка на риска, не осигуряват подходяща база за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, МОС 315 (преработен 2019 г.)⁸⁰ изисква одиторът да изпълни допълнителни процедури за оценка на риска до получаването на одиторски доказателства, които да осигурят такава база.

Ниво на същественост

Ниво на същественост на изпълнението за компонент (Вж. параграф 35(a))

A116. Параграф 35(a) изисква одиторът на групата да определи ниво на същественост на изпълнението за всеки от компонентите, където се изпълняват одиторски процедури върху финансова информация, която е дезагрегирана. Сумата на нивото на същественост на изпълнението за компонента може да е различна за всеки един компонент. Освен това, не е необходимо сумата на нивото на същественост на изпълнението за отделния компонент да

⁸⁰ МОС 315 (преработен 2019 г.), параграф 35

представлява аритметична част от нивото на същественост на изпълнението за групата и съответно съвкупността на сумите на нивото на същественост на изпълнението за компонентите може да надвишава нивото на същественост на изпълнението за групата.

A117. Настоящият МОС не изисква ниво на същественост на изпълнението за компонент да бъде определяно за всеки клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване по отношение на компонентите, в които се изпълняват одиторски процедури. Ако обаче при конкретните обстоятелства на групата, съществува един или повече конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, по отношение на които би могло разумно да се очаква неправилни отчитания в по-малък размер от нивото на същественост за финансовия отчет на групата като цяло да окажат влияние върху икономическите решения на потребителите, вземани на базата на финансовия отчет на групата, МОС 320⁸¹ изисква определяне на ниво или нива на същественост, които да бъдат приложени по отношение на тези конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания. При такива обстоятелства може да е необходимо одиторът на групата да вземе под внимание дали ниво на същественост на изпълнението за компонента, по-ниско от сумата, комуникирана на одитора на компонента, може да е подходящо за тези конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания.⁸²

A118. Определянето на ниво на същественост на изпълнението за компонента не представлява просто механично изчисление, а включва използването на професионална преценка. Факторите, които одиторът на групата може да вземе под внимание при определяне нивото на същественост на изпълнението за компонента включват следните:

- степента на дезагрегиране на финансовата информация сред компонентите (например, с увеличаване степента на дезагрегиране сред компонентите, за адресиране на риска при обединяване на финансовата информация обикновено би било подходящо по-ниско ниво на същественост на изпълнението за компонента). Относителната значимост на компонента за групата може да окаже влияние върху степента на дезагрегиране (например, ако един компонент представлява голяма част от групата, вероятно е възможно да е налице по-малка степен на дезагрегация сред компонентите).
- очакванията относно естеството, честотата и величината на неправилните отчитания във финансовата информация на компонента, например:
 - дали са налице рискове, които са уникални за финансовата информация на компонента (например, специфични за съответния отрасъл счетоводни въпроси, необичайни или сложни сделки и операции).
 - естеството и обхвата на неправилните отчитания, идентифицирани в компонента при предходни одити.

A119. За адресиране на риска при обединяване на финансовата информация, параграф 35(а) изисква нивото на същественост на изпълнението за компонента да е по-ниско от нивото на същественост на изпълнението за групата. Както е обяснено в параграф A118, с увеличаване степента на дезагрегиране сред компонентите, за адресиране на риска при обединяване на финансовата информация обикновено би било подходящо по-ниско ниво на същественост на изпълнението за компонента. При някои обстоятелства обаче, нивото на същественост на

⁸¹ МОС 320, параграфи 10 и A11–A12

⁸² МОС 320, параграф A13

изпълнението за компонента може да бъде определено като сума, близка до нивото на същественост на изпълнението за групата, тъй като е налице по-малък риск при обединяване на финансовата информация, например, когато финансовата информация за един компонент представлява значителна част от финансовия отчет на групата. При определяне на нивото на същественост на изпълнението за компонента по отношение на неконтролиращо участие в предприятие, което се отчита по метода на собствения капитал, одиторът на групата може да вземе под внимание процента на собственост на групата и дела от печалбите и загубите на предприятието, в което е инвестирано.

A120. В някои случаи допълнителните одиторски процедури може да бъдат изпълнени от одитора на групата или одитора на компонента върху значим клас сделки и операции или значимо салдо по сметка като една единствена популация (т.е., без дезагрегиране по компоненти). В такива случаи нивото на същественост на изпълнението за групата често ще бъде използвано за целите на изпълнение на тези процедури.

Праг „очевидно незначителни“ (Вж. параграф 35(б))

A121. Прагът за комуникиране на неправилните отчитания до одитора на групата се определя като сума, равна на, или по-малка от, сумата, считана за очевидно незначителна за финансовия отчет на групата. В съответствие с МОС 450,⁸³ този праг е сумата, под която неправилните отчитания няма да е нужно да бъдат натрупвани, тъй като одиторът на групата очаква, че натрупването на такива суми очевидно не би имало съществен ефект върху финансовия отчет на групата.

Съображения, когато участват одитори на компоненти

Комуникиране на нивото на същественост на изпълнението за компонента (Вж. параграф 36)

A122. В някои случаи може да е целесъобразно одиторът на групата да включи одитора на компонента в определянето на подходящата сума на нивото на същественост на изпълнението за компонента, с оглед на познанията на одитора на компонента за компонента и потенциалните източници на неправилно отчитане на финансовата информация на компонента. В тази връзка одиторът на групата може да обмисли също така комуникиране до одитора на компонента на нивото на същественост на изпълнението за групата, за да улесни сътрудничеството при определяне дали нивото на същественост на изпълнението за компонента е подходящо при конкретните обстоятелства с оглед нивото на същественост на изпълнението за групата.

A123. Нивото на същественост на изпълнението за компонента се базира, поне частично, на очакванията относно естеството, честотата и величината на неправилните отчитания във финансовата информация на компонента. Ето защо непрекъснатата комуникация между одитора на компонента и одитора на групата е важна, особено ако броят и величината на неправилните отчитания, идентифицирани от одитора на компонента, са по-големи от очакваното.

Отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания (Вж. параграф 37)

Изпълнение на допълнителни одиторски процедури

⁸³ МОС 450, параграф А3

Централизирано изпълнение на допълнителни одиторски процедури

A124. Допълнителни одиторски процедури може да бъдат разработени и изпълнени централизирано, ако одиторските доказателства, които трябва да бъдат получени от изпълнението на допълнителните одиторски процедури за един или повече значими класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания в съвкупност ще отговорят на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, например, ако счетоводните записи за приходните операции на цялата група се водят централизирано (например, в център за споделени услуги). Факторите, които може да са уместни за решението на одитора дали да изпълни централизирано допълнителните одиторски процедури включват например:

- степента на централизация на дейностите, имащи отношение към финансовото отчитане.
- естеството и степента на унифициране на контролите.
- сходството на дейностите и бизнес направленията на групата.

A125. Одиторът на групата може да определи, че финансовата информация на няколко компонента може да се разглежда като една популация за целите на изпълнението на допълнителните одиторски процедури, например, когато сделките или операциите се считат за хомогенни, тъй като имат едни и същи характеристики, съответните рискове от съществени неправилни отчитания са едни и същи и контролите са разработени и функционират по последователен начин.

A126. Когато допълнителните одиторски процедури се изпълняват централизирано, одиторите на компонентите може все пак да участват. Например, когато групата има множество центрове за споделени услуги, одиторът на групата може да включи одиторите на компоненти в изпълнението на допълнителни одиторски процедури по отношение на тези центрове за споделени услуги.

Изпълнение на допълнителни одиторски процедури на ниво компонент

A127. При други обстоятелства процедурите за отговор на рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата, които са свързани с финансовата информация на даден компонент, може да бъдат изпълнени по-ефективно на ниво компонент. Такъв може да бъде случаят, когато групата има:

- различни потоци от приходи;
- множество бизнес направления;
- операции в множество различни местоположения; или
- децентрализирани системи за вътрешен контрол.

Голям брой компоненти, чиято финансова информация поотделно е несъществена, но в съвкупност е съществена за финансовия отчет на групата

A128. Групата може да се състои от голям брой компоненти, чиято финансова информация поотделно е несъществена, но в съвкупност е съществена за финансовия отчет на групата. Обстоятелства като тези, при които значимите класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания във финансовия отчет на групата са разбити по голям брой компоненти, може да представляват допълнително предизвикателство за одитора на групата при

планирането и изпълнението на допълнителните одиторски процедури.

A129. В някои случаи може да е възможно да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства, като се изпълнят централизирано допълнителни одиторски процедури върху тези значими класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания (например, ако те са хомогенни, подлежат на общ контрол и може да се получи достъп до подходяща информация). Допълнителните одиторски процедури може да включват също така аналитични процедури по същество в съответствие с МОС 520.⁸⁴ В зависимост от обстоятелствата на ангажимента, финансовата информация на компонентите може да бъде обобщена на подходящи нива за целите на разработване на очаквания и определяне на сумата на всяка разлика между отчетените суми и очакваните стойности при изпълнението на аналитичните процедури по същество. При такива обстоятелства може да е полезно да се използват автоматизирани инструменти и техники.

A130. В други случаи може да е необходимо да се изпълнят допълнителни одиторски процедури в избрани компоненти, за да се отговори на рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата. Определянето на компонентите, в които трябва да се изпълнят одиторски процедури, както и естеството, времето на изпълнение и обхватът на допълнителните одиторски процедури, които трябва да се изпълнят в избраните компоненти, са въпроси на професионална преценка. При тези обстоятелства въвеждането на елемент на непредсказуемост в компонентите, избрани за тестване, също може да бъде полезно по отношение на рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата, дължащи се на измама (виж също параграф A136).

Естество и обхват на допълнителните одиторски процедури

A131. В отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания одиторът на групата може да определи, че е подходящ следният обхват на работата, която да бъде извършена в даден компонент (с участието на одиторите на компонента, когато това е приложимо):

- разработване и изпълнение на допълнителни одиторски процедури върху цялата финансова информация на компонента;
- разработване и изпълнение на допълнителни одиторски процедури върху един или повече класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания; или
- изпълнение на специфични допълнителни одиторски процедури.

A132. Въпреки че одиторът на групата поема отговорността за естеството, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури, които трябва да бъдат извършени, одиторите на компонентите могат да участват и често участват във всички фази на одита на групата, включително в разработването и изпълнението на допълнителните одиторски процедури.

Разработване и изпълнение на допълнителни одиторски процедури върху цялата финансова информация на компонента

A133. Одиторът на групата може да реши, че разработването и изпълнението на допълнителни одиторски процедури върху цялата финансова информация на даден компонент е подходящ подход, включително когато:

⁸⁴ МОС 520, *Аналитични процедури*

- е необходимо да се получат одиторски доказателства за цялата или значителна част от финансовата информация на даден компонент, за да се отговори на оценените рискове от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата.
- съществува всеобхватен риск от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата поради наличието на събития или условия в компонента, които биха могли да имат отношение към оценката на одитора на групата относно преценката на ръководството на групата за способността ѝ да продължи да функционира като действащо предприятие.

Разработване и изпълнение на допълнителни одиторски процедури върху един или повече класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания

A134. Одиторът на групата може да определи, че разработването и изпълнението на допълнителни одиторски процедури върху един или повече конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания във финансовата информация на компонента е подходящ подход за адресиране на оценените рискове от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата. Така например, даден компонент може да има ограничени операции, но да притежава значителна част от земята и сградите на групата или да има значителни данъчни салда.

Изпълнение на специфични допълнителни одиторски процедури

A135. Одиторът на групата може да определи, че разработването и изпълнението на специфични допълнителни одиторски процедури върху финансовата информация на компонент е подходящ подход, например, когато е необходимо да се получат одиторски доказателства само за едно или повече уместни твърдения за вярност. Така например, одиторът на групата може централно да тества класа на сделката или операцията, салдото по сметката или оповестяването и може да изиска от одитора на компонента да изпълни специфични допълнителни одиторски процедури в компонента (например, специфични допълнителни одиторски процедури, свързани с оценката на искове или съдебни спорове в юрисдикцията на компонента или наличието на даден актив).

Елемент на непредсказуемост

A136. Включването на елемент на непредсказуемост във вида на работата, която трябва да бъде извършена, предприятията или бизнес единиците, в които се изпълняват процедурите, и степента, в която одиторът на групата участва в работата, може да увеличи вероятността за идентифициране на съществено неправилно отчитане във финансовата информация на компонентите, което може да доведе до съществено неправилно отчитане във финансовия отчет на групата, дължащо се на измама.⁸⁵

Оперативна ефективност на контролите

A137. Одиторът на групата може да разчита на оперативната ефективност на контролите, които функционират в рамките на цялата група, при определяне естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите по същество, които трябва да бъдат изпълнени или на нивото на

⁸⁵ МОС 240, параграф 30(в)

групата, или в компонентите. МОС 330⁸⁶ изисква одиторът да разработи и изпълни тестове на контролите, за да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно оперативната ефективност на тези контроли. Одиторите на компоненти може да бъдат включени в разработването и изпълнението на такива тестове на контролите.

A138. В случай че бъдат разкрити отклонения от контролите, на които одиторът възнамерява да разчита, МОС 330⁸⁷ изисква одиторът да отправи конкретни проучващи запитвания, за да разбере тези въпроси и техните потенциални последствия. Ако в резултат на тестването на оперативната ефективност на контролите бъдат разкрити повече отклонения от очакваното, може да е необходимо одиторът на групата да преразгледа плана за одит на групата. Възможните промени в плана за одит на групата може да включват:

- изискване в определени компоненти да бъдат изпълнени допълнителни процедури по същество.
- идентифициране и тестване на оперативната ефективност на други уместни контроли, които са разработени и внедрени ефективно.
- увеличаване броя на компонентите, подбрани за допълнителни одиторски процедури.

A139. Когато оперативната ефективност на контролите се тества централизирано (например, контроли в център за споделени услуги или тестване на общи контроли), може да се наложи одиторът на групата да комуникира информация за извършената одиторска работа до одиторите на компонентите. Така например, когато от одитора на компонента се изисква да разработи и изпълни процедури по същество върху цялата финансова информация на компонента или да разработи и изпълни процедури по същество върху един или повече класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, одиторът на компонента може да обсъди с одитора на групата тестването на контрола, извършено централизирано, за да определи естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите по същество.

Процес на консолидация

Консолидационни процедури (Вж. параграф 38)

A140. Допълнителните одиторски процедури върху процеса на консолидация, включително подконсолидациите, може да включват:

- определяне, че необходимите счетоводни записи са отразени в консолидацията; и
- оценяване на оперативната ефективност на контролите над процеса на консолидация и подходящ отговор, в случай че някои контроли са определени като неефективни.

Консолидационни корекции и прекласификации (Вж. параграф 38(б))

A141. Процесът на консолидация може да изисква корекции и прекласификации на сумите, отчетени във финансовия отчет на групата, които не преминават през обичайните ИТ приложения и може да не подлежат на същите контроли, на които подлежи другата финансова информация. Оценката на одитора на групата за уместността, пълнотата и точността на корекциите и прекласификациите може да включва:

⁸⁶ МОС 330, параграф 8

⁸⁷ МОС 330, параграф 17

- оценяване дали съществения корекции отразяват правилно събитията и сделките, стоящи в основата им;
- определяне дали тези предприятия или бизнес единици, чиято финансова информация е включена във финансовия отчет на групата, са включени по правилен начин;
- определяне дали съществения корекции са правилно изчислени, обработени и разрешени от ръководството на групата, а когато е приложимо – от ръководството на компонентите;
- определяне дали съществения корекции са правилно подкрепени и достатъчно документирани; и
- оценяване на равнението и елиминиранието на вътрешногруповите сделки и операции, нереализираните печалби и вътрешногруповите салда по сметки.

Съображения, когато участват одитори на компоненти (Вж. параграфи 42–43)

A142. Когато одиторът на групата включва одитори на компоненти в разработването или изпълнението на допълнителни одиторски процедури, одиторът на компонент може да определи, че използването на работата на експерт на одитора е подходящо и да комуникира това с одитора на групата. При такива обстоятелства, когато определя дали разработването и изпълнението на допълнителни одиторски процедури от страна на одитора на компонента е подходящо, одиторът на групата може например да обсъди с одитора на компонента:

- естеството, обхвата и целите на работата на експерта на одитора.
- оценката от страна на одитора на компонента относно адекватността на работата на експерта на одитора за целите на одитора на групата.

A143. Подходящото ниво на участие на одитора на групата може да зависи от обстоятелствата и структурата на групата, както и от други фактори, като например предишния опит на одитора на групата с одиторите на компонентите, които изпълняват процедури по процеса на консолидация, включително подконсолидациите, и обстоятелствата на ангажимента за одит на групата (например, ако финансовата информация на дадено предприятие или бизнес единица не е изготвена в съответствие със същите счетоводни политики, прилагани за финансовите отчети на групата).

Оценяване комуникациите на одиторите на компоненти и адекватността на тяхната работа

Комуникация относно въпроси, имащи отношение към заключението на одитора на групата във връзка с одита на групата (Вж. параграф 45)

A144. Въпреки че въпросите, които се изисква да бъдат комуникирани в съответствие с параграф 45, имат отношение към заключението на одитора на групата във връзка с одита на групата, определени въпроси може да бъдат комуникирани в хода на изпълнение на процедурите на одитора на компонента. В допълнение към въпросите в параграфи 32 и 50, такива въпроси може да включват например:

- информация относно случаи на нарушаване на приложимите етични изисквания, включително идентифицирани нарушения на разпоредбите за независимостта;
- информация относно случаи на неспазване изискванията на закони или нормативни разпоредби;

- нововъзникващи значителни рискове от съществени неправилни отчитания, включително рискове от измама;
- идентифицирана или подозирана измама или незаконни действия с участието на ръководството или служителите на компонента, които биха могли да имат съществен ефект върху финансовия отчет на групата; или
- значителни и необичайни сделки и операции.

Комуникация на неправилни отчитания във финансовата информация на компонента (Вж. параграф 45(д))

A145. Знанието за коригираните и некоригираните неправилни отчитания в отделните компоненти може да привлече вниманието на одитора на групата към потенциални всеобхватни недостатъци на вътрешния контрол, когато се разглежда заедно с комуникирането на недостатъците в съответствие с параграф 45(ж). В допълнение, по-голям от очаквания брой идентифицирани неправилни отчитания (некоригирани или коригирани) може да сочи за по-висок риск от неразкрити неправилни отчитания, което може да накара одитора на групата да заключи, че е необходимо да се извършат допълнителни одиторски процедури в определени компоненти.

Цялостни констатации или заключения на одитора на компонента (Вж. параграф 45(к))

A146. Формата и съдържанието на предоставените от одитора на компонента крайни резултати се влияят от естеството и обхвата на одиторската работа, която е поискано одиторът на компонента да извърши. Политиките или процедурите на фирмата на одитора на групата може да адресират формата или конкретната формулировка на цялостното заключение на одитора на компонента относно одиторската работа, извършена за целите на одита на групата. В някои случаи местен закон или нормативна разпоредба може да посочва конкретно формата на заключението (например, мнение), което да бъде предоставено от одитора на компонента.

Оценяване дали комуникациите с одитора на компонента са адекватни за целите на одитора на групата (Вж. параграф 46(б))

A147. Ако одиторът на групата определи, че комуникациите на одитора на компонента не са адекватни за целите на одитора на групата, одиторът на групата може да обмисли например дали:

- от одитора на компонента може да бъде получена допълнителна информация (например, посредством допълнителни обсъждания или срещи);
- е необходимо да бъде извършен преглед на допълнителна одиторска документация на одитора на компонента в съответствие с параграф 47;
- може да е необходимо да бъдат изпълнени допълнителни одиторски процедури в съответствие с параграф 48; или
- са налице каквито и да е опасения относно компетентността или способностите на одитора на компонента.

Извършване на преглед на допълнителна одиторска документация на одитора на компонента (Вж. параграф 47)

A148. Параграф A75 предоставя насоки на одитора на групата за адаптиране на естеството, времето на изпълнение и обхвата на ръководството и надзора над одитора на компонента, както и на прегледа на извършената от него работа, въз основа на фактите и обстоятелствата на одита на групата и други въпроси (например, оценените рискове от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата). Преценката от страна на одитора на групата в съответствие с параграф 47 (в) може да бъде повлияна и от следните въпроси, свързани с непрекъснатото участие на одитора на групата в работата на одитора на компонента:

- комуникациите от одитора на компонента, включително тези в съответствие с параграф 45 от настоящия МОС; и
- прегледа на одиторската документация на одитора на компонента от страна на одитора на групата в хода на изпълнение на одита на групата (например, за да бъдат изпълнени изискванията на параграфи 34, 42 и 43) или от страна на съдружника, отговорен за ангажимента за групата, в съответствие с параграф 31 от МОС 220 (преработен).

A149. Други фактори, които биха могли да оказват влияние върху решението на одитора на групата относно това дали, и степента, в която, е необходимо да бъде извършен преглед на допълнителна одиторска документация на одитора на компонента при конкретните обстоятелства включват:

- степента, в която одиторът на компонента е участвал в процедурите за оценка на риска и в идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата;
- съществените преценки, направени от одитора на компонента, и констатациите или заключенията му по въпроси, които са съществени за финансовия отчет на групата;
- компетентността и способностите на по-опитните членове на екипа по ангажимента от одитора на компонента, които отговарят за прегледа на работата на по-малко опитните лица; и
- дали одиторът на компонента и одиторът на групата са обект на общи политики или процедури за преглед на одиторската документация.

Последващи събития (Вж. параграфи 49–50)

A150. Одиторът на групата може:

- да изиска одиторът на компонент да изпълни процедури във връзка с последващи събития, за да помогне на одитора на групата да идентифицира събития, които са настъпили между датите на финансовата информация на компонентите и датата на одиторския доклад върху финансовия отчет на групата.
- да изпълни процедури, за да обхване периода между датата на комуникиране на последващи събития от страна на одитора на компонента и датата на одиторския доклад върху финансовия отчет на групата.

Оценяване на достатъчността и уместността на получените одиторски доказателства

Достатъчност и уместност на одиторските доказателства (Вж. параграф 51)

A151. Одитът на финансовия отчет на група представлява кумулативен процес, изискващ повторение на определени стъпки. Докато одиторът на групата изпълнява планираните

одиторски процедури, получените одиторски доказателства може да накарат одитора на групата да модифицира естеството, времето на изпълнение или обхвата на други планирани одиторски процедури, тъй като до вниманието на одитора на групата може да достигне информация, която значително се различава от информацията, на която се основава оценката на риска. Така например:

- идентифицираните в даден компонент неправилни отчитания може да трябва да бъдат разгледани по отношение на други компоненти; или
- на одитора на групата може да станат известни случаи на ограничаване достъпа до информация или лица в даден компонент поради промени в средата (например, война, граждански безредици или епидемии).

При такива обстоятелства може да се наложи одиторът на групата да преоцени планираните одиторски процедури въз основа на преразгледаната преценка на оценените рискове за всички или някои от значимите класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания и свързаните с тях твърдения за вярност.

A152. Оценката, изисквана от параграф 51, помага на одитора на групата да определи дали общата стратегия за одит на групата и планът за одит на групата, разработени в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата, продължават да бъдат подходящи. Изискването в МОС 330⁸⁸ одиторът, независимо от оценените рискове от съществени неправилни отчитания, да разработи и изпълни процедури по същество по отношение на всеки съществен клас сделки и операции, салдо по сметка и оповестяване може да е полезно също така и за целите на това оценяване в контекста на финансов отчет на група.

A153. Одиторът на групата може да вземе предвид упражняването на професионален скептицизъм от страна на екипа по ангажимента, когато оценява достатъчността и уместността на получените одиторски доказателства. Така например, одиторът на групата може да разгледа дали въпроси като тези, описани в параграф A17, не са довели екипа по ангажимента до неподходящо:

- получаване на одиторски доказателства, които са по-лесни за достъп, без да се обърне необходимото внимание на тяхната уместност и надеждност;
- получаване на по-малко убедителни доказателства, отколкото е необходимо при конкретните обстоятелства; или
- разработване и изпълнение на одиторски процедури по начин, който проявява предубеденост в посока получаване на одиторски доказателства, които биха могли да са потвърждаващи, или в посока изключване на одиторски доказателства, които биха могли да са противоречащи.

A154. МОС 220 (преработен)⁸⁹ изисква съдружникът, отговорен за ангажимента, да определи, на или преди датата на одиторския доклад, посредством преглед на одиторската документация и обсъждане с екипа по ангажимента, че са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, които да подкрепят заключенията, до които е достигнато, и за да бъде издаден одиторският доклад. Информацията, която може да е уместна за оценката на одитора на групата на одиторските доказателства, получени от изпълнената от одиторите на компоненти

⁸⁸ МОС 330, параграф 18

⁸⁹ МОС 220 (преработен), параграф 32

работа, зависи от фактите и обстоятелствата на одита на групата и е възможно да включва:

- комуникациите от одиторите на компоненти, изисквани съгласно параграф 45, включително цялостните констатации или заключения на одиторите на компонентите относно работата, извършена за целите на одита на групата;
- други комуникации от одиторите на компоненти по време на целия одит на групата, включително тези, изисквани от параграф 32; и
- ръководството и надзора от страна на одитора на групата над одиторите на компоненти и прегледа на извършваната от тях работа, включително, когато е приложимо, прегледа от страна на одитора на групата на допълнителна одиторска документация на одиторите на компоненти в съответствие с параграф 47.

A155. При някои обстоятелства цялостният обобщаващ меморандум, в който се описват извършената работа и резултатите от нея, може сам по себе си да даде основание на одитора на групата да заключи, че извършената работа и одиторските доказателства, получени от одитора на компонента, са достатъчни за целите на одита на групата. Такъв може да бъде случаят, например, когато от одитора на компонента е било поискано да изпълни специфични допълнителни одиторски процедури, идентифицирани и комуникирани от одитора на групата.

Оценяване на ефекта върху одиторското мнение за групата (Вж. параграф 52)

A156. Оценяването от страна на съдружника, отговорен за ангажимента за групата, може да включва преценка за това дали коригираните и некоригирани неправилни отчитания, комуникирани от одиторите на компоненти сочат за системен проблем (например, по отношение на сделки или операции, които са обект на общи счетоводни политики или общи контроли), който би могъл да засяга и други компоненти.

Одиторски доклад (Вж. параграф 53)

A157. Въпреки че одиторите на компоненти могат да извършват работа по финансовата информация на компонентите за одита на групата и като такива носят отговорност за своите цялостни констатации или заключения, съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, или фирмата на съдружника, отговорен за ангажимента за групата, носи отговорност за одиторското мнение за групата.

A158. Когато одиторското мнение за групата е модифицирано поради това, че одиторът на групата не е бил в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства във връзка с финансовата информация на един или повече компоненти, разделът в одиторския доклад върху финансовия отчет на групата „База за изразяване на квалифицирано мнение“ или „База за отказ от изразяване на мнение“ описва причините за тази невъзможност.⁹⁰ При някои обстоятелства за адекватното описание на причините за модифицираното мнение може да е необходимо позоваване на одитора на компонент, например, когато одиторът на компонента не е състояние да изпълни или завърши работата, поискана във връзка с финансовата информация на компонента, поради обстоятелства, които са извън контрола на ръководството на компонента.

Комуникация с ръководството на групата и лицата, натоварени с общо управление на

⁹⁰ МОС 705 (преработен), параграфи 20 и 24

групата

Комуникация с ръководството на групата (Вж. параграфи 54–56)

A159. Одитът на групата може да бъде сложен поради броя и естеството на предприятията и бизнес единиците, съставляващи групата. В допълнение, както е обяснено в параграф A7, одиторът на групата може да реши, че определени предприятия или бизнес единици могат да бъдат разглеждани заедно като компонент за целите на планирането и изпълнението на одита на групата. Ето защо обсъждането с ръководството на групата на преглед на планирания обхват и срокове може да помогне за координиране на работата, извършвана в компонентите, включително когато се включват одитори на компоненти и за идентифициране на ръководството на компонента. (Вж. параграф A24).

A160. МОС 240⁹¹ съдържа изисквания и насоки относно комуникирането на случаи на измама до ръководството, а когато е възможно ръководството да участва в измамата – до лицата, натоварени с общо управление.

A161. Възможно е да се наложи ръководството на групата да запази поверителността на определена съществена чувствителна информация. Примери за въпроси, които могат да бъдат от съществено значение за финансовия отчет на компонента и за които ръководството на компонента може да не знае, включват следното:

- потенциално съдебно производство.
- планове за освобождаване от съществени оперативни активи.
- последващи събития.
- значими правни споразумения.

A162. Ръководството на групата може да информира одитора на групата относно неспазване или подозирано неспазване на изискванията на закони или нормативни разпоредби в предприятия или бизнес единици в рамките на групата. Параграф A87 предоставя насоки за съдружника, отговорен за ангажимента за групата, при такива обстоятелства.

Комуникация с лицата, натоварени с общо управление на групата (Вж. параграф 57)

A163. Въпросите, които одиторът на групата комуникира с лицата, натоварени с общо управление на групата, може да включват такива, които са предоставени на вниманието на одитора на групата от одиторите на компоненти и за които одиторът на групата преценява, че са съществени за отговорностите на лицата, натоварени с общо управление на групата. Комуникацията с лицата, натоварени с общо управление на групата, може да бъде осъществена в различни моменти по време на одита на групата. Така например, въпросът, посочен в параграф 57(а) може да бъде комуникиран след като одиторът на групата е определил работата, която трябва да бъде извършена върху финансовата информация на компонентите. От друга страна, въпросът, посочен в параграф 57(б) може да бъде комуникиран в края на одита, а въпросите, посочени в параграф 57(в)–(г) може да бъдат комуникирани при тяхното възникване.

A164. МОС 260 (преработен)⁹² изисква одиторът да комуникира с лицата, натоварени с общо

⁹¹ МОС 240, параграфи 41–43

⁹² МОС 260 (преработен), параграф 15

управление, общ преглед на планирания обхват и време на изпълнение на одита. По отношение на одит на група, тази комуникация помага на лицата, натоварени с общо управление, да разберат определянето от страна на одитора на групата на компонентите, в които ще бъде извършвана одиторска работа, включително това дали определени предприятия или бизнес единици на групата ще бъдат считани заедно за компонент и планираното участие на одиторите на компоненти. Тази комуникация също така спомага за взаимното разбиране и обсъждане на групата и средата, в която тя функционира (вж. параграф 30) и областите, в които, ако има такива, лицата, натоварени с общо управление, могат да поискат от одитора на групата да осъществи допълнителни процедури.

Комуникация на идентифицирани недостатъци във вътрешния контрол (Вж. параграф 58)

A165. Одиторът на групата е отговорен за определянето, въз основа на извършената одиторска работа, дали един или повече идентифицирани недостатъци, поотделно или в комбинация, представляват съществени недостатъци. Одиторът на групата може да поиска информация от одитора на компонента относно това дали идентифициран недостатък или комбинация от недостатъци в компонента представлява съществен недостатък във вътрешния контрол.

Документация (Вж. параграф 59)

A166. Други МОС съдържат специфични изисквания за документацията, които имат за цел да пояснят прилагането на МОС 230 при конкретните обстоятелства на тези други МОС. Приложението към МОС 230 изброява други МОС, които съдържат специфични изисквания и насоки по отношение на документацията.

A167. Одиторската документация за одита на групата подкрепя оценката на одитора на групата в съответствие с параграф 51 относно това дали са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, на които да се базира одиторското мнение за групата. Виж също параграф A154.

A168. Одиторската документация за одит на група обхваща:

- документацията в досието на одитора на групата; и
- отделната документация в досиетата на съответните одитори на компоненти, свързана с работата, извършена от одиторите на компоненти за целите на одита на групата (т.е. одиторската документация на одиторите на компоненти).

A169. Окончателното окомплектоване и съхранение на одиторската документация при одит на група е предмет на политиките или процедурите на фирмата на одитора на групата в съответствие с МСУК 1.⁹³ Одиторът на групата може да предостави специфични инструкции на одиторите на компоненти относно окомплектоването и съхранението на документацията на извършената от тях работа за целите на одита на групата.

⁹³ МСУК 1, параграфи 31(е) и A83–A85

База за определяне от страна на одитора на групата на компонентите (Вж: параграф 59(б))

A170. Базата за определяне на компонентите от страна на одитора на групата може да бъде документирана по различни начини, включително например, документация, отнасяща се до изпълнението на изискванията в параграфи 22, 33 и 57(а) от настоящия МОС.

База за определяне от страна на одитора на групата на компетентността и способностите на одиторите на компоненти (Вж: параграф 59(г))

A171. МСУК 1⁹⁴ предоставя насоки относно въпроси, които политиките или процедурите на фирмата може да адресират във връзка с компетентността и способностите на членовете на екипа по ангажимента. Такива политики или процедури може да описват или предоставят насоки относно това как да бъде документирано определянето на компетентността и способностите на екипа по ангажимента, включително одиторите на компоненти. Така например, потвърждението, получавано от одитора на компонента в съответствие с параграф 24, може да включва информация относно опита на одитора на компонента в съответния отрасъл. Одиторът на групата може да поиска също така потвърждение, че одиторът на компонента разполага с достатъчно време да изпълни възложените му одиторски процедури.

Документиране на ръководството и надзора над одиторите на компоненти и прегледа на извършената от тях работа (Вж. параграф 59(е))

A172. Съгласно описаното в параграф A75, подходът към ръководството, надзора и прегледа при одит на група ще бъде адаптиран от одитора на групата на базата на фактите и обстоятелствата на конкретния ангажимент, като обикновено ще включва комбинация от адресиране на политиките или процедурите на фирмата на одитора на групата и отговори, специфични за одита на групата. Тези политики или процедури може също така да описват или предоставят насоки относно документирането на ръководството и надзора от страна на одитора на групата над членовете на екипа по ангажимента и прегледа на извършената от тях работа.

A173. МОС 300⁹⁵ изиска одиторът да разработи одиторски план, който да включва описание на естеството, времето на изпълнение и обхвата на планираното ръководство и надзор над членовете на екипа по ангажимента и прегледа на извършваната от тях работа. Когато участват одитори на компоненти, обхватът на това описание често ще варира според компонента, отчитайки, че планираното естество, време на изпълнение и обхват на ръководство и надзор над одиторите на компоненти и прегледът на тяхната работа може да бъдат повлияни от въпросите, описани в параграф A51.

A174. Документирането от страна на одитора на групата на ръководството и надзора над одиторите на компоненти и на прегледа на тяхната работа може да включва например:

- изискваните комуникации с одиторите на компоненти, включително издадените инструкции и други потвърждения, изисквани от настоящия МОС.
- логическата обосновка за избора на посещения в обекти на одиторите на компоненти, участници в срещите и естество на обсъжданите въпроси.
- въпросите, обсъждани на срещите с одиторите на компоненти или с ръководството на

⁹⁴ МСУК 1, параграф A96

⁹⁵ МОС 300, параграф 9

компонента.

- логическата обосновка на определянето от страна на одитора на групата на одиторската документация на одиторите на компоненти, подбрана за преглед.
- промени в планираното естество, време на изпълнение и обхват на участието в работата на одиторите на компоненти и причините за това (например, възлагане задачи на по-опитни членове на екипа по ангажимента в области на одита, които са по-сложни или субективни, отколкото се е очаквало предварително).

A175. Параграф 47 изисква одиторът на групата да определи дали, и степента, в която, е необходимо да се извърши преглед на допълнителна одиторска документация на одитора на компонент. Параграфи A148–A149 предоставят насоки за одитора на групата при вземането на това решение.

A176. Обикновено не е необходимо одиторската документация на одитора на компонента да се възпроизвежда в одиторското досие на одитора на групата. Въпреки това одиторът на групата може да реши да обобщи, възпроизведе или запази копия от определена документация на одитора на компонента в одиторското досие на одитора на групата, за да допълни описанието на конкретен въпрос в комуникациите от одитора на компонента, включително въпросите, които се изисква да бъдат комуникирани съгласно настоящия МОС. Примерите за такава документация на одитора на компонента могат да включват:

- списък или обобщение на съществените преценки, направени от одитора на компонента, и заключенията, до които е достигнато въз основа на тях и които са от значение за одита на групата;
- въпроси, които може да е необходимо да бъдат комуникирани до лицата, натоварени с общо управление на групата; или
- въпроси, които могат да бъдат определени като ключови одиторски въпроси, които да бъдат комуникирани в одиторския доклад върху финансовия отчет на групата.

A177. Когато това се изисква от закон или нормативна разпоредба, може да се наложи определена документация на одитора на компонента да бъде включена в одиторското досие на одитора на групата, например, за да се отговори на искане на регулаторен орган за преглед на документацията, свързана с работата, извършена от одитора на компонента.

A178. Политиките или процедурите, установени от фирмата в съответствие с нейната система за управление на качеството, или ресурсите, предоставени от фирмата или от мрежата от фирми, могат да подпомогнат одитора на групата при документирането на ръководството и надзора над одиторите на компонентите и прегледа на тяхната работа. Така например, за улесняване на комуникацията между одитора на групата и одиторите на компонентите може да се използва електронен одиторски инструмент. Електронният одиторски инструмент може да се използва и за одиторска документация, включително за предоставяне на информация за лицето или лицата, извършващи преглед и за датата или датите и обхвата на прегледа или прегледите.

Допълнителни съображения, когато достъпът до одиторската документация на одитор на компонент е ограничен (Вж. параграф 59)

A179. Възможно е одиторската документация за одит на група при определени обстоятелства да представлява допълнителна сложност или предизвикателство. Такъв може да бъде случаят,

например, когато закон или нормативна разпоредба не позволяват на одитора на компонента да предоставя документация извън своята юрисдикция или когато война, граждански безредици или епидемии ограничават достъпа до съответната одиторска документация на одитора на компонента.

A180. Одиторът на групата може да бъде в състояние да преодолее тези ограничения, като например:

- посети местоположението на одитора на компонента или се срещне с одитора на компонента на място, различно от това, на което се намира одиторът на компонента, за да прегледа одиторската документация на одитора на компонента;
- извърши преглед на уместната одиторска документация дистанционно, чрез използване на технологии, когато това не е забранено от закон или нормативна разпоредба;
- отправи искане към одитора на компонента за изготвяне и предоставяне на меморандум, в който се разглежда съответната информация, и провеждане на дискусии с одитора на компонента, ако е необходимо, за обсъждане на съдържанието на меморандума; или
- обсъди с одитора на компонента изпълнените процедури, получените доказателства и заключенията, до които е достигнал одиторът на компонента.

Въпрос на професионална преценка е дали едно или повече от действията, описани по-горе, могат да бъдат достатъчни за преодоляване на ограниченията в зависимост от фактите и обстоятелствата на одита на групата.

A181. Когато достъпът до одиторската документация на одитора на компонента е ограничен, документацията на одитора на групата все пак трябва да отговаря на изискванията на МОС, включително тези, свързани с документирането на естеството, времето на изпълнение и обхвата на ръководство и надзор над одиторите на компоненти от страна на одитора на групата и прегледа на тяхната работа. Насоките в параграфи A148–A149 може да са от полза при определяне обхвата на прегледа от страна на одитора на групата на одиторската документация на одитора на компонента при такива обстоятелства. Параграфи A176 и A177 предоставят примери за обстоятелства, при които определена одиторска документация на одитора на компонента може да бъде включена в одиторското досие на одитора на групата.

A182. Ако одиторът на групата не е в състояние да преодолее ограниченията върху достъпа до одиторската документация на одитора на компонента, може да е необходимо одиторът на групата да прецени дали е налице ограничение в обхвата, което е възможно да изисква модифициране на мнението относно финансовия отчет на групата. Вж. параграф A45.

Приложение 1

(Вж. параграф А42)

Пример за доклад на независимия одитор, когато одиторът на групата не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, на които да базира одиторското мнение за групата

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на консолидиран финансов отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо рамка за достоверно представяне. Одитът представлява одит на група – предприятие с дъщерни предприятия (т.е., приложим е МОС 600 (преработен)).
- Консолидираният финансов отчет е изготвен от ръководството на предприятието в съответствие с МСФО (рамка с общо предназначение).
- Условието на ангажимента за одит отразяват описанието на отговорността на ръководството за консолидирания финансов отчет в МОС 210.
- Одиторът на групата не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно компонент, отчитан счетоводно по метода на собствения капитал (признат на сума 15 милиона щ.дол. в отчета за финансовото състояние, което отразява обща сума на активите в размер на 60 милиона щ.дол.), тъй като одиторът на групата не е имал достъп до счетоводната документация, ръководството или одитора на компонента.
- Одиторът на групата се е запознал с одитирания финансов отчет на компонента към 31 декември 20X1 г., включително с одиторския доклад върху него, и е разгледал съответната финансова информация, съхранявана от ръководството на групата във връзка с този компонент.
- Съгласно преценката на съдружника, отговорен за ангажимента за групата, ефектът върху финансовия отчет на групата от тази невъзможност да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства е съществен, но не и всеобхватен.¹
- Кодексът на СМСЕС съдържа всички приложими етични изисквания, които са приложими по отношение на този одит.
- На базата на получените одиторски доказателства одиторът е достигнал до заключение, че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в съответствие с МОС 570 (преработен).
- От одитора не се изисква и одиторът не е решил на друго основание да комуникира

¹ Ако съгласно преценката на съдружника, отговорен за ангажимента за групата, ефектът върху финансовия отчет на групата от невъзможността да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства е съществен и всеобхватен, съдружникът, отговорен за ангажимента за групата, би отказал изразяване на мнение в съответствие с МОС 705 (преработен).

ключови одиторски въпроси в съответствие с МОС 701.²

- **Одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и квалифицираното мнение относно консолидирания финансов отчет засяга също така и другата информация.**
- **Лицата, носещи отговорност за контрола над консолидираните финансови отчети са различни от лицата, носещи отговорност за изготвянето на консолидирания финансов отчет.**
- **В допълнение към одита на консолидирания финансов отчет, одиторът има и други отговорности за докладване, изисквани съгласно местното законодателство.**

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания ABC [или друг подходящ адресат]

Доклад относно одита на консолидирания финансов отчет³

Квалифицирано мнение

Ние извършихме одит на консолидирания финансов отчет на компания ABC и нейните дъщерни предприятия („групата“), състоящ се от консолидирания отчет за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и консолидирания отчет за всеобхватния доход, консолидирания отчет за промените в собствения капитал и консолидирания отчет за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към консолидирания финансов отчет, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики.

По наше мнение, с изключение на възможния ефект от въпроса, описан в раздела от нашия доклад *База за изразяване на квалифицирано мнение*, приложеният консолидиран финансов отчет представя достоверно, във всички съществени аспекти, (или дава вярна и честна представа за) консолидираното финансово състояние на групата към 31 декември 20X1 г. и (за) нейните консолидирани финансови резултати от дейността и консолидираните й парични потоци за годината, завършваща на тази дата, в съответствие с Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО).

База за изразяване на квалифицирано мнение

Инвестицията на компания ABC в компания XYZ, чуждестранно асоциирано предприятие, придобито през годината и отчитано счетоводно по метода на собствения капитал, е отчетена със стойност 15 милиона щ.дол. в консолидирания отчет за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г., а делът на ABC от нетния доход на XYZ в размер на 1 милион щ.дол. е включен в консолидирания отчет за всеобхватния доход за годината, завършваща на тази дата. Ние не бяхме в състояние да получим достатъчни и уместни одиторски доказателства относно балансовата стойност на инвестицията на ABC в XYZ към 31 декември 20X1 г. и дела на ABC от нетния доход на XYZ за годината, тъй като ни бе отказан достъп до финансовата информация, ръководството и одиторите на XYZ. В резултат на това, ние не бяхме в състояние да определим дали са необходими някакви корекции в тези суми.

² МОС 701, *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор*

³ Подзаглавието „Доклад относно одита на консолидирания финансов отчет“ не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания“ не е приложимо.

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС). Нашите отговорности съгласно тези стандарти са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на консолидирания финансов отчет*. Ние сме независими от групата в съответствие с *Международния етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международните стандарти за независимост)* на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодекса на СМСЕС), като ние изпълнихме и нашите други етични отговорности в съответствие с Кодекса на СМСЕС. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето квалифицирано мнение.

Друга информация [или ако е подходящо – друго заглавие, например, „Информация, различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него”]

[Докладване в съответствие с изискванията за докладване в МОС 720 (преработен)⁴ – вж. Пример 6 в Приложение 2 към МОС 720 (преработен). Последният параграф от раздела „Друга информация” в Пример 6 се адаптира към конкретния случай, за да опише специфичния въпрос, пораждащ квалифицираното мнение, което засяга също и другата информация.]

Отговорности на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, за консолидирания финансов отчет⁵

[Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен)⁶ – вж. Пример 2 в МОС 700 (преработен).]

Отговорности на одитора за одита на консолидирания финансов отчет

[Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 2 в МОС 700 (преработен). Последните два параграфа, които са приложими само по отношение на одита на регистрирани за търгуване на борсата предприятия, няма да бъдат включени.]

Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания

[Докладване в съответствие с МОС 700 (преработен) – вж. Пример 2 в МОС 700 (преработен).]

[Подпис от името на одиторската фирма, лично от името на одитора, или и двете, съобразно това, което е уместно за конкретната юрисдикция]

[Адрес на одитора]

[Дата]

⁴ МОС 720 (преработен), *Отговорности на одитора относно друга информация*

⁵ Във всички тези примерни одиторски доклади термините „ръководство“ и „лица, натоварени с общо управление“ може да трябва да бъдат заместени с друг термин, който да е подходящ в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция.

⁶ МОС 700 (преработен), *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети*

Приложение 2

(Вж. параграф А85)

Разбиране на системата за вътрешен контрол на групата

1. Настоящото приложение предоставя примери за въпроси, свързани с вътрешния контрол, които може да са полезни при получаването на разбиране за системата за вътрешен контрол в контекста на група и пояснява начина, по който МОС 315 (преработен 2019 г.)¹⁰² трябва да бъде прилаган във връзка с одит на финансов отчет на група. Възможно е примерите да не са уместни при всеки ангажимент за одит на група и списъкът с примерите не е задължително изчерпателен.

Контролна среда

2. Разбирането на одитора на групата за контролната среда може да включва въпроси като следните:
 - структурата на функциите по общо управление и ръководство в рамките на групата и отговорностите на ръководството на групата за надзор, включително договореностите за възлагане на правомощия и отговорности на ръководството на предприятията или бизнес единиците в групата.
 - как е структуриран и организиран надзорът върху системата за вътрешен контрол на групата от страна на лицата, натоварени с общо управление.
 - как етичните и поведенческите стандарти се комуникират и утвърждават на практика в цялата група (например, програми за цялата група, като кодекси за поведение и програми за предотвратяване на измами).
 - последователността на политиките и процедурите в рамките на цялата група, включително наръчник с процедури за финансова отчетност на групата.

Процесът на групата за оценка на риска

3. Разбирането на одитора на групата за процеса по оценка на риска на групата може да включва въпроси като процеса по оценка на риска от страна на ръководството на групата, т.е. процеса за идентифициране, анализиране и управляване на бизнес рисковете, включително риска от измама, които могат да доведат до съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата. Той може също така да включва разбиране за това доколко е усъвършенстван процесът за оценка на риска в групата и участието на предприятията и бизнес единиците в този процес.

Процесът на групата по текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол

4. Разбирането на одитора на групата за процеса на текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол може да включва въпроси като текущото наблюдение на контролите, включително начина на текущо наблюдение на контролите в групата и, когато е уместно, дейностите на звеното за вътрешен одит в групата, включително неговия характер, отговорности и дейности по отношение на текущото наблюдение на контролите в

¹⁰² МОС 315 (преработен 2019 г.), Приложение 3

предприятията или бизнес единиците в групата. МОС 610 (преработен 2013 г.)¹⁰³ изисква одиторът да оцени степента, в която организационният статут на звеното за вътрешен одит и съответните политики и процедури подкрепят обективността на вътрешните одитори, нивото на компетентност на звеното за вътрешен одит и това дали звеното за вътрешен одит прилага систематичен и дисциплиниран подход, включително контрол върху качеството.

Информационната система и комуникациите

5. Разбирането на одитора на групата за информационната система и комуникациите на групата може да включва въпроси, като следните:

- степента на централизация на ИТ средата на групата и степента на унифициране на ИТ приложенията, ИТ процесите и ИТ инфраструктурата.
- текущо наблюдение от страна на ръководството на групата на операциите и финансовите резултати на предприятията или бизнес единиците в групата, включително редовни процедури за отчитане, които позволяват на ръководството на групата да наблюдава текущо изпълнението спрямо бюджетите и да предприема подходящи действия.
- текущо наблюдение, контрол, равняване и елиминиране на вътрешногрупови сделки и операции и нереализирани печалби, както и салда по вътрешногрупови сметки на ниво група.
- процес по текущо наблюдение на сроковете и оценяване точността и пълнотата на финансовата информация, получена от предприятията или бизнес единиците в групата.

Процес на консолидация

6. Разбирането на одитора на групата за процеса на консолидация може да включва въпроси, като следните:

Въпроси, свързани с приложимата рамка за финансово отчитане

- Степента, в която ръководството на предприятията или бизнес единиците в групата разбира приложимата рамка за финансово отчитане.
- Процесът на идентифициране и счетоводно отчитане на предприятията или бизнес единиците в групата в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.
- Процесът на идентифициране на отчетни сегменти за отчитането по сегменти в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.
- Процесът за идентифициране на взаимоотношенията със свързани лица и сделките със свързани лица за отчитане в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.
- Счетоводни политики, прилагани във финансовите отчети на групата, промени в сравнение с тези от предходната финансова година и промени, произтичащи от нови или преработени стандарти съгласно приложимата рамка за финансово отчитане.
- Процедурите за работа с предприятия и бизнес единици в групата с край на финансовата година, различен от края на годината на групата.

¹⁰³ МОС 610 (преработен 2013 г.), *Ползване работата на вътрешните одитори*, параграф 15

Въпроси, свързани с процеса на консолидация

- Процесът на ръководството на групата за постигане на разбиране на счетоводните политики, използвани от предприятията или бизнес единиците в групата, и, когато е приложимо, за гарантиране, че се използват еднообразни счетоводни политики за изготвяне на финансовата информация на предприятията или бизнес единиците в групата за финансовите отчети на групата, както и че се идентифицират разликите в счетоводните политики и се коригират, когато това се изисква от гледна точка на приложимата рамка за финансово отчитане. Еднообразните счетоводни политики са специфичните принципи, бази, възприети процедури, правила и практики, възприети от групата, базирани на приложимата рамка за финансово отчитане, които предприятията или бизнес единиците в групата използват, за да отчитат сходни сделки и операции по последователен начин. Тези политики обикновено се описват в наръчника с процедури за финансово отчитане и отчетната документация, издавани от ръководството на групата.
 - Процесът на ръководството на групата за осигуряване на пълна, точна и навременна финансова отчетност от страна на предприятията или бизнес единиците в групата за целите на консолидацията.
 - Процесът на преизчисляване на финансовата информация на чуждестранните предприятия или бизнес единици в групата във валутата на финансовите отчети на групата.
 - Как е организирана ИТ средата на групата за целите на консолидацията и политиките, които определят информационните потоци в процеса на консолидация, включително включените ИТ приложения.
 - Процесът на ръководството на групата за получаване на информация относно последващи събития.

Въпроси, свързани с консолидационните корекции и прекласификации:

- Процесът на документиране на консолидационните корекции, включително изготвянето, разрешаването и обработката на свързаните с тях счетоводни записвания, както и опитът на персонала, отговорен за консолидацията.
- Консолидационни корекции, изисквани от приложимата рамка за финансово отчитане.
- Бизнес обосновката на събитията и операцияите, които са довели до консолидационните корекции.
- Честота, естество и обем на сделките и операцияите между предприятията или бизнес единиците в групата.
- Процедурите за текущо наблюдение, контрол, равняване и елиминиране на вътрешногрупови сделки и операции и нереализирани печалби, както и салдата по вътрешногрупови сметки.
- Стъпки, предприети за определяне на справедливата стойност на придобитите активи и пасиви, процедури за амортизиране на репутацията (когато е приложимо) и тестване за обезценка на репутацията в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.
- Споразумения с мажоритарен собственик или миноритарни дялове по отношение на

загуби, понесени от предприятие или бизнес единица в групата (например, задължение на миноритарния дял да компенсира такива загуби).

Контролни дейности

7. Разбирането на одитора на групата за компонента контролни дейности може да включва въпроси, като следните:
- Степен на унифициране на контролите върху обработката на информацията и общите ИТ контроли по отношение на цялата група или на част от групата.
 - Степен на унифициране на разработването на контролите по отношение на цялата група или на част от групата, които адресират рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата на ниво твърдение за вярност.
 - Степента, в която общо разработени контроли са внедрени последователно по отношение на цялата група или на част от групата.

Приложение 3

(Вж. параграф A110)

Примери за събития или условия, които може да породят рискове от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата

По-долу са дадени примери за събития (включително сделки и операции) и условия, които биха могли да показват наличието на рискове от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата, независимо дали дължащи се на измама или грешка, включително по отношение на процеса на консолидация. Примерите, представени по фактори за вътрешноприсъщ риск, обхващат широк спектър от събития и условия; въпреки това не всички събития и условия са от значение за всеки ангажимент за одит на група и списъкът с примери не е изчерпателен. Събитията и условията са категоризирани според фактора за вътрешноприсъщ риск, който може да има най-голям ефект при конкретните обстоятелства. Важно е да се отбележи, че поради взаимовръзките между факторите за вътрешноприсъщ риск е вероятно примерните събития и условия също да бъдат обект на други фактори за вътрешноприсъщ риск или да бъдат повлияни от тях в различна степен. Вижте също МОС 315 (преработен 2019 г.), Приложение 2.

Фактор за вътрешноприсъщ риск	Примери за събития или условия, които може да породят рискове от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата на ниво твърдение за вярност
Сложност	- Наличие на сложни сделки и операции, които се отчитат счетоводно в повече от едно предприятие или бизнес единица в групата. - Прилагане на счетоводни политики от страна на предприятия или бизнес единици в групата, които се различават от тези, прилагани по отношение на финансовия отчет на групата. - Счетоводни оценки или оповестявания, включващи сложни процеси, използвани от предприятия или бизнес единици в групата, като например счетоводно отчитане на сложни финансови инструменти. - Операции, които са обект на висока степен на сложно регулиране в няколко юрисдикции или предприятия и бизнес единици в групата, които осъществяват дейност в множество отрасли, предмет на различни видове регулации.
Субективност	- Преценки относно това кои предприятия или бизнес единици в групата изискват включване на тяхната финансова информация във финансовите отчети на групата в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане, например дали съществуват предприятия със специално предназначение или нетърговски предприятия, които изискват включване. - Преценки относно правилното прилагане на изискванията на

Фактор за вътрешноприсъщ риск	Примери за събития или условия, които може да породят рискове от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата на ниво твърдение за вярност
	приложимата рамка за финансово отчитане от страна на предприятията или бизнес единиците в групата.
Промяна	Чести придобивания, освобождаване от активи или реорганизации.
Несигурност	Предприятия или бизнес единици в групата, опериращи в чуждестранни юрисдикции, които може да бъдат изложени на фактори като неочаквана правителствена намеса в области като търговията и фискалната политика и ограничения върху движението на валута и дивиденди; и колебания на валутните курсове.
Податливост на неправилно отчитане поради предубеденост на ръководството или други фактори за риск от измама, доколкото те засягат вътрешноприсъщия риск	- Необичайни взаимоотношения и сделки със свързани лица. - Предприятия или бизнес единици в групата с различен край на финансовата година, което може да се използва за манипулиране момента на отчитане на сделките и операциите. - Предходни случаи на неразрешени или непълни консолидационни корекции. - Агресивно данъчно планиране в рамките на групата или големи операции с парични средства с предприятия в данъчни убежища. - Предходни случаи на вътрешногрупови салда по сметки, които не се балансират или равняват при консолидация. - Големи или необичайни парични преводи в рамките на групата, особено към новосъздадени предприятия или бизнес единици, работещи на места със значителен или повишен риск от измами.

Индикаторите, че контролната среда, процесът на групата за оценка на риска или процесът на групата за текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол на групата не са подходящи за конкретните обстоятелства на групата, като се има предвид естеството и сложността на групата, и не осигуряват подходяща основа за другите компоненти на системата за вътрешен контрол на групата, включват:

- лоши структури за корпоративно управление, включително непрозрачни процеси на вземане на решения.
- несъществуващи или неефективни контроли върху процеса по финансово отчитане на групата, включително неадекватна информация за ръководството на групата относно текущото наблюдение на операциите и финансовите резултати на предприятията или бизнес единиците в групата.

ПОСЛЕДВАЛИ СЪОТВЕТНИ ИЗМЕНЕНИЯ, ПРОИЗТИЧАЩИ ОТ ПРЕДЛОЖЕНИЯ МОС 600 (ПРЕРАБОТЕН)

Забележка: По-долу са изложени съответните изменения в други международни одиторски стандарти в резултат на одобрението на МОС 600 (преработен). Тези изменения ще влязат в сила едновременно с влизането в сила на МОС 600 (преработен) 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 препратките следва да се правят към тези Международни стандарти.

МСУК 1 – УПРАВЛЕНИЕ НА КАЧЕСТВОТО ЗА ФИРМИ, КОИТО ИЗВЪРШВАТ ОДИТИ ИЛИ ПРЕГЛЕДИ НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ ИЛИ ДРУГИ АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ ИЛИ СВЪРЗАНИ ПО СЪДЪРЖАНИЕ УСЛУГИ

...

Материали за приложение и други пояснителни материали

...

Ресурси (Вж: параграф 32)

...

Човешки ресурси

...

Определяне на членове на екипа по ангажимента за всеки ангажимент (Вж. параграф 32(г))

...

A96. МОС 220 (преработен)¹⁰⁴ адресира отговорността на съдружника, отговорен за ангажимента, да определи, че членовете на екипа по ангажимента, външните експерти на одитора и вътрешните одитори, предоставящи пряко съдействие, които не са част от екипа по ангажимента, взети като цяло притежават подходящата компетентност и способности, включително достатъчно време, за да изпълнят ангажимента. МОС 600 (преработен)¹⁰⁵ обяснява как МОС 220 (преработен) трябва да бъде прилаган във връзка с одит на финансови отчети на група. Отговорите, разработени и приложени от фирмата, за да адресират компетентността и способностите на членовете на екипа по ангажимента, определени за даден ангажимент, може да включват политики или процедури, адресиращи:

- информацията, която може да бъде получена от съдружника, отговорен за ангажимента, и факторите, които да бъдат взети под внимание при определяне, че членовете на екипа по ангажимента, определени за ангажимента, включително тези, определени от мрежата от фирми или от друга фирма, част от мрежата от фирми, или от доставчик на услуги,

¹⁰⁴ МОС 220 (преработен), параграф 26

¹⁰⁵ МОС 600 (преработен), Конкретни съображения – одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти), параграф 26¹⁹

разполагат с компетентността и способностите да изпълнят ангажимента.

- как опасенията относно компетентността и способностите на членовете на екипа по ангажимента, особено на тези, определени от мрежата от фирми, от друга фирма, част от мрежата или от доставчик на услуги, биха могли да бъдат разрешени.

...

Информация и комуникации (Вж. параграф 33)

...

Комуникация в рамките на фирмата (Вж. параграфи 33(б), 33(в))

A112. Фирмата може да отчете и подсили отговорността на персонала и екипите по ангажменти да обменят информация с фирмата и един с друг чрез установяване на комуникационни канали с цел улесняване на комуникацията в рамките на цялата фирма.

Примери за комуникация между фирмата, персонала и екипите по ангажменти

- Фирмата комуникира до персонала и екипите по ангажменти отговорността за прилагане на отговорите на фирмата.
- Фирмата комуникира до персонала и екипите по ангажменти промени в системата за управление на качеството в степента, в която тези промени имат отношение към техните отговорности, и дава възможност на персонала и екипите по ангажменти да предприемат бързи и подходящи действия в съответствие с техните отговорности.
- Фирмата комуникира информация, получена по време на процеса по приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти или конкретни ангажменти, която е уместна за екипите по ангажменти при планирането и изпълнението на ангажиментите.
- Екипите по ангажменти комуникират до фирмата информация относно:
 - клиента, която е получена по време на изпълнението на ангажимента и която информация би могла да накара фирмата да откаже взаимоотношението с клиента или конкретния ангажмент, ако тази информация би била известна преди приемането или продължаването на взаимоотношението с клиента или конкретния ангажмент.
 - функционирането на отговорите на фирмата (например, опасения във връзка с процесите на фирмата по определяне на екипите за ангажменти), което в някои случаи може да сочи за недостатъци в системата на фирмата за управление на качеството.
- Екипите по ангажменти комуникират информация до лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента или лицата, предоставящи консултации.
- ~~Екипите по ангажменти за групи~~ Одиторът на групата комуникират въпроси до одиторите на компоненти в съответствие с политиките и процедурите на фирмата, включително въпроси, отнасящи се до управление на качеството на ниво ангажмент.
- Лицето или лицата, на които е възложена оперативната отговорност за спазване на

изискванията за независимост, комуникират до съответния персонал и екипи по ангажименти промени в изискванията за независимост и политиките или процедурите на фирмата за адресиране на такива промени.

...

МСУК 2 – ПРЕГЛЕДИ ЗА КАЧЕСТВОТО НА АНГАЖИМЕНТА

...

Материали за приложение и други пояснителни материали

...

Извършване на прегледа за качеството на ангажимента (Вж. параграфи 24–27)

...

Процедури, изпълнявани от лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента (Вж. параграфи 25–27)

...

Съображения, отнасящи се до одита на група

A32. Извършването на преглед за качеството на ангажимента по отношение на одита на финансови отчети на група може да включва допълнителни съображения относно лицето, назначено като лице, извършващо преглед за качеството на ангажимента за одит на групата, в зависимост от големината и сложността на групата. Параграф 21(а) изисква политиките или процедурите на фирмата да изискват лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, да поеме цялостната отговорност за извършването на прегледа за качеството на ангажимента. Извършвайки това, по отношение на одити на по-големи или по-сложни групи, лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента за групата, може да трябва да обсъди съществените въпроси и съществените преценки с ключови членове на екипа по ангажимента, различни от одитора на групата ~~екипа по ангажимента за групата~~ (например, одитор на компонент ~~лицата, отговорни за изпълнението на одиторски процедури върху финансовата информация на компонент~~). При такива обстоятелства, лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, може да бъде подпомогнато от лица в съответствие с параграф 20. Насоките в параграф A22 може да са от полза, когато лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента при одита на група, използва оказващи му съдействия помощници.

...

МОС 220 (ПРЕРАБОТЕН) – УПРАВЛЕНИЕ НА КАЧЕСТВОТО НА ОДИТА НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

...

Материали за приложение и други пояснителни материали

Обхват на настоящия МОС (Вж. параграф 1)

A1. Настоящият МОС е приложим по отношение на всички одити на финансови отчети,

включително одити на финансови отчети на групи. МОС 600 (преработен)¹⁰⁶ разглежда конкретни съображения, които са приложими по отношение на одита на финансови отчети на група и случаите, когато участват одитори на компоненти. МОС 600 (преработен), адаптиран при необходимост според конкретните обстоятелства, може да е от полза също така при одита на финансови отчети, когато екипът по ангажимента включва лица от друга фирма. Така например, МОС 600 (преработен) може да е полезен при ангажиране на такова лице да присъства на инвентаризация, да инспектира имот, машини или съоръжения или да изпълни одиторски процедури в споделен център за услуги в отдалечено място.

...

Дефиниции

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

...

A21A. Когато одитът се осъществява от съвместни одитори, съдружниците, съвместно отговорни за одита и техните екипи, взети заедно, съставляват „съдружникът, отговорен за ангажимента“ и „екипът по ангажимента“ за целите на МОС. Настоящият МОС обаче не разглежда отношенията между съвместните одитори или работата, която единият съвместен одитор извършва във връзка с работата на другия съвместен одитор.

...

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

...

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

- разполага с подходящата компетентност и способности да изпълни ангажимента за одит. Така например, това лице няма да е предмет на процесите на фирмата по наемане и обучение на персонала и следователно политиките или процедурите на фирмата може да посочват, че това определяне би могло да бъде направено посредством други действия, като например, получаване на информация от другата фирма или от лицензиращ или регистрационен орган. Параграфи ~~2619~~ и ~~A59–A6438~~ от МОС 600 (преработен) съдържат насоки относно получаването на разбиране за компетентността и способностите на одиторите на компоненти.
- разбира етичните изисквания, които са приложими по отношение на ангажимента за одит на група. Така например, това лице няма да е подложено на обучението на фирмата във връзка с политиките или процедурите на фирмата по отношение на приложимите етични изисквания. Политиките или процедурите на фирмата може да посочват, че това разбиране се получава посредством други действия, като например,

¹⁰⁶ МОС 600 (преработен), *Конкретни съображения – одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)*

предоставяне на информация, наръчници или ръководства, съдържащи разпоредбите на приложимите етични изисквания, приложими по отношение на това лице във връзка с ангажимента за одит.

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

A25. Когато политиките или процедурите на фирмата изискват конкретни дейности да бъдат осъществени при определени обстоятелства (например, консултация по конкретен въпрос), може да е необходимо съответните политики или процедури на фирмата да бъдат комуникирани до лицата, които не са част от персонала. След това тези лица ще бъдат в състояние да привлекат вниманието на съдружника, отговорен за ангажимента, в случай че възникне съответното обстоятелство и това дава възможност на съдружника, отговорен за ангажимента, да спази изискванията на политиките или процедурите на фирмата. Така например, при ангажимент за одит на група, ако одитор на компонент изпълнява одиторски процедури върху финансовата информация на компонента и идентифицира труден или спорен въпрос, който има отношение към финансовия отчет на групата и е предмет на консултации¹⁰⁷ съгласно политиките или процедурите на одитора на групата, одиторът на компонента ще е в състояние да привлече вниманието на одитора на групата ~~окипа не ангажимента за групата~~ към този въпрос.

...

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

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

A38. МОС 200¹⁰⁸ изисква одиторът да спазва приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта, свързани с ангажиментите за одит на финансови отчети. Приложимите етични изисквания може да варират в зависимост от естеството и обстоятелствата на ангажимента. Така например, определени изисквания, отнасящи се до независимостта, може да са приложими само при изпълнението на одит на регистрирани за търгуване на борсата предприятия. МОС 600 (преработен) съдържа насоки и изисквания в допълнение към тези в настоящия МОС относно комуникациите във връзка с приложимите етични изисквания с одиторите на компоненти.

...

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

...

A53. Информацията, получена по време на процеса по приемане и продължаване на

¹⁰⁷ Вж. параграф 35.

¹⁰⁸ МОС 200, параграфи 14 и A16–A19

взаимоотношения с клиенти и конкретни ангажменти може да помогне на съдружника, отговорен за ангажмента, при спазване на изискванията на настоящия МОС и при вземане на информирани решения относно подходящия курс на действие. Такава информация може да включва:

- Информация относно големината, сложността и естеството на предприятието, включително дали става въпрос за одит на група, отрасъла, в който предприятието осъществява дейност, и приложимата рамка за финансово отчитане;
- Сроковете за отчитане на предприятието, като например, междинни и окончателни етапи;
- По отношение на одити на групи, естеството на взаимоотношението на контрол между предприятието майка и неговите предприятия и бизнес единици-компоненти; и
- Дали след предходния ангажмент за одит е имало промени в предприятието или в отрасъла, в който предприятието осъществява дейност, които биха могли да окажат влияние върху естеството на необходимите ресурси, както и върху начина, по който работата на екипа по ангажмента ще бъде обект на ръководство, надзор и преглед.

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

- установяване на разбиране за условията на ангажмента за одит, както се изисква от МОС 210;¹⁰⁹
- идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на грешка или измама, в съответствие с МОС 315 (преработен 2019 г.) и МОС 240;¹¹⁰
- разбиране на групата, ~~нейните компоненти и~~ средата, в която тя функционира ~~средата, в която те функционират~~, в случай на одит на финансови отчети на група в съответствие с МОС 600 (преработен), както и ръководство, надзор и преглед на работата на одитори на компоненти;
- определяне дали и как да бъде ангажиран експерт на одитора в съответствие с МОС 620; и
- структурата на управление на предприятието в съответствие с МОС 260 (преработен)¹¹¹ и МОС 265.¹¹²

...

Ресурси за ангажмента (Вж. параграфи 25–28)

...

¹⁰⁹ МОС 210, *Договаряне на условията на одиторските ангажменти*, параграф 9

¹¹⁰ МОС 240, *Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети*

¹¹¹ МОС 260 (преработен), *Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление*

¹¹² МОС 265, *Комуникация на недостатъци във вътрешния контрол с лицата, натоварени с общо управление и с ръководството*

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

...

Недостатъчни или неподходящи ресурси (Вж. параграф 27)

...

~~A76. При одит на финансовите отчети на група, когато ресурсите са недостатъчни или неподходящи, от гледна точка на работата, извършвана в компонент от одитор на компонента, съдружникът, отговорен за ангажимента, може да обсъди въпроса с одитора на компонента, ръководството или фирмата, за да бъдат осигурени достатъчни и подходящи ресурси.~~

...

Изпълнение на ангажимента

...

Ръководство, надзор и преглед (Вж. параграф 30)

...

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

...

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

- въпроси, свързани с планирането на ангажимента, като например, въпроси, отнасящи се до определяне нивото на същественост.
- съставът на екипа по ангажимента, включително:
 - персонал, използващ експертни знания и умения в специализирана област на счетоводното отчитане или одита;
 - използване на персонал от центрове за предоставяне на услуги.

- решението да се ангажира експерт на одитора, включително решението да се ангажира външен експерт.
- разглеждането от страна на екипа по ангажимента на информация, получена по време на процеса по приемане и продължаване на взаимоотношението с клиента и ангажимента и предложените отговори на тази информация.
- процесът на екипа по ангажимента за оценка на риска, включително ситуации, при които разглеждането на факторите за вътрешноприсъщ риск и оценяването на вътрешноприсъщия риск изискват съществена преценка от екипа по ангажимента.
- разглеждането от страна на екипа по ангажимента на взаимоотношения и сделки със свързани лица и съответните оповестявания.
- резултатите от процедурите, изпълнени от екипа по ангажимента в съществени области на ангажимента, например, заключенията във връзка с определени приблизителни счетоводни оценки, счетоводни политики или съображения във връзка с предположението за действащо предприятие.
- оценката от екипа по ангажимента на работата, извършена от експерти и заключенията от тази работа.
- в ситуации с одит на група:
 - предложената обща стратегия за одита на групата и плана за одита на групата;
 - решенията относно участието на одиторите на компоненти, включително как да бъде осъществено ръководство и надзор над тях и как да бъде извършен преглед на тяхната работа, ~~включително, например, когато са налице области с по-висок оценен риск от съществени неправилни отчитания във финансовата информация на компонента;~~ и
 - оценката на работата, извършена от одиторите на компоненти и съответно направените в резултат на тази работа заключения.
- как са адресирани въпросите, засягащи общата одиторска стратегия и плана на одита.
- значимостта и разпределението на коригираните и некоригирани неправилни отчитания, идентифицирани по време на ангажимента.
- предложеното одиторско мнение и въпросите, които ще бъдат комуникирани в одиторския доклад, например, ключовите одиторски въпроси или параграф „Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие“.

...

МОС 230 – ОДИТОРСКА ДОКУМЕНТАЦИЯ

...

Приложение

(Вж. параграф 1)

Специфични изисквания към одиторската документация в други МОС

Това приложение идентифицира параграфите в други МОС, които съдържат специфични изисквания към документацията. Списъкът не може да замени вземането под внимание на изискванията и свързаното приложение и други пояснителни материали в МОС.

- МОС 210 "Договаряне на условията на одиторските ангажименти" – параграфи 10-12
- МОС 220 "Управление на качеството на одити на финансови отчети" – параграф 41
- МОС 240 "Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети" – параграфи 45-48
- МОС 250 (преработен) „Съобразяване със закони и други нормативни разпоредби при одита на финансови отчети" – параграф 30
- МОС 260 (преработен) "Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление" – параграф 23
- МОС 300 "Планиране на одита на финансови отчети" – параграф 12
- МОС 315 (преработен) "Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания" – параграф 38
- МОС 320 "Ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита" – параграф 14
- МОС 330 "Одиторски процедури в отговор на оценените рискове" – параграфи 28-30
- МОС 450 "Оценка на неправилни отчитания, идентифицирани по време на одита" – параграф 15
- МОС 540 (преработен) "Одит на приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания" – параграф 39
- МОС 550 "Свързани лица" – параграф 28
- МОС 600 (преработен) "Конкретни съображения – одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)" – параграф ~~59~~ 50
- МОС 610 (преработен 2013 г.) „Ползване работата на вътрешните одитори" – параграфи 36-37
- МОС 720 (преработен), „Отговорности на одитора относно друга информация" – параграф 25

...

МОС 240 – ОТГОВОРНОСТ НА ОДИТОРА ОТНОСНО ИЗМАМИ ПРИ ОДИТА НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

...

Приложение и други пояснителни материали

...

Отговорност за предотвратяване и разкриване на случаи на измама

Отговорности на одитора (Вж. параграф 9)

- А6. Възможно е закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания да изискват одиторът да изпълни допълнителни процедури и да предприеме допълнителни мерки. Така например, *Международният етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международните стандарти за независимост)*, издаден от Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодексът на СМСЕС), изисква одиторът да предприеме стъпки, за да отговори на идентифицирани или подозирани случаи на неспазване на изискванията на закони или нормативни разпоредби и да реши дали са необходими допълнителни действия. Тези стъпки биха могли да включват комуникиране на идентифицираните или подозирани случаи на неспазване на изискванията на закони или нормативни разпоредби между одиторите в рамките на екипа по ангажимента или други одитори, извършващи работа в предприятия или бизнес единици на групата до други одитори в рамките на групата, включително съдружника, отговорен за ангажимента за групата, одиторите на компоненти или други одитори, изпълняващи работа в компонентите на групата, с цел, различна от одита на финансовия отчет на групата.¹¹³

...

МОС 250 (ПРЕРАБОТЕН) – СЪОБРАЗЯВАНЕ СЪС ЗАКОНИ И НОРМАТИВНИ РАЗПОРЕДБИ ПРИ ОДИТА НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

...

Материали за приложение и други пояснителни материали

Отговорност за спазване на изискванията на законите и нормативните разпоредби (Вж. параграф 3–9)

...

Отговорност на одитора

...

Допълнителни отговорности, установени от закон, нормативна разпоредба или от приложимите етични изисквания (Вж. параграф 9)

- А8. Възможно е закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания да изискват одиторът да изпълни допълнителни процедури и да предприеме допълнителни мерки. Така

¹¹³ Вж., например, параграфи И360.16–360.18 А1 от Кодекса на СМСЕС.

например *Международният етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международните стандарти за независимост)*, издаден от Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодексът на СМСЕС), изисква одиторът да предприеме стъпки, за да отговори на идентифицирани или подозирани случаи на неспазване на изискванията на закони или нормативни разпоредби и да реши дали са необходими допълнителни действия. Тези стъпки биха могли да включват комуникиране на идентифицираните или подозирани случаи на неспазване на изискванията на закони или нормативни разпоредби между одиторите в рамките на екипа по ангажмента или други одитори, извършващи работа в предприятия или бизнес единици на групата до други одитори в рамките на групата, включително съдружника, отговорен за ангажмента за групата, одиторите на компоненти или други одитори, изпълняващи работа в компонентите на групата с цел, различна от одита на финансовия отчет на групата.¹¹⁴

...

МОС 260 (ПРЕРАБОТЕН) – КОМУНИКАЦИЯ НА ОДИТОРСКИ ВЪПРОСИ С ЛИЦАТА, НАТОВАРЕНИ С ОБЩО УПРАВЛЕНИЕ

...

Материали за приложение и други пояснителни материали

Лица, натоварени с общо управление (Вж. параграф 11)

....

- A4. МОС 600 (преработен) включва специфични въпроси, които да бъдат комуникирани от одиторите на група с лицата, натоварени с общо управление на групата.¹¹⁵ Комуникираните въпроси може да включват такива, които са предоставени на вниманието на одитора на групата от одиторите на компоненти и за които одиторът на групата преценява, че са съществени за отговорностите на лицата, натоварени с общо управление на групата. Одиторите на компоненти също биха могли да комуникират въпроси до лицата, натоварени с общо управление на компонента.¹¹⁶ При такива обстоятелства, подходящото лице или лица, с които одиторът на компонента комуникира зависят от обстоятелствата, свързани с конкретния ангажимент и въпросите, които ще бъдат комуникирани. В някои случаи, няколко предприятия или бизнес единици компонента могат да изпълняват едни и същи дейности в рамките на една и съща система за вътрешен контрол и прилагайки едни и същи счетоводни практики. Когато лицата, натоварени с общото управление на тези предприятия или бизнес единици компоненти, са едни и същи (например, общ съвет на директорите), дублирането може да бъде избегнато посредством успоредната работа с тези предприятия или бизнес единици компоненти за целите на комуникацията.

...

Приложение 1

¹¹⁴ Вж., например, параграфи И360.16–360.18 А1 от Кодекса на СМСЕС.

¹¹⁵ МОС 600 (преработен), *Конкретни съображения – одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)*, параграф 5749

¹¹⁶ МОС 600 (преработен), параграф 45(и)

Специфични изисквания в МСКК 1 и други МОС, които се отнасят до комуникациите с лицата, натоварени с общо управление

Настоящото приложение идентифицира параграфи в МСКК 1¹¹⁷ и други МОС, които изискват комуникиране на конкретни въпроси с лицата, натоварени с общо управление. Списъкът не замества разглеждането на изискванията и свързаните с тях материали за приложение и други пояснителни материали, съдържащи се в МОС.

- МСУК 1, *Управление на качеството за фирми, които извършват одити или прегледи на финансови отчети или други ангажименти за изразяване на сигурност или свързани по съдържание услуги* – параграф 34(д)
- МОС 240, *Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети* – параграфи 22, 39(в)(i) и 41-43
- МОС 250 (преработен), *Съобразяване със закони и други нормативни разпоредби при одита на финансови отчети* – параграфи 15, 20 и 23–25
- МОС 265, *Комуникация на недостатъци във вътрешния контрол с лицата, натоварени с общо управление и с ръководството* – параграф 9
- МОС 450, *Оценка на неправилни отчитания, идентифицирани по време на одита* – параграфи 12-13
- МОС 505, *Потвърждение от външни източници* – параграф 9
- МОС 510, *Първоначални ангажименти за одит—начални салда* – параграф 7
- МОС 540 (преработен), *Одит на приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания* – параграф 38
- МОС 550, *Свързани лица* – параграф 27
- МОС 560, *Последващи събития* – параграфи 7(б)-(в), 10(а), 13(б), 14(а) и 17
- МОС 570 (преработен), *Действащо предприятие* – параграф 25
- МОС 600 (преработен), *Конкретни съображения—одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)* – параграф 5749
- МОС 610 (преработен 2013 г.), *Ползване работата на вътрешните одитори* – параграфи 20 и 31
- МОС 700 (преработен), *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети* – параграф 46
- МОС 701, *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор* – параграф 17
- МОС 705 (преработен), *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор* – параграфи 12, 14, 23 и 30

¹¹⁷ МСУК 1, *Управление на качеството за фирми, които извършват одити или прегледи на финансови отчети или други ангажименти за изразяване на сигурност или свързани по съдържание услуги*

- МОС 706 (преработен), Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси в доклада на независимия одитор – параграф 12
- МОС 710, Сравнителна информация—съответстващи данни и сравнителни финансови отчети – параграф 18
- МОС 720 (преработен), Отговорности на одитора относно друга информация – параграфи 17 – 19.

...

МОС 300 – ПЛАНИРАНЕ НА ОДИТА НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

...

Изисквания

...

Дейности по планирането

...

10А. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да извърши преглед на общата стратегия на одита и плана на одита.

...

Приложение и други пояснителни материали

...

Дейности по планирането

Обща одиторска стратегия (Вж. параграфи 7–8)

А8. Процесът на разработване (създаване) на общата одиторска стратегия, като част за завършване на процедурите за оценка на одиторския риск, може да включва такива въпроси като:

- Естеството на ресурсите (човешки, технологични или интелектуални) използвани за специфични области на одита. Например, използване на опитни членове на екипа в областите с висок риск или възлагането на задачи на експерти, които да адресират сложни въпроси;
- Обема на ресурсите, които следва да бъдат разпределени по отделни специфични области на одита. Например, брой на членовете на екипа, на които е възложено да присъстват на инвентаризации в множество местоположения, естеството и обхвата на ръководството и надзора над одиторите на компоненти и прегледа на тяхната работа работата на другите одитори в случаи на одити на група или определените по бюджета за одита часове за високорисковите области;
- Кога ще бъдат използвани тези ресурси, като например дали на междинен одит или на ключови крайни дати; и
- По какъв начин ресурсите ще бъдат обект на ръководство, надзор или използване.

Например, кога се очаква провеждането на срещи за информиране (въвеждане в ангажимента) и инструктаж на екипа, по какъв начин се очаква да бъдат проведени прегледите на работата от страна на съдружника, отговорен за ангажимента и на мениджъра (например, на мястото на провеждане на ангажимента или извън него).

...

Приложение

(Вж. параграфи 7–8, A8–A11)

Въпроси за разглеждане при създаването на общата одиторска стратегия

Настоящото приложение предоставя примери за въпроси, които одиторът може да вземе под внимание при управление на качеството на ниво ангажимент. Редица от тези въпроси ще повлияят на общата одиторска стратегия и подробния план за одита на одитора. Предоставените примери обхващат широка гама въпроси, приложими по отношение на редица ангажименти. Въпреки че някои от въпросите, разгледани по-долу, може да се изискват за изпълнение от други МОС, не всички са съществени за всеки одиторски ангажимент и списъкът не е непременно изчерпателен.

Характеристики на ангажимента

...

- Очакваният обхват на одита, включително ~~броя и местоположенията на~~ компонентите, в които се очаква да бъде извършена одиторска работа за целите на одита на групата и степента, в която ще бъдат включени одиторите на компонентите които следва да бъдат включени.
- Характерът на взаимоотношенията на контрол между компанията-майка и нейните ~~компоненти-предприятия или бизнес единици,~~ което определя по какъв начин следва да бъде консолидирана групата.
- ~~Делът на компонентите, които се одитират от други одитори.~~
- Характерът на бизнес сегментите, които следва да бъдат одитирани, включително необходимостта от специализирани познания.
- Отчетната валута, която следва да бъде използвана, включително каквато и да било необходимост от преизчисление в друга валута на финансовата информация, предмет на одита.
- Изискването за одит на финансовите отчети по законови, регулаторни или други причини в допълнение към одиторската работа, извършвана за целите на одита на групата
~~Необходимостта от одит по закон на индивидуален финансов отчет в допълнение към одита за целите на консолидацията.~~

...

Цели на докладите, време на изпълнение на одита и характер на комуникациите

...

- Комуникация с одиторите на компоненти относно очакваните видове и срокове на комуникациите във връзка с одиторската работа, извършена за целите на одита на групата
~~Обсъждането с одиторите на компонентите относно очакваните видове и сроковете на~~

~~докладите, които следва да бъдат издадени и другата комуникация във връзка с одита на компонентите.~~

- Очакваният характер и времето за обсъждане между членовете на екипа по ангажимента, включително характерът и времето на провеждане на срещи на екипа и времето на извършване на преглед на изпълнената одиторска работа.

...

Съществени фактори, предварителни дейности по ангажимента и познания, придобити при други ангажименти

- Определяне на нивото на същественост в съответствие с МОС 320¹¹⁸ и когато е приложимо:
 - ~~определяне на нивото на същественост на изпълнението за компонента и комуникирането му до одиторите на компонента в съответствие с МОС 600 (преработен).~~¹¹⁹ ~~определяне на същественост за компоненти и комуникация с одиторите на отделните компоненти съгласно МОС 600~~
 - ~~първоначалните очаквания относно класовете сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, които е възможно да са значими~~ предварително идентифициране на значими компоненти и съществени класове сделки, салда по сметки и оповестявания.

...

МОС 315 (ПРЕРАБОТЕН 2019 г.) – ИДЕНТИФИЦИРАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ НА РИСКОВЕТЕ ОТ СЪЩЕСТВЕНИ НЕПРАВИЛНИ ОТЧИТАНИЯ

...

Материали за приложение и други пояснителни материали

...

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

A11. 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.¹²⁰ В допълнение, следните МОС предоставят допълнителни изисквания и насоки относно идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания във връзка със специфични въпроси или обстоятелства:

- МОС 540 (преработен)¹²¹ във връзка с приблизителните счетоводни оценки;

¹¹⁸ МОС 320, *Ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита*

¹¹⁹ МОС 600 (преработен), *Конкретни съображения – одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)*, параграфи 21–23 и 40(в) 35–36

¹²⁰ МОС 240, параграфи 12–27

¹²¹ МОС 540 (преработен), *Одит на приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания*

- МОС 550 във връзка с взаимоотношенията и сделките със свързани лица;
- МОС 570 (преработен)¹²² във връзка с принципа-предположение за действащо предприятие; и
- МОС 600 (преработен)¹²³ във връзка с финансовите отчети на група

...

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

...

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

...

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

...

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

...

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

...

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:

- ...

¹²² МОС 570 (преработен), *Действащо предприятие*

¹²³ МОС 600 (преработен), *Конкретни съображения – одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)*

- МОС 600 (преработен) изисква одиторът на групата да оцени уместността на разработването и изпълнението на допълнителните одиторски процедури по отношение на области с по-високо оценени рискове от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата или съществени рискове, относно които одиторът на компонента определя допълнителните одиторски процедури, които ще бъдат изпълнявани 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.¹²⁴

...

МОС 320 – НИВО НА СЪЩЕСТВЕННОСТ ПРИ ПЛАНИРАНЕТО И ИЗПЪЛНЕНИЕТО НА ОДИТА

...

Определения

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

- (а) ниво на същественост на изпълнението – означава сумата или сумите, определени от одитора на по-нисък размер от нивото на същественост за финансовия отчет като цяло с цел намаляване на риска при обединяване на финансовата информация до подходящо ниско ниво ~~вероятността общата сума на некоригираните и неразкритите неправилни отчитания да надвишава нивото на същественост за финансовия отчет като цяло~~. Ако е приложимо, нивото на същественост на изпълнението също се отнася и за сумата или сумите, определени от одитора на по-нисък размер от нивото или нивата на същественост за конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания.
- (б) Риск при обединяване на финансова информация – вероятността съвкупността на некоригираните и неразкрити неправилни отчитания да надвишава нивото на същественост за финансовия отчет като цяло.

...

Приложение и други пояснителни материали

...

Определяне на ниво на същественост и ниво на същественост на изпълнението при планирането на одита

...

Ниво на същественост на изпълнението (Вж. параграф 11)

A13. Планирането на одита единствено с цел разкриване на неправилни отчитания, които са съществени поотделно, пренебрегва факта, че взети заедно индивидуално несъществените неправилни отчитания могат да породят съществено неправилно отчитане във финансовия

¹²⁴ МОС 600, параграфи 30 и 31~~42~~

отчет. По този начин не оставя резерв за възможни неразкрити неправилни отчитания. Нивото на същественост на изпълнението (което, както е определено, представлява една или повече суми) се определя като сума, по-малка от нивото на същественост за финансовия отчет като цяло, за да се намали до подходящо ниско ниво рискът при обединяване на финансовата информация с цел свеждане до подходящо ниско ниво на вероятността общият размер на некоригираните и неразкритите неправилни отчитания във финансовия отчет да надвишава нивото на същественост за финансовия отчет като цяло. Аналогично, нивото на същественост на изпълнението, свързано с нивото на същественост, определено за конкретен клас сделки или операции, салда по сметки или оповестявания, се определя с цел свеждане до подходящо ниско ниво на вероятността общия размер на некоригираните и неразкритите неправилни отчитания в този конкретен клас сделки и операции, салда по сметка или оповестявания да надвишават нивото на същественост за този конкретен клас сделки и операции, салда по сметки или оповестявания. Определянето на ниво на същественост на изпълнението не представлява просто механично изчисление и изисква упражняване на професионална преценка. Влияние върху него оказва разбирането на предприятието от страна на одитора, което се актуализира по време на изпълнението на процедурите за оценка на риска; както и характера и обхвата на неправилните отчитания, идентифицирани в предишни одити и следователно, очакванията на одитора за неправилните отчитания в текущия период.

...

МОС 402 – ОДИТОРСКИ ВЪПРОСИ, СВЪРЗАНИ С ОДИТА НА ПРЕДПРИЯТИЯ, ИЗПОЛЗВАЩИ ОБСЛУЖВАЩА ОРГАНИЗАЦИЯ

...

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. 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 220600 (преработен)¹²⁵ са полезни, тъй като се

¹²⁵ МОС 220 (преработен), *Управление на качеството на одита на финансови отчети* МОС 600, *Конкретни съображения — одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)*, параграф 2, посочва: "Одитор може да установи, че този МОС, адаптиран както е необходимо спрямо конкретната ситуация, е полезен, когато този одитор включва други одитори в одита на финансов отчет, който не е финансов отчет на група..." Вж. също параграф 19 от МОС 600.

отнасят до ~~определяне компетентността и способностите на другия разбирането на другия одитор (включително неговата независимост и професионална компетентност), ръководството и надзора над другия одитор, естеството, времето на изпълнение и обхвата на работата, възложена на другия одитор и оценяване на 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.~~

...

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))

...

A3. Въпросите, които са съществени при планирането на присъствието на инвентаризацията на материалните запаси (или при разработването и изпълнението на одиторските процедури съгласно параграфи 4-8 от настоящия МОС), включват например:

- рисковете от съществени неправилни отчитания, свързани с материалните запаси;
- естеството на вътрешния контрол, свързан с материалните запаси;
- дали се очаква да бъдат установени адекватни процедури и да бъдат издадени надлежни инструкции за инвентаризацията на материалните запаси;
- времето за провеждане на инвентаризацията на материалните запаси;
- дали предприятието поддържа система за осигуряване на постоянни количества на материални запаси.
- местоположенията, където се съхраняват материалните запаси, включително съществеността им и рисковете от съществени неправилни отчитания на различните местоположения, при вземането на решение присъствието на кои местоположения е целесъобразно. МОС 600¹²⁶ ~~разглежда участието на други одитори и съответно може да бъде уместен, ако това участие е свързано с присъствието на инвентаризации на материални запаси на отдалечени местоположения.~~
- дали е необходима помощта на експерт на одитора. МОС 620¹²⁷ разглежда използването на експерт на одитора за осигуряване на помощ за одитора при получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства.

...

¹²⁶ МОС 600, Конкретни съображения — одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)

¹²⁷ МОС 620, Ползване работата на експерт на одитора

МОС 510 – ПЪРВОНАЧАЛНИ АНГАЖИМЕНТИ ЗА ОДИТ – НАЧАЛНИ САЛДА

...

Приложение

...

Пример 1:

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 (преработен)¹²⁸ не е приложим).
- ...

...

Пример 2:

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 (преработен) не е приложим).
- ...

...

МОС 550 – СВЪРЗАНИ ЛИЦА

...

Приложение и друг пояснителен материал

...

Процедури за оценка на риска и свързани дейности

...

Разбиране на взаимоотношенията и сделките със свързани лица на предприятието

...

¹²⁸ МОС 600 (преработен), Конкретни съображения—одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)

Идентичност на свързаните лица на предприятието (Вж. параграф 13(a))

...

A13. В контекста на одита на група, МОС 600 (преработен) изисква одиторът на групата да изиска одиторите на компоненти да комуникират своевременно взаимоотношенията със свързани лица, които преди това не са били идентифицирани от ръководството на групата или одитора на групата от екипа по ангажимента за групата да предостави на всеки одитор на компонент на групата списък със свързаните лица, изготвен от управлението на групата и всякакви други лица, за които екипът по ангажимента за групата знае.¹²⁹ ~~Когато предприятието е компонент в рамките на група, тази информация осигурява полезна база за запитванията на одитора към ръководството относно идентичността на свързаните лица на предприятието. Тази информация осигурява полезна база за проучващите запитвания на одитора на групата към ръководството относно идентичността на свързаните лица.~~

...

Отговор на рисковете от съществени неправилни отчитания, асоциирани с взаимоотношенията и сделките със свързани лица (Вж. параграф 20)

...

Идентифицирани съществени сделки със свързани лица извън обичайния ход на дейност на предприятието

Оценяване на бизнес логиката на съществени сделки със свързани лица (Вж. параграф 23)

A38. При оценяването на бизнес логиката на съществени сделки със свързани лица извън обичайния ход на дейност на предприятието, одиторът може да вземе под внимание следното:

- дали сделката:
 - е твърде сложна (напр. тя може да включва множество свързани лица в рамките на консолидирана група).
 - има необичайни търговски условия, като например, необичайни цени, лихвени проценти, гаранции и условия за изплащане;
 - липса на очевидна логична бизнес причини за нейното осъществяване;
 - включва неидентифицирани преди това свързани лица;
 - обработена е по необичаен начин.
- дали ръководството е обсъдило характера, и отчитането на тази сделка с лицата, натоварени с общо управление.
- дали ръководството поставя по-голямо ударение върху конкретно счетоводно третиране, а не върху обръщането на надлежно внимание на основните икономически параметри на сделката.

Ако обясненията на ръководството са съществено непоследователни спрямо условията на

¹²⁹ МОС 600 (преработен), Конкретни съображения – одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти), параграф 32(б)40(д)

сделката със свързани лица, одиторът е задължен, в съответствие с МОС 500,¹³⁰ да разгледа надеждността на обясненията и изявленията на ръководството по други съществени въпроси.

...

МОС 570 (ПРЕРАБОТЕН) – ДЕЙСТВАЩО ПРЕДПРИЯТИЕ

...

Приложение

...

Пример 1 – Немодифицирано мнение, когато е налице съществена несигурност и оповестяването във финансовия отчет е адекватно

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на финансовия отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 (преработен)¹³¹ не е приложим).
- ...

...

Пример 2 – Квалифицирано мнение, когато е налице съществена несигурност и финансовият отчет съдържа съществени неправилни отчитания поради неадекватно оповестяване

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на финансовия отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 (преработен) не е приложим).
- ...

...

¹³⁰ МОС 500, *Одиторски доказателства*, параграф 11

¹³¹ МОС 600 (преработен), *Конкретни съображения—одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)*

Пример 3 – Отрицателно мнение, когато е налице съществена несигурност и тя не е оповестена във финансовия отчет

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 преработен) не е приложим).
- ...

МОС 610 (ПРЕРАБОТЕН 2013 г.) – ПОЛЗВАНЕ РАБОТАТА НА ВЪТРЕШНИТЕ ОДИТОРИ

Приложение и други пояснителни материали

Определяне дали, в кои области и до каква степен може да се използва работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“

Определяне естеството и обхвата на работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, която може да бъде използвана

Фактори, оказващи влияние върху определянето на естеството и обхвата на работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, която може да бъде използвана (Вж. параграфи 17–19)

A16. Примерите за работа на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, която може да бъде използвана от външния одитор включват:

- Тестване на оперативната ефективност на контролите.
- Процедури по същество, включващи ограничени преценки.
- Наблюдение на инвентаризации.
- Проследяване на сделки и операции през информационната система, имаща отношение към финансовото отчитане.
- Тестване за съответствие с регулаторни изисквания.
- ~~При определени обстоятелства, одити или прегледи на финансова информация на дъщерни предприятия, които не са съществени компоненти за групата (когато това не~~

~~влиза в противоречие с изискванията на МОС 600).~~¹³²

...

Определяне дали, в кои области и до каква степен вътрешните одитори могат да бъдат използвани за оказване на пряко съдействие

Определяне дали вътрешните одитори могат да бъдат използвани за оказване на пряко съдействие за целите на одита (Вж. параграфи 5, 26–28)

A31. В юрисдикции, в които законодателството или нормативна разпоредба забранява на външния одитор да използва вътрешните одитори за оказване на пряко съдействие, уместно е при обстоятелствата на одит на група одиторът на групата да прецени одиторите на групата да преценят дали забраната се отнася и до одиторите на компоненти и ако случаят е такъв да адресират този въпрос в комуникацията с одиторите на компоненти.¹³³

...

МОС 700 (ПРЕРАБОТЕН) – ФОРМИРАНЕ НА МНЕНИЕ И ДОКЛАДВАНЕ ВЪРХУ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

...

Изисквания

...

Одиторски доклад

...

Одиторски доклад за одити, извършени в съответствие с Международните одиторски стандарти

...

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет

...

39. Разделът от одиторския доклад „Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет” следва освен това: (Вж. параграф A50)

...

(в) когато е приложим МОС 600 (преработен)¹³⁴, да описва допълнително отговорностите на одитора при ангажимент за одит на група, като посочва, че:

(i) отговорностите на одитора се състоят в планирането и изпълнението на одита на

¹³² МОС 600, *Конкретни съображения—одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)*

¹³³ МОС 600 (преработен), *Конкретни съображения—одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти*, параграф 25(а)40(б)

¹³⁴ МОС 600 (преработен), *Конкретни съображения—одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)*

групата с цел получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства относно финансовата информация на предприятията или бизнес единиците дейностите в рамките на групата, като база за формиране на ~~за да изрази~~ мнение относно финансовия отчет на групата;

- (ii) одиторът носи отговорност за ръководството, надзора и прегледа на одиторската работа, извършена за целите на одита на групата ~~извършването на одита на групата;~~ и
- (iii) одиторът остава изключително отговорен за одиторското мнение.¹³⁵

...

Материали за приложение и други пояснителни материали

...

Одиторски доклад (Вж. параграф 20)

...

Одиторски доклад за одити, извършени в съответствие с Международните одиторски стандарти

...

База за изразяване на мнение (Вж. параграф 28)

...

Съображения, специфични за одита на група

A38. При одит на група, по отношение на който ~~когато~~ съществуват няколко източника на приложими етични изисквания, включително такива, отнасящи се до независимостта, препратката в одиторския доклад към юрисдикцията обикновено се отнася до приложимите етични изисквания, които се прилагат спрямо одитора на групата ~~екипа по ангажимента за групата~~. Причината за това е, че при одит на група, одиторите на компоненти също са обект на етичните изисквания, които са приложими по отношение одита на групата.¹³⁶

A39. МОС не установяват специални изисквания за независимост или етични изисквания по отношение на одиторите, включително одиторите на компоненти, и следователно не разширяват, нито придобиват по-голяма правна сила от изискванията за независимост в Кодекса на СМСЕС или други етични изисквания, на които одиторът на групата ~~екипът по ангажимента за групата~~ е обект; нито пък МОС изискват одиторът на компонент във всички случаи да бъде обект на същите специфични изисквания за независимост, които са приложими по отношение на одитора на групата ~~екипа по ангажимента за групата~~. В резултат на това, когато става въпрос за одит на група, възможно е приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта, да са сложни. МОС 600 (преработен)¹³⁷ предоставя насоки за одиторите при извършване на работа във връзка с финансовата информация на компонент при одит на група, включително в ситуации, при които одиторът на

¹³⁵ МОС 600 (преработен), параграф 53

¹³⁶ МОС 600 (преработен), параграф A56–A57, A66–A68A37

¹³⁷ МОС 600 (преработен), параграфи 25, 27~~19–20~~

компонента не отговаря на изискванията за независимост, които са приложими по отношение одита на групата.

...

Приложение

...

Пример 1 – Одиторски доклад върху финансов отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с обща рамка за достоверно представяне

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на финансовия отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 (преработен) не е приложим).
- ...

...

Пример 2 – Одиторски доклад върху консолидиран финансов отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с обща рамка за достоверно представяне

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на консолидирания финансов отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Одитът представлява одит на група на предприятие с дъщерни предприятия (т.е., приложим е МОС 600 (преработен)).
- ...

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До акционерите на компания ABC [или друг подходящ адресат]

Доклад относно одита на консолидирания финансов отчет¹³⁸

...

Отговорности на одитора за одита на консолидирания финансов отчет

...

Като част от одита в съответствие с МОС, ние използваме професионална преценка и запазваме

¹³⁸ Подзаглавието „Доклад относно одита на консолидирания финансов отчет“ не е необходимо в случаите, в които второто подзаглавие „Доклад във връзка с други законови и регулаторни изисквания“ не е приложимо.

професионален скептицизъм по време на целия одит. Ние също така:

- ...
- ~~планираме и извършваме одита на групата, за да получим достатъчни и уместни одиторски доказателства относно финансовата информация на предприятията или бизнес единиците в рамките на групата като база за формиране на мнение относно финансовия отчет на групата. получаваме достатъчни и уместни одиторски доказателства относно финансовата информация на предприятията или стопанските дейности в рамките на групата, за да изразим мнение относно консолидирания финансов отчет. Ние носим отговорност за ръководството, надзора и прегледа на одиторската работа, извършена за целите на одита на групата извършването на одита на групата. Ние носим изключителната отговорност за нашето одиторско мнение.~~

...

Пример 3 – Одиторски доклад върху финансов отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с обща рамка за достоверно представяне

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 (преработен) не е приложим).
- ...

...

Пример 4 – Одиторски доклад върху финансов отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изготвен в съответствие с обща рамка за съответствие с общо предназначение

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, изискван от закон или нормативна уредба. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 (преработен) не е приложим).
- ...

...

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)

...

Въпроси, изисквали значително внимание от страна на одитора (Вж. параграф 9)

...

A15. Различни МОС изискват специфични комуникации, които може да се отнасят до области на значително внимание от страна на одитора, с лицата, натоварени с общо управление, и с други лица. Така например:

- МОС 260 (преработен) изисква одиторът да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, съществените трудности, ако има такива, изпитани по време на одита.¹³⁹ МОС отчитат евентуалните трудности, например във връзка с/със:
 - сделки със свързани лица,¹⁴⁰ в частност ограниченията върху способността на одитора да получи одиторски доказателства, че всички останали аспекти на сделката със свързани лица (освен цената) са еквивалентни на тези при сходна сделка между независими лица.
 - ограниченията върху одита на група, например, когато достъпът до информация или лица на екипа по ангажимента за групата може да е ограничен.¹⁴¹
- МОС 220 (преработен) установява изисквания за съдружника, отговорен за ангажимента, във връзка с провеждането на подходящи консултации по трудни или спорни въпроси, въпроси, по които политиките или процедурите на фирмата изискват консултиране,¹⁴² както и други въпроси, които съгласно професионалната преценка на съдружника, отговорен за ангажимента, изискват консултиране. Така например, възможно е одиторът да се е консултирал с други лица в рамките на фирмата или извън нея по съществен технически въпрос, което може да е индикация, че този въпрос представлява ключов одиторски въпрос. От съдружника, отговорен за ангажимента се изисква също така да обсъжда, наред с останалото, съществени въпроси и съществените преценки, възникващи по време на ангажимента за одит, с лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента.¹⁴³

...

¹³⁹ МОС 260 (преработен), параграфи 16(б) и A21

¹⁴⁰ МОС 550, *Свързани лица*, параграф A42

¹⁴¹ МОС 600 (преработен), *Конкретни съображения—одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)*, параграф 5749(в)

¹⁴² МОС 220 (преработен), *Управление на качеството на одита на финансови отчети*, параграф 35

¹⁴³ МОС 220 (преработен), параграф 36

МОС 705 (ПРЕРАБОТЕН) – МОДИФИКАЦИИ НА МНЕНИЕТО, ИЗРАЗЕНО В ДОКЛАДА НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

...

Материали за приложение и други пояснителни материали

...

Обстоятелства, при които се изисква модифициране на одиторското мнение

...

Естество на невъзможността да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства (Вж. параграф 6(б))

...

A10. Примерите за обстоятелства извън контрола на предприятието включват такива, когато:

- счетоводните регистри на предприятието са били унищожени.
- счетоводните регистри на ~~съществен~~ компонент, по отношение на който е определено, че за целите на одита на групата са необходими допълнителни одиторски процедури, са били конфискувани за неопределен срок от държавни органи.

...

Приложение

...

Пример 1 – Квалифицирано мнение поради съществено неправилно отчитане във финансовия отчет

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на финансовия отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 (преработен)¹⁴⁴ не е приложим).
- ...

...

Пример 2 – Отрицателно мнение поради съществено неправилно отчитане в консолидирания финансов отчет

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

¹⁴⁴ МОС 600 (преработен), Конкретни съображения—одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)

- Одит на пълния комплект на консолидирания финансов отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Одитът представлява одит на група на предприятие с дъщерни предприятия (т.е., приложим е МОС 600 (преработен)).
- ...

...

Пример 3 – Квалифицирано мнение поради невъзможността на одитора да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно чуждестранно асоциирано предприятие

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на консолидирания финансов отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Одитът представлява одит на група на предприятие с дъщерни предприятия (т.е., приложим е МОС 600 (преработен)).
- ...

...

Пример 4 – Отказ от изразяване на мнение поради невъзможността на одитора да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно отделен елемент на консолидирания финансов отчет

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на консолидирания финансов отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Одитът представлява одит на група на предприятие с дъщерни предприятия (т.е., приложим е МОС 600 (преработен)).
- ...

...

Пример 5 – Отказ от изразяване на мнение поради невъзможността на одитора да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно множество елементи на финансовия отчет

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 (преработен) не е приложим).
- ...

...

МОС 706 (ПРЕРАБОТЕН) – ПАРАГРАФИ ЗА ОБРЪЩАНЕ НА ВНИМАНИЕ И ПАРАГРАФИ ПО ДРУГИ ВЪПРОСИ В ДОКЛАДА НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

...

Приложение 3

...

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на финансовия отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 (преработен)¹⁴⁵ не е приложим).
- ...

...

Приложение 4

...

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 (преработен) не е приложим).
- ...

¹⁴⁵ МОС 600 (преработен), Конкретни съображения—одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)

...

МОС 710 – СРАВНИТЕЛНА ИНФОРМАЦИЯ – СЪОТВЕТСТВАЩИ ДАННИ И СРАВНИТЕЛНИ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

...

Приложение

...

Пример 1 – Съответстващи данни

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 (преработен)¹⁴⁶ не е приложим).
- ...

...

Пример 2 – Съответстващи данни

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 (преработен) не е приложим).
- ...

...

¹⁴⁶ МОС 600 (преработен), Конкретни съображения—одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)

Пример 3 – Съответстващи данни

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 (преработен) не е приложим).
- ...

...

Пример 4 – Сравнителни финансови отчети

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 (преработен) не е приложим).
- ...

...

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))

...

A35. Одиторът може да реши, че позоваването на подходяща одиторска документация или отправянето на проучващи запитвания до подходящите членове на екипа по ангажимента, включително и на до подходящите одитори на компоненти е целесъобразно като база за преценката на одитора относно това дали е налице съществено несъответствие. Така например:

- когато другата информация описва планирано преустановяване на основна продуктова

линия. Макар, че одиторът е информиран за планираното преустановяване, той може да отправи проучващи запитвания до подходящите членове на екипа по ангажимента, които са изпълнили одиторските процедури в тази област, за да подкрепи своята преценка относно това дали въпросното описание е в съществено несъответствие с познанията на одитора, придобити по време на одита.

- когато другата информация описва важни подробности за съдебно дело, разгледано по време на одита, но одиторът не може да възстанови тези подробности адекватно в паметта си, може да е необходимо да се направи справка с одиторската документация, в която са обобщени тези подробности, за да се опресни паметта на одитора.

A36. Дали и в каква степен одиторът се позовава на подходяща одиторска документация или отправя проучващи запитвания до подходящите членове на екипа по ангажимента, включително и/или до подходящите одитори на компоненти е въпрос на професионална преценка. Възможно е обаче по отношение на въпрос, включен в другата информация, да не е необходимо одиторът да се позовава на подходящата одиторска документация или да отправя проучващи запитвания до подходящите членове на екипа по ангажимента, включително и/или до подходящите одитори на компоненти.

...

Приложение 2

...

Пример 1 – Одиторски доклад на предприятие, независимо дали регистрирано за търгуване на борсата или друго предприятие, съдържащ немодифицирано мнение, когато одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и не е идентифицирал съществено неправилно докладване в тази друга информация.

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- **Одит на пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, независимо дали регистрирано за търгуване на борсата или друго предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 (преработен)¹⁴⁷ не е приложим).**
- ...

...

¹⁴⁷ МОС 600 (преработен), Конкретни съображения – одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)

Пример 2 – Одиторски доклад на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, съдържащ немодифицирано мнение, когато одиторът е получил част от другата информация преди датата на одиторския доклад, не е идентифицирал съществено неправилно докладване в тази друга информация и очаква да получи друга информация след датата на одиторския доклад.

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на финансовия отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 (преработен) не е приложим).
- ...

...

Пример 3 – Одиторски доклад на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, съдържащ немодифицирано мнение, когато одиторът е получил част от другата информация преди датата на одиторския доклад, не е идентифицирал съществено неправилно докладване в тази друга информация и очаква да получи друга информация след датата на одиторския доклад.

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, различно от регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 (преработен) не е приложим).
- ...

...

Пример 4 – Одиторски доклад на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, съдържащ немодифицирано мнение, когато одиторът не е получил никаква друга информация преди датата на одиторския доклад, но очаква да получи друга информация след датата на одиторския доклад.

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на финансовия отчет на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 (преработен) не е приложим).
- ...

...

Пример 5 – Одиторски доклад на предприятие, независимо дали регистрирано за търгуване на борсата или друго предприятие, съдържащ немодифицирано мнение, когато одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и е достигнал до заключение, че е налице съществено неправилно докладване в тази друга информация.

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на финансовия отчет на предприятие, независимо дали регистрирано за търгуване на борсата или друго предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Този одит не е одит на група (т.е., МОС 600 (преработен) не е приложим).
- ...

...

Пример 6 – Одиторски доклад на предприятие, независимо дали регистрирано за търгуване на борсата или друго предприятие, съдържащ квалифицирано мнение, когато одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и е налице ограничение в обхвата по отношение на съществена позиция в консолидирания финансов отчет, което засяга също и тази друга информация.

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на консолидирания финансов отчет на предприятие, независимо дали регистрирано за търгуване на борсата или друго предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Одитът представлява одит на група (т. е., приложим е МОС 600 (преработен)).
- ...

...

Пример 7 – Одиторски доклад на предприятие, независимо дали регистрирано за търгуване на борсата или друго предприятие, съдържащ отрицателно мнение, когато одиторът е получил цялата друга информация преди датата на одиторския доклад и отрицателното мнение относно консолидирания финансов отчет засяга също и тази друга информация.

За целите на настоящия примерен одиторски доклад е прието наличието на следните обстоятелства:

- Одит на пълния комплект на консолидирания финансов отчет на предприятие, независимо дали регистрирано за търгуване на борсата или друго предприятие, използващо обща рамка за достоверно представяне. Одитът представлява одит на група (т. е., приложим е МОС 600 (преработен)).
- ...

...

МОС 805 (ПРЕРАБОТЕН) – КОНКРЕТНИ СЪОБРАЖЕНИЯ – ОДИТИ НА ОТДЕЛНИ КОМПОНЕНТИ НА ФИНАНСОВ ОТЧЕТ И НА КОНКРЕТНИ ЕЛЕМЕНТИ, СМЕТКИ ИЛИ ПОЗИЦИИ ВЪВ ФИНАНСОВИЯ ОТЧЕТ

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият МОС не се прилага по отношение на обстоятелства, при които доклад одиторски процедури се изпълняват от ~~на одитор на компонент, издаден в резултат от работа, извършена върху финансовата информация на компонента по искане на екипа по ангажимент за група за целите на одита на финансовия отчет на групата (вж. МОС 600 (преработен)).~~¹⁴⁸

...

МСАП 2400 (ПРЕРАБОТЕН) – АНГАЖИМЕНТИ ЗА ПРЕГЛЕД НА ИСТОРИЧЕСКИ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

...

Приложение и други пояснителни материали

Обхват на настоящия МСАП (Вж. параграф 1-2)

...

~~Преглед на финансова информация на компоненти в контекста на одит на финансовия отчет на група предприятия~~

- ~~A2. Одиторът на финансовия отчет на група предприятия може да изиска по отношение на предприятията компоненти ангажименти за преглед в съответствие с настоящия МСАП. Такъв ангажимент за преглед, изпълняван в съответствие с настоящия МСАП, може да бъде придружен от искане от страна на одитора на групата за предприемане на допълнителна работа или изпълнение на допълнителни процедури, необходими при конкретните обстоятелства, отнасящи се до ангажимента за одит на групата.~~

...

Приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и ангажименти за преглед (Вж. параграф 29)

...

Договаряне условията на ангажимента

...

Преглед на компоненти на групи от предприятия

- ~~A54. Одиторът на финансовия отчет на група предприятия може да изиска практикуващият професионален счетоводител да извърши преглед на финансова информация на~~

¹⁴⁸ МОС 600 (преработен), Конкретни съображения – одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)

~~предприятие-компонент от групата. В зависимост от указанията на одитора на групата, прегледът на финансовата информация на компонента може да бъде извършен в съответствие с настоящия МСАП. Одиторът на групата може да посочи също така и допълнителни процедури, които да допълнят работата, извършена във връзка с прегледа, изпълнен съгласно настоящия МСАП. Когато практикуващият професионален счетоводител, извършващ прегледа, е одитор на финансовия отчет на предприятието-компонент, прегледът не се извършва в съответствие с настоящия МСАП.~~

...

Изпълнение на ангажимента

...

Разбирането на практикуващия професионален счетоводител (Вж. параграфи 45–46)

...

A78. При придобиване на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира и за приложимата обща рамка за финансово отчитане, практикуващият професионален счетоводител може да вземе под внимание и:

- това дали предприятието е компонент от група предприятия или е предприятие, свързано с друго предприятие.
- ...

Разработване и изпълнение на процедури (Вж. параграфи 47, 55)

...

A80. Когато практикуващият професионален счетоводител е ангажиран да извърши преглед на финансовия отчет на група от предприятия, планираното естество, време на изпълнение и обхват на процедурите във връзка с прегледа са насочени към постигане целите на практикуващия професионален счетоводител по отношение на ангажимента за преглед, посочени в настоящия МСАП, но в контекста на финансовия отчет на групата.

...

Аналитични процедури (Вж. параграфи 46–47, 49)

A90. При прегледа на финансови отчети изпълнението на аналитични процедури подпомага практикуващия професионален счетоводител:

- в придобиване или актуализиране на разбирането му за предприятието и средата, в която то функционира, включително способността му да идентифицира областите във финансовия отчет, в които е вероятно да възникнат съществени неправилни отчитания;
- в идентифициране на несъответствия или отклонения от очаквани тенденции, стойности или норми във финансовия отчет, като например, нивото на съответствие на финансовия отчет с ключови данни, включително ключови показатели за изпълнение;
- в осигуряване на потвърждаващи доказателства по отношение на вече изпълнени други проучващи запитвания или аналитични процедури.

- като играе ролята на допълнителни процедури, когато на практикуващия професионален счетоводител стане(ат) известен(ни) въпрос(и), който(ито) да накара(т) практикуващия професионален счетоводител да счита, че финансовият отчет може да съдържа съществени неправилни отчитания. Пример за такава допълнителна процедура е сравнителният анализ на величините на месечните приходи и разходи между различните центрове на печалба, клонове или други компоненти на предприятието ~~центрове на печалба, клонове или други компоненти на предприятието~~, с цел предоставяне на доказателства относно финансовата информация, съдържаща се в самостоятелни позиции или оповестявания, включени във финансовия отчет.

...

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 © April 2022 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 © април 2022 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.

The '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', 'MOCE', 'ISRE', 'ISRS', 'ISQC', 'ISQM', 'IAPN' и логото на IAASB са запазени марки на IFAC или регистрирани търговски марки и марки за услуги на IFAC в САЩ и други държави.

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

Настоящият Международен одиторски стандарт (MOC 600 (преработен), *Конкретни съображения – одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)*), на International Auditing and Assurance Standards Board, публикуван от International Federation of Accountants (IFAC), през 2022 г. на английски език, е преведен на български език от Института на дипломираните експерт-счетоводители в България през м.септември 2022 г. и се възпроизвежда с разрешението на IFAC. Одобреният текст на Международен одиторски стандарт (MOC 600 (преработен), *Конкретни съображения – одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)*), 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 (MOC 600 (преработен), *Конкретни съображения – одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)*), издание 2022 © 2022 на International Federation of Accountants (IFAC). Всички права запазени.

Текст на български език на Международен одиторски стандарт (MOC 600 (преработен), *Конкретни съображения – одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)*), издание 2022 © 2022 на International Federation of Accountants (IFAC). Всички права запазени.

Оригинално заглавие: International Standard on Auditing (ISA) 600 (Revised), *Special Considerations—Audits of Group Financial Statements (Including the Work of Component Auditors)*, 2022 Edition

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



**International Auditing
and Assurance
Standards Board**

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