

ИЗМАМАТА ПОД ЛУПА – ВЗАИМОДЕЙСТВИЕ МЕЖДУ МОС 240 И ДРУГИ МОС

Настоящата публикация „Измамата под лупа“¹ е разработена от Целевата група по въпросите на измамите към Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (IAASB) с цел да поясни взаимодействието и взаимната връзка между Международен одиторски стандарт (МОС) 240, Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети, и други МОС при извършването на одит.

Настоящата публикация нито изменя, нито е с по-голяма правна сила от МОС, чиито текст е единствено меродавен. Незадължителните насоки не са замислени да бъдат изчерпателни² и запознаването с настоящата публикация не заменя прочитането на МОС.

Международен одиторски стандарт (МОС) 200³ представлява основополагащият стандарт, който излага общите цели на независимия одитор при извършването на одит на финансови отчети в съответствие с МОС и установява задължението на одитора да спазва изискванията на всички МОС. Целите в МОС 200 включват (наред с останалото) одиторът да адресира съществените неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на **измама или грешка**, когато извършва одит, за да формира и изрази мнение и да докладва върху финансовия отчет.

МОС 240 се чете заедно с МОС 200



МОС 240 разглежда отговорностите на одитора по отношение на измамата при одит на финансови отчети и така заздравява

повторно продължаващото използване на **увеличителното стъкло по отношение на измамите** по време на целия ангажимент за одит. МОС 240 пояснява също така, че разграничението между измама и грешка се основава на преднамереността.⁴ Поставен е и допълнителен акцент върху запазването на нагласа на професионален скептицизъм, която е особено уместна при идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама и при предприемането на подходящи отговори на оценените рискове, дължащи се на измама. Така оценените рискове от измама се отнасят до тези преднамерени неправилни отчитания, които биха могли да възникнат или от подправена финансова отчетност, или от незаконно присвояване на активи.

МОС 240 параграф 11: Целите на одитора са:

- (а) да **идентифицира и оцени рисковете от съществени неправилни отчитания** във финансовия отчет, дължащи се на измама;
- (б) да **получи достатъчни и уместни одиторски доказателства** за оценените рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, чрез **разработване и изпълнение на подходящи отговори**; и
- (в) да **отговори по подходящ начин** на измами или подозирани измами, идентифицирани по време на одита.

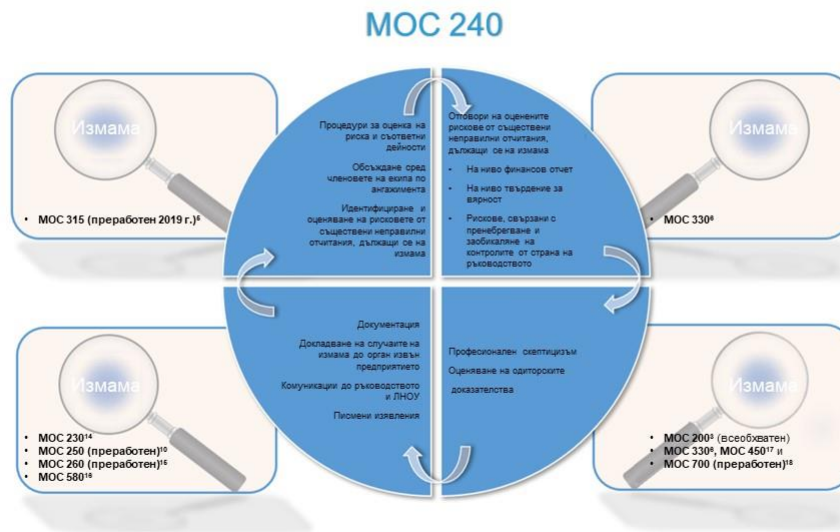
Взаимовръзка между МОС 240 и други МОС

МОС 240 едновременно излага по-подробно изискванията на някои МОС и предоставя специфични по отношение на измамите одиторски процедури, които допълват другите МОС. При това МОС 240 се фокусира в общи линии върху **увеличителното стъкло на одитора по отношение на измамите** при планирането и изпълнението на одит на финансови отчети и докладването върху тях.



Диаграмата по-долу описва ключовите области, адресирани от МОС 240 и откроява изричните препратки от МОС 240 към други МОС, които допълнително заздравяват взаимната връзка между одиторските стандарти.

Диаграма: МОС 240 (стр. 2)



1

МОС 240 излага по-подробно изискванията на МОС 315 (преработен 2019 г.)⁵ и МОС 330⁶

Докато други ключови стандарти адресират базовите изисквания за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания (МОС 315 (преработен 2019 г.)) и предприемането на отговор на тези рискове от съществени неправилни отчитания (МОС 330), МОС 240⁷ излага по-подробно начина, по който тези стандарти се прилагат с **увеличително стъкло по отношение на измамите**.⁸ В частност, при идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се както на измама, така и на грешка, съгласно МОС 315 (преработен 2019 г.), одиторът взема под внимание факторите за вътрешноприсъщ риск, които включват податливостта на неправилно отчитане, дължаща се на предубеденост на ръководството или други фактори за риск от измами.⁹

Акцентът в МОС 240 върху идентифицирането и оценяването на рисковете и отговор на тези рискове от съществено неправилно отчитане посредством модифициране на естеството, времето на изпълнение и обхвата на работното усилие, когато съществува риск от неправилно отчитане, дължащо се на измама, откроява важното значение на получаването на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, приложимата рамка за финансово отчитане и системата на предприятието за вътрешен контрол с **увеличително стъкло по отношение на измамите**.

МОС 240 параграф 28: Оценените рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, се третират като **съществени рискове**.

Ключовите аспекти, които стоят в основата на разглеждането от страна на одитора на потенциалните рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, включват културата на предприятието (включително тона, задаван от ръководството), както и средата, в която предприятието осъществява своята дейност. Целенасочените обсъждания в екипа по ангажимента на тези ключови аспекти, както и на други въпроси и области, идентифицирани като податливи на възможно неправилно отчитане, дължащо се на измама, ще помогнат на всички членове на екипа по ангажимента да приложат **увеличителното стъкло по отношение на измамите** при осъществяване на тяхната дейност.

В допълнение към разработването и прилагането на цялостни отговори за адресиране на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, на ниво финансов отчет, от одитора се изисква също да разработи и изпълни допълнителни одиторски процедури, които да са в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, на ниво твърдение за вярност. При прилагане на **увеличителното**

стъкло по отношение на измамите, одиторът може да модифицира естеството, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури, за да отговори на оценените рискове от измама. Така например, одиторът може да измени времето на изпълнение на извършваните допълнителни одиторски процедури, за да включи допълнителни елементи на непредвидимост или да възложи задачи на членове на екипа по ангажимента, които имат по-голям опит или разполагат с необходимите специализирани умения или познания, за да се адресират промените в естеството на изпълняваните допълнителни одиторски процедури.

МОС 240 включва специфични по отношение на измамата одиторски процедури

МОС 240 включва определени изисквания, които осигуряват на одитора необходимото **увеличително стъкло по отношение на измамите**, когато разработва и изпълнява одиторски процедури, които са в отговор на рисковете, свързани с пренебрегване и заобикаляне на контролите от страна на ръководството и адресират конкретни аспекти на други МОС, като например, случаите на докладване на измами до компетентен орган извън предприятието в съответствие с МОС 250 (преработен)¹⁰. Тези отнасящи се до измамите одиторски процедури са предвидени да бъдат внедрени в целия одиторски процес. Изискванията в МОС 240¹¹ за извършване на преглед за предубеденост на приблизителните счетоводни оценки и оценяване дали обстоятелствата, предизвикващи тази предубеденост, ако има такава, представляват риск от съществено неправилно отчитане, дължащо се на измама, са пример за отнасяща се до измамите одиторска процедура, която следва да бъде изпълнявана заедно с адресиране на изискванията в МОС 540 (преработен)¹². Други одиторски процедури в МОС 240, които са разработени и се изпълняват независимо от оценката на одитора за рисковете от пренебрегване и заобикаляне на контролите от страна на ръководството, включват такива, адресиращи счетоводни записвания и съществени сделки и операции, които са извън обичайния ход на стопанската дейност на предприятието или които изглеждат необичайни на друго основание (включително взаимоотношения и сделки със свързани лица).



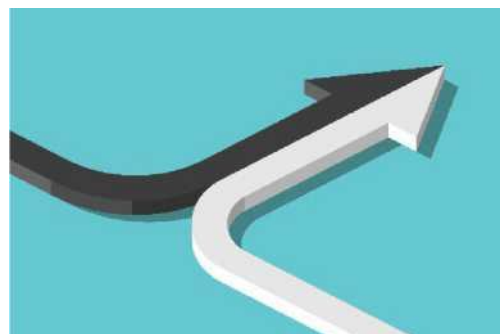
Връзка на други МОС с МОС 240

Други МОС по специфични теми или специфични предмети правят изрична препратка към МОС 240. Специфичните по отношение на измамите изисквания в други МОС служат за фокусиране на работното усилие на одитора върху идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама и отговорите за адресиране на оценените рискове от измама. Така

например, МОС 550¹³ включват изисквания за изпълнение на следната заявена цел, а именно „да се получи разбиране за взаимоотношенията и сделките със свързани лица, което да е достатъчно, за да може одиторът да отчете рисковете от измама, ако има такива, произтичащи от взаимоотношенията и сделките със свързани лица, които имат отношение към идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама.“ В този случай МОС 550 излага по-подробно начина, по който МОС 240, МОС 315 (преработен 2019 г.) и МОС 330 трябва да бъдат прилагани във връзка с рисковете от съществени неправилни отчитания, асоциирани с взаимоотношения и сделки със свързани лица.

Разбиране на взаимозависимостите

Ясното разбиране за взаимодействието и взаимната обвързаност на МОС 240 и останалите МОС ще подпомогне одитора при подобряване изпълнението на одита с прилагане на **увеличително стъкло по отношение на измамите**. Това на свой ред ще доведе до изпълнение отговорностите на одитора съгласно МОС 240 и други МОС, които съдържат по-общите изисквания по отношение на одита.



- 1 Изразът „измамата под лупа“ следва да се разглежда в съответния контекст. Целта на лупата е да “увеличи картината“, да осигури ясен „фокус“ и да насочи „светлината на прожектора“ към темата за измамите.
- 2 Макар определени изисквания, материали за приложение и други пояснителни материали от МОС да са открити, настоящите незадължителни насоки не обхващат всички разпоредби на МОС, имащи отношение към отговорността на одитора във връзка с измами при одита на финансови отчети, които са в сила към май 2022 г.
- 3 МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*
- 4 МОС 240, параграфи 2, 3 и 12(а)
- 5 МОС 315 (преработен 2019 г.), *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания*
- 6 МОС 330, *Одиторски процедури в отговор на оценените рискове*
- 7 МОС 240 съответно изменен с оглед на последвалите изменения, произтичащи от одобрението на МОС 315 (преработен 2019 г.).
- 8 МОС 240, параграф 1
- 9 МОС 315 (преработен 2019), параграфи 19(в) и 31(а)
- 10 МОС 250 (преработен), *Съобразяване със закони и нормативни разпоредби при одита на финансови отчети*
- 11 МОС 240, параграф 33(б)
- 12 МОС 540 (преработен), *Одит на приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания*
- 13 МОС 550, *Свързани лица*
- 14 МОС 230, *Одиторска документация*
- 15 МОС 260 (преработен), *Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление*
- 16 МОС 580, *Писмени изявления*
- 17 МОС 450, *Оценка на неправилни отчитания, идентифицирани по време на одита*
- 18 МОС 700 (преработен), *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети*

Структурите и процесите, които подпомагат дейността на IAASB се подкрепят от Международната федерация на счетоводителите - International Federation of Accountants® или IFAC®..

IAASB и IFAC не носят отговорност за загуби, понесени от лице, което действа или се въздържа от предприемането на действия, разчитайки на материалите в настоящата публикация, независимо дали тези загуби са предизвикани поради небрежност или по друг начин.

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, Exposure Drafts, Consultation Papers и други издания на IAASB се публикуват от IFAC и са обект на нейно авторско право.

Copyright © May 2022 by IFAC. All rights reserved.

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

Настоящата публикация може да бъде свалена за лична употреба с нетърговска цел (т.е., за професионално позоваване или изследователска работа) от www.iaasb.org. За превод, възпроизвеждане, съхранение, препредаване или друга сходна употреба на настоящия документ се изисква писмено разрешение.

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', 'ISA', 'ISAE', 'ISRE', 'ISRS', 'ISQC', 'IAPN', и логото на IAASB са запазени марки на IFAC или регистрирани запазени марки и марки за услуги на IFAC в САЩ и други държави.

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

Настоящите незадължителни насоки във връзка с измамите при одита на финансови отчети „Измамата под лупа – взаимодействие между МОС 240 и други МОС “ на International Auditing and Assurance Standards Board, публикуван от International Federation of Accountants (IFAC), през м. май 2022 г. на английски език, са преведени на български език от Института на дипломираните експерт-счетоводители в България през м. юни 2022 г. и се възпроизвеждат с разрешението на IFAC. Одобреният текст 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 незадължителни насоки във връзка с измамите при одита на финансови отчети „Измамата под лупа – взаимодействие между МОС 240 и други МОС “© 2022 на International Federation of Accountants (IFAC). Всички права запазени.

Текст на български език на незадължителни насоки във връзка с измамите при одита на финансови отчети „Измамата под лупа – взаимодействие между МОС 240 и други МОС “© 2022 на International Federation of Accountants (IFAC). Всички права запазени.

Оригинално заглавие: Non-Authoritative Guidance: The Fraud Lens – Interactions Between ISA 240 and Other ISAs.

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