

**International Auditing and
Assurance Standards Board®**

**Ръководство по
Международни стандарти за
управление на качеството,
одит, преглед, други
ангажименти за изразяване
на сигурност и свързани по
съдържание услуги**

***ИЗДАНИЕ 2023–2024
ЧАСТ II***

ISA for LCE™

Международната фондация за етика и одит - The International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEATM), Съветът за международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (СМОССИС) - International Auditing and Assurance Board (IAASB®) и Международната федерация на счетоводителите - International Federation of Accountants® (IFAC®) не носят отговорност за загуби, претърпени от лице, което действа или се въздържа от предприемане на действия, разчитайки на материалите в настоящото издание, независимо дали тези загуби са причинени от небрежност или по друг начин

International Standards on Auditing, International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities, International Standards on Assurance Engagements, International Standards on Review Engagements, International Standards on Related Services, International Standards on Quality Management, International Auditing Practice Notes, Exposure Drafts, Consultation Papers и други публикации на IAASB са обект на авторско право на IFAC.

Copyright © XXX 2024 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

Авторски права © XXX 2024 г. на International Federation of Accountants (IFAC). Всички права запазени.

Настоящата публикация може да бъде свалена за лична употреба с нетърговска цел (т.е., професионални справки или изследователска работа) от www.iaasb.org. Необходимо е писмено разрешение за превод, възпроизвеждане, съхранение, препредаване или сходна употреба на настоящия документ.

‘International Auditing and Assurance Standards Board’, ‘International Standards on Auditing’, ‘International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements of Less Complex Entities’, ‘International Standards on Assurance Engagements’, ‘International Standards on Review Engagements’, ‘International Standards on Related Services’, ‘International Standards on Quality Management’, ‘International Auditing Practice Notes’, ‘IAASB’, ‘ISA’, ‘ISA for LCE’, ‘ISAE’, ‘ISRE’, ‘ISRS’, ‘ISQM’, ‘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. ‘International Foundation for Ethics and Audit’ и ‘IFEATM’ са запазени марки на IFEA или регистрирани запазени марки и марки за услуги на IFEA в САЩ и други държави.

Структурите и процесите, които осигуряват дейността на IAASB се подпомагат от International Foundation for Ethics and Audit™ (IFEATM).

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



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

ISBN: 978-1-60815-585-9

Запазени марки и регистрирани запазени марки и марки за услуги

International Auditing and Assurance Standards Board®

IAASB®



International Standards on Auditing®

International Standard on Auditing for Audits of Financial Statements
of Less Complex Entities™

International Standards on Assurance Engagements™

International Standards on Review Engagements™

International Standards on Related Services™

International Standards on Quality Management™

International Auditing Practice Notes™

ISA®

ISA for LCE™

ISAE™

ISRE™

ISRS™

ISQM™

IAPN™

Настоящото *Ръководство по Международни стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги, издание 2024* на *International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)*, публикувано от *International Federation of Accountants (IFAC)*, през август 2024 г. на английски език, е преведено на български език от Института на дипломираните експерт-счетоводители в България през ноември 2024 г. и се възпроизвежда с разрешението на IFAC. Процесът на превод на *Ръководството по Международни стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги, 2024* е разгледан от IFAC и преводът е извършен в съответствие с *Policy Statement –Policy for translating and Reproducing Standards*” на IFAC. Одобреният текст на *Ръководството по Международни стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги, 2024* е този, публикуван от IFAC на английски език.

Текст на английски език на *Ръководство по Международни стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги, издание 2024* © 2024 на International Federation of Accountants (IFAC). Всички права запазени.

Текст на български език на *Ръководство по Международни стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги, издание 2024* © 2024 на International Federation of Accountants (IFAC). Всички права запазени.

Оригинално заглавие: *Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements, 2024 Edition, ISBN: 978-1-60815-585-9.*

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

**РЪКОВОДСТВО ПО МЕЖДУНАРОДНИ СТАНДАРТИ ЗА УПРАВЛЕНИЕ НА
КАЧЕСТВОТО, ОДИТ, ПРЕГЛЕД, ДРУГИ АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА
СИГУРНОСТ И СВЪРЗАНИ ПО СЪДЪРЖАНИЕ УСЛУГИ**

ЧАСТ II

СЪДЪРЖАНИЕ

Нов стандарт, който още не е в сила

Международен одиторски стандарт за одити на финансови отчети на по-малко сложни предприятия
(МОС за ПМСП).....

Съответни изменения в други международни стандарти, произтичащи от МОС за ПМСП.....

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ ЗА ОДИТИ НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ НА ПО-МАЛКО СЛОЖНИ ПРЕДПРИЯТИЯ

(В сила за одити на финансови отчети на по-малко сложни предприятия за периоди, започващи на или след 15 декември 2025 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

Предговор към МОС за ПМСП.....	
А. Обхват на действие на МОС за одити на финансови отчети на по-малко сложни предприятия.....	
1. Фундаментални концепции, общи принципи и всеобхватни изисквания.....	
1.1. Дата на влизане в сила	
1.2. Приложими етични изисквания и задължения за управление на качеството на ниво фирма	
1.3. ОБЩИ ЦЕЛИ НА ОДИТОРА	
1.4. ФУНДАМЕНТАЛНИ КОНЦЕПЦИИ И ОБЩИ ПРИНЦИПИ ЗА ИЗПЪЛНЕНИЕ НА ОДИТА.....	
1.5. ИЗМАМА	
1.6. ЗАКОНИ И НОРМАТИВНИ РАЗПОРЕДБИ	
1.7. СВЪРЗАНИ ЛИЦА.....	
1.8. ОБЩИ КОМУНИКАЦИИ С РЪКОВОДСТВОТО И ЛИЦАТА, НАТОВАРЕНИ С ОБЩО УПРАВЛЕНИЕ	
1.9. СПЕЦИФИЧНИ ИЗИСКВАНИЯ ЗА ДОКУМЕНТИРАНЕ	
2. Одиторски доказателства и документация.....	
2.1. Цели.....	
2.2. ДОСТАТЪЧНИ И УМЕСТНИ ОДИТОРСКИ ДОКАЗАТЕЛСТВА	
2.3. ИНФОРМАЦИЯ, КОЯТО ЩЕ БЪДЕ ИЗПОЛЗВАНА КАТО ОДИТОРСКО ДОКАЗАТЕЛСТВО	
2.4. ОБЩИ ИЗИСКВАНИЯ ЗА ДОКУМЕНТИРАНЕ.....	
3. Управление на качеството на ангажимента.....	
3.1. Цел.....	
3.2. ОТГОВОРНОСТИ НА СЪДРУЖНИКА, ОТГОВОРЕН ЗА АНГАЖИМЕНТА	
3.3. СПЕЦИФИЧНИ ИЗИСКВАНИЯ ЗА ДОКУМЕНТИРАНЕ	
4. Приемане или продължаване на ангажимент за одит и първоначални ангажименти за одит.....	
4.1. Цели.....	
4.2. ПРЕДВАРИТЕЛНИ УСЛОВИЯ ЗА ОДИТА.....	
4.3. СЪОБРАЖЕНИЯ ПРИ ПРИЕМАНЕ И ПРОДЪЛЖАВАНЕ НА АНГАЖИМЕНТА	
4.4. УСЛОВИЯ НА АНГАЖИМЕНТА ЗА ОДИТ.....	
4.5. ПЪРВОНАЧАЛНИ АНГАЖИМЕНТИ ЗА ОДИТ	
4.6. СПЕЦИФИЧНИ ИЗИСКВАНИЯ ЗА КОМУНИКАЦИЯ	

4.7. СПЕЦИФИЧНИ ИЗИСКВАНИЯ ЗА ДОКУМЕНТИРАНЕ	
5. Планиране.....	
5.1. Цели.....	
5.2. Дейности по планиране	
5.3. Ниво на същественост	
5.4. СПЕЦИФИЧНИ ИЗИСКВАНИЯ ЗА КОМУНИКАЦИЯ	
5.5. СПЕЦИФИЧНИ ИЗИСКВАНИЯ ЗА ДОКУМЕНТИРАНЕ	
6. Идентифициране и оценяване на рисковете.....	
6.1. Цели.....	
6.2. ПРОЦЕДУРИ ЗА ИДЕНТИФИЦИРАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ НА РИСКОВЕТЕ И СВЪРЗАНИТЕ С ТЯХ ДЕЙНОСТИ	
6.3. РАЗБИРАНЕ ЗА УМЕСТНИТЕ АСПЕКТИ НА ПРЕДПРИЯТИЕТО	
6.4. ИДЕНТИФИЦИРАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ НА РИСКОВЕТЕ ОТ СЪЩЕСТВЕНИ НЕПРАВИЛНИ ОТЧИТАНИЯ.....	
6.5. ОЦЕНЯВАНЕ НА УМЕСТНОСТТА НА ИЗПОЛЗВАНЕТО НА МОС ЗА ПМСП.....	
6.6. СПЕЦИФИЧНИ ИЗИСКВАНИЯ ЗА КОМУНИКАЦИЯ	
6.7. СПЕЦИФИЧНИ ИЗИСКВАНИЯ ЗА ДОКУМЕНТИРАНЕ	
7. Отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания.....	
7.1. Цели.....	
7.2. ОДИТОРСКИ ПРОЦЕДУРИ В ОТГОВОР НА ОЦЕНЕНИТЕ РИСКОВЕ ОТ СЪЩЕСТВЕНИ НЕПРАВИЛНИ ОТЧИТАНИЯ НА НИВО ФИНАНСОВ ОТЧЕТ	
7.3. ОДИТОРСКИ ПРОЦЕДУРИ В ОТГОВОР НА ОЦЕНЕНИТЕ РИСКОВЕ ОТ СЪЩЕСТВЕНИ НЕПРАВИЛНИ ОТЧИТАНИЯ НА НИВО ТВЪРДЕНИЕ ЗА ВЯРНОСТ	
7.4. СПЕЦИФИЧНИ ОБЛАСТИ НА ВНИМАНИЕ.....	
7.5. НАТРУПВАНЕ НА НЕПРАВИЛНИ ОТЧИТАНИЯ.....	
7.6. СПЕЦИФИЧНИ ИЗИСКВАНИЯ ЗА КОМУНИКАЦИЯ	
7.7. СПЕЦИФИЧНИ ИЗИСКВАНИЯ ЗА ДОКУМЕНТИРАНЕ	
8. Достигане до заключения.....	
8.1. Цели.....	
8.2. ОЦЕНЯВАНЕ НА НЕПРАВИЛНИТЕ ОТЧИТАНИЯ, ИДЕНТИФИЦИРАНИ ПО ВРЕМЕ НА ОДИТА	
8.3. АНАЛИТИЧНИ ПРОЦЕДУРИ, КОИТО ПОДПОМАГАТ ФОРМИРАНЕТО НА ЦЯЛОСТНО ЗАКЛЮЧЕНИЕ	
8.4. ПОСЛЕДВАЩИ СЪБИТИЯ.....	
8.5. ОЦЕНЯВАНИЯТА, НАПРАВЕНИ ОТ ОДИТОРА И ДРУГИ ДЕЙНОСТИ В ПОДКРЕПА НА ЗАКЛЮЧЕНИЕТО НА ОДИТОРА	
8.6. ПИСМЕНИ ИЗЯВЛЕНИЯ.....	
8.7. ПОЕМАНЕ НА ЦЯЛОСТНАТА ОТГОВОРНОСТ ЗА УПРАВЛЕНИЕ НА КАЧЕСТВОТО И ЗА ПОСТИГАНЕ НА КАЧЕСТВО.....	
8.8. СПЕЦИФИЧНИ ИЗИСКВАНИЯ ЗА КОМУНИКАЦИЯ	

8.9. СПЕЦИФИЧНИ ИЗИСКВАНИЯ ЗА ДОКУМЕНТИРАНЕ	
9. Формиране на мнение и издаване на доклад	
9.1. Цели	
9.2. ФОРМИРАНЕ НА МНЕНИЕ ОТНОСНО ФИНАНСОВИЯ ОТЧЕТ	
9.3. ФОРМА НА МНЕНИЕТО	
9.4. ОДИТОРСКИ ДОКЛАД	
9.5. МОДИФИКАЦИИ НА МНЕНИЕТО	
9.6. ДРУГИ ПАРАГРАФИ В ОДИТОРСКИЯ ДОКЛАД	
9.7. СРАВНИТЕЛНА ИНФОРМАЦИЯ – СЪОТВЕТСТВАЩИ ДАННИ И СРАВНИТЕЛНИ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ	
9.8. ДРУГА ИНФОРМАЦИЯ	
9.9. СПЕЦИФИЧНИ ИЗИСКВАНИЯ ЗА ДОКУМЕНТИРАНЕ	
10. Одити на финансови отчети на група	
10.1. Цел	
10.2. Дейности по планиране	
10.3. Ниво на същественост	
10.4. РАЗБИРАНЕ ЗА ГРУПАТА И СРЕДАТА, В КОЯТО ТЯ ФУНКЦИОНИРА, ПРИЛОЖИМАТА РАМКА ЗА ФИНАНСОВО ОТЧИТАНЕ И СИСТЕМАТА ЗА ВЪТРЕШЕН КОНТРОЛ НА ГРУПАТА	
10.5. ИДЕНТИФИЦИРАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ НА РИСКОВЕТЕ ОТ СЪЩЕСТВЕНИ НЕПРАВИЛНИ ОТЧИТАНИЯ	
10.6. ОТГОВОР НА ОЦЕНЕНИТЕ РИСКОВЕ ОТ СЪЩЕСТВЕНИ НЕПРАВИЛНИ ОТЧИТАНИЯ	
10.7. СПЕЦИФИЧНИ ИЗИСКВАНИЯ ЗА КОМУНИКАЦИЯ	
10.8. СПЕЦИФИЧНИ ИЗИСКВАНИЯ ЗА ДОКУМЕНТИРАНЕ	
ПРИЛОЖЕНИЕ 1	
ПРИЛОЖЕНИЕ 2	
ПРИЛОЖЕНИЕ 3	
ПРИЛОЖЕНИЕ 4	
ПРИЛОЖЕНИЕ 5	
ПРИЛОЖЕНИЕ 6	
ПРИЛОЖЕНИЕ 7	

Предговор към МОС за ПМСП

- П.1. Настоящият стандарт (т.е., МОС за ПМСП) бе разработен с цел постигане на разумна степен на сигурност относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, при одита на финансови отчети на по-малко сложни предприятия (ПМСП) в частния и публичния сектор. Стандартът бе разработен така че да отразява естеството и обстоятелствата при одита на финансовите отчети на ПМСП и да доведе в резултат до последователно изпълнение на качествени ангажименти за одит. Настоящият стандарт се базира на предположението, че фирмата е предмет на МСУК ¹ или на национални изисквания, които са поне толкова високи. Качествен ангажимент за одит се постига чрез планиране и изпълнение на ангажимента и изготвяне на доклад за него в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания. Постигането на целта на настоящия стандарт предполага използването на професионална преценка и запазване на професионален скептицизъм.
- П.2. Настоящият стандарт е изготвен в контекста на одит на пълен комплект финансови отчети с общо предназначение на ПМСП, както е посочено в Част А. Той може също така да бъде адаптиран, както е необходимо според обстоятелствата на ангажимента, към одит на пълен комплект финансови отчети със специално предназначение или към одит на отделен финансов отчет или на конкретен елемент, сметка или позиция от финансов отчет, само ако предприятието е ПМСП, както е посочено в Част А.
- П.3. Когато ангажиментът за одит се осъществява с помощта на този стандарт, Международните одиторски стандарти не са приложими по отношение на ангажимента.
- П.4. Част А определя компетентността за определяне на подходящото използване на МОС за ПМСП. Решения относно изискваното или разрешено използване на настоящия стандарт, включително описание на видовете предприятия, за които може да се използва одит в съответствие с този стандарт, се вземат от законодателните и регулаторни органи или от съответните местни органи с правомощия за изготвяне и въвеждане на стандарти.
- П.5. Ако настоящият стандарт се използва при одиторски ангажименти, различни от тези, предвидени в Част А, на одитора не се разрешава да заявява съответствие с МОС за ПМСП в одиторския доклад.
- П.6. Настоящият стандарт не е с по-голяма правна сила, отколкото местен закон или нормативна разпоредба, която урежда одита на финансови отчети в конкретната юрисдикция. МОС за ПМСП не адресира отговорностите на одитора, които е възможно да съществуват в законодателството или в нормативна разпоредба. Тези отговорности може да се различават от установените в настоящия стандарт и одиторът е отговорен за спазването на всички приложими законови, регулаторни или професионални задължения.

Приложимата рамка за финансово отчитане

- П.7. Финансовият отчет, обект на одит, е финансовият отчет на предприятието, изготвен от неговото ръководство под надзора на лицата, натоварени с общо управление. Закон или нормативна разпоредба може да установяват отговорностите на ръководството и на лицата, натоварени с общо управление, във връзка с финансовото отчитане. Настоящият стандарт не възлага отговорности на ръководството или на лицата, натоварени с общо управление, и не е с по-голяма правна сила, отколкото закон или нормативна разпоредба, които уреждат тези отговорности. Одитът в съответствие с този стандарт обаче се извършва на база на предположението, че ръководството и съобразно случая – лицата, натоварени с общо управление, са потвърдили определени свои отговорности, които са фундаментални за извършване на одита. Одитът на финансовия отчет не освобождава ръководството или лицата, натоварени с общо управление, от техните отговорности.

¹ 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*

Отговорности на ръководството и на лицата, натоварени с общо управление, за изготвяне на финансовия отчет

Обхватът на отговорностите на ръководството или начинът, по който те са описани, може да се различава в различните юрисдикции. Въпреки че може да има различия в обхвата на тези отговорности или в начина, по който те са описани, одитът в съответствие с настоящия стандарт се извършва на базата на предположението, че ръководството и когато е уместно, лицата, натоварени с общо управление, са потвърдили и разбрали, че носят отговорност:

- *за изготвянето на финансовия отчет в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане, включително, когато е уместно, за тяхното достоверно представяне;*
- *за такъв вътрешен контрол, какъвто ръководството прецени, че е необходим, за да се даде възможност за изготвянето на финансови отчети, които не съдържат съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка; и*
- *за предоставяне на одитора на неограничен достъп до цялата известна им информация, имаща отношение към изготвянето на финансовия отчет, допълнителната информация, която одиторът би могъл да изиска и неограничен достъп до лицата в рамките на предприятието, от които одиторът счете за необходимо да получи одиторски доказателства.*

- П.8. Приложимата рамка за финансово отчитане често обхваща стандарти за финансово отчитане, установени от оправомощена или призната организация за изготвяне и въвеждане на стандарти, или законови или регулаторни изисквания.
- П.9. Изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане определят формата и съдържанието на финансовия отчет. Въпреки че рамката може да не посочва конкретно как да се отчитат счетоводно или оповестяват всички сделки или събития, рамката обикновено съдържа достатъчно широко формулирани принципи, които биха могли да послужат като основа за разработване и прилагане на счетоводни политики в съответствие с концепциите на рамката, стоящи в основата на изискванията.
- П.10. Някои рамки за финансово отчитане са рамки за достоверно представяне, докато други са рамки за съответствие. Този стандарт обхваща и двете рамки. Терминът „рамка за достоверно представяне“ се използва за обозначаване на рамка за финансово отчитане, която изисква спазване на изискванията на рамката и:
- (а) потвърждава, изрично или по подразбиране, че за постигането на достоверно представяне на финансовия отчет може да е необходимо ръководството да представи оповестявания допълнително, извън конкретно изискваните от рамката; или
 - (б) потвърждава изрично, че може да е необходимо ръководството да се отклони от дадено изискване на рамката, за да постигне достоверно представяне на финансовия отчет. Такива отклонения се очаква да бъдат необходими единствено при извънредно редки обстоятелства.

Терминът „рамка за съответствие“ се използва за обозначаване на рамка за финансово отчитане, която изисква спазване на изискванията на рамката, но не съдържа потвържденията в подточки (а) и (б) по-горе.

Одит на финансови отчети

- П.11. Целта на одита е да повиши степенята на доверие на предвидените потребители във финансовите отчети. Това се постига чрез изразяване на мнение от одитора относно това дали финансовият отчет е изготвен във всички съществени аспекти в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. Като база за одиторското мнение, настоящият стандарт изисква одиторът да получи разумна степен на сигурност относно това дали финансовия отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка.
- П.12. Разумната степен на сигурност е висока степен на сигурност. Тя се постига, когато одиторът е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да намали одиторския риск (т.е., риска одиторът да изрази неподходящо мнение, когато финансовият отчет съдържа съществено неправилно отчитане) до приемливо ниско ниво. Разумната степен на сигурност обаче

не е абсолютна степен на сигурност, тъй като съществуват вътрешноприсъщи на одита ограничения, които водят в резултат до това повечето одиторски доказателства, въз основа на които одиторът достига до заключения и върху които базира одиторското си мнение, да са по-скоро убеждаващи, отколкото категорично убедителни.

Вътрешноприсъщи ограничения на одита

Одиторският риск е функция на рисковете от съществени неправилни отчитания и риска на разкритията. Оценката на рисковете от съществени неправилни отчитания се основава на одиторските процедури за получаване на необходимата за тази цел информация и на доказателствата, получени по време на целия одит. Оценката на рисковете от съществени неправилни отчитания е въпрос на професионална преценка, а не въпрос, който може да бъде точно измерен.

Поради вътрешноприсъщите на одита ограничения, съществува неизбежен риск, че някои съществени неправилни отчитания във финансовия отчет могат да останат неразкрити, дори ако одитът е правилно планиран и изпълнен в съответствие с настоящия стандарт. Съответно, последващото разкриване на съществено неправилно отчитане във финансовия отчет в резултат на измама или грешка, само по себе си не е индикатор за неизвършване на одит в съответствие с настоящия стандарт. Вътрешноприсъщите ограничения на одита, обаче, не са основание одиторът да бъде удовлетворен с по-малко от убеждаващи одиторски доказателства.

Формат на МОС за ПМСП

П.13. МОС за ПМСП включва:

- (а) Част А, която излага обхвата на действие за определяне на подходящото използване на МОС за ПМСП.
- (б) Част 1, която излага фундаменталните концепции, общи принципи и всеобхватни изисквания, които да бъдат прилагани през целия одит.
- (в) Част 2, която излага общите изисквания по отношение на одиторските доказателства и документацията, както и общата цел на одита.
- (г) Част 3, която излага задълженията и отговорностите на одитора и на съдружника, отговорен за ангажимента, за управление на качеството при одит на ПМСП.
- (д) Части 4 до 9, които следват хода на одиторския ангажимент и излагат подробните изисквания за одита. Всяка от тези части включва и специфични изисквания за комуникация и документиране, ако е необходимо.
- (е) Част 10, която излага специалните съображения, които са приложими при одит на финансови отчети на групи.
- (ж) Приложения, които включват речник на термините, използвани в настоящия стандарт, твърдения, примерно писмо за поемане на ангажимент и примерно писмо с изявления, както и други уместни помощни материали за прилагане на изискванията на настоящия стандарт.

П.14. Съдържанието на Части 1–10 включва: Части 1–10

- (а) Встъпителен материал в отделно текстово поле, излагащ съдържанието и обхвата на съответната част (без обаче да създава допълнителни задължения за одитора).
- (б) Цел или цели, които правят връзка между изискванията на съответната част и общата цел на одита.
- (в) Изискванията, които трябва да бъдат изпълнени, с изключение на случаите, когато изискването е под условие и съответното условие не е налице. Изискванията са обозначени с помощта на думата „следва“.
- (г) Съществени пояснителни материали (СПМ), разработени с цел предоставяне на допълнителни пояснения, имащи отношение към подраздел или специфично изискване. Всички СПМ са представени с наклонен шрифт в отделни сини текстови полета. Съществуват два вида СПМ: общ встъпителен СПМ, поясняващ контекста на съответния раздел, който следва и СПМ, специфичен за изискването непосредствено преди него.

Определени изисквания и СПМ са приложими само когато има членове на екипа по ангажимента, различни от съдружника, отговорен за ангажимента. Такива изисквания и СПМ са представени в текстово поле със заглавие „Съображения, когато има членове на екипа по ангажимента, различни от съдружника, отговорен за ангажимента“.

- П.15. Дефинициите, описващи значението, придадено на определени термини за целите на настоящия стандарт, могат да бъдат намерени в Речника на термините в Приложение 1. Дефинициите подпомагат последователното прилагане и тълкуване на изискванията и нямат за цел да са с по-голяма правна сила от дефинициите, които може да са установени за други цели, независимо дали в закон или нормативна разпоредба.
- П.16. За целите на настоящия стандарт използването на „ПМСП“ или „предприятие“ се отнася и до група (т.е., когато одитът е одит на финансов отчет на група).

Незадължителни помощни материали

- П.17. Съветът по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (СМОССИС) може да издава публикации на екипа на Съвета или други незадължителни материали, които да подпомогнат прилагането на МОС за ПМСП.

Предприятия от публичния сектор

- П.18. Настоящият стандарт се отнася до ангажименти в публичния сектор, когато са приложими съображенията, изложени в раздела „Обхват на действие“ в Част А. Отговорностите на одитора от публичния сектор обаче може да са повлияни от заданието за одит или от задълженията на предприятията от публичния сектор, произтичащи от закон, нормативна разпоредба или друг нормативен акт (например, министерски указания, изисквания на правителствената политика или решения на законодателния орган), които може да предполагат по-широк обхват от одита на финансовия отчет в съответствие с настоящия стандарт. Тези допълнителни отговорности не са предмет на този стандарт. Те може да се разглеждат в становищата на Международната организация на върховните одитни институции или на националните органи за изготвяне и въвеждане на стандарти или в насоки, разработени от агенциите за одит в публичния сектор.
- П.19. Приложимата рамка за финансово отчитане, използвана от предприятието от публичния сектор, се определя от законодателните и регулаторните рамки, приложими за всяка юрисдикция или във всяка географска област. Въпросите, които може да бъдат разгледани при прилагането на приложимите изисквания за финансово отчитане от страна на предприятието и как те се прилагат в контекста на естеството и обстоятелствата на предприятието и неговата среда, включват това дали предприятието прилага изцяло счетоводно отчитане на базата на начислението или счетоводно отчитане на касова основа в съответствие с Международните счетоводни стандарти за публичния сектор или смесена система.
- П.20. Собствеността върху предприятието от публичния сектор може да няма същото значение, както в частния сектор, тъй като решенията, свързани с предприятието, може да се вземат извън него в резултат на политически процеси. Поради това ръководството може да няма контрол върху определени решения, които се вземат. Въпросите, които може да са уместни, включват разбиране на способността на предприятието да взема едностранни решения, както и способността на други предприятия от публичния сектор да контролират или да влияят върху правомощията и стратегическата насока на предприятието.
- П.21. Когато е целесъобразно, в СПМ са включени допълнителни съображения, специфични за предприятията от публичния сектор.

А. Обхват на действие на МОС за одити на финансови отчети на по-малко сложни предприятия*Съдържание на настоящата част*

Част А излага обхвата на действие за определяне на подходящото използване на МОС за ПМСП.

МОС за ПМСП е разработен, за да позволи постигането на общите цели на одитора, като се имат предвид обичайното естество и обстоятелства на ПМСП съгласно описаното в настоящата част. Съществуват ограничения за използването на МОС за ПМСП, които попадат в три категории: изрични забрани, качествени характеристики и количествени прагове. В Част А се описват и отговорностите на законодателните или регулаторните органи или на съответните местни органи с правомощия за изготвяне и въвеждане на стандарти, за да се подпомогне подходящото използване на този стандарт. Използването на „ПМСП“ или „предприятие“ се отнася и до група (т.е., когато одитът е одит на финансов отчет на група).²

Изискванията в настоящия МОС за ПМСП са разработени така, че да са пропорционални на обичайното естество и обстоятелства на одита на ПМСП (т.е. те не адресират сложни въпроси или обстоятелства). Ако МОС за ПМСП се използва за одит извън предвидения обхват на настоящия стандарт, спазването на изискванията на МОС за ПМСП няма да е достатъчно, за да може одиторът да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства в подкрепа на мнението си за изразяване на разумна сигурност.

Допълнителните насоки за обхвата на действие на стандарта („Допълнителни насоки относно обхвата на действие“) предоставят по-нататъшни насоки за законодателни или регулаторни органи или съответните местни органи с правомощия в областта на изготвянето и въвеждането на стандарти при адресиране на своите съответни отговорности, съгласно описаното в настоящата част. Освен това, Допълнителните насоки относно обхвата на действие допълнително поясняват въпроси, които може да са уместни за фирмите и одиторите при определяне дали използването на МОС за ПМСП е подходящо.

Ограничения при използването на МОС за ПМСП

Ограниченията при използването на МОС за ПМСП попадат в три категории:

- *специфични класове предприятия, за които използването на МОС за ПМСП е забранено (т.е., изрични забрани);*
- *качествени характеристики, описващи ПМСП, които ако не са били проявени от дадено предприятие, това обикновено би попречило на използването на МОС за ПМСП при одита на финансовите отчети на това предприятие; и*
- *количествени прагове, които се определят от законодателните или регулаторни органи или съответните местни органи с правомощия за изготвяне и въвеждане на стандарти във всяка юрисдикция.*

При определяне на подходящото използване на МОС за ПМСП трябва да бъдат взети под внимание всичките три категории.

Изрични забрани

Параграф А.1. излага класовете предприятия, по отношение на които използването на настоящия стандарт е изрично забранено.

А.1. МОС за ПМСП не следва да бъде използван, ако:

² „Група“ е отчитащо се предприятие, за което се изготвя финансов отчет на група, а „финансов отчет на група“ е финансов отчет, който включва финансовата информация на повече от едно предприятие или бизнес единица посредством процес на консолидация. Терминът „процес на консолидация“, използван в МОС за ПМСП, не е предвиден 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 по-общо до процеса, използван за изготвяне на финансовия отчет на групата. Речникът на термините (**Приложение 1**) описва значението, дадено на определени термини за целите на МОС за ПМСП, включително значението на група и финансов отчет на група.

- (а) Закон или нормативна разпоредба забранява използването на МОС за ПМСП или изрично посочва използването на одиторски стандарти, различни от МОС за ПМСП, при одита на финансовите отчети в тази юрисдикция.
- (б) Предприятието е регистрирано за търгуване на борсата предприятие.
- (в) Предприятието попада в един от следните класове:
 - (i) предприятие, една от основните функции на което е да приема депозити от широк кръг лица;
 - (ii) предприятие, една от основните функции на което е да предоставя застраховане на широк кръг лица; или
 - (iii) клас предприятия, по отношение на които използването на МОС за ПМСП е забранено за този конкретен клас предприятия от законодателен или регулаторен орган или от съответния местен орган с правомощия за изготвяне и въвеждане на стандарти в юрисдикцията.
- (г) Одитът представлява одит на финансовия отчет на група (одит на група) и:
 - (i) което и да е от отделните предприятия или бизнес единици в групата отговаря на критериите, описани в параграф А.1.(б) или А.1.(в); или
 - (ii) участват одитори на компоненти, освен ако участието на одитора на компонента не е ограничено до обстоятелства, при които за конкретна одиторска процедура при одита на групата е необходимо физическо присъствие (например, присъствие на инвентаризация или физическа инспекция на активи или документи).

Едно юридическо лице може да бъде организирано в повече от една бизнес единица, например компания с дейност в няколко местоположения, като магазин с няколко клона. Когато тези бизнес единици имат характеристики като отделни местоположения, отделно ръководство, отделна главна книга и финансовата информация се обобщава при изготвянето на финансовите отчети на юридическото лице, тези финансови отчети отговарят на дефиницията за финансови отчети на група, тъй като включват финансовата информация на повече от едно предприятие или бизнес единица чрез процес на консолидация.

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 за услуги за целите на законово или регулаторно отчитане или за други управленски цели. При тези обстоятелства финансовите отчети на предприятието не са финансови отчети на група, тъй като не е налице обединяване на финансовата информация на повече от едно предприятие или бизнес единица чрез процес на консолидация. Освен това, събирането на отделна информация (например, в аналитична сметка) за целите на законово или регулаторно отчитане или за други управленски цели не създава отделни предприятия или бизнес единици (например, подразделения) за целите на настоящия МОС за ПМСП.

Одитори на компоненти

Одиторът на компонент е одитор, който изпълнява одиторска работа, отнасяща се до компонент³ за целите на одита на група. Одиторът на компонент е част от екипа по ангажимента за одита на групата. Одиторите на компоненти може да са от фирма, част от мрежата от фирми, от фирма, която не принадлежи към мрежата, или от фирмата на одитора на групата (например, друг офис от фирмата на одитора на групата).

В някои случаи одиторът на групата може да изпълни централизирано тестване на класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, или да изпълни одиторски процедури, отнасящи се до компонент. При такива обстоятелства одиторът на групата не се счита за одитор на компонент.

Част 3 съдържа изисквания относно качеството на ангажимента, включително приложимите етични изисквания, както и относно ръководството и надзора над членовете на екипа по ангажимента и прегледа на извършваната от тях работа.

³ Компонент е предприятие, бизнес единица, функция/звено, стопанска дейност или някаква комбинация от тях, определена от одитора за целите на планирането и изпълнението на одиторски процедури при одит на група.

- А.2. Класовете в параграф А.1.(а), (б) и (г) представляват директни забрани и не могат да бъдат модифицирани. Законодателни или регулаторни органи или съответни местни органи с правомощия за изготвяне и въвеждане на стандарти могат да модифицират всеки клас, описан в параграф А.1.(в), но клас не може да бъде премахван.

А.1.(в) излага някои класове предприятия, които проявяват характеристики на предприятия от обществен интерес. Предприятия, които имат характеристики на предприятия от обществен интерес биха могли да въплъщават определено ниво на сложност в действителност или по външни признаци и на тях изрично им се забранява да използват МОС за ПМСП. Модификации могат да бъдат направени чрез добавяне на клас предприятия към списъка на забранените предприятия, разрешаване на специфични подгрупи в рамките на даден клас да могат да използват този стандарт или прилагане на количествени прагове за забрана на използването на стандарта. Законодателни или регулаторни органи или съответни местни органи с правомощия за изготвяне и въвеждане на стандарти биха могли впоследствие да отстраняват или изменят модификации, направени от тях.

Качествени характеристики

Изискванията на настоящия МОС за ПМСП са разработени така, че да са пропорционални на обичайното естество и обстоятелства на одита на ПМСП.

МОС за ПМСП не е замислен да адресира:

- *Сложни въпроси или обстоятелства, свързани с естеството и обхвата на стопанската дейност на предприятието, операциите и свързаните с тях сделки и събития, имащи отношение към изготвянето на финансовите отчети.*
- *Теми и въпроси, които увеличават или показват наличието на сложност, като например такива, свързани със собствеността на предприятието, механизмите за корпоративно управление на предприятието или политиките, процедурите или процесите, установени от предприятието.*

Наред с това МОС за ПМСП не съдържа изисквания, адресиращи:

- *Процедури или въпроси, отнасящи се обичайно до регистрирани за търгуване на борсата предприятия, включително докладване на информация по сегменти или на ключови одиторски въпроси.*
- *Случаите, в които одиторът възнамерява да използва работата на вътрешни одитори, тъй като това обикновено не би било приложимо към одита на ПМСП.*
- *Случаите, в които одиторът възнамерява да използва доклад, предоставен от одитор на обслужваща организация или като одиторско доказателство относно проектирането и внедряването на контроли в обслужващата организация (т.е., доклад от тип 1 или тип 2), или като одиторско доказателство че контролите в обслужващата организация функционират ефективно (т.е., доклад от тип 2), тъй като това обикновено не би било приложимо към одита на ПМСП.*

- А.3. Списъкът по-долу описва характеристиките на ПМСП за целите на определяне на подходящото използване на МОС за ПМСП. Списъкът не е изчерпателен и не е предвиден да е абсолютен (включително цифровите показатели), като може да е необходимо да бъдат взети под внимание и други уместни въпроси. Всяка от качествените характеристики може сама по себе си да не е достатъчна, за да се определи дали МОС за ПМСП е подходящ или не при конкретните обстоятелства. Ето защо въпросите, описани в списъка, трябва да се разглеждат както поотделно, така и в комбинация.

За целите на одита на група тези съображения следва да се прилагат както по отношение на групата, така и по отношение на всяко от нейните отделни предприятия и бизнес единици.

Стопанска дейност, бизнес модел и отрасъл	Стопанската дейност, бизнес моделът и отрасълът, в който предприятието осъществява дейността си не поражда съществени всеобхватни бизнес рискове. Не съществуват специални закони или нормативни разпоредби, уреждащи стопанската дейност, които добавят сложност (например, пруденциални изисквания). Сделките и операциите на предприятието са резултат от малко на брой бизнес направления или потоци от приходи.
Организационна структура и големина	Организационната структура е сравнително проста, с няколко линии или нива на йерархична подчиненост и малък ключов управленски екип (например, 5 или по-малък брой лица).
Структура на собствеността	Структурата на собствеността на предприятието е опростена и има ясна прозрачност на собствеността и контрола, така че всички индивидуални собственици и действителни бенефициенти са известни.
Естество на финансовата функция	Предприятието има централизирана финансова функция, включително централизирани дейности, свързани с финансовото отчитане. Служителите, които изпълняват функции, свързани с финансовото отчитане, са малко на брой (например, 5 или по-малък брой лица).
Информационни технологии (ИТ)	ИТ средата на предприятието, включително ИТ прилежанията и ИТ процесите му, са опростени. Предприятието използва търговски софтуер и няма възможност да прави каквито и да било промени в програмата, освен да конфигурира софтуера (например, сметкоплан, параметри или прагове на отчитане). Достъпът до софтуера обикновено е ограничен до едно или две определени лица с цел извършване на конфигурациите. В условията на предприятието са необходими малко формализирани общи ИТ контроли.
Прилагане на рамката за финансово отчитане и приблизителни счетоводни оценки	Малко сметки или оповестявания във финансовите отчети на предприятието налагат използването на значителна преценка от страна на ръководството при прилагането на изискванията на рамката за финансово отчитане. Финансовите отчети на предприятието обикновено не включват приблизителни счетоводни оценки, свързани с използването на методи, модели, предположения или данни, които са сложни.
Допълнителни характеристики, приложими при одит на група По отношение одита на група, следните качествени характеристики трябва да бъдат взети под внимание в допълнение към посочените по-горе:	

Структура и дейност на групата	Групата има малко на брой предприятия или бизнес единици (например, 5 или по-малко. Предприятията или бизнес единиците в рамките на групата осъществяват дейност в юрисдикции със сходни характеристики, например закони или нормативни разпоредби и бизнес практики.
Достъп до информация или хора	Ръководството на групата ще бъде в състояние да предостави на екипа по ангажимента достъп до информация и неограничен достъп до лица в рамките на групата, съгласно това, което е счтено за необходимо от одитора на групата.
Процес на консолидация	Групата има прост процес на консолидация. Например: • междуфирмените или други консолидационни корекция не са сложни; • финансовата информация за всички предприятия или бизнес единици е изготвена в съответствие със сходни счетоводни политики, прилагани към финансовите отчети на групата; и • всички предприятия или бизнес единици имат край на финансово-отчетния период, съвпадащ с този, използван за финансовото отчитане на групата.

Независимо че при определяне дали настоящият стандарт е подходящ да бъде използван се прилага професионална преценка, ако съществува несигурност относно това дали одитът отговаря на критериите, изложени в настоящия раздел „Обхват на действие“, използването на този МОС за ПМСП не е подходящо.

Количествени прагове

А.4. Определянето на количествени прагове спомага за последователното и целесъобразно използване на МОС за ПМСП в дадена юрисдикция. Този раздел предвижда, че законодателни или регулаторни органи или съответните местни органи с правомощия за изготвяне и въвеждане на стандарти ще определят количествен праг или прагове за използването на МОС за ПМСП в съответната юрисдикция.

Насоките относно определянето на количествени прагове са описани по-подробно в „Допълнителни насоки относно обхвата на действие“. Количествените прагове могат да бъдат определени, например, по принцип за всички предприятия, за които е приложим стандартът, в рамките на юрисдикцията, или могат да бъдат определени различни прагове за предприятия в рамките на специфични или конкретни отрасли или за определени класове предприятия. При това трябва да се вземат предвид конкретните забрани за използване на МОС за ПМСП и качествените характеристики на ПМСП, съгласно посоченото в настоящата част, както и други специфични обстоятелства или потребности, които може да са уместни в юрисдикцията. Въпреки че сложността не винаги е пряко свързана с размера на предприятието или неговата дейност, сложността често се увеличава, когато се увеличават ключовите количествени показатели (например, приходи, обща сума на активите, брой на служителите и т.н.).

При определянето на количествените прагове за използване на МОС за ПМСП могат да се вземат предвид съществуващи дефиниции или прагове в дадена юрисдикция, разработени за различни цели, например:

- дефиницията на Европейската комисия за „малко предприятие“⁴ Малко предприятие се дефинира като, предприятие с по-малко от 50 служители, чийто годишен оборот или баланс не надвишава 10 милиона евро.

⁴ Тази дефиниция е взета от уебсайта на Европейската комисия (https://single-market-economy.ec.europa.eu/smes/sme-definition_en) към момента на финализиране на МОС за ПМСП (септември 2023 г.). Настоящият раздел „Обхват на действие“ няма да бъде допълнително преработван с оглед на последващи промени в тази дефиниция.

- дефиницията на Южноафриканския департамент за развитие на малкия бизнес на „малко предприятие“.⁵ Тази дефиниция включва категория относно размера „малко“, което е предприятие с 50 или по-малко платени служители на пълно работно време и общ годишен оборот, който не надвишава конкретно посочен праг, зависещ от икономическия отрасъл или подотрасъл на предприятието.

СМОССИС счита, че тези дефиниции или прагове може да са подходящи примери, които да бъдат взети под внимание от съответната юрисдикция при определяне на количествени прагове, коригирани с оглед на икономическите и други обстоятелства на юрисдикцията.

Когато одиторът определя дали МОС за ПМСП е подходящ да бъде използван, количествените прагове, установени в дадена юрисдикция, трябва да се вземат предвид в допълнение към изричните забрани в параграф А.1. и качествените характеристики в параграф А.3.

Отговорности на законодателните или регулаторни органи или съответните местни органи

Решенията относно изискването или разрешено използване на Международните стандарти на СМОССИС (включително Международните одиторски стандарти и МОС за ПМСП) се вземат от законодателните или регулаторни органи или съответните местни органи с правомощия за изготвяне и въвеждане на стандарти (като например, регулаторни или надзорни органи, органи за изготвяне и въвеждане на одиторски стандарти на ниво юрисдикция или на национално ниво, професионални счетоводни организации или съобразно случая други организации) в отделните юрисдикции.

Като част от процеса на приемане и прилагане на местно ниво се очаква законодателните или регулаторни органи или съответните местни органи с правомощия за изготвяне и въвеждане на стандарти:

- да могат да добавят или модифицират класовете предприятия в параграф А.1.(в) съгласно изложеното в параграф А.2.
- да определят количествените прагове, описани в параграф А.4.

При това трябва да се вземат предвид изричните забрани и качествените характеристики, както и други специфични потребности, които може да са уместни в съответната юрисдикция.

⁵ Тази дефиниция е взета от уебсайта на Южноафриканския департамент за развитие на малкия бизнес (https://www.gov.za/sites/default/files/gcis_document/201903/423041gon399.pdf) към момента на финализиране на МОС за ПМСП (септември 2023 г.). Настоящият раздел „Обхват на действие“ няма да бъде допълнително преработван с оглед на последващи промени в тази дефиниция.

1. Фундаментални концепции, общи принципи и всеобхватни изисквания

Съдържание на настоящата част

Част 1 излага:

- датата на влизане в сила на стандарта.
- приложимите етични изисквания и задължения за управление на качеството на ниво фирма.
- общите цели на одитора. Всяка част от този стандарт съдържа цел за планиране и извършване на одита и осигурява връзка между изискванията в тази част и общите цели на одитора. Целите във всяка част помагат на одитора да разбере очакваните резултати от процедурите, съдържащи се в тази част.
- фундаменталните концепции, общи принципи и всеобхватни изисквания, приложими към ангажимента, включително професионална преценка и професионален скептицизъм.
- всеобхватните изисквания във връзка с измами, закони или нормативни разпоредби, свързани лица и комуникации с ръководството и когато е уместно, с лицата, натоварени с общо управление.
- общите изисквания за комуникация, които са приложими към всички части. В рамките на отделните части може да има допълнителни специфични изисквания за комуникация.

Обхват на настоящата част

Концепциите, принципите и всеобхватните изисквания в настоящата част са приложими по време на целия ангажимент за одит.

1.1. Дата на влизане в сила

- 1.1.1 Настоящият стандарт е в сила за одити на финансови отчети на ПМСП за периоди, започващи на или след 15 декември 2025 г.

1.2. Приложими етични изисквания и задължения за управление на качеството на ниво фирма

Приложими етични изисквания при одит на финансови отчети

- 1.2.1 Одиторът следва да спазва приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта, при ангажименти за одит на финансови отчети.

Обикновено приложимите етични изисквания включват разпоредбите на Международния етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международните стандарти за независимост) на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодекса на СМСЕС), отнасящи се до одит на финансови отчети, заедно с национални изисквания, които са по-рестриктивни.

Кодексът на СМСЕС установява фундаменталните принципи на етиката, които са:

- *почтеност;*
- *обективност;*
- *професионална компетентност и надлежно внимание;*
- *конфиденциалност; и*
- *професионално поведение.*

Фундаменталните принципи на етиката установяват стандарта на поведение, което се очаква от професионалния счетоводител. Кодексът на СМСЕС предоставя концептуална рамка, установяваща подхода, който се изисква да бъде прилаган от професионалния счетоводител при идентифициране, оценяване и адресиране на заплахите за спазването на фундаменталните принципи.

Управление на качеството на ниво фирма

- 1.2.2. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да е член на фирма, която прилага МСУК или национални изисквания, които са поне толкова изисквателни, колкото МСУК.

Системите за управление на качеството, включително политиките или процедурите, са отговорност на фирмата. МСУК 1 е приложим за всички фирми, които извършват одит. Ако политиките или процедурите на фирмата, установени в съответствие с МСУК 1, изискват преглед за качеството на ангажимента, то тогава е приложим МСУК 2⁶. МСУК 2 разглежда назначаването и съответствието с установените критерии на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, както и изпълнението и документирането на прегледа за качеството на ангажимента.

1.3. Общи цели на одитора

- 1.3.1. Общите цели на одитора при провеждане на одит на финансови отчети с помощта на МОС за ПМСП са:

- (а) да получи разумна степен на сигурност относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, която да му даде възможност да изрази мнение дали финансовият отчет е изготвен във всички съществени аспекти в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане; и
- (б) да издаде доклад върху финансовия отчет и да комуникира така, както се изисква от настоящия стандарт в съответствие с констатациите на одитора.

- 1.3.2. Одиторът следва да получи разбиране за пълния текст на настоящия стандарт, за да разбере неговите цели и да приложи изискванията му по правилния начин.

- 1.3.3. За да постигне общите цели, одиторът следва да използва целите, заявени в съответните части, при планиране и изпълнение на одита, за да:

- (а) определи дали в допълнение към процедурите, изисквани от съответната част, са необходими някакви други одиторски процедури за постигане на целите, заявени в настоящия стандарт; и
- (б) оцени дали са били получени достатъчни и уместни одиторски доказателства.

От одитора се изисква да използва целите, за да оцени дали са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства в контекста на общите цели на одитора. Ако в резултат одиторът достигне до заключение, че одиторските доказателства не са достатъчни и уместни, то тогава одиторът може да следва един или повече от следните подходи:

- да оцени дали допълнителни уместни одиторски доказателства са били или ще бъдат получени в резултат от спазването на изискванията в други части;
- да разшири работата, извършвана при прилагане на едно или повече изисквания; или
- да изпълни други процедури, които одиторът прецени че са необходими при конкретните обстоятелства.

- 1.3.4. Ако цел в дадена част не може да бъде постигната, одиторът следва да оцени дали това го възпрепятства да постигне общите цели на одитора и следователно изисква одиторът:

⁶ МСУК 2, Прегледи за качеството на ангажимента

- (а) да модифицира условията на ангажимента и да изпълни одита и докладва в съответствие с Международните одиторски стандарти; или
- (б) да модифицира одиторското мнение или се оттегли от ангажимента (когато оттеглянето е възможно съгласно приложимия закон или нормативна разпоредба).

Непостигането на дадена цел представлява значителен въпрос, който изисква документиране.

1.4. Фундаментални концепции и общи принципи за изпълнение на одита

- 1.4.1. Одиторът следва да спазва всички приложими изисквания, освен когато при изключителни обстоятелства одиторът прецени за необходимо да се отклони от приложимо изискване. При такива обстоятелства одиторът следва да изпълни алтернативни процедури, за да постигне целта на това изискване. Очаква се необходимост одиторът да се отклони от приложимо изискване да възниква единствено когато изискването е да бъде изпълнена специфична процедура, а при конкретните обстоятелства на одита тази процедура би била неефикасна за постигане целта на въпросното изискване.

Дадено изискване не е приложимо само в случаите, когато цялата част не е приложима (например, ако одитът не е одит на група или изискването е под условие, а условието не съществува (например, изискване за модифициране на одиторското мнение при невъзможност да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства, а такава невъзможност няма).

- 1.4.2. Одиторът не следва да заявява в одиторския доклад спазване на изискванията на МОС за ПМСП, освен ако не са изпълнени всички приложими изисквания в настоящия стандарт или не са валидни обстоятелствата в параграф 1.4.1.

Професионална преценка

- 1.4.3. Одиторът следва да използва професионална преценка при планиране и изпълнените на одита.

Професионалната преценка е от съществено значение за правилното провеждане на одита. Това е така, защото тълкуването на приложимите етични изисквания и на настоящия стандарт, както и информираните решения, които се изискват по време на целия одит, не могат да бъдат направени без прилагането на съответните знания и опит към конкретните факти и обстоятелства.

Отличителната черта на професионалната преценка, която се очаква от одитора, е, че тя се упражнява от одитор, чието обучение, знания и опит са достатъчно развити, за да се постигне необходимата компетентност за разумни преценки.

Използването на професионална преценка във всеки конкретен случай се основава на фактите и обстоятелствата, които са известни на одитора.

Съществените професионални преценки, направени при достигането до заключения по съществени въпроси, възникнали по време на одита, се изисква да бъдат документираны в съответствие с изискванията на Част 2 от настоящия стандарт.

Професионален скептицизъм

- 1.4.4. Одиторът следва да планира и изпълни одита с професионален скептицизъм, отчитайки, че е възможно да съществуват обстоятелства, които да са причина финансовият отчет да съдържа съществени неправилни отчитания.
- 1.4.5. Одиторът следва да разработи и изпълни процедурите по начин, който не 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.

Професионалният скептицизъм включва запазване на повишено внимание например за:

- *одиторски доказателства, които противоречат на други получени одиторски доказателства.*

- информация, която поставя под въпрос надеждността на документи и отговори на запитвания, които ще бъдат използвани като одиторски доказателства.
- условия, които може да сочат за възможна измама.
- обстоятелства, които предполагат необходимост от одиторски процедури в допълнение към тези, изисквани от настоящия стандарт.

Професионалният скептицизъм е необходим за критичната оценка на одиторските доказателства. Това включва поставяне под въпрос на противоречиви одиторски доказателства и надеждността на документите и отговорите на запитвания и друга информация, получена от ръководството и когато е уместно, от лицата, натоварени с общо управление. Тук влиза и разглеждането на достатъчността и уместността на получените одиторски доказателства в светлината на конкретните обстоятелства.

От одитора не може да се очаква да пренебрегне минал опит по отношение на честността и почтеността на ръководството на предприятието и когато е уместно, на лицата, натоварени с общо управление. Независимо от това убеждението, че ръководството и лицата, натоварени с общо управление, са честни и почтени, не освобождава одитора от необходимостта да запазва професионален скептицизъм нито му позволява да се задоволи с по-малко от убедителни одиторски доказателства при получаването на разумна степен на сигурност.

Възможно е условията на ангажмента да създадат натиск върху екипа по ангажмента, който може да попречи на подходящото упражняване на професионален скептицизъм при планирането и изпълнението на одиторските процедури и при оценката на одиторските доказателства.

1.5. Измама

Основната отговорност за предотвратяването и разкриването на измами се носи както от ръководството, така и когато е уместно, от лицата, натоварени с общо управление на предприятието. Въпреки че измамата е широко правно понятие, за целите на настоящия стандарт одиторът се занимава с измами, които водят до съществени неправилни отчитания във финансовия отчет.

Неправилните отчитания във финансовия отчет могат да възникнат в резултат или на измама, или на грешка. Разграничителният фактор между измамата и грешката е дали стоящото в основата действие, което води до неправилно отчитане във финансовия отчет, е преднамерено или непреднамерено. Два вида преднамерени неправилни отчитания са от значение за одитора - неправилни отчитания, произтичащи от финансово отчитане с цел измама, и неправилни отчитания, произтичащи от неправомерно присвояване на активи. Въпреки че одиторът може да подозира или, в редки случаи, да установи наличието на измама, той не прави правни преценки дали измамата действително е извършена.

Одиторът, извършващ одит в съответствие с този стандарт, е отговорен за получаването на разумна степен на сигурност, че финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали причинени от измама или грешка. Рискът да не се разкрие съществено неправилно отчитане в резултат на измама е по-висок от риска да не се разкрие такова в резултат на грешка, въпреки че одитът е правилно планиран и изпълнен в съответствие с настоящия стандарт. Това е така, защото измамата може да включва сложни и внимателно организирани схеми, предназначени да я прикрият, като например фалшифициране на документи, умишлено нерегистриране на сделки или операции или предоставяне пред одитора на умишлено въвеждащи в заблуждение изявления.

При получаване на разумна степен на сигурност одиторът носи отговорност за:

- запазване на професионален скептицизъм по време на целия одит;
- вземане под внимание на потенциала за пренебрегване и заобикаляне на контролите от страна на ръководството; и
- отчитане на факта, че одиторските процедури, които може да са ефективни да разкриване на грешка може да не са ефективни за разкриване на измама.

1.5.1. Одиторът следва да адресира риска от измама, когато:

- (а) идентифицира и оценява рисковете от съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка. При това одиторът следва да оцени дали информацията, получена от процедурите за идентифициране и оценяване на рисковете и свързаните с това дейности, сочи за наличието на един или повече фактори за риск от измама;⁷
- (б) получава достатъчни и уместни одиторски доказателства посредством разработване и прилагане на подходящи отговори на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, включително рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама; и
- (в) отговаря по подходящ начин на случаи на измама или подозрения за измама, идентифицирани по време на одита.

Съображения, специфични за предприятията от публичния сектор

Отговорностите на одитора в публичния сектор, свързани с измамите, може да произтичат от закон, нормативна разпоредба или друг акт на компетентен орган, приложим за предприятията от публичния сектор, или да са отделно включени в мандата на одитора. Следователно отговорностите на одитора в публичния сектор може да не се ограничават до разглеждане на рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет, а да включват и по-широка отговорност за разглеждане на рисковете от измами.

Одиторът не е в състояние да продължи ангажимента

1.5.2. Ако в резултат на неправилно отчитане, произтичащо от измама или подозрение за измама, одиторът се сблъска с изключителни обстоятелства, които поставят под въпрос способността му да продължи да извършва одита, одиторът следва да определи законовите и професионални отговорности, приложими при тези обстоятелства, или да прецени дали е подходящо да се оттегли, когато оттеглянето е възможно съгласно закона или нормативната разпоредба.

Съображения, специфични за предприятията от публичния сектор

В много случаи в публичния сектор възможността за оттегляне от ангажимента може да не е на разположение на одитора поради естеството на мандата или съображения от обществен интерес.

1.6. Закони и нормативни разпоредби

Отговорност на ръководството, под надзора, когато е уместно, на лицата, натоварени с общо управление, е да гарантира, че дейността на предприятието се извършва в съответствие с разпоредбите на законите и нормативните актове, включително спазване на разпоредбите на законите и нормативните актове, които определят отчетените суми и оповестяванията във финансовия отчет на предприятието.

Изискванията в настоящия стандарт имат за цел да подпомогнат одитора при идентифицирането на съществени неправилни отчитания във финансовия отчет, дължащи се на неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби. Одиторът обаче не е отговорен за предотвратяване неспазването на изискванията и от него не може да се очаква да разкрие неспазването на изискванията на всички закони и нормативни разпоредби. Фокусът на одитора

⁷ Приложение 4 излага фактори за риск от измама, уместни по отношение на по-малко сложните предприятия.

при одита на финансовите отчети е върху обстоятелства, при които неспазването на изискванията на закони и нормативни разпоредби води до съществено неправилно отчитане във финансовия отчет. В това отношение отговорностите на одитора са във връзка със спазването на изискванията на две различни категории закони и нормативни разпоредби, като те се разграничават, както следва:

- разпоредбите на тези закони и нормативни актове, които по общо признание имат пряк ефект върху определянето на съществени суми и оповестявания във финансовия отчет (например, закони и нормативни актове в областта на данъчното облагане и пенсионното осигуряване); и
- други закони и нормативни разпоредби, които нямат пряк ефект върху определянето на суми и оповестявания във финансовия отчет, но спазването на които може да е фундаментално за оперативните аспекти на бизнеса, за способността на предприятието да продължи своята стопанска дейност или да избегне съществени санкции (например, спазване на условията на оперативен лиценз, спазване на регулаторни изисквания за платежоспособност или спазване на нормативни разпоредби в областта на опазването на околната среда), т.е., неспазването на изискванията на такива закони и нормативни разпоредби би могло да има съществен ефект върху финансовия отчет.

1.6.1. По време на одита одиторът следва да запази повишено внимание по отношение на възможността изпълнението на одиторските процедури да привлече вниманието на одитора към случаи на неспазване или подозрения за неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби.

При липса на идентифицирано или подозирано неспазване от одитора не се изисква да изпълнява одиторски процедури относно спазването на закони и нормативни разпоредби от страна на предприятието, освен тези, които се изискват от настоящия стандарт.

Съображения, специфични за предприятията от публичния сектор

В публичния сектор може да има допълнителни одиторски отговорности по отношение съобразяването със закони и нормативни разпоредби, които може да са свързани с одита на финансовия отчет или да обхващат други аспекти на дейността на предприятието.

Докладване до компетентен орган извън предприятието

1.6.2. Ако одиторът е идентифицирал или подозира неспазване на закони и нормативни разпоредби, включително измама, одиторът следва да определи дали закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания:

- изискват одиторът да докладва до компетентен орган извън предприятието;
- установяват отговорности, съгласно които докладването до компетентен орган извън предприятието може да е целесъобразно при конкретните обстоятелства.

Докладването на идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби, включително измама, до компетентен орган извън предприятието може да се изисква или да е целесъобразно при конкретните обстоятелства, тъй като:

- одиторът е определил, че докладването е подходящото действие за отговор на идентифицирано или подозирано неспазване в съответствие с приложимите етични изисквания; или
- закон, нормативна разпоредба или приложимите етични изисквания предоставят на одитора правото да постъпи по този начин.

1.7. Свързани лица

1.7.1. По време на одита одиторът следва да запази повишено внимание за:

- (а) информацията относно свързаните с предприятието лица, включително обстоятелства с участието на свързано лице с доминиращо влияние;
- (б) споразумения или друга информация, която може да сочи за наличието на взаимоотношения или сделки и операции със свързани лица, които ръководството преди това не е идентифицирало или оповестило пред одитора; и
- (в) съществени сделки и операции извън обичайния ход на стопанската дейност на предприятието.

Много от сделките със свързани лица се осъществяват в обичайния ход на дейността. При тези обстоятелства те може да не носят по-висок риск от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет, отколкото подобни сделки с несвързани лица. Въпреки това 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, отколкото при сделките с несвързани лица. Свързаните лица, по силата на своята способност да упражняват контрол или значително влияние, могат да бъдат в състояние да упражняват доминиращо влияние върху предприятието или неговото ръководство. Разглеждането на такова поведение е уместно при идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама.

Много рамки за финансово отчитане установяват специфични изисквания за счетоводно отчитане и оповестяване на взаимоотношенията, сделките и салдата със свързани лица, за да се даде възможност на потребителите на финансовите отчети да разберат тяхното естество и действителния им или потенциален ефект върху финансовия отчет. Когато рамката за финансово отчитане е установила такива изисквания, одиторът е отговорен за изпълнението на одиторски процедури за идентифициране, оценяване и отговор на рисковете от съществени неправилни отчитания, произтичащи от това, че предприятието не е отчело счетоводно или оповестило по подходящ начин взаимоотношенията, сделките или салдата със свързани лица в съответствие с изискванията на рамката. Дори ако приложимата рамка за финансово отчитане не е установила такива изисквания, одиторът все пак трябва да получи разбиране за взаимоотношенията и сделките на предприятието със свързани лица, за да може да заключи дали финансовият отчет постига достоверно представяне при рамки за достоверно представяне или не е подвеждащ при рамки за съответствие.

1.8. Общи комуникации с ръководството и лицата, натоварени с общо управление

- 1.8.1. Одиторът следва да определи подходящото лице или лица в рамките на структурата на управление на предприятието, с които да комуникира.
- 1.8.2. Одиторът следва да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта, които одиторът прилага по отношение на ангажимента за одит.
- 1.8.3. Одиторът следва да комуникира с ръководството и когато е уместно, с лицата, натоварени с общо управление на съвременна база.

Структурите на управление се различават в зависимост от юрисдикцията и предприятието, отразявайки влияния като различни културни и правни среди, както и характеристики на размера и собствеността. Общото управление е колективна отговорност на управителен орган, като например, съвет на директорите, надзорен съвет, съдружници, собственици, управителен комитет, съвет на гуверньорите/настоятелите, попечители или лица с еквивалентни функции.

Възможно е да има и други случаи, в които не е ясно с кого да се комуникира, например в някои семейни предприятия, някои организации с нестопанска цел и някои държавни структури (например, структурата на управление може да не е определена). В такива случаи може да се наложи одиторът да обсъди и да постигне съгласие с ръководството или ангажиращата страна с кого следва да се осъществи комуникацията.

1.8.4. В настоящия стандарт се изисква да се комуникират конкретни въпроси. Одиторът следва да използва професионална преценка при определяне на подходящата форма, време и общо съдържание на комуникацията с ръководството и, когато е уместно, с лицата, натоварени с общо управление. При определяне на формата и времето на комуникация одиторът следва да вземе под внимание:

- (а) законовите изисквания за комуникация; и
- (б) значението на въпросите, които трябва да бъдат комуникирани.

Подходящата форма и време на комуникация варират в зависимост от обстоятелствата на одита и могат да бъдат повлияни от значимостта и естеството на въпроса, както и от действията, които се очаква да бъдат предприети от ръководството и, когато е уместно, от лицата, натоварени с общо управление.

Комуникацията с ръководството и, когато е уместно, с лицата, натоварени с общо управление, често може да се осъществява по по-малко структуриран начин, като въпросите биха могли да се комуникират устно. Настоящият стандарт изисква одиторът да използва професионална преценка, за да определи кога устното комуникиране на даден въпрос не би било подходящо и е уместно да се комуникира в писмена форма. В допълнение, определени въпроси се изисква да бъдат комуникирани в писмена форма, както е посочено в настоящия стандарт.

1.8.5. В някои случаи всички лица, натоварени с общо управление, участват в ръководството на предприятието, например ПМСП, при което един-единствен собственик управлява оперативно предприятието и никой друг няма управленска роля. В такива случаи ако въпросите, изисквани от настоящия стандарт, са комуникирани с лице или лица с отговорности, свързани с оперативното ръководство, и това лице или тези лица имат също и отговорности, свързани с общото управление, не е необходимо въпросите да бъдат комуникирани отново със същото това лице или лица в тяхната роля, свързана с общото управление. Независимо от това, одиторът следва да се е уверил, че комуникацията с лицето или лицата с отговорности, свързани с оперативното ръководство, адекватно е достигнала до знанието на всички онези, с които одиторът иначе би комуникирал в качеството им на лица, натоварени с общо управление.

1.8.6. Когато отговорите на запитванията до ръководството и, когато е уместно, до лицата, натоварени с общо управление, относно конкретен въпрос са противоречиви, одиторът следва да разследва това противоречие.

Специфични комуникации във връзка с измами

1.8.7. Ако одиторът е идентифицирал случай на измама или е получил информация, която показва, че може да съществува измама, одиторът своевременно следва да комуникира тези въпроси, освен ако това не е забранено от закон или нормативна разпоредба, с подходящото ниво на ръководството, за да информира лицата, носещи основната отговорност за предотвратяване и разкриване на измами, за въпросите, имащи отношение към техните отговорности.

Съображения, специфични за предприятията от публичния сектор

В публичния сектор изискванията за докладване на случаи на измама, независимо дали са разкрити посредством одиторския процес, може да са предмет на специални разпоредби на мандата за одит или на приложим закон, нормативна разпоредба или друг акт на компетентен орган.

1.8.8. Освен ако не е забранено от закон или нормативна разпоредба, одиторът следва своевременно да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, случаи, при които одиторът е идентифицирал или подозира измама с участието на:

- (а) ръководството, освен ако лицата, натоварени с общо управление, не участват в оперативното ръководство на предприятието;
- (б) служители, които имат значителна роля в системата на предприятието за вътрешен контрол; или
- (в) други лица, когато измамата води до съществено неправилно отчитане във финансовия отчет.

- 1.8.9. Ако одиторът подозира измама, в която е замесено ръководството, одиторът следва да обсъди с лицата, натоварени с общо управление, естеството, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури, необходими за завършване на одита.

1.9. Специфични изисквания за документиране

В допълнение към общите изисквания за документиране в Част 2.4, които се прилагат през целия одиторски ангажимент, по-долу са описани специфични въпроси, имащи отношение към настоящата част, които трябва да бъдат документираны.

- 1.9.1. Одиторът следва да включи в одиторската документация комуникациите относно случаи на измама, осъществени с ръководството, лицата, натоварени с общо управление, регулаторни органи и други лица.

2. Одиторски доказателства и документация

Съдържание на настоящата част

Част 2 излага изискванията, които трябва да бъдат прилагани по време на целия одит по отношение на:

- одиторските доказателства.
- документирането. В рамките на отделните части също може да има допълнителни специфични изисквания за документиране.

Обхват на настоящата част

Изискванията в настоящата част са приложими по време на целия ангажимент за одит.

2.1. Цели

2.1.1. Целите на одитора са:

- да разработи и изпълни одиторски процедури по такъв начин, че да даде възможност одиторът да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да е в състояние да достигне до разумни заключения, върху които да базира одиторското мнение; и
- да изготви документация, която осигурява достатъчно и подходящо документиране на базата за одиторския доклад и предоставя доказателства, че одитът е бил планиран и извършен в съответствие с МОС за ПМСП и приложимия закон или нормативна разпоредба.

2.2. Достатъчни и уместни одиторски доказателства

2.2.1. За да получи разумна степен на сигурност, одиторът следва да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства с цел да намали одиторския риск до приемливо ниско ниво, позволявайки по този начин на одитора да направи разумни заключения, върху които да базира одиторското си мнение.

2.2.2. Одиторът следва да разработи и изпълни одиторски процедури, които са подходящи за конкретните обстоятелства за целите на получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства.

Достатъчността е мярка за количеството на одиторските доказателства. Тя се влияе от оценката на одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания (колкото по-високи са оценените рискове, толкова повече одиторски доказателства вероятно ще се изискват), а също и от качеството на одиторските доказателства (колкото по-високо е качеството, толкова по-малко доказателства може да се изискват). Получаването на повече одиторски доказателства обаче не може да компенсира тяхното лошо качество.

Уместността е мярка за качеството на одиторските доказателства, т.е. тяхната уместност и надеждност при осигуряването на подкрепа за заключенията, върху които се базира одиторското мнение.

По-голямата част от работата на одитора при формиране на одиторското мнение се състои в получаване и оценяване на одиторски доказателства. Въпрос на професионална преценка е дали са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да се намали одиторският риск до приемливо ниско ниво и по този начин да се даде възможност на одитора да направи разумни заключения, на които да базира одиторското си мнение.

2.3. Информация, която ще бъде използвана като одиторско доказателство

Одиторските доказателства за достигане до разумни заключения, на които да се базира одиторското мнение, се получават чрез разработване и изпълнение на процедури за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени

неправилни отчитания (вж. Част 6) и отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания (вж. Част 7), както и на процедури в други части, за да се спазят изискванията на МОС за ПМСП.

Одиторските процедури за получаване на одиторски доказателства могат да включват фактическа проверка, наблюдение, потвърждение, преизчисляване, повторно изпълнение и аналитични процедури, често в някаква комбинация, в допълнение към проучващи запитвания. Въпреки че запитването може да предостави важни одиторски доказателства и дори да доведе до доказателства за неправилно отчитане, проучващото запитване само по себе си обикновено не предоставя достатъчни одиторски доказателства за липсата на съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност, нито за оперативната ефективност на контролите.

Одиторските доказателства са кумулативни по своето естество и се получават предимно от одиторските процедури, изпълнени по време на одита, но може да включват и информация от други източници, като например:

- предходни одити (при условие, че одиторът е потвърдил че няма промени);
- други ангажименти, изпълнени за клиента; и
- процедурите на фирмата за управление на качеството по отношение на приемането и продължаването на взаимоотношения с клиенти и ангажименти.

Одиторските доказателства може да произхождат както от предприятието, така и от източник извън него (счетоводната документация на предприятието е важен източник на одиторски доказателства) или от работата на експерт на ръководството и включват информация, която както подкрепя и потвърждава твърденията на ръководството, така и противоречи на тези твърдения.

Автоматизирани инструменти и техники (АИТ)

АИТ, за целите на настоящия стандарт, са базирани на ИТ процеси, които включват автоматизиране на методи и процедури, например анализ на данни с помощта на моделиране и визуализация или технология с използване на дроне за наблюдение или инспектиране на активи.

При прилагането на този стандарт одиторът може да разработи и изпълни одиторските процедури ръчно или чрез използването на АИТ, като и двете техники могат да бъдат ефективни. Независимо от използваните инструменти и техники, от одитора се изисква да спазва изискванията на настоящия стандарт

Използването на АИТ може да допълни или замени ръчни или повтарящи се задачи. При определени обстоятелства, когато получава одиторски доказателства, одиторът може да прецени, че използването на АИТ за изпълнение на определени одиторски процедури може да доведе до по-убедителни одиторски доказателства по отношение на тестваното твърдение. При други обстоятелства изпълнението на одиторски процедури може да бъде ефективно и без използването на АИТ.

Използването на АИТ може потенциално да създаде предубеждения или общ риск от прекомерно доверяване на информацията или резултатите от изпълнената одиторска процедура. Колкото и мощни да са тези инструменти, те не са заместител на знанията и професионалната преценка на одитора. Освен това, въпреки че одиторът може да има достъп до широк набор от данни, включително от различни източници (т.е. увеличено количество), упражняването на професионален скептицизъм продължава да бъде необходимо за критична оценка на одиторските доказателства, произтичащи от използването на данни и от резултатите от използването на АИТ.

- 2.3.1. При разработване и изпълнение на одиторски процедури одиторът следва да разгледа уместността и надеждността на информацията, която ще бъде използвана като одиторско доказателство, включително информацията от външни информационни източници.

Уместността разглежда логическата връзка с, или въздействие върху, целта на одиторската процедура и когато е уместно, разглежданото твърдение за вярност. Уместността на информацията може да се повлияе от посоката на тестването.

Надеждността на информацията, която ще бъде използвана като одиторски доказателства се влияе от своя източник и от своя характер, и зависи от конкретните обстоятелства, при които тя е била получена, включително контролите върху изготвянето и поддържането ѝ, когато това е уместно. По принцип надеждността на информацията се повишава, когато тя е получена от независими източници извън предприятието, директно от одитора, представлява оригинален документ, а не копие, и е писмена, а не устна информация. Възможно е обаче да съществуват обстоятелства, които биха могли да повлияят на тези обобщения.

2.3.2. Когато се използва информация, изготвена от предприятието, одиторът следва да оцени дали информацията е достатъчно надеждна за целите на одитора, включително, съобразно необходимото при конкретните обстоятелства:

- (а) получаване на доказателства за точността и пълнотата на информацията; и
- (б) оценяване дали информацията е достатъчно прецизна и подробна за целите на одитора.

Получаването на одиторски доказателства за точността и пълнотата на такава информация може да се извърши едновременно с действителната одиторска процедура, прилагана към информацията, когато получаването на такива одиторски доказателства е неразделна част от самата одиторска процедура. В други ситуации одиторът може да получи одиторски доказателства за точността и пълнотата на тази информация чрез тестване на контролите върху изготвянето и поддържането на информацията. В някои ситуации обаче одиторът може да определи, че са необходими допълнителни одиторски процедури.

2.3.3. Освен ако одиторът няма причина да вярва в обратното, той може да приеме записите и документите за истински. Ако условия, идентифицирани по време на одита, карат одитора да счита, че даден документ може да не е автентичен или че условията в документа са били модифицирани, но не са били оповестени на одитора, одиторът следва да проведе допълнително разследване и да определи ефекта върху останалите получени одиторски доказателства.

2.3.4. Одиторът следва да определи какви модификации или допълнения към одиторските процедури са необходими, ако:

- (а) одиторските доказателства, получени от един източник, не съответстват на тези, получени от друг; или
- (б) одиторът има съмнения относно надеждността на информацията, която ще бъде използвана като одиторско доказателство.

2.4. Общи изисквания за документиране

МОС за ПМСП излага общите изисквания за документиране в настоящата част, а когато е уместно – специфични изисквания за документиране в други части. Дадено изискване за документиране е приложимо само по отношение на изисквания, които са уместни при конкретните обстоятелства.

2.4.1. Одиторът следва да изготви своевременно одиторска документация, която да е достатъчна, за да даде възможност на одитор с опит, който няма предходна връзка с одита, да разбере:

- (а) естеството, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури, извършени в съответствие с настоящия стандарт и приложимите законови и регулаторни изисквания, включително документиране на:
 - (i) идентификационните характеристики на конкретните позиции или въпроси, които се тестват;
 - (ii) кой е извършил работата и датата, на която тя е била приключена;
 - (iii) кой е извършил преглед на изпълнената одиторска работа, както и датата и обхвата на този преглед.
- (б) резултатите от изпълнените одиторски процедури и получените одиторски доказателства; и
- (в) съществените въпроси, възникнали по време на одита, достигнатите във връзка с тях заключения, както и съществените професионални преценки, направени при достигане до тези заключения.

Одиторската документация предоставя доказателства, че одитът е в съответствие с МОС за ПМСП. Формата, съдържанието и обхватът на одиторската документация зависят от естеството и обстоятелствата на предприятието и от изпълнените процедури.

Одиторската документация може да бъде на хартиен или електронен носител. Устните обяснения, дадени от самия одитор, не подкрепят по подходящ начин извършената от него работа или направените заключения, но могат да бъдат използвани за обяснение или изясняване на информацията, съдържаща се в одиторската документация.

Не е необходимо в одиторската документация да се включват заменени проекти на работни документи или финансови отчети.

Не е необходимо и не е практически възможно одиторът да документира всеки разгледан въпрос или направена професионална преценка по време на одита. Независимо от това, от одитора се изисква да изготви одиторска документация, която осигурява достатъчно и уместно документирание на базата за одиторския доклад и предоставя доказателства, че одитът е планиран и проведен в съответствие с МОС за ПМСП и приложимия закон или нормативна разпоредба. Освен това не е необходимо одиторът да документира отделно (например в контролен списък) спазването на въпроси, чието спазване е доказано с документи, включени в одиторското досие.

Съществени въпроси

Преценяването на значимостта на даден въпрос изисква професионална преценка и анализ на фактите и обстоятелствата. Примерите за съществени въпроси включват въпроси, поражащи съществени рискове, области, в които финансовият отчет може да съдържа съществени неправилни отчитания, обстоятелства, при които одиторът е имал затруднения при прилагане на необходимите одиторски процедури или каквито и да е констатации, които биха могли да доведат до модифицирано мнение.

Когато съдружникът, отговорен за ангажимента, извършва цялата одиторска работа

В случай на одит, при който съдружникът, отговорен за ангажимента, извършва цялата одиторска работа, документацията няма да включва въпроси, които може да се наложи да бъдат документирани единствено за информиране или инструктиране на членовете на екипа по ангажимента или за предоставяне на доказателства за преглед от други членове на екипа (например, няма да има въпроси за документирание, свързани с обсъждания в екипа или надзор над екипа). Въпреки това съдружникът, отговорен за ангажимента, спазва първостепенното изискване за изготвяне на одиторска документация, която може да бъде разбрана от опитен одитор, тъй като одиторската документация може да бъде обект на преглед от външни страни за регулаторни или други цели.

Автоматизирани инструменти и техники

Настоящият стандарт не прави разграничение между различните инструменти и техники, които одиторът може да използва за разработване и изпълнение на одиторските процедури, например използването на ръчни или автоматизирани техники по отношение на това, което се изисква да бъде документирано. Независимо от използваните инструменти и техники, от одитора се изисква да спазва приложимите изисквания за документирание.

- 2.4.2. Ако одиторът е идентифицирал информация, която не е в съответствие със заключението на одитора по отношение на съществен въпрос, одиторът следва да документира начина, по който е адресирал несъответствието.
- 2.4.3. Ако при изключителни обстоятелства одиторът прецени, че е необходимо да се отклони от приложимо изискване на настоящия стандарт, одиторът следва да документира как изпълнените алтернативни одиторски процедури постигат целта на това изискване, както и причините за отклонението.
- 2.4.4. Одиторът следва да документира обсъжданията на съществени въпроси с ръководството и, когато е уместно, с лицата, натоварени с общо управление, или с други лица, включително естеството на обсъжданите съществени въпроси, както и кога и с кого са проведени обсъжданията.

Документиране на комуникациите

- 2.4.5. Когато въпросите, които трябва да бъдат комуникирани съгласно настоящия стандарт, са комуникирани устно, одиторът следва да ги включи в одиторската документация, включвайки и кога и до кого са били комуникирани.
- 2.4.6. Когато въпросите са били комуникирани в писмена форма, одиторът следва да запази копие от комуникацията като част от одиторската документация. Не е необходимо писмените комуникации да включват всички въпроси, възникнали по време на одита.

3. Управление на качеството на ангажимента

Съдържание на настоящата част

Част 3 излага отговорностите за управляване на качеството и за постигане на качество при ангажимента за одит.

Обхват на настоящата част

В съответствие с МСУК 1 фирмата носи отговорност за разработване, внедряване и функциониране на система за управление на качеството при одита на финансови отчети, която да предостави на фирмата разумна степен на сигурност, че:

- фирмата и нейният персонал изпълняват своите отговорности в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания и изпълняват ангажиментите в съответствие с такива стандарти и изисквания; и
- издаваните доклади по ангажименти са подходящи при конкретните обстоятелства.

Екипът по ангажимента, ръководен от съдружника, отговорен за ангажимента, носи отговорност в контекста на системата на фирмата за управление на качеството за:

- прилагане на отговорите на фирмата на рисковете за качеството, които са приложими по отношение на ангажимента за одит, използвайки информацията, комуникирана или получена от фирмата;
- определяне дали са необходими допълнителни отговори на ниво ангажимент, надхвърлящи тези в политиките или процедурите на фирмата, имайки предвид естеството и обстоятелствата на ангажимента; и
- комуникиране до фирмата на информация от ангажимента за одит, която се изисква да бъде комуникирана съгласно политиките или процедурите на фирмата, за да подкрепи разработването, внедряването и функционирането на системата на фирмата за управление на качеството.

Изискванията в настоящата част са приложими по време на целия ангажимент за одит.

3.1. Цел

3.1.1. Целта на одитора е да управлява качеството на ниво ангажимент, за да получи разумна степен на сигурност, че е постигнато качество така, че:

- (а) одиторът е изпълнил одиторските отговорности и е извършил одита в съответствие с настоящия стандарт и приложимите законови и регулаторни изисквания; и
- (б) издаденият одиторски доклад е подходящ при конкретните обстоятелства.

3.2. Отговорности на съдружника, отговорен за ангажимента

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

3.2.1. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да поеме:

- (а) цялостната отговорност за управляване на качеството и за постигане на качество при ангажимент за одит, включително за това да участва в достатъчна степен и по подходящ начин по време на целия ангажимент за одит, така че съдружникът, отговорен за ангажимента, да разполага с база да определи дали направените съществени преценки и заключенията, до които е достигнато, са подходящи, имайки предвид обстоятелствата на ангажимента; и
- (б) отговорност за предприемането на ясни, последователни и ефективни действия, които отразяват ангажираността на фирмата с качеството.

Отговорността на съдружника, отговорен за ангажимента, за управляването на качеството и за постигане на качество се подкрепя от културата на фирмата, демонстрираща ангажираност с качеството.

Съображения, когато има членове на екипа по ангажимента, различни от съдружника, отговорен за ангажимента

3.2.2. При поемане на цялостната отговорност за управляване на качеството и за постигане на качество при ангажимент за одит, съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да определи, че естеството, времето и обхватът на ръководството, надзора и прегледа са:

- (а) в отговор на естеството и обстоятелствата на ангажимента и насочените ресурси; и
- (б) планирани и изпълнени в съответствие с политиките или процедурите на фирмата, настоящия стандарт, приложимите етични изисквания и регулаторните изисквания.

Участие в достатъчна степен и по подходящ начин

Участието в достатъчна степен и по подходящ начин по време на целия ангажимент за одит, когато процедури, задачи или действия са били възложени на други членове на екипа по ангажимента, може да бъде демонстрирано от съдружника, отговорен за ангажимента, по различни начини, включително:

- *информирание на лицата, на които са възложени процедурите, задачите или действията за естеството на техните отговорности и съответните им правомощия, обхвата на възложената работа и нейните цели; както и предоставяне на други необходими инструкции и уместна информация.*
- *ръководство и надзор над лицата, на които са възложени процедурите, задачите или действията.*
- *преглед на работата на лицата, на които са възложени процедурите, задачите или действията, с оглед оценяване на заключенията, до които е достигнато.*

Ръководство, надзор и преглед

Подходът към ръководството, надзора и прегледа може да бъде конкретно адаптиран в зависимост, например, от:

- *предходния опит на членовете на екипа по ангажимента с предприятието и областта, която ще бъде одитирана.*
- *оценените рискове от съществено неправилно отчитане. По-високо оцененият риск от съществено неправилно отчитане може да изисква съответстващо му увеличаване на обхвата и честотата на ръководството и надзора над членовете на екипа по ангажимента и по-детайлен преглед на тяхната работа.*
- *компетентността и способностите на отделните членове на екипа по ангажимента, извършващи одиторската работа.*

3.2.3. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да поеме отговорност за установяване и комуникиране до членовете на екипа по ангажимента на очакваното от тях поведение, включително да акцентира върху:

- (а) това, че всички членове на екипа по ангажимента носят отговорност да допринасят за управляване на качеството и за постигането на качество на ниво ангажимент;
- (б) значението на професионалната етика, ценности и нагласи;
- (в) значението на откритата и ясна комуникация в рамките на екипа по ангажимента и подкрепата за възможността на членовете на екипа по ангажимента да изразяват опасения, без страх от ответни действия или разправа; и
- (г) значението на упражняването на професионален скептицизъм по време на целия ангажимент за одит.

При адресиране на изискванията в параграфи 3.2.2. и 3.2.3., съдружникът, отговорен за ангажимента, може да комуникира директно с други членове на екипа по ангажимента и да подсили тази комуникация чрез поведение и действия (например, чрез даване на личен пример).

Приложими етични изисквания

3.2.4. Съдружникът, отговорен за ангажмента, следва да притежава разбиране за приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта, които са приложими, имайки предвид естеството и обстоятелствата на ангажмента за одит.

3.2.5. Ако вниманието на съдружника, отговорен за ангажмента, бъде привлечено от въпроси, които сочат, че е налице заплаха за спазване на приложимите етични изисквания или че те са били нарушени, съдружникът, отговорен за ангажмента, следва да предприеме действия, включително:

- (а) следване на политиките или процедурите на фирмата за оценяване на заплахата; и
- (б) консултиране с други лица във фирмата.

Ако във фирмата няма лица, с които да се консултира, съдружникът, отговорен за ангажмента, може да се консултира с други лица извън фирмата, като например, опитни практикуващи професионални счетоводители в други фирми или с професионалната счетоводна организация, в която съдружникът, отговорен за ангажмента, членува.

Съображения, когато има членове на екипа по ангажмента, различни от съдружника, отговорен за ангажмента

3.2.6. По време на целия ангажимент за одит, съдружникът, отговорен за ангажмента, следва:

- (а) да поеме отговорност за това останалите членове на екипа по ангажмента да бъдат информирани за приложимите етични изисквания и свързаните с тях политики или процедури на фирмата за идентифициране, оценяване и адресиране на заплахите за спазване на приложимите етични изисквания; и
- (б) да запази повишено внимание, посредством наблюдения и при необходимост отправяне на запитвания, за нарушения на приложимите етични изисквания от страна на членове на екипа по ангажмента.

Ресурси за ангажмента

3.2.7. Вземайки под внимание естеството и обстоятелствата на одита и свързаните с него политики или процедури на фирмата, съдружникът, отговорен за ангажмента, следва:

- (а) да определи, че:
 - (i) достатъчни и подходящи ресурси своевременно са насочени или предоставени на разположение на екипа по ангажмента; и
 - (ii) членовете на екипа по ангажмента и външните експерти на одитора, взети като цяло, разполагат с подходящата компетентност и способности, включително достатъчно време, да изпълнят ангажмента за одит.
- (б) в случай че условията в подточка (а) не са изпълнени, съдружникът, отговорен за ангажмента, следва да предприеме подходящите действия.

Други отговорности на съдружника, отговорен за ангажмента

3.2.8. Съдружникът, отговорен за ангажмента, следва:

- (а) да получи разбиране за информацията от процеса на фирмата по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците, комуникирана от фирмата, включително когато е приложимо, информацията от процеса по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците на мрежата от фирми и на всички фирми, част от тази мрежа, и:
 - (i) да определи уместността и ефекта от тази информация върху ангажмента за одит; и
 - (ii) да предприеме подходящи действия; и

- (б) да запази повишено внимание за въпроси, които може да са от значение за процеса на фирмата по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците и да комуникира до лицата, отговорни за този процес.

3.2.9. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва:

- (а) да поеме отговорност за адресиране и разрешаване на различията в мнението в съответствие с политиките или процедурите на фирмата;
- (б) да поеме отговорност за провеждането на консултации в съответствие с политиките или процедурите на фирмата, или когато бъде сметнено за необходимо, по трудни или спорни въпроси;
- (в) да определи, че заключенията, до които е достигнато, във връзка с различия в мнението и трудни или спорни въпроси са документирани, съгласувани със страната, с която са проведени консултации, и приложени; и
- (г) да не датира одиторския доклад до разрешаването на всякакви различия в мнението.

Формирането на обективно мнение относно целесъобразността на преценките, направени в хода на одита, може да създаде практически проблеми, когато едно и също лице извършва целия одит. Ако става въпрос за необичайни въпроси, може да е желателно да се проведат консултации с други одитори с подходящ опит или с професионалната счетоводна организация.

Консултацията може да е целесъобразна или да се изисква от политиките или процедурите на фирмата, когато са налице:

- *проблемни въпроси, които са сложни или непознати;*
- *съществени рискове;*
- *съществени сделки и операции, които са извън обичайния ход на бизнеса или които изглеждат необикновени на друго основание;*
- *ограничения, наложени от ръководството; или*
- *неспазване изискванията на закон или нормативна разпоредба.*

Различия в мнението може да възникнат в рамките на екипа по ангажимента или между екипа по ангажимента и лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, или дори с лица, извършващи дейности в рамките на системата за управление на качеството на фирмата, като например тези, които отговарят за предоставянето на консултации.

При разглеждане на въпроси, свързани с различия в мнението или трудни или спорни въпроси, съдружникът, отговорен за ангажимента, може да прецени също така дали използването на МОС за ПМСП продължава да бъде целесъобразно.

3.2.10. При ангажименти за одит, за които се изисква преглед за качеството на ангажимента, съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да определи, че е назначено лице, извършващо преглед за качеството на ангажимента, и:

- (а) да си сътрудничи с лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента;
- (б) да обсъди съществените въпроси и съществените преценки, възникващи по време на одита, с лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента; и
- (в) да не датира одиторския доклад преди прегледът за качеството на ангажимента да е приключен.

Съображения, когато има членове на екипа по ангажимента, различни от съдружника, отговорен за ангажимента

3.2.11. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да извършва преглед на одиторската документация в подходящи моменти по време на одита, включително документирането на:

- (а) съществените въпроси;

- (б) съществените преценки и заключенията, до които е достигнато; и
- (в) други въпроси, които според професионалната преценка на съдружника, отговорен за ангажимента, имат отношение към отговорностите на съдружника, отговорен за ангажимента.

Съдружникът, отговорен за ангажимента, използва професионална преценка при определяне кои въпроси да бъдат подложени на преглед, на базата например на:

- естеството и обстоятелствата на ангажимента за одит.
- кой член на екипа по ангажимента е извършил съответната работа.
- въпроси от констатации от неотдавнашни инспекции.
- изискванията на политиките или процедурите на фирмата.

3.2.12. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да извърши преглед, преди тяхното изпращане, на официалните писмени комуникации до ръководството, лицата, натоварени с общо управление, или регулаторни органи.

3.3. Специфични изисквания за документиране

В допълнение към общите изисквания за документиране в Част 2.4, които се прилагат през целия одиторски ангажимент, по-долу са описани специфични въпроси, имащи отношение към настоящата част, които трябва да бъдат документирани.

3.3.1. Одиторът следва да включи в одиторската документация:

- (а) идентифицирани въпроси, уместни обсъждания и заключения, до които е достигнато, във връзка с изпълнението на отговорностите по отношение на приложимите етични изисквания, включително приложимите изисквания за независимост.
- (б) ако ангажиментът за одит е предмет на преглед за качеството на ангажимента, документиране, че прегледът за качеството на ангажимента е приключен на или преди датата на одиторския доклад.

4. Приемане или продължаване на ангажимент за одит и първоначални ангажименти за одит*Съдържание на настоящата част*

Част 4 излага отговорностите на одитора за:

- договаряне на условията на ангажимента за одит с ръководството и когато е уместно, с лицата, натоварени с общо управление. Това включва установяване, че са налице определени предварителни условия за одита.
- определяне, че използването на МОС за ПМСП е подходящо по отношение на конкретния ангажимент за одит.

Част 4 адресира също така дейностите, свързани с първоначални ангажименти за одит.

Обхват на настоящата част

Част А излага правомощията за определяне на подходящото използване на МОС за ПМСП. Настоящата част излага задълженията на съдружника, отговорен за ангажимента, по отношение използването на този стандарт като част от процедурите на фирмата по приемане и продължаване на ангажимент за одит на ПМСП.

Информацията и одиторските доказателства, събрани по време на процедурите по приемане и продължаване на взаимоотношенията с клиента, се използват за вземане на решение, че МОС за ПМСП е подходящ за одиторския ангажимент, и подпомагат процедурите на одитора при планиране на одита, както и за идентифициране и оценяване на рисковете.

В предговора се посочва, че настоящият стандарт се основава на предположението, че фирмата е обект на МСУК 1 или на национални изисквания, които са поне толкова изисквателни. МСУК 1 изисква от фирмата да установи цели във връзка с качеството, които адресират приемането и продължаването на взаимоотношенията с клиенти и конкретни ангажименти. В допълнение, спазването на МСУК 1 може да изисква от фирмите да имат политики или процедури, които да адресират други въпроси от значение за настоящата част.

Ангажименти за одит могат да бъдат приемани само когато одиторът счита, че приложимите етични изисквания, като независимост и професионална компетентност и надлежно внимание, ще бъдат изпълнени и че са налице предварителните условия за извършване на одит. В допълнение, одиторът преценява извършването на услуги, различни от изразяването на сигурност, за клиента за одит и дали тези услуги са допустими.

Ако одитът представлява първоначален ангажимент, настоящата част излага също така и отговорностите на одитора, отнасящи се до началните салда.

4.1. Цели**4.1.1. Целите на одитора са:**

- (а) да приеме или продължи ангажимент за одит само когато базата, на която той ще трябва да бъде извършен, е договорена посредством:
 - (i) установяване дали предварителните условия за одита са налице; и
 - (ii) потвърждаване че има общо разбиране между одитора и ръководството и когато е уместно, лицата, натоварени с общо управление, за условията на ангажимента за одит.
- (б) по отношение на първоначални ангажименти за одит, да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно това дали:
 - (i) началните салда съдържат неправилни отчитания, които оказват съществено влияние върху финансовия отчет за текущия период, и

- (ii) подходящите счетоводни политики, отразени в началните салда, са приложени последователно във финансовия отчет за текущия период или промените в тях са подходящо осчетоводени и адекватно представени и оповестени в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.

4.2. Предварителни условия за одита

4.2.1. За да установи дали са налице предварителните условия за одита, одиторът следва:

- (a) да определи дали рамката за финансово отчитане, която трябва да бъде приложена при изготвяне на финансовия отчет, е приемлива;
- (б) да получи съгласието на ръководството, че то потвърждава и разбира своята отговорност:
 - (i) за изготвянето на финансовия отчет в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане, включително, когато това е уместно, неговото достоверно представяне;
 - (ii) за такива контроли, каквито ръководството прецени, че са необходими, за да се даде възможност за изготвянето на финансов отчет, който да не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка; и
 - (iii) да предостави на одитора:
 - а. достъп до цялата известна на ръководството информация, имаща отношение към изготвянето на финансовия отчет, като например, регистри, документация и други факти;
 - б. допълнителна информация, която одиторът би могъл да поиска от ръководството за целите на одита; и
 - в. неограничен достъп до лицата в рамките на предприятието, от които одиторът реши че е необходимо да получи одиторски доказателства.

4.2.2. В случай че предварителните условия за одита не са налице, одиторът следва да обсъди въпроса с ръководството. Освен ако не се изисква от закон или нормативна разпоредба да постъпи така, одиторът не следва да приема предложения ангажимент за одит:

- (a) ако одиторът е определил, че рамката за финансово отчитане, която ще бъде приложена при изготвяне на финансовия отчет, е неприемлива; или
- (б) ако съгласието на ръководството, че то потвърждава и разбира своята отговорност не е било получено.

4.2.3. Ако ръководството или лицата, натоварени с общо управление, наложат ограничение върху обхвата на работата на одитора, такова, че одиторът счита, че това ограничение ще доведе до отказ от страна на одитора да изрази мнение относно финансовия отчет, одиторът не следва да приема такъв ограничен ангажимент като ангажимент за одит, освен ако закон или нормативна разпоредба не изисква от него да приеме ангажимента.

4.3. Съображения при приемане и продължаване на ангажимента

Изпълняването на процедури по приемане или продължаване преди да започне планирането подпомага одитора при идентифициране и оценяване на събития или условия, които биха могли да окажат неблагоприятно влияние върху способността на одитора да планира и изпълни текущия ангажимент.

4.3.1. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да определи, че:

- (а) политиките или процедурите на фирмата относно приемането или продължаването на ангажимента за одит са били следвани;⁸ и
- (б) заключенията, до които е достигнато във връзка с приемането или продължаването на ангажимента за одит са подходящи, включително че ангажиментът за одит може да бъде осъществен с помощта на МОС за ПМСП в съответствие с Част А от настоящия стандарт.

В част А са изложени въпросите, които са от значение за съдружника, отговорен за ангажимента, за определяне на подходящото използване на МОС за ПМСП, по-специално във връзка с ограниченията за използване на този стандарт.

Информацията и одиторските доказателства, събрани по време на процедурите по приемане и продължаване на взаимоотношенията с клиента, могат да се използват за вземане на решение относно използването на МОС за ПМСП. Допълнителна информация може да бъде получена и при изпълнението на процедури за идентифициране и оценка на риска, които може да променят първоначалната преценка на съдружника, отговорен за ангажимента, за използването на МОС за ПМСП в съответствие с настоящата част. Част 6 (виж параграф 6.5.1) изисква съдружникът, отговорен за ангажимента, да определи дали МОС за ПМСП продължава да е подходящ за естеството и обстоятелствата на предприятието, което се одитира по време на процеса за идентифициране и оценяване на рисковете. Разглеждането на допълнителната информация по време на целия одит може да промени решението на съдружника, отговорен за ангажимента, относно уместността на използването на МОС за ПМСП.

4.3.2. В някои случаи закон или нормативна разпоредба на съответната юрисдикция предписва оформлението или формулировката на одиторския доклад във форма или с термини, които се различават значително от изискванията на настоящия стандарт. При такива обстоятелства одиторът следва да оцени:

- (а) дали потребителите биха могли да разберат погрешно степента на сигурност, получена от одита на финансовия отчет и ако това е така,
- (б) дали допълнителни обяснения в одиторския доклад биха могли да смекчат възможното погрешно разбиране.

4.3.3. Ако одиторът достигне до заключението, че допълнителните обяснения в одиторския доклад не могат да смекчат евентуалното погрешно разбиране, одиторът не следва да приема ангажимента за одит, освен ако това не се изисква от закон или нормативна разпоредба. Одитът, извършен в съответствие с такъв закон или нормативна разпоредба, не е в съответствие с МОС за ПМСП. Съответно одиторът не следва да включва никакво изявление в одиторския доклад, че одитът е бил извършен в съответствие с настоящия МОС за ПМСП.

4.4. Условия на ангажимента за одит

4.4.1. Одиторът следва да договори условията на ангажимента за одит с ръководството или когато е уместно, с лицата, натоварени с общо управление.

Ако закон или нормативна разпоредба предписва отговорности на ръководството, които на практика са равностойни на това, което изисква настоящият стандарт, одиторът може да използва формулировката на закона или нормативната разпоредба, за да ги опише в писменото споразумение.

Приложение 2 представя примерно писмо за ангажимент.

4.4.2. При повтарящи се одити одиторът следва да оцени дали обстоятелствата изискват условията на ангажимента за одит да бъдат преразгледани и дали е налице необходимост да се напомни на предприятието за съществуващите условия на ангажимента за одит.

⁸ 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 30 излага отговорностите на фирмата за установяване на цели във връзка с качеството по отношение на приемането на конкретни ангажименти, включително преценките, отнасящи се до финансовите и оперативни приоритети на фирмата, когато взема решение за приемане или продължаване на конкретни ангажименти.

4.4.3. Одиторът не следва да се съгласява с промяна в условията на ангажимента за одит, когато няма разумно оправдание за това.

4.4.4. Ако преди приключването на ангажимента за одит от одитора бъде поискано да промени ангажимента за одит на ангажимент, който предоставя по-ниско ниво на сигурност, одиторът следва да определи дали има разумна обосновка за това.

Преди да се съгласи на промяна на ангажимента за одит на ангажимент за преглед или за свързана по съдържание услуга, може да е необходимо одиторът да оцени законовите или договорни последиствия от тази промяна.

4.4.5. Ако условията на ангажимента за одит бъдат променени, одиторът и ръководството следва да договорят и документират новите условия на ангажимента в писмо за ангажимент или друга подходяща форма на писмено споразумение.

4.4.6. Ако одиторът не е в състояние да се съгласи с промяна на условията на ангажимента за одит и ръководството не му разрешава да продължи първоначалния ангажимент за одит, одиторът следва:

- (а) да се оттегли от ангажимента за одит, когато това е възможно съгласно приложимия закон или нормативна разпоредба; и
- (б) да определи дали е налице задължение, договорно или на друго основание, да докладва обстоятелствата до други страни, като например, до лицата, натоварени с общо управление, собственици или регулаторни органи.

4.5. Първоначални ангажименти за одит

4.5.1. Ако ангажиментът е първоначален одит и е имало смяна на одитора, одиторът следва да комуникира с предходния одитор в съответствие с приложимите етични изисквания.

4.5.2. Одиторът следва да се запознае с последния финансов отчет, ако има такъв, и с одиторския доклад върху него, ако има такъв, за информация относно началните салда, включително оповестяванията.

4.5.3. Ако финансовият отчет за предходния период е одитиран от предходен одитор и е налице модифициране на мнението, одиторът следва да оцени ефекта от въпроса, породил модифицирането, при оценката на рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет за текущия период.⁹

4.5.4. Одиторът следва да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства¹⁰ относно това дали началните салда съдържат неправилни отчитания, които оказват съществено влияние върху финансовия отчет за текущия период, като:

- (а) определи дали крайните салда от предходния период са пренесени коректно в текущия период или когато е уместно, са били преизчислени;
- (б) определи дали началните салда отразяват прилагането на подходящи счетоводни политики; и
- (в) изпълни едно или повече от следните:
 - (i) когато финансовият отчет за предходния период е одитиран, инспектиране на работните книжа на предходния одитор с цел получаване на доказателства за началните салда;
 - (ii) оценяване дали одиторските процедури, изпълнени в текущия период, предоставят доказателства относно началните салда; или
 - (iii) изпълнение на специфични одиторски процедури с цел получаване на доказателства относно началните салда.

Естеството и обхватът на одиторските процедури, необходими за получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства относно началните салда, зависят от такива въпроси като:

⁹ Относно ефекта върху одиторския доклад виж Част 9, параграф 9.5.9.

¹⁰ Относно ефекта върху одиторския доклад виж Част 9, параграф 9.5.6.

- *счетоводните политики, следвани от предприятието.*
- *естеството на салдата по сметки, класовете сделки и операции и оповестяванията и рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет за текущия период.*
- *значимостта на началните салда за финансовия отчет за текущия период.*
- *дали финансовият отчет за предходния период е одитиран и ако това е така, дали мнението на предходния одитор е било модифицирано.*

4.5.5. Ако одиторът получи одиторски доказателства, че началните салда съдържат неправилни отчитания, които биха могли да окажат съществено влияние върху финансовия отчет за текущия период, одиторът следва да изпълни такива допълнителни одиторски процедури, каквито са подходящи при конкретните обстоятелства, за да определи ефекта върху финансовия отчет за текущия период.¹¹

4.5.6 Одиторът следва да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно това дали счетоводните политики, отразени в началните салда, са били приложени по последователен начин във финансовия отчет за текущия период и дали промени в счетоводните политики са били подходящо осчетоводени и адекватно представени и оповестени в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.¹²

4.6. Специфични изисквания за комуникация

4.6.1. Одиторът следва да комуникира с лицата, натоварени с общо управление:

- отговорностите на одитора за формиране и изразяване на мнение относно финансовия отчет, изготвен от ръководството; и
- това, че отговорностите на одитора не освобождават ръководството или лицата, натоварени с общо управление, от техните отговорности за надзор над изготвянето на финансовия отчет.

4.7. Специфични изисквания за документиране

В допълнение към общите изисквания за документиране в Част 2.4, които се прилагат през целия одиторски ангажимент, по-долу са описани специфични въпроси, имащи отношение към настоящата част, които трябва да бъдат документираны.

4.7.1. Одиторът следва да включи в одиторската документация идентифицирани въпроси, уместни обсъждания с персонала и заключенията, до които е достигнато във връзка с приемането и продължаването на взаимоотношението с клиента и ангажимента за одит.

4.7.2. Одиторът следва да документира базата за решението на използване на МОС за ПМСП.

4.7.3. Одиторът следва да документира промените, ако има такива, в решението за използване на МОС за ПМСП, в случай че по време на одита вниманието на одитора бъде привлечено от допълнителна информация, която би могла да промени професионалната му преценка, направена в тази връзка.

4.7.4. Одиторът следва да документира в писмо за ангажимент за одит или друга подходяща форма на писмено споразумение:

- че одитът ще бъде извършен с помощта на МОС за ПМСП;
- целта и обхвата на одита на финансовия отчет;
- съответните отговорности на одитора и ръководството;
- идентифициране на приложимата рамка за финансово отчитане за изготвянето на финансовия отчет;

¹¹ Относно ефекта върху одиторския доклад виж Част 9, параграф 9.5.7.

¹² Относно ефекта върху одиторския доклад виж Част 9, параграф 9.5.8.

- (д) препратка към очакваната форма и съдържание на докладите, които ще бъдат издадени от одитора; и
- (е) изявление, че може да съществуват обстоятелства, при които докладът да се различава от очакваната форма и съдържание.

4.7.5. Ако закон или нормативна разпоредба предписва с достатъчна детайлност условията на ангажимента за одит, посочени в настоящия стандарт, не е необходимо одиторът да ги документира в писмено споразумение, с изключение на факта, че съответно е приложим този закон или тази нормативна разпоредба и че ръководството потвърждава и разбира своите отговорности.

5. Планиране

Съдържание на настоящата част

Част 5 излага отговорността на одитора да планира одита (включително провеждане на обсъждане в екипа по ангажимента) и концепцията за нивото на същественост при планирането и изпълнението на одита.

Обхват на настоящата част

Планирането не е отделен и независим етап на одита, а представлява по-скоро един непрекъснат и изискващ повторение на определени стъпки процес, който се актуализира и модифицира съобразно необходимостта по време на целия одит. Част 6, *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания*, и Част 7, *Отговор на оценените рискове от съществено неправилно отчитане*, също имат отношение към настоящата част.

Някои изисквания в настоящата част са свързани с процедури в други части и може да изискват от одитора да извърши тези процедури, за да изпълни изискванията в тази част.

5.1. Цели

5.1.1. Целите на одитора са:

- (а) да планира одита така, че той да бъде изпълнен по ефективен начин; и
- (б) да приложи концепцията за нивото на същественост по подходящ начин при планирането и изпълнението на одита.

5.2. Дейности по планиране

Естеството, времето на изпълнение и обхватът на дейностите по планиране ще варират в зависимост от естеството и обстоятелствата на предприятието, размера и естеството на екипа по ангажимента, предишния опит на членовете на екипа по ангажимента с предприятието и всички промени в обстоятелствата, настъпили по време на ангажимента за одит.

Целта и задачите на планирането на одита са едни и същи, независимо дали одитът е първоначален или повтарящ се ангажимент. Въпреки това, при първоначалния одит може да се наложи одиторът да разшири дейностите по планиране, тъй като одиторът обикновено няма предишен опит с предприятието, който се взема предвид при планирането на повтарящи се ангажименти.

5.2.1. Одиторът следва да определи обхвата, времето на изпълнение и ръководството на одита и:

- (а) да идентифицира характеристиките на ангажимента, които дефинират неговия обхват;
- (б) да установи целите във връзка с докладването по ангажимента, за да се планира времето на одита и естеството на изискваните комуникации;
- (в) да разгледа факторите, които според професионалната преценка на одитора са съществени при ръководството на усилията на екипа по ангажимента;
- (г) да вземе под внимание резултатите от предварителните дейности по ангажимента и когато е приложимо, дали знанията придобити от други ангажименти, изпълнени от съдружника, отговорен за ангажимента, за това предприятие са уместни; и
- (д) да установи естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите, които ще бъдат изпълнени и ресурсите, необходими за извършване на одита, включително вземане на решение дали са необходими експерти.

Установяването на обхвата, времето на изпълнение и ръководството на одита не е необходимо да бъде сложно или отнемашо много време начинание. Например кратък меморандум, изготвен след предишния одит, въз основа на преглед

на работните книжа и открояване на проблемите, идентифицирани в току-що приключилия одит, актуализиран в текущия период въз основа на обсъжданията със собственика-управител, може да послужи като документиран обхват, време на изпълнение и ръководство за текущия ангажимент за одит. Могат да се използват стандартни одиторски програми или контролни списъци, създадени въз основа на предположението за малък брой идентифицирани контроли, какъвто вероятно е случаят в по-малко сложно предприятие, при условие че са съобразени с обстоятелствата на конкретния ангажимент, включително с оценките на риска, направени от одитора.

Съображения, когато има членове на екипа по ангажимента, различни от съдружника, отговорен за ангажимента

5.2.2. Съдружникът, отговорен за ангажимента, и други ключови членове на екипа по ангажимента следва да участват в планирането на одита.

5.2.3. Одиторът следва да планира естеството, времето и обхвата на ръководството и надзора над членовете на екипа по ангажимента и прегледа на тяхната работа.

5.2.4. При планиране и изпълнение на одита съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да вземе под внимание информацията, получена в процеса по приемане и продължаване на взаимоотношенията с клиента и ангажимента.

5.2.5. Когато информацията, използвана за планиране и изпълнение на одита, е била получена от предишния опит с предприятието или от предходни одити, одиторът следва да оцени дали тази информация остава уместна и надеждна като одиторско доказателство през текущия период.

5.2.6. Одиторът следва да актуализира и променя обхвата, времето на изпълнение и ръководството съобразно това, което е необходимо по време на одита.

Обсъждане в екипа по ангажимента

Съображения, когато има членове на екипа по ангажимента, различни от съдружника, отговорен за ангажимента

5.2.7. Съдружникът, отговорен за ангажимента, и други ключови членове на екипа по ангажимента следва да обсъдят податливостта на финансовия отчет на предприятието на съществени неправилни отчитания, включително:

- (а) прилагането на приложимата рамка за финансово отчитане към фактите и обстоятелствата на предприятието;
- (б) как и къде финансовият отчет на предприятието може да е податлив на съществено неправилно отчитане, дължащо се на измама, включително как измамата би могла да възникне и как измама или грешка биха могли да възникнат от взаимоотношения или сделки със свързани лица.

Обсъжданията в екипа по ангажимента следва да се провеждат, като се оставят настрана убежденията, които екипът по ангажимента може да има, че ръководството и, когато е уместно, лицата, натоварени с общо управление, са честни и почтени.

Обсъждането в екипа по ангажимента може да включва и други въпроси, свързани с одита, като например логистични, оперативни или други въпроси (като например случаи, когато рисковете от съществени неправилни отчитания може да са се променили в сравнение с предходни години или въпроси, свързани с приложимите етични изисквания, включително независимостта), както и сроковете на одита и комуникациите, които се изискват.

5.2.8. Когато има членове на екипа по ангажимента, които не участват в обсъждането, съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да определи кои въпроси трябва да бъдат комуникирани до тези членове.

Използване работата на експерт на ръководството

5.2.9. Ако информацията, която ще бъде използвана като одиторско доказателство, е изготвена с помощта на работата на експерт на ръководството, одиторът следва, вземайки под внимание значението на работата на този експерт за целите на одитора:

- (а) да оцени компетентността, способностите и обективността на този експерт; и
- (б) да придобие разбиране за работата на този експерт.

Оценяване на компетентността, способностите и обективността на експерта на ръководството

Компетентността се отнася до естеството и нивото на експертните познания на експерта на ръководството. Способностите се отнасят до способността на експерта на ръководството да упражнява тази компетентност при конкретните обстоятелства. Обективността се отнася до възможния ефект, който предубеденост, конфликт на интереси или влияние на други лица биха могли да окажат върху професионалната или бизнес преценка на експерта на ръководството. Въпросите, свързани с оценката на компетентността, способностите и обективността на експерта на ръководството, може да включват дали работата на този експерт е предмет на технически стандарти за изпълнение или други професионални или отраслови изисквания.

Придобиване на разбиране за работата на експерта на ръководството

При придобиване на разбиране за работата на експерта на ръководството, оценяването на съгласието между предприятието и този експерт може да помогне на одитора при определяне уместността на следното за целите на одитора:

- естеството, обхвата и целите на работата на експерта;
- съответните роли и отговорности на ръководството и на експерта; и
- естеството, времето на изпълнение и обхвата на комуникацията между ръководството и експерта, включително формата на евентуалния доклад, който ще бъде предоставен от този експерт.

Определяне дали да се използва работата на експерт на одитора

5.2.10. Ако за получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства са необходими експертни знания и умения в област, различна от счетоводното отчитане и одита, одиторът следва да определи дали да използва работата на експерт на одитора.

Ако изготвянето на финансовия отчет включва използването на експертни познания в област, различна от счетоводното отчитане, одитор, който притежава умения в областта на счетоводството и одита, може да не притежава необходимите експертни познания за одитирането на този финансов отчет. Решението на одитора дали да използва работата на експерт на одитора и ако това е така, кога и до каква степен, помага на одитора да отговори на изискванията в параграфи 3.2.7. и 5.2.1.(д). В хода на одита или при промяна на обстоятелствата може да се наложи одиторът да преразгледа предишните си решения относно използването на работата на експерт на одитора.

Одиторът носи изключителна отговорност за изразеното одиторско мнение и тази отговорност не се намалява от използването от страна на одитора на работата на експерт на одитора. Независимо от това, ако одиторът, използвайки работата на експерт на одитора, стигне до заключението, въз основа на изпълнените одиторски процедури и получените доказателства, че работата на този експерт е подходяща за целите на одитора, той може да приеме констатациите или заключенията на този експерт в съответната област като уместни одиторски доказателства.

5.2.11. Одиторът следва да вземе под внимание следното, когато определя естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите, свързани с експерта на одитора:

- (а) естеството на въпроса, до който се отнася работата на този експерт;

- (б) рисковете от съществени неправилни отчитания във въпроса, до който се отнася работата на този експерт;
- (в) значимостта на работата на този експерт в контекста на одита;
- (г) познанията на одитора и опитът на одитора с предишна работа, извършена от този експерт; и
- (д) дали този експерт е предмет на политиките или процедурите на фирмата на одитора за управление на качеството.

5.2.12. Ако одиторът използва работата на експерт на одитора, одиторът следва:

- (а) да оцени дали експертът на одитора притежава необходимата компетентност, способности и обективност за целите на одитора. В случай на външен експерт на одитора оценката на обективността включва проучване относно интереси и взаимоотношения, които могат да създадат заплахата за обективността на този експерт;
- (б) да получи достатъчно разбиране за областта на експертните познания на експерта, за да може одиторът да определи естеството, обхвата и целите на работата на експерта за целите на одитора и да оцени адекватността на тази работа за целите на одитора; и
- (в) да съгласува, когато е уместно, в писмен вид естеството, обхвата и целите на работата на експерта, съответните роли и отговорности на одитора и този експерт, естеството, времето и обхвата на комуникациите и необходимостта експертът да спазва изискванията за поверителност.

5.3. Ниво на същественост

5.3.1. Одиторът следва да определи нивото на същественост за финансовия отчет като цяло.

Ниво на същественост в контекста на одит

Концепцията за нивото на същественост се прилага от одитора както при планирането и извършването на одита, така и при оценяването на ефекта от идентифицираните неправилни отчитания по време на одита и от некоригираните неправилни отчитания, ако има такива, върху финансовия отчет и при формирането на мнение в одиторския доклад.

Определянето на нивото на същественост от страна на одитора е въпрос на професионална преценка и се влияе от представата на одитора за нуждите от финансова информация на потребителите на финансовите отчети.

Професионалната преценка на одитора относно неправилните отчитания, които ще бъдат счестени за съществени предоставя база за:

- определяне на естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания;
- идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания; и
- определяне на естеството, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури.

Използване на референтна база при определяне на нивото на същественост за финансовия отчет като цяло

Като отправна точка за определяне на нивото на същественост за финансовия отчет като цяло често към избрана референтна база се прилага определен процент. Факторите, които могат да повлияят върху идентифицирането на подходяща референтна база включват следното:

- Елементите на финансовия отчет (например, активи, пасиви, собствен капитал, приходи, разходи)
- Дали има позиции, върху които вниманието на потребителите проявява тенденция да се фокусира;
- Естеството на предприятието, къде в жизнения си цикъл се намира предприятието, както и отрасъла и икономическата среда, в която предприятието осъществява дейността си;

- Структурата на собствеността на предприятието и начина, по който се финансира. Например, ако предприятието се финансира изключително чрез дълг, а не чрез собствен капитал, потребителите може да поставят по-голям акцент върху активите и претенциите към тях, отколкото върху печалбата на предприятието; и
- Относителната волатилност на референтната база.

Примери за референтни бази, които могат да бъдат подходящи, в зависимост от обстоятелствата на предприятието, включват категории отчетени приходи като печалба преди данъци, общи приходи, брутна печалба и общи разходи, общ собствен капитал или нетна стойност на активите. Печалбата преди облагане с данъци от продължаващи дейности често се използва за предприятия, ориентирани към печалба. Когато печалбата преди облагане с данъци от продължаващи дейности е променлива, други референтни бази може да са по-подходящи, например брутната печалба или общите приходи. За организация с нестопанска цел може да е по-подходяща референтна база като приходи, разходи, активи или собствен капитал.

Когато печалбата на предприятието преди облагане с данъци от продължаващи дейности е постоянно символична, какъвто може да бъде случаят с предприятие, управлявано от собственика, където собственикът получава голяма част от печалбата преди облагане с данъци под формата на възнаграждение, по-подходяща може да бъде референтна база като печалба преди възнаграждения и данъци.

Съществува връзка между процента и избраната референтна база, такава, че процентът, приложен към печалбата преди облагане с данъци от продължаващи дейности, обикновено е по-висок от процента, приложен към общите приходи.

Съображения, специфични за предприятията от публичния сектор

В случай на предприятие от публичния сектор, законодателите и регулаторните органи често са основните потребители на неговите финансови отчети. Освен това финансовите отчети може да се използват за вземане на решения, различни от икономическите. Следователно определянето на нивото на същественост за финансовия отчет като цяло при одита на финансов отчет на предприятие от публичния сектор се влияе от закон, нормативна разпоредба или друг акт на компетентен орган, както и от нуждите от финансова информация на законодателите и обществеността във връзка с програмите в публичния сектор.

При одита на предприятие от публичния сектор общите разходи или нетните разходи (разходи минус приходи или разходна част на бюджета минус приходна част на бюджета) може да са подходящи референтни бази за дейностите по дадената програма. Когато предприятие от публичния сектор е попечител на публични активи, активите може да са подходяща референтна база.

- 5.3.2. Одиторът следва също да определи нивото или нивата на същественост, които да бъдат приложени спрямо конкретни класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, ако при конкретните условия на предприятието съществуват един или повече класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, за които би могло разумно да се очаква неправилни отчитания с по-малък размер от нивото на същественост за финансовия отчет като цяло да окажат влияние върху икономическите решения на потребителите, вземани на базата на финансовия отчет.
- 5.3.3. Одиторът следва да определи нивото на същественост на изпълнението за целите на оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания и определяне на естеството, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури.

Планирането на одита единствено за разкриване на индивидуално съществени неправилни отчитания пренебрегва факта, че съвкупността от индивидуално несъществени неправилни отчитания може да доведе до това финансовият отчет да съдържа съществено неправилно отчитане и не оставя възможност за евентуални неразкрити неправилни отчитания. Нивото на същественост на изпълнението (което съгласно дефиницията е една или повече суми) се определя, за да намали до подходящо ниско ниво вероятността общата сума от некоригирани и неразкрити неправилни отчитания да надвишава нивото на същественост.

Определянето на нивото на същественост на изпълнението не е просто механично изчисление и предполага използването на професионална преценка. То се влияе от разбирането на одитора за предприятието, актуализирано по време на идентифицирането и оценяването на рисковете и от естеството и обхвата на неправилните отчитания, идентифицирани при предходни одити и по този начин от очакванията на одитора по отношение на неправилните отчитания в текущия период.

Очевидно незначителни неправилни отчитания

Част 7 изисква от одитора да натрупва идентифицираните по време на одита неправилни отчитания, различни от тези, които са очевидно незначителни. По време на планирането одиторът може да определи сума, под която неправилните отчитания на суми в отделните отчети биха били очевидно незначителни и не би било необходимо да се натрупват, тъй като одиторът очаква, че натрупването на такива суми очевидно няма да има съществен ефект върху финансовия отчет.

- 5.3.4. Ако по време на одита на одитора стане известна информация, която би го накарала да определи първоначално различна сума (или суми), одиторът следва да преразгледа нивото на същественост за финансовия отчет като цяло (и ако е приложимо, нивото или нивата на същественост за конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания).
- 5.3.5. Ако одиторът достигне до заключение, че е подходящо по-ниско ниво на същественост за финансовия отчет като цяло (и ако е приложимо, ниво или нива на същественост за конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания), отколкото това, което е определено първоначално, одиторът следва да реши дали е необходимо да преразгледа нивото на същественост на изпълнението и дали естеството, времето на изпълнение и обхватът на допълнителните одиторски процедури остават подходящи.

5.4. Специфични изисквания за комуникация

- 5.4.1. Одиторът следва да комуникира с ръководството и когато е уместно, с лицата, натоварени с общо управление, преглед на планирания обхват, време на изпълнение и ръководство на одита.

5.5. Специфични изисквания за документиране

В допълнение към общите изисквания за документиране в Част 2.4, които се прилагат през целия одиторски ангажимент, по-долу са описани специфични въпроси, имащи отношение към настоящата част, които трябва да бъдат документираны.

- 5.5.1. Одиторът следва да включи в одиторската документация описание на обхвата, времето на изпълнение и ръководството на одита, включително естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите, които ще бъдат изпълнени, както и съществените промени, направени по време на одита, заедно с причините за такива промени.

Съображения, когато има членове на екипа по ангажимента, различни от съдружника, отговорен за ангажимента

- 5.5.2. Одиторът следва да включи в одиторската документация въпросите, обсъдени в екипа по ангажимента и съществените решения, до които е достигнато, включително съществените решения относно податливостта на финансовия отчет на предприятието на съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама.

- 5.5.3. Одиторът следва да включи в одиторската документация:

- (а) следните суми и факторите, взети под внимание при тяхното определяне (включително всички приложими преразглеждания):
 - (i) ниво на същественост за финансовия отчет като цяло;
 - (ii) ако е приложимо, ниво или нива на същественост за конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания; и
 - (iii) ниво на същественост на изпълнението.

- (б) суми, под които неправилните отчитания биха били считани за очевидно незначителни.

6. Идентифициране и оценяване на рисковете

Съдържание на настоящата част

Част 6 съдържа изискванията, приложими по отношение на отговорността на одитора да изпълни процедури и свързани с тях действия, за да:

- получи разбиране за предприятието и неговата среда, приложимата рамка за финансово отчитане и системата на предприятието за вътрешен контрол;
- идентифицира рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност, независимо дали дължащи се на измама или грешка; и
- оцени вътрешноприсъщия риск и риска на контрола.

Приложение 3 илюстрира изискванията за повторение на определени стъпки характер на процеса на одитора за идентифициране и оценяване на рисковете.

Обхват на настоящата част

Настоящата част разглежда отговорността на одитора за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет, което осигурява базата за одиторските процедури, предприети в отговор на оценените рискове и изложени в Част 7. Част 5 излага задълженията на одитора по отношение на дейностите по планиране, включително изискванията за обсъждане в екипа по ангажимента.

6.1. Цели

- 6.1.1. Целите на одитора са да идентифицира и оцени рисковете от съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност, осигурявайки по този начин база за разработване и прилагане на отговори на оценените рискове от съществено неправилно отчитане (оценените рискове).

Разбирането на предприятието и неговата среда, приложимата рамка за финансово отчитане и системата на предприятието за вътрешен контрол дава възможност на одитора да идентифицира и оцени рисковете от съществени неправилни отчитания. Процесът на одитора за идентифициране и оценяване на рисковете е динамичен и изисква повторение на определени стъпки.

6.2. Процедури за идентифициране и оценяване на рисковете и свързаните с тях дейности

- 6.2.1. Одиторът следва да разработи и изпълни процедури, за да получи одиторски доказателства, които да осигурят подходяща база за:

- а) идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност; и
- б) разработване на допълнителни одиторски процедури.

Одиторът използва професионална преценка, за да определи естеството и обхвата на процедурите, които трябва да бъдат изпълнени, което може да варира в зависимост от формалността на политиките или процедурите на предприятието.

Някои по-малко сложни предприятия и по-специално управлявани от собственика предприятия може да не са установили структурирани процеси и системи или да са установили процеси или системи с ограничена документация или с липса на последователност в начина, по който те се осъществяват. Независимо че на такива системи и процеси липсва формалност, процедурите, описани в параграф 6.2.3, продължават да се изискват.

Разработването и изпълнението на процедури за получаване на одиторски доказателства по начин, който не 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, може да включва получаване на доказателства от множество източници във и извън предприятието. От одитора обаче не се изисква да извърши изчерпателно търсене, за да идентифицира всички възможни източници на доказателства.

6.2.2. При получаване на одиторски доказателства за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания и разработване на допълнителни одиторски процедури, одиторът следва да вземе под внимание информацията от:

- (а) процедурите по приемане или продължаване на взаимоотношенията с клиента и ангажимента; и
- (б) когато е приложимо, други ангажименти, изпълнени от съдружника, отговорен за ангажимента, за това предприятие.

6.2.3. Процедурите за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания следва да включват:

- (а) проучващи запитвания до ръководството и други подходящи лица в предприятието;
- (б) аналитични процедури; и
- (в) наблюдения и фактически проверки.

От одитора не се изисква да извърши всички тези процедури за всеки аспект на одиторското разбиране, изисквано от настоящата част.

Аналитичните процедури, изпълнявани като процедура за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, помагат за идентифициране на несъответствия, необичайни сделки или събития, както и суми, съотношения и тенденции, показващи въпроси, които могат да имат последици за одита. Идентифицираните необичайни или неочаквани взаимоотношения могат да помогнат на одитора да идентифицира рисковете от съществени неправилни отчитания, особено рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, включително тези, свързани с разчетите за приходите.

Аналитичните процедури, изпълнявани като част от идентифицирането и оценяването на рисковете, може да включват както финансова (например, продажна цена), така и нефинансова информация (например, обем на продадените стоки) и използването на данни, обобщени на високо ниво. Одиторът може да извърши просто сравнение на информация, като например промяна в салдата по сметките спрямо салдата в предходни периоди, за да идентифицира потенциални области с по-висок риск.

Наблюденията и фактическите проверки могат да подкрепят, потвърдят или опровергават информацията от запитванията до ръководството и други лица, както и да предоставят информация за предприятието и неговата среда. Когато политиките или процедурите не са документирани или контролите на предприятието не са достатъчно формални, одиторът въпреки това може да е в състояние да получи някои одиторски доказателства в подкрепа на идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания чрез наблюдение или фактическа проверка на функционирането на контрола.

Съображения, специфични за предприятията от публичния сектор

Когато правят запитвания до лица, които биха могли да разполагат с информация, която е вероятно да подпомогне идентифицирането на рисковете от съществени неправилни отчитания, одиторите на предприятия от публичния сектор могат да получат информация от допълнителни източници, като например от одитори, които участват в одити на резултатите от дейността или други одити, свързани с предприятието. Процедурите, изпълнявани от одиторите на предприятия от публичния сектор за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, може да включват и наблюдение и фактическа проверка на документи, подготвени от

ръководството за законодателния орган, например документи, свързани със задължителното отчитане на резултатите от дейността.

Автоматизирани инструменти и техники

Ако одиторът използва АИТ, той може да разработи и изпълни одиторски процедури за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания върху сравнително големи обеми от данни (от главната книга, аналитичните сметки или други оперативни данни), включително за анализ, наблюдение или фактическа проверка.

6.2.4. При разработване и изпълнение на процедури за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания одиторът следва да вземе предвид възможните рискове от съществени неправилни отчитания, произтичащи от:

- (а) измама или грешка;
- (б) взаимоотношения и сделки със свързани лица; и
- (в) събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие.

Измама

Финансовото отчитане с цел измама включва преднамерени неправилни отчитания, включително пропускане на суми или оповестявания във финансовия отчет, за да бъдат заблудени потребителите на финансовия отчет. Често финансовото отчитане с цел измама включва пренебрегване и заобикаляне на контролите от страна на ръководството, които иначе може да изглеждат като функциониращи ефективно, например, документиране на фиктивни счетоводни записи близо до края на финансово-отчетния период.

Неправомерното присвояване на активи включва кражба на активи на предприятието и то често бива извършвано от служители в относително малки и несъществени размери. То обаче може да включва и ръководството, което обикновено е в по-голяма степен в състояние да маскира или прикрие неправомерното присвояване по начин, който е труден за разкриване.

Често неправомерното присвояване на активи се придружава от фалшиви или подвеждащи записи или документи, за да се прикрие фактът, че активите липсват или са били заложен без надлежно разрешение.

В ПМСП може да има по-различни фактори за риск от измама, отколкото в по-сложни предприятия. От една страна, ръководството или собственикът-управител може да са в състояние да упражняват по-ефективен надзор, отколкото в по-сложно предприятие, което може да компенсира по-ограничените възможности за разделяне на отговорностите. От друга страна, разделянето в по-малка степен на отговорностите и по-прякото участие на ръководството или на собственика-управител може да предостави на ръководството или на собственика-управител по-голяма възможност за пренебрегване и заобикаляне на контрола и извършване на измама. ПМСП, включително собствениците-управители, може също така да изпитват по-различен натиск или да имат по-различни стимули за извършване на измама, отколкото ръководството в по-сложни предприятия. В Приложение 4 са изложени фактори за риск от измама, които са от значение за по-малко сложните предприятия.

Свързани лица

В някои ПМСП сделките със свързани лица между собственици-управители и близки членове на семейството може да са често срещани, по-специално в непублични дружества от затворен тип. Тези сделки може да не се извършват при обичайни пазарни условия; например, някои сделки със свързани лица може да се извършват без размяна на на срещни престации или срещу насрецина престация, която значително се различава от справедливата стойност.

Действащо предприятие

Събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, от особено значение за ПМСП, включват риска банки или други кредитодатели, близки членове на семейството или собственици-управители да спрат да подкрепят предприятието, както и възможната загуба на основен доставчик, важен клиент, ключов служител или правото да се осъществява дейност съгласно лиценз, франчайз или друго правно споразумение.

- 6.2.5. Ако одиторското мнение относно финансовия отчет за предходния период е било модифицирано, одиторът следва да оцени ефекта върху финансовия отчет за текущия период, когато идентифицира и оценява рисковете от съществени неправилни отчитания.

6.3. Разбиране за уместните аспекти на предприятието

Разбирането на одитора за уместните аспекти на предприятието, включително за предприятието и неговата среда, приложимата рамка за финансово отчитане и системата за вътрешен контрол на предприятието, създава референтна рамка, в която одиторът идентифицира и оценява рисковете от съществени неправилни отчитания, а също така дава информация за това как одиторът планира и изпълнява допълнителните одиторски процедури.

Проучващи запитвания до ръководството и други лица в предприятието

- 6.3.1. Одиторът следва да отпрати проучващи запитвания до ръководството и когато е уместно, до лицата, натоварени с общо управление, относно:

- (а) как предприятието идентифицира бизнес рисковете, свързани с изготвянето на финансовите отчети, и как те биват адресирани;
- (б) рисковете от измама в предприятието и контролите, които ръководството е установило за смекчаване на тези рискове;
- (в) естеството и степента на прякото участие на ръководството в операции или други дейности, които биха могли да помогнат на ръководството да предотврати или разкрие неправилни отчитания в счетоводната информация или да идентифицира контроли, които не функционират както е замислено.
- (г) самоличността на свързаните с предприятието лица, включително:
 - (i) промени в сравнение с предходния период;
 - (ii) естеството на взаимоотношенията между предприятието и тези свързани лица; и
 - (iii) дали предприятието е сключвало сделки с тези свързани лица през периода и ако това е така – вида и целта на сделките; и
- (д) дали предприятието спазва изискванията на закони и нормативни разпоредби, които биха могли да имат ефект върху финансовия отчет и дали е имало някаква кореспонденция с лицензиращи или регулаторни органи, която може да има отношение към финансовия отчет.
- (е) основанието за предвиденото използване на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие, дали съществуват събития или условия, които, самостоятелно или като съвкупност, биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие и ако това е така – плановете на ръководството за адресирането им.

Проучващите запитвания до ръководството и когато е уместно, до лицата, натоварени с общо управление, помагат на одитора да идентифицира и оцени рисковете от съществени неправилни отчитания и да отговори на тези рискове.

Проучващите запитвания относно това как предприятието идентифицира и оценява своите бизнес рискове, имащи отношение към изготвянето на финансовия отчет, може да помогнат на одитора да разбере:

- в кои области има идентифицирани бизнес рискове;
- дали и как предприятието е отговорило на тези рискове;
- дали рисковете, пред които е изправено предприятието, са идентифицирани, оценени и адресирани по подходящ начин, съобразно естеството и обстоятелствата на предприятието.

Проучващите запитвания относно рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама в предприятието, може да помогнат на одитора да разбере:

- оценката на ръководството на риска, че финансовият отчет може да съдържа съществени неправилни отчитания в резултат на измама, включително естеството, обхвата и честотата на тези оценки;
- процеса на ръководството за идентифициране и отговор на рисковете от измама в предприятието, включително специфични рискове от измама, които ръководството е идентифицирало или за които е било уведомено, или класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, за които е вероятно да съществува риск от измама;
- комуникацията на ръководството, ако има такава, с лицата, натоварени с общо управление, относно неговите процеси за идентифициране и отговор на рисковете от измама в предприятието.

Отправянето на проучващи запитвания относно това как ръководството извършва дейности за предотвратяване или разкриване на неправилни отчитания в счетоводната информация и идентифицира контроли, които не функционират така, както е замислено, може да включва запитвания относно това каква информация използва ръководството и основанията, на които ръководството счита, че информацията е достатъчно надеждна, както и запитвания относно това как се отстраняват недостатъците. Тези запитвания помагат на одитора да разбере дали другите аспекти на системата за вътрешен контрол на предприятието са налице и функционират така, както е подходящо за обстоятелствата на предприятието, като се има предвид естеството и сложността на предприятието.

Съгласно счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие, финансовите отчети се изготвят въз основа на предположението, че предприятието е действащо предприятие и ще продължи дейността си в обозримо бъдеще. Финансовите отчети с общо предназначение се изготвят на счетоводна база на основата на принципа за действащо предприятие, освен ако ръководството не възнамерява да ликвидира предприятието или да прекрати дейността му или когато ръководството на практика няма друга алтернатива, освен да постъпи по този начин. Когато използването на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие е подходящо, активите и пасивите се отчитат на база на предположението, че предприятието ще е в състояние да реализира активите си и да уреди пасивите си в обичайния ход на стопанската си дейност.

Съображения, когато има членове на екипа по ангажимента, различни от съдружника, отговорен за ангажимента

6.3.2. Одиторът следва да споделя получената уместна информация относно свързаните лица на предприятието с другите членове на екипа по ангажимента.

6.3.3. Одиторът следва да отправи проучващи запитвания до ръководството, лицата, натоварени с общо управление, и когато е уместно, други лица в предприятието, за да определи дали те знаят за действителни случаи на измами, подозрения или твърдения за измами, засягащи предприятието.

Разбиране за предприятието и неговата среда

6.3.4. Одиторът следва да получи разбиране за:

- а) организационната структура на предприятието, структурата му на собственост и управление и неговия бизнес модел.
- б) отрасловите и други външни фактори, оказващи влияние върху предприятието.

- (в) как се оценяват финансовите резултати от дейността на предприятието.
- (г) законовата и регулаторна рамка, приложима по отношение на предприятието и как предприятието изпълнява изискванията на тази рамка.
- (д) сделките на предприятието и други събития и условия, които биха могли да породят необходимост от приблизителни счетоводни оценки, които трябва да бъдат признати или оповестени, или от промяна в тях.
- (е) споразумения или взаимоотношения, които биха могли да доведат до непризнати задължения или бъдещи ангажименти.

Разбирането за бизнес модела на предприятието помага на одитора да разбере целите и стратегията на предприятието, както и бизнес рисковете, които то поема и пред които е изправено. Разбирането за бизнес рисковете на предприятието подпомага одитора при идентифицирането на рисковете от съществени неправилни отчитания, тъй като повечето бизнес рискове в крайна сметка ще имат финансови последици и следователно ефект върху финансовия отчет. Когато получава разбиране за бизнес модела на предприятието, одиторът може да вземе под внимание начина, по който предприятието използва ИТ.

Уместните отраслови фактори включват условията в отрасъла, като например конкурентната среда, взаимоотношенията с доставчиците и клиентите, както и технологичното развитие. Други външни фактори, влияещи върху предприятието, които одиторът може да разгледа, включват рискове, свързани с климата, общите икономически условия, лихвените проценти и наличието на финансиране, както и инфлацията или преоценката на стойността на валутата.

При разбирането на споразумения или взаимоотношения, които биха могли да доведат до непризнати задължения или бъдещи ангажименти, одиторът може да обмисли фактическа проверка на протоколи от заседания и кореспонденция с правния съветник, както и проверка на разходите за водене на съдебни дела и други юридически разходи.

Съображения, специфични за предприятията от публичния сектор

Предприятията, работещи в публичния сектор, може да създават и реализират стойност по различни начини в сравнение с тези, които създават богатство за собствениците си, но все пак ще имат „бизнес модел“ с конкретна цел. Въпросите, за които одиторите в публичния сектор биха могли да получат разбиране и които са от значение за бизнес модела на предприятието, включват:

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

Разбиране за приложимата рамка за финансово отчитане

6.3.5. Одиторът следва да получи разбиране за:

- (а) приложимата рамка за финансово отчитане, включително за приблизителните счетоводни оценки, критериите за признаване, базите за оценяване и свързаните с тях изисквания за представяне и оповестяване и как те се прилагат в контекста на естеството и обстоятелствата на предприятието и неговата среда.
- (б) счетоводните политики на предприятието и причините за евентуални промени в тях.

6.3.6. Одиторът следва да оцени дали счетоводните политики на предприятието са подходящи и в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.

Разбиране за системата на предприятието за вътрешен контрол

В ПМСП и по-специално в предприятията, управлявани от собственика, начинът, по който се разработва, внедрява и поддържа системата за вътрешен контрол на предприятието, ще варира в зависимост от размера и сложността на предприятието. Дори когато няма формализирани процеси или документиран политики или процедури от одитора

продължава да се изисква да получи разбиране за начина, по който ръководството или, когато е уместно, лицата, натоварени с общо управление, предотвратяват и разкриват измами и грешки и да използва професионална преценка, за да определи естеството и обхвата на процедурите за получаване на необходимото разбиране.

Съображения, специфични за предприятията от публичния сектор

Одиторите на предприятията от публичния сектор често имат допълнителни отговорности по отношение на вътрешния контрол, например да докладват за спазването на установен кодекс за практическа дейност или да докладват за разходите спрямо бюджета. Одиторите на предприятия от публичния сектор може да имат и отговорности да докладват за спазването на закон, нормативна разпоредба или друг акт на компетентен орган. В резултат на това техните изводи относно системата за вътрешен контрол може да са по-широкообхватни и по-подробни.

Разбиране за контролната среда на предприятието

6.3.7. Одиторът следва:

- (а) да получи разбиране за контролната среда, имаща отношение към изготвянето на финансовите отчети; и
- (б) да оцени дали контролната среда осигурява подходяща основа за системата на предприятието за вътрешен контрол, имайки предвид естеството и сложността на предприятието.

Разбирането на одитора може да включва:

- *по какъв начин ръководството и когато е уместно, лицата, натоварени с общо управление, упражняват надзор над предприятието, демонстрират почтеност и етични ценности, например чрез комуникация със служителите относно очакванията за бизнес практики и етично поведение;*
- *културата на предприятието, включително дали ръководството подкрепя честността и етичното поведение;*
- *възлагането от страна на предприятието на правомощия и отговорности;*
- *как предприятието привлича, развива и задържа компетентни лица; и*
- *когато е приложимо, как собствениците-управители участват активно в бизнеса и как това може да повлияе на рисковете, произтичащи от пренебрегване и заобикалянето на контрола от страна на ръководството поради липса на разделяне на отговорностите.*

Контролната среда осигурява цялостна основа за функционирането на другите аспекти на системата за вътрешен контрол на предприятието, като недостатъците в нея могат да подкопаят останалата част от системата за вътрешен контрол на предприятието. Въпреки че не предотвратява пряко, нито разкрива и коригира неправилните отчитания, тя може да окаже влияние върху ефективността на другите контроли в системата за вътрешен контрол. Контролната среда включва управленските и ръководните функции, както и нагласите, осведомеността и действията на лицата, натоварени с общо управление, и ръководството, по отношение на системата на предприятието за вътрешен контрол и нейното значение в предприятието.

Доколкото контролната среда е основополагаща за системата за вътрешен контрол на предприятието, всякакви недостатъци биха могли да имат всеобхватно въздействие върху изготвянето на финансовите отчети. Следователно разбирането и оценката на контролната среда от страна на одитора влияе върху идентифицирането и оценяването от страна на одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет, като може също така да повлияе и върху идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност, както и върху отговорите на одитора на оценения риск.

Някои или всички аспекти на контролната среда може да не са приложими за ПМСП или да са по-малко формализирани. Например ПМСП може да няма писмен кодекс на поведение, но вместо това да е развило култура, която подчертава значението на почтеността и етичното поведение чрез устна комуникация и чрез примера на ръководството.

Възможно е някои предприятия да са доминирани от едно лице, което може да разполага с голяма свобода на действие. Действията и нагласите на това лице могат да имат всеобхватен ефект върху културата на предприятието, което от своя страна да има всеобхватен ефект върху контролната среда. Доминирането на ръководството от едно лице в ПМСП обикновено не означава само по себе си, че ръководството не е проявило и комуникирало подходяща нагласа по отношение на вътрешния контрол и процеса на финансово отчитане. В някои предприятия необходимостта от разрешение от ръководството може да компенсира иначе недостатъчните контроли и да намали риска от измами от страна на служителите. Въпреки това доминирането на ръководството от едно лице може да бъде потенциален недостатък на контрола, тъй като съществува възможност за пренебрегване и заобикаляне на контрола от страна на ръководството.

Разбиране за процеса на предприятието по изготвяне на неговите финансови отчети

6.3.8. По отношение на значими класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, одиторът следва да получи разбиране за процеса на предприятието по изготвяне на неговите финансови отчети, включително:

- (а) счетоводни записи и други документи, които потвърждават класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания във финансовия отчет;
- (б) как се иницират сделките и операциите и как информацията за тях се записва, обработва, коригира при необходимост, прехвърля в главната книга и отчита във финансовия отчет;
- (в) как се идентифицира, обработва и оповестява информация за събития и условия, различни от сделки и операции; и
- (г) ресурсите на предприятието, включително ИТ средата, свързани подточки (а) до (в) по-горе.

Въпросите, които одиторът може да разгледа при получаването на разбиране за процеса на предприятието по изготвяне на неговите финансови отчети във връзка със значими класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания включват начина, по който:

- се обработват данните или информацията, отнасящи се до сделки и операции, други събития и условия;
- се поддържа целостта на тези данни или информация; и
- се използват информационните процеси, персонала и други ресурси.

Разбирането на одитора може да бъде придобито по различни начини, като е възможно да включва:

- запитвания към съответния персонал относно процедурите, използвани за инициране, регистриране, обработка и отчитане на сделките и операциите или относно процеса по финансово отчитане на предприятието;
- фактическа проверка на наръчници за политики или процеси или друга документация за процеса по изготвяне на финансовите отчети на предприятието;
- наблюдение на изпълнението на политиките или процедурите от страна на персонала на предприятието; или
- подбор на сделки и операции и проследяването им през приложимия процес за изготвяне на финансовите отчети (т.е., изпълнение на документално обхождане/проследяващ тест).

ПМСП с пряко участие на ръководството може да не се нуждае от обширно описание на счетоводните процедури, сложни счетоводни регистри или писмени политики.

Автоматизирани инструменти и техники

Одиторът може също така да използва АИТ, за да получи пряк достъп до базите данни в информационната система на предприятието, в които се съхраняват счетоводните записи на сделките и операциите, или да ги изтегли в цифров вид. Прилагайки АИТ към тази информация, одиторът може да потвърди полученото разбиране за начина, по който

сделките и операциите преминават през информационната система, като проследи счетоводните записи в регистрите или други цифрови записи, свързани с конкретна сделка или операция или цяла популация от сделки или операции, от инициирането им в счетоводните записи до регистрирането им в главната книга. Анализът на пълни или големи съвкупности от сделки и операции може също така да доведе до идентифициране на отклонения от обичайните или очакваните процедури за обработка на тези сделки или операции, което може да доведе до идентифициране на рискове от съществени неправилни отчитания.

6.3.9. По отношение на приблизителни счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания за значими класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, одиторът следва да получи разбиране за начина, по който ръководството:

- (а) идентифицира, избира и прилага уместни методи, предположения и данни, които да са подходящи в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане, включително идентифициране на съществените предположения;
- (б) разбира степента на несигурност на приблизителното оценяване и адресира тази несигурност, включително избора на точкова приблизителна оценка и свързаните с нея оповестявания за включване във финансовия отчет; и
- (в) извършва преглед на резултата или резултатите от предишни приблизителни счетоводни оценки и отговаря на резултатите от този преглед.

6.3.10. Одиторът следва да оцени дали процесът на предприятието по изготвяне на неговите финансови отчети, включително по отношение на приблизителните счетоводни оценки, подкрепя по подходящ начин изготвянето на финансови отчети в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.

Разбиране за услугите, предоставяни от обслужваща организация

6.3.11. Ако предприятието използва услуги, предоставяни от обслужваща организация и тези услуги имат отношение към процеса на предприятието по изготвяне на неговите финансови отчети, разбирането на одитора в съответствие с параграф 6.3.8. следва да включва:

- (а) естеството на услугите, предоставяни от обслужващата организация, и значението на тези услуги за предприятието, включително въздействието им върху системата за вътрешен контрол на предприятието-потребител;
- (б) естеството и съществеността на обработените сделки и операции, на сметките или процесите на финансово отчитане, засегнати от обслужващата организация;
- (в) степента на взаимодействие между дейностите на обслужващата организация и тези на предприятието-потребител; и
- (г) съответните договорни условия за дейностите, осъществявани от обслужващата организация.

Разбирането на одитора следва да е достатъчно, за да осигури подходяща база за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания.

ПМСП често може да използват външни счетоводни услуги, вариращи от обработката на определени сделки или операции (например, обработка на заплати и плащане на данъци върху заплатите) и поддържането на счетоводните им документи до изготвянето на финансовите отчети на ПМСП. Използването на такава обслужваща организация за изготвянето на финансовите отчети не освобождава ръководството на по-малко сложното предприятие и когато е уместно, лицата, натоварени с общо управление, от техните отговорности за финансовия отчет.

Услугите на обслужваща организация са от значение за процеса по изготвяне на финансовите отчети на предприятието, когато тези услуги и контролите върху тях са част от или засягат процеса, описан в параграф 6.3.8.

Разбирането на одитора спомага за информиране на одитора относно естеството и значението на услугите, предоставяни от обслужващата организация, и тяхното въздействие върху системата за вътрешен контрол на предприятието-потребител, което оказва влияние върху естеството и обхвата на работата, която одиторът трябва да извърши по отношение на услугите, предоставяни от обслужващата организация. Значимостта на контролите на

обслужващата организация в сравнение с тези на предприятието зависи от степента на взаимодействие между дейностите на обслужващата организация и тези на предприятието. Например, обслужващата организация може да обработва и осчетоводява сделки или операции, които независимо от това се изисква да бъдат одобрени от предприятието, или обратно, предприятието може да разчита такива контроли да бъдат осъществени в обслужващата организация.

Обслужващата организация може да е ангажирала одитор на обслужващата организация, който да предостави доклад за описанието и проектирането (доклад тип 1) или за описанието, проектирането и оперативната ефективност (доклад тип 2) на контролите в обслужващата организация. Такива доклади могат да предоставят информация на одитора при получаване на разбиране за системата за вътрешен контрол на предприятието-потребител. Настоящият стандарт обаче не е замислен и поради това не включва изисквания, които да се отнасят до използването от одитора на такива доклади като одиторско доказателство за проектирането, внедряването или оперативната ефективност на контролите в обслужващата организация.

Разбиране за контролните дейности на предприятието

6.3.12. Одиторът следва да получи разбиране за контролните дейности на предприятието, като идентифицира контролите, които адресират рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност, съгласно изложеното по-долу. За всеки контрол, идентифициран в подточки (а)–(д) по-долу одиторът следва да изпълни процедури, освен проучващите запитвания, за да оцени дали контролът е разработен ефективно и е бил внедрен:

- (а) контроли, които адресират рискове, определени като съществени рискове;
- (б) контроли над счетоводните записи, включително счетоводни записи за документиране на еднократни, необичайни сделки и операции или корекции;
- (в) контроли, ако има такива, за които одиторът планира да тества оперативната ефективност при определяне естеството, времето на изпълнение и обхвата на тестването по същество, включително тези контроли, които адресират рискове, по отношение на които процедурите по същество сами по себе си не осигуряват достатъчни и уместни одиторски доказателства; и
- (г) контроли, ако има такива, отнасящи се до съществени сделки и операции и споразумения със свързани лица, както и съществени сделки и операции и споразумения извън обичайния ход на стопанската дейност;
- (д) контроли, ако има такива, в подточки (а) до (г) в предприятието-потребител, отнасящи се до услугите, предоставяни от обслужваща организация, включително такива, които се прилагат по отношение на сделките и операциите, обработвани от обслужващата организация.

Изискваното от одитора разбиране за контролните дейности на предприятието включва идентифициране на конкретни контроли, както е уместно при обстоятелствата на предприятието, и оценка на тяхното проектиране и определяне дали контролите са били внедрени. Оценката на проектирането и внедряването на контролите включва оценка на това дали контролът е проектиран ефективно, за да адресира риска от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност, или дали е проектиран ефективно, за да подпомогне функционирането на други контроли, както и определяне дали контролът е бил внедрен.

Това подпомага разбирането на одитора за подхода на ръководството за адресиране на определени рискове и следователно осигурява база за разработване и изпълнение на допълнителни одиторски процедури, отговарящи на тези рискове, дори когато одиторът не планира да тества оперативната ефективност на идентифицираните контроли.

Счетоводни записи

Очаква се контролите върху счетоводните записвания да бъдат идентифицирани при всички одити, тъй като начинът, по който предприятието включва информацията от обработката на сделките и операциите в главната книга, обикновено включва използването на счетоводни записвания, независимо дали са стандартни или нестандартни,

автоматизирани или неавтоматизирани. Степента на идентифициране на други контроли може да варира в зависимост от естеството на предприятието и планирания от одитора подход към допълнителните одиторски процедури. Например, възможно е информационната система на предприятието да не е сложна и одиторът да не възнамерява да тества оперативната ефективност на контролите. Освен това одиторът може да не е идентифицирал съществени рискове или други рискове от съществени неправилни отчитания, за които е необходимо одиторът да оцени проектирането на контролите и да определи дали те са били внедрени. При такъв одит одиторът може да определи, че не са идентифицирани контроли, различни от контролите на предприятието върху счетоводните записи.

Свързани лица

Контролите в ПМСП вероятно са по-малко формални и такива предприятия може да нямат документирани процеси за разглеждане на взаимоотношенията и сделките със свързани лица. Собственикът-управител може да смекчи някои от рисковете, произтичащи от сделки със свързани лица, или потенциално да увеличи тези рискове чрез активно участие във всички основни аспекти на сделките. При такива предприятия одиторът може да получи разбиране за взаимоотношенията и сделките със свързани лица, както и за контролите, които може да съществуват върху тях, чрез запитване до ръководството, съчетано с други процедури, като например наблюдение на дейностите на ръководството по надзора и прегледа и фактическа проверка на съответно наличната документация.

6.3.13. По отношение на контролите, идентифицирани в параграф 6.3.12. одиторът следва:

- (а) да идентифицира ИТ приложенията и други аспекти на ИТ средата, които са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ, и да идентифицира какви са тези рискове;
- (б) да идентифицира общите ИТ контроли на предприятието, които отговарят на така идентифицираните рискове; и
- (в) чрез изпълнение на процедури в допълнение към проучващите запитвания, да оцени дали идентифицираните общи ИТ контроли са проектирани ефективно и са били внедрени.

Разбирането на одитора за процеса по изготвяне на финансовите отчети на предприятието (което може да се осъществи чрез изпълнение на процедури за документално обхождане/проследяващи тестове) включва ИТ средата, имаща отношение към потоците от сделки и операции и обработката на информация. Това е така, защото използването от предприятието на ИТ приложения или други аспекти на ИТ средата може да породри рискове, произтичащи от използването на ИТ (т.е. податливост на контролите за обработка на информация на неефективно проектиране или функциониране или рискове за целостта на информацията).

Степента на разбиране от страна на одитора на процесите на ИТ, включително степента, в която предприятието разполага с въведени в действие общи ИТ контроли, ще варира в зависимост от естеството и обстоятелствата на предприятието и неговата ИТ среда, както и въз основа на естеството и обхвата на контролите, идентифицирани от одитора. Броят на ИТ приложенията, които са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ, също ще варира в зависимост от тези фактори. Общите ИТ контроли подпомагат непрекъснатото правилно функциониране на ИТ средата, включително непрекъснатото ефективно функциониране на контролите върху обработката на информацията и целостта на информацията.

Недостатъци в системата на предприятието за вътрешен контрол

6.3.14. Одиторът следва да определи дали са идентифицирани един или повече недостатъци в системата за вътрешен контрол на предприятието и ако това е така, дали поотделно или в комбинация те представляват съществени недостатъци.

При получаване на разбиране относно системата на предприятието за вътрешен контрол одиторът може да реши, че някои от политиките или процедурите на предприятието не са подходящи за естеството и обстоятелствата на предприятието. Такова решение може да е индикация, която да подпомогне одитора при идентифициране на недостатъци във вътрешния контрол. Ако одиторът е идентифицирал един или повече недостатъци одиторът може

да разгледа ефекта от тези недостатъци върху идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания и върху разработването на допълнителни одиторски процедури.

Одиторът използва професионална преценка при определяне дали даден недостатък представлява съществен недостатък във вътрешния контрол.

6.4. Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания

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

6.4.1. Одиторът следва да идентифицира и оцени рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама или грешка, на ниво:

- (а) финансов отчет. При това одиторът следва да определи дали тези рискове засягат рискове на ниво твърдение за вярност и да разгледа естеството и обхвата на всеобхватния ефект на идентифицираните рискове върху финансовия отчет; и
- (б) твърдение за вярност за класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания. При това одиторът следва:
 - (i) да определи уместните твърдения за вярност и свързаните с тях значими класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания; и
 - (ii) да оцени вътрешноприсъщия риск по отношение на идентифицираните рискове от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност, като оцени вероятността и величината на неправилното отчитане.

Рискове на ниво финансов отчет

Рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет означават рискове, които се отнасят всеобхватно до финансовия отчет като цяло и потенциално засягат много твърдения за вярност. Рисковете от такова естество не са задължително рискове, отнасящи се до конкретни твърдения за вярност на ниво класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания (например, риск от пренебрегване и заобикаляне на контролите от ръководството).

Рискове на ниво твърдение за вярност

При идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания одиторът използва твърдения за вярност, за да разгледа различните видове потенциални неправилни отчитания, които биха могли да възникнат. Приложение 5 излага твърдения за вярност, които могат да бъдат използвани от одитора при разглеждане на различните видове неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност..

Твърдение за вярност относно клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване е уместно твърдение за вярност, когато то има идентифициран риск от съществено неправилно отчитане. Определянето дали дадено твърдение за вярност е уместно твърдение се прави преди да бъдат взети под внимание всякакви свързани с него контроли (т.е., вътрешноприсъщия риск) и се базира на разглеждането от страна на одитора на неправилни отчитания, за които има разумна възможност както да възникнат (т.е., вероятност), така и да са съществени в случай че възникнат (т.е., величина). Значими класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания са тези, за които има едно или повече уместни твърдения за вярност. Определянето на уместните твърдения за вярност и значимите класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания предоставя база за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания.

Оценяване на вътрешноприсъщия риск

Оцененият вътрешноприсъщ риск за конкретен риск от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност представлява преценка в рамките на диапазон, от по-ниска към по-висока, по спектъра на вътрешноприсъщия риск.

При оценяване на вътрешноприсъщия риск, одиторът използва професионална преценка при определяне на значението на комбинацията от вероятността и величината на неправилното отчитане по спектъра на вътрешноприсъщия риск. Преценката относно това къде в границите на диапазона е оценен вътрешноприсъщият риск може да варира в зависимост от естеството, големината и обстоятелствата на предприятието и взема под внимание оценената вероятност и величина на неправилното отчитане.

При преценката на вероятността от неправилно отчитане, одиторът разглежда възможността за възникване на неправилното отчитане. При преценката на величината на неправилното отчитане, одиторът разглежда качествените и количествените аспекти на евентуалното неправилно отчитане (т.е., неправилни отчитания в твърдения за вярност относно класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания биха могли да бъдат преценени като съществени поради тяхното естество, размер и обстоятелства).

При оценяването на вътрешноприсъщия риск, факторите, свързани с изготвянето на информацията, изисквана от приложимата рамка за финансово отчитане, които оказват влияние върху податливостта на твърденията за вярност на неправилно отчитане, може да включват:

- сложност;
- субективност;
- промяна;
- несигурност (по отношение на приблизителните счетоводни оценки това е несигурността на приблизителното оценяване); или
- податливост на неправилно отчитане, дължаща се на предубеденост на ръководството или други фактори за риск от измама, доколкото те засягат вътрешноприсъщия риск.

Наличието на тези фактори може да породви по-висок вътрешноприсъщ риск и да е индикация, че е възможно МОС за ПМСП да не е подходящ за конкретния одит.

Когато рисковете от съществени неправилни отчитания се отнасят по-всеобхватно до финансовия отчет като цяло и потенциално засягат множество твърдения за вярност, рисковете от съществени неправилни отчитания се оценяват на ниво финансов отчет. При оценяване на риска на ниво твърдение за вярност, одиторът преценява степенята, в която рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет оказват влияние върху оценката на вътрешноприсъщите рискове за рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност.

При идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, от значение са и резултатите от обсъждането в екипа по ангажимента и проучващите запитвания, отнасящи се до случаи на измама и до принципа-предположение за действащо предприятие.

Съображения, специфични за предприятията в публичния сектор

При използването на професионална преценка във връзка с оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, одиторите в публичния сектор може да вземат под внимание сложността на нормативните разпоредби и указания и рисковете от неспазване изискванията на компетентните органи.

- 6.4.2. При идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, одиторът следва, на базата на предположението, че при признаване на приходи съществуват рискове от измама, да оцени кои видове приходи, сделки за приходи или твърдения за вярност поражда такива рискове.

Когато идентифицира и оценява рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, одиторът може да вземе предвид дали при изпълнението на аналитичните процедури, включително такива, свързани със сметки за приходи, са били идентифицирани необичайни или неочаквани взаимоотношения.

Презумпцията, че съществуват рискове от измама при признаването на приходите, може да бъде оборена. Например, въз основа на получените одиторски доказателства одиторът може да заключи, че не съществува риск от съществено неправилно отчитане, дължащо се на измама, свързано с признаването на приходите, в случай че има един-единствен вид проста приходна операция, например приходи от отдаване под наем на един-единствен имот.

6.4.3. При идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, свързани с приблизителни счетоводни оценки и съответното оповестяване на ниво твърдение за вярност, одиторът следва да вземе под внимание степента, в която приблизителната счетоводна оценка е изложена на несигурност на приблизителното оценяване и степента, в която представеното по-долу е засегнато от сложност, субективност, промяна или предубеденост на ръководството:

- (а) изборът и прилагането на метод и използването на предположения и данни; и
- (б) изборът на точкова приблизителна оценка на ръководството и свързаните с това оповестявания.

Съществени рискове

6.4.4. Одиторът следва да определи дали някои от оценените рискове от съществени неправилни отчитания представляват, според професионалната преценка на одитора, съществен риск.

Определянето на това кои от оценените рискове от съществени неправилни отчитания са в близост до горната граница на спектъра на вътрешноприсъщия риск и следователно са съществени рискове, е въпрос на професионална преценка, освен ако рискът е от вида, определен да се третира като съществен риск, както е посочено в параграф 6.4.6. Позиционирането в близост до горната граница на спектъра на вътрешноприсъщия риск ще се различава при отделните предприятия и не е задължително да бъде еднакво за дадено предприятие през различните периоди. То може да зависи от естеството и обстоятелствата на предприятието, за което се оценява рискът.

6.4.5. Одиторът следва да определи дали оценените рискове, отнасящи се до взаимоотношения и сделки със свързани лица, и оценените рискове, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки, са съществени рискове.

6.4.6. Одиторът следва да третира следните рискове като съществени:

- (а) риск от съществено неправилно отчитане в резултат на пренебрегване и заобикаляне на контролите от страна на ръководството;
- (б) други рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, включително рисковете, които одиторът е идентифицирал в съответствие с параграф 6.4.2; или
- (в) идентифицирани значими сделки и операции със свързани лица извън обичайния ход на стопанската дейност.

Независимо че нивото на риска от пренебрегване и заобикаляне на контролите от страна на ръководството варира при отделните предприятия, този риск съществува при всички предприятия. Поради непредсказуемия начин, по който може да се осъществи пренебрегването и заобикалянето на контролите, това е риск от съществено неправилно отчитане в резултат на измама и следователно представлява съществен риск.

Оценяване на риска на контрола

6.4.7. Одиторът следва да оцени риска на контрола, ако:

- (а) одиторът е определил, че процедурите по същество сами по себе си не могат да осигурят достатъчни и уместни одиторски доказателства по отношение на който и да е от рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност; или

(б) одиторът планира на друго основание да тества оперативната ефективност на контролите.

В останалите случаи оцененият риск от съществено неправилно отчитане съвпада с оценката на вътрешноприсъщия риск.

Плановите на одитора за тестване на оперативната ефективност на контролите се основават на очакването, че контролите функционират ефективно и това ще формира базата за оценката на одитора на риска на контрола.

Първоначалните очаквания за оперативната ефективност на контролите се базират на оценката на одитора на проектирането и определянето на внедряването на контролите, посочени в параграфи 6.3.12. и 6.3.13. (б). След като одиторът е тествал оперативната ефективност на контролите в съответствие с Част 7, одиторът ще може да потвърди първоначалното очакване относно оперативната ефективност на контролите. Ако контролите не функционират ефективно според очакванията, одиторът ще трябва да преразгледа оценката на риска на контрола.

Оценката на риска на контрола от страна на одитора може да бъде извършена по различни начини в зависимост от предпочитаните одиторски техники или методологии и може да бъде изразена по различни начини. Оценката на риска на контрола може да бъде изразена с помощта на качествени категории (например, рискът на контрола да бъде оценен като максимален, умерен, минимален) или съотнесена към очакванията на одитора за това колко ефективен е контролът или съответно контролите при адресиране на идентифицирания риск, т.е. планираното разчитане на ефективното функциониране на контролите. Например, ако рискът на контрола е оценен като максимален, одиторът не предвижда да разчита на ефективното функциониране на контролите. Ако рискът на контрола е оценен като по-малък от максималния, одиторът предвижда да разчита на ефективното функциониране на контролите.

Когато рутинни бизнес операции са обект на високоавтоматизирана обработка с малка или никаква ръчна намеса, може да не е възможно да се изпълнят само процедури по същество във връзка с риска. Такъв може да бъде случаят при обстоятелства, при които значителна част от информацията на предприятието се иницира, записва, обработва или отчита единствено в електронна форма. При такива случаи:

- *достатъчността и уместността на одиторските доказателства обикновено зависят от ефективността на контролите над точността и пълнотата на информацията;*
- *потенциалът за неправомерно инициране или промяна на информация, които да не могат да бъдат открити, може да бъде по-голям, ако подходящите контроли не функционират ефективно.*

Оценяване на процедурите за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания и преразглеждане на оценката на риска

6.4.8. Одиторът следва да оцени дали одиторските доказателства, получени от процедурите за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, предоставят подходяща база за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания. Ако това не е така, одиторът следва да изпълни допълнителни процедури до получаването на одиторски доказателства, които осигуряват такава база. При идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, одиторът следва да вземе под внимание всички одиторски доказателства, получени от процедурите за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, независимо дали те потвърждават или противоречат на твърденията за вярност на ръководството.

6.4.9. Оценката на одитора за рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност може да се промени в хода на одита с получаването на допълнителни доказателства. При обстоятелства, при които одиторът получава одиторски доказателства от изпълнението на допълнителни одиторски процедури или ако е получена нова информация, която не съответства на одиторските доказателства, на които одиторът първоначално е базирал оценката си, одиторът следва да преразгледа оценката и съответно да модифицира допълнително планираните одиторски процедури.

- 6.4.10. Одиторът следва да запази повишено внимание през целия одит за одиторски доказателства за събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие.

Ако събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, бъдат идентифицирани, след като одиторът е оценил рисковете, може да е необходимо оценката на одитора за рисковете от съществени неправилни отчитания да бъде преразгледана.

6.5. Оценяване на уместността на използването на МОС за ПМСП

- 6.5.1. Въз основа на процедурите, изпълнени за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да оцени дали МОС за ПМСП продължава да бъде подходящ за естеството и обстоятелствата на одитираното предприятие.

Първоначалното решение на одитора да използва МОС за ПМСП може да се промени при получаване на нова информация или допълнителни одиторски доказателства при изпълнението на процедурите за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания. При обстоятелства, при които са получени одиторски доказателства или нова информация, които са в противоречие с първоначалното решение на одитора за използване на МОС за ПМСП, може да се наложи одиторът да промени това първоначално решение за използване на МОС за ПМСП и да премине към използване на МОС или други приложими стандарти съобразно това, което е уместно.

6.6. Специфични изисквания за комуникация

- 6.6.1. Одиторът следва да комуникира с ръководството и когато е уместно, с лицата, натоварени с общо управление, съществените рискове, идентифицирани от одитора.

6.7. Специфични изисквания за документиране

В допълнение към общите изисквания за документиране в Част 2.4, които се прилагат през целия одиторски ангажимент, по-долу са описани специфични въпроси, имащи отношение към настоящата част, които трябва да бъдат документирани.

Формата и обхватът на документацията за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания може да са прости и сравнително кратки и се влияят от:

- *естеството, размера и сложността на предприятието и неговата система за вътрешен контрол;*
- *наличието на информация от предприятието;*
- *одиторската методология и технологиите, използвани в хода на одита;*

Не е необходимо да се документира цялото разбиране на одитора за предприятието и свързаните с него въпроси, а по-скоро да се приложат принципите в Част 2.4 и въпросите, отбелязани по-долу.

- 6.7.1. Одиторът следва да включи следното в одиторската документация:

- (а) Ключови елементи на разбирането, получено по отношение на всеки от аспектите на предприятието и неговата среда, приложимата рамка за финансово отчитане, системата за вътрешен контрол на предприятието и процедурите, изпълнени за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания;
- (б) Имената на идентифицираните свързани лица (включително промените спрямо предходния период) и естеството на взаимоотношенията със свързаните лица;
- (в) Идентифицираните и оценени рискове от съществени неправилни отчитания, включително рискове, дължащи се на измама, на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност, включително съществени рискове и рискове,

за които процедурите по същество сами по себе си не могат да осигурят достатъчни и уместни одиторски доказателства, както и обосновката на направените съществени преценки;

- (г) Ако е приложимо, причините за заключението, че не съществува риск от съществени неправилни отчитания поради измама, свързани с признаването на приходите;
- (д) Контролите, посочени в параграфи 6.3.12. и 6.3.13, и оценката дали контролът е проектиран ефективно и определянето дали контролът е бил внедрен; и
- (е) По отношение на приблизителните счетоводни оценки - ключови елементи от разбирането на одитора за приблизителните счетоводни оценки, включително контролите, когато е уместно, връзката на оценените рискове от съществени неправилни отчитания с допълнителните процедури на одитора, както и всички индикации за предубеденост на ръководството и как са били адресирани.

6.7.2. Одиторът следва да документира базата за оценката дали МОС за ПМСП продължава да бъде подходящ за естеството и обстоятелствата на одитираното предприятие.

7. Отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания

Съдържание на настоящата част

Част 7 съдържа теми, отнасящи се до:

- разработването и прилагането на цялостни отговори на оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет;
- разработването и прилагането на отговори на оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност (т.е., разработване и изпълнение на допълнителни одиторски процедури). Допълнителните процедури включват процедури по същество (тестове на детайлите и аналитични процедури по същество) и тестове на контролите (ако е целесъобразно) и са разгледани в настоящата част; и
- процедури по отношение на специфични теми при отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания.

Обхват на настоящата част

Настоящата част излага специфичните изисквания за получаване на одиторски доказателства посредством отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания. Част 2 също излага общите изисквания по отношение на одиторските доказателства. При спазване на изискванията на настоящата част одиторът може да сметне за полезно да се съобрази със следните раздели, които излагат уместни въпроси относно:

- измама – виж Част 1.5.
- закони и нормативни разпоредби – виж Част 1.6.
- свързани лица – виж Част 1.7.
- информация, която да бъде използвана като одиторско доказателство – виж Част 2.3.

7.1. Цели

7.1.1. Целите на одитора са:

- да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно оценените рискове от съществени неправилни отчитания посредством разработване и прилагане на отговори на тези рискове;
- да отговори по подходящ начин на рисковете от съществени неправилни отчитания, произтичащи от измами или подозрения за измами;
- да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно използването от страна на ръководството на предположението за действащо предприятие и свързаните с това оповестявания; и
- да отговори по подходящ начин на идентифицирано или подозирано неспазване на изискванията на закон или нормативна разпоредба, което е било идентифицирано по време на одита.

7.2. **Одиторски процедури в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет**

7.2.1. Одиторът следва да разработи и приложи цялостни отговори, за да адресира оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет, независимо дали те се дължат на измама или грешка.

Цялостните отговори на одитора на ниво финансов отчет, например, да се извършат общи промени в естеството, времето на изпълнение или обхвата на одиторски процедури или корекции в насочените ресурси или да се използват експерти, се базират на тези рискове, които се отнасят всеобхватно до финансовия отчет като цяло. Те могат да

включват например, рискове, произтичащи от отрасли, регулаторни или други външни фактори или въпроси, свързани най-общо с базата за счетоводно отчитане или счетоводните политики на предприятието.

По-специално, цялостните отговори на одитора се влияят и от разбирането на одитора за контролната среда. Контролната среда осигурява цялостна основа за функционирането на другите аспекти на системата за вътрешен контрол на предприятието. Въпреки че контролната среда не предотвратява пряко, нито открива и коригира неправилните отчитания, тя може да окаже влияние върху ефективността на другите контроли в системата за вътрешен контрол. Следователно ефективната контролна среда може да позволи на одитора да има по-голямо доверие във вътрешния контрол и надеждността на одиторските доказателства, генерирани вътрешно в предприятието.

От друга страна недостатъците, които са идентифицирани в контролната среда при получаването на разбиране за системата за вътрешен контрол на предприятието имат обратен ефект и могат да доведат до необходимост от по-обстойни одиторски доказателства от процедури по същество. Слабата контролна среда оказва влияние и върху работата, която може да бъде извършена към междинен период.

7.2.2. При определяне на цялостните отговори за адресиране на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, на ниво финансов отчет, одиторът следва:

- (а) да оцени дали изборът и прилагането на счетоводни политики от страна на предприятието, особено на тези, свързани със субективни оценки, може да сочат за финансово отчитане с цел измама, произтичащо от опитите на ръководството да манипулира печалбата; и
- (б) да включи елемент на непредсказуемост при избора на естеството, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури.

Включването на елемент на непредсказуемост може да бъде постигнато примерно чрез:

- изпълнение на процедури по същество по отношение на избрани салда по сметки и твърдения за вярност, които иначе не се подлагат на тестване поради тяхното ниво на същественост или риск.
- коригиране на времето на изпълнение на одиторските процедури от това, което иначе се очаква.
- използване на различни методи за формиране на извадки.
- изпълнение на одиторски процедури в различни местоположения или в местоположения без предварително известие.

Съображения, когато има членове на екипа по ангажимента, различни от съдружника, отговорен за ангажимента

7.2.3. При определянето на цялостните отговори за адресиране на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, на ниво финансов отчет, одиторът следва да назначи и осъществи надзор над персонала, като взема предвид знанията, уменията и способностите на лицата, на които ще бъдат възложени съществени отговорности по ангажимента, и оценката на одитора на рисковете по отношение на ангажимента от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама.

7.3. Одиторски процедури в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност

7.3.1. Одиторът следва да разработи и изпълни допълнителни одиторски процедури, чието естество, време на изпълнение и обхват се базират и са в отговор на оценените рискове, независимо дали дължащи се на измама или грешка, на ниво твърдение за вярност.

Допълнителните одиторски процедури се състоят от тестове на контролите и процедури по същество. Одиторът може да избере да извърши тестове на контролите или те могат да се изискват при специфични обстоятелства (виж параграф 7.3.2. (г). Процедурите по същество включват тестове на детайлите и аналитични процедури по същество.

Допълнителните одиторски процедури са в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност и предоставят ясна връзка между допълнителните процедури на одитора и оценката на риска. Ако оценените рискове от съществени неправилни отчитания се дължат на рискове от измама на ниво твърдение за вярност, естеството, времето на изпълнение и обхватът на одиторските процедури може да трябва да бъдат променени, за да се получат одиторски доказателства, които да са по-уместни и надеждни или за да се получи допълнителна потвърждаваща информация.

Не е необходимо одиторът да разработва и изпълнява допълнителни одиторски процедури, когато оценката на риска от съществени неправилни отчитания е под приемливо ниското ниво. Съгласно изискването обаче от параграф 7.3.14, независимо от оценения риск, одиторът следва да изпълни процедури по същество по отношение на всеки съществен клас сделки и операции, салдо по сметки и оповестяване.

7.3.2. При разработване на допълнителните одиторски процедури одиторът следва:

- (а) да вземе под внимание причините за оценката, дадена на риска от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност за всеки значим клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване, включително:
 - (i) вероятността и величината на неправилното отчитане поради характеристиките на значимия клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване (т.е., вътрешноприсъщия риск); и
 - (ii) дали оценката на риска взема предвид контролите, които адресират риска от съществени неправилни отчитания (т.е., риска на контрола), изисквайки по този начин одиторът да получи одиторски доказателства, за да определи дали контролите функционират ефективно (дали одиторът планира да тества оперативната ефективност на контролите при определяне на естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите по същество);
- (б) да получи толкова по-убедителни одиторски доказателства, колкото по-висока е оценката на риска от страна на одитора;
- (в) при разработване и изпълнение на тестовите на контролите, да получи толкова по-убедителни одиторски доказателства, в колкото по-голяма степен одиторът ще разчита на оперативната ефективност на контролите; и
- (г) ако одиторът възнамерява да тества оперативната ефективност на контролите или когато процедурите по същество, сами по себе си, не могат да осигурят достатъчни и уместни одиторски доказателства на ниво твърдение за вярност, да разработи и изпълни тестове на контролите, за да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно оперативната ефективност на тези контроли.

При някои одити одиторът може да не е в състояние да идентифицира много контроли или обхватът на документацията, изготвена от предприятието, за тяхното съществуване или функциониране, може да е ограничен. В такива случаи за одитора може да е по-ефективно да извърши допълнителни одиторски процедури, които са предимно процедури по същество.

Когато получава по-убедителни одиторски доказателства поради по-висока оценка на риска, одиторът може да увеличи количеството на доказателствата или да получи доказателства, които са по-уместни или надеждни, например като постави по-голям акцент върху получаването на доказателства от трети страни или като получи потвърждаващи доказателства от редица независими източници.

Съображения, специфични за предприятията от публичния сектор

При одита на предприятия от публичния сектор мандатът за одит и всички други специални одиторски изисквания могат да повлияят на преценката на одитора за естеството, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури.

7.3.3. При разработване на тестове на контролите и тестове на детайлите одиторът следва да определи средствата за избор на обекти за тестване, които да са ефективни с оглед изпълнение на целта на одиторската процедура.

При избора на обекти за тестване от одитора се изисква, съгласно параграф 2.3.1, да определи уместността и надеждността на информацията, която ще бъде използвана като одиторско доказателство; другият аспект на ефективността (достатъчността) е важно съображение при избора на обекти за тестване. Средствата, с които разполага одиторът за избор на обекти за тестване, са избор на всички обекти (100% проверка), избор на конкретни обекти и одиторска извадка.

Тестове на контролите

- 7.3.4. При разработване и извършване на тестовете на контролите одиторът следва да изпълни одиторски процедури в комбинация с проучващи запитвания, за да получи одиторски доказателства относно оперативната ефективност на контролите, включително:
- (а) как са били прилагани контролите в подходящите моменти през периода;
 - (б) последователността, с която са били прилагани; и
 - (в) от кого и посредством какви средства са били приложени.
- 7.3.5. Одиторът следва да определи дали контролите, които трябва да бъдат тествани, зависят от други контроли (непреки контроли), и ако това е така, да прецени дали е необходимо да получи доказателства относно ефективното функциониране на непреките контроли.
- 7.3.6. Одиторът следва да тества контролите за периода от време или през целия период, за който възнамерява да разчита на тези контроли, за да осигури подходяща база за разчитане от страна на одитора.
- 7.3.7. Ако одиторът получи одиторски доказателства за оперативната ефективност на контролите през междинен период, той следва да получи допълнителни одиторски доказателства за всички последващи съществени промени и да определи допълнителните одиторски доказателства, които трябва да бъдат получени за оставащия период.
- 7.3.8. Ако одиторът възнамерява да използва одиторски доказателства относно оперативната ефективност на контролите, получени през предходни периоди, одиторът следва:
- (а) да вземе под внимание:
 - (i) ефективността на системата за вътрешен контрол;
 - (ii) рисковете, произтичащи от характеристиките на контрола (например, неавтоматизиран или автоматизиран);
 - (iii) ефективността на общите ИТ контроли;
 - (iv) ефективността на контрола и неговото прилагане от предприятието;
 - (v) дали липсата на промяна в определен контрол представлява риск поради променящи се обстоятелства; и
 - (vi) риска от съществено неправилно отчитане и планираната степен на разчитане на контрола; и
 - (б) да установи, че доказателствата продължават да са уместни чрез получаване на одиторски доказателства относно това дали са настъпили съществени промени в тези контроли след предходния одит. Ако са настъпили съществени промени, одиторът следва да тества контрола през текущия период, а в противен случай - поне веднъж на всеки трети одит.
- 7.3.9. Ако одиторът възнамерява да разчита на контрол, който е контрол над съществен риск, одиторът следва да тества контрола в текущия период.
- 7.3.10. Когато оценява оперативната ефективност на контролите, на които одиторът възнамерява да разчита, одиторът следва да оцени дали неправилните отчитания, които са били разкрити от процедурите по същество сочат, че контролите не функционират ефективно. Отсъствието, обаче, на неправилни отчитания, разкрити от процедурите по същество, не

осигурява одиторски доказателства, че контролите, отнасящи се до твърдението за вярност, което се тества, са ефективни.

7.3.11. Ако бъдат открити отклонения от контролите, на които одиторът възнамерява да разчита, той следва да отправи конкретни запитвания, за да разбере тези въпроси и техните потенциални последствия и да определи дали:

- (а) тестовите на контролите осигуряват подходяща база за разчитане на контролите;
- (б) са необходими допълнителни тестове на контролите; или
- (в) рисковете от съществени неправилни отчитания трябва да бъдат адресирани с помощта на процедури по същество.

Процедури по същество

7.3.12. Процедурите по същество на одитора следва да включат процедури по същество, които са конкретно в отговор на съществените рискове. Когато отговорът на съществен риск се състои само от процедури по същество, тези процедури следва да включват тестове на детайлите.

7.3.13. Процедурите по същество на одитора следва да включат одиторски процедури, свързани с приключването на финансовия отчет, включително:

- (а) съгласуване или равняване на информацията във финансовия отчет със стоящите в основата счетоводни документи, включително съгласуване или равняване на информацията в оповестяванията, независимо дали тази информация е получена от или извън главната книга и аналитичните счетоводни сметки; и
- (б) проверка на съществените счетоводни записвания и други корекции, направени в хода на изготвянето на финансовия отчет.

7.3.14. Независимо от оценените рискове, процедури по същество следва да бъдат изпълнени за всеки съществен клас сделки и операции, салдо по сметка и оповестяване.

Параграф 7.3.1 изисква одиторът да разработи и изпълни допълнителни одиторски процедури, чието естество, време и обхват се базират и са в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност. Поради това процедурите по същество може вече да са били изпълнени за значими класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания.

Не се изисква да бъдат тествани всички твърдения в рамките на даден съществен клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване. При разработването на процедурите по същество, които трябва да бъдат изпълнени, разглеждането от страна на одитора на твърдението или твърденията, при които, ако възникне неправилно отчитане, съществува разумна възможност това неправилно отчитане да е съществено, може да подпомогне идентифицирането на подходящото естество, време и обхват на процедурите, които трябва да бъдат изпълнени.

7.3.15. Ако одиторът е изпълнил процедури по същество към междинна дата, одиторът следва да обхване оставащия период, като изпълни:

- (а) процедури по същество, комбинирани с тестове на контролите за междинния период; или
- (б) ако одиторът определи, че е достатъчно, единствено допълнителни процедури по същество, които предоставят разумна база за разширяване на одиторските заключения от междинната дата до края на периода.

Аналитични процедури по същество

7.3.16. Ако одиторът използва аналитични процедури по същество за получаване на одиторски доказателства, одиторът следва:

- (а) да определи дали аналитичните процедури по същество са подходящи за целите на теста и за даденото твърдение или твърдения за вярност;

- (б) да оцени надеждността на данните, въз основа на които се формира очакването на одитора за отчетените суми или съотношения, като се вземат предвид източникът, съпоставимостта, естеството и уместността на наличната информация, както и контролите върху нейното изготвяне;
- (в) да разработи очакване за отчетените суми или съотношения и да прецени дали очакването е достатъчно точно, за да идентифицира съществени неправилни отчитания;
- (г) да определи размера на разликата между отчетените суми и очакваните стойности, която ще бъде приемлива, без да се изисква допълнително разследване; и
- (д) да разследва колебания или взаимоотношения, които са несъвместими с друга уместна информация или които се различават от очакваните стойности със значителна сума, като отправи проучващи запитвания до ръководството и получи уместни одиторски доказателства, съответстващи на отговорите на ръководството, и изпълни допълнителни одиторски процедури, когато това е необходимо с оглед на обстоятелствата.

Аналитичните процедури по същество обикновено са по-приложими за големи обеми от сделки, които обикновено са предвидими във времето. Прилагането на планираните аналитични процедури се основава на очакването, че връзките между данните съществуват и продължават да съществуват при отсъствието на известни условия за обратното. Пригодността на конкретна аналитична процедура обаче зависи от оценката на одитора за това доколко тя ще бъде ефективна за разкриване на неправилно отчитане, което индивидуално или в съвкупност с други неправилни отчитания може да доведе до съществено неправилно отчитане във финансовия отчет.

Определянето от страна на одитора на размера на разликата с очакванията, която може да бъде приета без допълнително разследване, се влияе от нивото на същественост, като се взема предвид възможността дадено неправилно отчитане, индивидуално или в съвкупност с други неправилни отчитания, да доведе до това финансовият отчет да съдържа съществено неправилно отчитане. С увеличаването на оцененния риск намалява размерът на разликата, която се счита за приемлива без разследване, за да се постигне желаното ниво на убедителни доказателства.

Автоматизирани инструменти и техники

Аналитичните процедури може да се извършват с помощта на редица инструменти или техники, които могат да бъдат и автоматизирани. Развитието на технологиите, съчетано с увеличаването на броя и разнообразието на източниците на данни, може да създаде повече възможности за одитора да използва АИТ при изпълнението на аналитични процедури по същество.

Одиторът разполага с безброй източници на информация (например, социални медии, източници на информация със свободен достъп), като някои от тях са по-надеждни от други. Използването на АИТ за изпълнение на аналитични процедури по същество позволява на одитора да включи информация от повече вътрешни и външни за предприятието източници, както и да използва много по-големи обеми от данни при анализите. Независимо от това, отговорността на одитора за адресиране на надеждността на данните, използвани в аналитичните процедури по същество, остава непроменена.

Одиторски извадки

7.3.17. Ако одиторът използва одиторски извадки при отговора си на оценените рискове от съществени неправилни отчитания като средство за избор на обекти за тестване, одиторът следва:

- (а) да разгледате целта на одиторските процедури и характеристиките на популацията, от която ще бъде формирана извадката;
- (б) да определи размер на извадката, достатъчен, за да намали риска на извадката до приемливо ниско ниво;
- (в) да избере обектите за извадката по такъв начин, че всяка извадкова единица в популацията да има шанс да бъде избрана.

- (г) да изпълни одиторски процедури, подходящи за съответната цел, върху всеки избран обект. Ако процедурата не е приложима за избрания обект, одиторът следва да я изпълни върху заместващ обект. Ако одиторът не е в състояние да приложи разработените одиторски процедури или подходящи алтернативни процедури към избрания обект, одиторът следва да третира този обект като отклонение от предписания контрол (в случай на тестове на контролите) или неправилно отчитане (в случай на тестове на детайлите).
- (д) да разследва естеството и причината за идентифицираните отклонения и неправилни отчитания и да оцени възможния им ефект върху целта на одиторската процедура и други области на одита.

Проектиране на извадката

При проектиране на одиторската извадка съображенията на одитора може да включват:

- *целта на теста, комбинацията от одиторски процедури, която вероятно най-добре ще постигне целта, какви обекти да бъдат избрани, за да се постигне целта, и твърдение за вярност, което се адресира.*
- *естеството на търсените одиторски доказателства и възможните условия за отклонение или неправилно отчитане или други характеристики, свързани с тези одиторски доказателства, ще помогнат на одитора да дефинира какво представлява отклонение или неправилно отчитане и каква популация да използва за формиране на извадката.*

Разглеждането от страна на одитора на характеристиките на популацията може да включва:

- *Дали популацията от обекти, които ще бъдат тествани, е подходяща за постигане на целите на тестването. Извадката няма да идентифицира или тества обекти, които не са включени в популацията. Например, извадка от салда на вземания може да се използва за тестване на съществуването на вземанията, но такава популация не би била подходяща за тестване на пълнотата на вземанията.*
- *Размерът на популацията. В някои случаи не може да се направи статистическо заключение, ако популацията, която трябва да се изследва, е твърде малка, за да се формира извадка.*

Одиторската извадка може да се прилага чрез нестатистически или статистически подходи за формиране на извадка. Статистически заключения могат да бъдат направени на базата на статистически извадки. Нестатистическите извадки могат да се използват в комбинация с други одиторски процедури, които се отнасят до същото твърдение за вярност.

Размер на извадката

Нивото на риска на извадката, който одиторът е готов да приеме, влияе върху размера на изискваната извадка. Колкото по-нисък е рискът, който одиторът е готов да приеме, толкова по-голям трябва да бъде размерът на извадката. В Приложение 6 са включени примери за фактори, влияещи върху размера на извадката за тестове на контролите и тестове на детайлите.

Избор на обекти за тестване

При статистическата извадка обектите на извадката се подбират по начин, при който вероятността всеки обект от извадката да бъде избран е известна. При нестатистическата извадка за подбора на обектите в извадката се използва преценка. Важно е одиторът да избере представителна извадка, така че да се избегне предубеденост, като избере обекти в извадката, които имат характеристики, типични за популацията.

Основните методи за избор на извадки са използването на случаен избор, систематичен избор и рисков избор.

7.3.18. В изключително редките случаи, когато одиторът счете, че неправилно отчитане или отклонение, открито в извадката, представлява аномалия, одиторът следва да получи висока степен на сигурност, че такова неправилно отчитане или отклонение не е представително за популацията. Одиторът следва да получи тази степен на сигурност, като изпълни

допълнителни одиторски процедури за получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства, че неправилното отчитане или отклонението не засяга останалата част от популацията.

7.3.19. По отношение тестовите на детайлите, одиторът следва да проектира откритите в извадката неправилни отчитания спрямо популацията.

Не е необходимо неправилно отчитане, за което е установено, че представлява аномалия, да бъде проектирано в останалата част от популацията.

7.3.20. Одиторът следва да оцени:

- (а) резултатите от извадката; и
- (б) дали използването на одиторски извадки е осигурило разумна база за заключения относно популацията, която е тествана.

По отношение на тестовите на контролите неочаквано високият процент на отклонения в извадката може да доведе до увеличаване на оцененния риск от съществени неправилни отчитания, освен ако не бъдат получени допълнителни одиторски доказателства, обосноваващи първоначалната оценка. По отношение на тестовите на детайлите неочаквано висока сума на неправилните отчитания в извадката може да накара одитора да счита, че даден клас сделки и операции или салдо по сметка съдържа съществено неправилно отчитане, при липса на допълнителни одиторски доказателства, че не е налице съществено неправилно отчитане. Също така, в случай на тестове на детайлите, проектираното неправилно отчитане плюс аномалното неправилно отчитане, ако има такова, е най-добрата приблизителна оценка на одитора за неправилното отчитане в популацията.

Ако одиторът достигне до заключението, че одиторската извадка не е осигурила разумна база за заключения относно популацията, която е била тествана, одиторът може:

- *да поискат от ръководството да разследва установените неправилни отчитания и потенциала за допълнителни неправилни отчитания и да направи необходимите корекции; или*
- *да адаптира естеството, времето на изпълнение и обхвата на тези допълнителни одиторски процедури, за да постигне най-добре изискваната степен на сигурност. Например, в случай на тестове на контролите одиторът може да разшири размера на извадката, да тества алтернативен контрол или да модифицира съответните процедури по същество.*

Потвърждения от външни източници

7.3.21. Одиторът следва да разгледа въпроса дали процедури за потвърждение от външни източници трябва да бъдат изпълнени като процедури по същество.

Често процедурите за потвърждение от външни източници са уместни при адресиране на твърдения за вярност, свързани със салда по сметки и техните елементи, но не трябва да бъдат ограничавани до тези позиции. Така например, одиторът може да изиска потвърждение от външни източници относно условията на споразумения, договори или сделки между предприятието и други страни. Процедурите за потвърждение от външни източници могат да бъдат изпълнявани също така за получаване на одиторски доказателства относно отсъствието на определени условия.

7.3.22. При използване на процедури за потвърждение от външни източници одиторът следва да запазва контрол върху:

- (а) определянето на информацията, която ще бъде потвърдена или изисквана и избора на подходящата потвърждаваща страна;
- (б) изготвяне на исканията за потвърждение, включително определяне дали исканията са правилно адресирани и дали съдържат информация за получателя отговорите да бъдат изпращани директно до одитора; и
- (в) изпращането на исканията, включително когато е приложимо, последващи искания до потвърждаващата страна.

7.3.23. Ако ръководството откаже да разреши на одитора да изпрати искане за потвърждение, одиторът следва:

- (а) да отправи запитване до ръководството относно причините за отказа и да потърси одиторски доказателства за тяхната валидност и обосновааност;
- (б) да оцени последствията от отказа на ръководството за оценката на одитора за уместните рискове от съществени неправилни отчитания, включително риск от измама, и за естеството, времето на изпълнение и обхвата на други одиторски процедури; и
- (в) да изпълни алтернативни одиторски процедури, разработени с цел получаване на уместни и надеждни одиторски доказателства.

7.3.24. Ако одиторът достигне до заключение, че отказът на ръководството да разреши на одитора да изпрати искане за потвърждение е необоснован или че одиторът не е в състояние да получи уместни и надеждни одиторски доказателства чрез алтернативни одиторски процедури, одиторът следва да комуникира с лицата, натоварени с общо управление. Одиторът също така следва да определи последствията за одита и одиторското мнение.¹³

7.3.25. Ако одиторът идентифицира фактори, които пораждат съмнения относно надеждността на отговора на искането за потвърждение, одиторът следва да получи допълнителни одиторски доказателства, за да разсее тези съмнения. Ако одиторът определи, че отговорът на искането за потвърждение не е надежден, одиторът следва да оцени последствията за оценката на уместните рискове от съществени неправилни отчитания, включително риска от измама, както и за свързаното с това естество, време на изпълнение и обхват на други одиторски процедури.

7.3.26. В случай на неполучаване на отговор одиторът следва да изпълни алтернативни одиторски процедури, за да получи уместни и надеждни одиторски доказателства.

7.3.27. Одиторът следва да разследва изключенията, за да определи дали те са индикация за неправилни отчитания.

7.3.28. Одиторът следва да оцени дали резултатите от процедурите за получаване на потвърждение от външни източници, ако има такива, осигуряват уместни и надеждни одиторски доказателства или са необходими допълнителни одиторски доказателства.

7.4. Специфични области на внимание

Действащо предприятие

Отговорностите на одитора са да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства и да достигне до заключение относно:

- *уместността на използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие при изготвяне на финансовия отчет; и*
- *на базата на получените одиторски доказателства, дали е налице съществена несигурност относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие.*

Тези отговорности съществуват дори ако рамката за финансово отчитане, използвана при изготвяне на финансовия отчет, не включва изрично изискване ръководството конкретно да извърши оценка на способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие.

7.4.1. Одиторът следва да оцени преценката на ръководството относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие.¹⁴

В съответствие с изискванията на настоящата част одиторът трябва да оцени преценката на ръководството относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие. В много случаи

¹³ Относно ефекта върху одиторския доклад виж Част 9, параграф 9.5.14.

¹⁴ Относно ефекта върху одиторския доклад виж Част 9, параграф 9.5.17.

ръководството на по-малко сложни предприятия може да не е изготвило подробна оценка на способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, а да разчита на задълбочените познания за бизнеса и очакваните бъдещи перспективи. В такива случаи може да е целесъобразно да се обсъди с ръководството средносрочното и дългосрочното финансиране на предприятието, при условие че плановете на ръководството могат да бъдат подкрепени с достатъчни документални доказателства и са в съответствие с разбирането на одитора за предприятието. Следователно оценката на одитора например относно предположението за действащо предприятие може да бъде извършена чрез обсъждане, запитване и фактическа проверка на подкрепящата документация.

Продължаващата подкрепа от страна на собственика-управител често е важна за способността на по-малко сложното предприятие да продължи да функционира като действащо предприятие. Когато ПМСП се финансира до голяма степен със заем от собственика-управител, може да е важно тези средства да не бъдат изтеглени. Когато предприятието е зависимо от допълнителна подкрепа от собственика-управител, одиторът може да оцени способността на собственика-управител да изпълни задължението по споразумението за подкрепа. В допълнение одиторът може да поиска писмено потвърждение на условията, свързани с такава подкрепа, и намерението или разбирането на собственика-управител.

7.4.2. При оценяване преценката на ръководството относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, одиторът следва:

- (а) да обхване същия период, който е използвало ръководството, съгласно изискването от приложимата рамка за финансово отчитане. Ако този период е по-малко от дванадесет месеца от датата на финансовия отчет, одиторът следва да поиска от ръководството да удължи периода. Ако ръководството не извърши преценка или не я удължи, одиторът следва да разгледа последствията за одиторския доклад.¹⁵
- (б) да разгледа въпроса дали преценката на ръководството включва цялата уместна информация, известна на одитора в резултат на одита.

Одиторът запазва повишено внимание и по отношение на възможността да има известни събития, планирани или не, или условия, които ще настъпят след периода на оценка, използван от ръководството, които може да поставят под въпрос използването от ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие при изготвянето на финансовия отчет. Колкото по-далеч в бъдещето са събитията или условията, толкова по-значими трябва да бъдат въпросите, свързани с действащото предприятие, преди одиторът да предприеме по-нататъшни действия.

7.4.3. Одиторът следва да отправи проучващи запитвания до ръководството относно това дали са му известни събития или условия, надхвърлящи периода на оценката на ръководството, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие.

7.4.4. Ако бъдат идентифицирани събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, одиторът следва да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да реши дали е налице съществена несигурност посредством изпълнение на допълнителни процедури, включително вземане под внимание на смекчаващи фактори. Тези процедури следва да включват:

- (а) в случаите, когато ръководството все още не е направило преценка на способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, изискване ръководството да направи такава преценка.
- (б) оценяване плановете на ръководството за бъдещи действия, свързани с преценката му за способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, оценяване дали съществува вероятност резултатите от тези планове да подобрят положението и дали плановете на ръководството са практически изпълними при конкретните обстоятелства.

¹⁵ Относно ефекта върху одиторския доклад виж Част 9, параграф 9.5.20.

- (в) в случаите, когато предприятието е изготвило прогноза за паричните потоци и анализът на тази прогноза е значим фактор при разглеждането на бъдещите резултати от събития или условия в процеса по оценяване плановете на ръководството за бъдещи действия:
 - (i) оценяване надеждността на данните, използвани при изготвяне на прогнозата; и
 - (ii) определяне дали съществуват достатъчно доказателства, подкрепящи предположенията, залегнали в основата на прогнозата.
- (г) вземане под внимание дали допълнителни факти или информация са станали известни след датата, на която ръководството е направило преценката.

Съществена несигурност е налице, когато мащабът на потенциалния ефект и вероятността от настъпването му са такива, че съгласно преценката на одитора, е необходимо подходящо оповестяване на естеството и последствията от тази несигурност, в случай на рамка за достоверното представяне - за постигане на достоверно представяне на финансовия отчет или, в случай на рамка за съответствие - за избягване на финансов отчет, който да е подвеждащ.

7.4.5. Ако има значително забавяне на одобрението на финансовия отчет от страна на ръководството или на лицата, натоварени с общо управление, след датата на финансовия отчет, одиторът следва да отправи проучващи запитвания относно причините за забавата. Ако одиторът счита, че забавата може да е свързана със събития или условия, отнасящи се до преценката относно действащото предприятие, одиторът следва да изпълни при необходимост допълнителни одиторски процедури, както и да вземе под внимание ефекта върху заключението на одитора относно наличието на съществена несигурност.

Пренебрегване и заобикаляне на контролите от страна на ръководството

7.4.6. Одиторът следва да разработи и изпълни одиторски процедури, за да:

- (а) тества уместността на неавтоматизирани и автоматизирани счетоводни записи, отразени в главната книга, и други корекции, направени при изготвянето на финансовия отчет, включително:
 - (i) отправяне на проучващи запитвания до лица, участващи в процеса на финансово отчитане, относно неправомерна или необичайна дейност, свързана с обработката на счетоводните записи и други корекции;
 - (ii) подбор на счетоводни записи и други корекции, направени към края на отчетния период; и
 - (iii) преценяване на необходимостта от тестване на счетоводните записи и други корекции през целия период.
- (б) извърши преглед на приблизителните счетоводни оценки за предубеденост и оцени дали обстоятелствата, пораждащи предубеденост, ако има такава, представляват риск от съществено неправилно отчитане, дължащо се на измама. При извършване на този преглед одиторът следва:
 - (i) да оцени дали преценките, направени от ръководството и решенията, взети от него, сочат за възможна предубеденост от страна на ръководството на предприятието, дори те да са разумни, разгледани самостоятелно, и представляват риск от съществено неправилно отчитане, дължащо се на измама. Ако това е така, одиторът следва да преоцени приблизителните счетоводни оценки, взети като цяло, и
 - (ii) да извърши ретроспективен преглед на преценките и предположенията на ръководството, свързани със съществени приблизителни счетоводни оценки, отразени във финансовия отчет за предходната година.
- (в) по отношение на значими необичайни сделки и операции извън обичайния ход на стопанска дейност на предприятието или които изглеждат необичайни на друго основание, оцени дали бизнес логиката (или липсата ѝ) на сделките и операциите подсказва, че те може да са били сключени или осъществени с оглед на финансово отчитане с цел измама или прикриване на неправомерното присвояване на активи.
- (г) отговори на идентифицираните рискове от пренебрегване и заобикаляне на контролите от страна на ръководството в степента, в която това не е адресирано вече от подточки (а) до (в).

Независимо че нивото на риска от пренебрегване и заобикаляне на контролите от страна на ръководството варира при отделните предприятия, този риск съществува при всички предприятия. Поради непредсказуемия начин, по който може да се осъществи пренебрегването и заобикалянето на контролите, това е риск от съществено неправилно отчитане в резултат на измама и следователно представлява съществен риск.

Същественото неправилно отчитане във финансовия отчет в резултат на измама често включва манипулирането на процеса на финансово отчитане посредством документиране на неправомерни или неразрешени счетоводни записвания. Такива може да възникнат през цялата година или към края на периода или и двете, а ръководството може да направи корекции в сумите, отчетени във финансовия отчет, които да не са отразени в счетоводни записвания, например, посредством прекласифициране.

Автоматизирани инструменти и техники

При неавтоматизирани системи за главна книга нестандартните счетоводни записвания могат да бъдат установени чрез фактическа проверка на главната книга, дневниците и съпътстващата документация. Когато за воденето на главната книга и изготвянето на финансовите отчети се използват автоматизирани процедури, такива записи могат да съществуват само в електронна форма и следователно може да бъдат по-лесно идентифицирани чрез използването на АИТ.

Свързани лица

7.4.7. Одиторът следва да разработи и изпълни допълнителни одиторски процедури, за да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно оценените рискове от съществени неправилни отчитания, свързани с взаимоотношенията и сделките със свързани лица, включително фактическа проверка на:

- (а) банкови и правни потвърждения, получени като част от одиторските процедури;
- (б) протоколи от заседанията на акционерите и на лицата, натоварени с общо управление; и
- (в) други записи или документи, които одиторът счита за необходими с оглед на обстоятелствата, свързани с предприятието.

7.4.8. Ако одиторът идентифицира договорености или информация, които предполагат съществуването на взаимоотношения или сделки със свързани лица, които ръководството преди това не е идентифицирало или оповестило пред одитора, одиторът следва да определи дали стоящите в основата обстоятелства потвърждават съществуването на тези взаимоотношения или сделки.

7.4.9. Ако одиторът идентифицира свързани лица или съществени сделки със свързани лица, които ръководството не е идентифицирало преди това или не е оповестило пред одитора, одиторът следва:

- (а) когато приложимата рамка за финансово отчитане установява изисквания по отношение на свързаните лица:
 - (i) да изиска ръководството да идентифицира всички сделки и операции с новоидентифицираните свързани лица за допълнително оценяване от одитора;
 - (ii) да оправи проучващо запитване защо контролите на предприятието над взаимоотношенията и сделките със свързани лица не са позволили идентифицирането или оповестяването на взаимоотношенията или сделките със свързаните лица;
- (б) да изпълни подходящи одиторски процедури по същество по отношение на такива новоидентифицирани свързани лица или съществени сделки със свързани лица;
- (в) да преразгледа риска, че може да съществуват други свързани лица или други съществени сделки със свързани лица, които ръководството преди това не е идентифицирало или оповестило пред одитора и да изпълни при необходимост допълнителни одиторски процедури; и

- (г) ако липсата на оповестяване от страна на ръководството изглежда преднамерена (и следователно индикация за риск от съществено неправилно отчитане, дължащо се на измама), да оцени последствията за одита.

Съображения, когато има членове на екипа по ангажимента, различни от съдружника, отговорен за ангажимента

7.4.10. Ако одиторът идентифицира свързани лица или съществени сделки със свързани лица, които ръководството не е идентифицирало или оповестило преди това пред одитора, одиторът следва своевременно да комуникира уместната информация до останалите членове на екипа по ангажимента.

7.4.11. По отношение на идентифицирани съществени сделки и операции със свързани лица извън обичайния ход на стопанска дейност на предприятието одиторът следва:

- (а) да извърши фактическа проверка на стоящите в основата договори или споразумения, ако има такива, и оцени дали:
 - (i) бизнес логиката (или липсата ѝ) на сделките и операциите подсказва, че те може да са били сключени или осъществени с оглед на финансово отчитане с цел измама или прикриване на неправомерното присвояване на активи;
 - (ii) условията на сделките и операциите са в съответствие с обясненията на ръководството; и
 - (iii) сделките и операциите са били подходящо осчетоводени, представени и оповестени в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.
- (б) да получи одиторски доказателства, че сделките и операциите са били разрешени и одобрени по подходящ начин.

7.4.12. Ако одиторът идентифицира съществени сделки и операции извън обичайния ход на стопанската дейност на предприятието, одиторът следва да отправи проучващо запитване до ръководството относно естеството на тези сделки или операции и дали в тях е възможно да участват свързани лица.

7.4.13. Ако ръководството твърди във финансовия отчет, че сделката или операцията със свързани лица е осъществена при условия, еквивалентни на тези, които преобладават при сделки и операции с несвързани лица, одиторът следва да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно това твърдение за вярност.

Приблизителни счетоводни оценки

7.4.14. Одиторът следва да разработи и изпълни допълнителни одиторски процедури, свързани с приблизителните счетоводни оценки, за да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност, включително за свързаните с тях оповестявания.

7.4.15. Допълнителните одиторски процедури на одитора в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност, свързани с приблизителна счетоводна оценка, следва да включват един или повече от следните подходи:

- (а) получаване на одиторски доказателства от събития, настъпили до датата на одиторския доклад (виж параграф 7.4.16).
- (б) тестване на начина, по който ръководството е изготвило приблизителната счетоводна оценка (виж параграфи 7.4.17–7.4.18).
- (в) разработване на точкова приблизителна счетоводна оценка или диапазон на одитора (виж параграф 7.4.19).

Като се има предвид естеството на много приблизителни счетоводни оценки при ПМСП, окончателният резултат от дадена приблизителна счетоводна оценка може да стане известен преди датата на одиторския доклад. При тези обстоятелства одиторските доказателства, получени от събития, настъпили до датата на одиторския доклад, могат да предоставят достатъчни и уместни одиторски доказателства за адресиране на оценените рискове от съществени неправилни отчитания. За някои приблизителни счетоводни оценки обаче събитията, настъпили до

датата на одиторския доклад, може да не осигуряват достатъчни и уместни одиторски доказателства относно това дали съответната приблизителна счетоводна оценка е разумна или съдържа неправилно отчитане (например, когато събитията или условията се разгръщат в течение на продължителен период). При такива обстоятелства допълнителните одиторски процедури на одитора включват подходите в подточки (б) или (в).

Получаване на одиторски доказателства от събития, настъпили до датата на одиторския доклад

7.4.16. Когато допълнителните одиторски процедури включват получаване на одиторски доказателства от събития, настъпили до датата на одиторския доклад, одиторът следва да прецени дали одиторските доказателства са достатъчни и уместни, като вземе предвид всички промени в обстоятелствата и други уместни условия между събитието и датата на оценяване, които могат да повлияят на уместността на тези доказателства.

Тестване на начина, по който ръководството е изготвило приблизителната счетоводна оценка

7.4.17. Когато тества начина, по който ръководството е изготвило приблизителната счетоводна оценка, допълнителните одиторски процедури следва да адресират въпросите дали:

- (а) избраният метод е подходящ;
- (б) съществените предположения и данни са последователни и подходящи и дали тяхната цялост се запазва при прилагане на метода;
- (в) промените в сравнение с предходни периоди в метода, съществените предположения и данни са подходящи;
- (г) ръководството има намерение да извърши конкретни действия;
- (д) преценките, направени при избора на метода, съществените предположения и данни, пораждаат индикации за възможна предубеденост на ръководството. Когато бъдат идентифицирани индикации за възможна предубеденост на ръководството, одиторът следва да оцени последствията за одита. Когато е налице намерение за въвеждане в заблуждение, предубедеността на ръководството има характер на измама;
- (е) данните са уместни и надеждни при конкретните обстоятелства; и
- (ж) изчисленията са математически точни и дали преценките са били приложени по последователен начин.

Метод, съществени предположения и данни

Подходящите съображения за одитора във връзка с уместността на метода, съществените предположения и данни в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане и ако е приложимо, уместността на промените спрямо предходния период, може да включват:

- *логическата обосновка на ръководството за избора на метод, предположение и данни;*
- *дали методът, предположението и данните са подходящи при дадените обстоятелства предвид естеството на приблизителната счетоводна оценка, изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, както и бизнеса, отрасъла и средата, в която предприятието осъществява дейността си;*
- *дали промяната в сравнение с предходни периоди при избора на метод, предположение или данни се основава на нови обстоятелства или нова информация. Когато това не е така, промяната може да не е разумна, нито да е в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. Произволните промени в приблизителната счетоводна оценка могат да доведат до съществени неправилни отчитания във финансовия отчет или да са индикация за възможна предубеденост на ръководството.*
- *когато ръководството е определило, че различни методи водят до диапазон от значително различаващи се приблизителни оценки, как ръководството е проучило причините за тези разлики.*

- дали съществените предположения са несъвместими помежду си и с тези, използвани в други приблизителни счетоводни оценки.

7.4.18. Допълнителните одиторски процедури следва да адресират въпроса дали в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане ръководството е предприело подходящи стъпки за разбиране на несигурността на приблизителното оценяване и адресирането ѝ чрез избор на подходящи точкови приблизителни оценки и разработване на съответните оповестявания. Когато ръководството не е предприело подходящи стъпки, одиторът следва:

- да изиска ръководството да изпълни допълнителни процедури, за да разбере несигурността на приблизителното оценяване или да я адресира посредством преразглеждане на избора на точковата приблизителна оценка на ръководството или обмисляне предоставянето на допълнителни оповестявания, свързани с несигурността на приблизителното оценяване; и
- ако одиторът определи, че отговорът на ръководството на искането на одитора не адресира достатъчно несигурността на приблизителното оценяване, в степента, в която това е практически възможно, да разработи точкова приблизителна оценка или диапазон на одитора.

Когато приложимата рамка за финансово отчитане не посочва как да се избере точкова приблизителна оценка измежду разумно възможните резултати или не изисква конкретни оповестявания, упражняването на преценка от страна на ръководството е важно съображение за одитора по отношение на уместността на избраната точкова приблизителна оценка и свързаните с нея оповестявания.

Въпросите, които може да са уместни за одитора по отношение на оповестяванията на ръководството относно несигурността на приблизителното оценяване, включват изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, която може да изисква оповестявания:

- които описват сумата като приблизителна счетоводна оценка и обясняват естеството и ограниченията на процеса по изготвянето ѝ; и
- относно съществената информация за счетоводните политики, свързани с приблизителните счетоводни оценки, която може да включва съществени или критично важни преценки на ръководството, както и съществени прогнозни предположения или други източници на несигурност на приблизителното оценяване.

Разработване на точкова приблизителна счетоводна оценка или диапазон на одитора

7.4.19. Когато одиторът разработва точкова приблизителна оценка или диапазон, за да оцени точковата приблизителна оценка на ръководството, допълнителните одиторски процедури следва да включват одиторски процедури за:

- оценяване дали използваните методи, предположения или данни са подходящи в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане; и
- определяне, че диапазонът включва само суми, които са подкрепени от достатъчни и уместни одиторски доказателства.

Решението на одитора да разработи точкова приблизителна оценка вместо диапазон може да зависи от естеството на приблизителната счетоводна оценка и от професионалната преценка на одитора при конкретните обстоятелства. Например, естеството на приблизителната счетоводна оценка може да бъде такова, че да се очаква по-малка вариативност в разумно възможните резултати. При тези обстоятелства е възможно разработването на точкова приблизителна оценка да бъде ефективен подход, особено когато тя може да бъде разработена с по-висока степен на точност.

Изискването одиторът да определи, че диапазонът включва само суми, които са подкрепени с достатъчни и уместни одиторски доказателства, не означава, че от одитора се очаква да получи одиторски доказателства в подкрепа на всеки възможен резултат в диапазона поотделно. По-скоро е вероятно одиторът да получи доказателства, за да

определи, че точките в двата края на диапазона са разумни при конкретните обстоятелства, като по този начин се потвърди, че сумите, попадащи между тези две точки, също са разумни.

Материални запаси

7.4.20. Ако материалните запаси са съществени за финансовия отчет, одиторът следва да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно наличието и състоянието на материалните запаси, като:

- (а) присъства, освен ако не е практически неосъществимо, на инвентаризацията, за да:
 - (i) оцени указанията и процедурите на ръководството за регистриране и контролиране на резултатите от инвентаризацията в предприятието;
 - (ii) наблюдава изпълнението на инвентаризационните процедури на ръководството;
 - (iii) извърши фактическа проверка на материалните запаси; и
 - (iv) извърши контролни изброявания.
- (б) изпълни одиторски процедури върху окончателните записвания във връзка с материалните запаси на предприятието, за да определи дали те отразяват точно резултатите от инвентаризацията; и
- (в) ако инвентаризацията е на дата, различна от датата на финансовия отчет, изпълни одиторски процедури, за да получи одиторски доказателства относно това дали промените в материалните запаси между датата на инвентаризацията и датата на финансовия отчет са документирани по подходящ начин.

7.4.21. Ако одиторът не е присъствал на инвентаризацията поради непредвидени обстоятелства, одиторът следва да извърши или наблюдава някои инвентаризационни изброявания на алтернативна дата и да изпълни одиторски процедури върху сделките и операциите в междинния период. Ако присъствието на инвентаризацията е практически неосъществимо, одиторът следва да изпълни алтернативни одиторски процедури, за да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно наличието и състоянието на материалните запаси или ако това не е възможно, да определи ефекта върху одиторския доклад.¹⁶

В някои случаи присъствието на инвентаризацията на материалните запаси може да се окаже невъзможно. Това може да се дължи на фактори като естеството и местоположението на материалните запаси, например, когато материалните запаси се съхраняват на място, което може да представлява заплаха за безопасността на одитора. Въпросът за общите неудобства, трудности, време или разходи обаче не са достатъчни, за да подкрепят решението на одитора, че присъствието е практически неосъществимо. В някои случаи, когато присъствието е практически неосъществимо, алтернативните одиторски процедури, например фактическа проверка на документацията за последваща продажба на конкретни материални запаси, придобити или закупени преди инвентаризацията на материалните запаси, могат да осигурят достатъчно и уместни одиторски доказателства за наличието и състоянието на материалните запаси. В други случаи обаче може да не е възможно да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства относно съществуването и състоянието на материалните запаси чрез изпълнението на алтернативни одиторски процедури. В такива случаи от одитора се изисква да модифицира мнението в одиторския доклад в резултат на ограничението в обхвата.

7.4.22. Ако материални запаси, намиращи се на отговорно пазене и под контрола на трето лице, са съществени за финансовия отчет, одиторът следва да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно съществуването и състоянието на тези материални запаси чрез потвърждаване на количествата и състоянието им или чрез извършване на фактическа проверка или други одиторски процедури, подходящи при конкретните обстоятелства.

¹⁶ Относно ефекта върху одиторския доклад виж Част 9, параграф 9.5.15.

Съдебни дела и иски

7.4.23. Одиторът следва да разработи и изпълни допълнителни одиторски процедури, за да идентифицира съдебни дела и иски с участието на предприятието, които биха могли да породят рискове от съществени неправилни отчитания, включително:

- (а) проучващи запитвания до ръководството и когато е приложимо, до други лица в предприятието, включително вътрешнофирмения юридически съветник на предприятието;
- (б) фактическа проверка на протоколи от заседания на лицата, натоварени с общо управление, и кореспонденцията между предприятието и външен юридически съветник; и
- (в) фактическа проверка на разходите за водене на съдебни дела и други юридически разходи.

7.4.24. Ако одиторът прецени, че съществува риск от съществени неправилни отчитания във връзка с идентифицирани съдебни дела или иски, или когато изпълнените одиторски процедури показват, че може да съществуват други съществени съдебни дела или иски, одиторът, в допълнение към процедурите, изисквани от настоящия стандарт, следва да потърси пряка комуникация с външния юридически съветник на предприятието. Одиторът следва да направи това чрез писмо със запитване, изготвено от ръководството и изпратено от одитора, в което се иска външният юридически съветник на предприятието да комуникира директно с одитора.¹⁷

7.4.25. Одиторът следва да модифицира мнението в одиторския доклад,¹⁸ ако:

- (а) ръководството отказва да даде на одитора разрешение да комуникира или да се срещне с външния юридически съветник на предприятието или външният юридически съветник на предприятието отказва да отговори по подходящ начин на писмото със запитването, или му е забранено да отговори; и
- (б) одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства посредством изпълнение на алтернативни одиторски процедури.

Одиторски процедури, когато е идентифицирано или се подозира неспазване на изискванията на закон или нормативна разпоредба

7.4.26. Одиторът следва да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно спазването на разпоредбите на тези закони и нормативни актове, които по общо признание имат пряк ефект върху определянето на съществени суми и оповестявания във финансовия отчет.¹⁹

7.4.27. Ако на одитора стане известна информация, касаеща случай на неспазване или подозирано неспазване на изискванията на закони или нормативни разпоредби, одиторът следва:

- (а) да разбере естеството и обстоятелствата и да получи допълнителна информация, необходима, за да се оцени възможният ефект върху финансовия отчет;
- (б) да обсъди неспазването на изискванията с ръководството и когато е уместно, с лицата, натоварени с общо управление, освен ако това не му е забранено от закон или нормативна разпоредба;
- (в) ако не може да бъде получена достатъчно информация относно подозирано неспазване на изискванията, да оцени ефекта върху одиторското мнение от липсата на достатъчни и уместни одиторски доказателства; и
- (г) да оцени последствията върху други аспекти на одита, включително оценката от страна на одитора на риска и надеждността на писмените изявления, и да предприеме подходящи действия.²⁰

¹⁷ Относно ефекта върху одиторския доклад виж Част 9, параграф 9.5.14.

¹⁸ Относно ефекта върху одиторския доклад виж Част 9, параграф 9.5.16.

¹⁹ Относно ефекта върху одиторския доклад виж Част 9, параграф 9.5.10.

²⁰ Относно ефекта върху одиторския доклад виж Част 9, параграфи 9.5.11., 9.5.12. и 9.5.13.

Използване на услугите на обслужваща организация

7.4.28. Ако предприятието използва услугите на обслужваща организация, одиторът следва:

- (а) да определи дали в предприятието са налице достатъчни и уместни одиторски доказателства относно уместните твърдения за вярност във финансовия отчет и ако това не е така,
- (б) да изпълни допълнителни одиторски процедури, за да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства.

Следните процедури биха могли да бъдат взети под внимание от одитора с цел получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства:

- фактическа проверка на данни и документи, държани от предприятието-потребител;
- фактическа проверка на данни и документи, държани от обслужващата организация;
- получаване на потвърждения за салда и сделки от обслужващата организация в случаите, когато предприятието-потребител поддържа свои независими данни за салда и сделки.

Използване на работата на експерт на ръководството

7.4.29. Ако информацията, която ще бъде използвана като одиторско доказателство, е изготвена, използвайки работата на експерт на ръководството, одиторът следва, държейки сметка за значението на работата на този експерт за целите на одитора, да оцени уместността на работата на експерта като одиторско доказателство по отношение на съответното твърдение за вярност.

Съображенията при оценяване уместността на работата на експерта на ръководството може да включват:

- уместността и разумността на констатациите или заключенията на този експерт, тяхното съответствие с други одиторски доказателства и дали те са били отразени по подходящ начин във финансовия отчет;
- ако работата на този експерт включва използване на съществени предположения и методи, уместността и разумността на тези предположения и методи;
- ако работата на този експерт включва използване на първични данни, уместността, пълнотата и точността на тези първични данни; и
- ако работата на този експерт включва използване на информация от външен информационен източник, уместността и надеждността на тази информация.

Използване на работата на експерт на одитора

7.4.30. Когато одиторът е решил да използва работата на експерт на одитора, одиторът следва да оцени адекватността на работата на експерта на одитора, включително:

- (а) уместността и разумността на констатациите или заключенията на този експерт и тяхното съответствие с други одиторски доказателства;
- (б) ако работата на този експерт включва използване на съществени предположения и методи, уместността и разумността на тези предположения и методи при конкретните обстоятелства; и
- (в) ако работата на този експерт включва използване на първични данни, които са важни за работата на експерта, уместността, пълнотата и точността на тези първични данни.

7.4.31. Ако одиторът реши, че работата на експерта на одитора не е адекватна за целите на одитора, одиторът следва да договори извършването на допълнителна работа от този експерт или да изпълни допълнителни одиторски процедури, подходящи за конкретните обстоятелства.

7.5. Натрупване на неправилни отчитания

- 7.5.1. Одиторът следва да натрупва идентифицираните по време на одита неправилни отчитания, с изключение на тези, които са очевидно незначителни.

Неправилните отчитания, които са очевидно незначителни, са от изцяло различен (по-малък) мащаб или от изцяло различно естество в сравнение тези, които са определени като съществени, и са неправилни отчитания, които са очевидно без последствия, независимо дали взети поотделно или като съвкупност, и независимо дали преценявани според критерии за естество, размер или обстоятелства. Когато е налице несигурност относно това дали една или повече позиции са очевидно незначителни, счита се, че това неправилно отчитане не е очевидно незначително.

- 7.5.2. Одиторът следва да изиска ръководството да коригира всички неправилни отчитания, натрупани по време на одита.

- 7.5.3. Ако по искане на одитора ръководството е проучило класа сделки и операции, салдото по сметка или оповестяването и е коригирало неправилните отчитания, които са били открити, одиторът следва да изпълни допълнителни одиторски процедури, за да определи дали неправилни отчитания продължават да съществуват.

Такова искане може да бъде отправено например на базата на проектирането от страна на одитора на неправилните отчитания, идентифицирани в одиторската извадка, спрямо цялата популация, от която е формирана извадката.

- 7.5.4. Ако по време на одита одиторът идентифицира неправилно отчитане, одиторът следва да оцени дали това неправилно отчитане е индикация за измама. Ако такава индикация е налице, одиторът следва да определи последствията за други аспекти на одита, включително за идентифицираните и оценени рискове от съществени неправилни отчитания и надеждността на изявленията на ръководството.

Доколкото измамата включва стимул или натиск, усетена възможност за извършването ѝ или известно рационално обяснение на действието, малко вероятно е случаят на измама да е изолирано явление. Съответно, неправилни отчитания, като например, многобройни неправилни отчитания, макар кумулативният им ефект да не е съществен, може да са индикация за риск от съществено неправилно отчитане, дължащо се на измама.

- 7.5.5. Ако одиторът идентифицира неправилно отчитане, което е възможно да е резултат от измама, и подозира, че е замесено ръководството, одиторът следва:

- да преоцени риска от съществено неправилно отчитане, дължащо се на измама, и отговорите на одитора на този риск; или
- да прецени дали обстоятелства или условия не сочат за възможно тайно споразумяване или сговаряне с участието на служители, ръководството или трети страни, когато преразглежда надеждността на преди това получените доказателства.

Последствията от идентифицирана или подозирана измама зависят от обстоятелствата. Така например, иначе незначителна измама може да се окаже значителна, ако в нея е замесено висшето ръководство. При такива обстоятелства надеждността на получените преди това доказателства може да бъде поставена под въпрос, тъй като е възможно да възникнат съмнения относно пълнотата и истинността на направените изявления и относно истинността на счетоводните записи и документация. Може също така да съществува възможност за тайно споразумяване или сговаряне с участието на служители, ръководството или трети страни.

- 7.5.6. Одиторът следва да определи дали обхватът, времето за изпълнение и ръководството на одита трябва да бъдат преразгледани, ако:

- естеството на идентифицираните неправилни отчитания и обстоятелствата на тяхното възникване показват, че е възможно да съществуват и други неправилни отчитания, които в съвкупност с неправилните отчитания, натрупани по време на одита, биха могли да бъдат съществени; и
- съвкупността от неправилните отчитания, натрупани по време на одита, доближава нивото на същественост.

7.6. Специфични изисквания за комуникация

7.6.1. Одиторът следва своевременно да комуникира:

- (а) до лицата, натоварени с общо управление, в писмен вид, идентифицираните по време на одита съществени недостатъци в системата на предприятието за вътрешен контрол.
- (б) до ръководството:
 - (i) в писмен вид, въпросите, които са били комуникирани до лицата, натоварени с общо управление (освен ако при конкретните обстоятелства не би било целесъобразно да се комуникира директно с ръководството); и
 - (ii) други идентифицирани недостатъци във вътрешния контрол, които не са били комуникирани, но са от достатъчна важност, за да заслужават вниманието на ръководството.

7.6.2. Във връзка с комуникирането на съществените недостатъци до лицата, натоварени с общо управление, одиторът следва да включи описание и обяснение на потенциалния ефект от недостатъците и достатъчна информация, за да се разбере контекстът на комуникацията.

При описване на контекста на одиторската комуникация одиторът може да поясни, че:

- *целта на одита е одиторът да изрази мнение относно финансовия отчет;*
- *одитът включва разглеждане на вътрешния контрол, имащ отношение към изготвянето на финансовия отчет, за да се разработят одиторски процедури, които да са подходящи при конкретните обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на вътрешния контрол; и*
- *въпросите, които се докладват са ограничени до тези недостатъци, които одиторът е идентифицирал по време на одита и за които одиторът е достигнал до заключение, че са от достатъчна важност, че да заслужават да бъдат докладвани до лицата, натоварени с общо управление.*

7.6.3. Когато комуникира с ръководството и съобразно случая, с лицата, натоварени с общо управление, одиторът следва да прецени дали има въпроси за комуникиране, отнасящи се до приблизителните счетоводни оценки. При това одиторът следва да вземе под внимание дали причините за рисковете от съществени неправилни отчитания са свързани с несигурността на приблизителното оценяване или ефекта от сложност, субективност, промяна или предубеденост на ръководството при изготвянето на приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания.

7.7. Специфични изисквания за документиране

В допълнение към общите изисквания за документиране в Част 2.4, които се прилагат през целия одиторски ангажимент, по-долу са описани специфични въпроси, имащи отношение към настоящата част, които трябва да бъдат документирани.

7.7.1. Одиторът следва да включи следното в одиторската документация:

- (а) Цялостните отговори на оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет;
- (б) Връзката между изпълнените процедури и оценените рискове на ниво твърдение за вярност;
- (в) Резултатите от одиторските процедури, включително заключенията, когато те не са очевидни на друго основание;
- (г) Резултатите от одиторските процедури, разработени за адресиране на риска от пренебрегване и заобикаляне на контролите от страна на ръководството;
- (д) Всички неправилни отчитания, натрупани по време на одита и дали те са били коригирани; и
- (е) Ако одиторът планира да използва одиторски доказателства относно оперативната ефективност на контролите, получени при предходни одити, заключенията, до които е достигнато във връзка с разчитането на такива контроли, които са били тествани при предходен одит.

- 7.7.2. Когато оцененият риск от съществено неправилно отчитане се дължи на измама, документацията на одитора следва да включва конкретния отговор на измамата.
- 7.7.3. Когато одиторът е идентифицирал или подозира неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби, одиторът следва да документира:
- (а) резултатите от обсъжданията с ръководството и когато е уместно, с лицата, натоварени с общо управление и други лица, включително как е отговорено на съответния въпрос; и
 - (б) изпълнените одиторски процедури, направените съществени професионални преценки и заключенията, до които е достигнато във връзка с тях.
- 7.7.4. По отношение на приблизителни счетоводни оценки, одиторът следва да документира съществените преценки, отнасящи се до определянето от страна на одитора дали приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания са разумни в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане или са неправилно отчетени.

8. Достигане до заключения

Съдържание на настоящата част

Част 8 излага изискванията за:

- оценяване на коригираните и некоригирани неправилни отчитания, идентифицирани по време на одита.
- оценяване на последващите събития.
- дейностите по достигане до заключения, включително свързаните с тях оценявания.
- достигане до заключение относно принципа-предположение за действащо предприятие и свързаните с него оповестявания.
- получаване на писмени изявления и изпълнение на заключителни аналитични процедури.

Обхват на настоящата част

Извършените оценявания и заключенията, до които е достигнато, ще формират базата за одиторското мнение в Част 9.

8.1. Цели

8.1.1. Целите на одитора са:

- (а) да оцени ефекта от идентифицираните неправилни отчитания върху одита и ефекта от некоригираните неправилни отчитания върху финансовия отчет;
- (б) да достигне до заключение, на базата на получените одиторски доказателства, дали е налице съществена несигурност, свързана със събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие; и
- (в) да достигне до заключение дали са били получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, върху които да се базира одиторското мнение.

8.2. Оценяване на неправилните отчитания, идентифицирани по време на одита

8.2.1. Ако ръководството откаже да коригира някои или всички неправилни отчитания, комуникирани от одитора, одиторът следва да разбере причините, поради които ръководството не е извършило корекциите, и да вземе това разбиране предвид при оценката дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания.

8.2.2. Преди да оцени ефекта от некоригираните неправилни отчитания, одиторът следва да направи повторна оценка на нивото на същественост, за да потвърди дали то остава подходящо в контекста на действителните финансови резултати на предприятието.

8.2.3. Одиторът следва да определи дали некоригираните неправилни отчитания, самостоятелно или като съвкупност, са съществени, като вземе под внимание:

- (а) естеството и размера на неправилните отчитания, както във връзка с конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, така и по отношение на финансовия отчет като цяло, а също и конкретните обстоятелства при тяхното възникване; и
- (б) ефекта от некоригираните неправилни отчитания, отнасящи се до предходни периоди, върху уместните класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания и финансовия отчет като цяло.

8.3. Аналитични процедури, които подпомагат формирането на цялостно заключение

- 8.3.1. Одиторът следва да разработи и изпълни аналитични процедури към края на одита, които го подпомагат при формирането на цялостно заключение относно това дали финансовият отчет е в съответствие с разбирането на одитора за предприятието и при идентифицирането на индикации за преди това неидентифициран риск от съществено неправилно отчитане, дължащо се на измама.
- 8.3.2. Одиторът следва да проучи колебания или взаимовръзки, които не са в съответствие с друга уместна информация, получена в хода на одита, чрез отправяне на проучващо запитване до ръководството и изпълнение на други одиторски процедури, необходими при конкретните обстоятелства.

8.4. Последващи събития

Финансовият отчет може да бъде повлиян от определени събития, които възникват след датата на финансовия отчет. Много рамки за финансово отчитане изрично посочват такива събития. Обикновено тези рамки за финансово отчитане идентифицират два вида събития:

- *такива, които предоставят доказателства за условия, съществували към датата на финансовия отчет; и*
- *такива, които предоставят доказателства за условия, възникнали след датата на финансовия отчет.*

От одитора обаче не се очаква да изпълнява допълнителни процедури върху въпроси, за които преди това приложените одиторски процедури са осигурили удовлетворителни заключения.

Събития, възникнали между датата на финансовия отчет и датата на одиторския доклад

- 8.4.1. Одиторът следва да изпълни одиторски процедури, разработени за получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства, че всички събития, възникнали между датата на финансовия отчет и датата на одиторския доклад, които изискват корекция или оповестяване във финансовия отчет, са били идентифицирани.
- 8.4.2. Одиторът следва да изпълни тези процедури в съответствие с параграф 8.4.1. за периода от датата на финансовия отчет до датата на одиторския доклад, или колкото е възможно по-близо до тази дата, включително:
- (а) получаване на разбиране за всички процедури, които ръководството е установило, за да гарантира, че последващите събития биват идентифицирани.
 - (б) отправяне на проучващо запитване до ръководството и когато е уместно, до лицата, натоварени с общо управление, дали са настъпили последващи събития, които биха могли да окажат влияние върху финансовия отчет.
 - (в) запознаване с протоколите от заседанията на собствениците, ръководството и лицата, натоварени с общо управление, проведени след датата на баланса, и запитване за въпроси, обсъждани на такива заседания, за които все още не са налични протоколи.
 - (г) запознаване с месечната или тримесечна финансова информация на предприятието, ако такава е налице.
- 8.4.3. Ако одиторът е идентифицирал събития, които изискват корекция на финансовия отчет или оповестяване в него, за да бъдат спазени изискванията на приложимата за предприятието рамка за финансово отчитане при изпълнение на процедурите в параграфи 8.4.1. и 8.4.2, одиторът следва да определи дали всяко такова събитие е отразено по подходящ начин във финансовия отчет.

Факти, които стават известни на одитора след датата на одиторския доклад, но преди датата на издаване на финансовия отчет

- 8.4.4. Одиторът няма задължение да изпълнява одиторски процедури по отношение на финансовия отчет след датата на одиторския доклад. Ако обаче на одитора станат известни факти или събития, които ако бяха известни на одитора към датата на одиторския доклад, но преди финансовият отчет да бъде издаден, биха могли да станат причина одиторът да измени одиторския доклад, одиторът следва да обсъди с ръководството и когато е уместно, с лицата, натоварени с общо

управление, и да реши дали финансовият отчет се нуждае от изменение и ако това е така – да отправи запитване до ръководството как то възнамерява да адресира въпроса.

8.4.5. Ако ръководството измени финансовия отчет, одиторът следва да изпълни одиторските процедури, необходими при конкретните обстоятелства, върху изменението, включително разширяване на изпълнените одиторски процедури до датата на новия одиторски доклад и предоставяне на нов одиторски доклад върху изменения финансов отчет.

8.4.6. В юрисдикциите, в които закон, нормативна разпоредба или рамката за финансово отчитане не изискват от ръководството да издаде изменен финансов отчет, одиторът не е длъжен да предоставя изменен или нов одиторски доклад. Въпреки това, ако ръководството не измени финансовия отчет при обстоятелства, при които одиторът счита, че той трябва да бъде изменен, тогава одиторът следва:

- (а) ако одиторският доклад още не е предоставен на предприятието, да модифицира мнението, след което да предостави одиторския доклад;²¹ или
- (б) ако одиторският доклад вече е предоставен на предприятието, да уведоми ръководството и лицата, натоварени с общо управление, да не издават финансовия отчет до трети страни, преди да бъдат направени необходимите изменения. Ако въпреки това финансовият отчет бъде издаден впоследствие без необходимите изменения, одиторът следва да предприеме подходящи действия, за да предотврати разчитането на одиторския доклад.

Факти, които стават известни на одитора след като финансовият отчет е издаден

8.4.7. След като финансовият отчет е издаден, одиторът няма задължение да изпълнява одиторски процедури по отношение на този финансов отчет. Ако обаче след издаването на финансовия отчет, на одитора стане известен факт, който ако беше известен на одитора към датата на одиторския доклад, би могъл да стане причина одиторът да измени одиторския доклад, одиторът следва:

- (а) да обсъди въпроса с ръководството и когато е уместно, с лицата, натоварени с общо управление;
- (б) да реши дали финансовият отчет се нуждае от изменение и ако това е така,
- (в) да отправи запитване до ръководството как то възнамерява да адресира въпроса във финансовия отчет.

8.4.8. Ако ръководството измени финансовия отчет, одиторът следва:

- (а) да изпълни одиторските процедури, необходими при конкретните обстоятелства, върху изменението, включително:
 - (i) разширяване на одиторските процедури, посочени в параграфи 8.4.1. и 8.4.2. до датата на новия одиторски доклад, и да датира новия одиторски доклад не по-рано от датата на одобрението на изменения финансов отчет; и
 - (ii) предоставяне на нов одиторски доклад²² върху изменения финансов отчет; и
- (б) да извърши преглед на стъпките, предприети от ръководството за гарантиране, че всеки, който е получил преди това издадения финансов отчет заедно с одиторския доклад върху него, е информиран за възникналата ситуация.

8.4.9. Ако ръководството не предприеме необходимите стъпки за гарантиране, че всеки, който е получил преди това издадения финансов отчет е информиран за възникналата ситуация и не измени финансовия отчет при обстоятелства, при които одиторът счита, че той трябва да бъде изменен, одиторът следва да предприеме подходящите действия да се опита да предотврати разчитането на одиторския доклад.

8.5. Оценяванията, направени от одитора и други дейности в подкрепа на заключението на одитора

²¹ Относно ефекта върху одиторския доклад виж Част 9, параграф 9.5.21.

²² Относно ефекта върху одиторския доклад виж Част 9, параграф 9.6.7.

Изисквани оценявания

- 8.5.1. На базата на изпълнените одиторски процедури и получените одиторски доказателства одиторът следва да оцени дали преценките за рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност остават подходящи.

Одитът на финансовия отчет е кумулативен процес, изискващ повторение на определени стъпки. В хода на изпълнение на планираните одиторски процедури получените одиторски доказателства могат да станат причина одиторът да модифицира естеството, времето на изпълнение или обхвата на планираните одиторски процедури. Възможно е вниманието на одитора да бъде привлечено от информация, която се различава съществено от информацията, на която се базира оценката на риска. При такива обстоятелства може да се наложи одиторът да преоцени планираните одиторски процедури на базата на преразгледаната преценка на оценените рискове за всички или за някои класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания и свързаните с тях твърдения за вярност.

Одиторът може да разгледа също така въпроса дали тази информация променя решението на одитора относно уместността на използването на МОС за ПМСП по отношение на одита, което може да наложи модифициране на условията на ангажимента.

- 8.5.2. По отношение на приблизителните счетоводни оценки, одиторът следва да оцени, на базата на изпълнените одиторски процедури и получените одиторски доказателства, дали:

- (а) оценките на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност остават подходящи, включително когато са били идентифицирани индикации за възможна предубеденост от страна на ръководството; и
- (б) решенията на ръководството относно признаването, оценяването, представянето и оповестяването на приблизителните счетоводни оценки във финансовия отчет са разумни в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане.

- 8.5.3. Одиторът следва да оцени дали двустранната комуникация на одитора с лицата, натоварени с общо управление, е била адекватна за целите на одита. Ако това не е било така, одиторът следва да оцени ефекта, ако има такъв, върху одита и да предприеме целесъобразните действия.

Така например, може да е необходимо първоначалните оценки на риска да бъдат преразгледани, одиторското мнение да бъде модифицирано на базата на ограничение в обхвата или да бъдат предприети други целесъобразни действия.

- 8.5.4. Одиторът следва да изпълни одиторски процедури, за да оцени дали цялостното представяне на финансовия отчет е в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. При извършването на това оценяване, одиторът следва да вземе под внимание дали финансовият отчет е представен по начин, който отразява:

- (а) подходящата класификация и описание на финансовата информация и стоящите в основата сделки или операции, събития и условия; и
- (б) подходящото представяне, структура и съдържание на финансовия отчет.

Достигане до заключения

- 8.5.5. Одиторът следва да достигне до заключение дали са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства. При формирането на мнение одиторът следва да вземе под внимание всички уместни одиторски доказателства, независимо дали изглежда те да са потвърждаващи или противоречащи.

- 8.5.6. Ако одиторът не е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства относно уместно твърдение за вярност, одиторът следва да се опита да получи допълнителни одиторски доказателства. Ако одиторът не е в състояние да получи

достатъчни и уместни одиторски доказателства, одиторът следва да изрази квалифицирано мнение или да откаже изразяване на мнение относно финансовия отчет.²³

8.5.7. Одиторът следва да оцени дали са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства относно уместността на използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие при изготвянето на финансовия отчет и да достигне до заключение в това отношение.²⁴

8.5.8. Одиторът следва да достигне до заключение, на базата на получените одиторски доказателства, дали според професионалната преценка на одитора е налице съществена несигурност във връзка със събития или условия, които самостоятелно или като съвкупност биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие.²⁵

8.5.9. Ако одиторът достигне до заключение, че използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие е уместно при конкретните обстоятелства, но е налице съществена несигурност, одиторът следва да реши дали финансовият отчет:

- (а) адекватно оповестява основните събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие и планове на ръководството за справяне с тези събития или условия; и
- (б) ясно оповестява, че 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 и поради тези причини предприятието може да не е в състояние да реализира активите си и уреди пасивите си в обичайния ход на стопанската си дейност.

В такива случаи одиторът следва да изрази немодифицирано мнение, а одиторският доклад да включва самостоятелен раздел, озаглавен „Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие”.

8.5.10. Ако бъдат идентифицирани събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, но на базата на получените одиторски доказателства одиторът достигне до заключение, че не е налице съществена несигурност, одиторът следва да оцени дали с оглед на изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане финансовият отчет предоставя адекватни оповестявания относно тези събития или условия.

8.5.11. Ако одиторът потвърди, че финансовият отчет съдържа съществено неправилно отчитане в резултат на измама или не е в състояние да достигне до заключение дали финансовият отчет не съдържа съществено неправилно отчитане в резултат на измама, одиторът следва да оцени последствията за одита, включително за оценените рискове от съществени неправилни отчитания и одиторския доклад.

8.6. Писмени изявления

Писмените изявления представляват необходима информация, която одиторът изисква във връзка с одита на финансовия отчет на предприятието. Съответно, подобно на отговорите на проучващите запитвания, писмените изявления са одиторско доказателство. Въпреки че писмените изявления предоставят необходими одиторски доказателства, те сами по себе си не осигуряват достатъчни и уместни одиторски доказателства по нито един от въпросите, които разглеждат. Освен това фактът, че ръководството е предоставило надеждни писмени изявления, не оказва влияние върху естеството или обхвата на другите одиторски доказателства, които одиторът получава относно изпълнението на отговорностите на ръководството или относно конкретни твърдения за вярност.

²³ Относно ефекта върху одиторския доклад виж Част 9, параграф 9.5.27.

²⁴ Относно ефекта върху одиторския доклад виж Част 9, параграф 9.5.17.

²⁵ Относно ефекта върху одиторския доклад виж Част 9, параграф 9.5.18.

8.6.1. Одиторът следва да получи писмени изявления от ръководството, което има подходящи познания по съответните въпроси и носи отговорност за финансовия отчет, и когато е уместно, от лицата, натоварени с общо управление, относно следните въпроси:

- (а) че те са изпълнили своите отговорности за изготвянето на финансовия отчет в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане, включително когато е уместно, неговото достоверно представяне. Отговорностите следва да бъдат описани в писмото с изявленията по същия начин, по който са описани в условията на ангажмента;
- (б) че те са предоставили на одитора цялата уместна информация и достъп съгласно договореното в условията на ангажмента за одит;
- (в) че всички сделки и операции са документирани и отразени във финансовия отчет;
- (г) че те потвърждават своята отговорност за разработването, внедряването и поддържането на контроли за предотвратяване и разкриване на измами;
- (д) че те са оповестили пред одитора резултата от оценката си на риска от възможността финансовият отчет да съдържа съществено неправилно отчитане, дължащо се на измама;
- (е) че информацията, която имат за измама, подозрения за измама или твърдения за извършена или подозирана измама са били оповестени пред одитора;
- (ж) че те са оповестили пред одитора самоличността на свързаните с предприятието лица и всички уместни взаимоотношения и сделки със свързани лица, които са им известни;
- (з) че те са осчетоводили и оповестили по подходящ начин взаимоотношенията и сделките със свързани лица в съответствие с изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане;
- (и) че всички известни случаи на неспазване или подозирано неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби, чиито ефект би следвало да бъде взет под внимание при изготвянето на финансовия отчет, са били оповестени пред одитора;
- (й) че всички известни действителни или възможни съдебни дела и искове, чиито ефект би следвало да бъде взет под внимание при изготвянето на финансовия отчет, са били оповестени пред одитора, осчетоводени и оповестени в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане;
- (к) по отношение на приблизителните счетоводни оценки, дали методите, предположенията и данните, използвани при изготвяне на приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания са подходящи за постигането на признаване, оценяване и оповестяване, които са в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане;
- (л) че всички събития, настъпили след датата на финансовия отчет, за които приложимата рамка за финансово отчитане изисква корекция или оповестяване, са били коригирани или оповестени;
- (м) по отношение на принципа за действащо предприятие, ако е налице съществена несигурност, информация за техните планове за бъдещи действия и практическата осъществимост на тези планове;
- (н) относно преизчисления, направени за коригиране на съществено неправилно отчитане във финансовите отчети за предходни периоди, които засягат сравнителната информация; и
- (о) други изявления, които одиторът е решил, че са необходими, за да подкрепят други одиторски доказателства, имащи отношение към финансовия отчет или към едно или повече конкретни твърдения за вярност във финансовия отчет, включително когато е необходимо за подкрепа на устни изявления.

8.6.2. Одиторът следва да прецени необходимостта от получаване на изявления относно конкретни приблизителни счетоводни оценки.

8.6.3. Писмените изявления следва да бъдат във вид на писмо с изявления/представително писмо, адресирано до одитора.

В Приложение 7 е представен примерен образец на писмо с изявление.

Ако закон или нормативна разпоредба изисква ръководството на направи писмени публични изявления относно своите отговорности и одиторът реши, че тези изявления предоставят всички или част от изявленията, изисквани от настоящия стандарт, не е необходимо съответните въпроси, обхваната от тези изявления, да бъдат включвани в писмото с изявленията.

- 8.6.4. Одиторът следва да изиска писмено изявление от ръководството и когато е уместно, от лицата, натоварени с общо управление, дали те считат, че ефектът от некоригираните неправилни отчитания, самостоятелно или като съвкупност, е несъществен за финансовия отчет като цяло. Обобщение на тези позиции следва да бъде включено или приложено към писменото изявление.
- 8.6.5. Ако одиторът има опасения относно компетентността, почтеността, етичните ценности или старанието на ръководството или относно неговата ангажираност с тях или тяхното прилагане, или ако получените изявления не са в съответствие с други одиторски доказателства, одиторът следва да определи ефекта върху одиторските доказателства в по-общ план и да предприеме подходящи действия, включително да разгледа възможния ефект върху мнението в одиторския доклад,²⁶ държейки сметка за изискването в параграф 8.6.7.

В случай на идентифицирани несъответствия между едно или повече писмени изявления и одиторски доказателства, получени от друг източник, одиторът може да прецени дали оценката на риска остава подходяща и ако не е, да преразгледа оценката на риска и да определи естеството, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одиторски процедури в отговор на оценените рискове.

Опасенията относно компетентността, почтеността, етичните ценности или старанието на ръководството или относно неговата ангажираност с тях или тяхното прилагане може да станат причина одиторът да достигне до заключение, че рискът от невярно или неправилно представяне на информация от страна на ръководството във финансовия отчет е такъв, че одитът не може да бъде извършен. В такъв случай одиторът може да обмисли оттегляне от ангажимента, когато оттеглянето е възможно съгласно приложимия закон или нормативна разпоредба, освен ако лицата, натоварени с общо управление, не приложат в действие подходящи корективни мерки. Такива мерки обаче може да не са достатъчни, за да позволят на одитора да изрази немодифицирано одиторско мнение.

- 8.6.6. Ако ръководството не предостави едно или повече от поисканите писмени изявления, одиторът следва:
- (а) да обсъди въпроса с ръководството;
 - (б) да подложи на преоценка почтеността на ръководството и да оцени ефекта, който това може да окаже върху надеждността на устните и писмени изявления и одиторските доказателства в по-общ план; и
 - (в) да предприеме подходящи действия, включително определяне на възможния ефект върху мнението в одиторския доклад,²⁷ държейки сметка за изискването в параграф 8.6.7.
- 8.6.7. Ако одиторът достигне до заключение, че са налице достатъчно съмнения относно почтеността на ръководството, такива че писмените изявления, изисквани от параграфи 8.6.1.(а)–(в) не са надеждни²⁸ или ако ръководството не предостави писмените изявления, изисквани от параграфи 8.6.1.(а)–(в),²⁹ одиторът следва да откаже да изрази мнение относно финансовия отчет.
- 8.6.8. Датата на писмените изявления следва да бъде практически възможно най-близка до датата на одиторския доклад върху финансовия отчет, но не и след нея. Писмените изявления следва да се отнасят за всички финансови отчети и период или периоди, посочени в одиторския доклад.

²⁶ Относно ефекта върху одиторския доклад виж Част 9, параграф 9.5.22.

²⁷ Относно ефекта върху одиторския доклад виж Част 9, параграф 9.5.23.

²⁸ Относно ефекта върху одиторския доклад виж Част 9, параграф 9.5.24.

²⁹ Относно ефекта върху одиторския доклад виж Част 9, параграф 9.5.25.

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

8.7.1. Преди да датира одиторския доклад съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да определи, че е поел цялостната отговорност за управлението на качеството и за постигане на качество при ангажимента за одит. При това съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да определи, че:

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

8.7.2. На или преди датата на одиторския доклад съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да определи, че са били получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, които да подкрепят заключенията, до които е достигнато и да позволят издаването на одиторския доклад.

8.7.3. Преди да датира одиторския доклад съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да извърши преглед на финансовия отчет и на одиторския доклад, за да определи, че докладът, който ще бъде издаден, е подходящ при конкретните обстоятелства.

8.8. Специфични изисквания за комуникация

8.8.1. Одиторът следва да комуникира своевременно всички неправилни отчитания, натрупани по време на одита, до подходящото ниво на ръководството, освен ако това не му е забранено от закон или нормативна разпоредба.

8.8.2. Одиторът следва да комуникира с лицата, натоварени с общо управление:

- (а) некоригираните неправилни отчитания и ефекта, който те, самостоятелно или като съвкупност, биха могли да имат върху одиторското мнение, освен ако това не е забранено от закон или нормативна разпоредба. Комуникацията от страна на одитора следва да идентифицира некоригираните съществени неправилни отчитания на индивидуална база.
- (б) ефекта от некоригираните неправилни отчитания от предходни периоди върху финансовия отчет за текущата година.
- (в) вижданията на одитора относно съществените качествени аспекти на счетоводните практики на предприятието, включително счетоводните политики, счетоводните приблизителни оценки и оповестяванията във финансовия отчет.
- (г) съществените трудности, ако има такива, изпитани по време на одита.
- (д) съществените въпроси, възникнали по време на одита, включително във връзка със свързаните с предприятието лица, които са били обсъдени, или са предмет на кореспонденция, с ръководството.
- (е) съществените констатации от одита. Ако според професионалната преценка на одитора устната комуникация не би била подходяща, тази комуникация следва да е в писмен вид.
- (ж) други, неотчетени вече въпроси, отнасящи се до измама, които може да имат отношение към отговорностите на лицата, натоварени с общо управление, освен ако това не е забранено от закон или нормативна разпоредба.
- (з) обстоятелства, които оказват влияние върху формата и съдържанието на одиторския доклад, ако има такива.
- (и) писмените изявления, поискани от одитора.
- (й) други съществени въпроси, възникнали по време на одита, които съгласно професионалната преценка на одитора имат отношение към надзора върху процеса на финансово отчитане.

- (к) очакването и формулировката, ако одиторът очаква да включи параграф за обръщане на внимание или параграф по други въпроси в одиторския доклад.

8.8.3. Освен ако всички лица, натоварени с общо управление, не участват в ръководството на предприятието, одиторът следва да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, идентифицирани събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, включително:

- (а) дали събитията или условията представляват съществена несигурност;
- (б) дали използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие е уместно при изготвянето на финансовия отчет;
- (в) адекватността на свързаните с това оповестявания във финансовия отчет; и
- (г) когато е приложимо, последствията за одиторския доклад.

8.9. Специфични изисквания за документиране

В допълнение към общите изисквания за документиране в Част 2.4, които се прилагат през целия одиторски ангажимент, по-долу са описани специфични въпроси, имащи отношение към настоящата част, които трябва да бъдат документираны.

8.9.1. Одиторът следва да включи следното в одиторската документация:

- (а) всички неправилни отчитания, натрупани по време на одита, дали те са били коригирани и заключението на одитора относно това дали некоригираните неправилни отчитания, самостоятелно или като съвкупност, са съществени, както и основанието за това заключение; и
- (б) естеството и обхвата, както и заключенията от консултациите, проведени по време на одита, включително как тези заключения са били изпълнени.

8.9.2. Одиторската документация следва да демонстрира, че информацията във финансовия отчет се съгласува или равнява със стоящите в основата счетоводни записвания, включително съгласуване или равнение на оповестяванията, независимо дали тази информация е получена от или извън главната книга и аналитичните счетоводни сметки.

8.9.3. Одиторът следва да окомплектова документацията за одита в одиторско досие и да приключи административния процес по окомплектоване на окончателното одиторско досие своевременно след датата на одиторския доклад.

МСУК 1 (или национални изисквания, които са поне толкова високи) изискват системите на фирмата за управление на качеството да установят цел във връзка с качеството, която да адресира окомплектоването на документацията за ангажимента своевременно след датата на доклада за ангажимента.³⁰ Подходящият краен срок, в рамките на който да бъде завършено окомплектоването на окончателното одиторско досие, обикновено е не повече от 60 дни след датата на одиторския доклад.³¹

8.9.4. След като бъде завършено окомплектоването на окончателното одиторско досие, одиторът не следва да заличава или унищожава одиторска документация от каквото и да е естество преди изтичане на периода за нейното съхранение.

МСУК 1 (или национални изисквания, които са поне толкова високи) изискват системите на фирмата за управление на качеството да установят цел във връзка с качеството, която да адресира подходящото поддържане и съхранение на документацията за ангажимента, за да се отговори на потребностите на фирмата и да се изпълнят изискванията на закон, нормативна разпоредба, приложимите етични изисквания или професионалните стандарти.³² Срокът за

³⁰ МСУК 1, параграф 31(е)

³¹ МСУК 1, параграф A83

³² МСУК 1, параграф 31(е)

съхранение при ангажименти за одит обикновено е не по-кратък от пет години от датата на одиторския доклад или ако е на по-късна дата – датата на одиторския доклад върху финансовия отчет на групата, когато това е приложимо.³³

- 8.9.5. Ако е приложимо, одиторът следва да документира неизпълнението на цел от която и да е част от настоящия МОС за ПМСП, както и произтичащото действие (като например, ефекта върху одиторското мнение или оттеглянето от ангажимента, ако общата цел на одитора не може да бъде изпълнена).
- 8.9.6. Ако одиторът счете за необходимо да модифицира съществуващата одиторска документация или да добави нова одиторска документация след приключване на окомплектоването на окончателното одиторско досие, одиторът следва, независимо от естеството на модификациите или добавянията, да документира:
- (а) конкретните причини за извършването им; и
 - (б) кога и от кого те са били извършени и подложени на преглед.

³³ МСУК 1, параграф А85

9. Формиране на мнение и издаване на доклад

Съдържание на настоящата част

Част 9 излага изискванията за:

- формиране на мнение;
- видовете одиторско мнение; и
- съдържанието на одиторския доклад.
- друга информация и сравнителна информация.

Обхват на настоящата част

В тази част се обяснява съдържанието на одиторския доклад и се излага определянето от страна на одитора на модификации на мнението, както и кога са необходими други изменения на одиторския доклад. В нея се излагат и изискваните от одитора процедури във връзка със съответстващите данни, сравнителните финансови отчети и друга информация (ако е приложимо).

Примери за модифицирани мнения, съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие, параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси, както и съответни насоки относно одиторските доклади, могат да бъдат намерени в *Допълнително ръководство за одиторско докладване*.

9.1. Цели

9.1.1. Целите на одитора са:

- (а) да формира мнение относно финансовия отчет на базата на оценката на заключенията, изведени от получените одиторски доказателства и да изрази ясно това мнение посредством писмен доклад; и
- (б) да прецени дали е налице съществено несъответствие между другата информация, ако има такава, и:
 - (i) финансовия отчет; и
 - (ii) познанията на одитора, придобити по време на одита.

9.2. Формиране на мнение относно финансовия отчет

9.2.1. Одиторът следва да формира мнение относно това дали финансовият отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.

9.2.2. За да формира мнение, одиторът следва да достигне до заключение дали е получил разумна степен на сигурност, че финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка. Това заключение следва да вземе под внимание:

- (а) дали са получени достатъчни и уместни одиторски доказателства;
- (б) дали некоригираните неправилни отчитания, самостоятелно или като съвкупност, са съществени; и
- (в) оценките, които се изискват от параграфи 9.2.3. до 9.2.6.

9.2.3. Одиторът следва да оцени дали финансовият отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане. Това оценяване следва да включва разглеждане на качествените аспекти на счетоводните практики на предприятието, включително индикации за възможна предубеденост в преценките на ръководството.

9.2.4. При извършване на оценяването съгласно параграф 9.2.3., одиторът следва да оцени дали, от гледна точка на изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане:

- (а) финансовият отчет оповестява по подходящ начин значимите счетоводни политики на предприятието и дали те са представени по разбираем начин;
- (б) избраните и прилагани значими счетоводни политики на предприятието съответстват на приложимата рамка за финансово отчитане и са подходящи;
- (в) приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания, направени от ръководството, са разумни;
- (г) идентифицираните взаимоотношения и сделки със свързани лица са подходящо осчетоводени, представени и оповестени в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане;
- (д) информацията, представена във финансовия отчет, е уместна, надеждна, съпоставима и разбираема, включително дали:
 - (i) информацията, която следва да е била включена е включена;
 - (ii) тази информация е подходящо класифицирана, агрегирана или дезагрегирана, и характеризирана; и
 - (iii) цялостното представяне на финансовия отчет не е било повлияно негативно от включването на информация, която не е уместна или която замъглява правилното разбиране на оповестените въпроси;
- (е) финансовият отчет осигурява подходящи оповестявания, които да дадат възможност на предвидените потребители да разберат ефекта от съществени сделки и събития върху информацията, съдържаща се във финансовия отчет; и
- (ж) терминологията, използвана във финансовия отчет, включително наименованието на всеки компонент на финансовия отчет, е подходяща.

9.2.5. Когато финансовият отчет е изготвен в съответствие с рамка за достоверно представяне, одиторът следва да оцени също така дали финансовият отчет постига достоверно представяне. Това оценяване следва да включва разглеждане на:

- (а) цялостното представяне, структура и съдържание на финансовия отчет; и
- (б) това дали финансовият отчет представя стоящите в основата сделки и събития по начин, който постига достоверно представяне.

Оценката на одитора относно това дали финансовият отчет постига достоверно представяне, както по отношение на представянето, така и на оповестяванията, необходими, за да се постигне достоверно представяне, е въпрос на професионална преценка.

9.2.6. Одиторът следва да оцени дали финансовият отчет прави подходящи препратки към, или описва, приложимата рамка за финансово отчитане.

9.3. Форма на мнението

9.3.1. Одиторът следва да изрази немодифицирано мнение, когато одиторът заключи, че финансовият отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.

Ако рамката за финансово отчитане е рамка за достоверно представяне, както обикновено е случаят при финансовите отчети с общо предназначение, изискваното мнение е относно това дали финансовият отчет е представен достоверно, във всички съществени аспекти, или дали той дава вярна и честна представа. Ако рамката за финансово отчитане е рамка за съответствие, изискваното мнение е относно това дали финансовият отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с тази рамка.

9.3.2. Ако финансов отчет, изготвен в съответствие с изискванията на рамка за достоверно представяне, не постига достоверно представяне, одиторът следва да обсъди въпроса с ръководството и в зависимост от изискванията на приложимата рамка

за финансово отчитане и начина, по който въпросът бъде разрешен, да определи дали е необходимо да модифицира мнението.³⁴

- 9.3.3. Ако финансовият отчет е изготвен в съответствие с рамка за съответствие, от одитора не се изисква да оценява дали финансовият отчет постига достоверно представяне. Ако обаче, в изключително редки случаи, одиторът достигне до заключение, на базата на получените одиторски доказателства, че този финансов отчет е подвеждащ, одиторът следва да обсъди въпроса с ръководството и в зависимост от начина, по който въпросът бъде разрешен, да определи дали и как да комуникира това в одиторския доклад.³⁵

9.4. Одиторски доклад

- 9.4.1. Одиторът следва да докладва в съответствие с конкретно посочения по-долу формат и съдържание, с изключение на случаите, при които:
- (а) изменение на одиторския доклад се налага за привеждане в съответствие със специфичен формат или формулировка на одиторския доклад, изисквани от закон или нормативна разпоредба на съответната юрисдикция. Когато форматът или формулировката на одиторския доклад са предписани от закон или нормативна разпоредба, одиторският доклад следва да прави препратка към настоящия МОС за ПМСП, само ако са включени елементите на конкретно посочения формат или формулировка, илюстрирани по-долу;
 - (б) от одитора се изисква да извърши одита в съответствие с одиторски стандарт на конкретна юрисдикция за по-малко сложни предприятия („национален одиторски стандарт за ПМСП”), който предписва формат или формулировка на одиторския доклад, различни от тези, които се изискват от МОС за ПМСП и одиторът допълнително е спазил изискванията на МОС за ПМСП при извършване на одита. Ако случаят е такъв, одиторският доклад може да прави препратка към МОС за ПМСП в допълнение към националния одиторски стандарт за ПМСП, само ако одиторският доклад включва елементите на конкретно посочения формат и съдържание, илюстрирани по-долу; или
 - (в) одиторският доклад включва модифицирано мнение, параграф за обръщане на внимание, параграф по други въпроси, съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие, други отговорности за докладване или самостоятелен раздел, разглеждащ друга информация, в който случай одиторът следва да модифицира одиторското мнение (съгласно Част 9.5.) или да измени одиторския доклад (съгласно Част 9.8.).

³⁴ Относно ефекта върху одиторския доклад виж Част 9, параграф 9.5.28.

³⁵ Относно ефекта върху одиторския доклад виж Част 9, параграф 9.5.29.

ДОКЛАД НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

До [акционерите на компания ABC или друг подходящ адресат]³⁶

Мнение

Ние извършихме одит ³⁷ на финансовия отчет на [компания ABC („предприятието“), състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителните приложения към финансовия отчет, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики (заменете тези наименования на отчети с подходящите заглавия)].³⁸

По наше мнение, приложеният финансов отчет [„представя достоверно, във всички съществени аспекти” или „дава вярна и честна представа за”]³⁹ финансовото състояние на [предприятието] към [31 декември 20X1 г.] и [за] неговите финансовите резултати от дейността и паричните му потоци за годината, завършваща на тази дата в съответствие с [приложимата рамка за финансово отчитане].⁴⁰

База за изразяване на мнение

Ние извършихме нашия одит в съответствие с Международния одиторски стандарт за одити на финансови отчети на по-малко сложни предприятия (МОС за ПМСП). Нашите отговорности съгласно МОС за ПМСП са описани допълнително в раздела от нашия доклад *Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет*.⁴¹ Ние сме независими от [предприятието] в съответствие с етичните изисквания, които са приложими по отношение на нашия одит на финансовия отчет в [юрисдикция], като ние изпълнихме също така и нашите други етични отговорности в съответствие с тези изисквания. Ние считаме, че одиторските доказателства, които получихме, са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето мнение.⁴²

Отговорности на [ръководството] за финансовия отчет⁴³

[Ръководството] носи отговорност за изготвянето [и достоверното представяне] на финансовия отчет в съответствие с [приложимата рамка за финансово отчитане]⁴⁴ и за такъв вътрешен контрол, какъвто [ръководството] определи, че е необходим, за да даде възможност за изготвянето на финансови отчети, които да не съдържат съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка.

При изготвяне на финансовия отчет [ръководството] носи отговорност за оценяване способността на [предприятието] да продължи да функционира като действащо предприятие, оповестявайки, когато това е приложимо, въпроси, свързани с предположението за действащо предприятие и използвайки счетоводната база на основата на предположението за действащо предприятие, освен ако [ръководството] не възнамерява да ликвидира [предприятието] или да преустанови дейността му, или ако ръководството на практика няма друга алтернатива, освен да постъпи по този начин.

Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет^{45 46}

Нашите цели са да получим разумна степен на сигурност относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, и да издадем одиторски доклад, който да включва нашето мнение. Разумната степен на сигурност е висока степен на сигурност, но не е гаранция, че одит, извършен в съответствие с МОС за ПМСП винаги ще разкрива съществено неправилно отчитане, когато такова съществува. Неправилните отчитания могат да възникнат в резултат на измама или грешка и се считат за съществени, ако би могло разумно да се очаква, че те, самостоятелно или като съвкупност, ще окажат влияние върху икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на този финансов отчет.

Като част от одита в съответствие с МОС за ПМСП, ние използваме професионална преценка и запазваме професионален скептицизъм по време на целия одит. Ние също така:

- идентифицираме и оценяваме рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет, независимо дали дължащи се на измама или грешка, разработваме и изпълняваме одиторски процедури в отговор на тези рискове и получаваме одиторски доказателства, които да са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето мнение. Рискът да не бъде разкрито съществено неправилно отчитане, което е резултат от измама, е по-висок, отколкото риска от съществено неправилно отчитане, което е резултат от грешка, тъй като измамата може да включва тайно споразумяване, фалшифициране, преднамерени пропуски, изявления за въвеждане на одитора в заблуждение, както и пренебрегване или заобикаляне на вътрешния контрол.
- получаваме разбиране за вътрешния контрол, имащ отношение към одита, за да разработим одиторски процедури, които да са подходящи при конкретните обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на вътрешния контрол на [предприятието].
- оценяваме уместността на използваните счетоводни политики и разумността на счетоводните приблизителни оценки и свързаните с тях оповестявания, направени от ръководството.
- достигахме до заключение относно уместността на използване от страна на ръководството на счетоводната база на основата на предположението за действащо предприятие и, на базата на получените одиторски доказателства, относно това дали 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. Ако ние достигнем до заключение, че е налице съществена несигурност, от нас се изисква да привлечем

³⁶ Въпросите, представени в конкретно посочения формат и съдържание на одиторския доклад в квадратни скоби (т.е., []) трябва да бъдат специално приспособени към конкретния случай.

³⁷ При отказ от изразяване на мнение изявлението, което посочва, че финансовият отчет е бил одитиран се изменя така, че да заявява, че одиторът е бил ангажиран да извърши одит на финансовия отчет.

³⁸ Идентифицирайте предприятието, чийто финансов отчет е бил одитиран; идентифицирайте всеки отделен финансов отчет и неговата дата и период; направете препратка към пояснителните приложения и значимите счетоводни политики или използвайте друго подходящо описание в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.

³⁹ Виж също 9.4.2 по-долу. Когато финансовият отчет е изготвен в съответствие с рамка за съответствие, мнението и описанието на отговорностите на одитора посочват вместо това дали финансовият отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.

⁴⁰ Идентифицирайте юрисдикцията по произход на рамката за финансово отчитане, ако това не са Международните стандарти за финансово отчитане или Международните счетоводни стандарти за публичния сектор, издавани от Съвета по международни счетоводни стандарти за публичния сектор.

⁴¹ Когато одиторът отказва да изрази мнение относно финансовия отчет, това изявление не се включва в одиторския доклад.

⁴² Когато одиторът изразява квалифицирано или отрицателно мнение, изявлението относно това дали получените одиторски доказателства са достатъчни и уместни, за да осигурят база за одиторското мнение се изменя така, че да включи съобразно случая думата „квалифицирано“ или „отрицателно“. Когато одиторът отказва да изрази мнение относно финансовия отчет, това изявление не се включва в одиторския доклад.

⁴³ Или други термини, които са подходящи в контекста на правната рамка на конкретната юрисдикция.

⁴⁴ Когато отговорността на ръководството е да се изготви финансов отчет, който да дава ярна и честна представа, този текст би могъл да бъде: „Ръководството носи отговорност за изготвянето на финансов отчет, който да дава ярна и честна представа в съответствие [приложимата рамка за финансово отчитане], и за такъв ...”

⁴⁵ Описанието на отговорностите на одитора може да бъде включено и в приложение или когато закон, нормативна разпоредба или националните одиторски стандарти изрично разрешават – като описание на уебсайта на компетентен орган, когато описанието на уебсайта адресира, и не е в несъответствие с, настоящия МОС за ПМСП. В такива случаи в одиторския доклад следва да бъде включена препратка към мястото на приложението или описанието. Когато одиторът отказва да изрази мнение относно финансовия отчет, описанието на отговорностите на одитора включва единствено въпросите, изисквани от параграф 9.5.33.

⁴⁶ Когато е приложима Част 10, опишете допълнително отговорностите на одитора при ангажимент за одит на група, като заявите, че;

- (i) отговорностите на одитора са да планира и изпълни одита на групата, за да получи 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;
- (ii) одиторът носи отговорност за ръководството, надзора и прегледа на одиторската работа, извършена за целите на одита на групата; и
- (iii) одиторът продължава да носи изключителната отговорност за одиторското мнение.

внимание в одиторския си доклад към свързаните с тази несигурност оповестявания във финансовия отчет или в случай че тези оповестявания са неадекватни, да модифицираме мнението си. Нашите заключения се основават на одиторските доказателства, получени до датата на одиторския ни доклад. Бъдещи събития или условия обаче могат да станат причина [предприятието] да преустанови функционирането си като действащо предприятие.

- [Оценете цялостното представяне, структура и съдържание на финансовия отчет, включително оповестяванията, и дали финансовият отчет представя стоящите в основата сделки и събития по начин, който постига достоверно представяне.]⁴⁷

Ние комуникираме с [ръководството и когато е уместно, с лицата, натоварени с общо управление] наред с останалите въпроси, планирания обхват и време на изпълнение на одита и съществените констатации от одита, включително съществени недостатъци във вътрешния контрол, които идентифицираме по време на извършвания от нас одит.

[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: посочете мястото в юрисдикцията, в което одиторът практикува]

[Дата: не по-рано от датата, на която одиторът е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства, върху които да базира одиторското мнение относно финансовия отчет, включително доказателства, че: (i) всички компоненти (отделни отчети) и оповестявания, които съставляват финансовия отчет, са изготвени; и (ii) лицата с признати правомощия са потвърдили, че са поели отговорност за този финансов отчет.]

9.4.2. Когато финансовият отчет е изготвен в съответствие с рамка за достоверно представяне, в описанието в одиторския доклад на отговорностите за финансовия отчет одиторът следва да посочва „изготвянето и достоверното представяне на този финансов отчет” или „изготвянето на финансов отчет, който дава вярна и честна представа,” съобразно това, което е подходящо при конкретните обстоятелства.

9.4.3. Одиторът не следва да се позовава на работата на експерт на одитора в одиторски доклад, съдържащ немодифицирано мнение, освен ако това не се изисква от закон или нормативна разпоредба. Ако закон или нормативна разпоредба изисква такова позоваване, одиторът следва да посочи в одиторския доклад, че това позоваване не намалява отговорността на одитора за одиторското мнение.

9.5. Модификации на мнението

Таблицы А до В по-долу излагат изискванията, при които модифицирано мнение трябва да бъде използвано в различни ситуации, като и формата и съдържанието на модифицираното мнение.

9.5.1. Одиторът следва да модифицира мнението в одиторския доклад съгласно Таблицы А–В по-долу, когато:

- одиторът достигне до заключение, на базата на получените одиторски доказателства, че финансовият отчет като цяло съдържа съществени неправилни отчитания; или
- одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да достигне до заключение, че финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания.

9.5.2. Когато одиторът модифицира одиторското мнение, одиторът следва:

- да измени заглавието „База за изразяване на мнение” на „База за изразяване на квалифицирано мнение”, „База за изразяване на отрицателно мнение” или „База за отказ от изразяване на мнение”, съгласно изложеното в Таблицы А-В; и
- в раздела, посветен на базата за изразяване на мнение да включи описание на въпроса, предизвикващ модифицирането.

⁴⁷ Приложимо, когато финансовият отчет е изготвен в съответствие с рамка за достоверно представяне.

Таблица А по-долу посочва как професионалната преценка на одитора относно естеството на въпроса, предизвикващ модифицирането, както и относно всеобхватността на ефекта или възможния ефект от този въпрос върху финансовия отчет, оказва влияние върху вида мнение, което да бъде изразено.

ТАБЛИЦА А	Професионалната преценка на одитора относно всеобхватността на ефекта или възможния ефект върху финансовия отчет	
	Съществен, но не всеобхватен	Съществен и всеобхватен
Естество на въпроса, предизвикващ модифицирането		
Финансовият отчет съдържа съществени неправилни отчитания	Квалифицирано мнение	Отрицателно мнение
Невъзможност да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства	Квалифицирано мнение	Отказ от изразяване на мнение

Таблица Б по-долу посочва модификацията, която трябва да бъде направена в мнението за всеки вид мнение в Таблица А.

ТАБЛИЦА Б Форма на мнението	Рамка за достоверно представяне	Рамка за съответствие
9.5.3. Квалифицирано мнение Одиторски доклад – Заглавие за мнението: „Квалифицирано мнение“ Одиторски доклад – Заглавие за базата за изразяване на мнение: „База за изразяване на квалифицирано мнение“	„По наше мнение, с изключение на [ефекта или възможния ефект] ⁴⁸ от въпроса или въпросите, описани в раздела „База за изразяване на квалифицирано мнение“, приложеният финансов отчет [представя достоверно, във всички съществени аспекти / [дава вярна и честна представа за] [...] в съответствие с [приложимата рамка за финансово отчитане]”	„...с изключение на [ефекта или възможния ефект] от въпроса или въпросите, описани в раздела „База за изразяване на квалифицирано мнение“, приложеният финансов отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с [приложимата рамка за финансово отчитане]”
9.5.4. Отрицателно мнение Одиторски доклад – Заглавие за мнението: „Отрицателно мнение“ Одиторски доклад – Заглавие за базата за изразяване на мнение: „База за изразяване на отрицателно мнение”	“...приложеният финансов отчет не [представя достоверно /дава вярна и честна представа за] [...] в съответствие с [приложимата рамка за финансово отчитане]”	“...приложеният финансов отчет не е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с [приложимата рамка за финансово отчитане]”
9.5.5. Отказ от изразяване на мнение Одиторски доклад – Заглавие за мнението: „Отказ от изразяване на мнение“ Одиторски доклад – Заглавие за базата за изразяване на мнение: „База за отказ от изразяване на мнение“	„Ние бяхме ангажирани да извършим одит на финансовия отчет на...” „Ние не изразяваме мнение относно приложения финансов отчет. Поради значимостта на въпроса/въпросите, описани в раздела „База за отказ от изразяване на мнение“, ние не бяхме в състояние да получим достатъчни и уместни одиторски доказателства, които да осигурят база за изразяване на одиторско мнение относно този финансов отчет.”	

Таблица В по-долу излага специфични обстоятелства, при които одиторското мнение трябва да бъде модифицирано и видовете мнения, изразявани при такива обстоятелства, на базата на естеството на въпроса, предизвикващ модифицирането (виж Таблица А). Таблица В не представлява изчерпателен списък на всички обстоятелства, при които одиторското мнение трябва да бъде модифицирано.

⁴⁸ Въпросите, представени в квадратни скоби (т.е., []) трябва да бъдат специално приспособени към конкретния случай

ТАБЛИЦА В Специфични обстоятелства, при които одиторското мнение трябва да бъде модифицирано	Реф. параграф	Квалифицирано	Отрицателно	Отказ
<i>Начални салда</i>				
9.5.6. Одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно началните салда	4.5.4.	✓		✓
9.5.7. Одиторът достига до заключение, на базата на получените одиторски доказателства, че началните салда съдържат неправилно отчитане, което оказва съществено влияние върху финансовия отчет за текущия период и ефектът от неправилното отчитане не е осчетоводен по подходящ начин или не е адекватно представен и оповестен	4.5.5.	✓	✓	
9.5.8. Одиторът достига до заключение, на базата на получените одиторски доказателства, че счетоводните политики през текущия период не са приложени по последователен начин по отношение на началните салда в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане или промяна в счетоводните политики не е осчетоводена по подходящ начин или не е адекватно представена или оповестена в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.	4.5.6.	✓	✓	
9.5.9. Мнението на предходния одитор относно финансовия отчет за предходния период включва модификация, която остава уместна и съществена за финансовия отчет за текущия период	4.5.3.	✓	✓	✓
<i>Неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби</i>				
9.5.10. Не може да бъде получена достатъчна информация относно подозирано неспазване на изискванията	7.4.26.	✓		✓

ТАБЛИЦА В Специфични обстоятелства, при които одиторското мнение трябва да бъде модифицирано	Реф. параграф	Квалифицирано	Отрицателно	Отказ
9.5.11. Одиторът достига до заключение, че идентифицираното или подозирано неспазване на изискванията има съществен ефект върху финансовия отчет и то не е било адекватно отразено във финансовия отчет.	7.4.27	✓	✓	
9.5.12. Одиторът е възпрепятстван от ръководството или лицата, натоварени с общо управление, да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да оцени дали е възникнал или е вероятно да е възникнал случай на неспазване на изискванията, който може да е съществен за финансовия отчет.	7.4.27.	✓		✓
9.5.13. Одиторът не е в състояние да определи дали е възникнал случай на неспазване на изискванията поради ограничения, наложени по-скоро от обстоятелствата, а не толкова от ръководството или лицата, натоварени с общо управление	7.4.27.	✓		✓
<i>Потвърждения от външни източници</i>				
9.5.14. Одиторът достига до заключение, че отказът на ръководството да позволи на одитора да изпрати искане за потвърждение не е разумен или одиторът не е в състояние да получи уместни и надеждни одиторски доказателства от алтернативни одиторски процедури	7.3.24.	✓		✓
<i>Материални запаси</i>				
9.5.15. Одиторът не може да изпълни алтернативни одиторски процедури, за да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства относно	7.4.21.	✓		✓

ТАБЛИЦА В Специфични обстоятелства, при които одиторското мнение трябва да бъде модифицирано	Реф. параграф	Квалифицирано	Отрицателно	Отказ
наличието и състоянието на материалните запаси.				
<i>Съдебни дела и иски</i>				
9.5.16. Ръководството отказва да даде на одитора разрешение да комуникира или се срещне с външния юридически съветник на предприятието или външният юридически съветник на предприятието отказва да отговори по подходящ начин или му е забранено да отговори на писмото с искането; и одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, като изпълни алтернативни одиторски процедури	7.4.25	✓		✓
<i>Действащо предприятие</i>				
9.5.17. Финансовият отчет е изготвен на счетоводна база на основата на принципа за действащо предприятие, но според професионалната преценка на одитора използването от страна на ръководството на счетоводната база на основата на принципа за действащо предприятие при изготвянето на финансовия отчет е неподходящо	7.4.1. 8.5.7.		✓	
9.5.18. Не са направени адекватни оповестявания относно съществена несигурност във финансовия отчет. 9.5.19. В такъв случай, разделът, посветен на базата за изразяване на квалифицирано (или отрицателно) мнение следва да посочва „налице е съществена несигурност, която би могла да породите значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие и финансовият	7.4.4 8.5.8	✓	✓	

ТАБЛИЦА В Специфични обстоятелства, при които одиторското мнение трябва да бъде модифицирано	Реф. параграф	Квалифицирано	Отрицателно	Отказ
отчет не оповестява адекватно този въпрос.”				
9.5.20. Когато се преценява оценката на ръководството относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, периодът е по-малко от дванадесет месеца от датата на финансовия отчет и ръководството не извършва или разширява оценяването си, което води до това, одиторът да не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства	7.4.2.	✓		✓
<i>Последващи събития</i>				
9.5.21. Факти стават известни на одитора след датата на одиторския доклад, но преди датата, на която се издава финансовият отчет, и ръководството не изменя финансовия отчет при обстоятелства, при които одиторът счита, че той трябва да бъде изменен	8.4.6.	✓	✓	✓
<i>Писмени изявления</i>				
9.5.22. Одиторът достига до заключение, че изискваните от настоящия стандарт писмени изявления не са надеждни	8.6.5.	✓		✓
9.5.23. Ръководството не предоставя едно или повече от поисканите писмени изявления	8.6.6.	✓		✓
9.5.24. Одиторът достига до заключение, че са налице достатъчно съмнения относно почтеността на ръководството, такива че писмените изявления, изисквани от параграфи 8.6.1.(а)–(в) не са надеждни	8.6.7.			✓

ТАБЛИЦА В Специфични обстоятелства, при които одиторското мнение трябва да бъде модифицирано	Реф. параграф	Квалифицирано	Отрицателно	Отказ
9.5.25. Когато ръководството не предостави писмените изявления, изисквани от параграфи 8.6.1.(а)–(в).	8.6.7.			✓
<i>Съответстващи данни</i>				
9.5.26. Съответстващи данни са представени, одиторският доклад за предходния период, издаден преди това, включва квалифицирано мнение, отказ от изразяване на мнение или отрицателно мнение и въпросът, пораждащ модифицирането не е разрешен. Параграфът, посветен на базата за изразяване на модифицирано мнение следва или: (а) да направи препратка както към данните за текущия период, така и към съответстващите данни в описанието на въпроса, пораждащ модифицирането, когато ефектът или възможният ефект от този въпрос върху данните за текущия период е съществен; или (б) в останалите случаи, да поясни, че одиторското мнение е модифицирано поради ефекта или възможния ефект от неразрешения въпрос върху съпоставимостта на данните от текущия период и съответстващите данни.	9.7.6	✓	✓	✓
<i>Други позиции</i>				
9.5.27. Одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства	8.5.6.	✓		✓
9.5.28. Финансовият отчет, изготвен в съответствие с рамка за достоверно представяне, не постига достоверно представяне	9.3.2.		✓	

ТАБЛИЦА В Специфични обстоятелства, при които одиторското мнение трябва да бъде модифицирано	Реф. параграф	Квалифицирано	Отрицателно	Отказ
9.5.29. Финансовият отчет е изготвен в съответствие с рамка за съответствие и, в изключително редки случаи, одиторът достига до заключение, на базата на получените одиторски доказателства, че този финансов отчет е подвеждащ	9.3.3	✓	✓	✓

Други въпроси, свързани с модификациите

9.5.30. Ако одиторът прави препратка в одиторския доклад към работата на експерт на одитора, тъй като такава препратка е уместна за разбирането на модификация на одиторското мнение, одиторът следва да посочи в одиторския доклад, че тази препратка не намалява отговорността на одитора за изразеното мнение.

9.5.31. Ако във финансовия отчет е налице съществено неправилно отчитане, отнасящо се до:

- (а) конкретни суми във финансовия отчет (включително количествени оповестявания), одиторът следва да включи в раздела „База за изразяване на мнение“ описание и количествено изразяване на финансовия ефект от неправилното отчитане, освен ако това не е практически неосъществимо. Ако не е практически възможно финансовият ефект да се изрази количествено, одиторът следва да заяви това в този раздел.
- (б) качествени оповестявания, одиторът следва да включи в раздела „База за изразяване на мнение“ обяснение за начина, по който оповестяванията съдържат неправилно отчитане.
- (в) липсващо оповестяване във финансовия отчет на информация, която се изисква да бъде оповестена, одиторът следва:
 - (i) да обсъди липсващото оповестяване с лицата, натоварени с общо управление;
 - (ii) да опише в раздела „База за изразяване на мнение“ естеството на пропуснатата информация; и
 - (iii) освен ако не е забранено от закон или нормативна уредба, да включи пропуснатите оповестявания, при условие, че това е практически осъществимо и одиторът е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства относно пропуснатата информация.

9.5.32. В случай че модифицирането произтича от невъзможността да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства, одиторът следва да включи в раздела „База за изразяване на мнение“ причините за тази невъзможност.

9.5.33. Когато одиторът отказва да изрази мнение относно финансовия отчет поради невъзможност да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, одиторът следва да измени раздела от доклада „Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет“ съгласно 9.4.1, така че да включи само следното:

- (а) изявление, че отговорността на одитора е да извърши одит на финансовия отчет на предприятието в съответствие с МОС за ПМСП и да издаде одиторски доклад;
- (б) изявление, че поради въпроса(ите), описан(и) в раздела „База за отказ от изразяване на мнение“, одиторът не е бил в състояние да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, които да осигурят база за изразяване на одиторско мнение относно финансовия отчет; и

- (в) изявление, че одиторът е независим от предприятието в съответствие с приложимите етични изисквания, отнасящи се до одита и че е изпълнил другите етични отговорности на одитора в съответствие с тези изисквания.

9.5.34. Ако одиторът е изразил отрицателно мнение или е отказал да изрази мнение относно финансовия отчет, одиторът следва да опише в раздела „База за изразяване на мнение“ причините за други въпроси, известни на одитора, които биха изисквали модифициране на мнението и ефекта от тях.

9.6. Други параграфи в одиторския доклад

Параграфите за обръщане на внимание и параграфите по други въпроси в одиторския доклад се използват, когато одиторът счете за необходимо:

- *да привлече вниманието на потребителите към въпрос или въпроси, представени или оповестени във финансовия отчет, които са от такова значение, че са фундаментални за разбирането на финансовия отчет от страна на потребителите (обръщане на внимание); или*
- *да привлече вниманието на потребителите към въпрос или въпроси, различни от представените или оповестените във финансовия отчет, които имат отношение към разбирането от страна на потребителите на одита, отговорностите на одитора или одиторския доклад (други въпроси).*

Параграфи за обръщане на внимание

9.6.1. Ако одиторът счита за необходимо да привлече вниманието на потребителите към въпрос, представен или оповестен във финансовия отчет, който според професионалната преценка на одитора е от такова значение, че е фундаментален за разбирането на финансовия отчет от страна на потребителите, и от одитора не се изисква да модифицира мнението си в резултат на този въпрос, одиторът следва да включи в одиторския доклад параграф за обръщане на внимание, посочвайки, че одиторският доклад не е модифициран по отношение на въпроса, на който се обръща внимание.

Примерите за случаи, при които може да са необходими параграфи за обръщане на внимание включват:

- *Когато рамката за финансово отчитане, предписана от закон или нормативна разпоредба, би била неприемлива, ако не беше фактът, че е предписана от закон или нормативна разпоредба.*
- *Когато факти стават известни на одитора след датата на одиторския доклад и одиторът предоставя нови или изменен одиторски доклад (т.е., последващи събития).*

Включването на параграф за обръщане на внимание в одиторския доклад не се отразява на одиторското мнение. Параграфът за обръщане на внимание не е заместител на:

- *модифицираното мнение, когато това се изисква от обстоятелствата, свързани с конкретния ангажимент за одит;*
- *оповестяванията във финансовия отчет, които приложимата рамка за финансово отчитане изисква ръководството да направи или които са необходими на друго основание за постигане на достоверно представяне; или*
- *докладването, когато 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.*

Параграфи по други въпроси

Съдържанието на параграфа по други въпроси ясно отразява факта, че не се изисква този друг въпрос да бъде представен и оповестен във финансовия отчет. Параграфът по други въпроси не включва информация, която на одитора се забранява да предоставя съгласно закон, нормативна разпоредба или други професионални стандарти,

например, етични стандарти за конфиденциалност на информацията. Параграфът по други въпроси не включва също така информация, която се изисква да бъде предоставена от ръководството.

9.6.2. Ако одиторът счита за необходимо да комуникира въпрос, различен от тези, които са представени или оповестени във финансовия отчет, и който според професионалната преценка на одитора е уместен за разбирането от страна на потребителите на одита, одиторските отговорности или одиторския доклад, одиторът следва да включи параграф по други въпроси в одиторския доклад, при условие, че това не е забранено от закон или нормативна разпоредба.

Съдържание на други параграфи в одиторския доклад

9.6.3. Когато одиторът включва в одиторския доклад параграф за обръщане на внимание, параграф по други въпроси или параграф за съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие, одиторът следва да включи параграфа или раздела съгласно Таблица Г по-долу:

ТАБЛИЦА Г Параграф или раздел	Място	Заглавието следва да включва	Съдържанието следва да включва
9.6.4. Параграф за обръщане на внимание	Самостоятелен раздел в одиторския доклад	Подходящо заглавие, което включва „обръщане на внимание“	Ясна препратка към въпроса, който е предмет на обръщането на внимание и къде във финансовия отчет могат да се намерят съответните оповестявания, които напълно описват този въпрос. Препратка единствено към информация, която е представена или оповестена във финансовия отчет. Посочване, че одиторското мнение не е модифицирано по отношение на въпроса, на който се обръща внимание.
9.6.5. Параграф по други въпроси	Самостоятелен раздел в одиторския доклад	Подходящо заглавие, което включва „други въпроси“	Съобразно това, което е подходящо при конкретните обстоятелства.
9.6.6. Параграф за съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие	Самостоятелен раздел в одиторския доклад	„Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие“	Привличане на вниманието към пояснителното приложение във финансовия отчет, което оповестява въпросите, свързани със съществената несигурност. Посочване, че тези събития или условия сочат за наличието на съществена несигурност, която би могла да породите значителни съмнения в способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие и че одиторското мнение не е модифицирано по отношение на този въпрос.

9.6.7. Когато на одитора станат известни факти след като финансовият отчет е издаден и ако ръководството измени финансовия отчет, одиторът следва да включи в новия или изменен одиторски доклад параграф за обръщане на внимание или параграф по други въпроси, привличайки вниманието на потребителите към причината за изменението и препратка към предходния доклад, предоставен от одитора.

9.7. Сравнителна информация – съответстващи данни и сравнителни финансови отчети

- 9.7.1. Одиторът следва да определи дали финансовият отчет включва сравнителната информация, която се изисква от приложимата рамка за финансово отчитане, и дали тази информация е класифицирана по подходящ начин. За целта, одиторът следва да оцени дали:
- (а) сумите и оповестяванията в предходния период съответстват на сравнителната информация или са били преизчислени; и
 - (б) счетоводните политики, отразени в сравнителната информация са в съответствие с тези, приложени в текущия период или когато са настъпили промени те са били осчетоводени по подходящ начин и са били адекватно представени или оповестени.
- 9.7.2. Ако при извършването на одит за текущия период одиторът разбере за възможно съществено неправилно отчитане в сравнителната информация, одиторът следва да изпълни такива допълнителни одиторски процедури, каквито са необходими при конкретните обстоятелства, с цел да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да определи дали е налице съществено неправилно отчитане. Ако финансовият отчет за предходния период е изменен, одиторът следва да определи дали сравнителната информация съответства на изменения финансов отчет.
- 9.7.3. Ако финансовият отчет за предходния период е бил одитиран от предходен одитор и на одитора не е забранено от закон или нормативна разпоредба да се позове на доклада на предходния одитор относно съответстващите данни и одиторът реши да постъпи така, одиторът следва да посочи в параграфа по други въпроси в одиторския доклад:
- (а) че финансовият отчет за предходния период е бил одитиран от предходен одитор;
 - (б) вида мнение, изразено от предходния одитор и ако мнението е било модифицирано, причините за това; и
 - (в) датата на този доклад.
- 9.7.4. Ако финансовият отчет за предходния период е бил одитиран от предходен одитор и е представен като сравнителен финансов отчет, в допълнение към изразяването на мнение относно финансовия отчет за текущия период, одиторът следва да посочи в параграфа по други въпроси:
- (а) че финансовият отчет за предходния период е бил одитиран от предходен одитор;
 - (б) вида мнение, изразено от предходния одитор и ако мнението е било модифицирано, причините за това; и
 - (в) датата на този доклад, освен ако одиторският доклад върху финансовия отчет за предходния период не е преиздаден с финансовия отчет.
- 9.7.5. Ако финансовият отчет за предходния период не е одитиран, одиторът следва да посочи в параграфа по други въпроси в одиторския доклад, че съответстващите данни или сравнителният финансов отчет не са одитирани. Това изявление обаче не освобождава одитора от изискването да получи достатъчни и уместни одиторски доказателства, че началните салда не съдържат неправилни отчитания, които оказват съществено влияние върху финансовия отчет за текущия период.

Съответстващи данни

- 9.7.6. Когато се представят съответстващи данни, одиторското мнение не следва да се отнася до тях, освен в съответствие с параграф 9.7.5 или при следните обстоятелства:
- (а) Ако одиторският доклад за предходния период, както е издаден преди това, съдържа квалифицирано мнение, отказ от изразяване на мнение или отрицателно мнение и въпросът, който е довел до модификацията не е разрешен, одиторът следва да модифицира одиторското мнение относно финансовия отчет за текущия период.⁴⁹
 - (б) Ако одиторът получи одиторски доказателства, че е налице съществено неправилно отчитане във финансовия отчет за предходния период, относно който преди това е било издадено немодифицирано мнение, и съответстващите данни не са били надлежно преизчислени, нито са направени подходящи оповестявания,

⁴⁹ Относно ефекта върху одиторския доклад виж Част 9, параграф 9.5.26.

одиторът следва да изрази квалифицирано мнение или отрицателно мнение в одиторския доклад относно финансовия отчет за текущия период, модифицирано във връзка със съответстващите данни, включени в него.

Сравнителни финансови отчети

9.7.7. Когато се представя сравнителен финансов отчет, одиторското мнение следва да посочва всеки период, за който се представя финансов отчет и относно който се изразява одиторско мнение.

9.7.8. Когато се докладва относно финансов отчет за предходен период във връзка с одита за текущия период, ако одиторското мнение върху финансовия отчет за този предходен период се различава от мнението, което одиторът е изразил преди това, одиторът следва да оповести съществени причини за различното мнение в параграф по други въпроси.

9.8. Друга информация

„Друга информация” е финансова или нефинансова информация (различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него), включена в годишния доклад на предприятието.

9.8.1. Одиторът следва да определи, посредством дискусия с ръководството, кой документ или кои документи съставляват годишния доклад, както и планирания от предприятието начин и срокове за публикуването на този документ или документи.

9.8.2. Одиторът следва да прочете другата информация, като при това следва:

- (а) да прецени дали е налице съществено несъответствие между другата информация и финансовия отчет; и
- (б) да прецени дали е налице съществено несъответствие между другата информация и познанията на одитора, придобити по време на одита.

9.8.3. Като база за съображенията в параграф 9.8.2.(а), одиторът следва, с цел да оцени тяхното съответствие, да сравни избрани суми или други елементи в другата информация (които са замислени да бъдат същите, да обобщават или да предоставят по-големи подробности относно суми или други елементи във финансовия отчет) със съответните суми или други елементи във финансовия отчет.

При оценяване на съответствието на избрани суми или други елементи от одитора не се изисква да сравни всички суми или други елементи в другата информация, които са замислени да бъдат същите, да обобщават или да предоставят по-големи подробности относно суми или други елементи във финансовия отчет, със съответните суми или други елементи във финансовия отчет.

9.8.4. Когато се запознава с другата информация одиторът следва да запази повишено внимание за индикации, че другата информация, която не е свързана с финансовия отчет или познанията на одитора, придобити по време на одита, изглежда да съдържа съществени неправилни докладвания.

9.8.5. Ако одиторът идентифицира, че изглежда е налице съществено несъответствие (или когато на одитора по друг начин стане известно, че другата информация изглежда да съдържа съществено неправилно докладване), одиторът следва да обсъди въпроса с ръководството и ако е необходимо да изпълни други процедури, за да достигне до заключение:

- (а) дали е налице съществено неправилно докладване в другата информация;
- (б) дали е налице съществено неправилно отчитане във финансовия отчет; или
- (в) дали е необходимо разбирането на одитора за предприятието и средата, в която то функционира, да бъде актуализирано.

9.8.6. Ако одиторът достигне до заключение, на базата на получените одиторски доказателства, че е налице съществено неправилно докладване в другата информация, одиторът следва да изиска ръководството да коригира тази друга информация. В случай че ръководството:

- (а) се съгласи да извърши корекцията, одиторът следва да установи, че корекцията е извършена; или

- (б) откаже да извърши корекцията, одиторът следва да комуникира въпроса с лицата, натоварени с общо управление и да изиска корекцията да бъде извършена. Ако корекцията продължава да не бъде извършвана, одиторът следва да прецени последствията за одиторския доклад в съответствие с Таблица Д по-долу или да се оттегли от ангажимента, когато това е възможно.

9.8.7. Ако одиторът получи част или цялата друга информация към датата на одиторския доклад, одиторът следва да включи в одиторския доклад раздел „Друга информация“ в съответствие с Таблица Д.

ТАБЛИЦА Д Параграф или раздел	Място	Заглавието следва да включва	Съдържанието следва да включва
9.8.8. Раздел „Друга информация“	Самостоятелен раздел в одиторския доклад	„Друга информация“ или друго подходящо заглавие	(а) изявление, че ръководството носи отговорност за другата информация; (б) идентифициране на другата информация, ако има такава, получена от одитора преди датата на одиторския доклад; (в) изявление, че одиторското мнение не обхваща другата информация и съответно че одиторът не изразява одиторско мнение или каквато и да е форма на заключение за изразяване на сигурност относно тази друга информация; (г) описание на отговорностите на одитора, отнасящи се до прочитането, преценяването и докладването върху другата информация съгласно изискванията на настоящия МОС за ПМСП; и (д) когато другата информация е получена преди датата на одиторския доклад: (i) изявление, че одиторът няма нищо за докладване; или (ii) ако одиторът е достигнал до заключение, че е налице некоригирано съществено неправилно докладване в другата информация, изявление, описващо това некоригирано съществено неправилно докладване в другата информация.

9.8.9. Освен ако не се изисква от закон или нормативна разпоредба, когато одиторът отказва да изрази мнение относно финансовия отчет, одиторският доклад не следва да включва раздел „Друга информация“.

9.9. Специфични изисквания за документиране

В допълнение към общите изисквания за документиране в Част 2.4, които се прилагат през целия одиторски ангажимент, по-долу са описани специфични въпроси, имащи отношение към настоящата част, които трябва да бъдат документираны.

9.9.1. Одиторът следва да документира процедурите, изпълнени във връзка с другата информация и окончателния вариант на другата информация.

10. Одити на финансови отчети на група

Съдържание на настоящата част

Част 10 излага специалните съображения, приложими по отношение на одита на група. В текста на цялата част „одиторът“ би следвало да бъде схващан като „одиторът на групата“.

Обхват на настоящата част

Всички части на МОС за ПМСП са приложими по отношение на одита на група. Изискванията и насоките в настоящата част се позовават и разширяват прилагането на останалите части от МОС за ПМСП по отношение на одита на група.

10.1. Цел

10.1.1. Целта на одитора е 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.

10.2. Дейности по планиране

10.2.1. При прилагането на Част 5 одиторът следва да установи и актуализира при необходимост обхвата, времето на изпълнение и ръководството на одита на групата. В тази връзка одиторът следва да определи:

- (а) компонентите, в които ще бъде извършвана одиторска работа; и
- (б) ресурсите, необходими за изпълнение на ангажмента за одит на групата.

Компоненти

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

- *Естеството на събитията или условията, които биха могли да породят рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност във финансовия отчет на групата, които са свързани с компонент, например новосъздадени или придобити предприятия или бизнес единици или предприятия или бизнес единици, в които са настъпили значителни промени.*
- *Дезагрегирането на значимите 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 на мястото или бизнес единицата спрямо финансовия отчет на групата.*
- *Дали от планираната одиторска работа върху финансовата информация на идентифицираните компоненти се очаква да бъдат получени достатъчни и уместни одиторски доказателства за всички значими класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания във финансовия отчет на групата.*
- *Естеството и обхвата на неправилните отчитания или недостатъците на контрола, идентифицирани в компонента при одити за предходни периоди.*
- *Естеството и степента на унифициране на контролите в групата и дали и ако да, как, групата централизира дейностите, свързани с финансовото отчитане.*

Въз основа на разбирането за организационната структура и информационната система на групата одиторът може да определи, че финансовата информация на определени предприятия или бизнес единици може да се разглежда заедно за целите на планирането и изпълнението на одиторските процедури. Например групата може да има три юридически лица със сходни бизнес характеристики, които работят в едно и също географско местоположение, под едно и също

ръководство и използват обща система за вътрешен контрол, включително информационна система. При тези обстоятелства одиторът може да реши да третира тези три юридически лица като един компонент.

Ресурси

Част 3 изисква съдружникът, отговорен за ангажимента, да определи, че достатъчни и подходящи ресурси своевременно са насочени или предоставени на разположение на екипа по ангажимента. Решението на одитора за ресурсите, необходими за изпълнение на ангажимента за одит на групата, е въпрос на професионална преценка и може да включва разбиране за:

- групата;
- компонентите в рамките на групата, в които ще се извършва одиторска работа, местоположението на тези компоненти, както и свързаните с това фактори в съответната юрисдикция, като например, език, култура и нормативна уредба; и
- това дали работата да бъде извършена централизирано, в компонентите или като комбинация от двете.

10.2.2. Ако след приемането или продължаването на ангажимента за одит на групата, съдружникът, отговорен за ангажимента, достигне до заключение, че достатъчни и уместни одиторски доказателства не могат да бъдат получени, съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да прецени възможния ефект върху одита на групата.

10.3. Ниво на същественост

10.3.1. При прилагането на Част 5, когато класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания във финансовия отчет на групата се дезагрегират по компоненти, за целите на планиране и изпълнение на одиторски процедури, одиторът следва да определи нивото на същественост на изпълнението за компонента. За да се адресира рискът при обединяване на финансовата информация, тази сума следва да е по-малка отколкото нивото на същественост на изпълнението за групата.

Размерът на нивото на същественост на изпълнението за компонента може да е различен за всеки компонент. Освен това, не е необходимо размерът на нивото на същественост на изпълнението за отделния компонент да представлява аритметичен дял от нивото на същественост на изпълнението за групата и следователно сборът от сумите на нивата на същественост на изпълнението за компонентите може да надвишава нивото на същественост на изпълнението за групата.

МОС за ПМСП не изисква ниво на същественост на изпълнението за компонент да се определя за всеки клас сделки и операции, салда по сметки или оповестявания по отношение на компонентите, в които ще се изпълняват одиторски процедури. Ако при конкретните обстоятелства на групата обаче, има един или повече конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, за които би могло разумно да се очаква, че неправилни отчитания в по-малък размер отколкото нивото на същественост за финансовия отчет на групата като цяло ще повлияят на икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на финансовия отчет на групата, Част 5 изисква определянето на нивото или нивата на същественост да бъде приложено по отношение на тези конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания. При такива обстоятелства одиторът може да трябва да прецени дали ниво на същественост на изпълнението за компонента в по-малък размер може да е целесъобразно по отношение на тези конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания.

Определянето на ниво на същественост на изпълнението за компонент не е просто механично изчисление и предполага използването на професионална преценка. Факторите, които одиторът може да вземе под внимание при определяне на нивото на същественост на изпълнението за компонента, включват следното:

- 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, естеството и обхвата на неправилните отчитания, идентифицирани в компонента при предходни одити.*

С цел адресиране на риска при обединяване на финансовата информация, параграф 10.3.1. изисква нивото на същественост на изпълнението за компонента да е по-ниско от нивото на същественост на изпълнението за групата. При някои обстоятелства обаче нивото на същественост на изпълнението за компонента може да бъде определено в размер, близък до нивото на същественост на изпълнението за групата, тъй като е налице по-малък риск при обединяване на финансовата информация, като например случаят, при който финансовата информация за даден компонент представлява съществена част от финансовия отчет на групата.

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

10.4.1. При прилагането на Част 6 одиторът следва да получи разбиране за:

- (а) организационната структура на групата и нейния бизнес модел, включително:
 - (i) местоположенията, в които групата осъществява своите операции или дейност;
 - (ii) естеството на операциите или дейността на групата и степента, в която те са сходни в рамките на цялата група; и
 - (iii) степента, в която бизнес моделът на групата включва използването на информационни технологии (ИТ).
- (б) приложимата рамка за финансово отчитане и последователността на счетоводните политики и практики в рамките на цялата група.
- (в) системата за вътрешен контрол на групата, включително:
 - (i) използвания от групата процес на консолидация и консолидационните корекции;
 - (ii) естеството и степента на унифициране на контролите;
 - (iii) как групата централизира дейностите, имащи отношение към финансовото отчитане; и
 - (iv) как ръководството на групата комуникира съществените въпроси, които подкрепят изготвянето на финансовия отчет на групата, до ръководството на предприятията или бизнес единиците.

10.5. Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания

10.5.1. При прилагането на Част 6, на базата на разбирането, получено съгласно параграф 10.4.1., одиторът следва да идентифицира и оцени рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата, включително по отношение процеса на консолидация.

При прилагането на Част 6 от одитора се изисква да идентифицира и оцени рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет, 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:

- *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, и ръководството на групата на проучващите запитвания на одитора относно това дали са им известни действителни случаи на измама, подозрения или твърдения за измама, засягащи компонент или групата.

10.6. Отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания

10.6.1. При прилагането на Част 7 одиторът следва да определи компонентите, в които да изпълни допълнителни одиторски процедури, както и естеството, времето на изпълнение и обхвата на работата, която ще бъде извършена в тези компоненти.

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.

Одиторът 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. В такива случаи, нивото на същественост на изпълнението за групата често се използва за целите на изпълнението на тези процедури.

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. В отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, одиторът може да определи, че е подходящ следният обхват на работата, която да бъде извършена в даден компонент:

- 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.

Процес на консолидация

10.6.2. Одиторът следва да разработи и изпълни допълнителни одиторски процедури, за да отговори на оценените рискове от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет на групата, произтичащи от процеса на консолидация. Това следва да включва:

- оценяване дали всички предприятия и бизнес единици са били включени във финансовия отчет на групата съгласно изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане;
- оценяване на уместността, пълнотата и точността на корекциите и прекласификациите при консолидацията;
- 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.

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 за уместността, пълнотата и точността на корекциите и прекласификациите може да включва:

- *оценяване дали съществените 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 съществените корекции са правилно изчислени, обработени и разрешени от ръководството на групата, а когато е приложимо – от ръководството на компонентите;*
- *определяне дали съществените корекции са правилно подкрепени и достатъчно документирани; и*
- *оценяване на равенството и елиминирането на вътрешногруповите сделки и операции, нереализираните печалби и вътрешногруповите салда по сметки.*

10.7. Специфични изисквания за комуникация

10.7.1. Одиторът следва да комуникира следните въпроси с лицата, натоварени с общо управление:

- (а) общ преглед на работата, която ще бъде извършена в компонентите на групата;
- (б) 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.

10.8. Специфични изисквания за документиране

В допълнение към общите изисквания за документиране в Част 2.4, които се прилагат през целия одиторски ангажимент, по-долу са описани специфични въпроси, имащи отношение към настоящата част, които трябва да бъдат документирани.

10.8.1. Одиторът следва да включи в одиторската документация:

- (а) базата за определянето от страна на одитора на компонентите за целите на планиране и изпълнение на одита на групата;
- (б) базата за определяне на нивото на същественост на изпълнението за компонент; и
- (в) ключови елементи на разбирането на системата за вътрешен контрол на групата.

ПРИЛОЖЕНИЕ 1

Речник на термините

Този речник съдържа термините, които са дефинирани за целите на МОС за ПМСП. Дефинициите подпомагат последователното прилагане и тълкуване на настоящия стандарт, като не е предвидено те да са с по-голяма правна сила от дефиниции, които е възможно да са установени за други цели, независимо дали в закон, нормативна разпоредба или по друг начин. Ако друго не е посочено, дефинициите имат едно и също значение в целия текст на настоящия стандарт. В допълнение, настоящият речник включва описания на други термини, срещащи се в МОС за ПМСП, за да се подпомогне общото и последователно тълкуване и превод (тези други термини са обозначени със звездичка „*“).

Приблизителна счетоводна оценка (Accounting estimate)— Парична сума, по отношение на която оценката в съответствие с изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане е обект на несигурност на приблизителното оценяване.

Счетоводна документация (Accounting records)— Документацията от първичните счетоводните записвания и спомагателни документи, като например чекове и данни по прехвърляне на средства по електронен път, фактури, договори; главната книга и регистрите на сметки; хронологичните дневници за счетоводни записвания и други документи за корекции във финансовия отчет, които не са отразени като официални записвания в хронологичните и систематични регистри; както и други регистри и документи, като например, работни таблици и графики, в подкрепа на разпределения на разходите, изчисления, равнения и оповестявания.

Риск при обединяване на финансова информация (Aggregation risk)— Вероятността съвкупността на некоригираните и неразкрити неправилни отчитания да надвишава нивото на същественост за финансовия отчет като цяло.

Аналитични процедури (Analytical procedures)— Оценяване на финансова информация чрез анализ на правдоподобни взаимовръзки между финансови и нефинансови данни. Аналитичните процедури обхващат и необходимото проучване на идентифицираните колебания или взаимовръзките, които са несъвместими с другата съответстваща информация или се отклоняват съществено от очакваните стойности.

Годишен доклад (Annual report)— Документ или комбинация от документи, обикновено изготвяни ежегодно от ръководството или лицата, натоварени с общо управление, в съответствие със закон, нормативна разпоредба или обичайна практика, целта на които е да предостави на собствениците (или на други сходни заинтересовани страни) информация за дейността на предприятието и неговите финансови резултати и финансово състояние, изложени във финансовия отчет. Годишният доклад съдържа или съпътства финансовия отчет и одиторския доклад върху него и обикновено съдържа информация относно процесите и тенденциите в развитието на предприятието, бъдещите перспективи пред него, бъдещите рискове и елементи на несигурност, изложение на органа за общо управление на предприятието, както и доклади, разглеждащи въпроси, които касаят общото управление.

Аномалия (Anomaly) — Неправилно отчитане или отклонение, което очевидно не е представително за неправилните отчитания или отклоненията в дадена популация

Приложима рамка за финансово отчитане (Applicable financial reporting framework)— Рамката за финансово отчитане, възприета от ръководството, и когато това е уместно, от лицата, натоварени с общо управление, за изготвяне на финансовия отчет, която е приемлива от гледна точка на естеството на предприятието и целта на финансовия отчет, или която се изисква от закон или друга нормативна разпоредба.

Терминът „рамка за достоверно представяне“ се използва, за да се направи препратка към рамка за финансово отчитане, която изисква спазване на изискванията на рамката и:

- (а) потвърждава, изрично или по подразбиране, че за постигането на достоверно представяне на финансовия отчет може да е необходимо ръководството да представи оповестявания допълнително, извън конкретно изискваните от рамката; или

- (б) потвърждава изрично, че може да е необходимо ръководството да се отклони от дадено изискване на рамката, за да постигне достоверно представяне на финансовия отчет. Такива отклонения се очаква да бъдат необходими единствено при извънредно редки обстоятелства.

Терминът „рамка за съответствие” се използва, за да се направи препратка към рамката за финансово отчитане, която изисква спазване на изискванията на рамката, но не съдържа потвържденията в подточки (а) и (б) по-горе.

Уместност (на одиторските доказателства) (*Appropriateness (of audit evidence)*)— Мярка за качество на одиторските доказателства; а именно, тяхната уместност и надеждност при осигуряването на подкрепа за заключенията, върху които се базира одиторското мнение.

Справедлива и непринудителна сделка между независими страни (*Arm's length transaction*)— Сделка, сключена при такива условия, като съществуващите между желаещ сделката купувач и желаещ сделката продавач, които не са свързани и действат независимо един от друг, като преследват своя собствен най-добър интерес.

*** Качествено оценяване (*Assess*)**— Анализ на установените рискове от съществено неправилно отчитане с цел достигане до заключение относно тяхната значимост. „Качествено оценяване” съгласно установената практика се използва само във връзка с риска. (виж също *Количествено оценяване*)

Твърдения за вярност (*Assertions*)— Изявления, изрични или от друго естество, във връзка с признаването, оценяването, представянето или оповестяването на информация във финансовия отчет, които са залежали в уверенията на ръководството, че финансовият отчет е изготвен в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. Твърденията за вярност се използват от одитора при разглеждане на различните видове потенциални неправилни отчитания, които биха могли да възникнат, при идентифициране, оценяване и отговор на рисковете от съществени неправилни отчитания.

Сигурност (*Assurance*)—(виж *Разумна степен на сигурност*)

Одиторска документация (*Audit documentation*)— Документи с данни за извършените одиторски процедури, получените съответни одиторски доказателства и за изводите, до които е стигнал одиторът (термини като „работни документи” или „работни книжа” също могат да се използват).

Одиторско доказателство (*Audit evidence*)— Информацията, използвана от одитора за достигането до изводите, върху които се основава одиторското мнение. Одиторското доказателство включва информацията, съдържаща се в счетоводната документация, въз основа на която е изготвен финансовият отчет, както и друга информация. (*Вж. Достатъчност на одиторските доказателства и Уместност на одиторските доказателства*)

Одиторско досие (*Audit file*) — Една или повече папки или други носители на информация, с материална форма или в електронен формат, съдържащи документи, които представляват одиторската документация за конкретен ангажимент.

Одиторска фирма (*Audit firm*)—(виж *Фирма*)

Одиторско мнение (*Audit opinion*)—(виж *Модифицирано и Немодифицирано мнение*)

Одиторски риск (*Audit risk*)— Рискът, одиторът да изрази неподходящо одиторско мнение в случаите, когато във финансовия отчет има съществени неправилни отчитания. Одиторският риск е функция на риска от съществени неправилни отчитания и риска на разкритията.

Одиторски извадки (извадки) (*Audit sampling (sampling)*) — Прилагането на одиторски процедури върху по-малко от 100% от обектите в дадена популация, които са от одиторско значение, при което всички единици в извадката имат шанс да бъдат избрани, за да се осигури разумна база за одитора за оформяне на заключения за цялата популация.

Одитор (*Auditor*)—Терминът “одитор” се използва за рефериране към лицето или лицата, провеждащи одита, обикновено съдружник, отговорен за ангажимента, или други членове на екипа за ангажимента или където е приложимо, към одиторска фирма. Когато МОС за ПМСП изрично предвижда, че дадено изискване или отговорност следва да се изпълнява от съдружника, отговорен за ангажимента, се използва по-скоро терминът „съдружник, отговорен за ангажимента”, отколкото

„одитор”. Термините „съдружник, отговорен за ангажимента” и „одиторска фирма” следва да се разглеждат като правещи препратка към техните еквиваленти в публичния сектор, където това е уместно.

Експерт на одитора (Auditor's expert)— Физическо лице или организация, притежаващи експертни умения в област, различна от счетоводство или одит, чиято работа в тази област се използва от одитора в помощ на получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства. Експертът на одитора може да бъде или вътрешен експерт на одитора (който е съдружник⁵⁰ или служител, включително временно нает служител, на одиторската фирма или фирма, част от мрежа от фирми), или външен експерт на одитора.

Точкова или интервална приблизителна оценка на одитора (Auditor's point estimate or auditor's range)— Сума или респективно границите на вариране на сумите, разработени от одитора при оценяване на точковата приблизителна оценка на ръководството.

Интервална приблизителна оценка на одитора (Auditor's range)— (виж *Точкова приблизителна оценка на одитора*)

Бизнес риск (Business risk)— Риск, възникващ в резултат на важни условия, събития, обстоятелства, действия или бездействия, които биха могли да се отразят неблагоприятно върху способността на предприятието да постигне целите си и да изпълни стратегиите си или които възникват в резултат на неподходящо определени цели и стратегии.

Сравнителен финансов отчет (Comparative financial statements)— Сравнителна информация, при която сумите и другите оповестявания за предходния период са включени за сравнение във финансовия отчет за текущия период, но ако е одитиран, се посочват в одиторското мнение. Нивото на информацията, включена в този сравнителен финансов отчет, съответства на това във финансовия отчет за текущия период.

Сравнителна информация (Comparative information)— Сумите и оповестяванията, включени във финансовия отчет във връзка с един или повече предходни периоди, в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.

Рамка за съответствие (Compliance framework) – (виж *Приложима рамка за финансово отчитане* и *Рамка с общо предназначение*)

Компонент (Component) — Предприятие, бизнес единица, функция/звено, стопанска дейност или някаква комбинация от тях, определена от одитора за целите на планирането и изпълнението на одиторски процедури при одит на група.

Одитор на компонент (Component auditor)— Одитор, който изпълнява одиторска работа, отнасяща се до компонент за целите на одита на група. Одиторът на компонент е част от екипа по ангажимента при одит на група.

Ръководство на компонент (Component management) — Ръководството, отговорно за компонента.

Ниво на същественост на изпълнението за компонент (Component performance materiality)— Сума, определена от одитора 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.

* **Контролни дейности (Control activities)**—Тези политики и процедури, които помагат да се гарантира, че разпорежданията/указанията на ръководството се изпълняват. Контролните дейности са компонент на вътрешния контрол.

* **Контролна среда (Control environment)** — Включва функции по общото управление и ръководство, както и цялостното отношение, осъзнатото виждане и действия от страна на лицата, натоварени с общо управление и с ръководството по отношение на системата за вътрешен контрол на предприятието и нейната важност за предприятието. Контролната среда е компонент на вътрешния контрол.

Риск на контрола (Control risk)— (виж *Риск от съществени неправилни отчитания*)

* **Контроли в обслужващата организация (Controls at the service organization)** – Контроли върху постигането на целта на даден контрол, който е обхванат от доклада за изразяване на сигурност на одитора на обслужващата организация.

* **Корпоративно управление (Corporate governance)**— (виж *Управление*)

⁵⁰ „Съдружник” и „фирма” следва да се разбират като рефериращи към техните еквиваленти в публичния сектор, когато е уместно.

Съответстващи данни (Corresponding figures) — Сравнителна информация, при която сумите и другите оповестявания за предходния период са включени като част от финансовия отчет за текущия период, и са предназначени да се разглеждат единствено във връзка със сумите и другите оповестявания, отнасящи се за текущия период (наричани „данни за текущия период“). Нивото на детайлност на представяне на сравнителните суми и оповестявания, се определя основно от неговото отношение към данните от текущия период.

Контроли (Controls) — Политики или процедури, които предприятието установява, за да постигне целите на ръководството или лицата, натоварени с общо управление във връзка с контрола. В този контекст:

- (а) Политиките са изявления за това какво следва или не следва да се направи в предприятието, за да се осъществи контролът. Такива изявления може да са документирани, изрично заявени в комуникации или подразбиращи се чрез действия или решения.
- (б) Процедурите са действия за прилагане на политиките.

Дата на одобряване на финансовия отчет (Date of approval of the financial statements) — Датата, на която всички отчети, които са включени във финансовия отчет, включително съпътстващите пояснителни приложения, са били изготвени, и лицата, притежаващи съответните правомощия, са потвърдили, че те са поели отговорност за този финансов отчет.

Дата на одиторски доклад (Date of the auditor's report) — Датата, която одиторът поставя на доклада върху финансовия отчет.

Дата на финансовия отчет (Date of the financial statements) — Датата на края на последния период, обхванат от финансовия отчет.

Дата на издаване на финансовия отчет (Date the financial statements are issued) — Датата, на която одиторският доклад и одитираният финансов отчет са предоставени на разположение на трети лица.

Недостатък във вътрешния контрол (Deficiency in internal control) – Такъв е налице, когато:

- (а) даден контрол е разработен, приложен или функционира по такъв начин, че не е в състояние да предотврати или своевременно да разкрие и коригира неправилни отчитания във финансовия отчет; или
- (б) липсва контрол, който е необходим за предотвратяване или своевременно разкриване и коригиране на неправилни отчитания във финансовия отчет.

Риск на разкритията (Detection risk) — Рискът, че процедурите, изпълнени от одитора за намаляване на риска до приемливо ниско ниво, няма да разкрият неправилно отчитане, което съществува и което би могло да бъде съществено, или индивидуално или в съвкупност с други неправилни отчитания.

Параграф за обръщане на внимание (Emphasis of Matter paragraph) — Параграф, включен в одиторския доклад, който прави препратка към въпрос, който е подходящо представен или оповестен във финансовия отчет, който по преценка на одитора е от такова значение, че е фундаментален за разбирането на финансовия отчет от страна на потребителите.

*** Писмо за поемане на ангажимент (Engagement letter)** — Писмените условия на ангажимент, изложени във формата на писмо.

Съдружник, отговорен за ангажимента (Engagement partner) ⁵¹ — Съдружник или друго лице, назначено от фирмата, което носи отговорност за ангажимента и неговото изпълнение и за одиторския доклад, който се издава от името на фирмата и което, когато това се изисква, разполага със подходящите правомощия, дадени му от професионален, законов или регулаторен орган.

Преглед за качеството на ангажимент (Engagement quality review) — Обективно оценяване на съществените преценки, които екипът по ангажимента е направил и заключенията във връзка с тях, до които е достигнал, извършено от лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, и завършено на или преди датата на доклада за ангажимента.

⁵¹ „Съдружник, отговорен за ангажимента“, „съдружник“ и „фирма“ следва да се разбират като рефериращи към техните еквиваленти в публичния сектор, когато е уместно.

Лице, извършващо прегледа за качеството на ангажимент (Engagement quality reviewer) — Съдружник, друго лице във фирмата или външно лице, назначено от фирмата да извърши преглед за качеството на ангажимента.

Екип по ангажимента (Engagement team)— Всички съдружници и служители, изпълняващи ангажимента, както и други лица, изпълняващи одиторски процедури по ангажимента, изключвайки външен експерт на одитора и вътрешни одитори, които оказват пряко съдействие при ангажимента.

* **Грешка (Error)** — Непреднамерено неправилно отчитане във финансовия отчет, включително липсата на сума или оповестяване.

Несигурност на приблизителното оценяване (Estimation uncertainty) —Податливост към вътрешноприсъщата липса на точност при оценяването.

* **Количествено оценяване (Evaluate)** — Идентифициране и анализ на съответните въпроси, включително изпълнението на допълнителни процедури, ако е необходимо, за достигането до специфично заключение по даден въпрос. „Количествено оценяване”, съгласно установената практика, се използва само във връзка с обхват от въпроси, включително доказателства, резултатите от процедури и ефективността на отговора на ръководството на даден риск. (виж също *Качествено оценяване*)

Изключение (Exception) – Отговор, който посочва разликата между информацията, която се изисква да бъде потвърдена или която се съдържа в документите на предприятието, и информацията, предоставена от потвърждаващата страна.

Одитор с опит (Experienced auditor) —Лице (външно или вътрешно за фирмата), което притежава практически одиторски опит и разумна степен на разбиране за:

- (а) одиторските процеси;
- (б) МОС за ПМСП и приложимите законови и регулаторни изисквания;
- (в) бизнес средата, в която функционира предприятието; и
- (г) одиторските въпроси и въпросите за финансовото отчитане, които са съществени за икономическия сектор на предприятието.

Експерт (Expert)– (виж *Експерт на одитора* и *Експерт на ръководството*)

Експертни умения (Expertise) – Умения, познания и опит в конкретна област.

Потвърждение от външни източници (External confirmation)—Одиторски доказателства, получени като пряк писмен отговор от трета страна (потвърждаваща страна) до одитора, на хартиен носител или по електронен или друг начин.

Външен информационен източник (External information source) – Външно лице или организация, предоставящо информация, която е била използвана от предприятието при изготвянето на финансовия отчет или която е била получена от одитора като одиторско доказателство, когато такава информация е подходяща да бъде използвана от широк кръг потребители—. Когато информацията е предоставена от лице или организация, действаща в качеството на експерт на ръководството, обслужваща организация, или експерт на одитора, лицето или организацията не се счита за външен информационен източник по отношение на тази конкретна информация.

Рамка за достоверно представяне (Fair presentation framework) - (виж *Приложима рамка за финансово отчитане* и *Рамка с общо предназначение*).

Финансов отчет (Financial statements) — Структурирано представяне на историческа финансова информация, включително оповестявания, чието предназначение е да бъдат представени икономическите ресурси или задължения на предприятието към определен момент, или промените в тях за период от време, в съответствие с дадена рамка за финансово отчитане. Терминът "финансов отчет" обикновено се отнася за пълен финансов отчет, както е определен от изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане, но може да се отнася и до отделен финансов отчет. Оповестяванията включват пояснителна или описателна информация, изложена според съответните изисквания, изрично разрешена или позволена по друг начин от приложимата рамка за финансово отчитане, на лицевата страна на финансовия отчет, или в пояснителните приложения, или включена в тях посредством съответни препратки.

Фирма (Firm) — Самостоятелно практикуващ професионален счетоводител, събирателно дружество, капиталово търговско дружество или друго предприятие на професионални счетоводители или съответно техен еквивалент в публичния сектор.

Измама (Fraud) — Преднамерено действие на едно или повече лица от ръководството, от лицата, натоварени с общо управление, от служителите или трети страни, свързано с използване на заблуда с цел придобиване на несправедливо или незаконно предимство.

Фактори, свързани с риск от измама (Fraud risk factors) — Събития или условия, които показват стимул или натиск за извършване на измама или дават възможност за извършване на измама.

* **Финансово отчитане с цел измама (Fraudulent financial reporting)** – Включва умишлени неправилни отчитания, в това число пропуск на суми или оповестявания във финансовия отчет, с цел да се подведат потребителите на финансовия отчет.

* **Допълнителни процедури (Further procedures)** – Процедури, изпълнени в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания, включително тестове на контролите (ако има такива), тестове на детайлите и аналитични процедури.

Финансов отчет с общо предназначение (General purpose financial statements) — Финансов отчет, изготвен в съответствие с рамка с общо предназначение.

Общи контроли на информационните технологии (IT) (General information technology (IT) controls) — Контроли над ИТ процесите на предприятието, които подкрепят непрекъснатото и правилно функциониране на ИТ средата, включително непрекъснатото ефективно функциониране на контролите върху обработката на информацията и интегритета на информацията (т.е., пълнотата, точността и валидността на информацията) в информационната система на предприятието. Вижте също дефиницията на ИТ среда.

Рамка с общо предназначение (General purpose framework) – Рамка за финансово отчитане, разработена, за да отговори на общите потребности от финансова информация на широк кръг от потребители. Рамката за финансово отчитане може да бъде рамка за достоверно представяне или рамка за съответствие.

Терминът „рамка за достоверно представяне” се използва, за да обозначи рамка за финансово отчитане, която изисква съответствие с изискванията на рамката, и:

- (а) потвърждава изрично или по подразбиране, че, за да се постигне достоверно представяне във финансовия отчет, може да се наложи ръководството да направи оповестявания извън тези, които се изискват конкретно от рамката; или
- (б) потвърждава изрично, че може да се наложи ръководството да се отклони от изискване на рамката, за да постигне достоверно представяне във финансовия отчет. Очаква се такива отклонения да се налагат само в изключително редки ситуации.

Терминът „рамка за съответствие” се използва, за да обозначи рамка за финансово отчитане, която изисква съответствие с изискванията на рамката, но не съдържа потвържденията в (а) или (б) по-горе.

Финансов отчет на група (Group financial statements) - Финансов отчет, който включва финансовата информация на повече от едно предприятие или бизнес единица посредством процес на консолидация. За целите на МОС за ПМСП, процесът на консолидация включва:

- (а) консолидация, пропорционална консолидация или счетоводно отчитане по метода на собствения капитал;
- (б) представянето в комбиниран финансов отчет на финансовата информация на предприятията или бизнес единици, който нямат предприятие майка, но са под общ контрол или общо ръководство; или
- (в) обединяване/обобщаване на финансовата информация на предприятията или бизнес единици, като клонове или подразделения.

* **Запитване (Inquiry)** — Запитването представлява търсене на информация от осведомени и знаещи лица, както финансова, така и нефинансова, в или извън предприятието.

Функция „Вътрешен одит“ (Internal audit function) – Функция на предприятието и изпълняващите функцията лица, които извършват дейности по изразяване на сигурност и консултиране, разработени с цел оценяване и повишаване ефективността на процесите на предприятието за общо управление, управление на риска и вътрешен контрол.

*** Вътрешни одитори (Internal auditors)** — Тези лица, които изпълняват дейностите на функция вътрешен одит. Вътрешните одитори може да са част от отдел за вътрешен одит или от друга сходна функция.

*** Вътрешен контрол (Internal control)** — Процес, проектиран, въведен и поддържан от лицата, натоварени с общо управление, ръководството и останалия персонал с цел предоставяне на разумна степен на сигурност относно постигането на целите на предприятието по отношение на надеждността на финансовото отчитане, ефективността и ефикасността на операциите и дейността и спазването на приложимото законодателство и нормативни разпоредби. Терминът „контроли“ се отнася за всички аспекти на един или повече компоненти на вътрешния контрол.

Международни стандарти за финансово отчитане (International Financial Reporting Standards)— Международните стандарти за финансово отчитане, издавани от Съвета по международни счетоводни стандарти.

Неспазване на изискванията (в контекста на закони и нормативни разпоредби) (Non-compliance) (in the context of laws and regulations)— Действия или бездействия на предприятието, преднамерени или непреднамерени, които противоречат на действащите закони или нормативни разпоредби. Такива деяния включват сделки и операции, осъществявани от предприятието или от негово име от лицата, натоварени с общо управление, ръководството или служителите. Неспазването на изискванията не включва личното неправомерно поведение (несвързано със стопанската дейност на предприятието) от страна на лицата, натоварени с общо управление, ръководството или служителите на предприятието.

Липса на отговор (Non-response) – Пропусъкът на потвърждаващата страна да отговори или да отговори пълно на искане за положително потвърждение, или искане за потвърждение, върнато, без да е било доставено.

*** Наблюдение (Observation)**— Включва внимателно наблюдаване на процес или процедура, изпълнявани от други лица, например, наблюдение от одитора на преброяването на материалните запаси, извършвано от персонала на предприятието, или на изпълнението на контролните дейности.

Начални салда (Opening balances) — Салда по сметките, които съществуват към началото на периода. Началните салда се основават на крайните салда от предходния период и отразяват ефектите от сделките и събитията, извършени или възникнали през предходните периоди, както и в резултат на счетоводните политики, прилагани през предходния период. Началните салда включват и въпроси, които са съществували в началото на периода, налагащи оповестяване, като например условни активи и пасиви и неотменими ангажименти.

Друга информация (Other information) — Финансова или нефинансова информация (различна от финансовия отчет и одиторския доклад върху него), включена в годишния доклад на предприятието.

Параграф „Други въпроси“ (Other Matter paragraph) – Параграф, включен в одиторския доклад, който прави препратка към въпрос, различен от тези, представени или оповестени във финансовия отчет и който, по преценка на одитора, е свързан с разбирането от страна на потребителите на одита, отговорностите на одитора или одиторския доклад.

Резултат на приблизителна счетоводна оценка (Outcome of an accounting estimate)—Реалната парична сума, която е резултат от осъществяването на сделката(ките), събитието(ята) или условието(ята), разгледани в приблизителната счетоводна оценка.

Съдружник (Partner) — Всяко лице с правомощия да обвързва фирмата във връзка с изпълнението на ангажимент за предоставяне на професионални услуги.

Ниво на същественост за изпълнението (Performance materiality) – Сумата или сумите, определени от одитора на по-нисък размер от нивото на същественост за финансовия отчет като цяло с цел намаляване до подходящо ниско ниво на 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.

Персонал (Personnel) — Съдружниците и служителите във фирмата.

Всеобхватен (Pervasive) – Термин, който се използва, в контекста на неправилните отчитания, за да опише ефекта на неправилните отчитания върху финансовия отчет, или възможния ефект на неправилните отчитания върху финансовия отчет, ако има такъв, които не са били разкрити поради невъзможността да се получат достатъчни и уместни одиторски доказателства. Всеобхватни ефекти върху финансовия отчет са тези, които по преценка на одитора:

- (а) не са свързани с конкретни елементи, сметки или позиции във финансовия отчет;
- (б) ако са свързани, представляват, или биха представлявали, съществена част от финансовия отчет; или
- (в) във връзка с оповестяванията, са от фундаментално значение за разбирането от страна на потребителите на финансовия отчет.

Популация (Population) — Пълният комплект от данни, от които е направена извадка и за който одиторът желае да направи заключения.

Искане за положително потвърждение (Positive confirmation request) – Искане към потвърждаващата страна да отговори директно на одитора като посочи дали потвърждава или не информацията, съдържаща се в искането, или като предостави поискана информация.

*** Практикуващ професионален счетоводител (Practitioner)** – Професионален счетоводител на публична практика.

Предпоставки за извършване на одит (Preconditions for an audit) – Използването от ръководството на приемлива рамка за финансово отчитане при изготвянето на финансовия отчет и съгласието на ръководството и когато е уместно, на лицата, натоварени с общо управление, относно предварителното условие, на базата на което се извършва одитът.

Предходен одитор (Predecessor auditor) – Одитор от друга одиторска фирма, който е одитирал финансовия отчет на предприятието през предходния период и който е заменен от настоящия одитор.

Предварително условие, свързано с отговорностите на ръководството и, когато е уместно, лицата, натоварени с общо управление, на базата на което се извършва одита (Premise, relating to the responsibilities of management and, where appropriate, those charged with governance, on which an audit is conducted)— Ръководството и, когато е уместно, лицата, натоварени с общо управление признават и разбират, че имат следните отговорности, които са от изключителна важност за провеждането на одит в съответствие с МОС за ПМСП. А именно, отговорността за:

- (а) изготвянето на финансовия отчет в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане, включително достоверното представяне, когато е уместно;
- (б) за такъв вътрешен контрол, който ръководството и, когато е уместно, лицата, натоварени с общо управление считат, че е необходим, за да позволи изготвянето на финансов отчет, който да не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали те се дължат на измама или на грешка; и
- (в) предоставяне на одитора на:
 - (i) достъп до цялата информация, за която ръководството и, когато е уместно, лицата, натоварени с общо управление знаят и която е свързана с изготвянето на финансовия отчет, като например регистри и документация и други въпроси;
 - (ii) допълнителна информация, която одиторът може да поиска от ръководството и, където е уместно, от лицата, натоварени с общо управление за целите на одита; и
 - (iii) неограничен достъп до лицата в предприятието, от които одиторът определи, че е необходимо да получи одиторски доказателства.

В случая на рамка за достоверно представяне, (а) по-горе може да бъде формулирано както следва „за изготвянето и *достоверното* представяне на финансовия отчет в съответствие с рамката за финансово отчитане” или „за изготвяне на финансов отчет, който *дава вярна и честна представа*, в съответствие с рамката за финансово отчитане.”

„Предварителното условие, свързано с отговорностите на ръководството и, когато е уместно, на лицата, натоварени с общо управление, при което се провежда одита” може също да бъде наричано „предварително условие”.

* **Професионален счетоводител (*Professional accountant*)**⁵²— Лице, което е член на организация-членка на МФС.

* **Професионален счетоводител на публична практика (*Professional accountant in public practice*)**⁵³— Професионален счетоводител независимо от функционалната класификация (например одит, данъци или консултиране) във фирма, която предоставя професионални услуги. Този термин се отнася също и за фирма на професионални счетоводители на публична практика.

Професионална преценка (*Professional judgment*) – Прилагане на съответното обучение, познания и опит, в рамките на контекста, предвиден в одиторските, счетоводните и етичните стандарти, при вземането на информирани решения за насоката на действията, които са подходящи при съществуващите обстоятелства на ангажмента за одит.

Професионален скептицизъм (*Professional skepticism*) — Нагласа или отношение, което включва подход на критическо мислене, запазване на повишено внимание спрямо условия, които биха могли да са индикация за възможно неправилно отчитане, дължащо се на грешка или на измама, както и критична оценка на одиторските доказателства.

Професионални стандарти (*Professional standards*) —Международен одиторски стандарт за одити на финансови отчети на по-малко сложни предприятия (МОС за ПМСП) и приложимите етични изисквания.

* **Публичен сектор (*Public sector*)** — Национални правителства, регионални (например - щатски, провинциални, териториални) органи на управление, местни (например - град, селище) органи на управление и свързаните с тях държавни органи (например - агенции, съвети, комисии и предприятия).

Разумна степен на сигурност (в контекста на одиторски ангажменти) (*in the context of audit engagements*)— Висока, но не абсолютна степен на сигурност.

* **Преизчисляване (*Recalculation*)** — Състои се в проверка на математическата точност на изчисленията в документите или в счетоводните записвания и данни.

Свързано лице (*Related party*) — Лице, което е или:

- (а) свързано лице, така както е дефинирано в приложимата рамка за финансово отчитане; или
- (б) когато приложимата рамка за финансово отчитане установява минимални или не установява никакви изисквания по отношение на свързаните лица:
 - (i) лице или друго предприятие, което притежава контрола или упражнява значително влияние, пряко или косвено чрез един или повече посредника, върху отчетното предприятие;
 - (ii) друго предприятие, върху което отчетното предприятие упражнява контрол или значително влияние, пряко или косвено чрез един или повече посредника; или
 - (iii) друго предприятие, което е под общ контрол с отчетното предприятието, тъй като:
 - а. е обща собственост с контролно участие;
 - б. има собственици, които са близки членове на семейството; или
 - в. Има общо ключово ръководство.

⁵² Както е дефинирано в Кодекса на СМСЕС

⁵³ Както е дефинирано в Кодекса на СМСЕС

Предприятията, обаче, които са под общ контрол на държавата (т.е., на национален, регионален или местен орган за управление), не се считат за свързани лица, освен ако не са ангажирани в съществени сделки или ако не споделят ресурси в значителна степен едно с друго.

Уместни твърдения за вярност (Relevant assertions) – Твърдение за вярност относно клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване е уместно, когато то съдържа идентифициран риск от съществени неправилни отчитания. Определянето на това дали дадено твърдение за вярност е уместно се извършва преди да бъдат взети под внимание свързаните с него контроли (т.е., вътрешноприсъщ риск).

Приложими етични изисквания (Relevant ethical requirements) — Принципи на професионална етика и етични изисквания, които са приложими по отношение на професионалните счетоводители, когато осъществяват ангажимент за одит. Обикновено приложимите етични изисквания включват разпоредбите на издавания от Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители *Международен етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международни стандарти за независимост)* („Кодексът на СМЕС“), отнасящи се до одит на финансови отчети, заедно с националните изисквания, когато са по-рестриктивни.

*** Повторно изпълнение (Reperformance)** - Независимото изпълнение от страна на одитора на процедури или контроли, които са били изпълнени първоначално като част от системата за вътрешен контрол на предприятието.

Рискове, произтичащи от използването на ИТ (Risks arising from the use of IT) – Податливостта на контролите върху обработката на информацията на неефективно проектиране или функциониране или рискове за интегритета на информацията (т.е., пълнотата, точността и валидността на информацията за сделките и операциите и друга информация) в информационната система на предприятието поради неефективно проектиране или функциониране на контролите в ИТ процесите на предприятието (вж. ИТ среда).

Риск от съществено неправилно отчитане (Risk of material misstatement) — Рискът, че финансовият отчет може да съдържа съществено неправилно отчитане преди одита. Това включва два компонента, описани както следва на ниво твърдение за вярност:

- (а) Вътрешноприсъщ риск — податливостта към неправилно отчитане на дадено твърдение за вярност относно клас сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, което може да бъде съществено, индивидуално или като обща сума, заедно с други неправилни отчитания, преди да се вземат предвид каквито и да било свързани с него контроли.
- (б) Риск на контрола — рискът, че може да съществуват неправилни отчитания в твърдение за вярност относно клас сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, които биха могли да бъдат съществени, индивидуално или в съвкупност с други неправилни отчитания, които няма да бъдат предотвратени, или открити и коригирани своевременно от контролите на предприятието.

Извадка (Sampling) – (виж *Одиторска извадка*)

Риск на извадката (Sampling risk) – Рискът одиторското заключение, базирано на извадка, да бъде различно от заключение, до което би се достигнало, ако цялата популация е била предмет на същата одиторска процедура. Рискът на извадката може да доведе до два вида погрешни заключения:

- (а) В случай на тест на контролите, че контролите са по-ефективни, отколкото са в действителност, или, в случай на тест на детайлите, че съществено неправилно отчитане не съществува, когато в действителност такова е налице. Одиторът по начало е чувствителен към този вид погрешни заключения, тъй като те оказват влияние върху одиторската ефективност и е по-вероятно да доведат до неподходящо одиторско мнение.
- (б) В случай на тест на контролите, че контролите са по-малко ефективни, отколкото са в действителност, или, в случай на тест на детайлите, че е налице съществено неправилно отчитане, когато на практика такова не съществува. Този тип погрешно заключение оказва влияние върху одиторската ефективност, тъй като обикновено води до допълнителна работа за установяване, че първоначалните заключения не са били точни.

Извадкова единица (Sampling unit) – Отделните позиции, съставляващи популацията.

Одитор на обслужваща организация (Service auditor) – Одитор, който, по искане на обслужващата организация, предоставя доклад за изразяване на сигурност относно контролите на обслужващата организация.

Обслужваща организация (Service organization) – Организация – трето лице (или сегмент от организация – трето лице), която предоставя услуги на предприятия-потребители, които имат отношение към процеса на предприятието-потребител по изготвяне на финансовия му отчет.

* **Значимост (Significance)** — Относителната важност на въпрос, взет в неговия контекст. Значимостта на един въпрос се преценява от практикуващия професионален счетоводител в контекста, в който той е разглеждан. Това би могло да включва, например, разумната перспектива той да доведе до промяна или да повлияе върху решенията на предвидените потребители на доклада на практикуващия професионален счетоводител. Друг пример е, когато контекстът е преценка за това, дали да се докладва въпросът на лицата, натоварени с общо управление и дали те биха счели въпроса от значение за тях във връзка със задълженията им. Значимостта може да се разглежда в контекста на количествени и качествени фактори, като например, относителна важност, характер и ефект върху предмета и изразените интереси на предвидените потребители или получател.

Значим клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване (Significant class of transactions, account balance or disclosure) – Клас сделки и операции, салдо по сметка или оповестяване, за които е налице едно или повече уместни твърдения за вярност.

Съществен недостатък във вътрешния контрол (Significant deficiency in internal control) – Недостатък или комбинация от недостатъци във вътрешния контрол, които, съгласно професионалната преценка на одитора, са от такава важност, че се налага да се обърне вниманието на лицата, натоварени с общото управление, към тях.

Съществен риск (Significant risk) — Идентифициран риск от съществени неправилни отчитания:

- (а) по отношение на който оценката на вътрешноприсъщия риск е близо до горния край на спектъра на вътрешноприсъщия риск поради степента, в която факторите за вътрешноприсъщ риск оказват влияние върху комбинацията от вероятността от възникване на неправилно отчитане и величината на потенциалното неправилно отчитане в случай че такова възникне; или
- (б) който трябва да бъде третиран като съществен риск в съответствие с изискванията на МОС за ПМСП.

Финансов отчет със специално предназначение (Special purpose financial statements) – Финансов отчет, изготвен в съответствие с рамка със специално предназначение.

Рамка със специално предназначение (Special purpose framework) – Рамка за финансово отчитане, разработена с цел удовлетворяване на потребностите от финансова информация на конкретни потребители. Рамката за финансово отчитане може да бъде рамка за достоверно представяне или рамка за съответствие.

Статистическа извадка (Statistical sampling) – Подход към формирането на извадките, който притежава следните характеристики:

- (а) произволен избор на обектите в извадката; и
- (б) използване на теорията на вероятностите за оценка на резултатите от извадката, включително за оценка на риска от извадката.

Подходът към формиране на извадки, който не притежава характеристиките, описани в (а) и (б), се приема за нестатистически подход към формиране на извадки.

Стратификация (Stratification) – Процес на разпределяне на популацията на части, всяка от които представлява група от единици на извадката, които имат подобни характеристики (често парична стойност).

Последващи събития (Subsequent events) — Събития, настъпили между датата на финансовия отчет и датата на одиторския доклад, и факти, които са станали известни на одитора след датата на одиторския доклад.

Процедура по същество (Substantive procedure) — Одиторска процедура, изпълнявана с цел установяване на съществени неправилни отчитания на ниво твърдения за вярност. Процедурите по същество включват:

- (а) тестове на детайлите (на групи сделки, салда по сметки и оповестявания); и
- (б) аналитични процедури по същество.

Достатъчност (на одиторските доказателства) (Sufficiency of audit evidence) — Мярка за количеството на одиторските доказателства. Количеството на необходимите одиторски доказателства зависи от оценката на одитора за риска от съществени неправилни отчитания, както и от качеството на такива одиторски доказателства).

Система за вътрешен контрол (System of internal control) – Системата, разработена, внедрена и поддържана от лицата, натоварени с общо управление, ръководството и друг персонал, за да осигури разумна степен на сигурност относно постигането на целите на предприятието по отношение надеждността на финансовото отчитане, ефикасността и ефективността на операциите и спазване изискванията на приложимите закони и нормативни разпоредби.

* **Тест (Test)** — Прилагане на процедури по отношение на някои или на всички обекти в популацията.

Тест на контролите (Test of controls) — Одиторска процедура, планирана с цел оценяването на оперативната ефективност на контролите при предотвратяването или разкриването и коригирането на съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност.

Лица, натоварени с общо управление (Those charged with governance) – Лице(а) или организация(и) (например, корпоративен попечител), натоварено с отговорност за упражняването на надзор върху стратегическата посока на развитие на предприятието и със задължения, свързани с отговорността за отчитане на предприятието. Това включва надзор върху процеса на финансово отчитане. За някои предприятия в някои юрисдикции, лицата, натоварени с общо управление, могат да включват ръководния персонал, например, изпълнителните членове на управителния съвет на предприятие от частния или публичния сектор или собственика – управител.

Допустимо неправилно отчитане (Tolerable misstatement) – Парична сума, определена от одитора, във връзка с която одиторът се опитва да получи подходящо ниво на сигурност, че паричната сума, определена от одитора не е била превишена от действителното неправилно отчитане в популацията.

Допустим процент на отклонения (Tolerable rate of deviation) – Процент на отклонения от установените вътрешни контролни процедури, определен от одитора, във връзка с който одиторът се опитва да получи подходящо ниво на сигурност, че процентът на отклоненията, определен от одитора, не е бил превишен от действителния процент на отклонения в популацията.

Некоригирани неправилни отчитания (Uncorrected misstatements) – Неправилни отчитания, които одиторът е натрупал по време на одита и които не са били коригирани.

Немодифицирано мнение (Unmodified opinion) - Мнението, изразено от одитора, когато одиторът заключи, че финансовият отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.

Предприятие-потребител (User entity) – Предприятие, което използва обслужваща организация и чийто финансов отчет се одитира.

Проследяващ тест (или проследяване/обхождане) (Walk-through test) (or Walk-through) – Проследяване на няколко сделки или операции през системата за финансово отчитане.

Писмени изявления (Written representations) – Писмена декларация от ръководството, предоставена на одитора, в потвърждение на определени въпроси или в подкрепа на други одиторски доказателства. Писмените изявления в този смисъл не включват финансовия отчет, твърденията за вярност в него или поддържащите книжа и документи.

ПРИЛОЖЕНИЕ 2

Примерно писмо за ангажимент

По-долу е представен пример на писмо за ангажимент за одит на финансов отчет с общо предназначение, изготвен в съответствие с [приложимата рамка за финансово отчитане]. Писмото не е със задължителен характер и има за цел да служи единствено като ориентир, който би могъл да бъде използван заедно със съображенията, очертани в МОС за ПМСП. Ще бъде необходимо то да се изменя съобразно конкретните изисквания и обстоятелства. Писмото е съставено така, че да се отнася до одита на финансов отчет за един отчетен период и ще се нуждае от адаптиране, в случай че намерението или очакването е то да е приложимо по отношение на повтарящи се одити (виж параграф 4.4.2).

До съответния представител на ръководството или на лицата, натоварени с общо управление, на компания ABC:⁵⁴

[Цел и обхват на одита]

Вие⁵⁵ поискахте да извършим одит на финансовия отчет на компания ABC, състоящ се от отчета за финансовото състояние към 31 декември 20X1 г. и отчета за всеобхватния доход, отчета за промените в собствения капитал и отчета за паричните потоци за годината, завършваща на тази дата, както и пояснителни приложения към финансовия отчет, включително обобщеното оповестяване на значимите счетоводни политики. С настоящото писмо имаме удоволствието да потвърдим, че приемаме този ангажимент за одит и да изложим разбирането си за него.

Целите на извършвания от нас одит са да получим разумна степен на сигурност относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, и да издадем одиторски доклад, който да включва нашето мнение. Разумната степен на сигурност е висока степен на сигурност, но не е гаранция, че одит, извършен в съответствие с Международния одиторски стандарт за одити на финансови отчети на по-малко сложни предприятия (МОС за ПМСП) винаги ще разкрива съществено неправилно отчитане, когато такова съществува. Неправилните отчитания могат да възникнат в резултат на измама или грешка и се считат за съществени, ако би могло разумно да се очаква, че те, самостоятелно или като съвкупност, ще окажат влияние върху икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на този финансов отчет.

[Отговорностите на одитора]

Ние ще извършим нашия одит в съответствие с МОС за ПМСП. МОС за ПМСП изисква ние да спазваме етични изисквания. Като част от одита в съответствие с МОС за ПМСП, ние използваме професионална преценка и запазваме професионален скептицизъм по време на целия одит. Ние също така:

- идентифицираме и оценяваме рисковете от съществени неправилни отчитания във финансовия отчет, независимо дали дължащи се на измама или грешка, разработваме и изпълняваме одиторски процедури в отговор на тези рискове и получаваме одиторски доказателства, които да са достатъчни и уместни, за да осигурят база за нашето мнение. Рискът да не бъде разкрито съществено неправилно отчитане, което е резултат от измама, е по-висок, отколкото риска от съществено неправилно отчитане, което е резултат от грешка, тъй като измамата може да включва тайно споразумяване, фалшифициране, преднамерени пропуски, изявления за въвеждане на одитора в заблуждение, както и пренебрегване или заобикаляне на вътрешния контрол.
- получаваме разбиране за вътрешния контрол, имащ отношение към одита, за да разработим одиторски процедури, които да са подходящи при конкретните обстоятелства, но не с цел изразяване на мнение относно ефективността на вътрешния

⁵⁴ Адресатите и препратките в писмото ще бъдат тези, които са подходящи при конкретните обстоятелства, отнасящи се до ангажимента, включително съответната юрисдикция.

⁵⁵ В настоящото писмо препратките към „Вие“, „ние“, „нас“, „ръководството“, „лицата, натоварени с общо управление“ и „одитора“ ще да бъдат използвани или променяни съобразно обстоятелствата.

контрол на предприятието. Ние обаче ще комуникираме до Вас в писмен вид съществените недостатъци във вътрешния контрол, имащи отношение към одита на финансовия отчет, които сме идентифицирали по време на одита.

- оценяваме уместността на използваните счетоводни политики и разумността на счетоводните приблизителни оценки и свързаните с тях оповестявания, направени от ръководството.
- достигахме до заключение относно уместността на използване от страна на ръководството на счетоводната база на основата на предположението за действащо предприятие и, на базата на получените одиторски доказателства, относно това дали е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на компанията да продължи да функционира като действащо предприятие. Ако ние достигнем до заключение, че е налице съществена несигурност, от нас се изисква да привлечем внимание в одиторския си доклад към свързаните с тази несигурност оповестявания във финансовия отчет или в случай че тези оповестявания са неадекватни, да модифицираме мнението си. Нашите заключения се основават на одиторските доказателства, получени до датата на одиторския ни доклад. Бъдещи събития или условия обаче могат да станат причина компанията да преустанови функционирането си като действащо предприятие.
- оценяваме цялостното представяне, структура и съдържание на финансовия отчет, включително оповестяванията, и дали финансовият отчет представя стоящите в основата сделки и събития по начин, който постига достоверно представяне.

Поради вътрешноприсъщите ограничения на одита, наред с вътрешноприсъщите ограничения на вътрешния контрол, налице е неизбежният риск, че някои съществени неправилни отчитания могат да останат неразкрити, въпреки че одитът е надлежно планиран и изпълнен в съответствие с МОС за ПМСП.

[Отговорностите на ръководството и идентифициране на приложимата рамка за финансово отчитане]⁵⁶

Нашият одит ще бъде извършен на базата на това, че [ръководството и когато е уместно, лицата, натоварени с общо управление]⁵⁷ потвърждават и разбират, че носят отговорност:

- за изготвянето [и достоверното представяне] на финансовия отчет в съответствие с [приложимата рамка за финансово отчитане];⁵⁸
- за такъв вътрешен контрол, какъвто [ръководството] прецени, че е необходим, за да се даде възможност за изготвянето на финансови отчети, които не съдържат съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка; и
- да ни предоставят:
 - достъп до цялата известна на [ръководството] информация, имаща отношение към изготвянето и достоверното представяне на финансовия отчет, като например, регистри, документация и други факти;
 - допълнителната информация, която бихме могли да изискаме от [ръководството] за целите на настоящия одит; и
 - неограничен достъп до лицата в рамките на предприятието, от които сметем за необходимо да получим одиторски доказателства.

Като част от нашия одиторски процес, ние ще изискаме от [ръководството и когато е уместно, от лицата, натоварени с общо управление] писмено потвърждение относно изявленията, направени пред нас във връзка с одита.

Очакваме пълно съдействие от Вашия персонал по време на извършвания от нас одит.

⁵⁶ За целите на настоящото примерно писмо за ангажимент се допуска, че одиторът не е определил, че закон или нормативна разпоредба предписва тези отговорности по подходящ начин и поради това се използват описанията в параграф 4.2.1(б) от настоящия стандарт.

⁵⁷ Използвайте терминология, подходяща за конкретните обстоятелства.

⁵⁸ Или ако е уместно, „за изготвянето на финансов отчет, който дава вярна и честна представа в съответствие с [приложимата рамка за финансово отчитане]”

[Друга уместна информация]

[Добавете друга информация, например, споразумения за възнагражденията, фактуриране и други специфични условия в зависимост от конкретния случай.]

[Издаване на доклад]

[Включете подходяща препратка към очакваната форма и съдържание на одиторския доклад, включително ако е приложимо, докладване относно друга информация.]

Може да е необходимо формата и съдържанието на нашия доклад да бъдат изменени в светлината на нашите одиторски констатации.

Молим Ви да подпишете и върнете приложения екземпляр от настоящото писмо, като потвърждение и съгласие с договореностите във връзка с нашия одит на финансовия отчет, включително и нашите съответни отговорности.

XYZ & Co.

Потвърдено и прието от името на компания ABC от

(подпис)

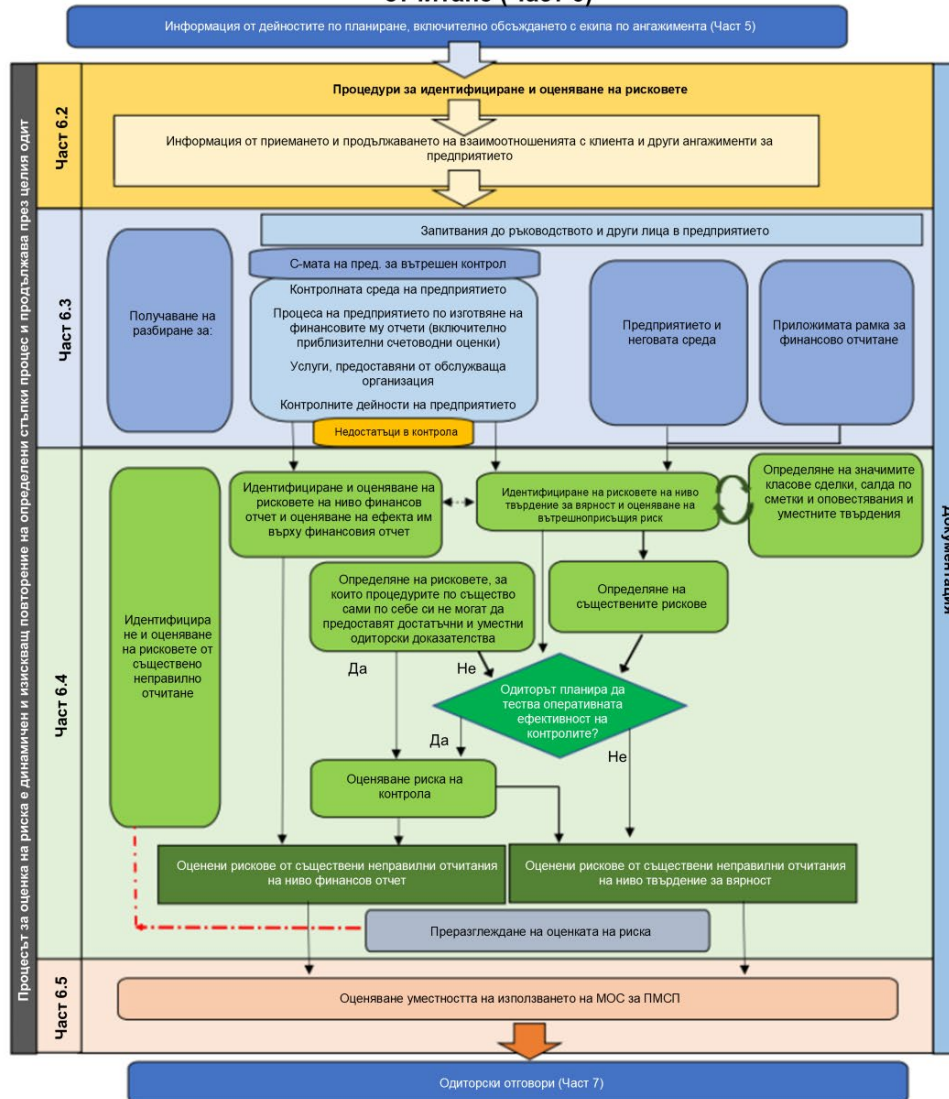
.....

Име и длъжност

Дата

ПРИЛОЖЕНИЕ 3

Идентифициране и оценяване на рисковете от съществено неправилно отчитане (Част 6)



ПРИЛОЖЕНИЕ 4

Фактори за риск от измама

Изложените по-долу фактори за риск от измама са примери за фактори, пред които могат да бъдат изправени одиторите по време на одит на по-малко сложни предприятия. Отделно са представени примерите за два вида измама – финансово отчитане с цел измама и неправомерно присвояване на активи.

Факторите за риск допълнително са класифицирани на базата на трите условия, които обикновено присъстват, когато възникнат съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама: (а) стимули/натиск, (б) възможности и (в) нагласи/рационални обяснения. Въпреки че факторите за риск обхващат широка гама ситуации, те са само примери и съответно одиторът може да идентифицира допълнителни или различни фактори за риск. Не всички тези примери са уместни при всички обстоятелства, като някои може да са от по-голямо или по-малко значение в предприятия с различен размер или с различни характеристики на структурата на собствеността или при различни обстоятелства. Също така поредността на приведените примери за факторите за риск няма за цел да отразява относителната им важност или честота на възникване

Фактори за риск, свързани с неправилни отчитания, произтичащи от финансово отчитане с цел измама

По-долу са представени примери за фактори за риск, свързани с неправилни отчитания, произтичащи от финансово отчитане с цел измама.

Стимули / натиск

Финансовата стабилност или рентабилност е застрашена от икономически условия, условия в отрасъла или от оперативните условия в предприятието, като например (или както е посочено по-долу):

- съществен спад в търсенето от страна на клиентите или увеличаване на фалитите в отрасъла или в икономиката като цяло.
- силна конкуренция или насищане на пазара, придружени от спадащи маржове на печалбата.
- оперативни загуби, водещи до заплаха от фалит или отнемане на собственост.
- повтарящи се отрицателни парични потоци от оперативна дейност или невъзможност за генериране на парични потоци от оперативна дейност.

Съществува натиск върху ръководството да изпълни изискванията или очакванията на трети страни поради:

- натиск за подновяване или получаване на допълнително финансиране или за изпълнение на изискванията за погасяване на дълг или на клаузи от кредитни споразумения и следователно за надценяване на резултатите от дейността или на финансовото състояние с цел демонстриране на рентабилност и дългосрочна жизнеспособност.
- натиск за подценяване на приходите с цел намаляване на данъчните задължения.

Възможности

Възможности за участие във финансово отчитане с цел измама, които биха могли да възникнат в резултат на следното:

- сделки или операции със свързани лица, които не са в обичайния ход на стопанската дейност или сделки и операции със свързани предприятия, които не са одитирани или са одитирани от друга фирма.
- доминиране на ръководството от едно лице или малка група лица (в бизнес, който не е управляван от собственика), без компенсиращи контроли.
- системата за вътрешен контрол има недостатъци в резултат на следното:
 - ограничено разделяне на отговорностите или ограничени контроли за борба с измамите (например, гореща линия за докладване на случаи на измама)

- неподходящо участие на ръководството в оперативни и други дейности, което би могло да помогне на ръководството да предотврати или открие неправилни отчитания в счетоводната информация или да идентифицира контроли, които не функционират така, както са замислени.
- счетоводни и информационни системи, които не са ефективни, включително ситуации със съществени недостатъци във вътрешния контрол.

Нагласи / рационални обяснения

- лоша комуникация, прилагане, подкрепа или осигуряване на спазването на ценностите или етичните стандарти на предприятието от страна на ръководството или комуникация на неподходящи ценности или етични стандарти.
- собственикът-управител не прави разлика между лични и бизнес сделки.
- спорове между акционерите в непублично дружество от затворен тип.
- повтарящи се опити от страна на ръководството или собствениците да оправдаят крайно недостатъчно или неподходящо счетоводно отчитане въз основа на същественост или за да помогнат на дружеството да оцелее.
- взаимоотношенията между ръководството и настоящия или предходния одитор са обтегнати поради спорове, необосновани изисквания към одитора, ограничения на достъпа до хора или информация или доминиращо поведение на ръководството.

Фактори за риск, свързани с неправилни отчитания, произтичащи от неправомерно присвояване на активи

Някои от факторите за риск, свързани с неправилни отчитания, произтичащи от финансово отчитане с цел измама, може да са налице и в случаите, когато възникват неправилни отчитания, произтичащи от неправомерно присвояване на активи, което е често срещана измама в по-малко сложните предприятия. Така например, недостатъци във вътрешния контрол може да са налице, когато съществуват неправилни отчитания в резултат, както на финансово отчитане с цел измама, така и на неправомерно присвояване на активи. По-долу са представени примери за фактори за риск, свързани с неправилни отчитания, произтичащи от неправомерно присвояване на активи.

Стимули / натиск

- Лични финансови задължения биха могли да окажат натиск върху ръководството или служителите с достъп до парични средства или други активи, които могат да бъдат обект на кражба, да присвоят неправомерно тези активи.
- Лоши взаимоотношения между предприятието и служители с достъп до парични средства или други активи, които могат да бъдат обект на кражба, биха могли да мотивират служителите да присвоят неправомерно тези активи. Така например:
- Обявени или очаквани бъдещи съкращения на служители.
- Неотдавнашни или очаквани промени в планове за възнаграждения или обезщетения на служителите.
- Повишения, компенсации или други възнаграждения, които не съответстват на очакванията.

Възможности

Определени характеристики или обстоятелства могат да увеличат податливостта на активите на неправомерно присвояване:

- Наличност или обработване на големи суми пари в брой.
- Обекти от материалните запаси, които са малки по размер, с висока стойност или с голямо търсене.
- Дълготрайни активи, които са малки по размер, търгуеми или за които идентифицирането на собственика не е очевидно.

Неадекватният вътрешен контрол върху активите може да увеличи податливостта на неправомерно присвояване на тези активи. Например, неправомерно присвояване на активи може да възникне поради наличието на следното:

- Неадекватно разделяне на отговорностите или неподходящи независими проверки.

- Неподходяща система за оторизация и одобрение на сделките и операциите (например при закупуване).
- Неадекватно водене на документация или физическа защита на паричните средства, материалните запаси или дълготрайните активи.
- Липса на задължителни отпуски за служителите, изпълняващи ключови контролни функции.
- Недостатъчно разбиране на информационните технологии от страна на ръководството.

Нагласи / рационални обяснения

- Пренебрегване на необходимостта от текущо наблюдение или намаляване на рисковете, свързани с неправомерното присвояване на активи.
- Пренебрегване на вътрешния контрол чрез пренебрегване или заобикаляне на съществуващите контроли или непредприемане на подходящи действия за отстраняване на недостатъците при известни неправомерни присвоявания, включително дребни кражби.
- Поведение, показващо недоволство или неудовлетвореност от предприятието или неговото отношение към служителите.

ПРИЛОЖЕНИЕ 5

Твърдения за вярност

При идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания одиторът на по-малко сложни предприятия (ПМСП) може да използва категориите твърдения за вярност, описани по-долу, или да ги изрази по различен начин, стига да са обхванати всички посочени по-долу аспекти. Одиторът може да избере да комбинира твърдения за вярност относно класове сделки и събития и свързаните с тях оповестявания с твърденията за вярност относно салда по сметки и свързаните с тях оповестявания.

Одиторът на ПМСП може да използва следните твърдения за вярност при разглеждане на различните видове потенциални неправилни отчитания, които биха могли да възникнат. Твърденията за вярност могат да попадат в следните категории:

Твърдения за вярност относно класове сделки и операции и събития и свързаните с тях оповестявания за одитирания период

- възникване — сделките или операциите и събитията, които са отразени или оповестени, са възникнали и тези сделки, операции и събития са свързани с предприятието.
- пълнота— всички сделки или операции и събития, които би трябвало да бъдат отразени, са отразени и всички свързани с тях оповестявания, които би трябвало да бъдат включени във финансовия отчет, са включени.
- точност— сумите и другите данни, свързани с отразените сделки или операции и събития, са отразени по подходящ начин, а свързаните с тях оповестявания са подходящо оценени и описани.
- отграничаване — сделките или операциите и събитията са отразени в правилния счетоводен период.
- класификация— сделките или операциите и събитията са отразени в подходящите сметки.
- представяне—сделките и събитията са подходящо агрегирани или дезагрегирани и са описани ясно, а свързаните с тях оповестявания са уместни и разбираеми в контекста на изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане.

Твърдения за вярност относно салда по сметки и свързаните с тях оповестявания в края на периода

- съществуване — активите, пасивите и участията в собствения капитал съществуват.
- права и задължения — предприятието притежава или контролира правата върху активите, а пасивите са негови задължения.
- пълнота — всички активи, пасиви и участия в собствения капитал, които би трябвало да бъдат отразени, са отразени и всички свързани с тях оповестявания, които е следвало да бъдат включени във финансовия отчет, са били включени.
- точност, оценка и разпределение — активите, пасивите и участията в собствения капитал са включени във финансовия отчет с подходящи суми и каквито и да било възникващи корекции от оценки или разпределения са отразени по подходящ начин, а свързаните с тях оповестявания са подходящо оценени и описани.
- класификация — активите, пасивите и участията в собствения капитал са отразени в подходящите сметки.
- представяне — активите, пасивите и участията в собствения капитал са подходящо агрегирани или дезагрегирани и са описани ясно, а свързаните с тях оповестявания са уместни и разбираеми в контекста на изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане.

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

ПРИЛОЖЕНИЕ 6

Примери за фактори, оказващи влияние върху размера на извадката при тестове на контролите и тестове на детайлите

По-долу са описани факторите, които одиторът може да вземе под внимание при определяне размера на извадката за тестове на контролите. Тези фактори, които трябва да бъдат разглеждани заедно, допускат, че одиторът не модифицира естеството или времето на провеждане на тестовете на контролите и не модифицира по друг начин подхода към процедурите по същество в отговор на оценените рискове.

Фактор, оказващ влияние върху размера на извадката при тестове на контролите	Ефект върху размера на извадката
Нарастване на степента, до която оценката на риска от одитора взема под внимание плановите за тестване на оперативната ефективност на контролите	Увеличение
Увеличение на допустимия процент на отклонение	Намаление
Увеличение на очаквания процент на отклонение на тестваната популация	Увеличение
Повишаване на желаното ниво на сигурност на одитора, че допустимият процент на отклонение не е бил превишен от действителния процент на отклонение в популацията	Увеличение
Увеличение на броя на единиците на извадката в популацията	Несъществен ефект

По-долу са описани фактори, които одиторът може да вземе под внимание при определяне размера на извадката за тестове на детайлите. Тези фактори, които трябва да бъдат разглеждани заедно, допускат, че одиторът не модифицира естеството или времето на провеждане на тестовете на контролите и не модифицира по друг начин подхода към процедурите по същество в отговор на оценените рискове.

Фактор, оказващ влияние върху размера на извадката при тестове на детайлите	Ефект върху размера на извадката
Повишаване на оценката на одитора за риска от съществени неправилни отчитания	Увеличение
Увеличение на използването на други процедури по същество, насочени към същото твърдение за вярност	Намаление
Повишаване на желаното ниво на сигурност на одитора, че допустимото неправилно отчитане не е било превишено от действителното неправилно отчитане в популацията	Увеличение
Увеличение на допустимото неправилно отчитане	Намаление
Увеличение в размера на неправилното отчитане, което одиторът очаква да открие в популацията	Увеличение
Стратификация на популацията, където е уместно	Намаление
Брой на единиците на извадката в популацията	Несъществен ефект

ПРИЛОЖЕНИЕ 7

Примерен образец на писмо с изявления

Примерният образец на писмото по-долу съдържа писмените изявления, които се изискват от Част 8.6 от МОС за ПМСП. В примера се приема, че изискването за получаване на писмено изявление, отнасящо се до предположението за действащо предприятие, не е приложимо; както и че няма изключения от поисканите писмени изявления. Ако има изключения, изявленията би трябвало да бъдат модифицирани, за да се отразят изключенията.

(Фирмена бланка на предприятието)

(До одитора)

(Дата)

Настоящото писмо с изявления се предоставя във връзка с извършвания от Вас одит на финансовия отчет на компания ABC за годината, завършваща на 31 декември 20XX г., с цел изразяване на мнение относно това дали финансовият отчет е представен достоверно, във всички съществени аспекти, (или *дава вярна и честна представа*) в съответствие с [приложимата рамка за финансово отчитане].

Ние потвърждаваме, че:

Финансов отчет

- Ние сме изпълнили нашите отговорности, както са посочени в условията на одиторския ангажимент от [добавете дата], за изготвянето на финансовия отчет в съответствие с [приложимата рамка за финансово отчитане]; в частност, финансовият отчет е представен достоверно (или дава вярна и честна представа) в съответствие с тази рамка.
- Методите, данните и съществените предположения, използвани при изготвянето на приблизителните счетоводни оценки и свързаните с тях оповестявания са подходящи за постигането на признаване, оценяване или оповестяване, които са разумни в контекста на приложимата рамка за финансово отчитане.
- Взаимоотношенията и сделките със свързани лица са осчетоводени и оповестени по подходящ начин в съответствие с изискванията на [приложимата рамка за финансово отчитане].
- Всички събития след датата на финансовия отчет, за които [приложимата рамка за финансово отчитане] изисква корекция или оповестяване, са били коригирани или оповестени.
- Ефектът от некоригираните неправилни отчитания, както поотделно, така и като съвкупност, е несъществен за финансовия отчет като цяло. Списък с некоригираните неправилни отчитания е приложен към писмото с изявленията.
- Действителните или възможни съдебни дела и искове, чиито ефект трябва да бъде взет под внимание при изготвянето на финансовия отчет, са осчетоводени и оповестени в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.
- [Всякакви други въпроси, които одиторът може да счете за уместни.]

Предоставена информация

- Ние Ви предоставихме:
 - достъп до цялата информация, която ни е известна и която има отношение към изготвянето на финансовия отчет, като например, записи, документация и други;
 - допълнителната информация, която поискахте от нас за целите на одита; и
 - неограничен достъп до лицата в предприятието, от които Вие решихте, че е необходимо да получите одиторски доказателства.

- Всички сделки и операции са вписани в счетоводните регистри и отразени във финансовия отчет.
- Ние оповестихме пред Вас резултатите от нашата оценка на риска, че финансовият отчет може да съдържа съществени неправилни отчитания в резултат на измама.
- Ние оповестихме пред Вас цялата информация по отношение на измами или подозрения за измами, която ни е известна и която касае предприятието, и включва:
 - ръководството;
 - служители, които изпълняват съществена роля във вътрешния контрол; или
 - други лица, когато измамата би могла да окаже съществено влияние върху финансовия отчет.
- Ние оповестихме пред Вас цялата информация, отнасяща се до твърдения за измама или подозрения за измама, засягаща финансовия отчет на предприятието, съобщена от служители, бивши служители, анализатори, регулаторни органи или други лица.
- Ние оповестихме пред Вас всички известни случаи на неспазване или подозрения за неспазване на изискванията на закони и нормативни разпоредби, чиито ефект трябва да бъде взет под внимание при изготвянето на финансовия отчет.
- Ние оповестихме пред Вас всички известни действителни или възможни съдебни дела и искове, чиито ефект трябва да бъде взет под внимание при изготвянето на финансовия отчет.
- Ние оповестихме пред Вас самоличността на свързаните лица на предприятието и всички взаимоотношения и сделки със свързани лица, които са ни известни.
- [Всякакви други въпроси, които одиторът може да счете за необходими.]

Ръководство

Ръководство

СЪОТВЕТНИ ИЗМЕНЕНИЯ, ПРОИЗТИЧАЩИ ОТ МОС ЗА ПМСП

Забележка: По-долу са изложени съответните изменения в други международни стандарти в резултат на одобрението на МОС за ПМСП. Тези изменения ще влязат в сила едновременно с влизането в сила на МОС за ПМСП 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.

ПРЕДГОВОР КЪМ МЕЖДУНАРОДНИТЕ СТАНДАРТИ ЗА УПРАВЛЕНИЕ НА КАЧЕСТВОТО, ОДИТ, ПРЕГЛЕД, ДРУГИ АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ И СВЪРЗАНИ ПО СЪДЪРЖАНИЕ УСЛУГИ

...

Задължителен характер, вменен на международните стандарти, издавани от Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност

5. Международните стандарти, които трябва да бъдат прилагани при одита на историческа финансова информация са:
- (a) Международни одиторски стандарти (МОС); или
 - (b) Международен одиторски стандарт за одити на финансови отчети на по-малко сложни предприятия (МОС за ПМСП), който може да бъде прилаган единствено в съответствие с предговора и обхвата на действие, изложени в МОС за ПМСП.

...

9. Вzeti заедно, МОС, МОС за ПМСП, МСАП, МСАИС и МСССУ се наричат стандарти за ангажменти на СМОССИС.

...

Международен одиторски стандарт за одити на финансови отчети на по-малко сложни предприятия

- 11A. МОС за ПМСП е изготвен в контекста на одит на финансов отчет на по-малко сложно предприятие, извършван от независим одитор. Обхватът на действие на МОС за ПМСП е изложен в Предговора и Част А на стандарта.

...

Материали с незадължителен характер

...

Указания за международна одиторска практика

21. Указанията за международна одиторска практика (УМОП) не налагат допълнителни изисквания на одиторите, извън тези, съдържащи се в МОС или МОС за ПМСП, нито променят отговорността на одитора да спазва всички МОС или МОС за ПМСП, имащи отношение към одита. УМОП предоставят практическа помощ на одиторите. Те са предназначени да бъдат разпространявани от лицата, носещи отговорност за националните стандарти или да бъдат използвани за разработване на съответни национални материали. Те осигуряват също така материал, който фирмите могат да използват при разработване на собствени програми за обучение и вътрешни насоки.

...

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

Обхват на настоящия МСУК (Вж. параграфи 3–4)

- A1. Други стандарти на СМОССИС, включително Международен одиторски стандарт за одити на финансови отчети на по-малко сложни предприятия (МОС за ПМСП), МСАП 2400 (преработен)⁵⁹ и МСАИС 3000 (преработен),⁶⁰ също установяват изисквания по отношение на съдружника, отговорен за ангажимента, за управление на качеството на ниво ангажимент.

...

Задължителен характер на настоящия МСУК (Вж. параграф 12)

...

- A8. Когато е необходимо, материалите за приложение и другите пояснителни материали предоставят допълнителни обяснения за изискванията и насоки за тяхното изпълнение. В частност, те може:

- да обясняват по-прецизно какво дадено изискване означава или има за цел да обхване; и
- да включват примери, илюстриращи как даденото изискване може да бъде приложено.

Макар такива насоки да не налагат сами по себе си изискване, те имат отношение към правилното прилагане на изискванията. Материалите за приложение и другите пояснителни материали може да предоставят също така основна информация по въпроси, разгледани в настоящия МСУК. В определени случаи са включени препратки към отделни МОС. Ако ангажиментът за одит се извършва в съответствие с МОС за ПМСП, МОС за ПМСП може също така да адресира съответните въпроси в контекста на одит на финансови отчети на по-малко сложно предприятие, но към тях не се правят препратки в настоящия МСУК. Когато е целесъобразно, в материалите за приложение и другите пояснителни материали са включени допълнителни съображения, специфични за одиторските организации в публичния сектор. Тези допълнителни съображения подпомагат прилагането на изискванията на настоящия МСУК. Те обаче не ограничават или намаляват отговорността на фирмата да прилага и съблюдава изискванията в настоящия МСУК.

...

Изпълнение на ангажимента

...

Документация за ангажимента (Вж. параграф 31(е))

- A83. Закон, нормативна разпоредба или професионалните стандарти може да предписват крайните срокове, в рамките на които окомплектоването на окончателните досиета по ангажимента при специфични видове ангажменти трябва да бъде завършено. Когато такива крайни срокове не са предписани в закон или нормативна разпоредба, крайният срок може да бъде определен от фирмата. В случая на ангажменти, извършвани съгласно МОС, МОС за ПМСП или МСАИС, подходящият краен срок, в

⁵⁹ Международен стандарт за ангажменти за преглед (МСАП) 2400 (преработен), *Ангажменти за преглед на исторически финансови отчети*

⁶⁰ Международен стандарт за ангажменти за изразяване на сигурност (МСАИС) 3000 (преработен), *Ангажменти за изразяване на сигурност, различни от одити и прегледи на историческа финансова информация*

рамките на който да бъде завършено окомплектоването на окончателното досие по ангажимента, обикновено е не повече от 60 дни след датата на доклада по ангажимента.

...

A85. Закон, нормативна разпоредба или професионалните стандарти може да предписват сроковете за съхранение по отношение на документацията за ангажимента. Ако сроковете за съхранение не са предписани, фирмата може да вземе под внимание естеството на изпълняваните от нея ангажменти и обстоятелствата на фирмата, включително дали документацията за ангажимента е необходима, за да осигури документирането на въпроси с продължаваща значимост за бъдещи ангажменти. В случая на ангажменти, извършвани съгласно МОС, МОС за ПМСП или МСАИС, срокът за съхранение обикновено е не по-кратък от пет години от датата на доклада по ангажимента, или ако е на по-късна дата – датата на одиторския доклад върху финансовия отчет на групата, когато това е приложимо.

...

МСУК 2, ПРЕГЛЕДИ ЗА КАЧЕСТВОТО НА АНГАЖИМЕНТА

Въведение

...

Задължителен характер на настоящия МСУК

10. Настоящият МСУК съдържа целта на фирмата при съблюдаване на този МСУК, както и изисквания, разработени, за да позволят на фирмата и лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, да изпълнят така заявената цел. Наред с това, настоящият МСУК съдържа съответните насоки във вид на материали за приложение и други пояснителни материали и встъпителен материал, който предоставя контекст, уместен за подходящото разбиране на настоящия МСУК, както и дефиниции. МСУК 1 обяснява термините цел, изисквания, материали за приложение и други пояснителни материали, встъпителен материал и дефиниции. (Вж. параграф A0A)

...

Материали за приложение и други пояснителни материали

Задължителен характер на настоящия МСУК (Вж. параграф 10)

A0A. Материалите за приложение и другите пояснителни материали може да предоставят също така основна информация по въпроси, разгледани в настоящия МСУК. В определени случаи са включени препратки към отделни МОС. Ако ангажиментът за одит се извършва в съответствие с МОС за ПМСП, МОС за ПМСП може също така да адресира съответните въпроси в контекста на одит на финансови отчети на по-малко сложно предприятие, но към тях не се правят препратки в настоящия МСУК.

...

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

Отговорности на съдружника, отговорен за ангажимента, във връзка с прегледа за качеството на ангажимента (Вж. параграф 24(б))

A25. МОС 220 (преработен)⁶¹ установява изисквания по отношение на съдружника, отговорен за ангажимента, при ангажменти за одит, за които се изисква преглед за качеството на ангажимента, включително:

- да определи, че е назначено лице, извършващо преглед за качеството на ангажимента;

⁶¹ Международен одиторски стандарт (МОС) 220 (преработен), Управление на качеството на одита на финансови отчети, параграф 36

- да сътрудничи с лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, и да информира останалите членове на екипа по ангажимента за тяхната отговорност да сътрудничат;
- да обсъди съществените въпроси и съществените преценки, възникващи по време на ангажимента за одит, включително тези, идентифицирани при прегледа за качеството на ангажимента, с лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента; и
- да не поставя дата на одиторския доклад преди приключване на прегледа за качеството на ангажимента.

...

МСАИС 3000 (ПРЕРАБОТЕН), АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ, РАЗЛИЧНИ ОТ ОДИТИ И ПРЕГЛЕДИ НА ИСТОРИЧЕСКА ФИНАНСОВА ИНФОРМАЦИЯ

Въведение

1. Настоящият Международен стандарт за ангажменти за изразяване на сигурност (МСАИС) разглежда ангажиментите за изразяване на сигурност, различни от одити и прегледи на историческа финансова информация. ~~като~~ Одитите на историческа финансова информация са обект на разглеждане съответно в Международните одиторски стандарти (МОС) и Международния одиторски стандарт за одити на финансови отчети на по-малко сложни предприятия (МОС за ПМСП), а прегледите на историческа финансова информация са обект на разглеждане в Международните стандарти за ангажменти за преглед (МСАП) (Вж. параграфи A21–A22)

...

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

...

Изисквания

...

Доклад на практикуващия професионален счетоводител

86. Докладът на практикуващия професионален счетоводител от ангажимента за преглед следва да е в писмен вид и да съдържа следните елементи: (вж. параграфи A124–A127, A148, A150)

...

- (ж) описание на прегледа на финансови отчети и неговите ограничения, както и следните изявления: (вж. параграф A134)
 - (i) ангажиментът за преглед съгласно настоящия МСАП представлява ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност;
 - (ii) практикуващият професионален счетоводител изпълнява процедури, състоящи се основно в отправяне на проучващи запитвания до ръководството и съобразно случая до други лица в рамките на предприятието и прилагане на аналитични процедури, и оценяване на получените доказателства; и
 - (iii) процедурите, изпълнявани при преглед са значително по-малко от тези, изпълнявани при одит, извършван в съответствие с одиторските стандарти, издавани от Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност ~~Международните одиторски стандарти (МОС)~~ и съответно практикуващият професионален счетоводител не изразява одиторско мнение относно финансовия отчет;

Приложение 2

Пример 1

Отговорност на практикуващия професионален счетоводител

Нашата отговорност се свежда до изразяване на заключение относно приложения финансов отчет. Ние извършихме нашия преглед в съответствие с Международен стандарт за ангажменти за преглед (МСАП) 2400 (преработен) *Ангажменти за преглед на исторически финансови отчети*. МСАП 2400 (преработен) изисква ние да достигнем до заключение относно това дали ни е станало известно нещо, което да ни накара да считаме, че финансовият отчет, взет като цяло, не е изготвен във всички съществени аспекти в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. Този стандарт изисква също така ние да спазим приложимите етични изисквания.

Прегледът на финансови отчети в съответствие с МСАП 2400 (преработен) представлява ангажмент за изразяване на ограничена степен на сигурност. Практикуващият професионален счетоводител изпълнява процедури, състоящи се основно от отправяне на проучващи запитвания до ръководството и съобразно случая до други лица в рамките на предприятието и прилагане на аналитични процедури, и оценява получените доказателства.

Процедурите, изпълнявани при преглед са значително по-малко от тези, изпълнявани при одит, извършван в съответствие с одиторските стандарти, издавани от Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност ~~Международните одиторски стандарти~~. Съобразно с това, ние не изразяваме одиторско мнение относно този финансов отчет.

Пример 2

Отговорност на практикуващия професионален счетоводител

Нашата отговорност се свежда до изразяване на заключение относно приложения финансов отчет. Ние извършихме нашия преглед в съответствие с Международен стандарт за ангажменти за преглед (МСАП) 2400 (преработен) *Ангажменти за преглед на исторически финансови отчети*. МСАП 2400 (преработен) изисква ние да достигнем до заключение относно това дали ни е станало известно нещо, което да ни накара да считаме, че финансовият отчет, взет като цяло, не е изготвен във всички съществени аспекти в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. Този стандарт изисква също така ние да спазим приложимите етични изисквания.

Прегледът на финансови отчети в съответствие с МСАП 2400 (преработен) представлява ангажмент за изразяване на ограничена степен на сигурност. Практикуващият професионален счетоводител изпълнява процедури, състоящи се основно от отправяне на проучващи запитвания до ръководството и съобразно случая до други лица в рамките на предприятието и прилагане на аналитични процедури, и оценява получените доказателства.

Процедурите, изпълнявани при преглед са значително по-малко от тези, изпълнявани при одит, извършван в съответствие с одиторските стандарти, издавани от Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност ~~Международните одиторски стандарти~~. Съобразно с това, ние не изразяваме одиторско мнение относно този финансов отчет.

Пример 3

...

Отговорност на практикуващия професионален счетоводител

Нашата отговорност се свежда до изразяване на заключение относно приложения финансов отчет. Ние извършихме нашия преглед в съответствие с Международен стандарт за ангажменти за преглед (МСАП) 2400 (преработен) *Ангажменти за преглед на исторически финансови отчети*. МСАП 2400 (преработен) изисква ние да достигнем до заключение относно това дали ни е станало известно нещо, което да ни накара да считаме, че финансовият отчет, взет като цяло, не е изготвен във всички съществени аспекти в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. Този стандарт изисква също така ние да спазим приложимите етични изисквания.

Прегледът на финансови отчети в съответствие с МСАП 2400 (преработен) представлява ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност. Практикуващият професионален счетоводител изпълнява процедури, състоящи се основно от отправяне на проучващи запитвания до ръководството и съобразно случая до други лица в рамките на предприятието и прилагане на аналитични процедури, и оценява получените доказателства.

Процедурите, изпълнявани при преглед са значително по-малко от тези, изпълнявани при одит, извършван в съответствие с одиторските стандарти, издавани от Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност ~~Международните одиторски стандарти~~. Съобразно с това, ние не изразяваме одиторско мнение относно този финансов отчет.

...

Пример 4

...

Отговорност на практикуващия професионален счетоводител

Нашата отговорност се свежда до изразяване на заключение относно приложения консолидиран финансов отчет. Ние извършихме нашия преглед в съответствие с Международен стандарт за ангажменти за преглед (МСАП) 2400 (преработен) *Ангажменти за преглед на исторически финансови отчети*. МСАП 2400 (преработен) изисква ние да достигнем до заключение относно това дали ни е станало известно нещо, което да ни накара да считаме, че консолидираният финансов отчет, взет като цяло, не е изготвен във всички съществени аспекти в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. Този стандарт изисква също така ние да спазим приложимите етични изисквания.

Прегледът на консолидирани финансови отчети в съответствие с МСАП 2400 (преработен) представлява ангажимент за изразяване на ограничена степен на сигурност. Практикуващият професионален счетоводител изпълнява процедури, състоящи се основно от отправяне на проучващи запитвания до ръководството и съобразно случая до други лица в рамките на предприятието и прилагане на аналитични процедури, и оценява получените доказателства.

Процедурите, изпълнявани при преглед са значително по-малко от тези, изпълнявани при одит, извършван в съответствие с одиторските стандарти, издавани от Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност ~~Международните одиторски стандарти~~. Съобразно с това, ние не изразяваме одиторско мнение относно този консолидиран финансов отчет.

...

Пример 6

...

Отговорност на практикуващия професионален счетоводител

Нашата отговорност се свежда до изразяване на заключение относно приложения финансов отчет. Ние извършихме нашия преглед в съответствие с Международен стандарт за ангажменти за преглед (МСАП) 2400 (преработен) *Ангажменти за преглед на исторически финансови отчети*. МСАП 2400 (преработен) изисква ние да достигнем до заключение относно това дали ни е станало известно нещо, което да ни накара да считаме, че финансовият отчет, взет като цяло, не е изготвен във всички съществени аспекти в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. Този стандарт изисква също така ние да спазим приложимите етични изисквания.

Прегледът на финансови отчети в съответствие с МСАП 2400 (преработен) представлява ангажмент за изразяване на ограничена степен на сигурност. Практикуващият професионален счетоводител изпълнява процедури, състоящи се основно от отправяне на проучващи запитвания до ръководството и съобразно случая до други лица в рамките на предприятието и прилагане на аналитични процедури, и оценява получените доказателства.

Процедурите, изпълнявани при преглед са значително по-малко от тези, изпълнявани при одит, извършван в съответствие с одиторските стандарти, издавани от Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност ~~Международните одиторски стандарти~~. Съобразно с това, ние не изразяваме одиторско мнение относно този финансов отчет.

...

Пример 7

...

Отговорност на практикуващия професионален счетоводител

Нашата отговорност се свежда до изразяване на заключение относно приложения финансов отчет. Ние извършихме нашия преглед в съответствие с Международен стандарт за ангажменти за преглед (МСАП) 2400 (преработен) *Ангажменти за преглед на исторически финансови отчети*. МСАП 2400 (преработен) изисква ние да достигнем до заключение относно това дали ни е станало известно нещо, което да ни накара да считаме, че финансовият отчет, взет като цяло, не е изготвен във всички съществени аспекти в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. Този стандарт изисква също така ние да спазим приложимите етични изисквания.

Прегледът на финансови отчети в съответствие с МСАП 2400 (преработен) представлява ангажмент за изразяване на ограничена степен на сигурност. Практикуващият професионален счетоводител изпълнява процедури, състоящи се основно от отправяне на проучващи запитвания до ръководството и съобразно случая до други лица в рамките на предприятието и прилагане на аналитични процедури, и оценява получените доказателства.

Процедурите, изпълнявани при преглед са значително по-малко от тези, изпълнявани при одит, извършван в съответствие с одиторските стандарти, издавани от Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност ~~Международните одиторски стандарти~~. Съобразно с това, ние не изразяваме одиторско мнение относно този финансов отчет.

...

МЕЖДУНАРОДНА РАМКА ЗА АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА СИГУРНОСТ

Въведение

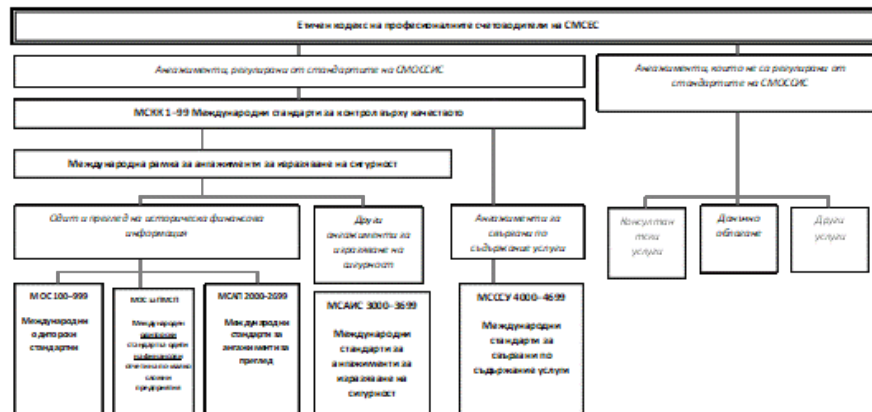
1. Настоящата Рамка се издава единствено с цел да улесни разбирането на елементите и целите на ангажиментите за изразяване на сигурност и ангажиментите, спрямо които са приложими Международните одиторски стандарти (МОС), Международният одиторски стандарт за одити на финансови отчети на по-малко сложни предприятия (МОС за ПМСП), Международните стандарти за ангажменти за преглед (МСАП) и Международните стандарти за ангажменти за изразяване на сигурност (МСАИС) (наричани по-долу стандарти за изразяване на сигурност).

...

Приложение 1

Изложения, издавани от СМОССИС, взаимовръзката помежду им и връзката им с Кодекса на СМСЕС

Настоящото Приложение илюстрира сферата на действие на изложенията, издавани от СМОССИС, взаимовръзката помежду им и връзката им с изданията от СМСЕС *Международен етичен кодекс на професионалните счетоводители (включително Международни стандарти за независимост)*.



...

УКАЗАНИЕ ЗА МЕЖДУНАРОДНА ОДИТОРСКА ПРАКТИКА 1000, КОНКРЕТНИ СЪОБРАЖЕНИЯ ПРИ ОДИТА НА ФИНАНСОВИ ИНСТРУМЕНТИ

Указание за международна одиторска практика (УМОП) 1000 *Конкретни съображения при одита на финансови инструменти* следва да бъде разглеждано заедно с *Предговора* към международните стандарти за управление на качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги. УМОП не налагат допълнителни изисквания на одиторите, надхвърлящи тези, включени в одиторските стандарти, издавани от Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност ~~Международните одиторски стандарти (МОС)~~, нито променят отговорността на одиторите да спазват всички Международни одиторски стандарти (МОС), имащи отношение към одита или Международния одиторски стандарт за одити на финансови отчети на по-малко сложни предприятия (МОС за ПМСП). УМОП предоставят практическо съдействие на одиторите. Замисълът е те да бъдат разпространявани от организациите, отговорни за националните стандарти или да бъдат използвани за разработване на съответни национални материали. УМОП предоставят също така материал, който фирмите могат да използват за разработване на програмите си за обучение и вътрешните си указания.

Въведение

...

7. Одитът в съответствие с МОС или МОС за ПМСП се осъществява при предварителното условие, че ръководството и когато това е уместно, лицата, натоварени с общото управление, са потвърдили определени свои отговорности. Тези отговорности включват в себе си изготвянето на оценки по справедлива стойност. Настоящото УМОП не налага отговорности на ръководството или лицата, натоварени с общото управление, нито е с по-голяма правна сила от законодателството и нормативните разпоредби, които регулират тези отговорности.

