

Настоящата публикация е изготвена от Работната група по въвеждане и прилагане на стандартите за докладване от страна на одитора. Материалът не представлява становище със задължителен характер на Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (International Auditing and Assurance Standards Board[®] (IAASB)) и не изменя, нито обезсилва Международните одиторски стандарти (МОС)

Потребителите на финансови отчети сигнализираха, че одиторското мнение относно финансовия отчет е ценно, но че одиторският доклад би могъл да бъде по-съдържателен. Те призоваха одиторите да предоставят на потребителите по-специфична за предприятието и по-уместна информация в своите одиторски доклади на базата на извършвания от тях одит. Работата на Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (IAASB) по разработване на новия **МОС 701**, [Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор](#), откликва на този призив и е в самата сърцевина на подобренията в одиторския доклад, произтичащи от изготвените от Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (IAASB) [нови и преработени стандарти за докладване от страна на одитора](#). Настоящата публикация е разработена с цел да окаже съдействие на инвеститорите, съставителите на финансови отчети, лицата, натоварени с общо управление и други лица, заинтересовани да разберат ключови аспекти на КОВ, изложени в МОС 701.

Подбрани сред въпросите, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление, ключовите одиторски въпроси или „КОВ” са тези въпроси, които съгласно професионалната преценка на одитора са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период.

Комуникиране на ключови одиторски въпроси в одиторския доклад ще се изисква за всички одити на регистрирани за търгуване на борсата предприятия, извършени в съответствие с Международните одиторски стандарти.

Какви са предвидените ползи от комуникирането на КОВ в одиторския доклад?

Одиторският доклад е основният продукт, разглеждащ резултата от одиторския процес за потребителите на одитираните финансови отчети. Потребителите на одитираните финансови отчети изразиха необходимост от допълнителна информация относно въпроси, които са били значими при одита и които често се отнасят до области във финансовия отчет, които са обект на съществена преценка от страна на ръководството и одитора.

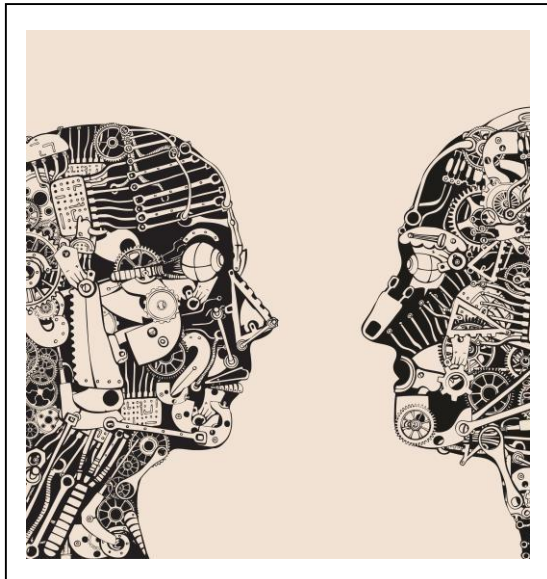
Комуникирането на КОВ не променя основната отговорност на одитора в съответствие с Международните одиторски стандарти да извърши комплексна оценка на риска и да разработи и изпълни одиторски процедури, подходящи с оглед реагиране на тези рискове, както и да формира мнение на базата на получените одиторски доказателства. Комуникирането на КОВ не променя и отговорностите на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, за изготвянето и представянето на финансовия отчет, включително за подходящите оповестявания в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане. Напротив, включването на КОВ в одиторския доклад има за цел да открие, „през погледа на одитора”, въпроси с най-голяма значимост при извършения одит. Включването на КОВ в одиторските доклади може да има определени ползи за качеството на одита и за начина, по който това качество се схваща от потребителите. Това на свой ред може да повиши доверието, което потребителите изпитват към одита и към финансовите отчети, което е в

обществен интерес.

В хода на проведеното от Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (IAASB) обществено допитване и мероприятия от разяснителната програма, концепцията за КОВ получи широка подкрепа сред инвеститорите, регулаторните органи и надзорните институции, счетоводните фирми и националните органи за изготвяне и въвеждане на одиторски стандарти. Включването на КОВ в одиторския доклад ще укрепи одиторския доклад по отношение на регистрираните за търгуване на борсата предприятия, правейки го по-ценен и уместен за инвеститорите (в частност, заинтересованите страни сред институциите) и за други потребители на финансовите отчети.

Съветът по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (IAASB) счита, че включването на КОВ в одиторския доклад:

- ❖ **ще повиши прозрачността** относно извършения одит.
- ❖ **ще фокусира вниманието на инвеститорите и други потребители върху области във финансовия отчет, които са обект на съществена преценка от страна на ръководството и на съществено внимание от страна на одитора**, което може да помогне на инвеститорите и останалите потребители по-добре да разберат предприятието и финансовия отчет, както и резултата от одита, отразен в одиторското мнение.



- ❖ **ще предостави на потребителите база, на която да се ангажират допълнително с ръководството и лицата, натоварени с общо управление (например, одитните комитети) във връзка с определени въпроси, отнасящи се до предприятието, одитирания финансов отчет или извършения одит.**

- ❖ **ще повиши качеството на комуникацията** между одитора и одитния комитет във връзка с най-значимите въпроси при одита и потенциално ще доведе до **повишено внимание към оповестяванията** относно тези въпроси във финансовия отчет от страна на ръководството и одитния комитет.

- ❖ **ще обнови фокусирането от страна на одитора** върху въпроси, които да бъдат комуникирани, което може косвено да доведе до повишаване на професионалния скептицизъм, наред с останалите фактори, допринасящи за качеството на одита.

Кои одиторски доклади ще включват КОВ?

Изготвените от Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (IAASB) нови и преработени стандарти във връзка с докладването от страна на одитора ще бъдат в сила за одити на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г. – т.е. за отчетни периоди с край на 31 декември 2016 г. Разширените и подобрени одиторски доклади ще бъдат на разположение на потребителите в началото на 2017 г.

Съгласно изложеното в МОС 700, [Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети](#), комуникирането на КОВ ще се изисква по отношение на одити на пълен комплект финансови отчети с общо предназначение на регистрирани за търгуване на борсата предприятия („одит на финансови отчети на регистрирани за търгуване на борсата предприятия“).¹

Закон или нормативна разпоредба може да изисква комуникиране на КОВ по отношение на одити на предприятия, които не са регистрирани за търгуване на борсата предприятия, например,

предприятия, характеризирани в този закон или нормативна разпоредба като „предприятия от обществен интерес“ или за предприятия от публичния сектор. Ключови одиторски въпроси могат да бъдат комуникирани в одиторския доклад и по отношение на предприятия, които не са регистрирани за търгуване на борсата предприятия, например, по искане на ръководството или одитния комитет или по усмотрение на одитора.

Как одиторите ще определят КОВ?

Ключовите одиторски въпроси следва да са специфични за предприятието и извършения одит, за да предоставят уместна информация на потребителите. Следователно, МОС 701 съдържа **обща рамка за вземане на решения на базата на преценки**, която да помогне

¹ МОС 700, параграф 31

на одиторите да решат кои въпроси представляват КОВ.² Тази обща рамка за вземане на решения е разработена с цел да фокусира вниманието на одиторите към области, спрямо които потребителите за изразили най-голям интерес. Следователно прилагането на общата рамка за вземане на решения би следвало да насочи одиторите към комуникиране на КОВ, които са специфични за предприятието, съдържателни и уместни с оглед нуждите на потребителите.

Като първоначална стъпка при определяне на КОВ, МОС 701 изисква одиторът да определи **сред въпросите, които са били комуникирани с лицата, натоварени с общо управление**, тези въпроси, които са изисквали **значително внимание от страна на одитора**. От одитора са изисква изрично да разгледа:

- ❖ Областите с по-високи оценени рискове от съществени отклонения или съществени рискове, идентифицирани в съответствие с МОС 315 (преработен).³
- ❖ Съществените одиторски преценки, отнасящи се до областите във финансовия отчет, които са включвали съществени преценки от страна на ръководството, включително счетоводни приблизителни оценки, които са били идентифицирани като отличаващи се с висока степен на несигурност на приблизителното оценяване.
- ❖ Ефекта върху одита от значими събития или сделки и операции, възникнали или осъществени през годината.

След като одиторът е определил въпросите, изисквали значително внимание от негова страна, от одитора се изисква да определи кои от тези **въпроси са били с най-голяма значимост при одита** на финансовия отчет за текущия период и следователно представляват КОВ.⁴ МОС 701 предоставя надеждни насоки в подкрепа на общата рамка за вземане на решения при определяне на относителната значимост на въпрос, комуникиран с лицата, натоварени с общо управление и вземане на решение дали този въпрос представлява КОВ, отбелязвайки, че следните съображения, наред с останалите, биха могли да са уместни:

- ❖ Естеството и обхватът на комуникациите с лицата, натоварени с общо управление, във връзка с този въпрос, тъй като одиторът може да е имал по-задълбочени, чести или интензивни взаимодействия с лицата, натоварени с общо управление във връзка с по-трудни и сложни въпроси.
- ❖ Важността на този въпрос за разбирането на предвидените потребители на финансовия отчет като цяло, в частност, нивото на същественост на този въпрос за финансовия отчет.
- ❖ Естеството на стоящата в основата счетоводна политика, свързана с този въпрос, или сложността и субективността при избора от страна на ръководството на подходяща счетоводна политика в сравнение с други предприятия от същия отрасъл.
- ❖ Естеството и нивото на същественост, в количествено и качествено отношение, на отнасящите се до този въпрос коригирани и натрупани некоригирани отклонения, дължащи се на измама или грешка, ако има такива.
- ❖ Естеството и обхватът на одиторските усилия, необходими за адресиране на този въпрос, включително мащабът на специализираните умения и знания, необходими за прилагане на одиторските процедури с цел адресиране на въпроса или оценяване на резултатите от тези процедури, ако има такива, както и естеството на консултациите с лица извън екипа за ангажимента във връзка с този въпрос.

- ² Вж. МОС 701, параграфи 9–10 и А9–А30. МОС 260 (преработен), [Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление](#), както и други МОС излагат изисквания одиторите да комуникират с лицата, натоварени с общо управление по конкретни въпроси, включително съществени констатации от одита.
- ³ МОС 315 (преработен), *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда*. Този стандарт заедно с МОС 330, *Одиторски процедури в отговор на оценените рискове*, подкрепят подход на базата на риска при одит, изпълнен в съответствие с Международните одиторски стандарти.
- ⁴ МОС 701, параграфи 10 и А27–А30

- ❖ Естеството и сериозността на затрудненията при прилагане на одиторските процедури, оценяване на резултатите от тези процедури и получаване на уместни и надеждни доказателства, върху които да се базира одиторското мнение, в частност, в случаите, когато одиторските преценки стават по-субективни.
- ❖ Сериозността на недостатъци в контрола, идентифицирани във връзка с този въпрос.

Процесът на вземане на решения от страна на одитора при определяне на КОВ има за цел да се подбере малък брой въпроси сред тези, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление, които да бъдат комуникирани в одиторския доклад. В допълнение, прилагането на базиран на риска подход при одит в съответствие с Международните одиторски стандарти става по такъв начин, че макар да е възможно самите предприятия да имат подобен набор от факти и обстоятелства, одитите на сходни предприятия може да не се извършват по един и същ начин. Следователно, ключовите одиторски въпроси може да са различни в зависимост от възприетия от одитора подход, тъй като определени специфични за предприятието или за одита фактори може да влияят върху преценката на одитора относно това кои въпроси са били с най-голяма значимост при одита за текущия период.

Съветът по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (IAASB) счита, че начинът, по който е изготвен МОС 701 постига подходящ баланс между предписанията с цел насърчаване на последователност относно това кои въпроси се определят и комуникират като КОВ и необходимостта да се даде възможност за упражняване на преценка от страна на одитора, за да се гарантира, че комуникираните в одиторския доклад ключови одиторски въпроси са във възможно най-голяма степен уместни и специфични за предприятието –

– въпрос, постоянно подчертаван от инвеститорите като съществен за успеха на проекта.

Броят на КОВ, които ще бъдат комуникирани в одиторския доклад може да бъде повлиян от размера и сложността на предприятието, естеството на неговия бизнес и средата, в която то функционира, както и от фактите и обстоятелствата на ангажимента за одит. По отношение одита на регистрирани за търгуване на борсата предприятия се предполага, че ще има поне един КОВ.

Каква степен на детайлност ще бъде включена в КОВ в одиторския доклад?

Изискването в МОС 701 във връзка с описанието на КОВ има за цел да доведе до описание, което да предоставя сбито и балансирано обяснение, даващо възможност на предвидените потребители да разберат защо този въпрос е бил с най-голяма значимост при одита и как въпросът е

бил разгледан при одита.⁵ Описанието на КОВ във всички случаи ще прави препратка към свързаните с въпроса оповестявания във финансовия отчет. Степента на детайлност обаче, която се включва във всяко едно описание на КОВ е въпрос на професионална преценка и може да варира в зависимост от специфичните факти и обстоятелства на конкретния ангажимент. Съветът по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (IAASB) споделя виждането, че тази гъвкавост е важна, за да се даде възможност на одиторите да бъдат във възможно най-голяма степен конкретни по отношение на предприятието и по отношение на одита

при описанието на КОВ, с цел смекчаване опасенията на инвеститорите и други лица, че комуникирането на КОВ бързо би могло да доведе до по-стандартизирани и шаблонни комуникации.

МОС 701⁶ пояснява, че одиторите биха могли да описват начина, по който даден КОВ е бил разгледан при одита, като опишат:

- ❖ определени аспекти на одиторския подход или на предприетите в отговор на този въпрос одиторски действия, които са най-уместни от гледна точка на въпроса или специфични с оглед оцененния риск от съществени отклонения;
- ❖ кратък преглед на изпълнените процедури;
- ❖ индикация за резултата от одиторските процедури; или

⁵ МОС 701, параграфи 13 и А34

⁶ МОС 701, параграф А46

❖ ключови наблюдения във връзка с този въпрос;

❖ или някаква комбинация от тези елементи.

За да могат потребителите да разберат значимостта на даден КОВ в контекста на одита на финансовия отчет като цяло, както и взаимоотношението между КОВ и останалите елементи на одиторския доклад, включително одиторското мнение, одиторите ще трябва да внимават езикът при описание на ключовите одиторски въпроси да ограничава използването на фрази със силно изразен технически характер и:

- ❖ да не навежда на мисълта, че този въпрос не е бил подходяща разрешен от одитора при формиране на неговото мнение относно финансовия отчет;
- ❖ да обвързва въпроса директно със специфичните обстоятелства на предприятието, избягвайки същевременно общи или стандартни фрази;
- ❖ да взема под внимание начина, по който този въпрос е бил адресиран в свързаното с въпроса оповестяване или оповестявания във финансовия отчет, ако има такива;
- ❖ да не съдържа и да не навежда на мисълта за обособени мнения относно отделни елементи от финансовия отчет (мнение „на парче“).⁷

Комукирането от страна на одитора на КОВ в одиторския доклад няма за цел да замести включването на подходящи и уместни оповестявания във финансовия отчет, доколкото отговорността за информацията относно финансовия отчет и относно предприятието се носи основно от ръководството. Съответно, целесъобразно е при описанието на КОВ одиторът да се опита да избягва предоставянето на първоначална информация⁸ относно предприятието.

Разделът от одиторския доклад, посветен на КОВ ще включва встъпителни фрази,⁹ които да поясняват, че одиторът е разгледал този въпрос в контекста на одита на финансовия отчет като цяло и при формиране на мнение относно него и не предоставя отделно мнение по тези въпроси.

Описанието на КОВ следва да е специфично за предприятието, като се избягва стандартизиран или технически език. Това помага описанието да бъде направено разбираемо за предвидените потребители на финансовия отчет, които не е задължително да имат задълбочено разбиране за одита.

⁷ МОС 701, параграф А47

⁸ Параграф А35 от МОС 701 описва първоначалната информация като информация относно предприятието, която не е огласена публично по друг начин от предприятието (например, не е била включена във финансовия отчет или в друга информация, достъпна към датата на одиторския доклад, или разгледана в други устни или писмени комуникации от страна на ръководството или лицата, натоварени с общо управление, като например, предварително огласяване на финансова информация или брифинг за инвеститорите).

⁹ МОС 701, параграф 11

Следващи етапи

Усилията за приемане и ефективно прилагане на МОС 701 ще представляват значителна промяна в практиката. След издаването на окончателните стандарти за докладване от страна на одитора, националните органи за изготвяне и въвеждане на одиторски стандарти ще разгледат тези промени от гледна точка на законодателството и нормативната уредба в съответните юрисдикции. Счетоводните фирми ще пристъпят към важната работа по разработване на насоки за прилагане, обучение и комуникации, необходима за образование на екипите по ангажименти, които ще комуникират КОВ в одиторските си доклади.

С цел оказване на съдействие в това отношение, понастоящем се разработва ограничен брой от примери за КОВ, които да илюстрират начина, по който изискванията на МОС 701 биха могли да бъдат прилагани, макар Съветът по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (IAASB) да признава важното значение на това, концепцията за КОВ да еволюира с течение на времето, за да отговори на потребностите на инвеститорите.

Съветът по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (IAASB) ще продължи да наблюдава текущо дейностите по въвеждане и прилагане посредством текущата си програма за взаимодействие на място с ключови заинтересованите страни, като възнамерява да осъществи преглед след въвеждане на новите и преработени стандарти за докладване от страна на одитора след изтичане на период от две години от датата на влизане в сила.

Наред с останалите цели, този преглед ще помогне на Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (IAASB) да направи оценка дали комуникирането на КОВ в съответствие с МОС 701 е постигнало замисления ефект и удовлетворява нуждите на потребителите.

Настоящата публикация *Докладване от страна на одитора – ключови одиторски въпроси* на *International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)*, публикувано от *International Federation of Accountants (IFAC)*, през януари 2015 г. на английски език, е преведено на български език от Института на дипломираните експерт-счетоводители в България през август 2016 г. и се възпроизвежда с разрешението на IFAC. Одобреният текст на всички издания на IFAC е този, публикуван от IFAC на английски език. IFAC не носи отговорност за точността и пълнотата на превода, както и за действия, които могат да възникнат в резултат на това. Текст на английски език на *Докладване от страна на одитора – ключови одиторски въпроси* © 2016 на International Federation of Accountants (IFAC). Всички права запазени. Текст на български език на *Докладване от страна на одитора – ключови одиторски въпроси* © 2016 на International Federation of Accountants (IFAC). Всички права запазени. Оригинално заглавие: *Auditor Reporting – Key Audit Matters*.

За достъп до новите и преработени стандарти относно докладването от страна на одитора, допълнителна информация относно промените в одиторския доклад, както и други материали от пакета с помагала във връзка с одиторското докладване, моля посетете Интернет страницата, посветена на новия одиторския доклад на адрес www.iaasb.org/auditor-reporting.