

22 април 2015 г.

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) (International Standards on Auditing[™] (MOCs[™])). Освен това, не е предвидено настоящата публикация да е изчерпателна и прочитът ѝ не може да замени запознаването с МОС.

Настоящата публикация е разработена с цел да илюстрира начина, по който концепцията за ключови одиторски въпроси (КОВ) би могла да бъде прилагана на практика в съответствие с **МОС 701, Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор**. Материалът надгражда над въпросите, открити в публикацията от януари 2015 г. [Докладване от страна на одитора – ключови одиторски въпроси](#). Примерите за КОВ, съдържащи се в настоящия материал, са представени с цел илюстрация. МОС 701 изисква описанието на даден КОВ да бъде индивидуално пригодно към фактите и обстоятелствата на конкретния ангажимент за одит и конкретното предприятие, за да предостави уместна и смислена информация на инвеститорите и други потребители на одиторския доклад. Очаква се ключовите одиторски въпроси да варират в зависимост от броя и подбора на разгледаните теми и същността на начина, по който те биха могли да бъдат описани.

Съветът по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (IAASB) отчита важното значение на това, концепцията за КОВ да еволюира с течение на времето, за да отговори на потребностите на инвеститорите. Примерите за КОВ, съдържащи се в настоящия материал, се базират на одиторски доклади, издадени в Холандия, където в сила е национален одиторски стандарт, включващ понятия и концепции, сходни на тези в МОС 701, и Великобритания, където разширеното докладване от страна на одитора вече е във втората си година,¹ както и примерите за илюстрация от Проекта за обсъждане на Съвета по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (IAASB) от юли 2013 г., *Докладване върху одитирания финансов отчет: предложение за нови и преработени Международни одиторски стандарти (МОС)*.

Контекстуална информация, която се изисква да бъде включена в одиторския доклад във връзка с ключовите одиторски въпроси

Освен в случаите, когато закон или нормативна разпоредба предписват друго, при комуникирането на КОВ от одиторите се изисква да включат следните встъпителни фрази в отделен раздел от одиторския доклад, озаглавен „Ключови одиторски въпроси“:²

Ключови одиторски въпроси

Ключови одиторски въпроси са тези въпроси, които съгласно нашата професионална преценка са били с най-голяма значимост при извършения от нас одит на финансовия отчет за текущия период. Тези въпроси са разгледани в контекста на извършения от нас одит на финансовия отчет като цяло и на формирането на нашето мнение относно него, като ние не предоставяме отделно мнение относно тези въпроси.

Макар и стандартизирани по своята същност, тези фрази имат за цел да осигурят подходящ контекст за потребителите на одиторския доклад, така че те да разберат новата концепция за КОВ – по-специално, че комуникирането на КОВ:

- не е замислено да навежда на мисълта, че даденият въпрос не е бил разрешен по подходящ начин от одитора при формиране на мнение относно финансовия отчет; и
- не е замислено да представлява или навежда на мисълта за обособени мнения относно отделни елементи на финансовия отчет (мнение „на парче“).

¹ През март 2015 г. Съветът по финансово отчитане на Великобритания публикува обзор, озаглавен „Разширени одиторски доклади: преглед на опита от първата година“. В обзора се проучва както въпросът дали новите изисквания видимо се спазват, така и областите на иновации.

² Вж. параграф 11 от МОС 701.

Наред с това, разделът от одиторския доклад „Отговорности на одитора за одита на финансовия отчет” ще включва следното описание във връзка с КОВ:³

Сред въпросите, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление, ние определяме тези въпроси, които са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период и следователно представляват ключови одиторски въпроси. Ние описваме тези въпроси в нашия одиторски доклад, освен ако закон или нормативна разпоредба не възпрепятстват публичното оповестяване на този въпрос или когато, в изключително редки случаи, ние решим, че даден въпрос не следва да бъде комуникиран в нашия доклад, тъй като би могло разумно да се очаква неблагоприятните последици от това да надвишават ползите от гледна точка на обществения интерес от комуникирането във връзка с този въпрос.

Определяне на КОВ, включително броя на КОВ за конкретен ангажимент

Ключовите одиторски въпроси следва да са специфични за даденото предприятие и за одита, който е извършен, за да предоставят уместна и смислена информация за потребителите. В тази връзка, МОС 701 включва **обща рамка за вземане на решения на базата на преценки**, за да подпомогне одиторите при определяне кои въпроси сред тези, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление, представляват КОВ.⁴ Тази обща рамка за вземане на решения е разработена, с цел да съсредоточи вниманието на одиторите върху области, по отношение на които инвеститори и други потребители са изразили интерес – в частност, области на финансовия отчет, които са включвали най-значими или сложни преценки от страна на ръководството и области на повишено внимание от страна на одитора в съответствие с базирания на риска подход в Международните одиторски стандарти.

Броят на КОВ, които ще бъдат комуникирани в одиторския доклад, може да бъде повлиян от сложността на предприятието, естеството на бизнеса и средата на предприятието, както и фактите и обстоятелствата на ангажимента за одит. Предвижда се да има поне един КОВ при одита на предприятие, регистрирано за търгуване на борсата.

Задължителни елементи в описанието на КОВ

Във всички случаи се изисква описанието на КОВ да включва препратка към отнасящите до този въпрос оповестявания във финансовия отчет, ако има такива, и да адресира:

- защо този въпрос е счетен за такъв с най-голяма значимост при одита и следователно е определен за КОВ; и
- как този въпрос е разгледан при одита.⁵

³ Вж. параграфи 40–41 от МОС 700 (преработен), *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети*. Параграф 40 изисква това изявление единствено по отношение на одити на финансови отчети на регистрирани за търгуване на борсата предприятия и други предприятия, за които КОВ се комуникират в съответствие с МОС 701. Параграф 41 от МОС 700 (преработен) позволява на одитора да включи тези фрази в приложение към одиторския доклад, в който случай одиторският доклад следва да съдържа препратка към мястото на това приложение, или да направи конкретна препратка в рамките на одиторския доклад към мястото на това описание на уебсайта на компетентен орган, когато

закон, нормативна разпоредба или националните одиторски стандарти изрично разрешават на одитора да постъпи по този начин.

⁴ Вж. параграфи 9–10 и A9–A30 от МОС 701. 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 специфични въпроси, включително съществените констатации от одита.

⁵ Вж. МОС 701, параграфи 13 и A34–A51.

Изискването в МОС 701, отнасящо се до описанието на КОВ има за цел предоставянето на сбито и балансирано обяснение относно този въпрос. Степента на детайлност при описанието на всеки един КОВ обаче 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 позволи на одиторите да бъдат във възможно най-голяма степен конкретни по отношение на предприятието и одита при описанието на даден КОВ, с цел смекчаване опасенията на инвеститорите и други лица, че комуникирането на КОВ бързо би могло да доведе до още по-стандартизирани и шаблонни комуникации.

Специфичната за предприятието информация, включена в КОВ, която се отнася до въпрос, оповестен във финансовия отчет, е замислена да бъде в съответствие с тези оповестявания и не следва да води до това, одиторът неправомерно да предоставя първоначална информация относно този въпрос или относно предприятието.

Ред на представяне

Редът на представяне на отделните въпроси в рамките на раздела от одиторския доклад, посветен на КОВ, е въпрос на професионална преценка. Така например, тази информация може да бъде организирана по реда на относителната значимост, на базата на преценката на одитора, или може да съответства на начина, по който въпросите са оповестени във финансовия отчет. От одитора се изисква също така да включва подзаглавия за всеки отделен КОВ, за да постигне допълнително диференциране на въпросите.

Илюстративни примери за КОВ

При финализиране на МОС 701, Съветът по международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност (IAASB) изрази съгласие с разработването на ограничен брой примери за КОВ, за да илюстрира начина, по който биха могли да бъдат прилагани изискванията на МОС 701. Примерите по-долу представляват извадки от това, което би могло да бъде включено в описанието на КОВ и съзнателно са подбрани разнообразни, за да илюстрират гъвкавостта, позволявана на одиторите от МОС 701 по отношение степента на детайлност, която може да бъде включвана в описанието на даден КОВ в одиторския доклад.

Защо този въпрос е определен като КОВ

Описанието на КОВ в одиторския доклад има за цел да предостави на предвидените потребители аналитична информация относно това защо даден въпрос е определен, че представлява КОВ (т.е., защо е въпрос, който е бил с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период). МОС 701 предоставя също така надеждни насоки в подкрепа на общата рамка за вземане на решения на базата на преценки при определяне относителната значимост на въпрос, комуникиран с лицата, натоварени с общо управление, и дали този въпрос представлява КОВ.⁶

⁶ МОС 701, параграфи А42–А45

Изложеното по-долу има за цел да илюстрира как одиторът може да опише защо даден въпрос е бил определен за КОВ:

- *Репутация*

Съгласно МСФО, от Групата се изисква ежегодно да тества сумата на репутацията за обезценка. Този годишен тест за обезценка бе важен за извършения от нас одит, тъй като салдото в размер на ХХ към 31 декември 20X1 г. е съществено за финансовия отчет. В допълнение, процесът на оценяване, използван от ръководството е сложен и базиран в голяма степен на преценки, като се основава на предположения, в частност [описете определените предположения], които се влияят от очакваните бъдещи пазарни и икономически условия, особено тези в [наименование на държавата или географската област].
- *Оценяване на финансови инструменти*

Инвестициите на Компанията в структурирани финансови инструменти представляват [x%] от общата сума на финансовите й инструменти. Поради уникалната си структура и условия, оценката на тези инструменти се основава на разработени от предприятието вътрешни модели, а не на котираните цени на активни пазари. Следователно, при това оценяване е налице значителна несигурност на оценяването. В резултат от това, оценката на тези инструменти бе важна за извършения от нас одит.
- *Ефект от нови счетоводни стандарти*

Към 1 януари 2013 г. влизат в сила МСФО 10 (Консолидирани финансови отчети), 11 (Съвместни споразумения) и 12 (Оповестяване на участия в други предприятия). МСФО 10 изисква Групата да оцени по отношение на всички предприятия дали има: правомощия над предприятието, в което е инвестирано; експозиция, или права, към променлива възвръщаемост от участието си в предприятието, в което е инвестирано; както и възможност да използва правомощията си над предприятието, в което е инвестирано, за да повлияе върху сумата на възвръщаемостта за инвеститора. Сложната структура, обслужването и собствеността върху всеки съд изискват Групата да оцени и интерпретира същността на значителен брой договорни споразумения.
- *Оценяване на активи и пасиви по пенсионни схеми за дефинирани доходи*

Групата признава пенсионен излишък в размер на [парична стойност] към 31 декември 20X1 г. Предположенията, които подкрепят оценката на активите и пасивите на пенсионната схема с дефинирани доходи са както важни, така и субективни, преценки, доколкото балансът излишък/дефицит се колебае и оказва влияние върху резервите на Групата, които биха могли да бъдат разпределяни. За да изчисли този излишък, ръководството се е консултирало с експерти-актюери, като несигурността възниква в резултат на направените приблизителни оценки на базата на очакванията на Групата относно дългосрочните тенденции и пазарни условия. В резултат на това, действителният излишък или дефицит, реализиран от Групата може значително да се различава от този, който е признат в счетоводния баланс, доколкото малки промени в предположенията, използвани при изчисленията, оказват съществено влияние върху оценката.

- *Признаване на приходи*

Сумата на приходите и печалбата, признати през годината от продажбите на [наименование на продукта] и услугите по следпродажбено обслужване, зависи от подходящото оценяване на това дали всеки един дългосрочен договор за следпродажбено обслужване е обвързан или отделен от договора за продажба на [наименование на продукта]. Доколкото е възможно търговските споразумения да са сложни, при избора на счетоводна база във всеки конкретен случай се използва съществена преценка. По наше виждане, признаването на приходи е съществено за извършения от нас одит, тъй като Групата може да осчетоводи по неподходящ начин продажбите на [наименование на продукта] и дългосрочните договори за обслужване като едно-единствено споразумение за счетоводни цели, като това обикновено ще доведе до признаването на приходи и печалба на твърде ранен етап, тъй като нормата на печалба по дългосрочния договор за обслужване обикновено е по-висока, отколкото нормата на печалба по договора за продажба на [наименование на продукта].

- *Оценяване на предположението за действащо предприятие*

Както е оповестено в Пояснително приложение 2, Групата е обект на редица регулаторни изисквания по отношение на капитала, които са ключов фактор за способността на Групата да продължи да функционира като действащо предприятие. Установихме, че най-същественото предположение при оценяване способността на Групата и на [значим компонент] да продължат да функционират като действащи предприятия е очакваната бъдеща рентабилност на [значимия компонент], като ключов определящ фактор за прогнозираната капиталова позиция. Изчисленията, подкрепящи оценката, изискват ръководството да направи силно субективни преценки, както и да извърши корекции в счетоводните данни, за да отрази регулаторните изисквания, установени от [наименование на приложимата регулаторна обща рамка/рамки]. Изчисленията се базират на приблизителни оценки за бъдещи резултати от дейността и са фундаментални за оценяване уместността на базата, възприета при изготвяне на финансовия отчет. В тази връзка положихме значителни одиторски усилия, включително времето на старши членове на нашия одиторски екип, за оценяване уместността на това предположение.

Как въпросът е разгледан при одита

Описанието на КОВ в одиторския доклад има за цел също така да опише и начина, по който този въпрос е разгледан при одита. Степента на детайлност, която да бъде предоставена за тази цел в одиторския доклад, е въпрос на професионална преценка. МОС 701⁷ пояснява, че одиторите биха могли да опишат как даден КОВ е бил разгледан при одита, като опишат определени аспекти на одиторския подход или на предприятиите в отговор на този въпрос одиторски действия, които са най-уместни от гледна точка на въпроса или специфични с оглед оценения риск от съществени отклонения; кратък преглед на изпълнените процедури; индикация за резултата от одиторските процедури; ключови наблюдения във връзка с този въпрос; или някаква комбинация от тези елементи. В случай че одиторът предоставя индикация за резултата от одиторските процедури в описанието на даден КОВ, необходимо е да се внимава, за да се избегне създаването от страна на одитора на впечатление, че описанието предоставя отделно мнение по даден КОВ или че по някакъв начин може да постави под съмнение одиторското мнение относно финансовия отчет като цяло.

⁷ Вж. МОС 701, параграфи А46–А51

Изложеното по-долу има за цел да илюстрира начина, по който одиторът може да опише как даден КОВ е бил разгледан при одита:

- *Репутация*

Нашите одиторски процедури включват, наред с останалото, използването на експерт по оценяване, който да ни подпомогне при оценяване на предположенията и методологиите, прилагани от Групата, в частност, тези, отнасящи се до прогнозирания ръст на приходите и маржовете на печалба на *[наименование на бизнес направлението]*. Ние се фокусирахме също така и върху адекватността на направените от Групата оповестявания относно тези предположения, спрямо които резултатът от теста за обезценка е най-чувствителен, т.е. тези, които имат най-съществен ефект за определяне на възстановимата стойност на репутацията.

- *Признаване на приходи*

Нашите одиторски процедури за адресиране на риска от съществени отклонения, свързани с признаването на приходи, който е счетен за съществен риск, включват:

- Тестове на контролите, съдействие при което ни оказват наши собствени ИТ специалисти, включително, наред с останалото, контролите върху: входяща информация от условията и ценообразуването при отделни рекламни кампании; съпоставяне на тези условия и ценообразуване със съответните рамкови договори с рекламните агенции; връзката им с данни, получени от зрителите; и
- Подробен анализ на приходите и момента на признаването им на базата на очакванията, извлечени от нашите познания за отрасъла и външни пазарни данни, проследявайки отклоненията от нашите очаквания.

- *Освобождаване от компонент*

При адресирането на този въпрос включихме нашите специалисти по оценяване, финансови инструменти и данъчно облагане, като фокусирахме работата си върху:

- Оценяване уместността на справедливите стойности, приписани на всеки един елемент от полученото възнаграждение, чрез рефериране, когато това е приложимо, към данни от трети страни;
- Оценяване на направената от ръководството оценка на внедрените деривативи в рамките на договора за покупко-продажба; и
- Критично оценяване на справедливата стойност на *[наименование на компонент]* и свързаното с това разпределение на покупната цена към придобитите активи и пасиви, посредством оценяване на използваните ключови предположения.

Ние направихме също така и оценка на представянето и оповестяването на сделките и операциите в рамките на консолидирания финансов отчет.

- *Провизия за реструктуриране и организационни промени*

При нашия одит ние разгледахме уместността и своевременното признаване на разходи и провизии в съответствие с МСС 37 – *Провизии, условни пасиви и условни активи*. Тези критерии за признаване са подробни и зависят от местни комуникации и специфични за съответната страна трудови разпоредби. Критерии за признаване биха могли да бъдат споразумение с профсъюзите, лично уведомление или договореност за уреждане. Одиторските екипи за компонентите извършиха детайлни одиторски процедури във връзка с признаването и оценяването на провизиите за реструктуриране, отнасящи се до съответните компоненти. Одиторският екип за Групата идентифицира пълнотата и точността на провизиите за реструктуриране като съществен риск при одита, направи преглед на процедурите, изпълнени от одиторските екипи за компонентите и обсъди с екипите за компонентите критериите за признаване. Провизиите за реструктуриране в централното управление бяха одитирани от одиторския екип за Групата. Установихме, че критериите и предположенията, използвани от ръководството при определяне на провизиите за реструктуриране, признати във финансовия отчет, са подходящи.

- *Провизия за реструктуриране и освобождаване от мина*

Нашите одиторски процедури включват, наред с останалото: проучване на кореспонденцията между Групата и [наименование на органа на държавно управление] и обсъждане с ръководството на състоянието и етапа на преговорите; проучване на съобщенията, направени от ръководството, с оглед оценяване дали тези съобщения ангажират понастоящем Групата с разходи по освобождаване на персонал; анализиране на вътрешни и изготвени от трети страни проучвания относно социалния ефект от затварянето и свързаните с това разходи; преизчисляване на провизията за затваряне и разходите за възстановяване на околната среда във връзка с мината в контекста на плановете за ускорено затваряне; както и повторно оценяване на дългосрочните споразумения за доставка, за наличието на обременяващи договори в контекста на преразглежданите изисквания спрямо Групата във връзка с плановете за ускорено затваряне. Направихме оценка на потенциалния риск от предубеденост на ръководството и адекватността на направените от Групата оповестявания.

Установихме, че предположенията и произтичащите от тях приблизителни оценки са балансираны и че оповестяванията на Групата описват по подходящ начин значителната степен на вътрешноприсъща неточност при приблизителните оценки и потенциалния ефект върху бъдещите периоди от преразглеждането на тези приблизителни оценки. Не установихме грешки при изчисленията.

Препратка към свързаното с въпроса оповестяване или оповестявания във финансовия отчет

Комуникирането от страна на одитора на КОВ в одиторския доклад няма за цел да замества включването на подходящи и уместни оповестявания във финансовия отчет, тъй като ръководството носи отговорност за предоставянето на информация относно финансовия отчет и предприятието. Описанието на КОВ в одиторския доклад винаги ще препраща към свързани с въпроса оповестявания във финансовия отчет.⁸ Препратката към свързаните с въпроса оповестявания дава възможност на предвидените потребители да разберат допълнително как

ръководството е адресирало този въпрос при изготвянето на финансовия отчет. В допълнение към преpraщането към свързаното с въпроса оповестяване или оповестявания, описанието от страна на одитора на даден КОВ може да привлече вниманието към ключови аспекти на тези оповестявания. Следователно, степента на оповестяване от страна на ръководството относно специфичните аспекти на конкретен въпрос може да помогне на одитора да опише как тези специфични аспекти са били адресирани при одита, така че предвидените потребители да могат да разберат защо въпросът представлява КОВ.

⁸ Вж. МОС 701, параграфи 13 и А40–А41

Изложеното по-долу има за цел да илюстрира как одиторът може да направи препратка към свързаните с въпроса оповестявания в описанието на КОВ:

- *Оценяване на финансови инструменти*
Направените от Компанията оповестявания относно нейните структурирани финансови инструменти са включени в Пояснително приложение 5.
- *Репутация*
Направените от Компанията оповестявания относно репутацията са включени в Пояснително приложение 3, което пояснява конкретно, че малки промени в използваните ключови предположения пораждат обезценка на салдото на репутацията в бъдеще.

Настоящата публикация *Докладване от страна на одитора – примерни 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 – примерни ключови одиторски въпроси* © 2016 на International Federation of Accountants (IFAC). Всички права запазени. Текст на български език на *Докладване от страна на одитора – примерни ключови одиторски въпроси* © 2016 на International Federation of Accountants (IFAC). Всички права запазени. Оригинално заглавие: *Auditor Reporting – Illustrative 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.