

ПРОЦЕСЪТ ПО ИДЕНТИФИЦИРАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ НА РИСКОВЕТЕ: СЪВЕТИ ЗА ПРИЛАГАНЕ НА МОС 315 (ПРЕРАБОТЕН 2019 Г.)

Търсите съвети за това как да приложите избрани нови и други изисквания в [Международен одиторски стандарт \(МОС\) 315 \(преработен 2019 г.\)](#)? Интересувате се защо съществуват някои от изискванията в МОС 315 (преработен 2019 г.) и как те допринасят за ефективния одит? Прочетете това ръководство, за да разберете!

ОГРАНИЧАВАНЕ НА ОТГОВОРНОСТТА

Този инструмент има за цел да подпомогне практикуващите професионални счетоводители при прилагането на МОС 315 (преработен 2019 г.), *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания*, но не е предвиден да замества прочита на самия стандарт. Той не адресира всички изисквания на МОС 315 (преработен 2019 г.), като се фокусира единствено върху подобрени нови и определени други изисквания.

Нещо повече, практикуващият професионален счетоводител следва да използва настоящия инструмент в светлината на неговата/нейната професионална преценка, както и на фактите и обстоятелствата на всеки конкретен одит. Следва също така да се отбележи, че предоставените примери не са изчерпателни и не представят всички аспекти на идентифицирането и оценяването на риска, а по-скоро са предоставени, за да помогнат на одитора да премине през някои определени сценарии, а не през всички ситуации, които могат да възникнат по време на одита.

IFAC не носи каквато и да е отговорност, която би могла да възникне, пряко или косвено, като следствие от използването или прилагането на настоящия инструмент.

Разглежданият стандарт

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

Дата на влизане в сила

Промените в МОС 315 (преработен 2019 г.) са в сила за одити на финансови отчети за периоди, започващи на или след 15 декември 2021 г.¹

¹ МОС 315 (преработен 2019 г.) е приложим също така и по отношение на одити, попадащи в обхвата на МОС 805, *Конкретни съображения – одити на отделни компоненти на финансов отчет и на конкретни елементи, сметки или позиции във финансовия отчет*. При необходимост МОС 315 (преработен 2019 г.) се адаптира съобразно обстоятелствата, когато се прилага при одит на друга историческа финансова информация.

Фокус на настоящия инструмент

Настоящият материал с незадължителен характер - *Инструмент за прилагане на стандарта от одитори („Инструментът“)* – акцентира върху съразмерността на прилагането на стандарта с фокус върху по-малко сложните предприятия (ПМСП).²

Форма и съдържание на настоящия инструмент

По-долу е представено обобщение на съдържанието на настоящия *Инструмент*:

- Фигура 1 — общ преглед на процеса по идентифициране и оценяване на рисковете в МОС 315 (преработен 2019 г.).
 - Всеки етикет „**Фигура 1**“ се появява с обозначение **N1**. За да преминете към раздел, посветен на определена тема, щракнете върху съответния етикет. За да се върнете към Фигура 1, щракнете директно върху всеки раздел. Позиционирането на обозначението Фигура 1 показва частта от процеса на идентифициране и оценка на риска, към която обсъжданият въпрос се отнася основно.
- Кратко обсъждане на избрани основни концепции, залегнали в основата на процеса на идентифициране и оценяване на риска, и как ги прилагате, като например:
 - Динамичен и изискващ повторението на определени стъпки процес по оценка на риска
 - Професионална преценка и професионален скептицизъм
 - Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането)
- Обяснение на определени:
 - нови изисквания (въпроси N 1 до N 6)
 - обясненията на новите изисквания (въпроси N1 до N6) може да включват начина, по който те са свързани с други изисквания и материали за приложение, които от своя страна не са нови.
 - други изисквания (въпроси O1 до O5)

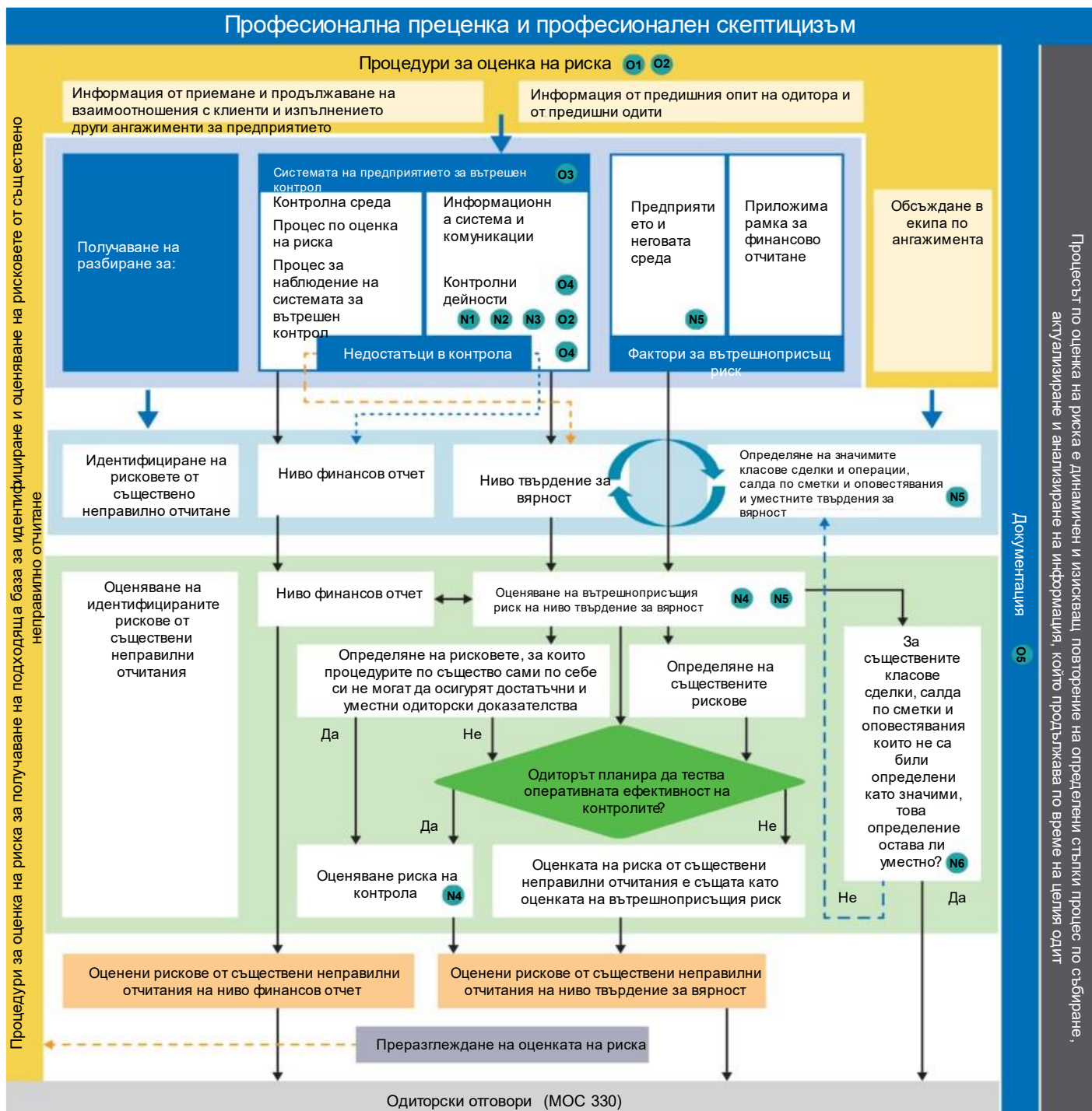
Посочване на източник и благодарности

Настоящият *Инструмент* се базира на [Инструмента за прилагане на стандарта от одитори](#) на Института на дипломираните професионални експерт-счетоводители на Канада (CPA Canada) и се използва с тяхно разрешение.

² МОС не дефинират „по-малко сложно предприятие“ (ПМСП). МОС 315 (преработен 2019 г.) е предназначен за одити на всякакви предприятия, независимо от техния размер или сложност, и поради това материалите за приложение включват конкретни съображения, специфични както за по-малко сложните, така и за по-сложните предприятия. Макар да е възможно размерът на предприятието да е индикатор за неговата сложност, някои по-малки предприятия може да са сложни, а други по-големи предприятия да са по-малко сложни. Понастоящем IAASB има [предложение](#) за нов стандарт за одит на ПМСП, който предоставя допълнителен контекст относно това какво може да представлява ПМСП.

Общ преглед на процеса по идентифициране и оценяване на рисковете в МОС 315 (преработен 2019 г.)

Фигура 13.4: ОБЩ ПРЕГЛЕД НА ПРОЦЕСА ПО ИДЕНТИФИЦИРАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ НА РИСКОВЕТЕ В МОС 315 (ПРЕРАБОТЕН 2019 г.)



- 3 Тази фигура представлява извадка от Въведението към МОС 315 (преработен 2019 г.): [Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания на International Auditing and Assurance Standards Board](#), публикувано от International Federation of Accountants през декември 2019 г.
- 4 МОС 315 (преработен 2019 г.) е предвиден за одити на всякакви предприятия, независимо от тяхната големина или сложност. Материалите за приложение и настоящото ръководство включват съображения, специфични за по-малко сложните предприятия.

Избрани ключови концепции, стоящи в основата на процеса по идентифициране и оценяване на риска

Цел

МОС 315 (преработен 2019 г.), *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания*, бе преработен съществено. Промените и новите изисквания имат за цел да изяснят и да ви помогнат да идентифицирате и оцените рисковете от съществени неправилни отчитания по по-последователен и надежден начин. След като рисковете от съществени неправилни отчитания бъдат идентифицирани и оценени, МОС 330, *Одиторски процедури в отговор на оценените рискове*, изисква вие да разработите и изпълните допълнителни одиторски процедури, за да отговорите по подходящ начин на тези рискове от съществени неправилни отчитания и да достигнете до заключение дали сте получили достатъчни и уместни одиторски доказателства. Поради това качеството на вашия процес по идентифициране и оценяване на риска (наричан по-долу „оценка/оценяване на риска“) оказва всеобхватно влияние върху всички аспекти на одита. Получаването на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, приложимата рамка за финансово отчитане и системата на предприятието за вътрешен контрол ви предоставя референтна рамка, в която идентифицирате и оценявате рисковете от съществени неправилни отчитания. Макар този МОС да е съществено преработен, моделът на одиторски риск и вашата цел за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност, независимо дали дължащи се на измама или грешка, остават непроменени.⁵

Динамичен и изискващ повторението на определени стъпки процес по оценка на риска

Дясната колона на **Фигура 1** посочва, че процесът по оценяване на риска е динамичен и изискващ повторение на определени стъпки. Може да е необходимо вашите предварителни оценки на риска и планираните процедури в отговор на тези оценки да се променят при получаване на нова информация в хода на одита. Трябва да запазите повишено внимание за тази възможност по време на целия одит. Това може да включва промени както в цялостните отговори, така и в допълнителните одиторски процедури. Този ключов момент е открит посредством включването на текстовото поле „Преразглеждане оценката на риска“ близо до най-долната част на фигурата.

Професионална преценка и професионален скептицизъм

МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с международните одиторски стандарти* изисква да използвате професионална преценка и да запазвате професионален скептицизъм⁶ по време на планирането и извършването на одита, включително, когато изпълнявате процедури по оценка на риска.⁷ Така например, една преценка, която трябва да направите е дали даден идентифициран риск представлява съществен риск (вж. въпрос **N5**).

В рамките на стандарта са извършени промени, които да насърчат по-септични нагласи на одитора при осъществяването на процедури по оценка на риска. Важно е да се подчертае, че при разработването и изпълнението на процедурите по оценка на риска, вие извършвате това по начин, който да не е пристрастен с оглед получаване на одиторски доказателства, които биха могли да потвърдят съществуването на рискове или изключване на одиторски доказателства, които биха могли да влизат в противоречие със съществуването на рискове. Това може да ви помогне при упражняването на професионален скептицизъм при идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания. Професионалният скептицизъм е нагласа, която се прилага от одитора при извършването на професионални преценки, след което осигурява база за действията на одитора.

- 5 Публикуваният от IAASB [Информационен бюлетин](#) – Въведение в МОС 315 (преработен 2019 г.) *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания* – съдържа общ преглед на съществените промени.
- 6 МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с международните одиторски стандарти*, дефинира „професионална преценка“ и „професионален скептицизъм“ Вж. МОС 200.13 (к) и (л).
- 7 МОС 315.12(й) дефинира „Процедури за оценка на риска“ като одиторските процедури, разработени и изпълнени с цел идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, независимо дали дължащи се на измама или грешка, на ниво финансов отчет и ниво твърдение за вярност.

Казано по-просто, когато упражнявате професионален скептицизъм, вие не просто се стремите да докажете дадена величина, представена във финансовия отчет. Може да упражнявате професионален скептицизъм посредством:

- Поставяне под въпрос на противоречаща информация и надеждността на документацията;
- Преценка на отговорите на проучващите запитвания и друга информация, получена от ръководството и лицата, натоварени с общо управление;
- Запазване на повишено внимание по отношение на условия, които биха могли да сочат за възможно неправилно отчитане, дължащо се на измама или грешка; и
- Преценка дали получените одиторски доказателства подкрепят извършената от одитора идентификация и оценка на рисковете от съществени неправилни отчитания в светилната на естеството и обстоятелствата на предприятието.

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

МОС 315 (преработен 2019 г.) е приложим по отношение одита на финансови отчети на всички предприятия, независимо от тяхното естество, размер или сложност. МОС 315 (преработен 2019 г.) съдържа някои нови параграфи с материали за приложение (включително примери), излагащи въпроси, които да вземете под внимание, когато одитирате финансови отчети на по-малко сложно предприятие (ПМСП). Тези параграфи са идентифицирани посредством заглавия „Възможност мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането)“.

Като цяло, посветените на съразмерността на прилагането параграфи ви предоставят контекст относно начина, по който да прилагате изискванията на МОС 315 (преработен 2019 г.) спрямо всички видове предприятия – от тези предприятия, които са по-малко сложни, до тези, които са по-сложни – и подкрепят използването на професионална преценка при определяне на одиторските процедури, които изпълнявате. Също така тези параграфи предоставят полезни напомнания, че ПМСП може да имат системи и процеси, които не са формални, и че различни аспекти на системата за вътрешен контрол на ПМСП се влияят от прякото участие на собственика-управител на стопанското предприятие или на изпълнителния директор на организацията с нестопанска цел (за улеснение, наричани „собственик-управител“ в примерите, включени в настоящия *Инструмент*), и въпреки това да бъдат подходящи за естеството и обстоятелствата на съответното предприятие.

Забележка: Настоящият инструмент разглежда различни въпроси, отнасящи се до възможността мащабът да се променя съобразно потребностите (съразмерност на прилагането). Обясненията и примерите, включени по-долу, са представени в контекста на одит на финансови отчети на ПМСП.

Обяснение на новите изисквания

N1 - Защо МОС 315 (преработен 2019 г.) сега посочва контролите, които се изисква да идентифицирате, за да разберете компонента контролни дейности?

(МОС 315.26)

Преди това от вас се изискваше да идентифицирате „контролите, имащи отношение към одита.“ Конкретните контроли, които се изискваше да бъдат идентифицирани, бяха включени в различни стандарти, което водеше до различни интерпретации и непоследователна практика. Поради това при преработването на МОС 315 (преработен 2019 г.) IAASB събра и групира на едно място всички уместни контроли, които се изискваше да бъдат разбрани за целите на идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания, което ще осигури яснота относно това кои контроли са обект на изискванията на компонента контролни дейности.

Връщане към [Фигура 1](#).

За да разберете компонента контролни дейности, от вас се изисква да идентифицирате контролите, които адресират рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност.

Когато такива съществуват, те включват:

1. контроли, които адресират риск, определен от вас като съществен;
 2. контроли над счетоводните записи, включително нестандартни счетоводни записи, използвани за документиране на еднократни, необичайни сделки и операции или корекции;
 3. контроли, за които вие планирате да тествате оперативната ефективност при определяне естеството, времето на изпълнение и обхвата на тестването по същество (тези контроли включват контролите, които адресират рискове, по отношение на които процедурите по същество сами по себе си не осигуряват достатъчни и уместни одиторски доказателства);
 4. други контроли, които на базата на вашата професионална преценка, считате за целесъобразни, за да изпълните целите за получаване на одиторски доказателства, които да ви предоставят 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) разработването на допълнителни одиторски процедури в съответствие с МОС 330
- Общи ИТ контроли, които адресират рисковете, произтичащи от използването на ИТ от предприятието

Други Международни одиторски стандарти⁸ също изискват от вас да идентифицирате, когато това е приложимо, следните специфични контроли в рамките на компонентите на вътрешния контрол:

- Контроли, които се отнасят до информацията, обработвана от обслужваща организация;
- Контроли, установени във връзка с взаимоотношения със свързани лица, за идентифициране, счетоводно отчитане, оповестяване в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане, разрешаване и одобряване на съществени сделки и споразумения със свързани лица, както и разрешаване и одобряване на съществени сделки и споразумения извън нормалния ход на бизнеса.

За повече подробности относно контроли 1 до 5 по-горе следва да се обърнете към приложимите алинеи в МОС 315.26 и параграфи А147-А157. В допълнение, IAASB е разработил [Ръководство за прилагане за първи път на МОС 315 \(преработен 2019 г.\)](#), като особено полезни са параграфи 57-64, обясняващи идентифицираните контроли в компонента контролни дейности.

⁸ МОС 402, *Одиторски въпроси, свързани с одита на предприятия, използващи обслужваща организация* (параграф 10) и МОС 550, *Свързани лица* (параграф 14).

По отношение на тези контроли, които сте идентифицирали в компонента контролни дейности, от вас се изисква:

- Да оцените дали контролът е проектиран ефективно, за да адресира риска от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност или съответно ефективно проектиран, за да подкрепи функционирането на други контроли, и
- Да определите дали този контрол е бил внедрен, като изпълните процедури в допълнение към проучващите запитвания до персонала на предприятието.

В случай че достигнете до заключение, че тези контроли не са подходящо проектирани, за да предотвратят, или да разкрият и коригират, съществено неправилно отчитане, или не са били внедрени, от вас се изисква да определите дали такива недостатъци, самостоятелно или в комбинация, не представляват съществен недостатък съгласно МОС 265, *Комуникация на недостатъци във вътрешния контрол с лицата, натоварени с общо управление и с ръководството*,⁹ като може да е необходимо да вземете под внимание ефекта от недостатъка на контрола върху разработването на допълнителни одиторски процедури в съответствие с МОС 330.¹⁰

Вж. въпрос **03** за обсъждане на причините, поради които от вас се изисква да получите разбиране за компонента контролни дейности от системата за вътрешен контрол на предприятието.

Вж. въпрос **02** за повече информация относно получаването на одиторски доказателства относно разработването и внедряването на контролите в компонентите на контролните дейности.

По-долу са представени примери за начина, по който параграф 26 в МОС 315 (преработен 2019 г.) би могъл да бъде прилаган.

1. Контроли, адресиращи риск, които сте определили като съществен риск

Всички оценени рискове от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама, биват третирани като съществени рискове – налице е оборима презумпция, че при признаването на приходи съществуват рискове от измама.¹¹ В допълнение, възможно е да има също и съществени рискове, които да не са свързани с рисковете от измама при признаването на приходи.

Пример 1

Съществен риск от съществено неправилно отчитане в приходите може да възникне примерно, когато ПМСП предоставя услуги по договори и условията на тези споразумения въвеждат елементи на сложност, включително необходимост от приблизителни оценки относно това кога да бъдат признати приходите и сумите, които да бъдат признати. Рискът би бил приходите да не бъдат отразени в правилния период, а признатите суми да не са в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. В такъв случай процесите, свързани с тестването на разработването и внедряването на контролите може да се отнасят до (1) начина, по който биват идентифицирани такива договори, (2) определянето от компетентен персонал на начина, по който договорите следва да бъдат отчитани счетоводно в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане и (3) задълженията за изпълнение и приблизителните оценки на ръководството, за да се гарантира, че са били отчетени правилните суми.

Пример 2

ПМСП може да е проектирало счетоводната си система така, че да отчита приходите от продажбата на стоките си на базата на точка на доставка „франко борд“ (ФОБ). Това означава, че съгласно условията на договорите за продажба прехвърлянето на рисковете от ПМСП към неговия клиент се извършва, когато стоките напуснат помещенията на ПМСП. ПМСП обаче може да има и договори за продажба на база франко крайна дестинация. Това означава, че прехвърлянето на рисковете и ползите, необходимо за

признаване на приходите, се извършва едва когато клиентът получи стоките. Следователно в края на периода приходите може да са надценени за стоки, експедирани на база франко крайна дестинация, които все още не са получени от клиентите. ПМСП е разработило контрол за идентифициране на всички продажби на база франко крайна дестинация, при които към края на годината стоките все още не са пристигнали в крайната си дестинация. Въз основа на средното време за пристигане до местоназначението (около две седмици) служителят, отговарящ за вземанията получава данните за продажбите на база франко крайна дестинация през последните две седмици и ги сверява с информацията на превозвача, потвърждаваща датата на пристигане в местоназначението. Всички стоки, които не са получени до края на годината, изискват счетоводен запис за сторниране на продажбата.

След като е идентифицирана възможност за извършване на измама чрез прехвърляне на приходите към текущия период, без да са изпълнени критериите за признаване на приходи, одиторът следва да разгледа факторите за риск от измама, свързани със стимул или натиск за извършване на измама, и размера на продажбите на база франко крайна дестинация и че следователно може да съществува риск от измама при признаването на приходите поради възможност за съществено неправилно отчитане. Следователно идентифицираният контрол „равнение от служителя, отговарящ за вземанията, на продажбите на база франко крайна дестинация с информацията от превозвача” би бил определен като подходящият контрол за адресиране на съществения риск.

- 9 МОС 315.A183.
- 10 МОС 315, A182.
- 11 МОС 240, *Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети* (параграфи 27-28).

2. Контроли над счетоводните записи (включително нестандартни счетоводни записи, използвани за отразяване на еднократни необичайни сделки или корекции)

Доколкото начинът, по който предприятието включва информация от обработването на сделките и операциите в главната книга обикновено предполага използването на счетоводни записи, независимо дали стандартни или нестандартни, автоматизирани или неавтоматизирани, контролите над счетоводните записи се идентифицират при всички одити. В допълнение, може да съществува риск „неправилни“ счетоводни записвания да бъдат използвани за отмяна на валидно записване или за манипулиране на финансовия отчет.

Конкретните примери включват:

- (а) установяване на подходящо разделяне на отговорностите между съставителя и лицето, одобряващо неавтоматизираните счетоводни записи;
- (б) установяване на подходящи интерфейс контроли между аналитичните счетоводни сметки и главната книга при автоматизирани счетоводни записи.

Вж. въпрос **N2** за информация относно това кои контроли над счетоводните записи попадат в обхвата на параграф 26.

Вж. въпрос **N3** за обсъждане и пример за това кои общи ИТ контроли се изисква да бъдат идентифицирани във връзка с контрола върху счетоводните записи.

3. Контроли, по отношение на които планирате да тествате оперативната ефективност при определяне на естеството, времето на изпълнение и обхвата на тестването по същество

Възможно е да срещнете обстоятелства, при които да достигнете до заключението, че тестването на оперативната ефективност на един или повече контроли е вероятно да бъде ефективен и ефикасен одиторски подход при определяне на естеството, времето на изпълнение и обхвата на вашите процедури по същество. Такъв може да бъде например случаят, когато потокът на приходите от сделките и операциите на ПМСП се състои от голям обем малки хомогенни суми.

Например, когато извършвате одит на финансовия отчет на минимаркет, може да оцените че това ПМСП е разработило и внедрило ефективно контроли върху автоматизирания процес на получаване на приходите в момента на продажбата и процеса на равняване на приходите от продажбите с отчетеното влягане на суми в банката. В резултат, може да достигнете до заключение, че би било целесъобразно да се тества оперативната ефективност на тези контроли, което да ви помогне да разработите вашите процедури по същество, включително определяне обхвата на това тестване.

4. Други контроли, които на базата на вашата професионална преценка считате за подходящи за постигане на целите (вж. [точка 4](#) по-горе относно целите)

Контролите, които можете да разгледате са подходящи за постигане на целите за получаване на одиторски доказателства, осигуряващи подходяща база за идентифициране и оценяване на рисковете и разработването на допълнителни одиторски процедури. Това може да включва контроли, адресиращи идентифицираните рискове от съществено неправилно отчитане, които сте оценили като по-високи по спектъра на вътрешноприсъщия риск, но не са били определени като представляващи съществени рискове. Такива контроли може примерно да са предвидени да адресират вътрешноприсъщите рискове в полетата, оцветени в тъмно розово на **Фигура 3** (т.е., тези, отнасящи се до комбинацията от умерена вероятност / голяма величина или голяма вероятност / умерена величина).

Например, естеството на бизнеса на ПМСП и определени аспекти от информационната му система може да доведат до това множество позиции да бъдат отнесени във временни (неуточнени) сметки. Поради естеството на временните сметки, вие първоначално сте определили, че временните сметки ще бъдат оценени като с по-висок риск по спектъра на вътрешноприсъщия риск (но не и като съществен риск) – т.е., налице е по-висок риск от съществено неправилно отчитане във временната сметка, но той не представлява съществен риск за ПМСП. На базата на професионалната ви преценка, вие може да определите, че политиките и процедурите (т.е., контролите), отнасящи се до своевременното проследяване и приключване на временните позиции, са важни за предотвратяването или разкриването и коригирането на евентуални съществени неправилни отчитания, които биха могли да възникнат. Вие идентифицирате контролите над равнението, приключването и прегледа на временните сметки и видовете дейности, които могат да бъдат извършени във връзка с такива сметки. Тези контроли са в компонента контролни дейности. Ако достигнете до заключение, че тези контроли не са подходящо разработени, за да предотвратят или разкрият и коригират съществено неправилно отчитане, или не са били внедрени, от вас се изисква да определите дали, самостоятелно или в комбинация, недостатъците представляват съществен недостатък съгласно МОС 265¹². В случай че сте идентифицирали един или повече недостатъци на контрола, може да прецените ефекта от тези недостатъци върху разработването на допълнителни одиторски процедури в съответствие с МОС 330¹³, като например изпълнение на по-широкообхватни или различни процедури относно уреждането на неуточнените позиции и вероятно възлагане извършването на тези процедури на по-опитен персонал. В резултат на това, може да идентифицирате нови рискове от съществени неправилни отчитания или да оцените вътрешноприсъщия риск по-високо в рамките на спектъра на вътрешноприсъщия риск. Така например, възможно е първоначално да сте определили, че временните сметки не представляват съществен риск; след получаване обаче на горната информация може да достигнете до заключение, че вероятността от риск от съществено неправилно отчитане в действителност е по-висока, ако няма никакви контроли над временните сметки.

5. Общи ИТ контроли

Вие идентифицирате тези общи ИТ контроли, като¹⁴:

- (а) идентифицирате съответните ИТ приложения и други аспекти на ИТ средата на предприятието (т.е., ИТ инфраструктура и ИТ процеси), които са изложени на рискове, произтичащи от използването на [ИТ на базата на контролите, идентифицирани в точки 1. до 4. в първия параграф на настоящия раздел.](#)
- (б) идентифицирате рисковете, произтичащи от използването от страна на предприятието на ИТ по отношение на тези приложения и други аспекти от ИТ средата на предприятието, идентифицирани съгласно абзаца по-горе.
- (в) идентифицирате общите ИТ контроли, които адресират тези рискове.¹⁵

- 12 МОС 315.A183.
- 13 МОС 315.A182.
- 14 МОС 315.26 (б)-(в).
- 15 МОС 315.12 съдържа дефиниции на общи ИТ контроли, ИТ среда и рискове, произтичащи от използването на ИТ.

Горните стъпки не трябва да са сложни, но зависят от контролите, посочени в точки 1-4 от първия параграф на настоящия раздел, обхвата и сложността на ИТ приложенията, различните слоеве на ИТ инфраструктурата, поддържаща тези ИТ приложения, и съответните ИТ процеси.

Така например, по отношение на контролите, свързани с временните сметки, отбелязани в точка (г) по-горе, съществуват и контроли на достъпа до временните сметки (т.е., кой има достъп да обработва сделки и операции в съответната сметка). Това ще е пример за общ ИТ контрол, който би бил идентифициран за целите на това изискване.

Вж. въпрос **04** за пример относно това как горните стъпки се прилагат по отношение на опростен търговски софтуер.

Освен това, Приложение 6 от МОС 315 (преработен 2019 г.) предоставя примери за общи ИТ контроли за адресиране на определени рискове, произтичащи от използването на ИТ.

N2 - Кои контроли над счетоводните записи попадат в обхвата на параграф 26(a)(ii) от МОС 315 (преработен 2019 г.)?

Параграф 26(a)(ii) от МОС 315 (преработен 2019 г.) (в компонента контролни дейности) изисква да идентифицирате „контроли над счетоводните записи, включително нестандартни счетоводни записи, използвани за документиране на еднократни, необичайни сделки и операции или корекции.”

За определяне на счетоводните записи, които имат отношение към целта за идентифициране на контролите в параграф 26(a)(ii)¹⁶ от МОС 315 (преработен 2019 г.) се използва професионална преценка. В днешната среда, когато има съществено автоматизирани процеси, вие ще трябва да разграничите контролите над тези счетоводни записи, върху които трябва да се фокусирате, за целите на параграф 26(a)(ii) от МОС 315 (преработен 2019 г.).

Обратно към **Фигура 1.**

Параграф 25 от МОС 315 (преработен 2019 г.) изисква „да разберете информационната система и комуникациите на предприятието, имащи отношение към изготвянето на финансовите отчети...” по отношение на значими класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, включително „как сделките и операциите се инициират и как информацията за тях се документира, обработва, коригира при необходимост, включва в главната книга и отчита във финансовия отчет ...”¹⁷ При получаване на така необходимото разбиране, бихте придобили знания за информационната система на предприятието и следователно бихте могли да идентифицирате счетоводните записи, както и контролите върху тези записи, независимо дали счетоводните записи са стандартни или нестандартни, автоматизирани или неавтоматизирани. Следователно идентифицирането на счетоводните записи и съответните контроли представлява преценка на базата на естеството и обстоятелствата на конкретното предприятие, включително информационната му система.

Фокусът на параграф 26(a)(ii) е поставен върху контролите над счетоводните записи, които адресират риска/рисковете от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност и това би могло да е податливо на неразрешена или неподходяща намеса или манипулация.

16 Параграф 26(a)(ii) в МОС 315 (преработен 2019 г.) се отнася до *контролите над счетоводните записи*, които се изисква да бъдат разбрани като част от разбирането на системата на предприятието за вътрешен контрол. Параграф 26(a)(ii) в МОС 315 (преработен 2019 г.) адресира както измама, така и грешки, и се фокусира върху контролите над счетоводните записи, които адресират рисковете от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност. Параграф 33(a) в МОС 240 изисква одиторът да тества целесъобразността на записите в счетоводните регистри и се фокусира конкретно върху рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама. Изискването в МОС 240 е насочено към *тестване на счетоводните записи* и е в отговор на риска от заобикаляне или пренебрегване на контролите от страна на ръководството.

17 МОС 315, параграф 25(a)(i)

Тези контроли включват:

- Контроли над нестандартни счетоводни записвания – независимо дали те са автоматизирани или неавтоматизирани – които се използват за документиране на еднократни, необичайни сделки и операции или корекции.
- Контроли над стандартни счетоводни записвания независимо дали те са автоматизирани или неавтоматизирани – които са податливи на неразрешена или неподходяща намеса или манипулация. В случая на счетоводни записи, които са автоматизирани, това би могло да възникне примерно поради факта, че лица, без подходящите правомощия имат достъп до програмния код или са в състояние да правят неподходящи промени в конфигурациите (т.е., счетоводният запис, въпреки че е автоматизиран, би могъл да бъде обект на манипулиране). И обратно, контролите над стандартни счетоводни записи, които са автоматизирани, като например контролите над генерирани от системата счетоводни записи, които пряко или рутинно се обработват в главната книга, не биха оправдали фокуса на параграф 26(а) (ii), когато се прецени, че има нулева или малка податливост на неразрешена или неподходяща намеса или манипулация и следователно не пораждаат риск от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност.

Оценките ви на вътрешноприсъщия риск се правят, без да се вземат под внимание контролите на предприятието. Това помага да се избегне например определянето на неподходящо ниски оценки на риска въз основа на предположения или непреднамерено разчитане на това, че контролите функционират ефективно, без да е оценено разработването и да е тествана оперативната ефективност на тези контроли.

N3 – Кои общи ИТ контроли се изисква да бъдат идентифицирани във връзка с контролите над счетоводните записи за целите на Р&В (т.е., определяне дали даден контрол е бил ефективно разработен и внедрен)? Например, дали даден общ ИТ контрол се изисква да бъде идентифициран за всеки контрол над счетоводните записи, идентифициран в параграф 26(а)(ii) от МОС 315 (преработен 2019 г.), и дали Р&В е изпълнено по отношение на този общ ИТ контрол?

Параграф 26 (а)(i)-(iv) от МОС 315 (преработен 2019 г.) изисква да бъдат идентифицирани специфични контроли, които са обект на Р&В, включително контроли над счетоводните записи (вж. **N2** относно обхвата на счетоводните записи и контролите, обект на това изискване). Ако някой от тези „идентифицирани контроли“ (т.е., контроли, обект на параграф 26(а)(i)-(iv)) предполагат използването на ИТ или разчитат на ИТ, от вас се изисква (съгласно параграф 26(б)) да идентифицирате съответното ИТ приложение, както и всички други аспекти на ИТ средата, които може да са изложени на рисковете от използването на ИТ.¹⁸ От вас се изисква да идентифицирате съответните рискове, произтичащи от използването на ИТ и общите ИТ контроли, адресиращи тези рискове, след което да извършите Р&В във връзка с тези общи ИТ контроли.

*Обратно към **Фигура 1**.*

При идентифициране на общите ИТ контроли, които ще бъдат обект на Р&В, помощните материали за приложение поясняват, че идентифицирането на рисковете, произтичащи от използването на ИТ, се отнася единствено до идентифицираните ИТ приложения или други аспекти на ИТ средата, по отношение на контролите в компонента контролни дейности (както е посочено в параграф 26(б) на МОС 315 (преработен 2019 г.)).

Не е необходимо всеки контрол над генериран от системата счетоводен запис, който е бил идентифициран в параграф 26(а)(ii) от МОС 315 (преработен 2019 г.) да има свързан с него общ ИТ контрол, за който да се

изисква R&V. По-скоро общите ИТ контроли се разглеждат от гледна точка на това какво е отношението им към съответните рискове, произтичащи от използването на ИТ, при ИТ приложенията или други аспекти на ИТ средата, по отношение на идентифицираните контроли в параграф 26(a)(i)-(iv) в МОС 315 (преработен 2019 г.). Идентифицирането на тези общи ИТ контроли, които да са обект на R&V, представлява преценка на базата на естеството и обстоятелствата на предприятието, включително неговите информационни системи.

18 *Рискове, произтичащи от използването на ИТ* представлява термин, дефиниран в параграф 12(и) от МОС 315 (преработен 2019 г.).

Пример 1

ПМСП има различни слоеве от ИТ, използвани в ИТ средата му - от самите ИТ приложения до ИТ инфраструктурата, която подкрепя тези приложения, като например, мрежа, операционна система, бази данни и свързаните с тях хардуер и софтуер. Възможно е ПМСП да е организирано системите си така, че всеки служител да трябва да въведе парола, за да получи достъп до операционната система (достъп до мрежово ниво), който след това осигурява достъп до всички ИТ приложения на предприятието (достъп до слоя на приложенията). Одиторът идентифицира контрола за задаване на пароли за влизане в отделните операционни системи (контрол на мрежово ниво) като общ ИТ контрол, при който има риск, произтичащ от използването на ИТ, вместо задаването на пароли за всяко отделно приложение, използвано от предприятието (контрол в слоя на приложенията).

N4 – Защо трябва да оценявате отделно вътрешноприсъщия риск за рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност? (МОС 315.31 и .34)

Отделното оценяване на вътрешноприсъщия риск повишава качеството на вашия процес по оценка на риска и следователно ще помогне на одитора да съсредоточи усилията си, когато реагира по подходящ начин на оценения риск. При разработване на вашите процедури в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания от вас се изисква да вземете под внимание причините за оценката на риска от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност, включително вътрешноприсъщия риск и риска на контрола, както и да разработите и изпълните подходящите процедури съобразно случая.

Обратно към **Фигура 1**.

Оценките ви на вътрешноприсъщия риск се правят, без да се вземат предвид контролите на предприятието. Това помага да се избегне например придаването на неподходящо ниски оценки на риска въз основа на предположения или непреднамерено разчитане на това, че контролите функционират ефективно, без да е направена оценка на разработването и без да е тествана оперативната ефективност на тези контроли.

Докато от вас винаги се изисква да оценявате вътрешноприсъщия риск по отношение на идентифицираните рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност, от вас се изисква да оценявате риска на контрола само ако планирате да тествате оперативната ефективност на контролите или когато процедурите по същество, сами по себе си, не осигуряват достатъчни и уместни одиторски доказателства на ниво твърдение за вярност. Ако не планирате да тествате оперативната ефективност на контролите, вашата оценка на риска на контрола е такава, че оценката на риска от съществени неправилни отчитания е същата като вашата оценка на вътрешноприсъщия риск.

Въпреки че извършването на отделни оценки на вътрешноприсъщия риск и на риска на контрола е ново изискване (вече не може да се прави едновременно) в МОС 315 (преработен 2019 г.), много одитори вече са извършвали отделни оценки на вътрешноприсъщия риск и на риска на контрола. При това положение, ако в одиторската методология на вашата фирма съгласно действащия МОС 315 (преработен) оценките са били извършвани едновременно, тази промяна ще се отнася за вас.

Определени аспекти на процеса по оценяване на вътрешноприсъщите рискове се обсъждат във въпрос N5.

N5 – Защо „факторите за вътрешноприсъщ риск,” „вероятността и величината на неправилното отчитане” и „спектърът на вътрешноприсъщия риск“ са важни при извършването на отделно оценяване на вътрешноприсъщия риск?

(МОС 315.19(в) и .31-.32)

Тези концепции ви помагат да се съсредоточите върху процеса по оценка на риска и да го направите по-качествен. В резултат на това вашият отговор на идентифицираните и оценени рискове също е по-фокусиран върху идентифицираните и оценени рискове, което допринася за качествения одит.

Обратно към [Фигура 1](#).

Факторите за вътрешноприсъщ риск – новост в МОС 315 (преработен 2019 г.) - са характеристики на събития или условия, които оказват влияние върху податливостта към неправилно отчитане, независимо дали дължащо се на измама или грешка, на твърдение за вярност относно клас сделки и операции, салда по сметка или оповестявания, преди да бъдат взети под внимание контролите. Факторите за вътрешноприсъщ риск включват сложност, субективност, промяна, несигурност или податливост на неправилно отчитане поради предубеденост на ръководството или други фактори за риск от измама, доколкото те засягат вътрешноприсъщия риск.¹⁹

От вас се изисква²⁰ да вземете факторите за вътрешноприсъщ риск под внимание при получаване на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, както и за приложимата рамка за финансово отчитане, и да ги използвате за идентифициране къде може да съществуват рискове от съществено неправилно отчитане. След това от вас се изисква²¹ да вземете под внимание как и степента в която факторите за вътрешноприсъщ риск оказват влияние върху податливостта на съответните твърдения за вярност към неправилно отчитане при оценяване на вътрешноприсъщия риск по отношение на идентифицираните рискове от съществено неправилно отчитане (т.е., да ги използвате за определяне дали даден идентифициран риск попада в спектъра на вътрешноприсъщия риск).

От вас не се изисква да документирате как всеки фактор за вътрешноприсъщ риск е бил взет под внимание във връзка с всеки клас сделки и операции, салда по сметки или оповестявания. Одиторската документация обаче трябва да е достатъчна, за да даде възможност на одитор с опит, който няма предишна връзка с одита, да разбере съществените въпроси, възникващи по време на одита, достигнатите по тях заключения и съществените професионални преценки, направени в процеса на достигане до тези заключения.²² При „вземането на даден въпрос под внимание“ одиторът съзнателно мисли за нещо, когато преценява дадена ситуация. Това означава, че когато получава необходимото разбиране, одиторът активно мисли за това как факторите за вътрешноприсъщ риск могат да повлияят на финансовата отчетност на предприятието, но предприема действия само когато даден фактор за вътрешноприсъщ риск е приложим. Това е изискващ повторението на определени стъпки процес.

По отношение на всеки идентифициран риск от *съществено* неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност, вие:

- оценявате вътрешноприсъщия риск като оцените вероятността и величината на неправилното отчитане, вземайки под внимание как и степента в която тези фактори за вътрешноприсъщ риск оказват влияние върху податливостта на съответните твърдения за вярност към неправилно отчитане;
- вземате под внимание как и степента в която рисковете от съществено неправилно отчитане на ниво финансов отчет оказват влияние върху оценяването на вътрешноприсъщия риск;
- определяте дали оценените рискове от съществено неправилно отчитане представляват съществени рискове (т.е., такива рискове, които са близо до горния край на спектъра на вътрешноприсъщия риск).

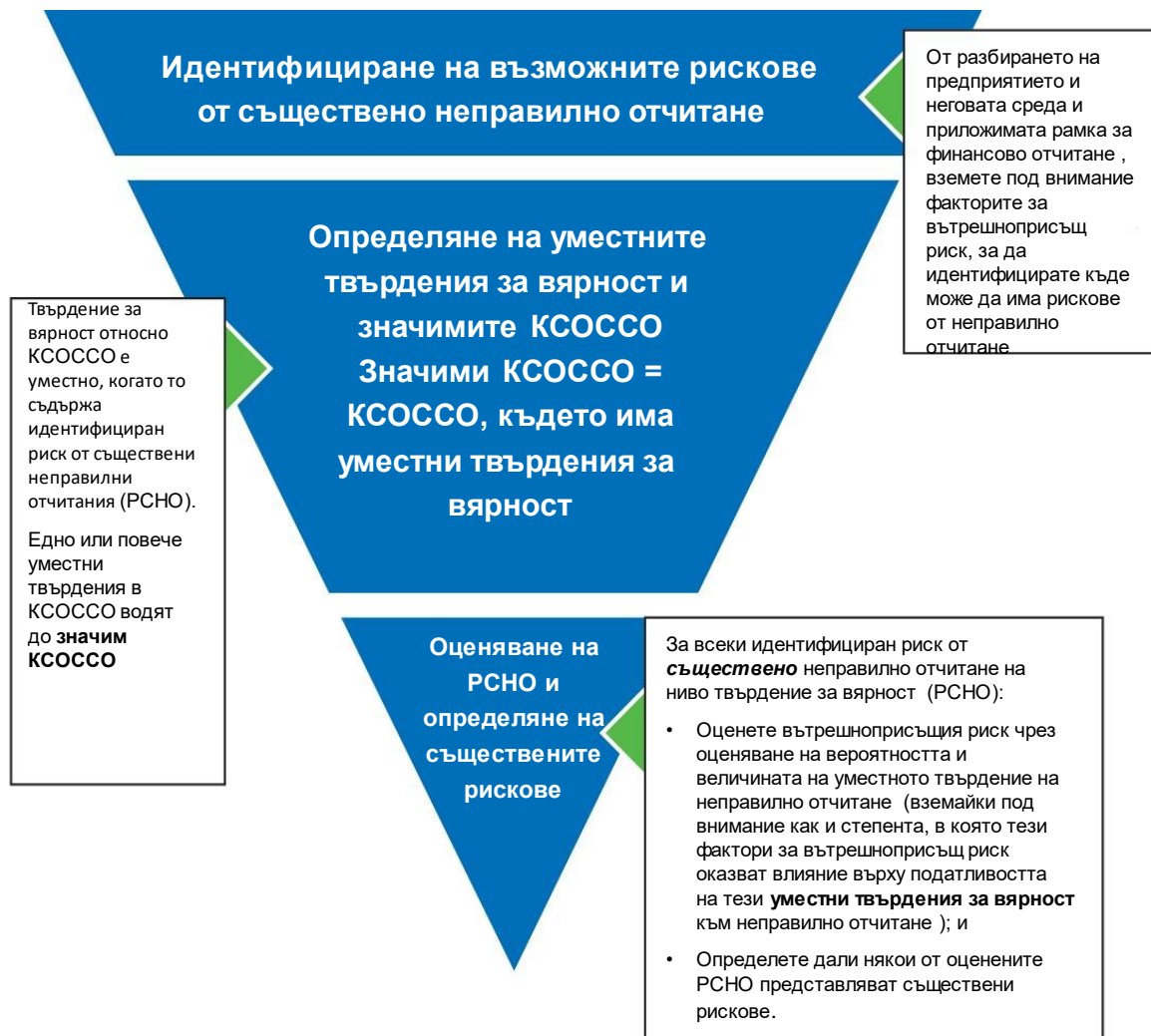
19 Приложение 2 на МОС 315 (преработен 2019 г.) предоставя описания на факторите за вътрешноприсъщ риск и въпроси, които да вземете под внимание при тяхното разбиране и прилагане.

20 МОС 315.19(в).

21 МОС 315.31(а).

22 МОС 230, *Одиторска документация*, параграф 8(в).

ФИГУРА 2 – ИДЕНТИФИЦИРАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ НА РИСКОВЕТЕ ОТ СЪЩЕСТВЕНО НЕПРАВИЛНО ОТЧИТАНЕ НА НИВО ТВЪРДЕНИЕ ЗА ВЯРНОСТ



* КСОССО: Класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания.

Спектърът на вътрешноприсъщия риск

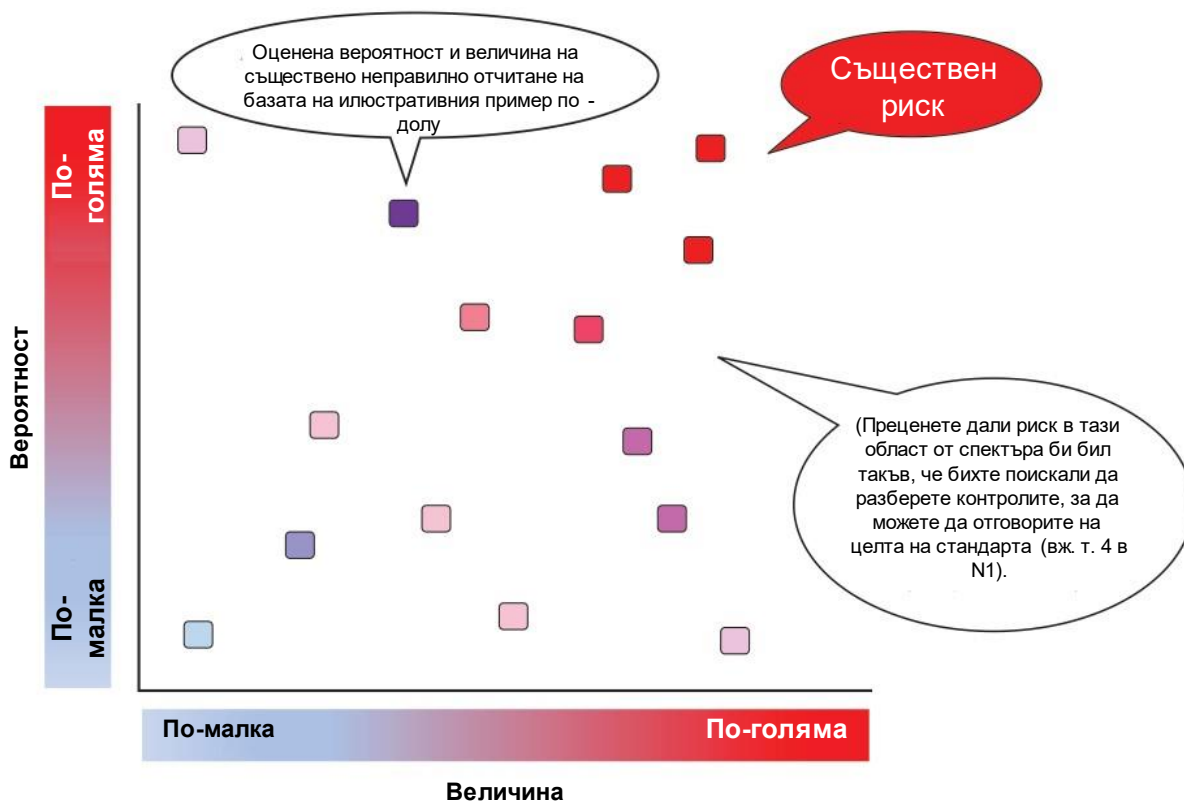
Степента, в която вътрешноприсъщият риск варира в рамките на даден спектър е наречена „спектър на вътрешноприсъщия риск“. Фигура 3 представя пример за това как може да изглежда спектърът на вътрешноприсъщия риск.

По отношение на всеки идентифициран риск от съществено неправилно отчитане на ниво твърдение за вярност, от вас се изисква да оцените вероятността и величината на същественото неправилно отчитане. Комбинацията от вероятност и величина ще определи къде по спектъра на вътрешноприсъщия риск ще бъде оценен съответният вътрешноприсъщ риск.

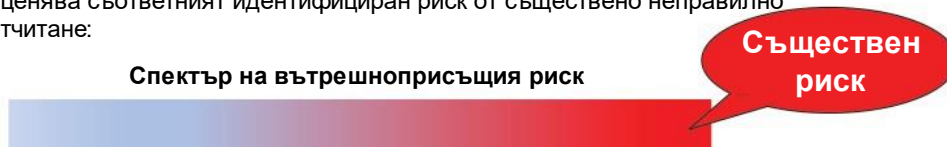
Преценката ви за вероятността взема под внимание възможността да възникне неправилно отчитане въз основа на преценката как факторите за вътрешноприсъщ риск оказват влияние върху риска от съществено неправилно отчитане (така например, колкото по-голяма е сложността, толкова по-високо по спектъра на вътрешноприсъщия риск вероятно ще бъде идентифицираният риск от съществено неправилно отчитане).

Преценката ви за величината на неправилното отчитане взема под внимание както качествените, така и количествените аспекти на възможното неправилно отчитане. Така например, определянето дали даден риск от неправилно отчитане, свързано с класифицирането е съществен може да включва оценяване на качествени съображения, като например, ефекта от малки неправилни отчитания във връзка с класификацията върху спазването от страна на ПМСП на дългови или други договорни клаузи. Клауза на дългово споразумение може да включва изискване ПМСП да поддържа като минимум конкретно посочена сума на оборотни средства. Малко неправилно отчитане, засягащо оборотните средства би могло да има значителни последствия за ПМСП, ако корекцията на неправилното отчитане води до това оборотният капитал да спадне под минимума, посочен в дълговото споразумение. Следователно, риск от съществено неправилно отчитане във връзка с класификацията може да съществува, дори ако сумата на неправилното отчитане е с по-малка количествена величина.

ФИГУРА 3: ПРИМЕР ЗА ОЦЕНЯВАНЕ ВЕРОЯТНОСТТА И ВЕЛИЧИНАТА НА НЕПРАВИЛНО ОТЧИТАНЕ ПРИ ОПРЕДЕЛЯНЕ КЪДЕ ПО СПЕКТЪРА НА ВЪТРЕШНОПРИСЪЩИЯ РИСК СЕ ОЦЕНЯВА СЪОТВЕТНИЯТ ВЪТРЕШНОПРИСЪЩ РИСК



- Всяко квадратче представлява различна оценка на вътрешноприсъщия риск за идентифициран риск от съществено неправилно отчитане. То посочва комбинацията от оценените вероятност и величина на неправилното отчитане, използвани за оценяване на този вътрешноприсъщ риск. Вземайки предвид факторите за вътрешноприсъщ риск. Всяка една комбинация се използва за определяне къде по спектъра на вътрешноприсъщия риск се оценява съответният идентифициран риск от съществено неправилно отчитане:



При оценяване на вътрешноприсъщия риск вие използвате професионална преценка, за да определите значимостта на комбинацията от вероятността и величината на дадено неправилно отчитане.²³ Преценката относно мястото в диапазона, на което се оценява вътрешноприсъщият риск, може да варира в зависимост от естеството, размера и сложността на предприятието и взема под внимание оценената вероятност и величина на неправилното отчитане и факторите за вътрешноприсъщ риск.

Пример за илюстрация на начина, по който въпросите, за които става дума във Фигури 2 и 3 биха могли да бъдат приложени

(Този пример има илюстративен характер и включва само някои факти и обстоятелства, за да покаже прилагането на определени изисквания в МОС 315 (преработен 2019 г.).)

Основният актив на ПМСП е неговият недвижим имот - незастроен парцел земя, който се държи с цел бъдещо разработване и евентуална продажба. ПМСП изготвя финансовите си отчети в съответствие с рамка за финансово отчитане, която използва модела на цената на придобиване за счетоводно отчитане на придобиването, строителството или разработването в течение на времето на недвижими имоти. Рамката за финансово отчитане изисква предприятието да тества за възстановимост във всички случаи, когато събития или промени в обстоятелствата сочат, че е възможно балансовата стойност да не може да бъде възстановена. Загуба от обезценка се признава, когато балансовата стойност не може да бъде възстановена и балансовата стойност превишава справедливата стойност.

ПМСП държи повечето незастроени земи в свое притежание в геоложки стабилни региони. Част от недвижимите имоти на дружеството (приблизително 10 %) обаче са разположени на брегове и склонове, където може да възникне ерозия. През последните години в някои области в тези крайбрежни и хълмисти региони се наблюдаваха значителни събития, предизвикани от изменението на климата. Освен това някои общини/региони разглеждат възможността за промяна на зонирването на определени крайбрежни и хълмисти райони. ПМСП е установило, че има събития или промени в обстоятелствата, които показват, че балансовата стойност на недвижимия имот може да не е възстановима.

Податливост на твърденията за вярност на неправилно отчитане

Одиторът идентифицира твърдението за вярност, отнасящо се до оценяването на недвижимите имоти, като податливо на съществени неправилни отчитания. Това може да повлияе на балансовата стойност на незастроената земя, отразена в баланса, и на загубата от обезценка, отразена в отчета за приходите и разходите, както и на свързаните с нея оповестявания.

Идентифициране на рисковете от съществени неправилни отчитания и съответните твърдения за вярност

Като се има предвид, че незастроената земя е основният актив на ПМСП, както и различните събития и условия, които показват възможна промяна на възстановимата стойност на недвижимия имот, одиторът идентифицира риск от съществени неправилни отчитания, свързани с приблизителната оценка на възстановимата стойност и, когато е приложимо, на справедливата стойност.

Поради това одиторът идентифицира твърдението за вярност, отнасящо се до оценяването във връзка с недвижимите имоти като представляващо уместно твърдение за вярност, имайки предвид наличието на риск от съществени неправилни отчитания, свързан с това твърдение за вярност.

Одиторът идентифицира балансовата стойност на незастроената земя, отразена в баланса, и загубата от обезценка, отразена в отчета за приходите и разходите, както и свързаните с тях оповестявания, като значими класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, тъй като те съдържат уместни твърдения за вярност.

Оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания – вътрешноприсъщ риск

По отношение на риска от съществени неправилни отчитания, свързани с приблизителното оценяване на възстановимата стойност и когато е приложимо – справедливата стойност, одиторът оценява вътрешноприсъщия риск, като оценява вероятността и величината, вземайки под внимание как факторите за вътрешноприсъщ риск оказват влияние върху податливостта на твърдението за вярност, отнасящо се до оценяването, към неправилни отчитания и степента на това влияние.

Поради промяната, водеща до допълнително разглеждане на възстановимата стойност, факторите за вътрешноприсъщ риск, които оказват основно влияние върху податливостта на твърдението за вярност, отнасящо се до оценяването, към неправилни отчитания (които одиторът е определил за този конкретен пример) са сложност (на изчислението на справедливата стойност (или възстановимата стойност), субективност (на изходните данни за изчислението на справедливата стойност (или възстановимата стойност) и несигурност (относно това, което може да се случи в бъдеще по отношение на стойността на актива и неговата възстановима стойност).

Предвид промените в събитията и условията одиторът определя, че съществува по-висока степен на сложност, субективност и несигурност.

Въпреки че вероятността от съществено неправилно отчитане може да е по-висока (предвид сложността, субективността и несигурността), величината на потенциалното неправилно отчитане може да не е толкова съществена, като се има предвид, че само 10 % от недвижимите имоти могат да бъдат изложени на риск. Съответно, рискът от съществено неправилно отчитане е оценен като по-висок по спектъра на вътрешноприсъщия риск, но не и като съществен риск.

Оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания – съществен риск (промяна във фактите по казуса)

Ако фактите от горния случай бяха различни - например ако недвижимите имоти по бреговете и склоновете на хълмовете, където може да възникне ерозия, съставляваха 75% от незастроените поземлени имоти на предприятието (вместо приблизително 10%, както е описано по-горе) - величината на потенциалното неправилно отчитане можеше да бъде по-съществена. Оценката на вероятността от неправилно отчитане не се е променила; поради това одиторът определя риска от съществено неправилно отчитане, свързан с приблизителната оценка на възстановимата стойност и, когато е приложимо, на справедливата стойност (т.е. оценяването е уместно твърдение за вярност, а балансовата стойност на имотите и загубата от обезценка са значими класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания), като близък до горната граница на спектъра на вътрешноприсъщия риск (т.е. вж. „Съществен риск“, открит в [Фигура 3](#)).

№6 – Защо е необходимо да отправите страничен обективен поглед към оценката на риска и как това е свързано с изискването да бъдат изпълнени процедури по същество за всеки съществен клас сделки, салда по сметки и оповестявания в МОС 330.18? (МОС 315.36, МОС 315.37)

Оценяването на риска представлява процес, изискващ повторение на определени стъпки. Оценката на риска има за цел да доведе до оценка на пълнотата на идентифицираните рискове от съществени неправилни отчитания. Страничният обективен поглед е насочен към това дали в разбирането на одитора има нещо, което може да показва, че е възможно да има допълнителни рискове от съществени неправилни отчитания, които не са били идентифицирани при вече извършените процедури.

В допълнение, ако в хода на одита стане известна нова информация, която (1) може да промени идентифицираните рискове от съществено неправилно отчитане, тъй като тази информация не съответства на одиторските доказателства, върху които първоначално сте базирали направената от вас идентификация или (2) може да стане причина за идентифициране на нови рискове от съществено неправилно отчитане, от вас се изисква да прецените отново първоначално направените оценки на риска и планираните отговори на тези рискове.

Това би могло да има значителни последствия за естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите, които изпълнявате в отговор на идентифицираните рискове от съществени неправилни отчитания.

Въпроси, които да си зададете при отправянето на страничен обективен поглед

Въпросите, които можете да си зададете, за да прецените дали първоначалното ви решение продължава да бъде подходящо, включват например дали е постъпила нова информация, свързана с:

- Аспекти на предприятието и неговата среда (например, придобиване на предприятие, което променя организационната структура, промяна в бизнес модела, като например пускане на нов продукт, нови регулаторни изисквания, промени в индустрията);
- Счетоводните политики на предприятието (например, промяна в метода на изписване на себестойността на материалните запаси от среднопретеглена на „първа входяща – първа изходяща“);
- Как и степента, в която факторите за вътрешноприсъщ риск оказват влияние върху податливостта на неправилно отчитане (например, по-често използване на сложни електронни таблици за разработване на провизия или по-висока несигурност, свързана с резултата от дадено събитие);
- Компоненти на вътрешния контрол (например, загуба на ключови служители в управлението или внедряване на нов софтуерен модул.)

Ако е получена нова информация, която не съответства на одиторските доказателства, на които първоначално сте базирали идентифицирането или оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания, преценете дали е необходимо да преразгледате съществеността. Ако преразгледате нивото на същественост, това може да окаже влияние и върху идентифицирането на рисковете от съществени неправилни отчитания.

Беше пояснено обаче, че не се изисква да бъдат тествани всички твърдения за вярност в рамките на съществен клас сделки и операции, салда по сметки или оповестявания. По-скоро при разработването на процедурите по същество, които ще бъдат изпълнявани, вие вземате под внимание твърдението или твърденията за вярност, при които, ако възникне неправилно отчитане, е налице разумна възможност неправилното отчитане да е съществено. Това може да ви помогне да определите подходящото естество, време на изпълнение и обхват на процедурите, които трябва да бъдат изпълнени. Например ПМСП може да има земя и сгради, държани по цена на придобиване, без признаци за обезценка, за които не сте установили риск от съществено неправилно отчитане. При извършване на процедурите по същество във връзка с това салдо, може да решите да разработите процедурите така, че да тествате твърдението за съществуване.

Обяснение на определени други изисквания

О1 – Защо се изисква да извършвате аналитични процедури при идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания? (МОС 315.14б)

Аналитичните процедури:

- помагат да се идентифицират несъответствия, необичайни сделки или събития, както и суми, съотношения и тенденции, които могат да ви помогнат да идентифицирате рисковете от съществени неправилни отчитания, особено рисковете от съществени неправилни отчитания, дължащи се на измама
- помагат да се идентифицират аспекти на предприятието, които не са ви били известни, което спомага за идентифициране на рисковете от съществени неправилни отчитания
- помагат да се разбере как факторите за вътрешноприсъщ риск, като например промяна, оказват влияние върху податливостта на твърденията за вярност на неправилно отчитане, което може да помогне на одитора при оценяване на рисковете от съществено неправилно отчитане

Обратно към [Фигура 1](#).

Не е необходимо аналитичните процедури, използвани като процедури за оценяване на риска, да се извършват в съответствие с изискванията в МОС 520, *Аналитични процедури*,²⁴ които разглеждат аналитичните процедури, използвани като процедури по същество и тези, изпълнявани към края на одита. От друга страна, изискванията и материалите за приложение в МОС 520 могат да предоставят полезни насоки при извършването на аналитични процедури като част от процедурите за оценка на риска. Аналитичните процедури могат да бъдат прости сравнения на информация, като например сравняване на салдата от текущата година със салдата от предходния период.²⁵ Видовете аналитични процедури, използвани преди това, обаче може да не са непременно ефективни при идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания през текущата година. Въз основа на знанията, придобити при разбирането на предприятието и неговата среда, на приложимата рамка за финансово отчитане и на системата за вътрешен контрол на предприятието, можете да създадете очаквания за това как според вас би следвало да се променят салдата. Например, през текущата година може да са осъществени нови значими сделки и операции, или да са възникнали нови значими събития или условия, засягащи дейността на предприятието или финансовото отчитане, за които бихте очаквали да се наблюдават или да не се наблюдават промени от година на година. Помислете за това да се запитате например до каква степен даден клас сделки и операции, салда по сметки или оповестявания трябва да са се променили в сравнение с предходния период, като вземете предвид актуализираното си разбиране.

Когато е практически осъществимо, може да обмислите възможността да изчакате с извършването на аналитични процедури като процедури за оценка на риска, докато счетоводното отчитане не бъде приключено така, че информацията вече да не е предварителна. Например, когато ПМСП е извършило своите процедури в края на периода и е разработило различни приблизителни оценки (напр. амортизация, коректив за съмнителни вземания и др.).

Въпреки това, дори предварителната информация може да помогне да се потвърдят или опровергаят резултатите от проучащите запитвания относно резултатите от дейността/финансовите резултати и финансовото състояние. Аналитичните процедури, основани на предварителна информация, е по-вероятно да доведат до съдържателни сравнения, когато информацията за текущата година е на приблизително същия етап на завършеност като информацията, използвана в предходния период.

24 МОС 520, *Аналитични процедури*

25 МОС 315.A29.

О2 – Защо е необходимо да използвате комбинация от проучващи запитвания, наблюдение и фактически проверки при изпълнението на процедурите за оценка на риска, включително при получаването на доказателства за разработването и внедряването на идентифицираните контроли в компонента контролни дейности?

(МОС 315.13, .14, .19(a)-(б), .21-.26 и .A177)

Наблюдението и фактическата проверка могат да потвърдят или да противоречат на отговорите на проучващите запитвания до ръководството и други лица относно вашето разбиране за предприятието и неговата среда, използваната рамка за финансово отчитане и системата за вътрешен контрол на предприятието, включително компонента контролни дейности. Тази комбинация подпомага получаването на одиторски доказателства, които осигуряват подходяща база за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания.

Начинът, по който ръководството е разработило и внедрило контролите в компонента контролни дейности дава предварителна представа за това как предприятието идентифицира бизнес рисковете и как отговаря на тях. Той може също така да повлияе на идентифицирането и оценяването от страна на одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания по различни начини и да предостави база за разработването и изпълнението на процедурите по същество. Дали даден контрол е внедрен се определя, като се установи, че контролът съществува и че предприятието го използва така, както е бил замислен и разработен. Само по себе си обаче проучващото запитване с цел получаване на одиторски доказателства относно разработването и внедряването на идентифицираните контроли в компонента контролни дейности не е достатъчно.

(Вж. въпрос **N5** за контролите, посочени в МОС 315.26, по отношение на които от вас се изисква да оцените разработването и да определите дали са внедрени.)

Процедури за оценка на риска (проучващо запитване, наблюдение и фактическа проверка)

Макар от вас да се изисква²⁶ да изпълните всички видове процедури за (проучващи запитвания към ръководството и други подходящи лица в рамките на предприятието, аналитични процедури, наблюдение и фактически проверки) при получаване на изискваното разбиране за предприятието и неговата среда, приложимата рамка за финансово отчитане и системата на предприятието за вътрешен контрол, не е необходимо да ги изпълнявате за всеки аспект на това разбиране. Други процедури могат да бъдат изпълнени като част от придобиването на разбиране за предприятието и могат да бъдат полезни при идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания. Примерите включват отправяне на запитвания към други лица извън предприятието, като например външния правен съветник на предприятието или външните надзорници, или към експерти по оценяване, които предприятието е използвало.

Разбиране на предприятието и неговата среда

Например, резултатите от вашите запитвания може да показват, че предприятието няма нови свързани лица. Фактическата проверка на списъка със значимите доставчици в сравнение с предходната година може да разкрие един или повече нови значими доставчици. При получаване на разбиране, например, за естеството, сумите, времето и обхвата на сделките на ПМСП с тези нови доставчици, може да установите необичайни условия на търговия с даден доставчик и други фактори, показващи, че той е неидентифицирано преди това свързано лице. В резултат на това може да оцените риска от съществено неправилно отчитане като по-висок, отколкото когато сте взели предвид само проучващите запитвания като база за вашата оценка на риска.

Разбиране на приложимата рамка за финансово отчитане

Например, резултатите от вашите проучващи запитвания може да показват, че предприятието продължава да има същите условия на търговия (например, франко товарен пункт) с новите си клиенти в САЩ. При проверката на някои рамкови споразумения с тези нови клиенти от САЩ забелязвате, че по-голямата част от търговските условия са франко дестинация на доставката. В резултат на това може да установите риск от съществени неправилни отчитания, свързани с възникването или отграничаването на приходите, или да оцените вътрешноприсъщия риск по-високо, отколкото когато сте разглеждали само проучващите запитвания като база за оценката ви на риска.

Разбиране на системата за вътрешен контрол, включително компонента контролни дейности

Например, в отговор на вашите проучващи запитвания собственикът-управител може да заяви, че нищо не се е променило по отношение на естеството и обхвата на процесите и процедурите, използвани за осигуряване на точно и пълно финансово отчитане. Наблюденията и фактическата проверка на докладите обаче може да показват, че докладите от ИТ системата на предприятието не са били обект на достъп и не са били прегледани от управителя-собственик, докато управителят-собственик е заявил, че преглежда тези доклади ежемесечно. Последващ разговор със собственика-управител може да потвърди проблемите, установени при наблюденията ви. В резултат на това може да оцените риска от съществено неправилно отчитане като по-висок, отколкото когато сте взели предвид само проучващите запитвания като база за оценката на риска.

Разработване и внедряване на контролите

Оценката на разработването на идентифициран контрол включва преценката ви дали контролът, самостоятелно или в комбинация с други контроли, е в състояние ефективно да предотврати или да разкрие и коригира съществени неправилни отчитания. Дали даден контрол е внедрен се определя, като се установи, че контролът съществува и че предприятието го използва. Това не може да бъде направено единствено посредством проучващи запитвания. Допълнителни процедури, като например наблюдение на прилагането на контрола по време на неговото изпълнение или фактическа проверка на документи и доклади, може да потвърдят проучващото запитване за начина на внедряване на контрола или да ви предоставят нова информация, която може да повлияе на вашата оценка на риска и свързания с него отговор.

Например собственикът-управител може да използва определени генерирани от ИТ доклади при изпълнението на контрол, който се отнася до съществен риск. Може да отправите проучващи запитвания, за да разберете как се генерират тези доклади, както и естеството, времето и обхвата на тяхното използване. Възможно е обаче единствено чрез наблюдение на процеса по генериране и използване на тези доклади да успеете да установите, че собственикът на контрола генерира или използва доклада по различен начин от този, който ви е бил обяснен. В резултат на това може да коригирате идентифицирането на възможните рискове от съществени неправилни отчитания или да разработите повече или различни процедури по отношение на начина, по който тези доклади се използват при получаването на одиторски доказателства, и да прецените дали това представлява недостатък в съответствие с МОС 265.

Политиките и процедурите (и контролите) на предприятието могат да бъдат регламентирани чрез официална документация или друга комуникация от страна на ръководството или лицата, натоварени с общото управление, или могат да бъдат резултат от поведение, което не е регламентирано, но е обусловено от културата на предприятието. Одиторските доказателства за елементите на контролната среда в ПМСП може да не са налични в документална форма, по-специално когато комуникацията между ръководството и другия персонал е неформална, но доказателствата все пак може да бъдат уместни и надеждни по подходящ начин при такива обстоятелства. Може да обмислите възможността да наблюдавате прилагането на конкретни контроли и да разговаряте с повече от едно лице в предприятието, за да потвърдите първоначалните проучващи запитвания.

ОЗ – Защо от вас се изисква да получите разбиране за всеки от петте компонента на вътрешния контрол, дори когато подходът ви към одита е насочен основно към процедури по същество?

(МОС 315.21-.27)

Трябва да придобиете това разбиране, за да можете да идентифицирате и оценявате рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност. Без такова разбиране може да не успеете например:

- да идентифицирате риск от съществено неправилно отчитане,
- да оцените по подходящ начин идентифицирания риск от съществено неправилно отчитане, или
- да отговорите по подходящ начин на идентифициран риск, когато разработвате и изпълнявате допълнителните си одиторски процедури.

Обратно към **Фигура 1**.

(Забележка: За да видите изискванията на МОС 315 (преработен 2019 г.), свързани с получаването на разбиране за системата за вътрешен контрол на предприятието, във формат на схема, направете справка с [Приложение А](#) към настоящия *Инструмент*.)

МОС 315 (преработен 2019 г.) предоставя информация относно това „как“ да получите разбиране за петте компонента на вътрешния контрол. Вие получавате това разбиране, като:

- разберете специфичните елементи в рамките на даден компонент на вътрешния контрол; и
- оцените дали контролите в този компонент на вътрешния контрол са подходящи с оглед естеството и обстоятелствата на предприятието.

Въз основа на резултатите от оценката на целесъобразността на контролите за това предприятие (т.е. оценката на всеки от компонентите на системата за вътрешен контрол на предприятието), от вас се изисква да определите дали са идентифицирани един или повече недостатъци на контрола. Ако сте идентифицирали един или повече недостатъци на контрола, можете да разгледате ефекта на тези недостатъци на контрола върху разработването на допълнителни одиторски процедури в съответствие с МОС 330.

МОС 315 (преработен 2019 г.) признава, че начинът, по който се разработва, внедрява и поддържа системата за вътрешен контрол на предприятието, варира в зависимост от размера и сложността на предприятието. Например ПМСП могат да използват по-малко структурирани или по-опростени контроли (т.е. политики и процедури), за да постигнат целите си²⁷. За ПМСП тези опростени контроли може да са подходящи при конкретните обстоятелства.

В допълнение към предоставянето на информация за това „как“ да получите разбиране за петте компонента на вътрешния контрол, МОС 315 (преработен 2019 г.) вече предоставя в материалите за приложение и информация относно това „защо“ трябва да получите разбиране за всеки компонент на системата за вътрешен контрол на предприятието, имащ отношение към изготвянето на финансовите отчети.

По-долу е представен кратък преглед на причините, поради които е необходимо да придобиете представа за всеки от компонентите, разгледани в контекста на одита на ПМСП. Специфични въпроси, които може да изискват изясняване, са отбелязани с предложения за начина, по който могат да бъдат адресирани.

Контролна среда

От вас се изисква да получите разбиране за контролната среда на ПМСП, тъй като контролната среда (например, тонът, задаван от ръководството) може да повлияе на рисковете от съществени неправилни отчитания (включително рисковете от измами) на ниво финансов отчет, което може да повлияе и на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност.

Това е така, защото контролната среда осигурява цялостна основа за функционирането на другите компоненти на системата за вътрешен контрол.²⁸ Тя може да окаже всеобхватно влияние върху ефективността на контролите в другите компоненти и върху изготвянето на финансовите отчети. Например, ако собственикът-управител на предприятието зададе тон на върха, който подчертава честността и почтеността, поставя висок приоритет на контрола и очаква спазване на установените политики и процедури, това може да помогне за ефективното функциониране на контролите на предприятието за откриване и коригиране на всякакви неправилни отчитания и следователно да намали възможността за рискове от съществени неправилни отчитания. Друг пример е, че дори неофициалните политики на ПМСП в областта на човешките ресурси (например политиките и процедурите за наемане на компетентни и опитни служители) вероятно са ключов фактор за това дали персоналят притежава характеристиките, необходими за осигуряване на високо качество на финансовата отчетност. Ще използвате това разбиране като част от оценката си за това дали ръководството е създадо и поддържа култура на честност и етично поведение и дали контролната среда осигурява подходяща основа за другите компоненти на системата за вътрешен контрол на предприятието.

Доказателства за качеството на контролната среда могат да бъдат получени чрез запитване до собственика-управител относно различни аспекти на изпълнението на тази роля (т.е. отговорности и култура на надзора) и наблюдения по време на одита по отношение на дейностите на висшето ръководство и взаимодействието му с други служители. Освен това чрез запитване до други служители може да получите различни гледни точки относно качеството на контролната среда, която трябва да бъде разбрана. При оценката на контролната среда тази информация, получена при разбирането на контролната среда, се разглежда, за да помогне да се определи дали контролната среда е подходяща за естеството и обстоятелствата на предприятието или дали съществува недостатък. Обърнете внимание, че това е оценка на контролната среда като цяло и на начина, по който тя подпомага другите компоненти на системата за вътрешен контрол на предприятието, а не подробна оценка на конкретните контроли в рамките на контролната среда (когато такива съществуват).

Процесът на предприятието по оценка на риска

Подобно на всички предприятия, ПМСП е изправено пред бизнес рискове. Тези рискове произтичат например от значителни условия и събития, които биха могли да окажат неблагоприятно влияние върху това дали ПМСП е в състояние да постигне целите си. Собственикът-управител (а може би и съветът на директорите) ще има процес, вероятно неформален, за идентифициране, оценяване и адресиране на бизнес рисковете. Вие придобивате разбиране за този процес, за да разберете къде предприятието идентифицира своите рискове и дали ПМСП е реагирало на тези рискове и оценявате дали процесът по оценка на риска е подходящ при тези обстоятелства, като се има предвид естеството и сложността на ПМСП.

Например, ако ПМСП е производител, съществува риск от влошаване на качеството на продукта. Ако ръководството на ПМСП не адресира този риск по никакъв начин, последиците за финансовите отчети може да включват например проблеми с оценката на материалните запаси, увеличени проблеми при събирането на вземания, които засягат провизиите за съмнителни вземания, и необходимост от увеличаване на приблизителните оценки, свързани с гаранциите. Въз основа на това разбиране, при оценяване на процеса по оценка на риска в предприятието може да установите недостатък в контрола и да се наложи да разгледате неговото въздействие върху одита.

Също така оценката на ръководството за бизнес рисковете на ПМСП ще окаже влияние върху оценката му за способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие.

Въпреки че доказателствата за извършената оценка на риска може да не са официално документирани, проучващите запитвания към собственика-управител и друг подходящ персонал ще ви помогнат да разберете как и колко често се разглеждат бизнес рисковете. Когато се оценява процесът на предприятието за оценка на риска, се взема предвид дали това, с което разполага предприятието, е подходящо за естеството и обстоятелствата на предприятието или пък е налице недостатък (например за по-малките, не толкова сложни предприятия в някои случаи може да е целесъобразно да няма формализиран процес за оценка на риска).

Процесът на предприятието за текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол

Получавате разбиране за този компонент, който включва това дали, как и кога се извършва текущо наблюдение, тъй като текущото наблюдение на предприятието ще повлияе например на това дали се предотвратяват или откриват неправилните отчитания (съществени или не).

ПМСП може да няма формализиран процес за текущо наблюдение на своята система за вътрешен контрол. Въпреки това рисковете от неточно финансово отчитане може да са по-ниски, например когато собственикът-управител участва активно в текущото наблюдение на определени аспекти на дейността, като например събиране на вземания, своевременно плащане на доставчици и спазване на клаузите на договорите за заем. Това може да включва използването от страна на собственика-управител на доклади, генерирани от търговски софтуер.

Постигането на разбиране за процеса по текущо наблюдение вероятно ще доведе до проучващи запитвания до собственика-управител или друг персонал, участващ в този процес. Можете да наблюдавате или да извършите фактическа проверка на документацията, която показва естеството и честотата на дейностите по текущо наблюдение. Това разбиране ще ви помогне да оцените дали процесът на предприятието за текущо наблюдение на системата за вътрешен контрол е подходящ за обстоятелствата на предприятието, като се има предвид естеството и сложността на предприятието, както и дали съществува някакъв недостатък (например предприятието не извършва никакво текущо наблюдение, докато дори в по-малките и не толкова сложни предприятия се очаква някакъв вид текущо наблюдение, тъй като може да съществува недостатък).

Информационната система и комуникациите

(Забележка: За да видите изискванията на МОС 315 (преработен 2019 г.), свързани с разбирането от страна на одитора на ИТ средата и идентифицирането на общите ИТ контроли във формат на схема, направете справка с [Приложение Б](#) на настоящия *Инструмент*. Вж. въпрос **О4** за обсъждане на въпроси на вътрешния контрол, които да разгледате, когато ПМСП използва търговски софтуер.)

Информационна система, имаща отношение към изготвянето на финансовите отчети

Получавате разбиране за информационната система, тъй като неправилните отчитания могат да възникнат в резултат на събития във всяка точка от потока на информацията, свързана с финансовото отчитане. Следователно, за да получите това разбиране, можете да вземете предвид следното:

- Политики в информационната система по отношение на естеството на данните или информацията, свързани със сделките и операциите;
- Други събития и условия, които трябва да бъдат уловени;
- Обработката на информацията за поддържане на целостта на тези данни или информация
- Информационните процеси, персоналът и другите ресурси, използвани при обработката на информация.

Това включва информация не само от главната книга и аналитичните счетоводни сметки, но и информация от други източници, като например електронни таблици, използвани за изчисляване на признатите приходи или външни за предприятието (като лихвени проценти), когато те се използват например при изчисляване на справедливата стойност.

Въпреки че информационните системи на ПМСП не са сложни, могат да възникнат рискове от съществени неправилни отчитания, например ако персоналът не разполага с компетентността или другите ресурси, необходими за изпълнение на задълженията му, или ако има неадекватно разделение на задълженията. Въз основа на това разбиране, при оценката на информационната система на предприятието може да установите недостатък в контрола и може да се наложи да разгледате неговото въздействие върху одита.

В едно ПМСП може да няма наръчници с политики и процедури или официална документация на информационната система (въпреки че това е добра практика дори в малки организации). Отново, проучващите запитвания и наблюдението (например, чрез извършване на проследяващ тест) на начина, по който се изпълняват различните процеси, може да ви даде разбиране за информационната система. Това би включвало разглеждане на ИТ средата на предприятието (например, как то използва търговски софтуер за обработка на информацията си).

Понякога одиторите може да объркат компонента на вътрешния контрол информационна система с компонента контролни дейности. Както е описано по-долу в частта „Контролни дейности“, тези компоненти са различни (но взаимосвързани) и е важно да се прави разлика между тях. Контролите в компонента контролни дейности се определят въз основа на работата, извършена за разбиране на информационната система на предприятието.

Комуникации, имащи отношение към изготвянето на финансовите отчети

Получавате разбиране за комуникациите, тъй като те могат да повлияят например на точността и пълнотата на финансовото отчитане.

Комуникациите в ПМСП може да са неофициални. Въпреки това рискът от неточно финансово отчитане може да бъде по-малък, например ако има ясна и навременна комуникация по въпроси, свързани с финансовото отчитане, включително роли и отговорности. Комуникацията на собственика-управител със съответния персонал относно бизнес решения, като например промяна на политиката за отпускане на кредити на клиенти, също може да има отношение към точното счетоводно отчитане. Друг пример е, че собственикът-управител може да е наясно със странични споразумения с клиенти или доставчици, но да не е съобщил тази информация на счетоводния персонал. Това може да доведе до неточно осчетоводяване на начисленията.

Освен това навременната комуникация от страна на другия персонал със собственика-управител относно установени счетоводни проблеми или промени в обстоятелствата, които засягат способността му да изпълнява задълженията си, също може да спомогне за намаляване на риска от неточно финансово отчитане.

Проучващите запитвания и наблюдението на процесите по комуникация, както и преглед на съответната документация, ако има такава, могат да ви дадат представа за процеса на комуникация. Това разбиране ще ви помогне да оцените дали комуникацията на предприятието подпомага по подходящ начин изготвянето на финансовите отчети на предприятието в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.

Контролни дейности

Получавате разбиране за компонента контролни дейности, тъй като контролите в компонента контролни дейности са предназначени да гарантират правилното прилагане на политиките (които са контроли) във всички останали компоненти на системата за вътрешен контрол на предприятието.²⁹ Следователно контролите в компонента контролни дейности може да са особено важни за адресиране на рисковете от съществено неправилно отчитане.

Разграничаване между компонента информационни системи и компонента контролни дейности

Изискванията към компонента на информационните системи имат за цел да ви дадат база, върху която да разберете как информацията преминава през информационната система, счетоводните записи, процеса на финансово отчитане, използван за изготвяне на финансовите отчети и оповестявания, и ресурсите на предприятието, включително ИТ средата. Компонентът контролни дейности включва контроли като оторизации и одобрения, равнения, проверки и потвърждения, физически или логически контроли (включително контрол върху достъпа до компютърни програми и файлове с данни) и разделяне на отговорностите. По отношение на компонента контролни дейности от вас се изисква да оцените разработването и да определите внедряването на конкретните идентифицирани контроли, които отговарят на изискванията. Това изискване се прилага дори когато процедурите ви за отговор на оценения риск са предимно по същество. От вас не се изисква да оценявате разработването и да определяте внедряването на всички контроли в компонента на информационните системи и комуникациите, но от вас се изисква да оцените дали информационната система и комуникациите на предприятието подпомагат по подходящ начин изготвянето на финансовите отчети (вж. въпрос **N1**).

О4 – По какъв начин вашият подход към идентифицирането и оценяването на разработването и определянето на внедряването на общите ИТ контроли може да вземе предвид факта, че ПМСП използва несложен търговски софтуер за счетоводно отчитане и финансова отчетност?

(МОС 315.26(б)-(в); А170; Приложение 5 и Приложение 6)

Когато ПМСП използва несложен търговски софтуер вашите процедури по оценка на риска по отношение на общите ИТ контроли може да изискват по-малко усилия, отколкото при одита на предприятие със сложна ИТ среда. Процедурите относно разработването и внедряването на общите ИТ контроли може да се фокусират върху управлението на достъпа до системата в сравнение с контрола на управлението на промените или контрола на ИТ операциите.

(Вж. въпрос **N5** — Общите ИТ контроли са сред контролите в компонента контролни дейности, конкретно посочени в МОС 315.26.)

Обратно към **Фигура 1**.

Най-общо казано, за целите на разбирането на информационната система е необходимо да се разберат следните аспекти на ИТ:

- ИТ средата, имаща отношение към информационната система (ново дефинирана (вж. новата дефиниция по-горе)). Параграфи А140–А141 в МОС 315 (преработен 2019 г.) обясняват „защо“ е необходимо това разбиране; и
- Използването от страна на предприятието на ИТ (т.е., ИТ приложенията, имащи отношение към потока на сделките и операциите и обработката на информацията в информационната система). Параграфи А142–А143 в МОС 315 (преработен 2019 г.) поясняват допълнително разбирането на одитора на използването на ИТ при получаването на разбиране за информационната система.

Съгласно параграф 26(б) от МОС 315 (преработен 2019 г.), от одитора се изисква да идентифицира само ИТ приложенията и други аспекти на ИТ средата, които са изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ. Някои ПМСП използват готов търговски счетоводен пакет, чийто изходен код не може да бъде променен от предприятието. Следователно ИТ рисковете, свързани с изготвянето на финансовите отчети на предприятието, вероятно ще бъдат много ограничени. Възможно е също така общите ИТ контроли на ПМСП да не са формализирани.³⁰

МОС 315 (преработен 2019 г.) признава, че степента на разбиране от страна на одитора на ИТ процесите, включително степента, до която предприятието разполага с общи ИТ контроли, ще варира в зависимост от естеството и обстоятелствата на предприятието и неговата ИТ среда. Освен това МОС 315 (преработен 2019 г.) съдържа много по-обширни насоки относно въпросите, които трябва да вземете предвид при получаването на разбиране за ИТ средата и контролите на предприятието.

Например в Приложение 5 са дадени примери за типични характеристики на ИТ средата в зависимост от сложността на ИТ приложенията, използвани в информационната система на предприятието. Това включва таблица, сравняваща типичните характеристики на:

- Несложен търговски софтуер;
- Среден по размер и умерено сложен търговски софтуер и ИТ приложения;
- Големи или сложни ИТ приложения (например, системи за планиране ресурсите на предприятието (ERP)).

Също така Приложение 6 към МОС 315 (преработен 2019 г.) включва таблица, илюстрираща примери за общи ИТ контроли за справяне с рисковете, произтичащи от използването на ИТ за различни ИТ приложения за трите нива на сложност на търговския софтуер. Така например, може да идентифицирате някои автоматизирани контроли, които се отнасят до един несложен търговски софтуер на ПМСП за финансова отчетност, който съдържа стандартни отчети, генерирани от софтуера. ПМСП няма възможност да променя програмата, тъй като липсва изходен код. ИТ инфраструктурата, поддържаща ИТ приложението, се отнася до една мрежа, една операционна система и една база данни. ИТ операциите не включват архивиране на данни, тъй като архивирането се извършва ръчно от финансовия екип и няма операции за планиране на задачите. В резултат на това идентифицирате процесите, свързани с достъпа (а не с промяната или ИТ операциите), като изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ. Идентифицирате следните рискове, произтичащи от използването на ИТ, и общи ИТ контроли за смекчаване на тези рискове:

ИТ процес	Примерни рискове, произтичащи от използването на ИТ	Примерни общи ИТ контроли
Управление на достъпа	<p>Права на достъп на потребителите:</p> <p>Потребителите имат права на достъп, надхвърлящи тези, които са необходим за изпълнение на възложените им задачи, което може да доведе до неправилно разделяне на отговорностите.</p>	<p>Ръководството одобрява естеството и обхвата на правата на достъп на потребителите във връзка с нов и модифициран достъп на потребителя, включително стандартни профили/роли за приложенията, критично важни финансово–отчетни сделки и операции и разделяне на отговорностите.</p> <hr/> <p>Достъпът за потребители, с които са прекратени трудовоправните отношения или са прехвърлени се анулира или модифицира своевременно.</p> <hr/> <p>Достъпът на потребителите се подлага на периодичен преглед.</p> <hr/> <p>Достъпът на специално ниво (например, конфигурация, администратори на данни и администратори на системата за сигурност) се оторизира и подходящо ограничава.</p>

Системни настройки:

Системите не са адекватно конфигурирани или актуализирани, за да се ограничи достъпът до надлежно оторизирани и подходящи потребители.

Достъпът е с автентификация посредством уникални потребителски идентификатори и пароли или други методи като механизъм за валидиране, че потребителите са оторизирани да получат достъп до системата. Параметрите на паролите отговарят на фирмените или отраслови стандарти (например, минимална дължина и сложност на паролата, изтичане на валидността, блокиране на ползвателя).

Дори при одит на ПМСП вашата оценка на информационната система на предприятието може да включва например разглеждане на въпроса дали предприятието е инвестирало в подходяща ИТ среда и необходимите подобрения. Можете също така да разгледате дали е нает достатъчен брой подходящо квалифициран персонал, когато предприятието използва търговски софтуер (дори когато няма или има ограничена възможност за извършване на промени).

Друго съображение е, че идентифицираните от вас контроли може да зависят от генерираните от системата отчети. ИТ приложенията, които създават тези отчети, могат да бъдат изложени на рискове, произтичащи от използването на ИТ. Когато прилагате подход по същество към одита, може да решите да тествате директно входните и изходните елементи на процеса на генериране на отчети. В този случай може да не идентифицирате съответните ИТ приложения като изложени на рискове, произтичащи от ИТ.³¹ Следователно контролите върху тези генерирани от системата отчети (част от компонента контролни дейности) може да не изискват оценка като част от процеса по оценка на риска.

О5 – Може ли естеството и обхватът на вашата документация да отчитат факта, че предприятието и неговите процеси са по-малко сложни при одита на ПМСП? (МОС 315.38)

При одита на финансови отчети на ПМСП формата и обхватът на документацията може да са прости и относително кратки. Документацията ви обаче трябва да бъде достатъчна, за да позволи на опитен одитор, който няма предишна връзка с одита, да разбере например естеството, времето и обхвата на процедурите за оценка на риска, които сте извършили, за да спазите МОС 315 (преработен 2019 г.), както и резултатите от тези процедури.

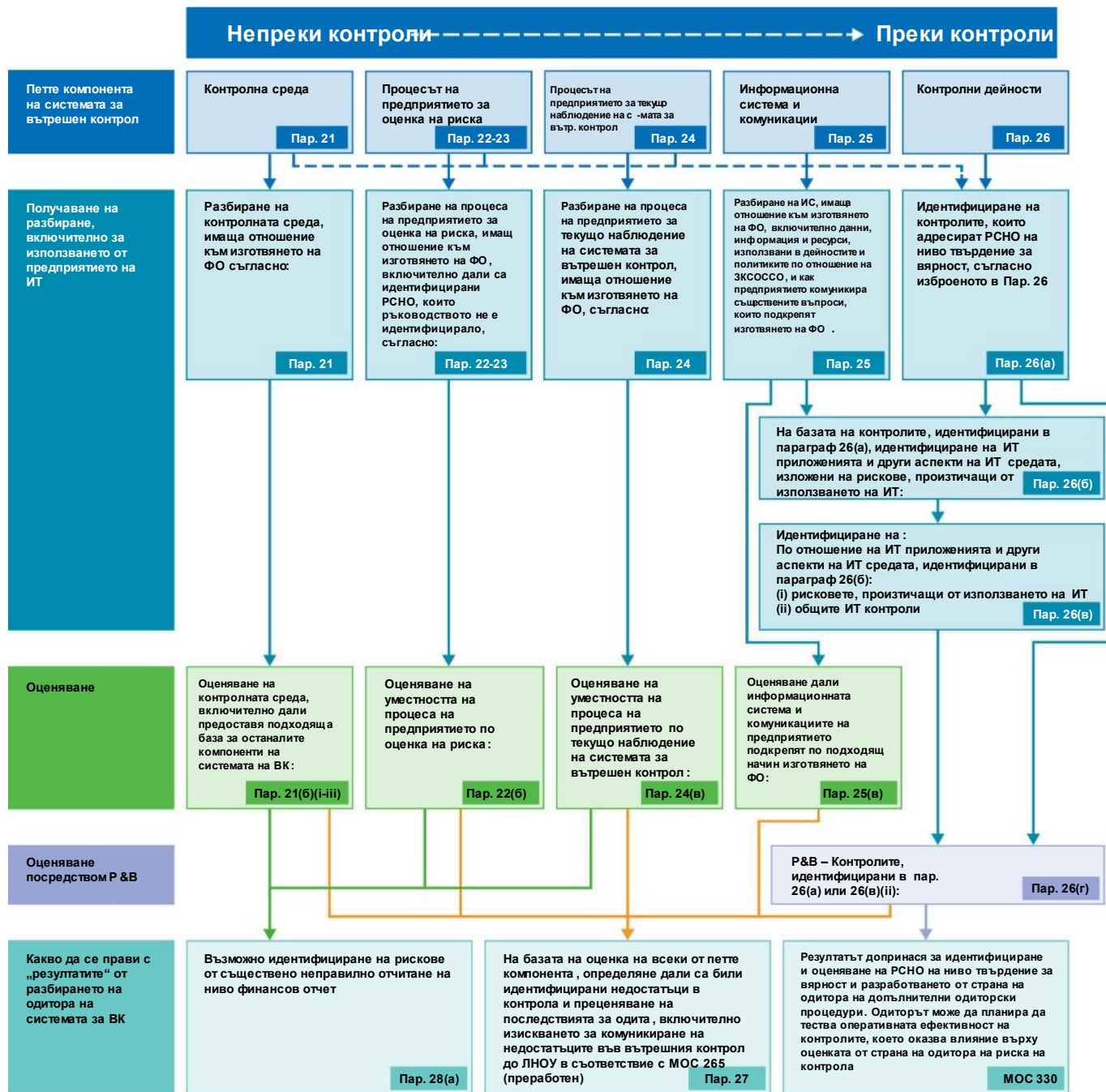
Обратно към **Фигура 1**.

Някои одитори изразиха мнение, че липсва яснота по отношение на естеството и степента на детайлност на документацията, необходима за идентифициране и оценяване на риска.

Обхватът на документацията се оставя на преценката на одитора - това са стандарти, базирани на принципи. МОС 315 (преработен 2019 г.) отбелязва, че вашата документация се влияе например от естеството, размера и сложността на предприятието и неговата система за вътрешен контрол, наличието на информация от предприятието, както и от методологията и технологията на одита, използвани в хода на одита. Не е необходимо да документирате цялото си разбиране за предприятието и свързаните с него въпроси.³² Документираните ключови елементи на разбиране могат да включват тези, на които сте базирали оценката на рисковете от съществени неправилни отчитания. От вас обаче не се изисква да документирате всеки фактор за вътрешноприсъщ риск, който сте взели предвид при идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност (както е обяснено във въпрос **N3**). При одита на ПМСП документацията за одита може да бъде включена в одиторската документация за цялостната стратегия и плана на одита.

Приложение А

Разбиране на компонентите на системата на предприятието за вътрешен контрол³³



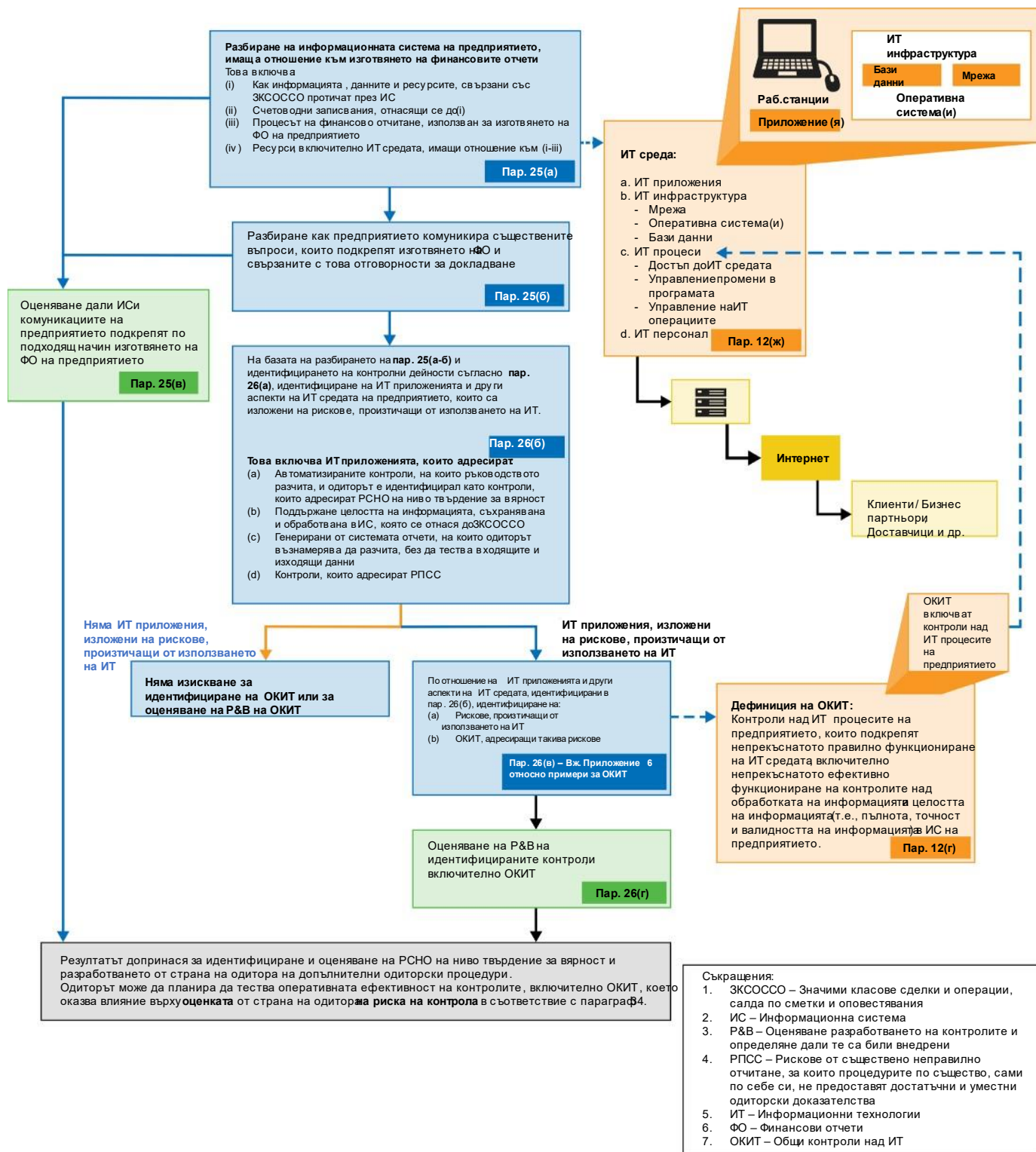
Съкращения:

1. ФО – финансови отчети
2. РСНО – Рискове от съществено неправилно отчитане
3. ЗКСОССО – Значими класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания
4. ИС – Информационна система
5. ИТ – Информационни технологии
6. ЛНОУ – Лица, натоварени с общо управление
7. ВК – Вътрешен контрол
8. P & B – Оценяване разработването на контролите и определяне дали те са били внедрени


- 33 Горната фигура представлява извадка от [Схема за разбирането на вътрешния контрол](#) на IAASB, публикувана от IFAC през юли 2018 г. с актуализирани номера на параграфите

Приложение Б

Разбиране за използването от страна на предприятието на ИТ³⁴



- 34 Горната фигура представлява извадка от [Схема за разбиране на ИТ средата](#) на IAASB, публикувана от IFAC през юли 2018 г. с актуализирани номера на параграфите.



IFAC не носи 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.

Логото на IFAC, 'International Federation of Accountants' и 'IFAC' са запазени марки и марки за услуги на IFAC в САЩ и други държави.

Copyright © 2022 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved.

Авторски права© 2022 г. на International Federation of Accountants (IFAC). Всички права запазени.

Необходимо е писмено разрешение от IFAC за възпроизвеждане, съхранение, препредаване или сходна употреба на настоящия документ. За контакт permissions@ifac.org.

Проектите за обсъждане, Документите за консултации и други публикации на IFAC се публикуват от IFAC и са обект на нейно авторско право.

За допълнителна информация моля свържете се чрез имейл с ChristopherArnold@ifac.org

Настоящият материал с незадължителен характер – Процесът по идентифициране и оценяване на рисковете. Инструмент за прилагане на МОС 315 от одитори, на International Auditing and Assurance Standards Board, публикуван от International Federation of Accountants (IFAC), през 2022 г. на английски език, е преведен на български език от Института на дипломираните експерт-счетоводители в България през м. октомври 2024 г. и се възпроизвежда с разрешението на IFAC. Процесът на превод е съгласуван с IFAC и е извършен съгласно Изявление за политики на превод на публикации на IFAC. Одобреният текст на Преработки на кодекса, свързани с технологиите е този, публикуван от IFAC на английски език. IFAC не носи отговорност за точността и пълнотата на превода и всякакви действия, произтичащи от това.

Текст на английски език на Процесът по идентифициране и оценяване на рисковете. Инструмент за прилагане на МОС 315 от одитори, издание 2022 © 2022 на International Federation of Accountants (IFAC). Всички права запазени.

Текст на български език на Процесът по идентифициране и оценяване на рисковете. Инструмент за прилагане на МОС 315 от одитори, издание 2022 © 2024 на International Federation of Accountants (IFAC). Всички права запазени.

Оригинално заглавие: The Risk Identification and Assessment Process: Tips on Implementing ISA 315 (Revised 2019), 2022 Edition

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



529 Fifth Avenue, 6th Floor New
York, NY 10017 www.ifac.org