

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 701
КОМУНИКИРАНЕ НА КЛЮЧОВИ ОДИТОРСКИ ВЪПРОСИ В
ДОКЛАДА НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР

(В сила за одити на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г.)

СЪДЪРЖАНИЕ

	Параграф
Въведение	
Обхват на настоящия МОС.....	1–5
Дата на влизане в сила	6
Цели	7
Дефиниция	8
Изисквания	
Определяне на ключовите одиторски въпроси	9–10
Комуникиране на ключовите одиторски въпроси	11–16
Комуникация с лицата, натоварени с общо управление	17
Документация	18
Материали за приложение и други пояснителни материали	
Обхват на настоящия МОС.....	A1–A8
Определяне на ключовите одиторски въпроси	A9–A30
Комуникиране на ключовите одиторски въпроси	A31–A59
Комуникация с лицата, натоварени с общо управление	A60–A63
Документация	A64

Международен одиторски стандарт (МОС) 701, *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор*, следва да бъде разглеждан заедно с МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*.

Въведение

Обхват на настоящия МОС

1. Настоящият Международен одиторски стандарт (МОС) разглежда отговорността на одитора да комуникира ключови одиторски въпроси в одиторския доклад. Целта на този МОС е да разгледа както преценката на одитора какво да комуникира в одиторския доклад, така и формата и съдържанието на тази комуникация.
2. Целта на комуникирането на ключови одиторски въпроси е да се повиши информативната стойност на одиторския доклад чрез предоставяне на по-голяма прозрачност относно извършения одит. Комуникирането на ключови одиторски въпроси предоставя на потребителите, за които е предназначен финансовия отчет („потребители, за които е предназначен финансовия отчет“) допълнителна информация, която да им помогне да разберат тези въпроси, които съгласно професионалната преценка на одитора са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период. Комуникирането на ключови одиторски въпроси може да подпомогне потребителите, за които е предназначен финансовия отчет и в разбирането на предприятието и областите на съществени преценки от страна на ръководството в одитирания финансов отчет. (Вж: параграфи А1–А4)
3. Комуникирането на ключови одиторски въпроси в одиторския доклад може да осигури на потребителите, за които е предназначен финансовия отчет, и база за допълнително ангажиране с ръководството и лицата, натоварени с общо управление, във връзка с определени въпроси, отнасящи се до предприятието, одитирания финансов отчет или извършения одит.
4. Комуникирането на ключови одиторски въпроси в одиторския доклад става в контекста на факта, че одиторът е формирал мнение относно финансовия отчет като цяло. Комуникирането на ключови одиторски въпроси в одиторския доклад не представлява:
 - (а) заместител на оповестяванията във финансовия отчет, които приложимата обща рамка за финансово отчитане изисква ръководството да направи или които са необходими на друго основание, за да бъде постигнато достоверно представяне;
 - (б) заместител на изразяването от страна на одитора на модифицирано мнение, когато това се изисква от обстоятелствата на конкретен ангажимент за одит в съответствие с МОС 705 (преработен);¹
 - (в) Заместител на докладването в съответствие с МОС 570 (преработен),² когато е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие; или
 - (г) отделно мнение по конкретни въпроси. (Вж: параграфи А5–А8)
5. Настоящият МОС е приложим по отношение одита на пълния комплект на финансовия отчет с общо предназначение на регистрирани за търгуване на борсата предприятия и обстоятелства, при които одиторът на друго основание реши да комуникира ключови одиторски въпроси в одиторския доклад. Настоящият МОС е приложим също така и когато закон или нормативна уредба изисква от одитора да

¹ МОС 705 (преработен), *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор*

² МОС 570 (преработен), *Действащо предприятие*, параграфи 22–23

комуникира ключови одиторски въпроси в одиторския доклад.³ МОС 705 (преработен) обаче забранява на одитора да комуникира ключови одиторски въпроси, когато одиторът отказва да изрази мнение относно финансовия отчет, освен ако това докладване не се изисква от закон или нормативна уредба.⁴

Дата на влизане в сила

6. Настоящият МОС е в сила по отношение на одити на финансови отчети за периоди, завършващи на или след 15 декември 2016 г.

Цели

7. Целите на одитора са да определи ключовите одиторски въпроси и след като формира мнение относно финансовия отчет да комуникира тези въпроси, като ги опише в одиторския доклад.

Дефиниция

8. За целите на МОС, следният термин има значението, посочено по-долу:

Ключови одиторски въпроси — Тези въпроси, които съгласно професионалната преценка на одитора са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период. Ключовите одиторски въпроси се избират сред въпросите, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление.

Изисквания

Определяне на ключовите одиторски въпроси

9. Одиторът следва да определи, сред въпросите, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление, тези въпроси, които са изисквали значително внимание от страна на одитора при извършване на одита. При определяне на тези въпроси одиторът следва да вземе под внимание следното: (вж: параграфи А9–А18)
 - (а) Областите с по-висок оценен риск от съществени отклонения или съществени рискове, идентифицирани в съответствие с МОС 315 (преработен);⁵ (вж: параграфи А19–А22)
 - (б) Съществените одиторски преценки, отнасящи се до области от финансовия отчет, в които ръководството е направило съществени преценки, включително счетоводни приблизителни оценки, които са идентифицирани като отличаващи се с по-висока несигурност на приблизителното оценяване; (вж: параграфи А23–А24)
 - (в) Ефекта върху одита от значими събития или сделки, възникнали или осъществени през периода. (Вж: параграфи А25–А26)
10. Одиторът следва да определи кои от въпросите, определени в съответствие с параграф 9, са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период и следователно представляват ключови одиторски въпроси. (Вж: параграфи А9–А11, А27–А30)

³ МОС 700 (преработен), *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети*, параграфи 30–31

⁴ МОС 705 (преработен), параграф 29

⁵ МОС 315 (преработен), *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда*

Комуникиране на ключовите одиторски въпроси

11. Одиторът следва да опише всеки ключов одиторски въпрос, като използва подходящо подзаглавие, в самостоятелен раздел в одиторския доклад, озаглавен „Ключови одиторски въпроси”, освен в случаите, в които са приложими обстоятелствата съгласно параграф 14 или 15. Встъпителните изрази в този раздел на одиторския доклад следва да посочват, че:
- (а) ключови одиторски въпроси са тези въпроси, които съгласно професионалната преценка на одитора са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет [за текущия период]; и
 - (б) тези въпроси са разгледани в контекста на одита на финансовия отчет като цяло и формирането на одиторското мнение относно този финансов отчет, като одиторът не предоставя отделно мнение относно тези въпроси. (Вж: параграфи А31–А33)

Ключовите одиторски въпроси не са заместител на изразяването на модифицирано мнение

12. Одиторът не следва да комуникира въпрос в раздела от одиторския доклад, озаглавен „Ключови одиторски въпроси”, когато от одитора би се изисквало да модифицира мнението си в съответствие с МОС 705 (преработен) в резултат на този въпрос. (Вж: параграф А5)

Описание на отделни ключови одиторски въпроси

13. Описанието на всеки ключов одиторски въпрос в раздела от одиторския доклад, озаглавен „Ключови одиторски въпроси”, следва да включва препратка към свързаното с този въпрос оповестяване или оповестявания, ако има такива, във финансовия отчет и следва да разглежда: (вж: параграфи А34–А41)
- (а) защо се счита, че този въпрос е с най-голяма значимост при одита и следователно е определен като ключов одиторски въпрос; и (вж: параграфи А42–А45)
 - (б) как този въпрос е разгледан при одита. (Вж: параграфи А46–А51)

Обстоятелства, при които въпрос, определен като ключов одиторски въпрос, не се комуникира в одиторския доклад

14. Одиторът следва да опише в одиторския доклад всеки ключов одиторски въпрос, с изключение на случаите, в които: (вж: параграфи А53–А56)
- (а) закон или нормативна уредба възпрепятства публичното оповестяване на информация за този въпрос; или (вж: параграф А52)
 - (б) при изключително редки обстоятелства, одиторът реши, че този въпрос не следва да бъде комуникиран в одиторския доклад, тъй като би могло разумно да се очаква, че неблагоприятните последици от това действие биха надвишили ползите от гледна точка на обществения интерес от тази комуникация. Това не следва да е приложимо, в случай че предприятието публично е оповестило информация по този въпрос.

Взаимовръзка между описанието на ключови одиторски въпроси и други елементи, които се изисква да бъдат включени в одиторския доклад

15. Въпрос, породил модифициране на мнението в съответствие с МОС 705 (преработен), или съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие в

съответствие с МОС 570 (преработен), са по своята същност ключови одиторски въпроси. При такива обстоятелства обаче, тези въпроси не следва да се описват в раздела от одиторския доклад, озаглавен „Ключови одиторски въпроси” и изискванията съгласно параграфи 13–14 не са приложими. Вместо това одиторът следва:

- (а) да докладва относно този въпрос или въпроси в съответствие с приложимия или приложимите МОС; и
- (б) да включи препратка към раздела или разделите „Основание за изразяване на квалифицирано (отрицателно) мнение” или „Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие” в раздела „Ключови одиторски въпроси”. (Вж: параграфи А6–А7)

Форма и съдържание на раздела „Ключови одиторски въпроси” при други обстоятелства

16. В случай че одиторът реши, в зависимост от фактите и обстоятелствата, свързани с предприятието и одита, че няма ключови одиторски въпроси, които да бъдат комуникирани или че единствените комуникирани ключови одиторски въпроси са тези, разгледани в параграф 15, одиторът следва да включи изявление за това в отделен раздел от одиторския доклад, озаглавен „Ключови одиторски въпроси”. (Вж: параграфи А57–А59)

Комуникация с лицата, натоварени с общо управление

17. Одиторът следва да комуникира с лицата, натоварени с общо управление:
- (а) тези въпроси, които одиторът е определил, че представляват ключовите одиторски въпроси; или
 - (б) в случай че е приложимо, в зависимост от фактите и обстоятелствата, свързани с предприятието и одита, решението на одитора, че няма ключови одиторски въпроси, които да бъдат комуникирани в одиторския доклад. (Вж: параграфи А60–А63)

Документация

18. Одиторът следва да включи в одиторската документация:⁶ (Вж: параграф А64)
- (а) Въпросите, изисквали значително внимание от страна на одитора, определени в съответствие с параграф 9, както и логическата обосновка за решението на одитора относно това дали всеки един от тези въпроси представлява ключов одиторски въпрос в съответствие с параграф 10;
 - (б) Когато е приложимо, логическата обосновка за решението на одитора, че няма ключови одиторски въпроси, които да бъдат комуникирани в одиторския доклад или че единствените ключови одиторски въпроси за комуникиране са въпросите, разгледани в параграф 15; и
 - (в) Когато е приложимо, логическата обосновка за решението на одитора да не комуникира в одиторския доклад въпрос, определен като ключов одиторски въпрос.

⁶ МОС 230, *Одиторска документация*, параграфи 8–11 и А6

Материали за приложение и други пояснителни материали

Обхват на настоящия МОС (Вж: параграф 2)

- A1. Значимостта може да бъде описана като относителната важност на даден въпрос, разгледана в съответния контекст. Значимостта на даден въпрос се преценява от одитора в контекста, в който се разглежда. Значимостта може да бъде разгледана в контекста на количествени или качествени фактори, като например относителната големина, естество и ефект на въпроса и изразения интерес от страна на потребители, за които е предназначен финансовия отчет или получатели. Това включва обективен анализ на фактите и обстоятелствата, включително естеството и обхвата на комуникацията с лицата, натоварени с общо управление.
- A2. Потребителите на финансови отчети изразиха интерес към тези въпроси, по които одиторът е имал най-активен диалог с лицата, натоварени с общо управление, като част от двустранната комуникация, изисквана от МОС 260 (преработен)⁷ и призоваха за допълнителна прозрачност по отношение на тези комуникации. Така например, потребителите проявиха особен интерес към това да разберат съществените преценки, направени от одитора при формиране на мнението относно финансовия отчет като цяло, тъй като те често се отнасят до областите на съществени преценки от страна на ръководството при изготвяне на финансовия отчет.
- A3. Изискването одиторът да комуникира ключови одиторски въпроси в одиторския доклад може също така да подобри комуникацията между одитора и лицата, натоварени с общо управление във връзка с тези въпроси и да заостри вниманието на ръководството и лицата, натоварени с общо управление към оповестяванията във финансовия отчет, към които се правят препратки в одиторския доклад.
- A4. МОС 320⁸ пояснява, че е разумно одиторът да предположи, че потребителите на финансови отчети:
- (а) притежават разумни познания за бизнес и стопански дейности и по счетоводство, както и желание за изучаване на информацията във финансовия отчет с разумна надлежна грижа и внимание;
 - (б) разбират, че финансовите отчети се изготвят, представят и одитират при определени нива на същественост;
 - (в) отчитат несигурностите, вътрешно присъщи при оценяването на сумите, което се базира на използването на приблизителни оценки, преценки и разглеждане и вземане под внимание на бъдещи събития; и
 - (г) вземат разумни икономически решения въз основа на информацията във финансовите отчети.

Поради това, че одиторският доклад съпътства одитирания финансов отчет, счита се, че потребителите на одиторския доклад са същите, както потребителите, за които е предназначен финансовия отчет.

Взаимовръзка между ключовите одиторски въпроси, одиторското мнение и други елементи на одиторския доклад (Вж: параграфи 4, 12, 15)

- A5. МОС 700 (преработен) установява изисквания и предоставя насоки във връзка с формирането на мнение относно финансовия отчет.⁹ Комуникирането на ключови одиторски въпроси не е заместител

⁷ МОС 260 (преработен), *Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление*

⁸ МОС 320, *Ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита*, параграф 4

⁹ МОС 700 (преработен), параграфи 10–15 и А1–А15

на оповестяванията във финансовия отчет, които приложимата обща рамка за финансово отчитане изисква ръководството да направи или които са необходими на друго основание за постигането на достоверно представяне. МОС 705 (преработен) разглежда обстоятелствата, при които одиторът достига до заключение, че е налице съществено отклонение, отнасящо се до уместността или адекватността на оповестяванията във финансовия отчет.¹⁰

- А6. Когато одиторът изразява квалифицирано или отрицателно мнение в съответствие с МОС 705 (преработен), представянето на описание на въпроса, породил модифицираното мнение, в раздела „Основание за изразяване на квалифицирано (отрицателно) мнение“, спомага за повишаване разбирането на потребители, за които е предназначен финансовия отчет и за идентифициране на такива обстоятелства, когато те възникват. Следователно отделянето на комуникацията на този въпрос от останалите ключови одиторски въпроси, описани в раздела „Ключови одиторски въпроси“, придава на този въпрос подходящата значимост в одиторския доклад (вж. параграф 15). Приложението в МОС 705 (преработен) включва примери за илюстрация относно това как се засяга встъпителното изразяване в раздела „Ключови одиторски въпроси“, когато одиторът изразява квалифицирано или отрицателно мнение и други ключови одиторски въпроси са комуникирани в одиторския доклад. Параграф А58 от настоящия МОС илюстрира как се представя разделът „Ключови одиторски въпроси“, когато одиторът е решил, че няма други ключови одиторски въпроси, които да бъдат комуникирани в одиторския доклад, освен въпросите, разгледани в раздела на одиторски доклад, озаглавен „Основание за изразяване на квалифицирано (отрицателно) мнение“ или в раздела „Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие“.
- А7. Когато одиторът изразява квалифицирано или отрицателно мнение, комуникирането на други ключови одиторски въпроси ще продължи да е уместно, с цел повишаване разбирането на потребителите, за които е предназначен финансовия отчет, за одита, и следователно изискванията за определяне на ключовите одиторски въпроси ще бъдат приложими. Доколкото обаче отрицателно мнение се изразява при обстоятелства, когато одиторът е достигнал до заключение, че отклоненията, самостоятелно или като съвкупност, са както съществени, така и всеобхватни, за финансовия отчет:¹¹
- в зависимост от значимостта на въпроса(ите), породил(и) отрицателното мнение, одиторът може да реши, че никакви други въпроси не представляват ключови одиторски въпроси. При такива обстоятелства е приложимо изискването, съдържащо се в параграф 15 (вж. параграф А58).
 - в случай че бъде решено, че един или повече въпроси, освен въпроса(ите), породил(и) отрицателното мнение, представляват ключови одиторски въпроси, особено важно е описанието на тези други ключови одиторски въпроси да не навежда на мисълта, че финансовият отчет като цяло е по-достоверен по отношение на тези въпроси, отколкото би било уместно при конкретните обстоятелства с оглед на отрицателното мнение (вж. параграф А47).
- А8. МОС 706 (преработен)¹² установява механизми за одиторите на финансови отчети на всички предприятия да включват в одиторския доклад, когато одиторът прецени, че това е необходимо, допълнителна комуникация чрез използването на параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси. В такива случаи тези параграфи се представят отделно от раздела в одиторския доклад, озаглавен „Ключови одиторски въпроси“. Когато даден въпрос бъде определен като ключов

¹⁰ Вж. параграф А7 от МОС 705 (преработен)

¹¹ МОС 705 (преработен), параграф 8

¹² МОС 706 (преработен), *Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси в доклада на независимия одитор*

одиторски въпрос, използването на такива параграфи не е заместител на описанието на отделния ключов одиторски въпрос в съответствие с параграф 13.¹³ МОС 706 (преработен) предоставя допълнителни насоки относно взаимовръзката между ключовите одиторски въпроси и параграфите за обръщане на внимание в съответствие с този МОС.¹⁴

Определяне на ключовите одиторски въпроси (Вж: параграфи 9–10)

- A9. Процесът на вземане на решение от одитора при определяне на ключовите одиторски въпроси се разработва с цел да подбере малък брой въпроси сред тези, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление, въз основа на преценката на одитора относно това кои въпроси са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период.
- A10. Определянето от страна на одитора на ключовите одиторски въпроси се ограничава до тези въпроси с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период дори когато се представят сравнителни финансови отчети (т.е. дори когато одиторското мнение се отнася до всеки един период, който е представен във финансовия отчет).¹⁵
- A11. Независимо от това, че одиторът определя ключовите одиторски въпроси по отношение одита на финансовия отчет за текущия период и че настоящият МОС не изисква одиторът да актуализира ключови одиторски въпроси, включени в одиторския доклад за предходен период, може да е целесъобразно одиторът да вземе под внимание дали въпрос, който е бил ключов одиторски въпрос при одита на финансовия отчет за предходния период продължава да бъде ключов одиторски въпрос и при одита на финансовия отчет за текущия период.

Въпроси, изисквали значително внимание от страна на одитора (Вж: параграф 9)

- A12. Концепцията за значително внимание от страна на одитора отчита това, че одитът се базира на риска и се фокусира върху идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени отклонения във финансовия отчет, разработването и изпълнението на одиторски процедури в отговор на тези рискове и получаването на одиторски доказателства, които са достатъчни и уместни, така че да осигурят основание за одиторското мнение. По отношение на конкретно салдо по сметка, клас сделки или операции или оповестяване, колкото по-висок е оцененият риск от съществени отклонения на ниво твърдение за вярност, често в толкова по-голяма степен се използва преценка при планиране и изпълнение на одиторските процедури и оценяване на резултатите от тях. При разработване на допълнителни одиторски процедури, от одитора се изисква да получи толкова по-убедителни одиторски доказателства, колкото по-високо одиторът е оценил съответния риск.¹⁶ Когато получава по-убедителни одиторски доказателства поради оценен като по-висок риск, одиторът може да увеличи количеството на доказателствата или да получи доказателства, които са по-уместни или по-надеждни, например, като постави по-голямо ударение върху получаването на доказателства от трети страни или като получи потвърждаващи доказателства от няколко независими източника.¹⁷
- A13. Съответно, въпроси, които поставят предизвикателства пред одитора при получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства или поставят предизвикателства пред одитора при формирането

¹³ Вж. параграфи 8(б) и 10(б) от МОС 706 (преработен)

¹⁴ МОС 706 (преработен), параграфи А1–А3

¹⁵ Вж. МОС 710, *Сравнителна информация—съответстващи данни и сравнителни финансови отчети*

¹⁶ МОС 330, *Одиторски процедури в отговор на оценените рискове*, параграф 7(б)

¹⁷ МОС 330, параграф А19

на мнение относно финансовия отчет може да са особено уместни, когато одиторът определя ключовите одиторски въпроси.

- A14. Областите на значително внимание от страна на одитора често се отнасят до области на финансовия отчет, които са сложни или свързани със съществени преценки от страна на ръководството и поради това често предполагат трудни или сложни преценки от страна на одитора. На свой ред, това често оказва влияние върху цялостната одиторска стратегия, разпределението на ресурсите и степента на одиторското усилие във връзка с тези въпроси. Тези ефекти може да включват например, степента на участие на старшия персонал в ангажимента за одит или участието на експерт на одитора или на лица с експертни знания и умения в специфична област на счетоводното отчитане или одита, независимо дали ангажирани или наети от фирмата да разгледат тези области.
- A15. Различни МОС изискват специфични комуникации, които може да се отнасят до области на значително внимание от страна на одитора, с лицата, натоварени с общо управление, и с други лица. Така например:
- МОС 260 (преработен) изисква одиторът да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, съществените трудности, ако има такива, изпитани по време на одита.¹⁸ МОС отчитат евентуалните трудности, например във връзка с/със:
 - сделки със свързани лица,¹⁹ в частност ограниченията върху способността на одитора да получи одиторски доказателства, че всички останали аспекти на сделката със свързани лица (освен цената) са еквивалентни на тези при сходна сделка между независими лица.
 - ограниченията върху одита на група, например, когато достъпът до информация на екипа по ангажимента за групата може да е ограничен.²⁰
 - МОС 220 установява изисквания за съдружника, отговорен за ангажимента, във връзка с провеждането на подходящи консултации по трудни или спорни въпроси.²¹ Така например, възможно е одиторът да се е консултирал с други лица в рамките на фирмата или извън нея по съществен технически въпрос, което може да е индикация, че този въпрос представлява ключов одиторски въпрос. От съдружника, отговорен за ангажимента се изисква също така да обсъжда, наред с останалото, съществени въпроси, възникващи по време на ангажимента за одит, с лицето, извършващо преглед за контрол върху качеството на ангажимента.²²

Съображения при определяне на тези въпроси, които са изисквали значително внимание от страна на одитора (Вж: параграф 9)

- A16. Одиторът може да си изгради предварително становище на етапа на планиране относно области, които вероятно ще бъдат области на значително одиторско внимание при одита и следователно може да са ключови одиторски въпроси. Одиторът може да комуникира тези области с лицата, натоварени с общо управление, когато обсъжда планирания обхват и време на изпълнение на одита в съответствие

¹⁸ МОС 260 (преработен), параграфи 16(б) и А21

¹⁹ МОС 550, *Свързани лица*, параграф А42

²⁰ МОС 600, *Конкретни съображения—одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)*, параграф 49(г)

²¹ МОС 220, *Контрол върху качеството на одита на финансови отчети*, параграф 18

²² МОС 220, параграф 19

с МОС 260 (преработен). Одиторът обаче определя ключовите одиторски въпроси на базата на резултатите от одита или на доказателствата, получени в течение на целия одит.

- A17. Параграф 9 включва конкретни съображения, които е необходимо одиторът да вземе под внимание, когато определя тези въпроси, които са изисквали значително внимание от страна на одитора. Тези съображения се фокусират върху естеството на въпросите, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление, които често са свързани с въпроси, оповестени във финансовия отчет и са предвидени да отразят областите от одита на финансовия отчет, които е възможно да са от особен интерес за потребителите. Фактът, че вземането под внимание на тези съображения представлява изискване, няма за цел да наведе на мисълта, че свързаните с тях въпроси винаги представляват ключови одиторски въпроси; по-скоро, въпросите, свързани с тези конкретни съображения ще представляват ключови одиторски въпроси само ако бъде определено, че те са с най-голяма значимост при одита в съответствие с параграф 10. Доколкото е възможно съображенията да са взаимосвързани (например, въпросите, отнасящи се до обстоятелствата, описани в параграфи 9(б)-(в), могат да бъдат идентифицирани и като съществени рискове), приложимостта на повече от едно съображение спрямо конкретен въпрос, комуникиран с лицата, натоварени с общо управление, може да повиши вероятността одиторът да идентифицира този въпрос като ключов одиторски въпрос.
- A18. В допълнение към въпросите, отнасящи се до конкретните съображения, които се изисква да бъдат взети под внимание съгласно параграф 9, може да има и други въпроси, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление, които са изисквали значително внимание от страна на одитора и които следователно могат да бъдат определени като ключови одиторски въпроси в съответствие с параграф 10. Възможно е тези въпроси да включват, например, въпроси, имащи отношение към извършения одит, които може да не се изисква да бъдат оповестявани във финансовия отчет. Така например, внедряването на нова ИТ система (или съществени промени в съществуваща ИТ система) по време на периода може да е област на значително внимание от страна на одитора, особено ако тази промяна е оказала съществен ефект върху цялостната одиторска стратегия, възприета от одитора, или е била свързана със съществен риск (например, промени в системата, засягащи признаването на приходи).

Области с по-висок оценен риск от съществени отклонения или съществени рискове, идентифицирани в съответствие с МОС 315 (преработен) (Вж: параграф 9(а))

- A19. МОС 260 (преработен) изисква одиторът да комуникира с лицата, натоварени с общо управление относно съществените рискове, идентифицирани от одитора.²³ Параграф A13 от МОС 260 (преработен) пояснява, че одиторът може също така да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, как планира да разгледа областите с по-високи оценени рискове от съществени отклонения.
- A20. МОС 315 (преработен) дефинира съществения риск като идентифициран и оценен риск от съществени отклонения, който по преценка на одитора изисква специално обмисляне при одита. Областите на съществени преценки от страна на ръководството и съществени необичайни сделки или операции често могат да бъдат идентифицирани като съществени рискове. Следователно съществените рискове са често области, които изискват значително внимание от страна на одитора.
- A21. Случаят обаче може да не е такъв при всички съществени рискове. Така например, МОС 240 предполага, че при признаването на приходи съществуват рискове от измама и изисква одиторът да третира тези оценени рискове от съществени отклонения, дължащи се на измама, като съществени

²³ МОС 260 (преработен), параграф 15

рискове.²⁴ Наред с това, МОС 240 посочва, че поради непредсказуемия начин, по който ръководството може да пренебрегне и заобиколи контролите, това представлява риск от съществени отклонения, дължащи се на измама, и поради това представлява съществен риск.²⁵ В зависимост от естеството си, тези рискове може да не изискват значително внимание от страна на одитора и следователно няма да бъдат взети под внимание, когато одиторът определя ключовите одиторски въпроси в съответствие с параграф 10.

- A22. МОС 315 (преработен) обяснява, че оценката на одитора за рисковете от съществени отклонения на ниво твърдение за вярност може да се промени в процеса на одита с получаването на допълнителни одиторски доказателства.²⁶ Преразглеждането на оценката за риска от страна на одитора и повторното оценяване на планираните одиторски процедури по отношение на конкретна област на финансовия отчет (т.е. съществена промяна в одиторския подход, например, ако оценката за риска от страна на одитора е базирана на очакването, че определени контроли функционират ефективно, а одиторът получава одиторски доказателства, че те не са функционирали ефективно в течение на целия одиторски период, особено в област с по-висок оценен риск от съществени отклонения) може да доведе до това дадена област да бъде определена като такава, която изисква значително внимание от страна на одитора.

Съществени одиторски преценки, отнасящи се до области от финансовия отчет, в които ръководството е направило съществени преценки, включително счетоводни приблизителни оценки, които са идентифицирани като отличаващи се с по-висока несигурност на приблизителното оценяване (Вж: параграф 9(б))

- A23. МОС 260 (преработен) изисква одиторът да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, вижданията си относно съществени качествени аспекти на счетоводните практики на предприятието, включително счетоводната политика, приблизителните счетоводни оценки и оповестяванията във финансовия отчет.²⁷ В много случаи това се отнася до критично важни счетоводни приблизителни оценки и свързаните с тях оповестявания, които вероятно са области на значително внимание от страна на одитора, а могат да бъдат идентифицирани също и като съществени рискове.
- A24. Потребителите на финансови отчети обаче подчертават своя интерес към счетоводните приблизителни оценки, идентифицирани като отличаващи се с висока степен на несигурност на приблизителното оценяване в съответствие с МОС 540,²⁸ които може да не са били определени като представляващи съществени рискове. Наред с останалото, тези приблизителни оценки зависят в голяма степен от преценката на ръководството и често са най-сложните области на финансовия отчет, като може да изискват участието както на експерт на ръководството, така и на експерт на одитора. Потребителите подчертават също, че счетоводните политики, които имат съществен ефект върху финансовия отчет (както и съществените промени в тези политики) са важни за тяхното разбиране относно финансовия отчет, особено при обстоятелства, когато практиките на предприятието не съответстват на практиките на други предприятия в съответния отрасъл.

²⁴ МОС 240, *Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети*, параграфи 26–27

²⁵ МОС 240, параграф 31

²⁶ МОС 315 (преработен), параграф 31

²⁷ МОС 260 (преработен), параграф 16(а)

²⁸ Вж. параграфи 10–11 от МОС 540, *Одит на приблизителни счетоводни оценки, включително приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност и свързани оповестявания*.

Ефект върху одита от значими събития или сделки, възникнали или осъществени през периода (Вж: параграф 9(в))

- A25. Събития или сделки, които имат съществен ефект върху финансовия отчет или одита може да са области на повишено внимание от страна на одитора и може да са идентифицирани като съществени рискове. Така например, одиторът може да е провел на различни етапи от одита подробни обсъждания с ръководството и лицата, натоварени с общо управление, относно ефекта върху финансовия отчет от съществени сделки или операции със свързани лица или съществени сделки или операции, които са извън обичайния ход на стопанска дейност на предприятието или които изглеждат необичайни по други причини.²⁹ Възможно е ръководството да е направило трудни или сложни преценки във връзка с признаването, оценяването, представянето или оповестяването на такива сделки и операции, което може да е имало съществен ефект върху цялостната одиторска стратегия.
- A26. Съществени икономически, счетоводни, регулаторни, отраслови или други събития, които оказват влияние върху предположенията или преценките на ръководството, могат да повлияят също и върху цялостния подход на одитора спрямо одита и да доведат до въпрос, изискващ значително внимание от страна на одитора.

Въпроси с най-голяма значимост (Вж: параграф 10)

- A27. Въпросите, които са изисквали значително внимание от страна на одитора, може да са довели също и до съществено взаимодействие с лицата, натоварени с общо управление. Естеството и обхватът на комуникациите по тези въпроси с лицата, натоварени с общо управление, често предоставят индикация относно това кои въпроси са с най-голяма значимост при одита. Така например, одиторът може да е провел по-задълбочени, чести или активни взаимодействия с лицата, натоварени с общо управление, във връзка с по-трудни или сложни въпроси, като например прилагането на значимите счетоводни политики, които са били обект на съществена преценка от страна на одитора или ръководството.
- A28. Концепцията за въпросите с най-голяма значимост се прилага в контекста на предприятието и на извършения одит. Така, определянето и комуникирането на ключови одиторски въпроси е предвидено да идентифицира въпроси, специфични за одита, и да включва извършването на преценка относно тяхната важност в сравнение с други въпроси при одита.
- A29. Други съображения, които е възможно да имат отношение към определянето на относителната значимост на даден въпрос, комуникиран с лицата, натоварени с общо управление, и дали този въпрос представлява ключов одиторски въпрос, включват:
- важността на въпроса за разбирането на потребителите, за които е предназначен финансовия отчет, на финансовия отчет като цяло, в частност, неговата същественост за финансовия отчет;
 - естеството на съответната счетоводна политика по отношение на въпроса или сложността и субективността, свързани с избора от страна на ръководството на подходяща политика в сравнение с други предприятия в рамките на същия отрасъл;
 - естеството и нивото на същественост, в количествено или качествено отношение, на свързаните с въпроса коригирани и натрупани некоригирани отклонения, дължащи се на измама или грешка, ако има такива;

²⁹ Вж. параграфи 16(а), 16(в) и А22 и Приложение 2 от МОС 260 (преработен).

- естеството и обхвата на одиторското усилие, необходимо за разглеждане на въпроса, включително:
 - степента на специализираните умения и познания, необходими за прилагане на одиторските процедури за разглеждане на въпроса или оценяване на резултатите от тези процедури, ако има такива;
 - естеството на консултациите по този въпрос, проведени извън екипа по ангажимента;
- естеството и тежестта на трудностите при прилагане на одиторските процедури, оценяване на резултатите от тези процедури и получаването на уместни и надеждни доказателства, върху които да се базира одиторското мнение, в частност, когато преценките на одитора стават по-субективни;
- сериозността на идентифицирани във връзка с този въпрос недостатъци на контрола;
- дали въпросът засяга няколко отделни, но свързани помежду си, одиторски съображения. Така например, възможно е дългосрочните договори да изискват значително внимание от страна на одитора по отношение признаването на приходи, съдебни производства и други условности, както и да имат ефект върху други счетоводни приблизителни оценки.

A30. Определянето кои и колко от тези въпроси, които са изисквали значително внимание от страна на одитора, са били с най-голяма значимост при одита на финансовия отчет за текущия период, е въпрос на професионална преценка. Влияние върху броя на ключовите одиторски въпроси, които да бъдат включени в одиторския доклад, може да окажат големината и сложността на предприятието, естеството на неговия бизнес и средата, в която то функционира, както и фактите и обстоятелствата на ангажимента за одит. Като цяло, колкото по-голям е броят на въпросите, които са определени първоначално като ключови одиторски въпроси, толкова в по-голяма степен може да е необходимо одиторът да преосмисля дали всеки един от тези въпроси отговаря на дефиницията за ключов одиторски въпрос. Възможно е прекалено дългите списъци с ключови одиторски въпроси да влязат в противоречие с идеята тези въпроси да са въпросите с най-голяма значимост при одита.

Комуникиране на ключовите одиторски въпроси

Самостоятелен раздел „Ключови одиторски въпроси” в одиторския доклад (Вж: параграф 11)

- A31. Поместването на самостоятелния раздел „Ключови одиторски въпроси” в близост до одиторското мнение може да отреди важно място на тази информация и да потвърди възприемането от потребителите, за които е предназначен финансовия отчет на информацията, специфична за конкретния ангажимент, като стойността.
- A32. Редът на представяне на отделните въпроси в рамките на раздела „Ключови одиторски въпроси” е въпрос на професионална преценка. Така например, тази информация може да бъде структурирана по реда на относителната важност, на базата на преценката на одитора, или може да съответства на начина, по който въпросите са оповестени във финансовия отчет. Изискването в параграф 11 за включване на подзаглавия има за цел да диференцира въпросите допълнително.
- A33. Когато е представена сравнителна финансова информация, встъпителния език в раздела „Ключови одиторски въпроси” е съобразен така, че да привличат вниманието към факта, че описаните ключови одиторски въпроси се отнасят единствено до одита на финансовия отчет за текущия период, като е възможно да посочва конкретния период, обхванат от този финансов отчет (например, „за годината, завършваща на 31 декември 20X1 г.”).

Описание на отделни ключови одиторски въпроси (Вж: параграф 13)

- A34. Адекватността на описанието на даден ключов одиторски въпрос е въпрос на професионална преценка. Описанието на ключов одиторски въпрос има за цел да предостави кратко и балансирано обяснение, което да даде възможност на потребителите, за които е предназначен финансовия отчет да разберат причините, поради които този въпрос е въпрос с най-голяма значимост при одита и как той е бил разгледан при одита. Ограничаване използването на одиторски термини със силно изразен технически характер също спомага за предоставяне на възможност на потребителите, за които е предназначен финансовия отчет, които не разполагат с разумни познания за одита, да разберат основанието за акцента, който одиторът поставя върху конкретни въпроси по време на одита. Естеството и обхватът на предоставяната от одитора информация са замислени така, че информацията да е балансирана в контекста на отговорностите на съответните страни (т.е. одиторът да предоставя полезна информация в сбит и разбираем вид, като същевременно не се превръща неправомерно в страна, предоставяща първоначална информация относно предприятието.
- A35. Първоначална информация е всяка информация относно предприятието, която не е огласена публично по друг начин от предприятието (например, не е била включена във финансовия отчет или в друга информация, достъпна към датата на одиторския доклад, или разгледана в други устни или писмени комуникации от страна на ръководството или лицата, натоварени с общо управление, като например, предварително огласяване на финансова информация или брифинг за инвеститорите). Отговорност за тази информация носи ръководството на предприятието и лицата, натоварени с общо управление.
- A36. Целесъобразно е одиторът да се стреми да избягва описването на ключов одиторски въпрос, предоставяйки неправомерно първоначална информация относно предприятието. Описанието на ключов одиторски въпрос обикновено не представлява само по себе си първоначална информация относно предприятието, тъй като описва въпроса в контекста на одита. Одиторът обаче може да счете за необходимо да включи допълнителна информация, за да обясни защо въпросът е счетен за въпрос с най-голяма значимост при одита и поради това определен като ключов одиторски въпрос и как този въпрос е бил разгледан при одита, при условие че закон или нормативна уредба не възпрепятства оповестяването на тази информация. Когато одиторът реши, че тази информация е необходима, одиторът може да насърчи ръководството или лицата, натоварени с общо управление, да оповестят допълнителна информация, вместо одиторът да предоставя първоначална информация в одиторския доклад.
- A37. Ръководството или лицата, натоварени с общо управление, могат да решат да включат нови или разширени оповестявания във връзка с ключов одиторски въпрос във финансовия отчет или на друго място в годишния доклад, в светлината на факта, че този въпрос ще бъде комуникиран в одиторския доклад. Тези нови или разширени оповестявания могат да бъдат включени, например, за да предоставят по-ясна информация относно чувствителността на ключови предположения, използвани в счетоводните приблизителни оценки, или основанието на предприятието за определена счетоводна практика или политика при наличието на приемливи алтернативи съгласно приложимата обща рамка за финансово отчитане.
- A38. МОС 720 (преработен) дефинира термина годишен доклад и пояснява, че документи като доклад на ръководството, коментар на ръководството, или оперативен и финансов преглед или други сходни доклади от лицата, натоварени с общо управление (например, доклад на директорите), изявление на председателя, изявление за корпоративно управление; или доклади за вътрешния контрол и оценката

на риска може да съставляват част от годишния доклад.³⁰ МОС 720 (преработен) адресира отговорностите, отнасящи се до другата информация, включена в годишния доклад. Макар одиторското мнение относно финансовия отчет да не обхваща другата информация, одиторът може да вземе под внимание тази информация, както и други публично достъпни комуникации от предприятието или други заслужаващи доверие източници, при формулиране описанието на ключов одиторски въпрос.

- A39. Одиторската документация, изготвена по време на одита, също може да е от полза на одитора при формулиране описанието на ключов одиторски въпрос. Така например, писмените комуникации или документираните от одитора устни комуникации с лицата, натоварени с общо управление, както и друга одиторска документация, предоставят полезна база за комуникацията от страна на одитора в одиторския доклад. Това е така, защото одиторската документация в съответствие с МОС 230 има за цел да разгледа съществените въпроси, възникващи по време на одита, достигнатите във връзка с тях заключения, както и съществените професионални преценки, направени при достигане до тези заключения, и служи като писмена следа за естеството, времето на изпълнение и обхвата на изпълнените одиторски процедури, резултатите от тези процедури, както и получените одиторски доказателства. Тази документация може да помогне на одитора при разработване на описание на ключови одиторски въпроси, което да обясни значимостта на въпроса, както и при прилагане на изискването съгласно параграф 18.

Препратка към мястото във финансовия отчет, където е оповестен въпросът (Вж: параграф 13)

- A40. Параграф 13(а)-(б) изисква описанието на всеки ключов одиторски въпрос да разгледа причините, поради които одиторът счита въпроса като такъв с най-голяма значимост при одита и начина, по който този въпрос е бил разгледан при одита. Съответно, описанието на ключовите одиторски въпроси не е просто повторение на това, което е оповестено във финансовия отчет. Препратката обаче към свързаните с въпроса оповестявания дава възможност на потребителите, за които е предназначен финансовия отчет, да разберат допълнително как ръководството е разгледало въпроса при изготвянето на финансовия отчет.
- A41. В допълнение към препратката към свързаното с въпроса оповестяване или оповестявания, одиторът може да привлече вниманието към ключови аспекти на тези оповестявания. Обемът на оповестяванията от страна на ръководството относно конкретни аспекти или фактори във връзка с начина, по който даден въпрос оказва влияние върху финансовия отчет за текущия период, може да помогне на одитора при заостряне на вниманието върху конкретни аспекти на начина, по който този въпрос е разгледан при одита, така че потребителите, за които е предназначен финансовия отчет, да могат да разберат защо този въпрос представлява ключов одиторски въпрос. Така например:
- Когато предприятието включва аргументирано и пълно оповестяване относно счетоводните приблизителни оценки, одиторът може да привлече вниманието към оповестяването на ключовите предположения, оповестяването на диапазона от възможни резултати, както и други качествени и количествени оповестявания, свързани с ключовите източници на несигурност на приблизителното оценяване или критично важни счетоводни приблизителни оценки, като част от адресиране на причините, поради които въпросът е такъв с най-голяма значимост при одита и начина, по който този въпрос е бил разгледан при одита.

³⁰ МОС 720 (преработен), *Отговорности на одитора относно друга информация*, параграфи 12(а) и А1-А3.

- Когато одиторът достигне до заключение в съответствие с МОС 570 (преработен), че не е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, одиторът може, независимо от това, да определи, че един или повече въпроси, свързани с това заключение, произтичащо от усилията по време на работата на одитора съгласно МОС 570 (преработен), представляват ключови одиторски въпроси. При такива обстоятелства, описанието от страна на одитора на тези ключови одиторски въпроси в одиторския доклад би могло да включва аспекти на идентифицираните събития или условия, оповестени във финансовия отчет, например, съществени оперативни загуби, налични кредитни споразумения и възможности за рефинансиране на задължения, или неизпълнение на условията на договори за кредит, както и свързаните с това смекчаващи фактори.³¹

Защо одиторът е счел въпроса за такъв с най-голяма значимост при одита (Вж: параграф 13(a))

- A42. Описанието на ключов одиторски въпрос в одиторския доклад има за цел да предостави задълбочена информация относно това защо този въпрос е определен като ключов одиторски въпрос. Съответно, изискванията в параграфи 9–10 и материалът за приложение в параграфи A12–A29, отнасящи се до определянето на ключовите одиторски въпроси, може да помогнат на одитора при обмисляне на начина, по който тези въпроси да бъдат комуникирани в одиторския доклад. Така например, обясняването на факторите, които са накарали одитора да достигне до заключение, че определен въпрос е изисквал значително внимание от страна на одитора и е бил с най-голяма значимост при одита, вероятно ще представлява интерес за потребителите, за които е предназначен финансовия отчет.
- A43. Уместността на информацията за потребителите, за които е предназначен финансовия отчет, представлява съображение, което одиторът да вземе под внимание при определяне какво да включи в описанието на ключовия одиторски въпрос. Това може да включва въпроса дали описанието би дало възможност за по-добро разбиране на одита и одиторските преценки.
- A44. Прякото обвързването на даден въпрос със специфичните обстоятелства, отнасящи се до предприятието, може също да спомогне за свеждането до минимум на потенциалната възможност тези описания да станат с течение на времето прекалено стандартизирани и не толкова полезни. Така например, някои въпроси може да бъдат определени като ключови одиторски въпроси в конкретен отрасъл при редица предприятия поради обстоятелствата, свързани с този отрасъл или обусловената сложност при финансовото отчитане. Когато описва защо е счел даден въпрос като такъв с най-голяма значимост, може да е целесъобразно одиторът да открие аспекти, специфични за предприятието (например, обстоятелства, които са оказали влияние върху лежащите в основата преценки, направени във финансовия отчет за текущия период), за да направи описанието по-уместно за потребителите, за които е предназначен финансовия отчет. Това може да е важно и при описването на ключов одиторски въпрос, който повторно възниква в различни периоди.
- A45. Описанието може да прави също така и препратка към основните съображения, които са накарали одитора, при конкретните обстоятелства на одита, да определи, че даден въпрос е с най-голяма значимост, например:

³¹ Вж. параграф A3 от МОС 570 (преработен).

- икономически условия, които са оказали влияние върху способността на одитора да получи одиторски доказателства, например неликвидни пазари за определени финансови инструменти;
- нови или нововъзникващи счетоводни политики, например специфични за предприятието или специфични за отрасъла въпроси, по които екипът за ангажимента е провел консултации в рамките на фирмата;
- промени в стратегията или бизнес модела на предприятието, които са имали съществен ефект върху финансовия отчет.

Как въпросът е бил разгледан при одита (Вж: параграф 13(б))

A46. Необходимите подробности, които да бъдат предоставени в одиторския доклад, за да се опише как даден ключов одиторски въпрос е бил разгледан при одита, е въпрос на професионална преценка. В съответствие с параграф 13(б), одиторът може да опише:

- аспекти на одиторския отговор или подход, които в най-голяма степен имат отношение към въпроса, или са специфични за оценения риск от съществени отклонения;
- кратък преглед на изпълнените процедури;
- посочване на резултата от одиторските процедури; или
- ключови констатации по отношение на този въпрос,

или някаква комбинация от тези елементи.

Възможно е закон или нормативна уредба или национални одиторски стандарти да предписват конкретна форма или съдържание на описанието на ключов одиторски въпрос или да посочват конкретно включването на един или повече от тези елементи.

A47. За да могат потребителите, за които е предназначен финансовия отчет, да разберат значимостта на ключов одиторски въпрос в контекста на одита на финансовия отчет като цяло, както и взаимовръзката между ключовите одиторски въпроси и други елементи на одиторския доклад, включително одиторското мнение, може да е необходимо да се внимава, така че изразите, използвани в описанието на ключовия одиторски въпрос:

- да не навеждат на мисълта, че въпросът не е бил подходящо разрешен от одитора при формиране на мнение относно финансовия отчет;
- пряко да обвързват въпроса със специфичните обстоятелства, отнасящи се до предприятието, като същевременно избягват еднотипни или стандартни изрази;
- да вземат под внимание как въпросът е разгледан в свързаното с него оповестяване или оповестявания във финансовия отчет, ако има такива;
- да не съдържат или подсказват самостоятелни мнения относно отделни елементи от финансовия отчет.

A48. Описанието на аспекти от одиторския отговор или подход спрямо даден въпрос, особено когато одиторският подход е изисквал значително адаптиране към фактите и обстоятелствата, отнасящи се до предприятието, може да помогне на потребителите, за които е предназначен финансовия отчет, да разберат необичайните обстоятелства и съществената одиторска преценка, необходима, за да бъде разгледан рискът от съществени отклонения. Наред с това, одиторският подход в конкретен период може да е повлиян от специфични за съответното предприятие обстоятелства, икономически условия

или процеси в отрасъла. Може да е целесъобразно също така одиторът да направи препратка към естеството и обхвата на комуникациите с лицата, натоварени с общо управление, във връзка с този въпрос.

- A49. Така например, при описание на одиторския подход спрямо счетоводна приблизителна оценка, която е идентифицирана като отличаваща се с висока степен на несигурност на приблизителното оценяване, например оценяване на сложни финансови инструменти, одиторът може да привлече внимание към факта, че е наел или ангажирал експерт на одитора. Такова позоваване на използването на експерт на одитора не намалява отговорността на одитора по отношение мнението относно финансовия отчет и поради това не е в противоречие с параграфи 14–15 от МОС 620.³²
- A50. Възможно е да са налице определени предизвикателства при описанието на одиторските процедури, особено в сложни, изискващи преценка, области на одита. По-специално, може да е трудно изпълнените процедури да бъдат обобщени по един сбит начин, който да комуникира адекватно естеството и обхвата на процедурите на одитора в отговор на оценения риск от съществени отклонения и използваните съществени одиторски преценки. Независимо от това, одиторът може да счете за необходимо да опише определени изпълнени процедури, за да комуникира начина, по който въпросът е бил разгледан при одита. В типичния случай това описание може да бъде в обобщен вид, а не да включва подробно описание на процедурите.
- A51. Съгласно отбелязаното в параграф A46, одиторът може да посочи в описанието на ключовия одиторски въпрос в одиторския доклад и резултата от одиторския отговор. В случай че това бъде направено обаче, необходимо е да се прояви внимание, за да се избегне възможността одиторът да остави впечатление, че описанието предава самостоятелно мнение относно отделен ключов одиторски въпрос или че по някакъв начин може да постави под съмнение одиторското мнение относно финансовия отчет като цяло.

Обстоятелства, при които въпрос, определен като ключов одиторски въпрос, не се комуникира в одиторския доклад (Вж: параграф 14)

- A52. Възможно е закон или нормативна уредба да възпрепятства публичното оповестяване от страна на ръководството или на одитора на информация относно конкретен въпрос, определен за ключов одиторски въпрос. Така например, закон или нормативна уредба може изрично да забранява всякаква публична комуникация, която би могла да навреди на разследване от страна на компетентен орган във връзка с действително или подозирано незаконно действие (например, въпроси, които са свързани, или видимо изглеждат свързани, с пране на пари).
- A53. Както е посочено в параграф 14(б), изключително рядко въпрос, определен като ключов одиторски въпрос, няма да бъде комуникиран в одиторския доклад. Причината за това е, че се предполага, че е налице полза от гледна точка на обществения интерес от осигуряването на по-голяма прозрачност относно одита по отношение на потребителите, за които е предназначен финансовия отчет. Съответно, преценката да не се комуникира ключов одиторски въпрос е целесъобразна единствено в случаите, когато неблагоприятните последствия за предприятието или обществеността в резултат на тази комуникация се разглеждат като толкова съществени, че би могло разумно да се очаква те да надвишат ползите от гледна точка на обществения интерес от комуникирането във връзка с този въпрос.

³² МОС 620, *Ползване работата на експерт на одитора*

A54. Решението да не се комуникира ключов одиторски въпрос взема под внимание фактите и обстоятелствата, свързани с този въпрос. Комуникацията с ръководството и лицата, натоварени с общо управление, помага на одитора да разбере вижданията на ръководството относно значимостта на неблагоприятните последици, които биха могли да произтекат в резултат на комуникирането във връзка с даден въпрос. По-конкретно, комуникацията с ръководството и лицата, натоварени с общо управление, съдейства за осигуряване информация за преценката на одитора, когато определя дали да комуникира въпроса, като:

- помага на одитора да разбере защо въпросът не е бил публично оповестен от предприятието (например, ако закон, нормативна уредба или определени общи рамки за финансово отчитане разрешават отложено оповестяване или неоповестяване на въпроса), както и вижданията на ръководството относно неблагоприятните последици, ако има такива, от оповестяването. Ръководството може да привлече вниманието към определени аспекти в закон или нормативна уредба или други авторитетни източници, които може да са уместни при разглеждането на неблагоприятните последици (например, възможно е тези аспекти да включват нанасянето на вреда по отношение на търговските преговори или конкурентоспособността на предприятието). Вижданията на ръководството за неблагоприятните последици обаче, сами по себе си не намаляват необходимостта одиторът да реши дали би могло разумно да се очаква неблагоприятните последици да надвишат ползите от гледна точка на обществения интерес от комуникацията в съответствие с параграф 14(б);
- привлича вниманието към това дали е имало комуникации по въпроса с компетентни регулаторни органи, органи по правоприлагането или надзорни органи, в частност дали такива обсъждания изглежда да подкрепят твърдението на ръководството за причините, поради които публичното оповестяване във връзка с този въпрос не е целесъобразно;
- дава възможност на одитора, когато това е целесъобразно, да насърчи ръководството и лицата, натоварени с общо управление, да направят публични оповестявания на уместна информация за въпроса. В частност, това може да е възможно, ако опасенията на ръководството и лицата, натоварени с общо управление във връзка с комуникирането са ограничени до конкретни аспекти, отнасящи се до въпроса, така че е възможно определена информация относно този въпрос да е по-малко чувствителна и да може да бъде комуникирана.

Одиторът може да счете за необходимо също така да получи писмени изявления от ръководството относно това защо публичното оповестяване на информация във връзка с въпроса не е целесъобразно, включително виждането на ръководството относно значимостта на неблагоприятните последици, които биха могли да произтекат от тази комуникация.

A55. Може да е необходимо също така, одиторът да разгледа последициите от комуникирането във връзка с въпрос, определен като ключов одиторски въпрос, в светлината на приложимите етични изисквания. В допълнение, закон или нормативна уредба може да изисква одиторът да комуникира с компетентните регулаторни органи, органи по правоприлагането или надзорни органи във връзка с този въпрос, независимо дали въпросът е комуникиран в одиторския доклад. Тази комуникация може да е полезна също така и за осигуряване на информация за преценката на одитора относно неблагоприятните последици, които биха могли да произтекат от комуникирането по въпроса.

A56. Въпросите, които одиторът взема под внимание, във връзка с решение да не комуникира даден въпрос, са сложни и изискват съществена одиторска преценка. Във връзка с това одиторът може да счете за целесъобразно да получи юридически съвет.

Форма и съдържание на раздела „Ключови одиторски въпроси” при други обстоятелства (Вж: параграф 16)

A57. Изискването в параграф 16 се прилага при три обстоятелства:

- (а) одиторът решава в съответствие с параграф 10, че няма ключови одиторски въпроси (вж. параграф А59);
- (б) одиторът решава в съответствие с параграф 14, че даден ключов одиторски въпрос няма да бъде комуникиран в одиторския доклад, а други въпроси не са били определени като ключови одиторски въпроси;
- (в) единствените въпроси, определени като ключови одиторски въпроси, са тези, които са комуникирани в съответствие с параграф 15.

A58. По-долу е илюстрирано представянето в одиторския доклад, в случай че одиторът е решил, че няма ключови одиторски въпроси, които да бъдат комуникирани:

Ключови одиторски въпроси

[С изключение на въпроса, описан в раздела *Основание за изразяване на квалифицирано (отрицателно) мнение* или раздела *Съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие,*] Ние решихме, че няма [други] ключови одиторски въпроси, които да бъдат комуникирани в нашия доклад.

A59. Определянето на ключовите одиторски въпроси включва използването на преценка относно относителната важност на въпросите, които са изисквали значително внимание от страна на одитора. Следователно, рядко ще се среща случай, при който одиторът на пълен комплект на финансов отчет с общо предназначение на регистрирано за търгуване на борсата предприятие да не определи поне един ключов одиторски въпрос сред въпросите, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление, който да бъде комуникиран в одиторския доклад. При определени ограничени обстоятелства обаче (например, по отношение на регистрирано за търгуване на борсата предприятие, което има много ограничена дейност), одиторът може да определи, че няма ключови одиторски въпроси в съответствие с параграф 10, тъй като не е имало въпроси, които да са изисквали значително внимание от страна на одитора.

Комуникация с лицата, натоварени с общо управление (Вж: параграф 17)

A60. МОС 260 (преработен) изисква одиторът своевременно да комуникира с лицата, натоварени с общо управление.³³ Подходящият момент за комуникиране относно ключови одиторски въпроси ще бъде различен в зависимост от обстоятелствата, свързани с ангажимента. Одиторът обаче може да комуникира предварителни виждания относно ключови одиторски въпроси, когато обсъжда планирания обхват и време за изпълнение на одита, като може допълнително да обсъди тези въпроси, когато комуникира във връзка с констатациите от одита. Тези действия могат да спомогнат за смекчаване на практическите предизвикателства, свързани с опита за надежден двустранен диалог относно ключовите одиторски въпроси към момента, когато финансовият отчет се финализира за издаване.

A61. Комуникацията с лицата, натоварени с общо управление, им предоставя възможност да бъдат информирани относно ключовите одиторски въпроси, които одиторът възнамерява да комуникира в

³³ МОС 260 (преработен), параграф 21

одиторския доклад, и им осигурява възможност да получат при необходимост допълнителни пояснения. Одиторът може да счете за целесъобразно да предостави на лицата, натоварени с общо управление, проект на одиторския доклад с цел да улесни тази дискусия. Комуникацията с лицата, натоварени с общо управление, отчита тяхната важна роля за осъществяването на надзор над процеса на финансово отчитане и предоставя на лицата, натоварени с общо управление, възможност да разберат основанието за решенията на одитора във връзка с ключовите одиторски въпроси и начина, по които те ще бъдат описани в одиторския доклад. Тази комуникация позволява също така на лицата, натоварени с общо управление, да преценят дали нови или разширени оповестявания може да са целесъобразни в светлината на факта, че тези въпроси ще бъдат комуникирани в одиторския доклад.

- А62. Комуникацията с лицата, натоварени с общо управление, изисквана от параграф 17(а), разглежда също така и изключително редките обстоятелства, при които въпрос, определен като ключов одиторски въпрос, не се комуникира в одиторския доклад (вж. параграфи 14 и А54).
- А63. Изискването в параграф 17(б) да се комуникира с лицата, натоварени с общо управление, когато одиторът е решил, че няма ключови одиторски въпроси, които да бъдат комуникирани в одиторския доклад, може да предостави на одитора възможност да проведе допълнителни обсъждания с други лица, които са запознати с одита и съществените въпроси, които може да са възникнали (включително лицето, извършващо преглед за контрол върху качеството на ангажмента, когато е назначено такова лице). Тези обсъждания могат да накарат одитора да оцени повторно решението си, че няма ключови одиторски въпроси.

Документация (Вж: параграф 18)

- А64. Параграф 8 от МОС 230 изисква одиторът да изготви одиторска документация, която да е достатъчна, за да даде възможност на одитор с опит, който няма предишна връзка с одита, да разбере, наред с останалото, съществените професионални преценки. В контекста на ключовите одиторски въпроси, тези професионални преценки включват определянето, сред въпросите, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление, на въпросите, които са изисквали значително внимание от страна на одитора, както и това дали всеки един от тези въпроси представлява ключов одиторски въпрос. Вероятно одиторските преценки в това отношение ще бъдат подкрепени от документацията на одиторските комуникации с лицата, натоварени с общо управление, и одиторската документация, свързана с всеки отделен въпрос (вж. параграф А39), както и определена друга одиторска документация на съществените въпроси, възникващи по време на одита (например, меморандум за приключване). Настоящият МОС обаче не изисква одиторът да документира причините, поради които други въпроси, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление, не са били въпроси, които са изисквали значително внимание от страна на одитора.

Международните одиторски стандарти™, Международните стандарти за ангажменти за изразяване на сигурност™, Международните стандарти за ангажменти за преглед™, Международните стандарти за свързани по съдържание услуги™, Международните стандарти за контрол върху качеството™, Указанията за международна одиторска практика™, Проектите за обсъждане, Документите за провеждане на консултации и други издания на СМОССИС® са публикувани и са обект на авторско право на Международната федерация на счетоводителите (МФС/IFAC®).

СМОССИС и МФС не носят отговорност за загуби, претърпени от лице, което действа или се въздържа от предприемането на действия, разчитайки на материалите в настоящото издание, независимо дали тези загуби са причинени от небрежност или по друг начин.

Логото на СМОССИС „Съвет за международни одиторски стандарти и стандарти за изразяване на сигурност®”, „СМОССИС”, Международен одиторски стандарт™, „МОС™”, Международен стандарт за ангажменти за изразяване на сигурност, „МСАИС™”, Международен стандарт за ангажменти за преглед “МСАП™”, Международен стандарт за свързани по съдържание услуги, „МСССУ™”, Международен стандарт за контрол върху качеството, „МСКК™”, Указание за международна одиторска практика, „УМОП™”, логото на МФС, „Международна федерация на счетоводителите®” и „МФС” са запазени марки и марки за услуги на МФС.

Авторски права © януари 2015 г. на Международната федерация на счетоводителите (МФС). Всички права запазени. Необходимо е писмено разрешение от МФС за възпроизвеждане, съхранение, препредаване или сходна употреба на настоящия документ, освен в случаите, когато това е разрешено по закон. За контакт permissions@ifac.org.

ISBN: 978-1-60815-204-9