

МЕЖДУНАРОДЕН ОДИТОРСКИ СТАНДАРТ 260 (ПРЕРАБОТЕН) КОМУНИКАЦИЯ НА ОДИТОРСКИ ВЪПРОСИ С ЛИЦАТА, НАТОВАРЕНИ С ОБЩО УПРАВЛЕНИЕ

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

СЪДЪРЖАНИЕ

| | Параграф |
|---|----------|
| Въведение | |
| Обхват на настоящия МОС | 1–3 |
| Роля на комуникацията | 4–7 |
| Дата на влизане в сила | 8 |
| Цели | 9 |
| Дефиниции | 10 |
| Изисквания | |
| Лица, натоварени с общо управление | 11–13 |
| Въпроси, които да бъдат комуникирани | 14–17 |
| Процесът на комуникация | 18–22 |
| Документация | 23 |
| Материали за приложение и други пояснителни материали | |
| Лица, натоварени с общо управление..... | A1–A8 |
| Въпроси, които да бъдат комуникирани | A9–A36 |
| Процесът на комуникация | A37–A53 |
| Документация | A54 |
| Приложение 1: Специфични изисквания в МСКК 1 и други МОС, които се отнасят до комуникациите с лицата, натоварени с общо управление | |
| Приложение 2: Качествени аспекти на счетоводните практики | |

Международен одиторски стандарт (МОС) 260 (преработен), *Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление*, 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 с лицата, натоварени с общо управление, при извършване на одит на финансовите отчети. Въпреки, че настоящият МОС се прилага независимо от управленската структура или размера на предприятието, конкретни съображения са в сила, когато всички лица, натоварени с общо управление, участват в ръководството на предприятието, както и в случая на регистрирани за търгуване на борсата предприятия. Настоящият МОС не установява изисквания относно комуникацията на одитора с ръководството на предприятието или с неговите собственици, освен ако те не са натоварени и с изпълнението на функции по общо управление.
2. Настоящият МОС е изготвен в контекста на одита на финансови отчети, но може да се прилага, след като бъде адаптиран както е необходимо спрямо конкретните обстоятелства, към одити и на друга историческа финансова информация, когато лицата, натоварени с общо управление, носят отговорност за надзора върху изготвянето на тази друга историческа финансова информация.
3. Признавайки важноста на ефективната двустранна комуникация по време на одита на финансовия отчет, настоящият МОС предоставя комплексна обща рамка за комуникация на одитора с лицата, натоварени с общо управление, и идентифицира някои специфични въпроси, които да бъдат комуникирани с тях. Допълнителни въпроси, които трябва да бъдат обект на комуникация и които допълват изискванията на настоящия МОС, са посочени в други МОС (вж. Приложение 1). В допълнение, МОС 265¹ установява специфични изисквания по отношение на комуникацията с лицата, натоварени с общо управление, на съществени недостатъци във вътрешния контрол, които одиторът е идентифицирал по време на одита. Може да се изисква комуникирането и на допълнителни въпроси, които не се изискват от настоящия или от други МОС, но които са обект на изискванията на закон или нормативна разпоредба, на договор с предприятието или съгласно допълнителни изисквания, приложими по отношение на конкретния ангажимент, например, стандартите на национален професионален счетоводен орган или организация. Нищо в настоящия МОС не възпрепятства одитора да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, и всякакви други въпроси. (Вж. параграфи А33–А36)

Роля на комуникацията

4. Настоящият МОС се фокусира основно върху комуникациите от одитора към лицата, натоварени с общо управление. Независимо от това, ефективната двустранна комуникация е важна за оказване на съдействие на:
 - (а) одитора и лицата, натоварени с общо управление, при получаването на разбиране по въпроси, свързани с одита, в съответния контекст и при изграждането на конструктивни работни взаимоотношения. Тези взаимоотношения се изграждат при запазване на независимостта и обективността на одитора;
 - (б) одитора, при получаването от лицата, натоварени с общо управление, на информация, която е уместна за одита; Например, лицата, натоварени с общо управление, могат да подпомогнат одитора при получаването на разбиране за предприятието и неговата среда, при

¹ МОС 265, *Комуникация на недостатъци във вътрешния контрол с лицата, натоварени с общо управление и с ръководството*

идентифицирането на подходящите източници на одиторски доказателства и при предоставянето на информация за конкретни сделки и операции или събития; и

- (в) лицата, натоварени с общо управление, при изпълнението на тяхната отговорност да осъществяват надзор върху процеса на финансово отчитане, като по този начин намаляват рисковете от съществени отклонения във финансовия отчет.
5. Въпреки че одиторът носи отговорност за комуникиране на въпросите, изисквани от настоящия МОС, ръководството също носи отговорност за комуникирането на въпроси, свързани с общото управление с лицата, натоварени с общо управление. Комуникацията от одитора не освобождава ръководството от тази отговорност. По аналогичен начин, комуникацията от ръководството с лицата, натоварени с общо управление, на въпроси, които се изисква да бъдат комуникирани от одитора, не освобождава одитора от отговорността също да комуникира тези въпроси. Комуникацията на тези въпроси от страна на ръководството обаче може да се отрази върху формата или времето на провеждане на комуникацията на одитора с лицата, натоварени с общо управление.
6. Ясното комуникиране на конкретните въпроси, които се изисква да бъдат комуникирани от МОС, е неразделна част от всеки одит. МОС обаче не изискват от одитора да изпълнява процедури, чиято конкретна цел е идентифицирането на някакви други въпроси, които да бъдат комуникирани с лицата, натоварени с общо управление.
7. Възможно е закон или нормативна разпоредба да ограничава комуникацията на одитора на определени въпроси с лицата, натоварени с общо управление. Така например, закон или нормативни разпоредби могат изрично да забраняват комуникация или друго действие, което би могло да попречи на разследване от компетентен орган на действително или подозирано незаконно действие. В някои ситуации, потенциалните конфликти между задълженията на одитора за запазване на конфиденциалност и задълженията да комуникира може да са сложни. В тези случаи одиторът може да обмисли получаването на правна консултация.

Дата на влизане в сила

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

Цели

9. Целите на одитора са:
- (а) да комуникира ясно с лицата, натоварени с общо управление, отговорностите на одитора във връзка с одита на финансовия отчет, както и планирания обхват и време на изпълнение на одита;
 - (б) да получи от лицата, натоварени с общо управление, информация, имаща отношение към одита;
 - (в) своевременно да предостави на лицата, натоварени с общо управление, резултатите от наблюденията, направени в хода на одита, които са съществени и имат отношение към тяхната отговорност за осъществяване на надзор върху процеса на финансово отчитане; и
 - (г) да насърчава ефективната двустранна комуникация между одитора и лицата, натоварени с общо управление.

Дефиниции

10. За целите на МОС, следните термини имат значението, което им е дадено по-долу:

- (a) Лица, натоварени с общо управление – Лицето(ата) или организацията(ите) (например, корпоративен попечител) с отговорност за упражняването на надзор върху стратегическата насока на развитие на предприятието и със задължения, свързани с отчетността на предприятието. Това включва надзор върху процеса на финансово отчитане. При някои предприятия в някои юрисдикции, лицата, натоварени с общо управление, могат да включват ръководния персонал, например, изпълнителните членове на органа за общо управление на предприятие от частния или публичния сектор или собственика-управител. За коментар относно разнообразието на управленски структури, вж. параграфи А1–А8.

- (б) Ръководство – Лицето(ата) с изпълнителна отговорност за осъществяването на дейността на предприятието. При някои предприятия в някои юрисдикции, ръководството включва част или всички лица, натоварени с общо управление, например, изпълнителните членове на органа за общо управление или собственика-управител.

Изисквания

Лица, натоварени с общо управление

11. Одиторът следва да определи подходящото(ите) лице(а) в рамките на управленската структура на предприятието, с което(които) да комуникира. (Вж. параграфи А1–А4)

Комуникация с подгрупа от лица, натоварени с общо управление

12. Ако одиторът комуникира с подгрупа от лица, натоварени с общо управление, например, с одитния комитет или с отделно лице, одиторът следва да определи дали трябва да комуникира и с органа за общо управление. (Вж. параграфи А5–А7)

Когато всички лица, натоварени с общо управление, участват в ръководството на предприятието

13. В някои случаи, всички лица, натоварени с общо управление, участват в ръководството на предприятието, например, малък бизнес, където един единствен собственик управлява оперативно предприятието и никое друго лице не изпълнява функции по общо управление. В тези случаи, ако въпросите, изисквани от настоящия МОС, бъдат комуникирани с лице(а) с отговорности, свързани с изпълнителното ръководство, и това(тези) лице(а) има(т) и отговорности, свързани с общото управление, не е необходимо въпросите да бъдат обсъждани отново със същото(ите) това(тези) лице(а) в неговата(тяхната) роля на лице(а), натоварено(и) с общо управление. Тези въпроси са разгледани в параграф 16(в). Независимо от това, одиторът следва да се увери, че комуникацията с лицето(ата) с отговорности, свързани с изпълнителното ръководство, по подходящ начин информира всички лица, с които в противен случай одиторът би обсъдил тези въпроси в тяхното качество на лица, натоварени с общо управление. (Вж. параграф А8)

Въпроси, които да бъдат комуникирани

Отговорности на одитора във връзка с одита на финансов отчет

14. Одиторът следва да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, отговорностите на одитора във връзка с одита на финансовия отчет, включително, че:
- (а) одиторът отговаря за формирането и изразяването на мнение относно финансовия отчет, който е изготвен от ръководството под надзора на лицата, натоварени с общо управление; и
 - (б) одитът на финансовия отчет не освобождава ръководството или лицата, натоварени с общо управление, от техните отговорности. (Вж. параграфи А9–А10)

Планиран обхват и време на изпълнение на одита

15. Одиторът следва да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, общ преглед на планирания обхват и време на изпълнение на одита, което включва комуникиране и относно съществените рискове, идентифицирани от одитора. (Вж. параграфи А11–А16)

Съществени констатации от одита

16. Одиторът следва да комуникира с лицата, натоварени с общо управление: (Вж. параграфи А17–А18)
- (а) вижданията на одитора относно съществените качествени аспекти на счетоводните практики на предприятието, включително счетоводните политики, счетоводните приблизителни оценки и оповестяванията във финансовия отчет. Когато е приложимо, одиторът следва да обясни на лицата, натоварени с общо управление, защо одиторът счита, че дадена съществена счетоводна практика, която е приемлива съгласно приложимата обща рамка за финансово отчитане, не е най-подходяща за конкретната ситуация на предприятието; (вж. параграфи А19–А20)
 - (б) съществените трудности, ако има такива, изпитани по време на одита; (вж. параграф А21)
 - (в) освен ако всички лица, натоварени с общо управление, не участват в ръководството на предприятието:
 - (i) съществените въпроси, възникнали по време на одита, които са били обсъдени, или са предмет на кореспонденция, с ръководството; и (вж. параграф А22)
 - (ii) писмените изявления, поискани от одитора;
 - (г) обстоятелства, които оказват влияние върху формата и съдържанието на одиторския доклад, ако има такива; и (вж. параграфи А23–А25)
 - (д) други съществени въпроси, възникнали по време на одита, които съгласно професионалната преценка на одитора имат отношение към надзора върху процеса на финансово отчитане. (Вж. параграфи А26–А28)

Независимост на одитора

17. В случая на регистрирани за търгуване на борсата предприятия, одиторът следва да комуникира с лицата, натоварени с общо управление:
- (а) изявление, че екипът по ангажимента и съобразно случая други лица във фирмата, фирмата и, когато е приложимо, фирмите, част от мрежата от фирми, са спазили приложимите етични изисквания относно независимостта; и
 - (i) всички взаимоотношения и други въпроси между фирмата, фирмите, част от мрежата от фирми и предприятието, които съгласно професионалната преценка на одитора, биха могли разумно да бъдат разглеждани като свързани с независимостта. Това следва да включва общите възнаграждения, фактурирани през периода, обхванат от финансовия отчет, за одиторски и други, различни от одита, услуги, предоставени от фирмата и от фирмите, част от мрежата от фирми, на предприятието или на компонентите, контролирани от предприятието. Тези възнаграждения следва да бъдат разпределени към категории, които са подходящи, за да помогнат на лицата, натоварени с общо управление, да оценят ефекта от услугите върху независимостта на одитора; и
 - (ii) свързаните с въпроса предпазни мерки, които са били приложени за елиминиране на идентифицираните заплахи за независимостта или за намаляването им до приемливо ниво. (Вж. параграфи А29–А32)

Процесът на комуникация

Установяване на процес на комуникация

18. Одиторът следва да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, формата, времето на провеждане и очакваното общо съдържание на комуникациите. (Вж. параграфи А37–А45)

Форми на комуникация

19. Одиторът следва да комуникира писмено с лицата, натоварени с общо управление, съществените констатации от одита, когато, според професионалната преценка на одитора, устната комуникация не би била подходяща. Не е необходимо писмените комуникации да включват всички въпроси, които са възникнали в хода на одита. (Вж. параграфи А46–А48)
20. Одиторът следва да комуникира писмено с лицата, натоварени с общо управление въпросите, свързани с независимостта на одитора, когато това се изисква съгласно параграф 17.

Време на провеждане на комуникациите

21. Одиторът следва да комуникира своевременно с лицата, натоварени с общо управление. (Вж. параграфи А49–А50)

Адекватност на процеса на комуникация

22. Одиторът следва да оцени дали двустранната комуникация между одитора и лицата, натоварени с общо управление, е адекватна за целите на одита. Ако не е, одиторът следва да оцени ефекта, ако има такъв, върху оценката на одитора на рисковете от съществени отклонения и способността за получаване на достатъчни и уместни одиторски доказателства, като следва да предприеме подходящи действия. (Вж. параграфи А51–А53)

Документация

23. Когато въпроси, които настоящият МОС изисква да бъдат комуникирани, са комуникирани устно, одиторът следва да ги включи в одиторската документация, като документира също кога и с кого са били комуникирани тези въпроси. Когато въпросите са били комуникирани в писмена форма, одиторът следва да запази един екземпляр от комуникацията като част от одиторската документация.² (Вж. параграф А54)

Материали за приложение и други пояснителни материали

Лица, натоварени с общо управление (Вж. параграф 11)

- А1. Управленските структури се различават между отделните юрисдикции и предприятия, отразявайки влияния, като например, различни културни и правни традиции, размер и характеристики на собствеността. Така например:
- В някои юрисдикции съществува надзорен (изцяло или основно неизпълнителен) съвет, който е юридически отделен от изпълнителния (управителен) съвет (двустепенна структура на

² МОС 230, *Одиторска документация*, параграфи 8–11 и А6

управление). В други юрисдикции, както надзорните, така и изпълнителните функции, са правна отговорност на един и същ, единен, орган (едностепенна структура на управление).

- В някои предприятия лицата, натоварени с общо управление, заемат длъжности, които са неразделна част от правната структура на предприятието, например директори на дружеството. В други, например в някои държавни предприятия, с общото управление е натоварен орган, който не е част от предприятието.
- В определени случаи, някои или всички лица, натоварени с общо управление, участват в ръководството на предприятието. В други, лицата, натоварени с общото управление, и ръководството, са различни лица.
- В някои случаи, лицата, натоварени с общо управление, носят отговорност за одобряване³ финансовите отчети на предприятието (в други случаи, ръководството носи тази отговорност).

A2. В повечето предприятия, общото управление е колективна отговорност на орган за общо управление, като например, съвет на директорите, надзорен съвет, съдружници, собственици, управителна комисия, съвет на гуверньорите, попечители или други лица с равностойни функции. В някои по-малки предприятия обаче, едно лице може да бъде натоварено с общото управление, например, собственика-управител, когато няма други собственици, или едноличен попечител. Когато общото управление е колективна отговорност, подгрупа, като например одитния комитет или дори отделно лице, може да бъде натоварено с конкретни задачи в подкрепа на органа за общо управление при изпълнението на неговите отговорности. По същия начин, подгрупа или отделно лице може да има конкретни, правно установени отговорности, които се различават от тези на органа за общо управление.

A3. Това разнообразие означава, че не е възможно настоящият МОС да конкретизира за всички одити лицето(ата), с което(които) одиторът трябва да комуникира определени въпроси. Също така, в някои случаи подходящото(ите) лице(а), с което(които) ще се комуникира, може да не е(са) ясно разграничимо(и) от приложимата правна рамка или други обстоятелства, свързани с ангажимента, например, предприятия, при които управленската структура не е дефинирана формално, като например, при някои семейни предприятия, някои организации с нестопанска цел и някои държавни предприятия. В тези случаи може да е необходимо одиторът да обсъди и договори с договарящата страна съответното(ите) лице(а), с което(които) да комуникира. При вземането на решение с кого да комуникира, от значение е разбирането на одитора за управленската структура и процесите на предприятието, получено в съответствие с МОС 315 (преработен)⁴. Подходящото лице или лица, с които да се комуникира, може да са различни в зависимост от въпроса, който ще бъде комуникиран.

A4. МОС 600 включва специфични въпроси, които да бъдат комуникирани от одиторите на група с лицата, натоварени с общо управление.⁵ Когато предприятието е компонент на група, подходящото лице или лица, с които одиторът на компонента комуникира зависят от обстоятелствата, свързани с конкретния

³ Както е описано в параграф А68 от МОС 700 (преработен), *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети*, носенето на отговорност за одобряване в този контекст означава разполагането с правомощия да се достигне до заключение, че всички компоненти (отделни отчети), съставляващи финансовия отчет, включително свързаните с него пояснителни приложения, са изготвени.

⁴ МОС 315 (преработен), *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда*

⁵ МОС 600, *Конкретни съображения—одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)*, параграф 49

ангажимент и въпросите, които ще бъдат комуникирани. В някои случаи, няколко компонента могат да изпълняват едни и същи дейности в рамките на една и съща система за вътрешен контрол и прилагайки едни и същи счетоводни практики. Когато лицата, натоварени с общото управление на тези компоненти, са едни и същи (например, общ съвет на директорите), дублирането може да бъде избегнато посредством успоредната работа с тези компоненти за целите на комуникацията.

Комуникация с подгрупа от лица, натоварени с общо управление (Вж. параграф 12)

- A5. Когато се обмисля комуникирането с подгрупа от лица, натоварени с общо управление, одиторът може да вземе под внимание въпроси като:
- съответните отговорности на подгрупата и органа за общо управление;
 - естеството на въпроса, предмет на комуникацията;
 - приложимите законови или регулаторни изисквания;
 - дали подгрупата има правомощия да предприема действия във връзка с комуникираната информация и дали може да предоставя допълнителна информация и обяснения, от които одиторът може да се нуждае.
- A6. При вземането на решение дали е налице необходимост да се комуникира информация, в пълен формат или в резюме, и с органа за общо управление, одиторът може да бъде повлиян от одиторската оценка за това, доколко ефективно и по подходящ начин подгрупата комуникира съответната информация с органа за общо управление. При договарянето на условията на ангажимента одиторът може да посочи изрично, че одиторът си запазва правото да комуникира директно с органа за общо управление, освен ако това не е забранено съгласно закон или нормативна разпоредба.
- A7. Одитни комитети (или сходни подгрупи с различни наименования) съществуват в много юрисдикции. Въпреки, че техните конкретни правомощия и функции може да се различават, комуникацията с одитния комитет, където съществува такъв, се превърна в ключов елемент от комуникацията на одитора с лицата, натоварени с общо управление. Принципите на доброто общо управление предполагат, че:
- одиторът ще бъде канен да присъства редовно на заседанията на одитния комитет;
 - председателят на одитния комитет и, когато е уместно, останалите членове на одитния комитет, периодично ще взаимодействат с одитора;
 - минимум един път в годината одитният комитет ще провежда среща с одитора без присъствието на ръководството.

Когато всички лица, натоварени с общо управление, участват в ръководството на предприятието (Вж. параграф 13)

- A8. В някои случаи, всички лица, натоварени с общо управление, участват в ръководството на предприятието, поради което прилагането на изискванията към комуникацията се модифицира, за да отрази това състояние. В тези случаи, комуникацията с лицето(ата), отговорно(и) за управлението, може да не осигури по подходящ начин информация за всички лица, с които в противен случай одиторът би комуникирал в тяхното качество на лица, натоварени с общо управление. Например в дружество, в което всички директори участват в ръководството на предприятието, някои от тези директори (например, този, който отговаря за маркетинга) може да не знаят за съществени въпроси, обсъдени с друг директор (например, с този, отговорен за изготвянето на финансовия отчет).

Въпроси, които да бъдат комуникирани

Отговорности на одитора във връзка с одита на финансов отчет (Вж. параграф 14)

A9. Отговорностите на одитора във връзка с одита на финансовия отчет често се включват в писмото за поемане на ангажимент или в друга подходяща форма на писмено споразумение, което отразява договорените условия по ангажимента.⁶ Възможно е закон, нормативна разпоредба или управленската структура на предприятието да изисква лицата, натоварени с общо управление, да договарят условията на ангажимента с одитора. Когато случаят не е такъв, предоставянето на лицата, натоварени с общо управление, на екземпляр от писмото за поемане на ангажимент или на друга подходяща форма на писмено споразумение, може да бъде подходящ начин да се комуникира с тях във връзка с такива въпроси, като:

- отговорността на одитора за провеждането на одита в съответствие с МОС, насочен към изразяването на мнение относно финансовия отчет. Следователно, въпросите, които МОС изисква да бъдат комуникирани, включват съществените въпроси, възникнали в хода на одита на финансовия отчет, които са от значение за лицата, натоварени с общо управление, при осъществяването на надзора върху процеса на финансово отчитане;
- факта, че МОС не изискват от одитора да разработва процедури с цел идентифициране на допълнителни въпроси, които да бъдат комуникирани с лицата, натоварени с общо управление;
- когато е приложим МОС 701⁷, отговорностите на одитора за определянето и комуникирането на ключови одиторски въпроси в одиторския доклад;
- когато е приложимо, отговорността на одитора за комуникирането на специфични въпроси, изисквани съгласно закон или нормативна разпоредба, съгласно договор с предприятието или съгласно допълнителни изисквания, приложими към конкретния ангажимент, например, стандартите на национален професионален счетоводен орган или организация.

A10. Закон или нормативна разпоредба, договърът с предприятието или допълнителните изисквания, приложими към ангажимента, могат да предвиждат по-разширена комуникация с лицата, натоварени с общо управление. Например (а) договор с предприятието може да предвижда комуникирането на конкретни въпроси при тяхното възникване в резултат от услугите, предоставяни от фирмата или от фирма, част от мрежата от фирми, различни от одит на финансовия отчет; или (б) мандатът на одитор в публичния сектор може да предвижда комуникирането на въпроси, които са станали обект на вниманието на одитора в резултат от друга работа, като например одити на изпълнението.

Планиран обхват и време на изпълнение на одита (Вж. параграф 15)

A11. Комуникацията относно планирания обхват и време на провеждане на одита може:

- (а) да помогне на лицата, натоварени с общо управление, да разберат по-добре последиците от работата на одитора, да обсъдят с одитора въпроси, свързани с риска и концепцията за ниво на същественост и да идентифицират области, в които биха могли да изискат от одитора да изпълни допълнителни процедури; и
- (б) да помогне на одитора да разбере по-добре предприятието и неговата среда.

⁶ Вж. параграф 10 от МОС 210, *Договаряне на условията на одиторските ангажименти*.

⁷ МОС 701, *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор*

- A12. Комуникирането на съществените рискове, идентифицирани от одитора, помага на лицата, натоварени с общо управление, да разберат тези въпроси и причините, поради които те изискват специално разглеждане от страна на одитора. Комуникацията относно съществените рискове може да помогне на лицата, натоварени с общо управление, да изпълнят своите отговорности да осъществят надзор върху процеса на финансово отчитане.
- A13. Въпросите, предмет на комуникация, може да включват:
- как одиторът предлага да адресира съществените рискове от съществени отклонения, независимо дали дължащи се на измама или грешка;
 - как одиторът планира да разгледа области с по-високо оценени рискове от съществени отклонения;
 - подхода на одитора към вътрешния контрол, имащ отношение към одита;
 - прилагането на концепцията за ниво на същественост в контекста на одита;⁸
 - естеството и степента на специализираните умения или знания, необходими за изпълнение на планираните одиторски процедури или оценяване на резултатите от одита, включително използването на експерт на одитора;⁹
 - когато е приложим МОС 701, предварителните виждания на одитора относно области, които е възможно да са области на значително внимание от страна на одитора при одита и следователно е възможно да са ключови одиторски въпроси;
 - планирания от одитора подход за разглеждане на последствията върху отделните компоненти и оповестяванията от съществени промени в приложимата обща рамка за финансово отчитане или средата, в която функционира предприятието, финансовото му състояние или неговата дейност.
- A14. Други въпроси, свързани с планирането, които може да е подходящо да бъдат обсъдени с лицата, натоварени с общо управление, включват:
- когато предприятието има звено за вътрешен одит, как външният одитор и вътрешните одитори могат да работят заедно, по един конструктивен и допълващ се начин, включително планираното използване на работата на лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“, както и естеството и обхвата на планираното използване на вътрешните одитори за оказване на пряко съдействие;¹⁰
 - вижданията на лицата, натоварени с общо управление, за:
 - подходящото(ите) лице(а) в рамките на управленската структура на предприятието, с което(които) да се осъществява комуникацията;
 - разпределението на отговорностите между лицата, натоварени с общо управление, и ръководството;
 - целите и стратегиите на предприятието и свързаните с тях бизнес рискове, които могат да доведат до съществени отклонения;

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

⁹ Вж. МОС 620, *Ползване работата на експерт на одитора*

¹⁰ МОС 610 (преработен), *Ползване работата на вътрешните одитори*, параграф 18, и МОС 610 (преработен 2013 г.), *Ползване работата на вътрешните одитори*, параграф 31

- въпроси, които лицата, натоварени с общо управление, считат за изискващи особено внимание по време на одита, както и области, във връзка с които те изискват изпълнението на допълнителни процедури;
 - съществените комуникации между предприятието и регулаторните органи;
 - други въпроси, които според лицата, натоварени с общо управление, могат да окажат влияние върху одита на финансовия отчет.
- нагласите, информираността и действията на лицата, натоварени с общо управление, във връзка с: (а) вътрешния контрол на предприятието и значението му за предприятието, включително как лицата, натоварени с общо управление, осъществяват надзор върху ефективността на вътрешния контрол, и (б) разкриването на случаи на измама или възможността от възникване на такива случаи;
 - действията на лицата, натоварени с общо управление, в отговор на развитието в областта на счетоводните стандарти, практиките за корпоративно управление, правилата за регистрация на фондовата борса и свързаните с това въпроси, както и ефекта от тези развития върху, например цялостното представяне, структура и съдържание на финансовия отчет, включително:
 - уместността, надеждността, съпоставимостта и разбираемостта на информацията, представена във финансовия отчет; и
 - преценката относно това дали финансовият отчет не е повлиян негативно от включването на информация, която не е уместна или която замъглява правилното разбиране на оповестените въпроси.
 - отговорите на лицата, натоварени с общо управление, на предишни комуникации с одитора.
 - документите, съставляващи другата информация (съгласно дефиницията в МОС 720 (преработен)) и планирания начин и момент на публикуване на тези документи. Когато одиторът очаква да получи друга информация след датата на одиторския доклад, обсъжданията с лицата, натоварени с общо управление може да включват също действията, които биха могли да са целесъобразни или необходими, в случай че одиторът достигне до заключение, че е налице съществено отклонение в другата информация, получена след датата на одиторския доклад.
- A15. Макар комуникацията с лицата, натоварени с общо управление, да може да помогне на одитора да планира обхвата и времето на изпълнение на одита, тя не променя изключителната отговорност на одитора за изготвянето на цялостна стратегия и план на одита, в това число за естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите, които са необходими за получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства.
- A16. При комуникирането с лицата, натоварени с общо управление, във връзка с планирания обхват и време на изпълнение на одита, е необходимо да се внимава, така че да не се компрометира ефективността на одита, особено в случаите, когато част или всички лица, натоварени с общо управление, участват в ръководството на предприятието. Така например, комуникирането на естеството и времето на изпълнение на детайлните одиторски процедури може да намали ефективността на тези процедури, като ги направи твърде предсказуеми.

Съществени констатации от одита (Вж. параграф 16)

- A17. Комуникирането на констатациите от одита може да включва изискването на допълнителна информация от лицата, натоварени с общо управление, за да се допълнят получените одиторски

доказателства. Така например, одиторът може да потвърди, че лицата, натоварени с общо управление, имат същото разбиране за фактите и обстоятелствата, свързани с конкретни сделки или събития.

- A18. Когато е приложим МОС 701, комуникациите с лицата, натоварени с общо управление, изисквани съгласно параграф 16, както и комуникацията относно идентифицираните от одитора съществените рискове, изисквана съгласно параграф 15, са особено важни, за да може одиторът да определи въпросите, които са изисквали значително внимание от страна на одитора и които поради това е възможно да са ключови одиторски въпроси.¹¹

Съществени качествени аспекти на счетоводните практики (Вж. параграф 16(a))

- A19. Общите рамки за финансово отчитане обикновено допускат предприятието да прави счетоводни приблизителни оценки и преценки относно счетоводните политики и оповестяванията във финансовия отчет, например, във връзка с използването на ключови допускания при разработването на счетоводни приблизителни оценки, по отношение на които е налице съществена несигурност на оценяването. Наред с това, законодателството, нормативна разпоредба или общите рамки за финансово отчитане може да изискват оповестяване на обобщена информация за значимите счетоводни политики или да правят препратка към „критично важни счетоводни приблизителни оценки” или „критично важни счетоводни политики и практики”, за да се идентифицира и предостави допълнителна информация за потребителите относно най-трудните, субективни или сложни преценки, направени от ръководството при изготвянето на финансовия отчет.

- A20. В резултат на това, вижданията на одитора относно субективните аспекти на финансовия отчет може да са особено важни за лицата, натоварени с общо управление, при изпълнение на техните отговорности за осъществяване на надзор върху процеса на финансово отчитане. Така например, във връзка с въпросите, описани в параграф A19, възможно е лицата, натоварени с общо управление, да проявяват интерес към оценката на одитора относно адекватността на оповестяванията на несигурността на приблизителното оценяване, свързана със счетоводните приблизителни оценки, която поражда съществени рискове. Откритата и конструктивна комуникация за съществени качествени аспекти на счетоводните практики на предприятието може да включва също коментари относно приемливостта на съществените счетоводни практики или качеството на оповестяванията. Приложение 2 идентифицира въпроси, които биха могли да бъдат включени в тази комуникация.

Съществени трудности, изпитани в хода на одита (Вж. параграф 16(б))

- A21. Съществените трудности, изпитани в хода на одита, може да включват такива проблеми, като:
- съществени закъснения от страна на ръководството, недостъпност на персонала на предприятието или нежелание на ръководството да предостави информация, необходима, за да може одиторът да изпълни одиторските процедури;
 - неразумно кратко време, в рамките на което да бъде приключен одитът;
 - значителни, неочаквани усилия, необходими за получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства;
 - недостъпност или липса на очаквана информация;
 - ограничения наложени върху одитора от ръководството;

¹¹ МОС 701, параграфи 9–10

- нежелание на ръководството да изготви или да удължи валидността на своята оценка относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, когато такава е била поискана.

В някои ситуации е възможно тези трудности да представляват ограничение в обхвата, което води до модифициране на одиторското мнение.¹²

Съществени въпроси, които са обсъдени или са предмет на кореспонденция с ръководството (Вж. параграф 16(в)(i))

A22. Съществените въпроси, които са обсъдени или са предмет на кореспонденция с ръководството може да включват въпроси като:

- значими събития или сделки, възникнали или осъществени през годината;
- икономически условия, оказващи влияние върху предприятието, както и бизнес планове и стратегии, които могат да повлияят върху рисковете от съществени отклонения;
- опасения относно консултациите на ръководството с други счетоводители по счетоводни или одиторски въпроси;
- дискусии или кореспонденция във връзка с първоначалния или повтарящ се ангажимент на одитора по отношение на счетоводни практики, прилагането на одиторските стандарти или възнаграждението за одита или за други услуги;
- съществени въпроси, по които е имало разногласия с ръководството, с изключение на случаите на първоначални различия в мнението, дължащи се на непълнота във фактите или първоначалната информация, които са разрешени на по-късен етап чрез получаването от одитора на уместни факти или информация.

Обстоятелства, които оказват влияние върху формата и съдържанието на одиторския доклад (Вж: параграф 16(г))

A23. МОС 210 изисква одиторът да договори условията на ангажимента с ръководството или съобразно случая, с лицата, натоварени с общо управление.¹³ Договорените условия на ангажимента за одит се изисква да бъдат документирани в писмо за поемане на одиторски ангажимент или друга подходяща форма на писмено споразумение и включват, наред с другото, препратка към очакваната форма и съдържание на одиторския доклад.¹⁴ Както е обяснено в параграф А9, ако условията на ангажимента не са договорени с лицата, натоварени с общо управление, одиторът може да предостави на лицата, натоварени с общо управление, копие от писмото за ангажимент, за да комуникира въпроси, имащи отношение към одита. Комуникацията, изисквана от параграф 16(г), има за цел да информира лицата, натоварени с общо управление, относно обстоятелства, при които е възможно одиторският доклад да се различава от очакваната си форма и съдържание или да включва допълнителна информация относно извършения одит.

¹² МОС 705 (преработен), *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор*

¹³ МОС 210, параграф 9

¹⁴ МОС 210, параграф 10

- A24. Обстоятелствата, при които от одитора се изисква или одиторът може да счете на други основания за необходимо да включи допълнителна информация в одиторския доклад в съответствие с МОС и за които се изисква комуникация с лицата, натоварени с общо управление, включват случаите, когато:
- одиторът очаква да модифицира мнението в одиторския доклад в съответствие с МОС 705 (преработен);¹⁵
 - съществена несигурност, свързана с предположението за действащо предприятие, е докладвана в съответствие с МОС 570 (преработен);¹⁶
 - ключови одиторски въпроси са комуникирани в съответствие с МОС 701;¹⁷
 - одиторът счита за необходимо да включи параграф за обръщане на внимание или параграф по други въпроси в съответствие с МОС 706 (преработен)¹⁸ или други МОС изискват одиторът да постъпи по този начин.
 - одиторът е достигнал до заключение, че е налице некоригирано съществено отклонение в другата информация в съответствие с МОС 720 (преработен)¹⁹.

При такива обстоятелства, одиторът може да счете за целесъобразно да предостави на лицата, натоварени с общо управление, проект на одиторския доклад, за да улесни обсъждането на начина, по който тези въпроси ще бъдат адресирани в одиторския доклад.

- A25. В редките случаи, в които одиторът възнамерява да не включва името на съдружника, отговорен за ангажимента, в одиторския доклад в съответствие с МОС 700 (преработен), от одитора се изисква да обсъди това свое намерение с лицата, натоварени с общо управление, за да ги информира за оценката си относно вероятността и сериозността на съществената заплаха за личната безопасност.²⁰ Одиторът може да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, и при обстоятелства, когато одиторът избира да не включва описание на отговорностите на одитора в текста на одиторския доклад, както това е разрешено съгласно МОС 700 (преработен).²¹

Други съществени въпроси, имащи отношение към процеса на финансово отчитане (Вж. параграф 16(д))

- A26. МОС 300²² отбелязва, че като резултат от неочаквани събития, промени в условията или получени одиторски доказателства от одиторските процедури, може да е необходимо одиторът да модифицира общата одиторска стратегия и плана на одита и в тази връзка планираното естество, време на изпълнение и обхват на допълнителните одиторски процедури, на базата на преразгледаната преценка на оценените рискове. Одиторът може да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, във връзка с такива въпроси, например, като актуализация на първоначалните дискусии относно планирания обхват и време на изпълнение на одита.

¹⁵ МОС 705 (преработен), параграф 30

¹⁶ МОС 570 (преработен), *Действащо предприятие*, параграф 25(г)

¹⁷ МОС 701, параграф 17

¹⁸ МОС 706 (преработен), *Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси в доклада на независимия одитор*, параграф 12

¹⁹ МОС 720 (преработен), *Отговорности на одитора относно друга информация*, параграф 18(а)

²⁰ МОС 700 (преработен), параграфи 46 и А63

²¹ МОС 700 (преработен), параграф 41

²² МОС 300, *Планиране на одита на финансови отчети*, параграф А13

- A27. Други съществени въпроси, възникващи по време на одита, които имат пряко отношение към лицата, натоварени с общо управление, при осъществяването на надзор върху процеса на финансово отчитане, може да включват такива въпроси, като съществени отклонения в другата информация, които са били коригирани.
- A28. До степента, в която не са вече адресирани от изискванията в параграфи 16(a)–(г) и свързаните с тях материали за приложение, одиторът може да обмисли комуникирането във връзка с други въпроси, обсъдени или разгледани от лицето, извършващо преглед за контрол върху качеството на ангажимента, в случай че такова лице е назначено, в съответствие с МОС 220.²³

Независимост на одитора (Вж. параграф 17)

- A29. От одитора се изисква да спазва приложимите етични изисквания, включително тези, отнасящи се до независимостта, свързани с ангажиментите за одит на финансови отчети.²⁴
- A30. Взаимоотношенията и другите въпроси, както и предпазните мерки, които трябва да бъдат комуникирани, са различни при различните обстоятелства, свързани с ангажимента, но по принцип адресират:
- (а) заплахите за независимостта, които могат да бъдат категоризирани като: заплахи от възникване на личен интерес, заплахи от преглед на собствената работа, заплахи от застъпничество, заплахи от фамилиарност и заплахи от сплашване; и
 - (б) предпазните мерки, създадени от професията, закон или нормативна разпоредба, предпазни мерки в рамките на предприятието и предпазни мерки в рамките на собствените системи и процедури на фирмата.
- A31. Приложимите етични изисквания или закон, или нормативна разпоредба също може да посочва конкретни комуникации с лицата, натоварени с общо управление, при обстоятелства, при които са идентифицирани нарушения на изискванията за независимост. Така например, *Етичният кодекс на професионалните счетоводители* на Съвета за международни стандарти по етика за счетоводители (Кодексът на СМСЕС) изисква одиторът да комуникира писмено с лицата, натоварени с общо управление, относно евентуално нарушение и мерките, които фирмата е предприела или предлага да предприеме.²⁵
- A32. Изискванията за комуникиране, свързани с независимостта на одитора, които са приложими в случай на регистрирани за търгуване на борсата предприятия, може да са подходящи и при някои други предприятия, включително такива, които може да са от значителен обществен интерес, например, поради това, че имат голям брой и широк кръг заинтересовани страни или вземайки под внимание естеството и размера на бизнеса. Примерите за такива предприятия може да включват финансови институции (като банки, застрахователни компании и пенсионни фондове), както и други субекти, като например, благотворителни организации. От друга страна, възможно е да има ситуации, при които комуникациите относно независимостта може да не са уместни, например, когато всички лица, натоварени с общо управление, са информирани за съответните факти посредством дейностите си в качеството на участници в ръководството на предприятието. Твърде вероятно случаят ще е такъв,

²³ Вж. параграфи 19–22 и А23–А32 от МОС 220, *Контрол върху качеството на одита на финансови отчети*

²⁴ МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*, параграф 14

²⁵ Вж. раздел 290.39–49 от Кодекса на СМСЕС, който адресира случаи на нарушаване на независимостта

когато предприятието се управлява от собственика си, а фирмата на одитора и фирмите, част от мрежата от фирми, имат ограничени взаимоотношения с предприятието извън одита на финансовия отчет.

Допълнителни въпроси (Вж. параграф 3)

- A33. Надзорът над ръководството от страна на лицата, натоварени с общо управление, включва гарантиране, че предприятието е проектирало, внедрило и поддържа подходящ вътрешен контрол по отношение надеждността на финансовото отчитане, ефективността и ефикасността на операциите и спазването на приложимите закони и нормативни разпоредби.
- A34. На одитора могат да станат известни допълнителни въпроси, които не е задължително да са свързани с надзора върху процеса на финансово отчитане, но които, независимо от това, е вероятно да са съществени за отговорностите на лицата, натоварени с общо управление, при осъществяването на надзор върху стратегическата насока на развитие на предприятието или задълженията на предприятието, свързани с отчетността. Тези въпроси може да включват, например, съществени проблеми на управленските структури или процеси и значими решения или действия от страна на висшето ръководство, които не са получили съответните одобрения.
- A35. Когато определя дали да комуникира допълнителни въпроси с лицата, натоварени с общо управление, одиторът може да обсъди въпроси от този тип, които са станали негово достояние, с подходящото ниво на управление, освен ако при конкретните обстоятелства това не е уместно.
- A36. Ако бъде комуникиран допълнителен въпрос, може да е подходящо одиторът да информира лицата, натоварени с общо управление, че:
- (а) идентифицирането и комуникирането на такива въпроси е от второстепенно значение спрямо целта на одита, която е да се формира мнение относно финансовия отчет;
 - (б) не са изпълнявани процедури във връзка с въпрос, различен от въпрос, който е необходим за формирането на мнение относно финансовия отчет; и
 - (в) не са изпълнявани процедури, за да се установи дали съществуват и други подобни въпроси.

Процесът на комуникация

Установяване на процес на комуникация (Вж. параграф 18)

- A37. Ясната комуникация на отговорностите на одитора, на планирания обхват и време на изпълнение на одита, както и на очакваното общо съдържание на комуникациите, помага за установяване на база за ефективна двустранна комуникация.
- A38. Въпросите, които могат да допринесат за ефективната двустранна комуникация, включват обсъждането на:
- целта на комуникациите. Когато целта е ясна, одиторът и лицата, натоварени с общо управление, са в по-добра позиция за постигането на взаимно разбирателство по съответните проблеми и очакваните действия, произтичащи от процеса на комуникация;
 - формата, в която ще бъде осъществена комуникацията;
 - лицето(ата) в екипа по ангажимента и измежду лицата, натоварени с общо управление, които ще комуникират по конкретни въпроси;

- очакването на одитора, че комуникацията ще бъде двустранна и че лицата, натоварени с общо управление, ще комуникират с одитора въпроси, които според тях имат отношение към одита, например, стратегически решения, които могат да окажат съществено влияние върху естеството, времето на изпълнение и обхвата на одиторските процедури, подозрения за измама или разкриване на случаи на измама, както и опасения, свързани с почтеността или компетентността на висшето ръководство;
- процеса на предприемане на действия и обратната информация по въпроси, комуникирани от одитора;
- процеса на предприемане на действия и обратната информация по въпроси, комуникирани от лицата, натоварени с общо управление.

A39. Процесът на комуникация е различен при различните обстоятелства, включително в зависимост от размера и управленската структура на предприятието, начина, по който работят лицата, натоварени с общо управление, и виждането на одитора относно съществеността на въпросите, които трябва да бъдат комуникирани. Наличието на трудности при установяването на ефективна двустранна комуникация може да сочи, че комуникацията между одитора и лицата, натоварени с общо управление, не е адекватна за целите на одита. (Вж. параграф A52)

Съображения, специфични за по-малките предприятия

A40. В случая с одити на по-малки предприятия, одиторът може да комуникира по един по-малко формален начин с лицата, натоварени с общо управление, отколкото в случая с регистрирани за търгуване на борсата или по-големи предприятия.

Комуникация с ръководството

A41. Възможно е много въпроси да бъдат обсъждани с ръководството в обичайния ход на одита, включително въпроси, които настоящият МОС изисква да бъдат комуникирани с лицата, натоварени с общо управление. Тези дискусии признават изпълнителната отговорност на ръководството за осъществяването на дейността на предприятието и, в частност, отговорността на ръководството за изготвянето на финансовия отчет.

A42. Преди да комуникира въпроси с лицата, натоварени с общо управление, одиторът може да ги обсъди с ръководството, освен ако това е неуместно. Например, може да не е уместно с ръководството да се обсъждат въпроси, свързани с компетентността или почтеността на ръководството. В допълнение към признаването на изпълнителната отговорност на ръководството, тези първоначални дискусии могат да изяснят факти и проблеми и да дадат възможност на ръководството да предостави допълнителна информация и обяснения. По аналогичен начин, когато предприятието има звено за вътрешен одит, одиторът може да обсъди въпросите с вътрешния одитор преди да ги комуникира с лицата, натоварени с общо управление.

Комуникация с трети лица

A43. От лицата, натоварени с общо управление, може да се изисква по силата на закон или нормативна разпоредба, или те може да решат, да предоставят на трети лица, например банкери или определени регулаторни органи, копия от писмената комуникация с одитора. В някои случаи оповестяването пред трети лица може да е незаконно или по друг начин неуместно. Когато писмена комуникация, изготвена за лицата, натоварени с общо управление, бъде предоставена на трети лица, може да се окаже важно при конкретните обстоятелства тези трети лица да бъдат уведомени, че комуникацията не е изготвена за тях, например, като се посочи в писмените комуникации с лицата, натоварени с общо управление:

- (а) че комуникацията е изготвена за ползване единствено от лицата, натоварени с общо управление, и, когато е приложимо, ръководството на групата и груповия одитор, и че трети лица не трябва да се уповават на посоченото в нея;
- (б) че одиторът не поема никаква отговорност пред трети лица; и
- (в) ограничения върху оповестяването или разпространението сред трети лица.

A44. В някои юрисдикции закон или нормативна разпоредба може да изисква от одитора, например:

- да уведоми регулаторен или правоприлагащ орган за определени въпроси, комуникирани с лицата, натоварени с общо управление. Така например, в някои държави одиторът е задължен да докладва за отклонения на органите, когато ръководството и лицата, натоварени с общо управление, не предприемат корективни действия;
- да предостави копия от определени доклади, изготвени за лицата, натоварени с общо управление, на съответните регулаторни или финансиращи органи или на други органи, като например, централизиран орган в случая на някои предприятия от публичния сектор; или
- да направи публично достояние доклади, изготвени за лицата, натоварени с общо управление.

A45. Освен ако закон или нормативна разпоредба не изисква от одитора да предостави на трето лице копие от писмените комуникации на одитора с лицата, натоварени с общо управление, одиторът може да се нуждае от предварителното съгласие на лицата, натоварени с общо управление, преди да постъпи по този начин.

Форми на комуникация (Вж. параграф 19)

A46. Ефективната комуникация може да е свързана с формално представяне и писмени доклади, както и с не толкова формални комуникации, включително дискусии. Одиторът може да комуникира въпроси, различни от посочените в параграфи 19 и 20, в устна или писмена форма. Писмените комуникации могат да включват писмо за поемане на ангажимент, което се предоставя на лицата, натоварени с общо управление.

A47. В допълнение към значимостта на конкретен въпрос, формата на комуникация (например, дали да се комуникира в устна или писмена форма, степента на детайлност или обобщения в комуникацията, както и дали да се комуникира по формален или неформален начин) може да се повлияе от фактори, като:

- дали обсъждането на този въпрос ще бъде включено в одиторския доклад. Така например, когато в одиторския доклад се комуникират ключови одиторски въпроси, одиторът може да счете за необходимо да комуникира в писмен вид във връзка с въпросите, определени като ключови одиторски въпроси;
- дали въпросът е бил разрешен по удовлетворителен начин;
- дали ръководството е комуникирало въпроса преди това;
- размера, оперативната структура, контролната среда и правната структура на предприятието;
- в случай на одит на финансови отчети със специално предназначение, дали одиторът одитира и финансовия отчет на предприятието с общо предназначение;
- законовите изисквания. В някои юрисдикции местното законодателство изисква писмената комуникация с лицата, натоварени с общо управление, да бъде в определен формат;

- очакванията на лицата, натоварени с общо управление, включително поети ангажменти за периодични срещи или комуникации с одитора;
- непрекъснатия контакт и диалог, които одиторът поддържа с лицата, натоварени с общо управление;
- дали са настъпили съществени промени сред членовете на органа за общо управление.

A48. Когато съществен въпрос се обсъжда с отделен член измежду лицата, натоварени с общо управление, например, с председателя на одитния комитет, може да е подходящо одиторът да обобщи въпроса в последващи комуникации, за да може всички лица, натоварени с общо управление, да разполагат с пълна и балансирана информация.

Време на провеждане на комуникациите (Вж. параграф 21)

A49. Своевременната комуникация по време на целия одит спомага за постигането на надежден двустранен диалог между лицата, натоварени с общо управление и одитора. Подходящото време за провеждане на комуникациите обаче е различно в зависимост от обстоятелствата, свързани с конкретния ангажимент. Съществените обстоятелства включват значимостта и естеството на въпроса, както и действията, които се очаква да бъдат предприети от лицата, натоварени с общо управление. Така например:

- комуникациите, свързани с въпроси, касаещи планирането, често е възможно да бъдат осъществени на ранен етап от одиторския ангажимент, а за първоначален ангажимент, биха могли да бъдат осъществени като част от договарянето на условията на ангажимента;
- може да бъде подходящо съществена трудност, изпитана в хода на одита, да бъде комуникирана колкото е възможно по-рано от практическа гледна точка, ако лицата, натоварени с общо управление, са в състояние да помогнат на одитора да преодолее тази трудност или ако е вероятно тя да доведе до модифицирано мнение. По аналогичен начин, одиторът може да комуникира устно с лицата, натоварени с общо управление по отношение на значителни недостатъци във вътрешния контрол, които е идентифицирал по време на одита, преди да ги уведоми писмено, съгласно изискванията на МОС 265;²⁶
- когато е приложим МОС 701, одиторът може да комуникира предварителните си виждания относно ключови одиторски въпроси по време на обсъждането на планирания обхват и времето на изпълнение на одита (вж. параграф A13), като е възможно одиторът да проведе по-чести комуникации с цел допълнително обсъждане на тези въпроси, когато комуникира във връзка със съществените констатации от одита;
- комуникациите по въпроси, свързани с независимостта, може да са подходящи, когато по отношение на заплахите за независимостта и свързаните с тях предпазни мерки са направени съществени преценки, например, когато се приема ангажимент за предоставяне на услуги, различни от одита, както и по време на заключителната дискусия;
- комуникациите относно констатациите от одита, включително вижданията на одитора относно качествените аспекти на счетоводните практики на предприятието, биха могли да бъдат проведени и като част от заключителната дискусия;

²⁶ МОС 265, параграфи 9 и A14

- когато се одитира както финансов отчет с общо предназначение, така и финансов отчет със специално предназначение, може да е целесъобразно времето за провеждане на комуникациите да бъде координирано.

A50. Други фактори, които е възможно да имат отношение към времето на провеждане на комуникациите включват:

- размера, оперативната структура, контролната среда и правната структура на предприятието, обект на одит;
- законови задължения за комуникиране на определени въпроси в рамките на конкретен срок;
- очакванията на лицата, натоварени с общо управление, включително постигнати договорености за периодични срещи или комуникации с одитора;
- моментът, в който одиторът идентифицира определени въпроси, например, възможно е одиторът да не идентифицира навреме конкретен проблем (като неспазване на законодателството), така че да бъдат предприети превантивни мерки, но комуникирането на въпроса може да позволи предприемането на корективни действия.

Адекватност на процеса на комуникиране (Вж. параграф 22)

A51. Не е необходимо одиторът да разработва специални процедури в подкрепа на оценката на двустранната комуникация между одитора и лицата, натоварени с общо управление; вместо това, тази оценка може да се базира върху наблюдения, получени в резултат от одиторските процедури, изпълнени за други цели. Тези наблюдения може да включват:

- целесъобразността и навременността на действията, предприети от лицата, натоварени с общо управление, в отговор на въпроси, повдигнати от одитора. Когато съществени въпроси, повдигнати в предишни комуникации, не са били адресирани по ефективен начин, може да е целесъобразно одиторът да отправи запитване защо не са били предприети подходящи действия и да обмисли повторното повдигане на въпроса. Така се избягва рискът от създаване на впечатление, че одиторът е удовлетворен, че въпросът е бил адекватно адресиран или че вече не е съществен;
- очевидната откритост на лицата, натоварени с общо управление, в техните комуникации с одитора;
- желанието и способността на лицата, натоварени с общо управление, да се срещнат с одитора без присъствието на ръководството;
- очевидната способност на лицата, натоварени с общо управление, да вникнат изцяло във въпросите, повдигнати от одитора, например, степента, в която лицата, натоварени с общо управление, проучват проблемите и поставят под въпрос отправените им препоръки;
- трудност при постигането на взаимно разбиране с лицата, натоварени с общо управление, относно формата, времето на провеждане и очакваното общо съдържание на комуникациите;
- когато всички или някои от лицата, натоварени с общо управление, участват в ръководството на предприятието, тяхната очевидна информираност относно начина, по който въпросите, обсъдени с одитора, се отразяват върху техните по-широки отговорности за общо управление, както и върху техните отговорности, свързани с изпълнителното ръководство;
- дали двустранната комуникация между одитора и лицата, натоварени с общо управление, отговаря на приложимите законови и регулаторни изисквания.

- A52. Както е посочено в параграф 4, ефективната двустранна комуникация помага както на одитора, така и на лицата, натоварени с общо управление. Нещо повече, МОС 315 (преработен) идентифицира участието на лицата, натоварени с общо управление, включително тяхното взаимодействие с вътрешния одит, ако има такъв, и външните одитори, като елемент от контролната среда на предприятието.²⁷ Неадекватната двустранна комуникация може да е индикация за неудовлетворителна контролна среда и да оказва влияние върху оценката на одитора за рисковете от съществени отклонения. Съществува и риск, че одиторът може да не е получил достатъчни и уместни одиторски доказателства, за да формира мнение относно финансовия отчет.
- A53. В случай че двустранната комуникация между одитора и лицата, натоварени с общо управление, не е адекватна и ситуацията не може да бъде разрешена, одиторът може да предприеме следните действия:
- модифициране на одиторското мнение на базата на ограничение в обхвата;
 - получаване на правна консултация относно последиците от предприемането на различни действия;
 - комуникиране с трети лица (например, регулаторен орган) или с по-висшестоящ орган в управленската структура, който е извън предприятието, като собствениците на бизнеса (например, акционери в общо събрание) или отговорния министър, или парламента, в случай че става въпрос за публичния сектор.
 - оттегляне от ангажимента, когато оттеглянето е възможно съгласно приложим закон или нормативна разпоредба.

Документация (Вж. параграф 23)

- A54. Документацията за комуникация, осъществена устно, може да включва копие от протоколите, изготвени от предприятието, запазени като част от одиторската документация, когато тези протоколи представляват подходящо документиране на съответната комуникация.

²⁷ МОС 315 (преработен), параграф A77

Приложение 1

(Вж. параграф 3)

Специфични изисквания в МСКК 1 и други МОС, които се отнасят до комуникациите с лицата, натоварени с общо управление

Настоящото приложение идентифицира параграфи в МСКК 1¹ и други МОС, които изискват комуникиране на конкретни въпроси с лицата, натоварени с общо управление. Списъкът не замества разглеждането на изискванията и свързаните с тях материали за приложение и други пояснителни материали, съдържащи се в МОС.

- МСКК 1, *Контрол върху качеството за фирми, които извършват одити и прегледи на финансови отчети и други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги* – параграф 30(а)
- МОС 240, *Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети* – параграфи 21, 38(в)(i) и 40-42
- МОС 250, *Съобразяване със закони и други нормативни разпоредби при одита на финансови отчети* – параграфи 14, 19 и 22–24
- МОС 265, *Комуникация на недостатъци във вътрешния контрол с лицата, натоварени с общо управление и с ръководството* – параграф 9
- МОС 450, *Оценка на отклонения, идентифицирани по време на одита* – параграфи 12-13
- МОС 505, *Потвърждение от външни източници* – параграф 9
- МОС 510, *Първоначални ангажименти за одит—начални салда* – параграф 7
- МОС 550, *Свързани лица* – параграф 27
- МОС 560, *Последващи събития* – параграфи 7(б)-(в), 10(а), 13(б), 14(а) и 17
- МОС 570 (преработен), *Действащо предприятие* – параграф 25
- МОС 600, *Конкретни съображения—одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)* – параграф 49
- МОС 610 (преработен), *Ползване работата на вътрешните одитори* – параграф 18; МОС 610 (преработен 2013 г.), *Ползване работата на вътрешните одитори* – параграфи 20 и 31
- МОС 700 (преработен), *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети* – параграф 46
- МОС 701, *Комуникиране на ключови одиторски въпроси в доклада на независимия одитор* – параграф 17
- МОС 705 (преработен), *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор* – параграфи 12, 14, 23 и 30
- МОС 706 (преработен), *Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси в доклада на независимия одитор* – параграф 12

¹ МСКК 1, *Контрол върху качеството за фирми, които извършват одити и прегледи на финансови отчети и други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги*

МОС 260 (ПРЕРАБОТЕН) КОМУНИКАЦИЯ НА ОДИТОРСКИ ВЪПРОСИ С ЛИЦАТА, НАТОВАРЕНИ С ОБЩО УПРАВЛЕНИЕ

- МОС 710, *Сравнителна информация—съответстващи данни и сравнителни финансови отчети* – параграф 18
- МОС 720 (преработен), *Отговорности на одитора относно друга информация* – параграфи 17 – 19.

Приложение 2

(Вж. параграфи 16(a), A19–A20)

Качествени аспекти на счетоводните практики

Комуникацията, изисквана от параграф 16(a) и обсъдена в параграфи A19–A20, може да включва въпроси, като:

Счетоводни политики

- Доколко счетоводните политики са подходящи за конкретните обстоятелства, отнасящи се до предприятието, като се отчита необходимостта от балансиране на разходите за предоставяне на информацията с вероятната полза за потребителите на финансовия отчет на предприятието. Когато съществуват приемливи алтернативни счетоводни политики, комуникацията може да включва идентифицирането на позиции от финансовия отчет, които са повлияни от избора на значими счетоводни политики, както и информация за счетоводните политики, прилагани от сходни предприятия.
- Първоначалният избор, както и промените в значимите счетоводни политики, включително прилагането на нови становища за счетоводство. Комуникацията може да включва: ефектите от времето и метода на приемане на промяна в счетоводната политика върху настоящата и бъдеща печалба на предприятието; както и времето на извършване на промяна в счетоводната политика във връзка с очаквани нови становища за счетоводство.
- Ефектът от значимите счетоводни политики в дискуссионни или нововъзникващи области (или такива, които са уникални за дадена индустрия, особено когато липсват задължителни насоки или консенсус).
- Ефектът от времето на осъществяване на сделки и операциите във връзка с периода, в който са отразени.

Счетоводни приблизителни оценки

- По отношение на позиции, за които приблизителните оценки са значими, въпросите, разгледани в МОС 540,²⁹ включително, например:
 - как ръководството идентифицира тези сделки, събития и условия, които биха могли да породят необходимост счетоводните приблизителни оценки да бъдат признати или оповестени във финансовия отчет;
 - промени в обстоятелствата, които биха могли да породят нови счетоводни приблизителни оценки или необходимост от преразглеждане на съществуващи счетоводни приблизителни оценки;
 - дали решението на ръководството да признае или да не признае счетоводни приблизителни оценки във финансовия отчет е в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане;

²⁹ МОС 540, *Одит на приблизителни счетоводни оценки, включително приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, и свързани оповестявания*

- дали е имало или е следвало да има промяна в сравнение с предходния период в методите за изготвяне на счетоводните приблизителни оценки и ако това е така, съответните причини, както и резултатът от счетоводните приблизителни оценки в предходни периоди;
- процесът на ръководството за изготвяне на счетоводните приблизителни оценки (например, когато ръководството е използвало модел), включително дали избраната база за оценяване по отношение на счетоводната приблизителна оценка е в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане;
- дали съществените допускания, използвани от ръководството при разработване на счетоводната приблизителна оценка, са разумни;
- когато това има отношение към разумността на съществените допускания, използвани от ръководството, или подходящото използване на приложимата обща рамка за финансово отчитане, намерението на ръководството да предприеме определен курс на действие и способността му да постъпи по този начин;
- рисковете от съществени отклонения;
- признаци за възможна предубеденост на ръководството;
- как ръководството е взело под внимание алтернативни допускания или резултати и защо ги е отхвърлило или как ръководството е адресирало по друг начин несигурността на приблизителното оценяване при изготвянето на счетоводната приблизителна оценка;
- адекватността на оповестяването на несигурността на приблизителното оценяване във финансовия отчет.

Оповестявания във финансовия отчет

- Проблемните въпроси и направените във връзка с тях преценки при формулирането на особено чувствителни оповестявания във финансовия отчет (например, оповестявания, свързани с признаването на приходи, възнагражденията, предположението за действащо предприятие, последващи събития и въпроси, свързани с условните активи и пасиви).
- Общата неутралност, последователност и яснота на оповестяванията във финансовия отчет.

Свързани въпроси

- Потенциален ефект върху финансовия отчет от съществените рискове, експозиции и елементи на несигурност, като например, нерешени съдебни спорове, които са оповестени във финансовия отчет.
- Степента, в която влияние върху финансовия отчет оказват съществени сделки и операции, които са извън обичайния ход на стопанска дейност на предприятието или които изглеждат необичайни по други причини. Тази комуникация може да открие:
 - суми с еднократен характер, признати през периода;
 - степента, в която тези сделки и операции са оповестени отделно във финансовия отчет;
 - дали тези сделки или операции изглеждат като замислени с оглед постигането на определено счетоводно или данъчно третиране или на конкретна законова или регулаторна цел;
 - дали формата на тези сделки или операции изглежда прекалено усложнена или случаи, в които са получени подробни консултации относно структурирането на сделката или операцията;

- случаи, в които ръководството поставя по-голям акцент върху необходимостта от определено счетоводно третиране, отколкото върху стоящата в основата на сделката или операцията икономическа същност.
- Фактори, оказващи влияние върху балансовите стойности на активите и пасивите, включително базите на предприятието за определяне на полезния живот на материалните и нематериалните активи. Комуникацията може да обяснява как факторите, оказващи влияние върху балансовите стойности, са били избрани и какъв би бил ефектът на алтернативен избор върху финансовия отчет.
- Избирателно коригиране на отклонения, например, коригирането на отклонения с ефект на увеличение на отчетената печалба, но не и на тези, които имат ефект на намаляване на отчетената печалба.

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: 978-1-60815-202-5