

МСВОИ 200

Принципи на финансовия одит



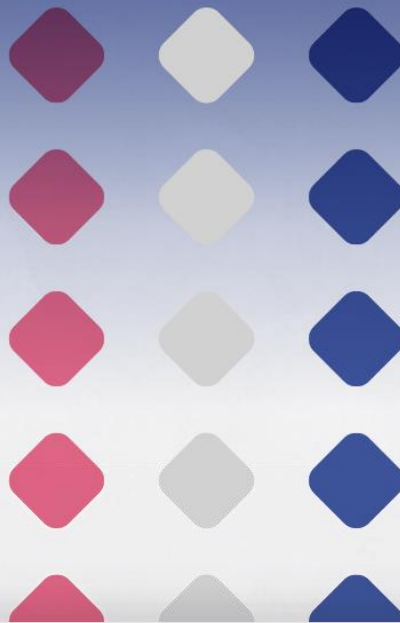
INTOSAI

Принципите на ИНТОСАЙ се издават от Международната организация на Върховните одитни институции ИНТОСАЙ като част Рамката за професионални становища на ИНТОСАЙ. За повече информация посетете

www.issai.org



INTOSAI



ИНТОСАЙ, 2020 г.

- 1) Одобрен през 2001 г. като Основни стандарти за държавен одит и значими етични стандарти
- 2) През 2013 г. съдържанието е преработено и одобрено като Основни принципи на финансовия одит
- 3) През 2020 г. съдържанието е преработено и одобрено като Принципи на финансовия одит

МСВОИ 200 е на разположение на всички официални езици на ИНТОСАЙ: арабски, английски, френски, немски и испански



СЪДЪРЖАНИЕ

1.	ВЪВЕДЕНИЕ	4
2.	ТЕЖЕСТ НА МСВОИ 200	6
3.	РАМКА ЗА ФИНАНСОВ ОДИТ	7
	ДЕФИНИЦИЯ И ЦЕЛИ НА ФИНАНСОВИЯ ОДИТ	7
	НЕОБХОДИМИ УСЛОВИЯ ЗА ОДИТ НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ В СЪОТВЕТСТВИЕ С МСВОИ	7
	РАМКА ЗА ФИНАНСОВО ОТЧИТАНЕ.....	8
	ОЦЕНЯВАНЕ НА РАМКАТА ЗА ФИНАНСОВО ОТЧИТАНЕ	9
4.	ЕЛЕМЕНТИ НА ФИНАНСОВИЯ ОДИТ	11
	ОБЕКТ НА ФИНАНСОВИЯ ОДИТ.....	11
	ТРИТЕ СТРАНИ ВЪВ ФИНАНСОВИЯ ОДИТ	11
	КРИТЕРИИ, ИЗПОЛЗВАНИ ВЪВ ФИНАНСОВИЯ ОДИТ	12
	АНГАЖИМЕНТ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА РАЗУМНА УВЕРЕНОСТ	12
5.	ПРИНЦИПИ НА ФИНАНСОВИЯ ОДИТ	13
	ДОГОВАРЯНЕ НА УСЛОВИЯТА НА АНГАЖИМЕНТА.....	13
	ПЛАНИРАНЕ	14
	СЪЩЕСТВЕННОСТ.....	14
	РАЗБИРАНЕ ЗА ОДИТИРАНОТО ПРЕДПРИЯТИЕ	15
	ИДЕНТИФИЦИРАНЕ И ОЦЕНКА НА РИСКА	15
	АДРЕСИРАНЕ НА ОЦЕНЕНИТЕ РИСКОВЕ	15
	СЪОБРАЖЕНИЯ, СВЪРЗАНИ С ИЗМАМА	16
	СЪОБРАЖЕНИЯ, СВЪРЗАНИ С ПРИНЦИПА ЗА ДЕЙСТВАЩО ПРЕДПРИЯТИЕ.....	16
	СЪОБРАЖЕНИЯ, СВЪРЗАНИ СЪС ЗАКОНИТЕ И НОРМАТИВНИТЕ РАЗПОРЕДБИ ПРИ ОДИТА НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ	17
	ОДИТНИ ДОКАЗАТЕЛСТВА.....	18
	ОЦЕНЯВАНЕ НА	18
	ФОРМИРАНЕ НА СТАНОВИЩЕ И ДОКЛАДВАНЕ ВЪРХУ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ	18
	МОДИФИКАЦИИ НА СТАНОВИЩЕТО В ОДИТНИЯ ДОКЛАД.....	19
	ПАРАГРАФИ ЗА ОБРЪЩАНЕ НА ВНИМАНИЕ И ПАРАГРАФИ ПО ДРУГИ ВЪПРОСИ В ОДИТНИЯ ДОКЛАД.....	20
	СЪОБРАЖЕНИЯ, СВЪРЗАНИ С ПОСЛЕДВАЩИ СЪБИТИЯ	20
	СРАВНИТЕЛНА ИНФОРМАЦИЯ – КОРЕСПОНДИРАЩИ ДАННИ И СРАВНИТЕЛНИ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ.....	20
	ОТГОВОРНОСТИ НА ОДИТОРА, СВЪРЗАНИ С ДРУГА ИНФОРМАЦИЯ В ДОКУМЕНТИ, СЪДЪРЖАЩИ ОДИТИРАНИ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ	21
	СЪОБРАЖЕНИЯ, СВЪРЗАНИ С ОДИТИТЕ НА КОНСОЛИДИРАНИ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ	22

- 1) Одиторът, извършващ финансов одит в публичния сектор, работи в интерес на обществото като предоставя услуги в областта на финансовия одит. Това включва изразяване на увереност по отношение на финансовата информация, изготвена от органите или предприятията в публичния сектор, във връзка с използването от тяхна страна и управлението на публични средства и активи. Резултатът - под формата на одитни становища и / или доклади – може да се използва като база за търсене на отговорност от отговорните лица. В това си качество финансовият одит представлява важен елемент от процеса на отчетност за публичните финанси.
- 2) Професионалните стандарти и насоки са движеща сила за качеството и професионализма в одитите в публичния сектор и следователно, повишават доверието в професията и нейната работа. Целта на Международните стандарти за върховните одитни институции (МСВОИ), разработени от Международната организация на върховните одитни институции (ИНТОСАЙ), е да насърчат независимия и ефективен одит и да служат като база, въз основа на която членовете на ИНТОСАЙ да разработват собствените си специфични професионални подходи в съответствие с обхвата на мандата им и националното законодателство и нормативни разпоредби. Принципите, изложени в тези стандарти, не се прилагат с приоритет пред националните закони, нормативни разпоредби или мандати.
- 3) *МСВОИ 100 – Основни принципи на одита в публичния сектор* установява фундаменталните принципи, които са приложими за всички одитни ангажименти в публичния сектор. МСВОИ 200 допълва основните принципи, изложени в МСВОИ 100, като добавя специфичен контекст по отношение на одитите на финансови отчети. Взети заедно двата стандарта представляват базата за пълния набор от професионални становища на ИНТОСАЙ в тази област и трябва да бъдат спазвани.
- 4) Основната цел на МСВОИ за финансов одит е да се предостави на членовете на ИНТОСАЙ пълен набор от принципи и стандарти за одит на

финансовите отчети (или други форми на финансова информация) на организации в публичния сектор. Съответно, принципите, изложени в МСВОИ 200, представляват база за по-специфичните одиторски стандарти за финансов одит (МСВОИ 2000-2899), както и Указания за тяхното приложение (УКАЗАНИЯ 2900-2999). МСВОИ съдържат *[материали за приложението]*, публикувани от ИНТОСАЙ с цел осигуряване на указания за приложението на съответните Международни одиторски стандарти (МОС), разработени от Международния съвет за одиторски стандарти и стандарти за изразяване на увереност (МСОССИС). В определени случаи Върховните одитни институции (ВОИ) могат да комбинират финансовите одити с елементи на одит за съответствие и / или резултатност, в който случай свързаните с тях принципи се прилагат за конкретните видове одит, както това е приложимо.

5) МСВОИ 200 излага основните принципи за одита на индивидуални или консолидирани финансови отчети, или конкретни елементи от тях. Той обхваща:

- тежестта на МСВОИ 200;
- рамката за финансовия одит;
- елементите на финансовия одит; и
- принципите на финансовия одит.



2

ТЕЖЕСТ НА МСВОИ 200

- 6) МСВОИ 200 предоставя принципите за одит на финансови отчети или други форми за представяне на финансова информация. Принципите установяват минималните изисквания на стандартите за одит в публичния сектор, определени на национално ниво, или стандартите, прилагани от дадена ВОИ, които тя е разработила самостоятелно или които са разработени от други органи. Тежестта на МСВОИ е изложена в МСВОИ 100.

» ДЕФИНИЦИЯ И ЦЕЛИ НА ФИНАНСОВИЯ ОДИТ

- 7) Финансовият одит включва определяне, чрез събиране на одитни доказателства, на това дали финансовата информация на предприятието е представена в неговия финансов отчет в съответствие с приложимата регулаторна рамка и рамка за финансово отчитане. В случая на рамките за вярно представяне, одиторът оценява дали информацията е представена вярно. В случая на рамките за съответствие, одиторът оценява степента, в която е постигнато съответствие.
- 8) Целта на финансовия одит е, чрез събиране на достатъчни и уместни доказателства, да се предостави разумна увереност за потребителите, под формата на одитно становище и / или доклад, за това дали финансовият отчет или другите форми на представяне на финансова информация са достоверни и / или са представени, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата регулаторна рамка и рамка за финансово отчитане.

» НЕОБХОДИМИ УСЛОВИЯ ЗА ОДИТ НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ В СЪОТВЕТСТВИЕ С МСВОИ

- 9) Преди стартирането на ангажимент за финансов одит, одиторът трябва:
- да оцени приемливостта на рамката за финансово отчитане на одитираната организация; и
 - да гарантира, че ръководството на организацията потвърждава и разбира своята отговорност за:
 - » изготвяне на финансови отчети в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане;
 - » вътрешен контрол, който ръководството счита за необходим за изготвянето на финансови отчети, които не съдържат съществени неточности, независимо дали те се дължат на измама или грешка; и

- » осигуряване на одитора на достъп до цялата информация и до всички лица, както това е необходимо за извършване на одита.

» РАМКА ЗА ФИНАНСОВО ОТЧИТАНЕ

10) Рамките за финансово отчитане са или:

- с общо предназначение: разработени да удовлетворят потребностите от информация на широка гама потребители; или
- със специално предназначение: разработени да удовлетворят потребностите на специфичен потребител или група от потребители (например, разпоредбите за финансово отчитане, установени от международна финансираща организация, ръководен орган, законодателна власт или по силата на договор).

11) Принципите на МСВОИ 200 са относими за одитите на различни видове финансови отчети, като например такива, изготвени в съответствие както с рамки с общо предназначение (например, МСППС, МСФО или национални рамки за финансово отчитане), така и в съответствие с рамки със специално предназначение.

12) В допълнение рамките за финансово отчитане могат да бъдат или:

- базирани на съответствие: излагащи правилата и изискванията, които следва да бъдат стриктно спазвани при всички случаи; или
- базирани на вярно представяне: отчитащи, че за да се постигне вярно представяне на финансовите отчети на предприятието, може да е необходимо изготвящите лица да се отклонят от изискванията на рамката, или да предоставят допълнителни оповестявания.

13) Принципите на МСВОИ 200 са приложими и по отношение на одити на организации от публичния сектор, които изготвят финансова информация (включително еднократни финансови отчети или специфични елементи, отчети или позиции от финансов отчет) за други страни, като например, ръководни органи, законодателни органи или други страни, натоварени в функция по надзор.

14) Когато от одитора се изисква да извърши одити на изпълнението на бюджета, това може да включва проверка на редовността на бюджетните операции и сравнение на реалните резултати и предвидените в бюджета. Това често може да включва специфични или индивидуални рамки за финансово отчитане. За този тип одитен ангажимент е възможно да не са налице необходимите условия, установени от МСВОИ за финансов одит, но принципите, които се съдържат в тези стандарти, трябва да се приложат до степената, в която това е възможно.

» ОЦЕНЯВАНЕ НА РАМКАТА ЗА ФИНАНСОВО ОТЧИТАНЕ

- 15) Рамката за финансово отчитане трябва да бъде приложима към обстоятелствата на одитирания обект, особено по отношение осигуряването на вярно представяне на финансовите му резултати и състояние, когато това е уместно. Прилаганата рамка за финансово отчитане обикновено се предвижда по силата на закон, нормативна разпоредба или на друго основание. Ако това не е така, то изборът е по усмотрение на ръководството.
- 16) Одиторът трябва да оцени приемливостта на използваната рамка за финансово отчитане. Понастоящем не съществува обективна или официална база, която да е общопризната в целия свят за преценка на приемливостта на рамките с общо предназначение. При липсата на такава база, стандартите за финансово отчитане, установени от организациите, които са упълномощени или признати за публикуване на стандарти (например, МОСПС, МСФО), които да бъдат използвани от определени видове организации, се считат за приемливи за финансови отчети с общо предназначение, изготвени от тези предприятия, при условие, че организациите следват установен и прозрачен процес, включващ обсъждане и разглеждане на становищата на широка гама заинтересовани страни. За да бъде приемлива, рамката за финансово отчитане трябва да гарантира, че информацията, предоставена във финансовия отчет, е стойностна за предвидените потребители, а именно: тя е уместна, пълна, надеждна, обективна и разбираема.
- 17) Ако рамката не се счита за приемлива, одиторът трябва да оцени ефекта върху финансовите отчети от гледна точка на липсваща информация или ефекта върху финансовите резултати или състояние:
- когато изборът на отчетна рамка е по усмотрение на ръководството, одиторът трябва да предложи тя да бъде сменена; или
 - когато не е възможна смяна на рамката, като например, когато тя е предвидена по силата на закон или нормативна разпоредба, одиторът трябва да информира одитирания обект за необходимостта от допълнителни оповестявания във финансовите отчети, за да се избегне вероятността тези отчети да бъдат подвеждащи.
- 18) Като вземе под внимание отговора на одитирания обект, одиторът трябва да определи ефекта върху одитното становище или да обмисли включването на параграф за обръщане на внимание, в който да се обясни ефекта от рамката за финансово отчитане върху резултатите, активите и пасивите или върху други аспекти. Одиторът може също така да обмисли

други действия, като например, уведомяване на законодателните органи или оттегляне от одитния ангажимент, ако ВОИ може да направи това.

4

ЕЛЕМЕНТИ НА ФИНАНСОВИЯ ОДИТ

19) При финансов одит в публичния сектор елементите, дефинирани в МСВОИ 100 (обект, одитор, отговорна страна, целеви потребители и критерии) могат да варират за различните одитирани организации. Одиторите трябва изрично да идентифицират тези елементи за всеки одит и да анализират последиците, произтичащи от тях.

» ОБЕКТ НА ФИНАНСОВИЯ ОДИТ

20) Обектът на даден финансов одит са счетоводните и свързаните с тях данни на организацията, които обикновено са представени под формата на финансови отчети (последният е познат като информация, обект на одита).

» ТРИТЕ СТРАНИ ВЪВ ФИНАНСОВИЯ ОДИТ

21) Отговорността на одитора е да планира и извърши одита в съответствие с приложимите одитни стандарти и мандат, както и да комуникира резултатите от него.

22) Отговорната страна носи отговорност за информацията, обект на одита, и за самия обект на одита.

23) „Целевият потребител“ на финансовите отчети в публичния сектор е основно законодателният орган, който представлява гражданите (крайните потребители). Законодателният орган държи правителството отговорно за използването на публични средства, в голяма степен въз основа на предоставената от правителството информация. Следователно, увереността относно надеждността на тази информация чрез финансов одит е основна част от този процес. Другите целеви потребители могат да включват министерства, в случай на финансови отчети на организации от публичния сектор, които работят от тяхно име.

» КРИТЕРИИ, ИЗПОЛЗВАНИ ВЪВ ФИНАНСОВИЯ ОДИТ

24) Критериите представляват референтни показатели, мерки или атрибути, спрямо които се оценява обекта, за да се достигне до заключение относно целите на одита. Критериите, използвани при одита на финансови отчети, обикновено се базират на рамката за финансово отчитане, използвана от отговорната страна при изготвянето им.

» АНГАЖИМЕНТ ЗА ИЗРАЗЯВАНЕ НА РАЗУМНА УВЕРЕНОСТ

25) Одитите на финансови отчети, извършени в съответствие с МСВОИ, представляват ангажименти за заверка, които целят да предоставят разумна степен на увереност. Разумната степен на увереност е висока, но не абсолютна увереност, което означава, че това не е гаранция, че одитът ще разкрие всички случаи на съществени неточности.

26) По принцип одитите за изразяване на разумна увереност са разработени да приключат със заключение, изразено в положителна форма, например, „по наше мнение финансовите отчети представят вярно, във всички съществени аспекти (или дават вярна и честна представа за) финансовото състояние на ... и неговите финансови резултати и парични потоци...“ или, в случаите на рамка за съответствие – „по наше мнение финансовите отчети са изготвени, във всички съществени аспекти, в съответствие с ...“.

27) Ангажиментите за изразяване на ограничена увереност, като например, ангажименти за преглед, не са обхванати в актуалните МСВОИ за финансов одит.

5

ПРИНЦИПИ НА ФИНАНСОВИЯ ОДИТ

28) Общите принципи на одитите в публичния сектор са изложени в МСВОИ 100¹, както и в стандартите за етика, контрол на качеството и общите отговорности на одитора при одита на финансови отчети. Те обхващат:

- етичност и независимост;
- професионална преценка, надлежна грижа и скептицизъм;
- контрол на качеството;
- управление и умения на екипа за одита;
- одитен риск;
- същественост;
- документиране;
- отчитане и проследяване; и
- комуникация.

29) Следващите параграфи излагат специфичните принципи, свързани с финансовия одит в публичния сектор.

» ДОГОВАРЯНЕ НА УСЛОВИЯТА НА АНГАЖИМЕНТА

30) Обикновено условията на даден одитен ангажимент в публичния сектор са определени по силата на закон. Одиторът в публичния сектор трябва да постигне общо разбиране с ръководството или с лицата, натоварени с общо управление, относно съответните роли и отговорности за всеки одитен ангажимент, като за предпочитане е това да се прави в писмена форма. Когато ангажиментът възниква в резултат на искане от страна на ръководството, лицата, натоварени с общо управление, или законодателен

¹ МСВОИ 100, параграфи 34 до 43.

орган, то всички страни трябва да постигнат съгласие относно условията на този ангажимент.

» ПЛАНИРАНЕ

31) Одиторът трябва да планира одита така, че да гарантира, че той е проведен по ефективен и ефикасен начин, чрез определяне на обхвата, времето на изпълнение и подхода, както и практическите стъпки, които следва да бъдат предприети.

32) Детайлното планиране е ключов елемент за ефективен и ефикасен одит. Естеството и степента на необходимото планиране зависят от това дали ангажиментът представлява първи одит на обекта или е повтарящо се задание, големината и сложността на обекта, предишния опит на членовете на екипа с обекта. Планирането трябва да се актуализира с напредването на ангажимента, за да се вземат под внимание неочаквани въпроси или събития, засягащи оценката на риска или изпълнението на одита.

» СЪЩЕСТВЕННОСТ

33) Когато планира и изпълнява одита, когато оценява констатациите и докладва резултатите от него, одиторът трябва да приложи концепцията за същественост както в количествено отношение (според сумата), така и в качествено отношение (според естеството), когато е уместно.

34) Когато планира одита, одиторът трябва да определи общото ниво на същественост за финансовите отчети като цяло, вземайки под внимание нивото на отклонение, което може да повлияе върху решенията на потребителите на тези отчети. След това, когато определя одиторската работа, която следва да бъде извършена, одиторът трябва да намали това ниво на същественост, за да се намали до приемливо ниво рискът общата сума на неразкритите и некоригирани отклонения да надвиши нивото на общата същественост.

35) Трябва да се използва това по-ниско ниво на същественост (понякога наричано същественост на изпълнението), за да спомогне за определянето на естеството, времето на изпълнение и обхвата на одитните процедури, както и оценяването на резултатите от тези процедури. При формиране на становище в одитния доклад степента на некоригираните неточности във финансовите отчети трябва да се сравни с общата същественост, като се вземе под внимание техният количествен ефект и характер. В зависимост от окончателните резултати на предприятието или други фактори е възможно да се наложи преразглеждане на съществеността, приложена по отношение на докладването, в сравнение с определената за целите на планирането.

» РАЗБИРАНЕ ЗА ОДИТИРАНИЯ ОБЕКТ

36) Одиторът трябва да получи достатъчно разбиране за одитирания обект и средата, в която функционира, приложимата рамка за финансово отчитане и системата за вътрешен контрол на обекта, за да идентифицира и оцени рисковете от възникване на съществено отклонение. Системата за вътрешен контрол на обекта включва пет компонента: контролна среда, процес за оценка на риска на обекта, процес за наблюдение на системата за вътрешен контрол на обекта, информационната система на обекта и контролните дейности (включително ИТ контроли).

» ИДЕНТИФИЦИРАНЕ И ОЦЕНКА НА РИСКА

37) Идентифицирането и оценката на риска от съществени неточности от страна на одитора взема под внимание както вътрешноприсъщия риск (рискът, че дадена позиция по сметка или група транзакции може да е обект на грешка или отклонение), така и контролния риск (рискът, че вътрешните контроли не предотвратяват или не разкриват и коригират конкретни грешки или отклонения).

38) Одиторът идентифицира и оценява вътрешноприсъщия риск без да взема под внимание ефекта от свързаните контроли и определя дали който и да било от вътрешноприсъщите рискове е съществен. Одиторът трябва да оцени разработването на контролите, които са свързани с одита (по-конкретно във връзка със съществените вътрешноприсъщи рискове), и да прецени дали съществува вероятност те да бъдат приложени на практика.

39) Одиторът трябва да идентифицира и оцени риска от съществени неточности във финансовия отчет като цяло, както и на ниво твърдение за вярност, за да определи най-подходящите одитни процедури за адресиране на тези рискове.

40) Процедурите за оценка на риска спомагат за идентифицирането на характера и обхвата на одитната работа, която трябва да бъде извършена, но сами по себе си не предоставят достатъчни и уместни одитни доказателства, върху които да се базира одитното становище.

» АДРЕСИРАНЕ НА ОЦЕНЕНИТЕ РИСКОВЕ

41) Одиторът трябва да получи достатъчни и уместни одитни доказателства относно оценените рискове за съществени неточности като разработи и приложи подходящи отговори на тези рискове. Колкото по-висок е рискът, толкова по-широкообхватни се налага да бъдат одитните процедури и толкова по-убедителни одитни доказателства са необходими.

42) Одиторът трябва да разработи и приложи общи отговори за адресиране на риска от съществени неточности на ниво финансов отчет и допълнителни одитни процедури, чийто характер, време на изпълнение и обхват отразяват рисковете от съществени неточности на ниво твърдение за вярност. Тези одитни процедури обикновено включват тестове на контрола и процедури по същество (аналитични процедури и / или тестове на детайлите).

43) Ако е вероятно контролите да са ефективни, одиторът може да обмисли тяхното тестване. Ако тестването покаже, че контролите функционират ефективно, това може да намали необходимия обем на тестване по същество за адресиране на идентифицирания риск. Контролите трябва да бъдат тествани при обстоятелства, при които не са достатъчни единствено процедури по същество.

» СЪОБРАЖЕНИЯ, СВЪРЗАНИ С ИЗМАМА

44) Като част от идентифицирането и оценяването на рисковете от съществено отклонение одиторът трябва да прецени дали съществени неточности могат да възникнат поради измама и да предприеме подходящи мерки в отговор на тези рискове.

45) Основната отговорност за предотвратяването и разкриването на измами се носи от ръководството на организацията или лицата, натоварени с общо управление. Одиторът носи отговорност предоставянето на разумна увереност относно степента, в която финансовият отчет не съдържа съществени неточности. Съществени неточности могат да възникнат в резултат на грешка или измама. Естеството на измамата, обаче, изключително затруднява одитора при нейното идентифициране и следователно, няма гаранция, че ще бъдат разкрити всички съществени неточности, дължащи се на измама. В това отношение, когато рискът от измама е съществен, одиторът трябва да прецени какви одитни процедури трябва да бъдат предприети като уместни. Одиторът трябва да прецени дали да обърне внимание на съответните органи на случаите на измама или подозренията за измама, идентифицирани по време на одита.

» СЪОБРАЖЕНИЯ, СВЪРЗАНИ С ПРИНЦИПА ЗА ДЕЙСТВАЩО ПРЕДПРИЯТИЕ

46) Одиторът трябва да прецени и да направи заключение дали съществуват събития или условия, които пораждаат съществена несигурност по отношение на намерението и способността на одитирания обект да продължи дейността си като действащо предприятие.

47) Принципът за действащо предприятие по отношение на одитирания обект е фундаментален принцип, който оказва влияние върху финансовите

отчети, тъй като засяга счетоводната база, която трябва да бъде използвана, в частност балансовата стойност на активите и пасивите.

48) Одиторът трябва да получи достатъчни и уместни одитни доказателства, за да направи заключение относно използването от страна на ръководството на предположението за действащо предприятие при изготвянето на финансовите отчети и да докладва както е необходимо за това.

» СЪОБРАЖЕНИЯ, СВЪРЗАНИ СЪС ЗАКОНИ И НОРМАТИВНИ РАЗПОРЕДБИ ПРИ ОДИТА НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

49) Одиторът трябва да идентифицира рисковете от съществени неточности, дължащи се на неспазване на законите и нормативните разпоредби и да отговори на тези рискове по подходящ начин.

50) Одиторът трябва да получи достатъчни и уместни одитни доказателства относно спазването на разпоредбите на законите и нормативните разпоредби, имащи пряко влияние върху определянето на съществените суми и оповестявания във финансовите отчети. Той също така трябва да изпълни одитни процедури, които спомагат за идентифициране на случаи на неспазване на такива други закони и нормативни разпоредби, които индиректно биха могли да окажат съществено влияние върху финансовите отчети.

51) В публичния сектор е възможно да съществуват допълнителни отговорности за одита по отношение на разглеждането на каквито и да било закони и нормативни разпоредби, които са свързани с одита на финансовите отчети или други аспекти от дейността на организацията. В тези случаи одиторът трябва да разграничи обхвата на работата, извършена за проверка на спазването на законите и нормативните разпоредби за нуждите на издаването на становище върху финансовия отчет, и одитната работа, извършена за проверка на други въпроси, свързани със съответствието, за нуждите на издаване на одитно становище и / или доклад за съответствие.

52) Одиторът трябва да получи адекватно разбиране за правната и регулаторна рамка, приложима към конкретната среда, в която функционира одитираната организация, включително за начина, по който тя спазва тази рамка.

53) Разпоредбите на някои закони или нормативни разпоредби оказват пряко влияние върху финансовите отчети, тъй като те определят отчетените в тях суми и оповестявания. Други закони или нормативни разпоредби, или набор от разпоредби, в съответствие с които организацията функционира, следва да бъдат спазвани от нея, но имат само непряко влияние върху финансовите отчети.

» ОДИТНИ ДОКАЗАТЕЛСТВА

- 54) Одиторът трябва да разработи и изпълни одитни процедури, за да получи достатъчни и уместни одитни доказателства (като количество и качество), въз основа на които да базира одитните заключения и становище.
- 55) Количеството на одитните доказателства, необходими в подкрепа на заключението, зависи от оценката на одитора на рисковете за неточности, както и от качеството на тези доказателства. Количеството на одитните доказателства се отнася за тяхната уместност и надеждност. Надеждността на доказателствата се влияе от техния източник, естество и от обстоятелствата, при които те са получени.

» ОЦЕНЯВАНЕ НА НЕТОЧНОСТИ

- 56) Одиторът трябва да документира неточностите, идентифицирани по време на одита, да ги представи на вниманието на ръководството или на лицата, натоварени с общо управление. Одиторът трябва да оцени дали неточностите означават, че е необходима допълнителна одитна работа и тяхното въздействие върху финансовия отчет, ако не бъдат коригирани.
- 57) Одиторът трябва да оцени дали некоригираните неточности са съществени, поотделно или взети заедно, за да определи какъв ефект биха могли да окажат върху одитното становище.

» ФОРМИРАНЕ НА СТАНОВИЩЕ И ДОКЛАДВАНЕ ВЪРХУ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

- 58) Въз основа на одитните доказателства одиторът трябва да формира становище относно това дали финансовият отчет е изготвен в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане и дали той не съдържа съществени неточности.
- 59) За да формира становище, одиторът трябва първо да заключи дали е налице разумна увереност за това, че финансовия отчет като цяло не съдържа съществени неточности.
- 60) Одиторът трябва да изрази немодифицирано становище, ако одитните доказателства показват, че финансовият отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.
- 61) Ако въз основа на получените одитни доказателства одиторът заключи, че финансовият отчет като цяло съдържа съществени неточности, или одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одитни доказателства, за да заключи, че финансовият отчет като цяло не съдържа съществени неточности, той трябва да модифицира становището, изразено

в одитния доклад, в съответствие с раздела за „Модификации на становището в одитния доклад“.

62) В допълнение към становището по финансовия отчет по силата на закон или нормативна разпоредба от одитора може да се изисква да докладва за наблюдения и констатации, които не се отразяват върху становището, както и за каквито и да било препоръки, направени в резултат на това. Тези елементи трябва да бъдат ясно разграничени от становището.

» МОДИФИКАЦИИ НА СТАНОВИЩЕТО В ОДИТНИЯ ДОКЛАД

63) Одиторът трябва да модифицира становището, изразено в одитния доклад, когато въз основа на получените одитни доказателства той заключи, че финансовият отчет като цяло съдържа съществени неточности, или ако не е в състояние да получи достатъчни и уместни одитни доказателства за да достигне до заключение.

64) Одиторите могат да издават три вида модифицирано становище:

- квалифицирано становище – когато одиторът заключи, че или когато не е в състояние да получи достатъчни и уместни одитни доказателства за неточности, които поотделно или взети заедно, са или могат да бъдат съществени, но не са всеобхватни;
- отрицателно становище – когато след като е получил достатъчни и уместни одитни доказателства, одиторът заключи, че неточностите, независимо дали поотделно или взети заедно, са както съществени, така и всеобхватни; или
- отказ от изразяване на становище – когато одиторът не е в състояние да получи достатъчни и уместни одитни доказателства поради несигурност или ограничение в обхвата, което е както съществено, така и всеобхватно.

65) Решението за това кой тип модифицирано становище е уместно зависи от:

- естеството на въпроса, пораждащ модификацията – а именно, дали финансовият отчет съдържа съществена неточност или може да съдържа съществена неточност, в случай, че не е било възможно да се получат достатъчни и уместни одитни доказателства; и
- преценката на одитора за всеобхватността на ефектите или възможните ефекти от този въпрос върху финансовия отчет.

» ПАРАГРАФИ ЗА ОБРЪЩАНЕ НА ВНИМАНИЕ И ПАРАГРАФИ ПО ДРУГИ ВЪПРОСИ В ОДИТНИЯ ДОКЛАД

- 66) Ако одиторът прецени, че е необходимо да обърне внимание на потребителите върху даден въпрос, представен или оповестен във финансовия отчет, който е толкова важен, че е фундаментален за тяхното разбиране на този отчет, и съществуват достатъчни и уместни доказателства, че въпросът не представлява съществена неточност във финансовия отчет, одиторът трябва да включи параграф за обръщане на внимание в одитния доклад.
- 67) Ако одиторът прецени, че е необходимо да комуникира въпрос, различен от вече представените или оповестените във финансовия отчет, който по преценка на одитора е съществен за разбирането от страна на потребителите на одита, отговорностите на одитора или одитния доклад, и при условие, че това не е забранено със закон или нормативна разпоредба, това трябва да се направи в параграф, озаглавен „Други въпроси“ или под друго подходящо заглавие.

» СЪОБРАЖЕНИЯ, СВЪРЗАНИ С ПОСЛЕДВАЩИ СЪБИТИЯ

- 68) Одиторът трябва да получи достатъчни и уместни одитни доказателства, че всички събития, възникващи между датата на финансовия отчет и датата на одитния доклад, които налагат корекция или оповестяване във финансовия отчет, са идентифицирани и отразени по подходящ начин в него.
- 69) Одиторът трябва също да отговори по подходящ начин на факти, които стават известни след датата на одитния доклад и които, ако са били известни към тази дата, биха могли да станат причина одиторът да измени одитния си доклад.

» СРАВНИТЕЛНА ИНФОРМАЦИЯ – КОРЕСПОНДИРАЩИ ДАННИ И СРАВНИТЕЛНИ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

- 70) Одиторът трябва да получи достатъчни и уместни доказателства дали сравнителната информация, включена във финансовия отчет, е представена, във всички съществени аспекти, в съответствие с изискванията към сравнителната информация в приложимата рамка за финансово отчитане и да докладва съгласно отговорностите за докладване на одитора.
- 71) Сравнителната информация се отнася за суми и оповестявания, включени във финансовия отчет по отношение на един или повече минали периоди. Кореспондиращите данни представляват суми или други оповестявания за предходни периоди, включени като неразделна част от финансовия отчет

за настоящия период. Сравнителните финансови отчети са отчети, в които сумите и другите оповестявания за предходния период са включени за сравнение с финансовия отчет за текущия период със същата степен на информация, както за текущия период.

- 72) Одиторът трябва да оцени дали сравнителната информация съответства на сумите и другите оповестявания, представени в предходния период или, когато е уместно, те трябва да бъдат преизчислени. Одиторът трябва да оцени дали счетоводните политики, отразени в сравнителната информация, са в съответствие с приложените през текущия период или, ако са налице промени в счетоводните политики, дали тези промени са отчетени счетоводно по подходящ начин и са представени и оповестени адекватно.
- 73) По отношение на кореспондиращите данни одитното становище по финансовия отчет се отнася единствено за текущия период. По отношение на сравнителните финансови отчети одитното становище се отнася за всеки период, за който е представен финансов отчет.

» ОТГОВОРНОСТИ НА ОДИТОРА, СВЪРЗАНИ С ДРУГА ИНФОРМАЦИЯ В ДОКУМЕНТИ, СЪДЪРЖАЩИ ОДИТИРАНИ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

- 74) Одиторът трябва да се запознае с цялата друга информация в годишния доклад на предприятието и да прецени дали са налице каквито и да било съществени несъответствия или съществени неточности на факти в сравнение с одитирания финансов отчет или с наученото от одитора по време на одита. Ако при разглеждането на другата информация, одиторът идентифицира съществено несъответствие или съществени неточности на факти, той трябва да определи дали одитирания финансов отчет или другата информация трябва да бъдат преработени.
- 75) Друга информация се отнася за финансова или нефинансова информация (различна от финансовия отчет и одитния доклад по него), включена в годишния доклад на обекта. Това обикновено представлява документ или комбинация от документи, изготвяни обичайно на годишна база от ръководството или от лицата, натоварени с общо управление, в съответствие с изискванията на закон, нормативна разпоредба или по традиция, чиято цел е да се предостави на заинтересованите страни информация за дейността на обекта и финансовите му резултати и финансовото му състояние, както това е изложено във финансовия отчет.
- 76) В случай на съществено несъответствие, действията, които одиторът трябва да предприеме, могат да включват модифициране на одитното становище, задържане на одитния доклад, оттегляне от ангажимента (в редките случаи, когато това е възможно в публичния сектор), уведомяване на

лицата, натоварени с общо управление или включване на параграф „Други въпроси“ в одитния доклад.

77) Ако одиторът идентифицира съществено несъответствие, което ръководството на одитирания обект откаже да коригира, той трябва да уведоми лицата, натоварени с общо управление. В допълнение към лицата, натоварени с общо управление, от одиторите може също да се изисква или те могат да решат да уведомят други страни, като например законодателния орган.

» СЪОБРАЖЕНИЯ, СВЪРЗАНИ С ОДИТИТЕ НА КОНСОЛИДИРАНИ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

78) Одиторите, ангажирани за одит на консолидирани финансови отчети, трябва да получат достатъчни и уместни одитни доказателства относно надеждността на финансовата информация на компонентите и относно процеса на консолидация, за да изразят становище относно това дали консолидираният финансов отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.

79) Тези принципи са приложими за всички одити на консолидирани финансови отчети в публичния сектор. В ситуации, при които одиторът е ангажиран за одит на консолидирани финансови отчети, може да са приложими специфични изисквания и съображения, включително гарантиране качеството на работата на одиторите на компонентите.