

Светлана Найденова

**ОДИТОРСКА ДОКУМЕНТАЦИЯ ПРИ ПЛАНИРАНЕ
НА ОДИТ НА МАЛКИ ПРЕДПРИЯТИЯ**



**ЗА БУКВИТЕ
О ПИСМЕНОХЪ**

Светлана Найденова

**ОДИТОРСКА ДОКУМЕНТАЦИЯ ПРИ ПЛАНИРАНЕ НА ОДИТ
НА МАЛКИ ПРЕДПРИЯТИЯ**

Svetlana Naydenova

**AUDIT DOCUMENTATION IN PLANNING AN AUDIT
OF SMALL ENTITIES**

**ЗА БУКВИТЕ
ОПИСМЕНЕХЪ**

Светлана Найденова

**ОДИТОРСКА ДОКУМЕНТАЦИЯ
ПРИ ПЛАНИРАНЕ НА ОДИТ
НА МАЛКИ ПРЕДПРИЯТИЯ**

Академично издателство „За буквите – О писменехъ“
София, 2019

© Светлана Найденова, автор, 2019
© Проф. д.ик.н. Стоян Денчев, научен рецензент, 2019
© Доц. д-р Красимир Керчев, научен рецензент, 2019
© Академично издателство „За буквите – О писменехъ“, 2019
ISBN 978-619-185-387-8

София, 2019

© Svetlana Naydenova, author, 2019
© Prof. Stoyan Denchev, DSc, scientific reviewer, 2019
© Assoc. Prof. Krasimir Kerchev, PhD, scientific reviewer, 2019
© Academic Publishing House “Za Bukvite – O Pismeneh”, 2019
ISBN 978-619-185-387-8

Sofia, 2019

СЪДЪРЖАНИЕ

Въведение	7
Глава първа	
ОДИТОРСКАТА ДОКУМЕНТАЦИЯ	13
Характеристика и цел на одиторската документация	13
Специфични фактори, оказващи влияние върху документацията на одитирано малко дружество	17
Изисквания относно одиторската документация в МОС.....	24
Процедури за идентифициране на заплахи на фундаменталните принципи на одита	26
Глава втора	
ПЛАНИРАНЕ НА ОДИТА	33
Аналитични процедури.....	37
Разработване на плана за одит.....	38
Одиторски риск.....	39
Одит, базиран на риск.....	40
Глава трета	
ПРАКТИЧЕСКИ АСПЕКТИ НА ПЛАНИРАНЕТО	43
Разглеждане на способността на компанията – клиент да продължи дейността си като действащо предприятие.....	49
Меморандум за планиране на одита	58
Глава четвърта	
ОДИТОРСКИ РИСК И РИСК ОТ ИЗМАМА	67
Проверка на риск от измами	67
Глава пета	
НИВО НА СЪЩЕСТВЕНОСТ	73
Меморандум за определяне ниво на същественост	74
Глава шеста	
АНАЛИТИЧНИ ПРОЦЕДУРИ	85
Практически примери за аналитични процедури.....	86
Глава седма	
ОЦЕНКА НА ОДИТОРСКИЯ АНГАЖИМЕНТ	100
Оценка на риска на ангажимента.....	105

Глава осма	
ИДЕНТИФИЦИРАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ НА РИСКОВЕТЕ	
ОТ СЪЩЕСТВЕНИ НЕПРАВИЛНИ ОТЧИТАНИЯ ЧРЕЗ ПОЛУЧАВАНЕ	
НА РАЗБИРАНЕ ЗА ПРЕДПРИЯТИЕТО И НЕГОВАТА СРЕДА	117
Глава девета	
ОДИТОРСКИ ПРОЦЕДУРИ И ОДИТОРСКИ ДОКУМЕНТИ.....	135
ЗАКЛЮЧЕНИЕ	187
Приложение 1	189
Използвана литература	191
Проф. д. ик. н. Стоян Денчев. <i>Рецензия</i>	193
Доц. д-р Красимир Керчев. <i>Рецензия</i>	197

ВЪВЕДЕНИЕ

Целта на тази книга е да бъдат разгледани възможности за осигуряване на по-ефективни начини одиторите да прилагат изискванията на Международните одиторски стандарти за документирани на одиторските процедури при планиране на одит на финансови отчети на малки дружества. Поради големия обем одиторска документация, която се съставя от одитора в процеса на планиране на одита, а също така поради факта, че на практика планирането на одиторски процедури обхваща целия период на изпълнение на одиторския ангажимент, целта на книгата не е да бъдат изчерпателно разгледани всички възможности за документирани, а да предостави примери и варианти, които могат да послужат за основа за подготвяне на одиторска документация на фазата на планиране при одити на финансови отчети на малки предприятия.

Книгата е насочена към одиторските екипи, които осъществяват одит на финансови отчети на малки, дружества, които се характеризират с някои особености, създаващи специфика в планирането и провеждането на одита. Обикновено при тях са налице следните характеристики:

- Собствеността върху дружеството е съсредоточена в малък брой хора (понякога само един човек), които активно участват в управлението на бизнеса, поради което не е налице разделение между собственик и мениджър;
- Предметът на дейност на дружеството обхваща ограничен вид сделки, осигуряващи приходите на дружеството, което оказва влияние и върху факта, че приходите на дружеството се реализират от ограничен брой източници.
- Бизнес процесите и счетоводните системи не се характеризират с особена сложност;
- Вътрешната контролна система е опростена, контролите са относително малко и могат да бъдат неформални.

Законът за счетоводството в България въвежда категоризация на предприятията. Въз основа на нея предприятията могат да по-

паднат в една от следните четири категории:

1. микропредприятия;
2. малки предприятия;
3. средни предприятия;
4. големи предприятия.

Всяко предприятие трябва да определи своята категория на базата на показатели към 31 декември на текущия отчетен период и когато два от тези показатели са налице, тогава се определя и съответната категория за предприятието. Промяна в категорията се извършва, когато предприятие за последните два отчетни периода (две поредни години) престане да отговаря на два от трите показателя за съответната категория и тогава категорията трябва да бъде променена от началото на следващия (трети) отчетен период.

Законът за счетоводството определя микропредприятията като предприятия, които към 31 декември на текущия отчетен период *не надвишават* най-малко два от следните показателя:

1. балансова стойност на активите – 700 000 лв.;
2. нетни приходи от продажби – 1 400 000 лв.;
3. средна численост на персонала за отчетния период – 10 души.

Малки предприятия са предприятията, които към 31 декември на текущия отчетен период *не надвишават* най-малко два от следните показателя:

1. балансова стойност на активите – 8 000 000 лв.;
2. нетни приходи от продажби – 16 000 000 лв.;
3. средна численост на персонала за отчетния период – 50 души.

Средни предприятия са предприятия, които към 31 декември на текущия отчетен период *не надвишават* най-малко два от следните показателя:

1. балансова стойност на активите – 38 000 000 лв.;
2. нетни приходи от продажби – 76 000 000 лв.;
3. средна численост на персонала за отчетния период – 250 души.

Големи предприятия са предприятия, които към 31 декември на текущия отчетен период *надвишават* най-малко два от следните показателя:

1. балансова стойност на активите – 38 000 000 лв.;
2. нетни приходи от продажби – 76 000 000 лв.;

3. средна численост на персонала за отчетния период – 250 души.

Съгласно Закона за счетоводството на задължителен независим финансов одит от регистрирани одитори подлежат годишните и консолидираните финансови отчети на:

1. малки предприятия, които към 31 декември на текущия отчетен период надвишават най-малко два от следните показатели:

- балансова стойност на активите – 2 000 000 лв.;
- нетни приходи от продажби – 4 000 000 лв.;
- средна численост на персонала за отчетния период – 50 души;

2. средните и големите предприятия;

3. предприятията от обществен интерес;

4. средните и големите групи и групите, в които има поне едно предприятие от обществен интерес;

5. предприятия, за които това изискване е установено със закон.

Консолидираните финансови отчети и годишните финансови отчети на предприятията, включени в консолидацията също подлежат на независим финансов одит.

На задължителен независим финансов одит от регистрирани одитори подлежат годишните финансови отчети на юридическите лица с нестопанска цел, определени за осъществяване на общественополезна дейност, когато за текущата година превишават един от следните показатели:

1. балансова стойност на активите към 31 декември – 1 000 000 лв.;

2. размер на нетните приходи от стопанска и приходите от нестопанска дейност за текущата година – 2 000 000 лв.;

3. обща сума на получените през текущата година финансираня и неусвоени към 31 декември на текущата година финансираня, получени през предходни отчетни периоди – 1 000 000 лв.

Законът за счетоводството въвежда задължителен одит и за други юридически лица, когато отговарят на определени изисквания.

Според Международен одиторски стандарт (МОС) 200 *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съот-*

ветствие с *Международните одиторски стандарти*, целта на одита е да се повиши степента на доверие на потребителите на финансова информация, представена във финансовия отчет. Одит, който е проведен в съответствие с изискванията на Международните одиторски стандарти (МОС) и при спазване на етичните изисквания, дава възможност на одитора да формира независимо професионално мнение за това, дали финансовият отчет е изготвен във всички съществени аспекти в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане. Общата рамка на финансово отчитане е базирана на Международните стандарти за финансово отчитане (МСФО), или Националните счетоводни стандарти (НСС) на конкретната държава. За изразяване на своето мнение одиторът използва фразите „вярно и честно представяне“ или „представя достоверно във всички съществени аспекти“. Финансовият отчет, който е обект на независим финансов одит е този отчет на предприятието, който е изготвен от ръководството. Ръководството и лицата, натоварени с общо управление носят отговорност за финансовата информация, представена във финансовия отчет. Отговорностите на ръководството и лицата, натоварени с общо управление се определят като фундаментални от МОС 200 *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*. Одитът на финансовия отчет не освобождава ръководството или лицата, натоварени с общо управление, от техните отговорности.

Трябва да се отбележи, че одиторът не *потвърждава* финансовия отчет, нито *гарантира* неговата точност, а изразява своето *мнение* относно това дали финансовата информация във финансовия отчет е „вярно и честно представена“, или представя „достоверно във всички съществени аспекти“ имущественото и финансовото състояние на дружеството, резултатите от неговата дейност, движението на паричните потоци, измененията в събствения капитал и оповестените политики и бележки в приложението, което също е елемент на финансовия отчет.

Много често одит се извършва и на дружества, които не подлежат на задължителен законов одит, но които въпреки това доброволно избират да им бъде извършен одит, малки дъщерни ком-

пании, други по-малки дружества, като благотворителни дружества, както и дружества, които също не са с относително сложна или с голям обем дейност. Въпреки това, може да е необходим по-детайлен и взискателен подход в по-малките дружества, чиято дейност обхваща сложни операции или във връзка с възникнали специфични въпроси.

Вниманието на тази книга ще бъде насочено върху области, за които обратната връзка от прилагането на одиторската практика е идентифицирала, че допълнителният анализ на необходимостта от разглеждане на проблемите, свързани с одиторската документация и по-специално, одиторската документация, изготвяна при планирането на одита, биха били полезни. Например, може да съществува несигурност относно обема на документацията, изисквана, за да се докаже одиторското разбиране относно дружеството, особено във връзка с вътрешния контрол.

Има много различни начини, по които може да бъде изготвена одиторска документация. Международните одиторски стандарти, които са приети за прилагане в България, съдържат насоки към одиторите относно одиторската документация. Независимо от този факт, професионалното мнение на всеки одитор дава възможност за много голямо разнообразие в подходите на одиторите, включително и при одитите на малките дружества.

Примерите, които са включени в книгата, илюстрират някои от възможните начини, по които може да бъде постигнато спазване на изискванията за одиторска документация. Въпреки това, тези илюстративни примери не са задължителни, а също така, не са изчерпателни.

Глава първа

ОДИТОРСКАТА ДОКУМЕНТАЦИЯ

Характеристика и цел на одиторската документация

Международен одиторски стандарт (МОС) 230 *Одиторска Документация* разглежда отговорността на одитора за изготвяне на одиторска документация за одита на финансовия отчет. МОС 230 *Одиторска Документация* установява също специфични изисквания и осигурява насоки по отношение на одиторската документация.

Стандартът уточнява, че целта на одитора е да изготви документация, която осигурява:

а) доказателства за базата на заключението на одитора относно прилагането на общите му цели в съответствие с МОС 200 *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*. При осъществяване на одиторския ангажимент одиторът подготвя досие, съдържащо достатъчни и подходящи документи с данни, които дават основание за изразяване на професионално мнение в одиторския доклад. За да изрази професионалното си мнение, одиторът трябва да разполага с достатъчни по обем и съдържание одиторски доказателства, които съдържат информацията, използвана от одитора при достигането до изводите, върху които се основава одиторското мнение. Съгласно МОС 200 *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*, одиторското доказателство включва информацията, съдържаща се в счетоводните данни и документация, въз основа на която е изготвен финансовият отчет, както и друга информация. Количеството на необходимите одиторски доказателства зависи от оценката на одитора на рисковете от съществени неправилни отчитания, както и от качеството на такива оди-

торски доказателства, а уместността на одитоските доказателства се определя от нейната същественост и надеждност.

б) доказателство, че одитът е планиран и извършен в съответствие с МОС и приложимите правни и регулаторни изисквания.

Съгласно МОС 230 *Одиторска документация* одиторската документация включва документи с данни за извършените одиторски процедури, получени съответни одиторски доказателства и за изводи и заключения, до които е стигнал одиторът. Същото съдържание е включено и в термините „работни документи“ или „работни книжа“.

МОС 230 *Одиторска документация* дава обяснение, че по принцип спазването на изискванията на стандарта, ще доведе до достатъчна и подходяща документация за извършените одиторски процедури и обосноваване на професионалното одиторско мнение.

Някои други МОС съдържат специфични изисквания за документация, чиито цели са да изяснят приложението на МОС 230 *Одиторска Документация* в конкретните обстоятелства, които са обект на разглеждане от тези други стандарти (Виж Приложение 1). Липсата на изискване за документация в даден МОС няма за цел създаването на предположение, че няма необходимост от документация, която да бъде изготвена в резултат на спазването на стандарта.

Също така е важно да отбележим, че МОС 230 *Одиторска Документация* уточнява, че нито е необходимо, нито е практично, одиторът да документира всеки разглеждан въпрос или дадено мнение при одита. Нещо повече, не е необходимо одиторът да документира по отделно въпроси, които вече са включени в други документи и за които са набавени одиторски доказателства, включени в одиторското досие (например – наличие на адекватно документиран одиторски план демонстрира, че одиторът е планирал одита).

От одитора се изисква да изготви одиторска документация своевременно. МОС 230 *Одиторска Документация* уточнява, че своевременното изготвянето на достатъчна и подходяща одиторска документация спомага за повишаване качеството на одита и улеснява ефективния преглед и оценка на набавените одиторски дока-

зателства и направени изводи в заключителната фаза на одита и преди изготвянето на одиторския доклад.

МОС 230 „Одиторска документация“ изисква одиторът да изготви одиторската документация, по такъв начин, че тя да бъде достатъчна, за да даде възможност на друг одитор с опит, който няма предишна връзка с одита, да разбере:

а) характера, времето на изпълнение и обхвата на изпълнените одиторски процедури с цел спазване на изискванията на МОС и приложимите закони и регулаторни изисквания;

б) резултатите от извършените одиторски процедури и получените одиторски доказателства; и

в) съществените въпроси, възникващи по време на одита, достигнатите по тях заключения и съществените професионални преценки, направени в процеса на достигане до тези заключения.

При документирането на характера, времето на изпълнение и обхвата на извършените одиторски процедури одиторът отразява:

а) идентифициращите характеристики на специфичните тестовани обекти или въпроси;

б) кой е изпълнил одиторската работа и датата, на която е извършена тази работа; и

в) кой е прегледал извършената одиторска работа и датата и обхвата на този преглед.

Одиторът включва в документацията меморандуми от дискусиите по важни въпроси с ръководството, с лицата, натоварени с общо управление, и други лица, включително естеството на съществените дискутирани въпроси и кога и с кого са проведени тези дискусии.

Ако одиторът е идентифицирал информация, която е недостатъчна и непълна и тя има отношение към окончателното му заключение по даден важен въпрос, той документира по какъв начин е адресирал тази недостатъчност и непълнота.

Все пак, ако при определени обстоятелства, одиторът прецени, че е необходимо да се отклони от дадено съществено изискване в МОС, той документира по какъв начин изпълнените алтернативни одиторски процедури постигат целта на това изискване и причините за отклонението.

Документация, изготвена след извършване на одиторската работа би била изготвена с по-малка акуратност от документация изготвена по време на извършване на работата.

В допълнение, одиторската документация покрива и допълнителен набор от цели, включително:

- подпомагане на одиторския екип по ангажимента да планира и извърши одита;
- подпомагане членовете на одиторския екип по ангажимента да оказват директен контрол върху одиторската работа и да разпределят отговорности по прегледа в съответствие с МОС 220 *Контрол върху качеството на одита на финансови отчети*;
- спомагане на екипа по одиторския ангажимент да бъде отговорен за своята работа;
- водене на регистър с въпроси, които ще оказват влияние и са значими и за бъдещи одити;
- спомагане извършването на прегледи, свързани с контрола на качеството и проверки в съответствие с 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*;
- спомагане при извършването на външни проверки в съответствие с приложимите правни, регулаторни и други изисквания, като например, надзор над регистрираните одитори.

Спазването на изискванията за документация съгласно МОС също може да помогне на одитора при разглеждането на въпроси, свързани с проблеми, възникващи по време на одита. Това често повишава качеството на последвалите аргументи, изказаните мнения и направените изводи. Външният надзор над одити последователно подчертава нуждата от висококачествена документация за обосновката на изказаните ключови одиторски становища в процеса на формиране на одиторско мнение. Както е отбелязано по-долу, документирането на дадените значителни професионални мнения при формулирането на изводи е ясно идентифицирано като изискване на МОС 230 *Одиторска Документация*.

Специфични фактори, оказващи влияние върху документацията на одитирано малко дружество

Характерът и обемът на одиторската документация, която е подходяща за одита на малко предприятие са повлияни от определени фактори, които произтичат от:

- количествените индикатори на предприятията, при които одитът ще бъде извършен без предварително очаквани съществени затруднения:

- концентрация на собствеността и ръководството;
- относително опростени операции;
- опростена счетоводна система;
- сравнително малък брой контроли с неформален характер; и

- характеристиките на типичен одиторски екип, извършващ одити на финансовите отчети на малки дружества и начина, по който той извършва одиторската работа, включително:

- характера на професионалните взаимоотношения между малките дружества и техните одитори;
- сравнително малък по големина одиторски екип;
- употреба на патентован одиторски софтуер и електронни таблици.

Въпреки тези фактори, одитът на финансовите отчети на по-малко дружество също трябва да е в съответствие с изискванията на МОС и цялата одиторска документация трябва да бъде изготвена в съответните детайли, за да може един опитен одитор, който досега не е имал връзка с одита, да разбере:

- а) характера, синхронизирането и обема на процедурите, извършени в съответствие с МОС и приложимите правни и регулаторни изисквания;

- б) резултатите от извършените одиторски процедури, и набраните одиторски доказателства; и

- в) значителни въпроси, възникващи в хода на одита, направените съответни изводи и дадени значителни професионални мнения при формирането на тези изводи.

Концентрация на собственост и ръководство

Собствеността върху по-малко дружество често е концентрирана в малък брой лица, едно или повече, които активно участват в ежедневно ръководене на бизнеса. При тези обстоятелства, одиторската документация, свързана със собствеността върху дружеството вероятно би била относително малка.

По-специално разглеждане и документиране могат да изискват въпроси, като семейни и други близки отношения, които биха оказали влияние върху одиторските оценки на риска относно свързаните лица.

Относително опростени операции

Малките дружества често имат ограничен обхват на продукти и услуги и извършват дейност от ограничен брой офиси, складове и други обекти, като резултат от което, техните процеси и структури не са сложни. Този факт предполага документирането на одиторското разбиране относно дейността на дружеството и съответния отрасъл, регулаторни и други външни фактори, изисквани съгласно МОС 315 *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда*, да бъде по-просто по форма и относително с неголям обем.

Разбирането на одитора за същността на дейността и оперативната структура на предприятието може да бъде документирано чрез използването на записки или чрез попълването на предварително подготвен формуляр. Записките биха могли да бъдат отделно запазени или включени в документацията на цялостната одиторска стратегия, изисквана съгласно МОС 300 *Планиране на одита на финансови отчети*.

За спазването на МОС, не е необходимо одиторът да документира изцяло одиторското разбиране относно дружеството и въпросите свързани с него. Ключовите елементи от разбирането, документиранни от одитор включват тези, на които одиторът е базирал оценката на риска от съществени неточности във финансовите отчети.

Опростени счетоводни системи

Повечето малки дружества имат относително опростен финансово – счетоводен процес. Най-често наемат малко персонал, натоварен единствено със счетоводната отчетност и са налице малко възможности за разделяне на функциите и задълженията при разпределяне на финансово – счетоводната работа. Често срещана е и практиката, счетоводството да бъде възложено на външна счетоводна къща, която да предоставя необходимите на предприятието счетоводни услуги.

Процедурите, свързани със счетоводната отчетност и счетоводните книжа често са прости и нерядко липсват документирани детайлни описания на счетоводни политики и процедури. Малките дружества често използват готов счетоводен софтуер при обработката на своите сметки. Разбирането за използвания от дружеството счетоводен софтуер, включително и разбирането, получено в резултат на други одити, може да помогне на одитора да идентифицира и да се фокусира върху области, свързани с риск от неточности, които произтичат от счетоводната система.

Одиторската документация, свързана със счетоводната система би била относително малка по обем, фокусирана върху това как оперират основните цикли от транзакции (включително как възниква транзакция и как се отчита) и подчертаваща рисковете от съществени неточности, които произтичат от характера на използваната система.

Сравнително малък брой контроли с неформален характер

По време на одит на малко дружество, одиторът може да реши да планира повечето одиторски доказателства да бъдат набавени от подробни тестове по същество. Въпреки това, като част от процеса на оценяване на риска от съществени неточности, от одитора се изисква, съгласно МОС 315 *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда*, да набави и документира разбирането за компонентите на вътрешния контрол в дружеството във връзка с одита (например: контролна среда, информационни систе-

ми свързани с финансовото отчитане и контролни дейности).

Големината и икономическите фактори в по-малките дружества често намаляват възможностите за формални контролни дейности, въпреки че може да са налице някои основни контролни дейности, свързани с основните цикли от трансакции, като приходи, покупки и разходи за възнаграждения. Директният контрол на ръководството върху ключови решения и възможността за лична намеса по всяко време за получаване на подходящ отговор относно променящи се обстоятелства, често са важни характеристики на ръководството на всяко предприятие. Например, когато само ръководството има право да отпуска кредити на клиенти, да взема решения за отложени плащания и да одобрява значителни покупки, това осигурява строг контрол върху салдата по сметките и трансакциите, намалявайки или отстранявайки необходимостта от по-подробни контролни дейности. Нещо повече, ръководството често има личен интерес да опазва активите на дружеството, оценява неговото представяне и контролира дейностите му, и по този начин прилага свои лични контроли и създава свои лични индикатори за представяне.

Понякога, водещата позиция на ръководството в по-малко дружество може да не бъде определяща и да доведе до незачитане на контролните дейности и да създаде условия за допускане на некоректни счетоводни записи. Нещо повече, личните и бизнес цели могат да бъдат сложно свързани в съзнанието на собственика, който е и управител, което повишава одиторския риск. Например, личното отношение към данъчното планиране може да бъде важно и може да мотивира ръководството да повлияе върху финансовите отчети с цел редуциране на разходите за данъци.

Степента на участие на ръководството във вътрешния контрол при по-малко дружество е ключов аспект при документирането на одиторското разбиране за дружеството и оценката на риска, включвайки например:

- оценка на контролна среда, включително разглеждане отношението и мотивите на ръководството, въз основа на опит от предходната година и наблюдение реакциите на ръководството по време на одита.

- специфични контролни дейности, свързани с одита. Те могат да бъдат ограничени, но могат да включват директното участие на ръководството и контроли, които намаляват риска от съществени неточности;
- ключови индикатори, използвани от ръководството за оценка на представяне на информацията във финансовия отчет;

Характер на професионалните взаимоотношения между малките дружества и техните одитори

Ръководството на дадено по-малко дружество често се нуждае от професионална консултация и помощ във връзка с широк спектър от счетоводни и свързани финансови и бизнес въпроси, които не може да получи от своите служители и е често срещана практика одиторски фирми да предлагат услуги, които не са свързани с одит, включително и счетоводни и данъчни услуги. Тези услуги могат да помогнат на одитора да си набави полезна информация за дружеството и за неговите цели, стратегии, стил на ръководене и етика, както и да поддържа актуално разбирането си за дружеството и да планира одита ефективно.

В случаите когато одиторско предприятие предлага услуги, които не са свързани с одит, одиторът взема предвид нуждата да бъде обективен когато формира и изразява мнение относно финансовите отчети. Когато е формирано мнение, но преди да бъде издаден одиторски доклад за одит за финансовия отчет, одиторът прави и документира общо заключение, че всички заплахи, свързани с обективността и независимостта са адресирани коректно съгласно изискванията за професионална етика.

Факторите, свързани с документацията при извършването на услуги, които не са свързани с одит включват следното:

- да се постигне цялост на „одиторската документация“, всяка информация придобита в резултат на извършването на други услуги, и която е използвана като одиторско доказателство, трябва да бъде включена или да се направи препратка в одиторската документация;
- одиторската оценка относно обективността и независимостта на одитора е документирана, включително съдържа и описания

на идентифицираните заплахи и мерките, взети за елиминирание или намаляване на заплахите до приемливо ниво;

- съответните отговорности на мениджърите и одитора са документирани в писмо за поемане на ангажимент. Това е от особена важност, когато одиторското дружество участва при изготвянето на финансовите отчети.

Сравнително малък по големина одиторски екип

Одитите на малки предприятия могат да бъдат извършвани от малки одиторски екипи и често включват одитор който работи сам или с един или двама асистенти.

МОС 230 *Одиторска документация* уточнява, че одиторската документация за одит на по-малко дружество не е толкова голяма по обем, колкото тази за одит на по-голямо дружество. Нещо повече, в случай на одит, при който одиторът извършва цялата одиторска работа сам, документацията няма да включва въпроси, които трябва да бъдат документирани единствено и само, за да бъдат информирани или инструктирани членовете на екипа по ангажимента, или за да се осигури доказателство, което да бъде прегледано от другите членове на екипа – например, няма да бъдат документирани въпроси, свързани с екипни дискусии или контрол. Независимо от това, одиторът спазва първостепенното изискване, описано по-горе, да изготвя одиторска документация, която може да бъде разбрана от опитен одитор, тъй като одиторската документация, както е посочено по-горе, може да бъде предмет на преглед от външни лица за регулаторни или други цели.

И така, с увеличаването на размера на екипа, извършващ ангажимента, или когато участват повече членове на екипа с недостатъчен одиторски опит, по-подробната документация може да помогне на екипа да постигне правилно разбиране относно одитираното дружество. Може да са налице и повече прегледи, извършвани в съответствие с политиките и процедурите, свързани с контрола на качеството на одиторските услуги, въпреки че формата на документацията за тези прегледи не се влияе от размера на одиторския екип.

МОС 230 *Одиторска документация* предполага, че при изгот-

вянето на одиторската документация, одиторът на по-малко дружество може да сметне за полезно и ефективно записването на различни аспекти от одита заедно в един единствен документ, с препратки (референции) към подходящи допълнителни работни документи. Примери за въпроси, които могат да бъдат документирани заедно при одита на по-малко дружество включват разбирането относно дружеството и неговата стратегия за вътрешен контрол, цялостната стратегия за одита, плана на одита, съществеността, определена в съответствие с МОС 320 *Ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита*, оценени рискове, значими въпроси, отбелязани по време на одита и направените изводи.

Употреба на патентован одиторски софтуер и електронни таблици

Когато бизнесът на одитор на по-малко дружество е малък, е вероятно използването на одиторска методология и одиторски софтуер, осигурен от външен доставчик (патентован софтуер). Патентованите програмни продукти обикновено са създадени да обхващат голям набор от ситуации, които могат да характеризират дейността на клиентите. За да бъде използвана ефикасно и ефективно такава компютърна програма, одиторът трябва внимателно да обмисли как тя да бъде приспособена към всеки индивидуален клиент.

Документирането относно разбирането на дружеството, включително неговите контроли обикновено е заложено в компютърна програма за извършване на одит чрез незадължителното използване на списъци или техники, свързани с „празни пространства“. Съществува риск, че неопитни служители могат да сметнат, че е задължително да се спазват всички елементи на тези програми, без подходът да бъде приспособяван към нуждите на определеното дружество, и следователно да изготвят обширна, и често ненужна и скъпо струваща одиторска документация. Правилното обучение и контрол на младите служители и комуникация с екипа по ангажмента могат да спомогнат за преодоляването на този риск.

Дори когато се използва патентована компютърна програма, добър начин на документиране на одиторското разбиране относно

бизнеса и базата на изготвяне оценките на риска представлява свободна форма на меморандум за планиране. Подобен меморандум може да бъде лесно обновяван от година на година. Разработените от одиторското предприятие собствени електронни таблици също могат да допринесат за създаване на достатъчна по обем и качество одиторска документация.

Изисквания относно одиторската документация в МОС

В допълнение на МОС 230 *Одиторска документация*, няколко други МОС допълнително отбелязват специфични одиторски изисквания и насоки във връзка с одиторската документация (Виж Приложение 1).

Вземайки предвид тези изисквания, ключовите въпроси могат да бъдат обобщени като бъдат разгледани за всяка една от одиторските фази, които условно могат да бъдат представени по следния начин:

- Основна;
- Приемане и продължаване на ангажимента;
- Планиране на одита;
- Процедури, извършени в отговор на оценени рискове;
- Извършване и преглед на одита;
- Заключителна фаза и изготвяне на одиторски доклад.

Тези фази включват и допълнителни етапи, които могат да бъдат включени, в зависимост от спецификата и големината на клиента.

Там, където изискванията за изготвяне на одиторска документация при изпълнение на съответната фаза на одита са неприложими, поради липса на подобни обекти или процеси в дейността на одитираното дружество, не е необходимо да се включват никакви препратки към липсата на тези обекти и процеси в работните одиторски документи. Например, когато дружеството не използва организации за извършване на услуги, не е необходимо да се включват никакви препратки към МОС 402 *Одиторски въпроси*,

свързани с одита на предприятия, използващи обслужваща организация.

Окончателно оформяне на одиторско досие

МОС 230 *Одиторска документация* и стандартите за контрол на качеството отбелязват специфични изисквания и насоки във връзка с окончателното оформяне на одиторското досие и конфиденциалност, сигурност, цялостност, и съхранение на документацията по ангажимента. Одиторското досие може да има материална форма или да бъде в електронен формат или комбинация от двете.

Във връзка с индивидуални ангажименти, МОС 230 *Одиторска документация* изисква:

- Одиторът да събере одиторската документация в одиторско досие и да завърши административния процес по оформянето на одиторското досие своевременно след датата на одиторския доклад.
- След завършване оформянето на одиторското досие, одиторът няма право да изтрива, унищожава или изхвърля каквато и да е одиторска документация преди изтичането на периода за съхранение.
- При обстоятелства, различни от тези предвидени от МОС 230 *Одиторска документация*, когато одиторът смята за необходимо да модифицира наличната одиторска документация или да прибави нова след завършване оформянето на крайния одиторски файл, независимо от характера на модификациите или допълненията, одиторът трябва да документира:
 - а) специфични причини за тяхното съществуване;
 - б) кога и от кого са направени, и обобщени модификациите.

Промяна на документацията след датата на одиторския доклад

МОС 230 *Одиторска документация* уточнява, че при изключителни случаи може да се наложи да се промени одиторската документация след датата на одиторския доклад. Например, когато одиторът впоследствие открива факти, които ако са съществували

към датата на одиторския доклад и одиторът е бил наясно с тях по това време, е можело да окажат влияние върху одиторския доклад.

Когато подобни изключителни обстоятелства възникват и изискват от одитора да извърши нови и допълнителни процедури или водят до нови изводи от страна на одитора, одиторът трябва да документира:

- а) разкритите обстоятелства;
- б) извършените нови или допълнителни процедури, набавени одиторски доказателства и достигнати изводи, както и техния ефект върху одиторския доклад; и
- в) кога и от кого са направени и обобщени промените в одиторската документация.

Процедури за идентифициране на заплахи на фундаменталните принципи на одита

Независимо от големината на дружеството, чиито отчети ще бъдат одитирани, всеки одитор и одиторско дружество е необходимо да има разработена политика относно идентифицирането на заплахи на фундаменталните принципи.

Предпазните мерки, възприети в политиката на едно одиторско дружество и разработени като процедури, заложи в системата за контрол на качеството на одиторското дружество, могат да бъдат разработени в две основни направления:

I. Предпазни мерки, възприети от професионалната общност и законодателството в България, каквито са:

- изисквания за образование и обучение на членовете на одиторския екип;
- изисквания за продължаващо професионално развитие;
- международни одиторски стандарти;
- професионално и регулаторно текущо наблюдение (мониторинг) и дисциплинарни процедури;
- изисквания за корпоративно управление.

II. Предпазни мерки в работна среда:

контрол на качеството на одиторския ангажимент;

- използване на различни съдружници и екипи по одиторския ангажимент с цел формиране на функционално подчинение при предоставяне на услуги, различни от независим финансов одит (изразяване на сигурност) на клиентите (ротация на висшия одиторски персонал);
- изисквания на одиторското дружество по отношение на етиката и поведението;
- строг вътрешен контрол при изпълнение на одиторски ангажименти;
- подходящи дисциплинарни процедури.

Заплахи за фундаменталните принципи на одита и техните проявления могат да бъдат представени в примерната таблица по-долу. Тя е само илюстрация и нейното съдържание може да бъде допълнено от всеки одитор, в зависимост от идентифицираните заплахи. В последната колона „Бележки“ са попълнени и възможни примерни бележки, за случаите, когато не са идентифицирани заплахи върху прилагането на фундаменталните принципи:

Заплахи	Проявления на заплахите	Бележки
Заплаха, свързана с личен интерес	Одиторското дружество или член на одиторския екип по ангажиментите за изразяване на сигурност имат финансов или друг интерес в клиентите по ангажиментите за изразяване на сигурност. (Например: Заем на клиент – неплатено задължение за одит).	Няма данни за финансов или друг интерес, който да ни е станал известен.
Заплаха за проверка на собствена работа	Когато вече изразена от одиторския екип преценка, във връзка с предоставена консултация, трябва да бъде повторно оценена от членовете, които са били отговорни за тази предходна преценка. (Например, одит на сделки и салда, които са били обект на консултантска ус-	Одиторският екип не е предоставял други услуги на клиента преди настоящия одиторски ангажимент

Заплахи	Проявления на заплахите	Бележки
	луга от екипа по одита).	
Заплаха от застъпничество	Когато членовете на одиторския екип подкрепят позиция или мнение до степен, при която последваща обективност на одиторския екип може да бъде компроментирана. (в съдебно производство, данъчни спорове или други спорове с трети страни).	Няма данни за участие на членове на одиторския екип в процедура по защита, свързана със съдебни или други дела.
Заплаха от фамилиарност	Когато в резултат на близки отношения, членовете на екипа стават доста съпричастни към интересите на други лица, работещи в предприятието – клиент. Като резултат това, професионалната преценка на одиторския екип може да бъде компроментирана.	Няма информация за близки отношения между клиента и членове на одиторския екип.
Заплаха от сплашване	Поради реални заплахи, или възприемани като такива, членовете на одиторския екип са възпирани да действат обективно и независимо, от което може да възникне неправомерно ограничаване на обхвата на извършваната от одиторския екип работа (например, с цел намаление на хонорарите, прикриване на измами и др.)	Няма данни за заплахи от сплашване, на което членовете на одиторския екип да бъдат обект.

Заплахи за **независимостта** при одита:

Обстоятелства	Заплаха	Насоки	Бележки
Финансов интерес в одитираното дружество	Заплаха, свързана с личен интерес	Ако член на одиторския екип или най-близък член на семейството или одиторската фирма имат пряк интерес, заплахата би била толкова съществена, че никакви предпазни мерки не биха я свели до приемливо ниво.	Няма данни
Кредити и гаранции	Заплаха, свързана с личен интерес	Ако кредит или гаранция са предоставени на член на одиторския екип или най-близък член на семейството или одиторската фирма, и кредитът не е отпуснат при обичайни търговски условия, заплахата би била толкова съществена, че никакви предпазни мерки не биха я свели до приемливо ниво.	Няма данни
Бизнес взаимоотношения	Заплаха, свързана с личен интерес, заплахата от фамилярност, заплахата от сплашване	Лица, чиито на-близък член на семейството е директор, или отговорно длъжностно лице на клиента или служител, който е в позиция да осъществява съществено влияние върху финансовия отчет, НЕ следва да са членове на одиторския екип.	Няма данни

Обстоятелства	Заплаха	Насоки	Бележки
Дългогодишно асоцииране на старшия персонал	Заплаха, свързана с личен интерес, заплаха от фамилярност.	По отношение на предприятието от обществен интерес, дадено лице не трябва да бъде ключов съдружник по одита в течение на повече от четири години. В българското законодателство е възприета ротация на одиторското дружество след 7 годишен ангажимент за извършване на одит.	Одиторското дружество изпълнява ангажимент за одит (например) за втора година.
Предоставяне на други услуги – изготвяне на счетоводство	Преглед на собствена работа, заплаха, свързана с личен интерес, заплаха, свързана със застъпничество	Предприятие от обществен интерес : ръководството на предприятието – клиент, носи отговорност за изготвянето на финансовия отчет, но одиторът може да предоставя консултации. Предприятие, което не е от обществен интерес : одиторът може да предоставя услуги, отнасящи се до изготвянето на счетоводната документация и финансовите отчети, когато тези услуги са с рутинен характер.	Няма данни
Хонорари на одитора	Заплаха, свързана с личен интерес	Предпазните мерки включват: - намаляване на зависимостта на одитора от хонорарите, които получава по одиторския ангажимент;	Няма данни

Обстоятелства	Заплаха	Насоки	Бележки
		<p>- външни прегледи за контрол на качеството;</p> <p>- консултиране с трета страна във връзка с ключовите преценки;</p> <p>За предприятие от обществен интерес: Когато общите възнаграждения от даден клиент превишават 15% от общите възнаграждения, които получава одиторското предприятие, в продължение на две последователни години, одиторите следва да обсъдят този факт и да предприемат предпазни мерки.</p> <p>Когато този процент е много по-голям, да се обсъди, дали предпазните мерки могат да се сведат до приемлива ниво.</p>	

Документираните процедури са част от документацията, която одиторското предприятие трябва да приложи в своето одиторско досие и обхваща, както е посочено в таблицата, описание на одиторските процедури, включени при осъществяване на одиторския ангажимент, които да изпълнят необходимостта от идентифициране на заплахите на фундаменталните принципи и ако са идентифицирани такива заплахи, какви мерки е взел одиторът за свеждането им до приемливо ниво.

Глава втора

ПЛАНИРАНЕ НА ОДИТА

Съгласно МОС 300 *Планиране на одита на финансови отчети* планирането на одита включва определяне на общата одиторска стратегия за ангажимента и разработването на план на одита. Подходящото планиране дава своите ползи за одита на финансовия отчет по няколко начина, включително с това, че:

- помага на одитора да отдели подходящото внимание на важните области на одита;
- насочва вниманието на одитора към потенциални проблеми и тяхното идентифициране;
- помага на одитора надлежно да организира и управлява одиторския ангажимент, така че той да бъде изпълнен по ефективен и ефикасен начин;
- помага за избора на членове на екипа за одиторския ангажимент, които имат подходящи за целта способности и степен на компетентност;
- улеснява инструктирането на членовете на екипа за ангажимента, и на прегледа на тяхната работа;
- помага, когато е подходящо, за координирането на работата, извършена от одиторите.

Съгласно изискванията на МОС 200 *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти* одиторът извършва одита в съответствие с Международните одиторски стандарти и с принципите на етиката, така че да получи приемливи доказателства за това, че финансовият отчет не съдържа съществени неточности.

Одиторските доказателства са изложени на ограничения, произтичащи от вътрешноприсъщите ограничителни специфики в процеса на одитиране, наложени от използването на тестове и извадки. Одиторската работа е повлияна и от вътрешноприсъщите ограничения на всяка счетоводна система или система за вътрешен

контрол, както и на обективното обстоятелство, че повечето доказателства, с които одиторът подкрепя своето мнение не са изчерпателни, поради факта, че одитът не обхваща 100% проверка на документацията. Именно поради тези присъщи ограничения, съществен елемент от всеки одит е използването на професионалната преценка на одитора.

Одиторите трябва да планират одита с достатъчно високо ниво на професионален скептицизъм, защото е възможно във финансовите отчети да са включени сделки и събития, които да доведат до съществени неточности в тях. Възможно е и други обстоятелства да оказват влияние върху процеса на финансовото отчитане, в резултат на което финансовата информация да бъде невярна.

Одиторът е този, който определя какъв ще бъде обхватът и обемът на необходимата одиторска работа, в резултат на която ще получи достатъчни одиторски доказателства, които ще подкрепят неговото мнение. Той може да реши да направи задълбочен преглед на счетоводните системи, като извърши подробни тестове на голям брой операции, документи, регистри и др. От друга страна, той може да реши, че ще разчита на функциониращия вътрешен контрол, за да оправдае намаления обем на одиторски тестове по тези пунктове.

Влияние върху процеса на планирането ще окажат сложността на предприятието, неговата форма, търговска среда и други фактори.

Добре организираната работа по планирането на одита дава възможност на одитора да се увери, че ще бъде обърнато необходимото внимание на важни аспекти от одита, че ще бъдат идентифицирани потенциалните проблеми и одиторската работа ще бъде експедитивно изпълнена. Планирането спомага за правилното разпределение на работата между помощниците и за координирането на извършената работа между одитори и експерти.

При планирането ще бъдат взети предвид освен големината на предприятието, също така и сложността на одита и опита на одитора с предприятието, както и неговото познаване на дейността на предприятието.

Одиторът трябва да се запознае задълбочено със спецификата на дейността на клиента, а също така и с особеностите на отрасъла, в който работи клиентът. Познаването на бизнеса на клиента и

сферата, в която работи е от особено значение за планирането на работата – той може да идентифицира събития, операции и практики, които биха могли да окажат съществено отражение върху финансовите отчети.

Одиторът може да реши да обсъди елементи от цялостния план за одит и някои одиторски процедури с лицата, които осъществяват вътрешен контрол в предприятието (вътрешен контролър, отдел за вътрешен контрол или одиторския комитет, ако предприятието е от обществен интерес), ръководството и персонала с цел подобряване на организацията на работата по изпълнение на одиторския ангажимент и ефикасното планиране на одита и да координира времето за извършване на одиторските процедури с персонала на предприятието. Одиторът отговаря за изготвянето на плана за одита, който описва обхвата и протичането на одита и детайлните програми за неговото изпълнение.

Цялостният план за одит трябва да бъде достатъчно подробен, така че да подпомага разработването на програмата за одит, докато точната му форма и съдържание ще зависят от големината на предприятието и сложността на одита. Планът за одит претърпява промяна от началото на одиторския ангажимент до края на неговото изпълнение в зависимост от възникването на нови обстоятелства, които не са били известни на одитора, нито са били очаквани от него на етапа на първоначалното планиране.

Основните етапи на изпълнение на одиторския ангажимент от планирането на одита до изготвянето на одиторския доклад могат да бъдат описани обобщено както следва:

1. Планиране на одита
2. Оценка на вътрешния контрол на предприятието и счетоводната система;
3. Обсъждане с ръководството на програмата за извършване на одита, начините за набиране на информация;
4. Тест на системата за вътрешен контрол в предприятието, на базата на който одиторът извършва оценка на риска на контрола. Рискът на контрола показва, че съществуват неправилни отчитания в твърдение за вярност относно клас сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, които биха могли да бъдат съществени,

индивидуално или когато са обобщени с други неправилни отчитания, които няма да бъдат предотвратени, или открити и коригирани своевременно от вътрешния контрол на предприятието (МОС 200, *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*). В първия сценарий, когато се окаже, че системата за вътрешен контрол не функционира ефективно, одиторът не може да има доверие в нея и включва в програмата за изпълнение на одиторския ангажимент задълбочени проверки по същество на събития, сделки, клас операции, салда и др. Във втория сценарий, ако при тест на системата за вътрешен контрол се окаже, че тя действа ефективно и одиторът може да има доверие в нея, той може да съкрати разширения тест на събития, сделки, клас операции, салда и др.

5. Преглед на финансовия отчет.

6. Заключителна фаза и изготвяне на одиторски доклад.

Макар че процедурите за планиране на всеки одит се различават, одиторът използва и посочените по-долу обичайни процедури:

а) Разглежда средата, в която функционира предприятието на неговия клиент, и откроява проблемите в отрасъла, в който работи това предприятие и които биха оказали влияние при изпълнение на одиторския ангажимент.

б) Изготвя план на одита, в който включва отделните етапи на работата по изпълнение на одиторския ангажимент и също така посочва степента, до която може да разчита на вътрешния контрол.

в) Ако клиентът не е нов и одиторският ангажимент не е за първа година, одиторът прави преглед на одиторската документация от предходната година, запознава се с проблеми, които са идентифицирани при одита в предходната година, обсъжда въпросите с одиторския екип, който е изпълнил миналогодишния одит и включва в плана проблеми, които биха оказали влияние при предстоящия одит.

г) Разглежда всички промени в законодателството и приложимите стандарти за финансово отчитане, които биха имали ефект върху финансовия отчет, който ще бъде одитиран.

д) Проверява отчетите на ръководството или междинни финансови отчети, които клиентът е подготвил, тъй като те могат да му посочат проблемните области в неговия одит.

е) Осъществява срещи с ръководството на клиента, на които обсъжда проблемните области, промени в счетоводната политика, както и евентуалното наличие на съществени отклонения между прогнозираните и фактическите резултати.

ж) Обсъжда времето за подготовката на клиента за годишното финансово приключване и процедурите, които трябва да бъдат включени в програмата като инвентаризация на активите и пасивите, анализи на сметки и салда, корекции, изготвяне на финансово – счетоводни регистри и подготовка към съставяне на годишен финансов отчет.

з) Преценява квалификацията на служителите на клиента и тяхната способност да анализират и обобщават финансови данни.

и) Преценява необходимостта от експертна помощ и привличането на други одитори или експерти в ангажимента.

й) Определя броя и квалификацията на участниците в одиторския екип, които ще бъдат разпределени на всеки етап от одита.

к) Консултира членовете на одиторския екип за обсъждане на евентуални проблеми.

л) Изготвя се бюджет, разпределящ времето на всеки член (или квалификация) на одиторския екип. Този бюджет се използва за контрол на времето, за което ще протече одита.

м) Клиентът трябва да бъде информиран за очакваната дата на посещение на одиторския екип и да се получи неговото съгласие.

Аналитични процедури

Аналитичните процедури са от особена важност за етапа на планиране, а също така за целия процес на изпълнение на одиторския ангажимент.

Аналитичните процедури включват сравняване и съпоставяне на финансова информация за текущия отчетен период на предприятието – клиент с финансовата информация от предходни периоди, бюджети и прогнози, а също така на финансовата информация на предприятието с финансовата информация на други предприятия от същия отрасъл.

Те включват и разглеждане на взаимовръзки и изчисляването

на относителни стойности, коефициенти и проценти, (например, връзката между брутната печалба и продажбите; разходите за персонала и броя на заетите и др.)

Аналитичните процедури се използват в етапа на планирането, за да улеснят разбирането на одитора за стопанската дейност и промените в нея, да се открият областите на потенциален риск и да се планират други процедури. Работата на одитора по планиране на одита обикновено протича преди той да разполага с годишните финансови отчети. Следователно всички аналитични процедури, извършени на този етап от одита, ще се основават на междинни финансови отчети, прогнозни или бюджетни финансови отчети, финансови отчети, предназначени за вътрешни управленски цели, а в някои случаи и на финансовите отчети от предходната година. Одиторът формира очаквания относно взаимовръзките между различните позиции във финансовите отчети и проверява наличните счетоводни данни на етапа на планирането, за да се увери дали неговите очаквания съвпадат със записаните стойности. Във всеки случай когато резултатите се различават от очакванията, одиторът трябва да планира извършването на допълнителна работа.

Разработване на плана за одит

Съгласно изискванията на МСО 300 *Планиране на одита на финансови отчети* одиторите разработват и документират цялостния план за одит, в който се описва очакваният обхват и провеждането на одита. Въпросите, които трябва да бъдат разгледани, включват:

- а) познаване на стопанската дейност от одитора;
- б) познаване на счетоводната система и системата за вътрешен контрол;
- в) риск и същественост;
- г) характер, време на провеждане и степен на детайлизиране на процедурите;
- д) координиране, разпореждане, надзор и проверка.

Макар че меморандумът за планиране, съдържащ плана, ще бъде изготвен преди да започне задълбочената работа по одита,

важно е да се има предвид фактът, че етапът на планиране не свършва дотук. Ще има допълнителни корекции в първоначалния план, които могат да се открият едва по-късно. Всяко съществено детализиране на вътрешния контрол може да изисква повече работа, а всяка промяна във времето на физическата инвентаризация може да означава просрочване на одита. Така че работата по планирането е процес, който продължава през целия одит.

Одиторски риск

На етапа на планиране на одита одиторът разглежда степента и характера на одиторската работа, която му предстои да извърши. Нивото на скептицизъм на одитора подсказва, че колкото „порисков“ е клиентът, толкова повече работа трябва да бъде планирана при извършване на одита.

Рискът може да има различни форми. Това може да бъде рискът, че клиентът функционира в несигурна среда и може да изпадне в несъстоятелност или фалит. Може да бъде и риск, че финансовите отчети съдържат неточности понеже ръководството е пристрастно или защото вътрешният контрол не е успял да открие и коригира неправилни отчитания.

За да бъдат изпълнени целите на одита, са необходими доказателства. На практика има два основни подхода за набавяне на доказателства:

а) подход, базиран на системи, при който оценката на вътрешния контрол формира основата на планираните процедури за извършването на одита и подробното тестване на позициите от финансовия отчет е сведено до минимум;

б) директен подход на удостоверяване на достоверността на финансовата информация, при който се извършва по-подробна проверка на позициите във финансовия отчет и мнението на одитора се основава на способността му да получи достатъчно подходящи доказателства от различни източници.

В повечето ситуации се използва подходът, базиран на системи, тъй като той е най-ефикасният метод за съставяне на одиторско мнение.

Одит, базиран на риск

Одитът, базиран на риск, е усъвършенстван вариант на одита, базиран на системи. Той се използва от одиторите, за да се концентрират по-скоро върху високо-рискските клиенти и високо-рискските области в икономическата дейност на клиента, вместо да извършват подробни одиторски тестове на всички области от предприятието на клиента. Одиторите се нуждаят от *разбиране* на счетоводната система и системата за вътрешен контрол, необходимо за планиране на одита и разработване на ефективен подход за одит.

Одиторите използват професионална преценка за оценяване на риска и разработване на процедури за одит, за да се уверят, че той е сведен до приемливо ниско ниво.

Например, ако одиторът е оценил съществуването на 5% риск, че неговото мнение, изразено за достоверността на финансовия отчет е неправилно, той е изразил сигурност от 95%, че неговото мнение е правилно. Одиторът никога не може да бъде сигурен за това, че подобна оценка се приближава 100% до истината. Това е одиторският риск, който отразява, ако се базираме на примера, че от всеки 100 положителни заключения на одитора, 5 могат да бъдат неверни. Одиторският риск може да бъде определен на всяко ниво.

В МОС 200 *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти* **одиторският риск** е дефиниран като риск, при наличието на който, одиторът може да изрази неподходящо одиторско мнение в случаите, когато във финансовия отчет има съществени неправилни отчитания. Одиторският риск е функция на **риска от съществени неправилни отчитания и риска на разкритията**. Рискът на разкритията е дефиниран като риск, при наличие на който, одиторските процедури, извършени от одитора за намаляване на одиторския риск до приемливо ниско ниво, може да не разкрият неправилни отчитания, които съществуват и които биха могли да са съществени, индивидуално или като обща сума с други неправилни отчитания. **Вътрешният контрол** се осъществява от ръководството и лицата, натоварени с общо управление. Тяхна е

отговорността да бъде създадена такава система на вътрешен контрол, която да позволи изготвянето на финансов отчет, който да не съдържа съществени неправилни отчитания, независимо дали те се дължат на измама или на грешка. Следователно рискът на вътрешния контрол е налице, когато неговата система може да допусне съществени неправилни отчитания във финансовия отчет, независимо дали те се дължат на измама или на грешка.

Въз основа на тези определения, можем да направим заключение, че върху одиторския риск оказват влияние:

- а) рискът от съществени неправилни отчитания (вътрешно присъщ риск);
- б) рискът на вътрешния контрол и
- в) рискът на разкритията.

Тези три риска, умножени, представят стойността на одиторския риск. Одиторът е този, който определя стойността на всеки един от тях. Именно поради тази причина, професионалната преценка на одитора е от съществено значение за правилното определяне на одиторския риск.

Неправилното отчитане, дефинирано в МОС 200 *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*, е разликата между сумата, класификацията, представянето или оповестяването на отчетена позиция във финансовия отчет и сумата, класификацията, представянето или оповестяването, които се изискват, за да може тази позиция да бъде в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане. Неправилно отчитане може да възникне в резултат на грешка или измама.

Обобщението показва, че колкото по-ниско е определеното ниво на одиторски риск, толкова повече работа трябва да бъде извършена от одиторския екип, т.е. колкото по-сигурен би искал да бъде одиторът, че неговата оценка за достоверността на информацията във финансовия отчет се доближава до истината, толкова по-голям обем процедури трябва да включи в плана и детайлните програми за извършване на одита и толкова повече одиторска документация и одиторски доказателства трябва да бъдат набавени.

Глава трета

ПРАКТИЧЕСКИ АСПЕКТИ НА ПЛАНИРАНЕТО

В тази част от книгата е разработена примерна одиторска програма за планиране на одит на финансови отчети на малки предприятия, като се поставят акценти върху общи въпроси на етап планиране, оценка на риска, проучване и оценка на влиянието на непредвидими обстоятелства, както и на последващи събития. Философията на планирането е фокусирана върху идентифицирането на факти и обстоятелства, които одиторът трябва да оцени и да направи своята професионална преценка, как те биха могли да окажат влияние върху представената информация във финансовия отчет.

Целите на тази програма са да предоставят на одитора разумна сигурност, че той се е запознал с всички значителни обстоятелства, свързани с ангажимента за одит, идентифицирал е непредвидими обстоятелства и последващи събития, възникнали след датата на финансовия отчет, които могат да изискват или промяна във информацията, представена във финансовия отчет или допълнително оповестяване в пояснителното приложение към финансовия отчет.

В одиторската документация, която се изготвя на фазата на планирането на одита се посочват одиторските процедури, името на отговорно лице за изпълнението и приключването на тази част от ангажимента, датите, бележки и заключение.

Примерни процедури, включени в програмата могат да бъдат формулирани по следния начин:

I. Във връзка с проверката на наличието на съдебни процеси, искове и оценки, направете следното:

а) Набавете от мениджмънта:

- 1) информация, описание и оценка на започнали или потенциални съдебни процеси, предявени и непредявени искове и оценки на тяхната приблизителна стойност,

- 2) възприети от мениджмънта политика и процедури за определяне, оценяване и финансово отчитане на съдебни процеси, искове и оценки, и
- 3) заключението на мениджмънта във връзка с изискваното финансово отчитане и оповестяване, съгласно приложимите професионални стандарти за всяко изброено перо.

б) Прегледайте документите на клиента във връзка с горепосочените въпроси. Обмислете дали са необходими други одиторски процедури във връзка с оповестените въпроси, като допълнение на вече дискутираните.

в) Проучете изплатените правни такси и причините за тяхното изплащане.

г) Изпратете писмо – справка до адвокатите, включително и до юриста на дружеството (ако има такъв), наберете информация за проведени консултации през периода. Ако не е имало консултации, включете представяне в представителното писмо с изявления за отговорностите на ръководството. Оценете отговорите от адвокатите и ги сравнете с получените справки.

II. Извършете процедури за осигуряване на информация за всички значителни споразумения и задължения на дружеството и ги сравнете с допълнителните работни документи, както и тези, отразяващи задълженията.

III. Прочетете протоколите на общото събрание на собствениците и протоколите от заседанията на управителните органи, направете копия, които да приложите в постоянния файл на одиторското досие (до датата на одиторския доклад) и ги сравнете със съответните работни документи. Ако протоколите от всяко събрание или заседание или резюметата на действията не са на разположение, набавете представително писмо за предприетите от вас действия.

IV. Определете на базата на вашето познаване на дейността на клиента, неговия бизнес, собственост или лизингови договори дали има вероятност от възникване на задължение за извършване на дейности и следователно реализиране на разходи, за почистване на околната среда. Прегледайте натрупаните отпадъчни продукти,

методите за изхвърляне на отпадъци, недвижимото имущество и неговата история. Ако съществува такава вероятност, включете изпълнението на одиторската програма за проверка и тестване на допълнителните разходи за почистване на околната среда.

V. Направете среща и организирайте разговор и дискусия с изпълнителния директор (управителя) или финансовия директор за:

а) спазването на законите и друга нормативна уредба от страна на клиента и където е възможно, политиката и процедурите на клиента за предотвратяване на незаконни действия. Обмислете дали събраните доказателства дават основание за идентифициране на нередности или незаконни действия, които биха имали съществен пряк или косвен ефект върху финансовия отчет. Ако са налице доказателства за евентуална измама или незаконни действия, изпълнете програмата за оценка на спазване на законодателството и нормативната уредба, проверка за наличието на неправилни отчитания и измами и други незаконни действия.

б) всички допълнителни евентуални задължения или отговорности, съществуващи към датата на финансовия отчет или към датата на извършването на тази одиторска процедура, които не са били отразени или оповестени в одитирания финансов отчет;

в) това дали са направени сделки след датата на финансовия отчет, които трябва да бъдат взети по внимание за отразяване и оповестяване в одитирания финансов отчет.

Възможността от наличието на евентуални последващи събития, които възникват между датата на финансовия отчет и датата на неговото фактическо съставяне, биха довели до изискване за оповестяване, което включва:

1. Промени в стойността на отразените активи, съществуващи към датата на финансовия отчет. Разгледайте:

- активи, които са били продадени, изоставени, унищожени или повредени;
- загуби, понесени от избухването на пожар, наводнение или друго бедствие;
- промени в покритието на всички застрахователни рискове, които биха причинили загуби;

- всички бизнес комбинации или търговски преобразувания, осъществени след датата на финансовия отчет;
- доказателства за загуба или спад в пазарната стойност на активите;
- неблагоприятни промени в стойността на капиталовите инвестиции;
- спорни активи, включително жалби и рекламации от клиенти, наличието на фактури и други документи, които поставят под въпрос признаването или оценката на активите, във връзка с очакваната икономическа полза от тях.

2. Промени във всички съществени задължения, непредвидени разходи или отговорности, които съществуват към датата на финансовия отчет, или към датата на получените справки.

3. Промени в дългосрочните задължения или оборотния капитал към датата на направената справка за тях. (включително и детайли от значителни споразумения с контрагенти, банки и др.).

4. Спорни задължения, включително жалби от кредитори относно фактури, поети гаранции (при определен гаранционен срок) за стоки или продукти и др.

5. Промени в задълженията, които са били осчетоводени въз основа на предварителни данни: проверки на приходите, оценки на разходи и загуби и др.

6. Съдебни спорове, които са били заведени и уредени, различни от тези, които са оповестени напълно в писмата от адвокатите.

7. Споразумения или планове за големи капиталови разходи.

8. Промени в структурата на капитала.

9. Емитиране или закупуване на акции.

10. Декларирани или изплатени дивиденди.

11. Промени в мениджмънта или в структурата на собствеността.

12. Промени в приходите от предходния период, които показват съществени промени в структурата на дейността.

13. Загуба на основен клиент.

14. Неблагоприятни тенденции в продажбите или в пазарните условия.

15. Всички значителни анулирания на поръчки за продажби.

16. Съществуващи споразумения за продажби, които биха били причина за евентуални съществени загуби за компанията или би трябвало да бъдат оповестени.

17. Промени в стойностите на разходите.

18. Увеличение на стойността на основните суровини на компанията, което оказва съществен отрицателен ефект върху брутна печалба.

19. Намаление на стойността на основните суровини, което дава основание за обезценка на материалните запаси и съществен отрицателен ефект върху финансовия резултат.

20. Неблагоприятни влияния от преговори за заплати или нови пенсионни планове.

21. Недостиг на енергия или други материали, които са от значение за производството на компанията.

22. Съществуващи споразумения за покупки, които биха били причина за евентуална загуба за компанията.

23. Ограничения, наложени от неблагоприятни промени във валутните курсове, свързани с операции в чуждестранна валута, валутен контрол или девалвация.

24. Значителни транзакции или събития, отнасящи се до инвестиции, които биха изисквали оповестяване.

25. Закони, правила или решения от правителствени институции, които биха повлияли неблагоприятно на компанията.

VI. Прегледайте финансовия отчет на компанията за периода от датата на финансовия отчет до датата на одиторския доклад и изгответе одиторска документация, базирана на справките, изготвени от служителите, отговорни за финансовите и счетоводните въпроси. Проверете дали:

а) Междинните финансови отчети са били подготвени в съответствие с възприетата и прилагана счетоводна политика, въз основа на която е изготвен и финансовият отчет, който се проверява от одитора;

б) Има промени на перата, представени във финансовия отчет от края на годината, които са осчетоводени въз основа на предварителни данни или съдържат приблизителни счетоводни оценки;

в) Резултатите от аналитичните процедури водят до значителни разлики, изискващи проучване.

VII. Ако клиентът не е подготвил междинни финансови отчети, прегледайте счетоводните регистри и дневниците на счетоводните сметки за значителни транзакции, възникващи след края на годината, установете тяхната коректност и дискутирайте със служителите, отговарящи за финансовите и счетоводните въпроси, дали има промяна в счетоводната политика.

VIII. След съответната проверка, дискутирайте съдържанието на представителното писмо с изпълнителния директор (управител) и си набавете необходимите подписи. Дискутирайте с изпълнителния директор (управител) изискванията на стандартите за финансово отчитане и дали констатациите при одита са, че техните изисквания са приложени от компанията в тяхната цялост при изготвянето на финансовия отчет. Организирайте тази дискусия преди набавянето на подписите върху представителното писмо.

При изпълнението на одиторския ангажимент в хода на одита, част от гореописаните процедури могат да бъдат извършвани периодично, което ще осигури актуализиране на справките, изготвени от отговорния за това персонал на клиента, както и да бъдат организирани интервюта с персонала на клиента, които одиторът да документира чрез подходящи меморандуми. Меморандумите трябва да съдържат името на интервюирания служител или представител на ключовия управленски персонал, или лицата, ангажирани с изпълнението на общо управление, длъжността и датата, на която е проведено интервюто. В меморандума се посочва, кой член от одиторския екип е извършил интервюто и е съставил одиторския документ, както и на мениджъра, който е проверил този документ.

Както вече беше отбелязано, планирането на одита продължава през целия период на изпълнението на одита. Всяка програма, в която са посочени одиторски процедури, които са свързани с проверката на съответните въпроси или области, свързани с изпълнението на одита, е необходимо да съдържа заключение на одитора, което да отразява, дали целта на програмата е изпълнена. Програмата трябва да бъде подписана от съответния член на одиторския

екип, който отговаря за нейното изпълнение и от отговорния одитор за ангажимента. Трябва да бъдат написани и датите, на които са поставени подписите. Ако поставената цел в началото на изпълнението на програмата за одит не е постигната, тогава се изисква одиторът за планира допълнителни процедури до постигане на поставената цел.

Разглеждане на способността на компанията – клиент да продължи дейността си като действащо предприятие

Когато при планирането и изпълнението на одита са идентифицирани съществуващи условия и са налице обстоятелства, чието проявление повдига въпроса, дали компанията е способна да продължи своята дейност като действащо предприятие, одиторът трябва да допълни плана за извършване на одита и да подготви въпросник, който трябва да бъде попълнен при изпълнение на одиторските процедури.

Информацията, която показва, че са налице предпоставки, които ще направят принципа за действащо предприятие неприложим за компанията, е свързана с неспособността на компанията да спазва своите задължения и отговорности. Признаците, които пораждат съмнение относно приложимостта на принципа за действащо предприятие могат да бъдат: значително съкращаване на дейността; ликвидиране на активи, извън обичайната дейност на компанията; реструктуриране на задължения, поради неспособност на компанията те да бъдат погасявани своевременно; външно предизвикани проверки на дейността или сходни действия.

Илюстрация за проверка и оценка на такава информация може да бъде направена със следния примерен въпросник:.

Част I

Попълнете въпрос А по-долу, ако условията или проявлението, които оказват влияние върху компанията да продължи дейността си като действащо предприятие, са свързани с намалена платежоспособност.

Попълнете въпрос Б, ако условията или проявлението, които оказват влияние върху компанията да продължи дейността си като действащо предприятие, не са свързани с намалена платежоспособност.

Набавете доказателства и документируйте одиторските процедури за съответните фактори, адресирани във въпроси А и Б.

Процедури	Да	Не	Няма данни	Бележки
А. Фактори, влияещи /смекчаващо или отежняващо/ върху бъдещите ефекти от условията, свързани с намалена платежоспособност, които са причина за повдигането на въпроса за способността на компанията да продължи дейността си като действащо предприятие. Следните фактори се отнасят главно до алтернативните способности за поддържане на адекватни парични потоци.				
Фактори, свързани с активите: а. Могат ли определени активи да бъдат ликвидирани без това да наруши обичайната дейност? б. Може ли замената на активи, използвани в производството да бъде забавена или дали е възможно определени активи да бъдат наети на лизинг? в. Може ли активите да бъдат използвани за откупуване на дългове, изплащане на лизинг или сходни споразумения?				

Процедури	Да	Не	Няма данни	Бележки
<p>Фактори, свързани със задължения:</p> <p>а. Компанията разполага ли с неизползвани кредитни линии или сходен капацитет за вземане на заем?</p> <p>б. Може ли заеми да бъдат подновявани или падежите им отсрочвани?</p> <p>в. Дългът може ли да бъде реструктуриран?</p>				
<p>Фактори, свързани с разходите:</p> <p>а. Може ли дейности, които имат отрицателен паричен поток да бъдат елиминирани?</p> <p>б. Може ли разходите, свързани с поддръжка или проучване и развитие да бъдат отложени?</p> <p>в. Може ли режийните и административните разходи да бъдат намалени?</p>				
<p>4. Фактори, свързани с капитала:</p> <p>а. Могат ли изискванията за дивидентите да бъдат променени?</p> <p>б. Може ли да бъде набавен допълнителен капитал?</p> <p>в. Може ли паричните постъпления от съдружия и инвестиции да бъдат увеличени?</p>				
<p>5. Други фактори /избройте/:</p> <p>_____</p> <p>_____</p>				
<p>Б. Фактори, влияещи /смекчаващо или отежняващо/ върху условията, които не са задължително свързани с намалена платежоспособност, но които са причина за повдигането на въпроса за способността на компанията да продължи като действащо предприятие.</p> <p>Следните фактори се отнасят главно до капацитета на компанията да предприеме алтернативни действия:</p>				

Процедури	Да	Не	Няма данни	Бележки
Има ли квалифицирани служители, които могат да заемат освободена ключова длъжност?				
Възможно ли е загубен основен клиент да бъде заменен?				
Възможно ли е загубен основен доставчик да бъде заменен?				
Може ли конфискувани или унищожени активи да бъдат заменени?				
Може ли компанията да оперира изгодно при намален капацитет или при прегрупиране ресурси?				
Други фактори (избройте): _____ _____				
<p><i>Заключението може да бъде илюстрирано в следните два варианта:</i></p> <p>Въз основа на разглеждането на гореизложените фактори, може да бъде направено следното заключение:</p>				
<p>Първи вариант: Съществува значително съмнение относно способността на компанията да продължи своята дейност като действащо предприятие. (Попълнете ЧАСТ II и организирате съответната проверка.)</p>				
<p>Втори вариант: Не съществува значително съмнение относно способността на компанията да продължи своята дейност като действащо предприятие.</p> <p>Подгответе меморандум, който да бъде прикрепен към тази програма, като обобщение на нашите обсъждания и заключения, включително заключенията за адекватността на оповестяванията във финансовия отчет на проявлението на основните условия, факти и</p>				

Процедури	Да	Не	Няма данни	Бележки
обстоятелства, което създава първоначалното основание за съмнението в способността на компанията да продължи дейността си като действащо предприятие, евентуалните ефекти от тези условия и проявления и всички смекчаващи фактори, включително и плановете на мениджмънта.				
Отговорник Дата				
Мениджър Дата				

Част II

Разгледайте плановете на мениджмънта за предприемане на мерки за преодоляване на неблагоприятните условия, които са причина, пораждаща съмнение относно способността на компанията да продължи своята дейност като действащо предприятие. При разглеждането на плановете на мениджмънта за смекчаване на неблагоприятните условия, одиторът трябва да си набави доказателства, които могат да потвърдят вероятна способност за смекчаване ефектите от неблагоприятните условия за приемлив период от време. Приемлив период от време е до една година след датата на финансовия отчет.

Процедури	Да	Не	Няма данни	Бележки
А. Плановете на мениджмънта на компанията: Одиторският екип набавил ли е документи и доказателства в подкрепа на плановете на мениджмънта? Набавената информация достатъчно детайлна ли е, за да подкрепи мерките, пла-				

Процедури	Да	Не	Няма данни	Бележки
нирани от мениджмънта?				
<p>Б. Планове за ликвидиране на активи: Активите, които мениджмънтът планира да продаде, годни ли са за продан? Съществуват ли ограничения върху ликвидирането на активи, като споразумения ограничаващи такива транзакции, заеми, подобни договори или ипотечи на активи? Съществуват ли директни или индиректни неблагоприятни ефекти свързани с ликвидирането на активи?</p> <p>В. Планове за вземане на заеми и реструктуриране на дългове: 1. Компанията има ли дългове, включително съществуващи или сключени кредитни споразумения, като кредитни линии и споразумения за овърдрафти, по които има да се получават суми или погасяване на лизинг чрез активи? 2. Съществуват ли споразумения за реструктуриране на дългове или гарантиране на заеми на компанията? 3. Плановите на мениджмънта освободени ли са от съществуващите ограничения върху допълнителните заеми и съществуват ли достатъчни допълнителни гаранции?</p>				
<p>Г. Планове за намаляване или отлагане на разходи: 1. Осъществими ли са плановите за намаляване на режийните и административни разходи, отлагането на проектите за поддръжка или проучване и развитие, или сключването на лизингови договори вместо закупуване?</p>				

Процедури	Да	Не	Няма данни	Бележки
2. Минимални ли ще бъдат директните и индиректните неблагоприятни ефекти от намалените или отложените разходи?				
<p>Д. Планове за увеличаване на собствения капитал:</p> <p>1. Осъществими ли са плановете за увеличаване на собствения капитал, включително съществуващите и сключени споразумения за набавяне на допълнителен капитал?</p> <p>2. Компанията има ли съществуващи или сключени споразумения за намаляване на определените от съдружниците (акционерите) дивиденди или за увеличаване на паричните постъпления от съдружници (акционери) или предприемането на други инвестиции?</p>				
<p>Е. Ако финансовата информация се отнася до обсъжданията на плановете на мениджмънта, изискайте от мениджмънта да Ви осигури тази информация.</p> <p>Във връзка с тази информация:</p> <p>1. Съществуват ли подходящи доказателства в подкрепа на предоставената ви финансова информация, представена от мениджмънта?</p> <p>2. Всички значителни фактори ли са взети под внимание и включени във финансовата информация?</p> <p>3. Прогнозните резултати от бъдещата дейност в съответствие ли са с прогнозираните от мениджмънта положителни тенденции?</p>				
<p>Заклучение:</p> <p><i>Заклучението може да бъде илюстрирано в следните варианти:</i></p>				

Процедури	Да	Не	Няма данни	Бележки
<p>Първи вариант: <u>Няма</u> съмнение относно способността на компанията да продължи своята дейност като действащо предприятие. Подгответе меморандум, който да бъде прикрепен към тази програма, като обобщение на одиторските обсъждания и заключения, включително заключенията за адекватността на оповестяванията във финансовия отчет на основните условия и проявления, които са източникът на съмнението в способността на компанията да продължи дейността си като действащо предприятие, евентуалните ефекти от тези условия и проявления и всички смекчаващи фактори, включително и плановете на мениджмънта.</p>				
<p>Втори вариант: Има съмнение относно способността на компанията да продължи своята дейност като действащо предприятие. Изискванията в този случай са:</p> <ol style="list-style-type: none"> 1. Подготовка на меморандум, документиращ одиторските обсъждания и заключения. Този меморандум трябва да бъде прикрепен към тази програма. 2. Оповестяване във финансовите отчети на (а) условия и прояви, отнасящи се до оценката за значително съмнение относно способността на компанията да продължи дейността си като действащо предприятие за приемлив период от време, (б) евентуалните ефекти от тези условия и проявления, (в) оценка от страна на мениджмънта на тези условия и проявления и всички смекчаващи фактори, (г) евентуално преустановяване на дейността, (д) плановете на 				

Процедури	Да	Не	Няма данни	Бележки
<p>мениджмънта, включително съответната бъдеща финансова информация, и (е) информация за способността за възстановяване или класифициране на представени суми на активи или класифициране на пасивите.</p> <p>3. Променете одиторския доклад: а. Ако съществуват доказателства, че все още може да се разчита на финансовите отчети, включете обяснителен параграф за обръщане на внимание след параграфа с Вашето мнение, обяснявайки несигурността относно способността на компанията да продължи дейността си като действащо предприятие за приемлив период от време. Отбележете, че изразеното мнение не е квалифицирано. б. Ако доказателствата сочат, че несигурността е толкова значителна, че не може да бъде дадено мнение, трябва да бъде изразено отрицателно мнение. Отрицателно мнение се изразява, когато предстои бизнес фалит или когато са намесени институции, които имат право да закрият бизнес дейност.</p>				
<p><i>Забележка: Каквото и да е заключението, представителното писмо с изявленията от ръководството трябва да бъде променено, за да опише изрично плановете на мениджмънта за справяне с неблагоприятните условия, които са причина за съмнение в способността на компанията да продължи дейността си като действащо предприятие.</i></p>				
<p>Отговорник Дата</p>				
<p>Мениджър Дата</p>				

Меморандум за планиране на одита

Меморандум за планиране на одита е подходящ метод за документирание на обсъжданията по планирането на одита и ключови решения да одитора, свързани с планирането. Изисква се меморандумът да бъде изготвен от отговорния одитор за ангажимента, въз основа на проверката и разбирането на информация и други данни, събрани от одиторския екип, а също така и като резултат от предварително планираните от одитора процедури. Меморандумът не замества детайлните програми за одитиране, които се изготвят за проверките на отделните обекти Той не замества и документа, който съдържа плана на одита.

Меморандумът ще бъде използван при попълването на документа, който съдържа плана на одита, а също така при изготвянето на детайлните одиторски програми. Той е документ, който съдържа одиторски оценки и съображения, при които особена важност се отдава на одиторския подход, сферата на одитиране, синхронизиране на основните одиторски процедури, планиране на персонала, който ще вземе участие при извършването на одита, както и на контрола и координирането на основните действия на одиторския екип.

Примерни въпроси, които могат да бъдат включени в съдържанието на меморандума:

1. Определен и оценен ли е обхватът на одиторския ангажимент? Определени и документирани ли са необходимите работни одиторски процедури, както и оценяването и преразглеждането на техния обем и достатъчност в хода на одита?

Да ____ Не

2. Оценен ли е одиторският риск. Документирана ли е тази оценка, попълнен ли е формулярът за одиторския риск? Оценени ли са рисковете от съществени неправилни отчитания независимо дали се дължат на измама или грешка, на ниво финансов отчет, чрез получаване на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, включително за вътрешния му контрол.

Да ____ Не

Посочете оценката на одиторския риск: Одиторският риск е оценен като висок _____ или нисък _____

3. Одиторският екип независим ли е от клиента? Проверили ли сте, дали е налице изпълнението на фундаменталните принципи на одита?

Да _____ Не _____

4. Ако клиентът е предприятие от обществен интерес, комуникирали ли сте с одиторския комитет изпълнението на фундаменталните принципи на одита по отношение на взаимоотношения, свързани с предоставянето на консултантски и други услуги, които не са в обхвата на одита – обстоятелство, което изисква разглеждане или преразглеждане на изпълнението на принципите на одита? Разгледахте ли допълнително дали не са възникнали заплахи, свързани с изпълнението на фундаменталните принципи? (Одиторското предприятие има разработена политика и процедури, свързани с изпълнението на фундаменталните принципи).

Да _____ Не _____ Няма данни _____

5. Определете основните дейности и техния срок на изпълнение.

Дейност:	Срок:
.....

6. Опишете основните области и местонахожденията на офисите, складовете, магазините и другите обекти на клиента и отбележете основния характер на одиторската дейност по област и местонахождение.

7. Опишете основните услуги, които не са свързани с одита, но сте осигурили на клиента, както и влиянието върху одиторския план на придобитата информация, в следствие на тези услуги.

8. Обобщете Вашето становище за риска от погрешно представяне на информацията във финансовия отчет вследствие на измама (подправени отчети или незаконно присвояване на активи) и планираната позиция, ако е необходимо. Опишете характера на установените рискови фактори, свързани с измама; нуждата от промяна на иначе планираните одиторски процедури, наличието или липсата на

вътрешен контрол върху активите, предмет на незаконно присвояване; влиянието върху синхронизирането на процедурите и др.

9. Обобщете значителните промени в бизнеса и отрасъла след последния одиторски ангажимент. Опишете своята одиторска позиция, която се отнася до тези въпроси.

10. Установете значителните бизнес рискове, както и одиторски рискове от неразкриване на отклонения и неправилни отчитания и опишете най-общата одиторска позиция за всеки риск.

11. В допълнение на изброените по-горе стъпки във въпроси 9 и 10, установете основните одиторски области и опишете най-общия одиторски подход спрямо областите, като вземете под внимание следното:

а. специфичните характеристики на бизнеса на компанията, свързани със сферата на одита (например: специфична търговска политика, местонахождение на външни складове, хеджиращи дейности за контрол на риска, специфични и необичайни договорни клаузи с клиенти или доставчици, трансакции със свързани лица и др.);

б. спецификата на счетоводната система и особености на контрола, които могат да улеснят или усложнят събирането на одиторски доказателства;

в. счетоводни въпроси, които включват въвеждането на нови счетоводни стандарти;

г. обсъждане на рисковите фактори, свързани с измама и позиция на мениджмънта;

д. специфични отраслови фактори, които ще окажат влияние при извършване на одита и които изискват специално разглеждане;

е. натрупания одиторски опит от предходната година;

ж. други услуги, предоставени на клиента от одиторското предприятие;

з. оценка на присъщия риск и ако той е под максимума, ефикасността на одита може да бъде подобрена, като се ограничи обхватът на съществените одиторски процедури (одиторски процедури по същество);

и. за съществените области на одита, където оцененото ниво на риска се очаква да бъде високо, очакваната ефективност на одиторските процедури процедури по същество, е да намали *риска* на

по-ниско приемливо ниво;

й. срок на извършване на одита;

к. одитори, които отговарят за извършването на одита, планирането, текущото наблюдение и контрол на качеството на одиторските услуги.

12. Опишете характера на работата на вътрешните одитори, специалисти, други филиали или клонове на клиента или други одитори на клиента, които оказват услуги, различни от одита на финансов отчет. Определете основния план и синхронизиране работата на тези страни, включително и как одиторският екип ще се координира, кореспондира и уговаря с тези страни.

13. Опишете ролята на специалистите от одиторския екип, (например: одиторското предприятие може да има специалисти по вътрешен контрол, специалисти, които преобладаващо вземат участие в одит на дружество от различни отрасли, специалисти по операции с финансови инструменти и др.) в самия ангажимент, синхронизирането и координирането на тяхната работа и кой е отговорен за осигуряването на помощ, когато тези специалисти се нуждаят от допълнителна помощ и консултация?

14. Подходящ ли е изборът на планирания персонал за изпълнението на този одиторски ангажимент? Адекватен ли е планираният контрол на качеството на одиторската услуга?

Да _____ Не

Определете планирания персонал:

Мениджър:

Одитор, който отговаря за ангажимента:

Персонал:

1.
2.
3.

В таблицата по-долу е предложена примерна структура на меморандум за обща одиторска стратегия с примерни бележки:

Меморандум за общата одиторска стратегия

Обхват

През настоящия период обхватът на одита не се променя. Одитът ще спазва изискванията на МОС и общата рамка за счетоводно отчитане на НСС/МСФО. През годината не имало промени в НСС/МСФО, и не е имало промени в НСС/МСФО, които да засягат клиента.

Промени в предприятието

Клиентът планира да реализира да разшири продажбите.

Ново финансиране, което води до нови банкови клаузи, които трябва да бъдат спазвани.

Сега клиентът реализира продажби на традиционните свои клиенти

Риск

Нашата оценка е, че рискът на ниво финансов отчет е умерен (виж План, въпросници и Меморандуми и др.). Ръководството е квалифицирано и е налице силна ангажираност с компетентността; ръководството е въвело етични правила и като цяло има положително отношение към вътрешния контрол.

Обща стратегия

Нивото на същественост за финансовия отчет като цяло за настоящия период е отразено в Меморандум „Нивото на същественост на изпълнението“

Използване на същия състав като през последния период и извършване на работата по същото време.

Изпълнение на нашите процедури за оценка на риска през месеците от септември до началото на ноември. Понастоящем няма планове за промяна на някои от системите.

На заседанията на нашия екип с цел планиране, е необходимо:

- да обсъдим податливостта на финансовия отчет на измама,
- да подчертаем използването на професионален скептицизъм от нашите служители,
- да идентифицираме сценарии за измама от страна на наетите лица и ръководството, и

– да се фокусираме върху идентификацията на сделките със свързани лица, които нарастват и да разширим тестването от наша страна.

Присъствие на инвентаризациите в края на периода.

Съставил

Мениджър на екипа

Дата на документа:

В таблицата е представен пример на документ, отразяващ обсъждането на важни въпроси с одиторския екип по време на планирането на одита, обхващащи основни области от одиторския план:

Обсъждане с екипа

Точка от дневния ред	Протокол от заседанието
1. Ниво на същественост и съществени салда по сметки.	<i>Да се изчисли и актуализира цялостното ниво на същественост като % от активите и % от стойността на всяка статия от финансовия отчет. При идентифициране на неправилни отчитания – да се преразгледат нивата на същественост.</i>
2. Време на изпълнение, ключови дати и наличие на клиентския персонал.	<i>Потвърждава се, че времето на изпълнение в настоящия период е целесъобразно и че нашите искания за съдействие от страна на ръководството при изготвяне на определени справки са разумни. През настоящия период предварително ще предоставим на клиента примерни справки, за да се уверим, че разбира какво е необходимо и да гарантираме спазване на уговорените срокове.</i>
3. Какви поуки можем да извлечем от предходния си опит, като например, въпроси/събития, които са предизвикали забава или области, в които е извършена прекалено	<i>Налице са дискусии относно вътрешния контрол по отношение на активите и обследване на процедурите. Ще предоставим на клиента актуализиран списък с необходими справки и документи, за да предотвратим забавата от получаването на ин-</i>

Обсъждане с екипа

Точка от дневния ред	Протокол от заседанието
<p>много или прекалено малко одиторска работа?</p>	<p><i>формация.</i></p>
<p>4. Някакви нови опасения относно предположението за действащо предприятие, съдебни производства и т.н.?</p>	<p><i>Ние отново ще направим подходящи запитвания, за да получим сигурност относно почтеността на ръководството. Поради влошените икономически условия, трябва да сме внимателни. Дружеството изпитва затруднение при изплащане на своите задължения.</i></p>
<p>5. Промени през настоящия период в стопанската дейност и/или финансовите условия, нормативната уредба в отрасъла, използваните счетоводни политики и хората.</p>	<p><i>Ще направим проверка за наличие на промени в дейността. Промяната в нормативната уредба е всеобхватна за средата.</i></p>
<p>6. Податливост на финансовия отчет на измама. Какви са възможните начини, по които предприятието би могло да стане обект на измама? Какви са възможните сценарии и планираните процедури, които ще потвърдят или разсеят съмненията. Води ли ръководството разточителен живот? Отделя ли преобладаващо внимание на лични въпроси (поради, което е намален вътрешния контрол, вкл. и върху счетоводството)?</p>	<p><i>Ние ще извършим проверим: Възможни ли са случаи, при които ръководството заобикаля контролите с цел избягване на данъчни задължения. Приблизителните оценки на ръководството, счетоводните записи и сделките със свързани лица (ако бъдат идентифицирани) са податливи на манипулация.</i></p>
<p>7. Значителни рискове, изискващи специално внимание.</p>	<p><i>Неизпълнение на банкови клаузи и просрочване на задълженията. Да проведем срещи с ръководството през настоящия период, за да се уверим, дали то ще предоговори банковите условия с оглед осигуряване на известна гъвкавост.</i></p>

Обсъждане с екипа

Точка от дневния ред	Протокол от заседанието
	<p>Решихме, че за основните обекти на одита ще бъде по-ефикасно да изпълним процедури по същество (РЗ, Анализ на ДДС и др.), отколкото тестове на контролите (които също ще изпълним), тъй като няма твърдения за вярност, при които процедурите по същество сами по себе си не биха осигурили необходимите и достатъчни одиторски доказателства.</p>
<p>8. Целесъобразни одиторски отговори на идентифицираните рискове.</p>	<p>Детайлизираният одиторски план бе прегледан по отношение на някои подробности с отговорния член на екипа, като бяха идентифицирани някои възможности за по-ефикасен одит. Процедурите в някои области бяха разширени на базата на оценения риск, а някои други процедури, при които оцененият риск е нисък, бяха елиминирани.</p>
<p>9. Обмислете необходимостта от специализирани умения или консултанти, тестване на вътрешните контроли срещу процедури по същество, необходимостта да се въведе непредсказуемост при някои одиторски тестове и работа, която може да бъде извършена от клиента.</p>	<p>При обсъждането с екипа, се обединихме около мнението, че екипът ще има необходимост от помощ при специфичната инвентаризация на материалните запаси от технолог. Ние решихме да използваме за това технолога на дружеството.</p>
<p>10. Роли в одиторския екип, график и прегледи на досиетата.</p>	<p>Цялостните и детайлизираните одиторски планове бяха актуализирани.</p>
<p>Съставил</p>	
<p>Мениджър на екипа</p>	

Дата на документа:

Глава четвърта

ОДИТОРСКИ РИСК И РИСК ОТ ИЗМАМА

Одиторът трябва да изготви одиторска документация, която да съдържа оценка на одиторския риск и риска от измама. За тази цел по-долу е предложено примерно съдържание на формуляр, който трябва да бъде попълнен, за да бъдат документирани факторите, разглеждани от работния екип при оценката на одиторския риск и риска от измама на ниво финансов отчет. Рисковите фактори трябва да бъдат разглеждани заедно, тъй като изолирането на някои фактори не би довело непременно до увеличаване или намаляване на риска.

Работният екип трябва да прегледа документацията по оценката на одиторския риск и да разгледа ефекта върху него от риска на разкритията и риска от неправилни отчитания, както и риска от измама на ниво финансов отчет и на ниво отделни статии на финансовия отчет.

Проверка на риск от измами

Проверката на риска от измами е от особена важност при изпълнението на одиторския ангажимент. Анализът на резултатите от тази проверка оказва влияние върху обхвата на одита. Когато е идентифициран риск от измами, одиторът трябва да преразгледа своя план за изпълнение на одита и да включи в него допълнителни процедури и тестове по същество. За документиране на проверката за риск от измами е необходимо да бъде разработена одиторска програма и тест, които да бъдат включени в досието с одиторската документация.

Оценка на риска от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет и оценка на риска от измама

В следващата част от таблицата е предоставена илюстрация на пример за формуляр, който трябва да бъде попълнен, за да бъдат

документирани факторите, разгледани от работния екип при оценката на риска от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет и риска от измама. Рисковите фактори трябва да бъдат разглеждани заедно.

А. Риск от измама

1. Прегледайте приложения въпросник за оценка на риска от съществени отклонения на ниво финансов отчет и за оценка на риска от измама от предходния одиторски ангажимент и определете дали процесът на планиране на ангажимента показва наличието на допълнителни или различни рискови фактори, свързани с измама и дали, ако са определени в предходни години, все още съществуват.

Рисковите фактори, свързани с измама включват:

- а) характеристики на мениджмънта и влияние върху контролната среда, която е компонент на вътрешния контрол;
- б) условия, оказващи влияние върху дейността на предприятията в отрасъла;
- в) оперативни характеристики и финансова стабилност на компанията;
- г) податливост на активите на незаконно присвояване и свързвания с това контрол.

2. Направете преглед на политиката на одиторското предприятие, свързана с оценката на риска.

Име

Длъжност

Дата

Проверката на дейността одиторския комитет и неговата роля за вътрешния контрол на компанията може да бъде извършена и документирана със следния примерен въпросник:

- 1. Има ли наличие на риск от измама, свързан със:
 - а) специфични местонахождения на офиси, складове и други помещения, свързани с оперирането на бизнеса, които са извън известните на одитора сгради и помещения?
 - б) специфични бизнес сегменти?
 - в) специфични видове транзакции?

- г) специфични салда на сметки?
- д) специфични категории финансови отчети?
- специфични служители?
- други?

2. Съществува ли информация за извършени измами в компанията?

в. Ако сте отговорили с „Да“ на някой от въпросите по-горе, компанията в последствие занимавала ли се е с тези въпроси? Ако въпросите са взети под внимание, обяснете по-долу мерките.

3. Запитвания до представител на одиторския комитет (*описете накратко съдържанието на дискутираните въпроси*):

Име на представителя на одиторския комитет: _____

Запитванията са извършени от (името на члена на одиторския екип):

Дата

В допълнение попитайте представителя на одиторския комитет:

Имате ли информацията за наличие на финансово напрежение сред служителите или неблагоприятни взаимоотношения между служителите, които биха увеличили риска от измама въз основа на незаконно присвояване на активи /ако отговорът е „Да“, обяснете по-долу/

Да _____

Не _____

След попълването на въпроси от 1 до 3, определете, дали е възможно наличието на рискови фактори, свързани с измама, които могат да увеличат риска от измама въз основа на незаконно присвояване на активи. Ако такива фактори съществуват, избройте и анализирайте съществуващите контролни мерки за гарантиране на тези активи. Този анализ или ще повиши или ще намали вашето съмнение за риск от измама въз основа на незаконно придобиване на активи.

Рисков фактор, свързан с измама	Салдо на сметка	Контрол

Б. Риск от грешка или измама – одиторски риск

1. Разглеждането на риска или рисковите фактори, свързани с грешка или измама влияят ли върху цялостния одиторски риск?

2. Наличната информация за дейността на Вашия клиент и отрасъла увеличават ли риска от грешка или измама? Разгледайте:

- организационната и правна структура;
- производствените методи и дистрибуторската мрежа;
- вида на продуктите и услугите;
- специфичните оперативни характеристики;
- методи за компенсиране на активи и пасиви, ако се прилагат такива;

- методи за оперативно управление на бизнеса (липса на конкурентни цени, изпращане на стоки, изгубени пратки, откупуване на дългове, франчайз, и др.);

- брой и вид на действащите обекти и ако те са много, как се извършва делегирането и контрола.

3. Финансовото състояние на клиента увеличава ли риска от грешка или измама? Разгледайте:

- адекватност на капитала;
- паричния поток за финансиране на дейността;
- намаление на продажбите или минимални печалби;
- промени в пазарните дялове;
- търсене на финансиране;
- чувствителност към икономическите или пазарни условия.

4. Предварителните аналитични процедури показват ли възможност за наличието на съществени неправилни отчитания във финансовия отчет?

5. Философията и опита на мениджмънта увеличава ли риска от грешка или измама? Разгледайте:

- агресивни финансови позиции;
- наблягане върху краткосрочните печалби, вместо върху дъл-

госрочните ползи за дейността на компанията;

- забавяне при предоставяне информацията на одитора или уклончиви отговори на одиторски запитвания.

6. Възможно ли е други прояви или обстоятелства да подтикнат мениджмънта към неправилни отчитания или измами във финансовия отчет? Разгледайте:

- неуредени продажби на ценни книжа;
- търговски преобразувания и бизнескомбинации;
- бонуси или поощрителни планове за мениджмънта и персонала.

7. Характерът на жизнения цикъл в отрасъла на клиента увеличава ли риска от неправилни отчитания или измами? Разгледайте:

- неблагоприятни промени в отрасловите условия;
- предстоящи законодателни промени, неблагоприятни за отрасъла;
- влияние от страна на икономически, политически или социални условия.

8. Клиентът нов ли е и има ли предишни одити?

9. Били ли са наемани други одитори за извършване на проверки на други области от дейността на клиента?

10. Съществували ли са значителни счетоводни статии или стойности на сделки и събития, идентифицирани от одитора при предишни ангажименти, които увеличават риска от неточности на ниво финансов отчет или риск от неправилни отчитания и измами? Разгледайте:

- промени в предходния период;
- необичайни промени във вземанията от клиенти, особено в края на годината;

- транзакции, които са необичайни, сложно структурирани и изискват много време от страна на одитора, за да ги разбере и провери;

- значимост на приблизителните оценки при измерването във финансовите отчети;

- спорове с мениджмънта относно агресивно приложение на общоприетите счетоводни принципи.

11. Има ли значителни спорове между собствениците?

12. Има ли значителни транзакции между свързани страни или

наличности по сметките, които отразяват взаимоотношения със свързани лица?

13. Дали нашето разбиране на вътрешния контрол създава у нас убеждение, че рискът е висок?

15. Информационните технологии адекватни или неадекватни са за нуждите на бизнеса?

16. Други въпроси, свързани с ангажимента:

Оценка

Рискът от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет и риска от измама е:

Висок _____ Нисък _____

В. Одиторски отговор на оценените рискове

След попълването на Част А и Б по-горе, избройте рисковите фактори, свързани с измама, за които е установено, че съществуват в бизнеса на клиента, както и планирания одиторски отговор за тези фактори. Отговорът трябва да включва планирани одиторски процедури, създадени да адресират риска от измама било чрез измама във финансовото отчитане или чрез незаконно присвояване на активи. Възможно е да не са необходими допълнителни одиторски процедури, тъй като предварително планираните одиторски процедури изцяло обхващат въпроса, свързан с риск от измама, въпреки това трябва да бъде установено как тези предварително планирани одиторски процедури се отнасят до всеки рисков фактор, свързан с измама.

Установен Рисков Фактор, свързан с измама _____

Планиран отговор _____

/Прикрепете допълнително обяснение ако е необходимо/

Опишете как оценката на риска от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет и риска от измама са повлияли върху планираното разпределение на персонала от одиторския екип и синхронизирането на процедурите:

Съставил:

Мениджър _____ Дата _____

Глава пета

НИВО НА СЪЩЕСТВЕННОСТ

Съгласно МОС 320 *Ниво на същественост при прилагането и изпълнението на одита* съществени са онези неправилни отчитания и пропуски, които индивидуално или взети заедно могат да повлияят на икономическите решения на потребителите, които са взети на база информацията, представена във финансовия отчет. Върху нивото на същественост оказва влияние размерът и характерът на неправилното отчитане. При определяне на нивото на същественост одиторът използва своята професионална преценка. Одиторът прилага концепцията за нивото на същественост при планирането и изпълнението на одиторския ангажимент, но също така и когато оценява ефекта от идентифицираните неправилни отчитания върху финансовия отчет и при формиране на мнението, изразено в одиторския доклад. Въз основа на определеното ниво на същественост одиторът определя кои неправилни отчитания ще бъдат оценени като съществени и на тази основа определя обхвата, времето и одиторските процедури за оценка на риска, идентифицира и оценява рисковете от съществени неправилни отчитания и обхвата, времето и одиторските процедури, които допълнително трябва да бъдат извършени.

Одиторът прави своята професионална преценка не само въз основа на количествения аспект на нивото на същественост. В зависимост от същността на неправилните отчитания, независимо, че биха могли да бъдат под определеното ниво на същественост, одиторът може да ги оцени като съществени и те да окажат влияние при разработване на одиторските процедури за адресиране на рисковете от съществени неправилни отчитания.

Меморандум за определяне ниво на същественост

Целта на меморандума за определяне нивото на същественост е да предостави информация на всички служители, работещи по одиторския ангажимент, за нивото на същественост, установено на етап планиране, при разработване на одиторските тестове и за представяне на първоначалните одиторски преценки, направени при достигане на тази сума. Структурата и съдържанието на меморандума могат да бъдат илюстрирани със следния пример:

Меморандум Оценка на нивото на същественост

Основните потребители на финансовите отчети на клиента са банката и акционерите. Дружеството подлежи на постоянен надзор от регулаторен орган.

Числото за ниво на същественост, използвано през последния период е 5% от **активите**.

Използвайки нашата професионална преценка, ние взехме решение да базираме нивото на същественост на 5% от **активите**. Други бази за ниво на същественост, като например приходите, също бяха обмислени.

За настоящия период, планът предвижда да използваме 5% от стойността на **активите** като цялостно ниво на същественост, както и 5% от стойността на статиите от финансовия отчет за отделните обекти на одита.

Нивото на същественост се актуализира на база информацията от финансовия отчет.

Концепцията за ниво на същественост и нейното използване в одита бяха обсъдени в общи линии с клиента.

Използвайки професионална преценка, както и видовете отклонения, идентифицирани при предходните одити, цялостното ниво на същественост на изпълнението е установено на 5% от стойността на **активите**.

Специфично ниво на същественост е определено по отношение на стойността на отделните статии от финансовия отчет.

Виж също количествения анализ и финансово – счетоводен анализ.

Изготвен от:

Мениджър на екипа:

Дата на документа:

ЧАСТ I – Примери за определяне нивото на същественост за финансовия отчет:

Попълнете основата, използвана за определяне на нивото на същественост, която може да бъде общата сума на приходите или обща сума на активите, или печалбата преди данъци или общата стойност на дълготрайните активи. Изборът може да зависи от спецификата на предприятието – клиент и е по преценка на одитора.

Ниво на същественост	Същественост в %	Стойност	Ниво на същественост
Приходи	0,00	0,00	
Активи	0,00	0,00	
Печалба	0,00	0,00	
Дълготрайни активи	0,00	0,00	

А. Попълнете процента на същественост от таблицата (1).

Б. Попълнете стойността на, приходите, или активите, или печалбата преди данъци или дълготрайните активи (2).

В. Ниво на същественост – резултат от (1)х(2)

Г. Изчислете нивото на същественост за финансовия отчет и го посочете избраната база (активи, приходи или др.)

ЧАСТ II – Ниво на същественост на статиите във финансовия отчет:

Групи	Текуща година	Ниво на същественост		Приети и коригираният ръководството неправилни отчитания (хил.лв.)
	Хил.лв	%	Стойност	
АКТИВ НА БАЛАНСА				
Дълготрайни материални активи	0		0,000	0
Дълготрайни нематериални активи	0		0,000	0
Дългосрочни финансови активи	0		0,000	0
Отсрочени данъци	0		0,000	0
Материални запаси	0		0,000	0
Вземания	0		0,000	0
Инвестиции	0		0,000	0
Парични средства	0		0,000	0
Разходи за бъдещи периоди	0		0,000	0
КАПИТАЛ И ПАСИВ НА БАЛАНСА				
Капитал	0		0,000	0
Премии от емисии	0		0,000	0
Резерв от последващи оценки	0		0,000	0
Резерви	0		0,000	0
Натрупана печалба(загуба) от минали години	0		0,000	0
Текуща печалба(загуба)	0		0,000	0
Провизии и сходни задължения	0		0,000	0
Задължения	0		0,000	0
Финансирания и приходи за бъдещи периоди	0		0,000	0
ОТЧЕТ ЗА ПРИХОДИТЕ И РАЗХОДИТЕ				
Приходи от оперативна дейност	0		0,000	0
Разходи за оперативна дейността	0		0,000	0
Финансови приходи	0		0,000	0
Финансови разходи	0		0,000	0

Прагът на същественост, определен за ангажимента на базата на данните от финансовия отчет е _____ (в хил. лв.).

Базата, използвана за определяне на нивото на същественост е

_____ (обща сума на активите или нетните приходи или печалбата)

Други фактори, използвани при определянето нивото на същественост:

Нивото на същественост за отделните статии от финансовия отчет са представени в отделна таблица по статии и приложеният процент за всяка статия е%.

След определянето на нивото на същественост, одиторът трябва да определи и допустимите грешки. В следващата таблица е предложен вариант за определяне на допустимите грешки за отделни статии на финансовия отчет. В колоната „Ниво на същественост“ се попълват изчислените стойности от горната таблица. Допустимата грешка е в процент, определен по преценка на одитора и умножен по стойностното изражение на нивото на същественост. В процеса на работа, одиторът може да променя тези нива, както е посочено по-нататък.

Групи	Ниво на същественост	Допустима грешка	
	хил.лв.	%	Стойност
АКТИВ НА БАЛАНСА			
Дълготрайни материални активи	0,00		0,000
Дълготрайни нематериални активи	0,00		0,000
Дългосрочни финансови активи	0,00		0,000
Отсрочени данъци	0,00		0,000
Материални запаси	0,00		0,000
Вземания	0,00		0,000
Инвестиции	0,00		0,000
Парични средства	0,00		0,000
Разходи за бъдещи периоди	0,00		0,000
ПАСИВ НА БАЛАНСА			
Капитал	0,00		0,000
Премии от емисии	0,00		0,000
Резерв от последващи оценки	0,00		0,000
Резерви	0,00		0,000
Натрупана печалба(загуба) от минали години	0,00		0,000

Текуща печалба(загуба)	0,00		0,000
Провизии и сходни задължения	0,00		0,000
Задължения	0,00		0,000
Финансирания и приходи за бъдещи периоди	0,00		0,000
ОТЧЕТ ЗА ПРИХОДИТЕ И РАЗХОДИТЕ			
Приходи от оперативна дейност	0,00		0,000
Разходи за оперативна дейността	0,00		0,000
Финансови приходи	0,00		0,000
Финансови разходи	0,00		0,000
Извънредни приходи	0,00		0,000
Извънредни разходи	0,00		0,000

ЧАСТ III – КОРЕКЦИЯ НА НИВОТО НА СЪЩЕСТВЕННОСТ

А. Нивото на същественост, от ЧАСТ I и ЧАСТ II по-горе може да бъде променено, ако са открити съществени неправилни отчитания и неправилни отчитания, които трябва да бъдат взети под внимание, но също така трябва да бъдат взети по внимание и прогнозираните от одитора и възможни неразкрити неправилни отчитания, като например, посочените по-долу:

1. Предвидени открити неправилни отчитания, влияещи върху крайния собствен капитал (след предвидените корекции от страна на клиента).

2. Разкрити неправилни отчитания в началния капитал, влияещи върху печалбата преди да е обложен с данъци за настоящата година.

3. Предвидени разкрити неправилни отчитания в печалбата преди да е обложена с данъци за настоящата година /1+2/.

4. Абсолютната стойност на предвидените разкрити неправилни отчитания в печалбата преди да е обложена с данъци за настоящата година.

5. Сума на счетоводните сметки и салда, планирани да бъдат извън обхвата на одита.

6. Обща сума на корекциите и преизчисленията /4+5/

Б. Променено ниво на същественост (вземане под внимание на прогнозиран и възможни неразкрити неправилни отчитания).....

Изготвено от

Дата

Неправилни отчитанията са неумишлена неточност във финансовите отчети, включително пропуск на сума или оповестяване, като:

- Грешка при събирането или обработването на данни, от които се изготвят финансовите отчети.
- Некоректна счетоводна приблизителна стойност, вследствие на пропуск или грешно интерпретиране на факти; и
- Грешка при прилагането на счетоводните принципи свързани с оценка, признаване, класификация, представяне или оповестяване.

Откритите неправилни отчитания могат да бъдат посочени в таблици, като примерните таблици на грешките, предложени по-долу. Таблиците на грешките са одиторски работен документ, който е подходящо основание за включване на допълнителни процедури в процеса на планиране на одита, като например, промяна на нивото на същественост, което води след себе си разширение на обхвата на проверките на областите, в които са открити или са прогнозиран неправилни отчитания.

ТАБЛИЦА НА ГРЕШКИТЕ
(Отчет на приходите и разходите)

Препратка	Обяснение	Приходи от оперативна дейността	Разходи за оперативна дейност	Финансови приходи	Финансови разходи	Разходи за данъци	Финансов резултат
		0					
			0				
				0			
					0		
						0	
							0

Приети и коригираният ръководството	0	0	0	0	0	0	0
-------------------------------------	---	---	---	---	---	---	---

Разлика	0	0	0	0	0	0	0
---------	---	---	---	---	---	---	---

Ниво на същественост	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
----------------------	-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------

**ТАБЛИЦА НА ГРЕШКИТЕ
(Актив на баланса)**

Препратка	Обяснение	ДМА	Дълготрайни нематериални активи	Дългосрочни финансови активи	Отсрочени данъци	Материални запаси	Вземания	Инвестиции	Парични средства	Разходи за бъдещи периоди
		0								
			0							
				0						
					0					
						0				
							0			
								0		
									0	
										0

Приети и коригираниот ръководството	0	0	0	0	0	0	0	0	0
-------------------------------------	---	---	---	---	---	---	---	---	---

Разлика	0	0	0	0	0	0	0	0	0
---------	---	---	---	---	---	---	---	---	---

Ниво на същественост	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
----------------------	-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------

**ТАБЛИЦА НА ГРЕШКИТЕ
(Капитал и пасив на баланса)**

Препратка	Обяснение	Капитал	Премии от емисии	Резерв от последващи оценки	Резерви	Натрупана печалба / загуба	Текуща печалба / загуба	Провизии и сходни задължения	Задължения	Финансирания и приходи за бъдещи периоди
		0								
			0							
				0						
					0					
						0				
							0			
								0		
									0	
										0

Приети и коригираниот ръководството	0	0	0	0	0	0	0	0	0
-------------------------------------	---	---	---	---	---	---	---	---	---

Разлика	0	0	0	0	0	0	0	0	0
---------	---	---	---	---	---	---	---	---	---

Ниво на същественост	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000	0,000
----------------------	-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------	-------

Сума на неприетите неправилни отчитания 0

Ниво на същественост 0,00

Нивото на същественост трябва да бъде преразгледано, когато

неправилните отчитания са съществени Одиторът е наясно, че колкото по-ниско е нивото на същественост, толкова по-голям е рискът от неразкриване на неправилни отчитания и обратно – колкото по-високо е нивото на същественост, толкова по-малък е този риск. В хода на одита планирането продължава до заключителната фаза.

Глава шеста

АНАЛИТИЧНИ ПРОЦЕДУРИ

А. За улеснение при извършването на аналитични процедури в хода на изпълнение на одиторския ангажимент, могат да бъдат създадени следните работни документи.

1. Анализ на показатели, получени чрез съотношения на елементите от финансовия отчет. Те обикновено показват пресечни точки в дейността на предприятието, които могат да бъдат изчислени въз основа на информация от финансовия отчет и за които не е необходима не-финансова информация.

2. Изчисление на финансовите елементи като процент от абсолютно число, на база финансовия отчет. Обикновено се използва информацията за общите активи като база за анализ на елементите от баланса и информацията за приходите и разходите, свързани с продажбите, която е представена в отчета за приходите и разходите и на базата на която се извършва анализ на останалите елементи, оказващи влияние върху резултатите от дейността за съответния отчетен период.

3. Специфична статистика, която обикновено включва изчисляване на коефициенти, които сравняват информацията от финансовите елементи и не-финансова информация.

Б. Статистиката, свързана с развитието на отрасъла, в който извършва дейността си предприятието – клиент, трябва да бъде включвана винаги, когато е възможно. Мениджмънтът на клиента обикновено разполага с информация от най-добрите източници на статистически данни за отрасъла, а също така до колко съдържателни са те.

В. Показаните коефициенти могат да бъдат включени в друг работен документ. Одиторът трябва да обмисли използването на отделен работен документ за изчисление на процентите, които могат да бъдат разширени, например: брутна печалба по сектори, отдели, продуктови линии и др., за да може сравнението да бъде посъдържателно.

Г. Констатираните необичайни разлики трябва да бъдат проверявани в съответните работни документи, които обясняват тези разлики. Одиторът документира извършената работата в подкрепа на това обяснение. Ако не е предоставено адекватно доказателство, размерът на детайлната проверка трябва да отрази този факт.

Д. Предварително създадените формуляри трябва да бъдат актуализирани или заменени или прибавени към тези формуляри, винаги когато това е необходимо за постигане на по-пълното документирание на аналитичните процедури. Електронните таблици също могат да улеснят изчислението.

Практически примери за аналитични процедури

Анализ на показатели, който установява взаимовръзките между сметките и оперативните тенденции:

Финансово-счетоводни показатели

No	Показатели	Предходна година	Текуща година	Разлика	%
		Стойност	Стойност	Стойност	
1	Собствен капитал	о	о	о	0,00%
2	Дългосрочни пасиви	о	о	о	0,00%
3	Постоянен капитал (1+2)	о	о	о	0,00%
4	Краткотрайни активи	о	о	о	0,00%
5	Краткосрочни пасиви	о	о	о	0,00%
6	<i>Предстояща за плащане през годината сума за погасяване на дългосрочните задължения</i>	о	о	о	0,00%
7	Текущи задължения (5+6)	о	о	о	0,00%
8	Оборотен капитал (4-5)	о	о	о	0,00%
9	Финансов резултат	о	о	о	0,00%
10	Нетен размер на приходите от продажби	о	о	о	0,00%
11	Привлечен капитал (пасиви)	о	о	о	0,00%

No	Показатели	Предходна година	Текуща година	Разлика	%
		Стойност	Стойност	Стойност	
12	Реални активи	0	0	0	0,00%
13	Приходи от дейността	0	0	0	0,00%
14	Разходи за дейността	0	0	0	0,00%
15	Приходи общо	0	0	0	0,00%
16	Разходи общо (вкл. разходи за данъци)	0	0	0	0,00%
17	Дългосрочни вземания	0	0	0	0,00%
18	Краткосрочни вземания	0	0	0	0,00%
19	Вземания общо	0	0	0	0,00%
20	Дългосрочни финансови активи	0	0	0	0,00%
21	Краткосрочни финансови активи	0	0	0	0,00%
22	Парични средства	0	0	0	0,00%
23	<i>Средна наличност на краткотрайни материални активи</i>	0	0	0	0,00%
24	<i>Среден размер на вземанията от клиенти</i>	0	0	0	0,00%
25	<i>Средна наличност на задълженията към доставчици</i>	0	0	0	0,00%
26	<i>Сума на доставките</i>	0	0	0	0,00%
27	<i>Брой на дните в периода</i>	360	360	0	0,00%
	Рентабилност:				
	Коеф. на рентабилност на прих. от продажби (9/10)	0,0000	0,0000	0,0000	0,0%
	Коеф. на рентаб. На собствения капитал (9/1)	-	-	-	-
	Коеф. на рентаб. На привлечения капитал (пасивите)(9/11)	-	-	-	-
	Коеф. На капитализация на активите (9/12)	0,0000	0,0000	0,0000	0,0%
	Ефективност:				

No	Показатели	Предходна година	Текуща година	Разлика	%
		Стойност	Стойност	Стойност	
	Коеф. на ефективност на разходите за дейността (13/14)	0,0000	0,0000	0,0000	0,0%
	Коеф. на ефект. на разходите общо (15/16)	0,0000	0,0000	0,0000	0,0%
	Коеф. на ефект. на приходите от дейността (14/13)	0,0000	0,0000	0,0000	0,0%
	Коеф. на ефект. на приходите общо (16/15)	0,0000	0,0000	0,0000	0,0%
	Ликвидност:				
	Коеф. на обща ликвидност (4/5)	-	-	-	-
	Коеф. на бърза ликвидност (18+21+22)/5	-	-	-	-
	Коеф. на незабавна ликвидност (22+18)/7	-	-	-	-
	Коеф. на абсолютна ликвидност (22/7)	-	-	-	-
	Финансова автономност:				
	Коеф. На финансова автономност (1/11)	-	-	-	-
	Коеф. на задлъжнялост (11/1)	-	-	-	-
	Обращаемост на краткотрайните материални активи:				
	Времетраене на един оборот в дни (23*360/10)	0	0	0	0,0%
	Брой на оборотите (10/23)	0,0000	0,0000	0,0000	0,0%
	Коеф. на заетост на краткотр. Матер. Активи (23/10)	0,0000	0,0000	0,0000	0,0%
	Вземания и задължения:				
	Период на събиране на вземанията в дни(24*360/10)	0,0	0,0	0,0	0,0%
	Период на погасяване на задълженията в дни(25*360/26)	0,0	0,0	0,0	0,0%

1. Изчислете само тези коефициенти, които е необходимо. Добавете тези специфични коефициенти и изчисления, които смятате, че са подходящи според обстоятелствата. Винаги обмисляйте дали извършването на аналитична процедура може да намали сферата или напълно да елиминира по-задълбочена проверка на детайлите.

2. Не забравяйте, че времето и цената за придобиване на една информация не трябва да превишават ползата от нея. Само тогава може да оценим извършването на одиторския ангажимент като ефикасно!

Аналитичните процедури, свързани със собствеността и капиталовата структура на компанията могат да бъдат илюстрирани със следния пример:

Собственост и капиталова структура

№:	Показатели	Предходна година Стойност	Текуща година Стойност	Разлика	%
				Стойност	
1	Записан капитал	0	0	0	0,00%
2	Премии от емисии	0	0	0	0,00%
3	Резерв от последващи оценки	0	0	0	0,00%
4	Резерви	0	0	0	0,00%
	Законови резерви	0	0	0	0,00%
	Резерв, свързан с изкупени собствени акции	0	0	0	0,00%
	Резерв съгласно учредителен акт	0	0	0	0,00%
	Други резерви	0	0		
5	Натрупана печалба(загуба)	0	0	0	0,00%
	в т.ч. Неразпределена печалба	0	0	0	0,00%
	в т.ч. Непокрита загуба	0	0	0	0,00%
6	Текуща печалба (загуба)	0	0	0	0,00%
7	Собствен капитал (1+2+3+4+5+6)	0	0	0	0,00%
8	Дълготрайни активи	0	0	0	0,00%
9	Дългосрочни пасиви	0	0	0	0,00%
10	Собствен основен капитал (8-9)	0	0	0	0,00%
11	Краткотрайни активи	0	0	0	0,00%
12	Краткосрочни пасиви	0	0	0	0,00%
13	Оборотен капитал (11-12)	0	0	0	0,00%
14	Привлечен капитал (пасиви)	0	0	0	0,00%
15	Общ капиталов ресурс(7+14)	0	0	0	0,00%

№:	Показатели	Предходна	Текуща	Разлика	%
		година	година	Стойност	
		Стойност	Стойност	Стойност	
16	Банков дълг (получени заеми)	0	0	0	0,00%
17	Дълготрайни материални активи	0	0	0	0,00%
18	Мобилност (неподвижност) на имуществото (10/7) (Собствен основен капитал / Собствен капитал)	-	-	-	-
19	Дял на собствения капитал в общия капиталов ресурс – (7/15) (Собствен капитал / Сума на актива)	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
20	Дял на пасивите в общия капиталов ресурс – финансов ливъридж (14/15) ≤ 40	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
21	Покриване на привлечения капитал със собствен – коэффициент на платежоспособност (7/14) =65-70%	-	-	-	-
22	Капиталова структура (задлъжнялост) – отношение на привлечения капитал към собствения (14/7) =30-35%	-	-	-	-
23	Степен на капитализация – Сума на актива / Собствен капитал) (15/7)	-	-	-	-
24	Зависимост на фирмата от банката – покритие на банковия дълг със собствен капитал (7/16)	-	-	-	-
25	Коефициент на маневреност на собствения капитал (13/7)	-	-	-	-
26	Коефициент на покриване на краткосрочните пасиви със собствен оборотен капитал (13/12) ≥ 2	-	-	-	-
27	Коефициент на покриване на дългосрочните пасиви със собствен капитал (7/9) ≥ 1	-	-	-	-
28	Коефициент на покриване на ДМА със собствен капитал (7/17)	0,00	0,00	0,00	0,00%
29	Коефициент на покриване на дълготрайните активи със собствен капитал (7/8)	0,00	0,00	0,00	0,00%
30	Цена на акция	0,00	0,00	0,00	0,00%

Анализът на структурата на активите на компанията може да бъде илюстриран по следния начин:

Имуществена структура

Видове активи	Предходна година		Текуща година		Разлика	
	Бал. ст-ст	%	Бал. ст-ст	%	Стойност	%
Дълготр. И краткотр. активи	0	100,00%	0	100,00%	0	0,00%
А. Дълготрайни активи	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
I. Материални	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
II. Нематериални	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
III. Дългосрочни финансови активи	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
IV. Отсрочени данъци	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
Б. Краткотрайни активи	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
I. Материални запаси	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
II. Краткосрочни вземания	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
III. Краткосрочни инвестиции	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
IV. Парични средства	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%
V. Разходи за бъдещи периоди	0	0,00%	0	0,00%	0	0,00%

В таблицата по-долу са предложени варианти за изчисление на показатели, въз основа на които одиторът може да анализира състоянието на дълга, неговото съотношение спрямо собствения капитал, активите на компанията и други статии на финансовия отчет:

Анализ на дълга

Показатели	Предходна година	Текуща година	Разлика	
	Стойност	Стойност	Стойност	%
Дългосрочни задължения	0	0	0	0,0%
Краткосрочни задъл-	0	0	0	0,0%

Показатели	Предходна година	Текуща година	Разлика	
	Стойност	Стойност	Стойност	%
жения				
Общ размер на дълга (1+2)	0	0	0	0,0%
Общ размер на активите (капитал всичко)	0	0	0	0,0%
Собствен капитал	0	0	0	0,0%
Привлечен капитал	0	0	0	0,0%
Дългосрочни задължения	0	0	0	0,0%
Доход преди разходи за лихви и др. финансови операции	0	0	0	0,0%
Разходи за лихви и други финансови разходи	0	0	0	0,0%
Финансов резултат от текущия период	0	0	0	0,0%
Дълготрайни материални активи	0	0	0	0,0%
Разходи за дейността	0	0	0	0,0%
Коефициент на задлъжнялост – отношение на дълга към сумата на актива(3/4)	0,00	0,00	0,00	0,0%
Дял на собствените ресурси (1 – п.13)	1,00	1,00	0,00	0,0%
Коефициент на дълга към собствения капитал (3/5)	-	-	-	-
Коефициент на дългосрочния дълг към собствения капитал (7/5)	-	-	-	-
Покритие на дългосрочните задължения с имущество (11/7)	-	-	-	-
Продължителност на краткосрочните за-	0,00	0,00	0,00	0,0%

Показатели	Предходна година	Текуща година	Разлика	
	Стойност	Стойност	Стойност	%
дължения в дни (2/12*360)				
Дял на собствения капитал в общия капиталов ресурс (5/4)	0,00	0,00	0,00	0,0%
Коефициент на дохода към разходите за лихви (покритие на лихвите) (8/9)	-	-	-	-
Икономическа рентабилност – отношение на печалбата към сумата на актива (10/4)	0,00%	0,00%	0,00%	0,0%
Финансова рентабилност – отношение на печалбата към собствения капитал (10/5)	-	-	-	-
Съотношение между чужд и собствен капитал (6/5)	-	-	-	-
Гиринг, лийвъридж (3/(3+5) (...по пазарна с/т)	-	-	-	-

Анализът на разходите за текущата година и сравнението им с тези от предходната година може да бъде база за насочването на одитора към областите, където се наблюдават съществени изменения. Този анализ може да послужи за планирането на допълнителни проверки, свързани с областите, където отклоненията са необичайно големи, по преценка на одитора.

Структура на разходите за обичайната дейност

Мярка: хил.лв.

No.	Наименование на разходите	Предходна година		Текуща година	
		Стойност	%	Стойност	%
	• Намаление на запасите от продукция и незавършено производство	0	0,00%	0	0,00%

No.	Наименование на разходите	Предходна година		Текуща година	
		Стойност	%	Стойност	%
	• Разходи за суровини, материали и външни услуги, в т.ч.	0	0,00%	0	0,00%
	А). суровини и материали	0	0,00%	0	0,00%
	Б). външни услуги	0	0,00%	0	0,00%
	• Разходи за персонала, в т.ч.	0	0,00%	0	0,00%
	а) разходи за възнаграждения	0	0,00%	0	0,00%
	б) разходи за осигуровки, в т.ч.	0	0,00%	0	0,00%
	осигуровки, свързани с пенсии	0	0,00%	0	0,00%
	• Разходи за амортизация и обезценки, в т.ч.	0	0,00%	0	0,00%
	а) разходи за амортизация и обезценка на дълготрайни материални и нематериални активи, в т.ч.	0	0,00%	0	0,00%
	• разходи за амортизация	0	0,00%	0	0,00%
	• разходи от обезценка	0	0,00%	0	0,00%
	б) разходи от обезценка на текущи (краткотрайни) активи	0	0,00%	0	0,00%
	• Други разходи, в т.ч.	0	0,00%	0	0,00%
	а). балансова стойност на продадени ативи	0	0,00%	0	0,00%
	Б) провизии	0	0,00%	0	0,00%
	Общо разходи за оперативна дейност	0	0,00%	0	0,00%
	Финансови разходи	0	0,00%	0	0,00%
	ВСИЧКО РАЗХОДИ ЗА ОБИЧАЙНА ДЕЙНОСТ	0	0,00%	0	0,00%

Разглеждането на обрращаемостта на активите е важна част от аналитичните процедури. Въз основа на анализа на показателите за обрращаемост се установява времетраенето на един оборот на краткотрайните материални запаси, периода, в който компанията събира вземанията си от клиенти и други показатели, характеризиращи оперативната дейност на компанията и нейната организация. В таблицата по-долу са предложени варианти за изчисляването на тези показатели.

Обращаемост на активите

Мярка: хил. лв.

№:	Показатели	Предходна година Стойност	Текуща година Стойност	Разлика	
				Стойност	%
1	Нетен размер на приходите от продажби	0	0	0	0,00%
2	Обща сума на активите	0	0	0	0,00%
3	Дълготрайни активи	0	0	0	0,00%
4	Вземания общо	0	0	0	0,00%
5	Материални запаси	0	0	0	0,00%
6	Обращаемост на общите активи (1/2)	0,00	0,00	0,00	0,00%
7	Обращаемост на вземанията (1/4)	0,00	0,00	0,00	0,00%
8	Период на събиране на вземанията (4/1*360)	0,00	0,00	0,00	0,00%
9	Времетраене на един оборот на краткотрайните материални активи в дни (5/1*360)	0,00	0,00	0,00	0,00%
10	Брой на оборотите на краткотрайните материални активи (1/5)	0,00	0,00	0,00	0,00%
11	Заетост на краткотрайните материални активи (5/1)	0,00	0,00	0,00	0,00%

Аналитични процедури, свързани със сметките, по които се отчитат вземанията и техните просрочия

Анализ на просрочени вземания – сметки, по които се отчитат вземанията	Общо	Настоящо	30 дни	60 дни	90 дни	120 дни
Лева						
Процент						
Лева						
Процент						
Лева						
Процент						
Лева						
Процент						
Лева						

	Процент						
	Лева						
	Процент						
	Лева						
	Процент						
	Лева						

Финансовият резултат в зависимост от това дали е печалба или загуба, показва степента на капитализация или декапитализация на компанията. Анализът на финансовия резултат дава възможност да се очертаят тенденциите на компанията да увеличава или намалява своята икономическа мощ. В таблицата по-долу е предложен вариант за анализ на финансовия резултат:

Финансов резултат и рентабилност

Мярка: хил.лв.

№:	Показатели	Предходна година	Текуща година	Разлика	
		Стойност	Стойност	Стойност	%
1	Приходи от оперативната дейност	0	0	0	0,0%
2	Разходи за оперативната дейност	0	0	0	0,0%
3	Приходи – общо	0	0	0	0,0%
4	Разходи – общо	0	0	0	0,0%
5	Данъци	0	0	0	0,0%
6	Печалба(загуба) от оперативната дейност (1-2) (Оперативна печалба)	0	0	0	0,0%
7	Финансови приходи	0	0	0	0,0%
8	Финансови разходи	0	0	0	0,0%
9	Печалба/загуба от обичайната дейност	0	0	0	0,0%
10	Счетоводна печалба (загуба)	0	0	0	0,0%
11	Финансов резултат (печалба/загуба)	0	0	0	0,0%
12	Нетен размер на приходите от продажби	0	0	0	0,0%
13	Рентабилност на база разходи за оперативната дейност (6/2)	0,00%	0,00%	0,00%	0,00%
14	Рентабилност от оперативната	0,00%	0,00%	0,00%	0,0%

	дейността (6/12)				
15	Обща рентабилност (10/12)	0,00%	0,00%	0,00%	0,0%
16	Чиста рентабилност (11/12)	0,00%	0,00%	0,00%	0,0%
17	Обща сума на активите	0	0	0	0,0%
18	Собствен капитал	0	0	0	0,0%
19	Привлечен капитал	0	0	0	0,0%
20	Рентабилност на активите (11/17)	0,00%	0,00%	0,00%	0,0%
21	Рентабилност на собствеността (11/18)	-	-	-	-
22	Рентабилност на привлечения капитал (11/19)	-	-	-	-

Анализът на структурата на отделните статии във финансовия отчет оказва влияние върху преценката на одитора на етап планиране на одита. Сравнението на двата отчетни периода помага на одитора да се ориентира в размера на измененията на активите, собствения капитал и пасивите. Очертаните тенденции могат да послужат като база за формиране на одиторско заключение относно промяната на относителните дялове на отделните категории активи и задължения спрямо техните общи стойности и да послужи като одиторско доказателство и отправна точка за преразглеждане на резултатите от дейността на компанията и очертаване на важни тенденции:

Показатели за структура

Мярка: хил. лв.

No.	Показатели	Предходна година		Текуща година	
		Стойност	%	Стойност	%
	Структура на актива на баланса				
1	Невнесен капитал	0	0,00%	0	0,00%
2	Нетекучи (дълготрайни) активи	0	0,00%	0	0,00%
3	Текущи (краткотрайни) активи	0	0,00%	0	0,00%
4	Разходи за бъдещи периоди	0	0,00%	0	0,00%
	СУМА НА АКТИВА:	0	0,00%	0	0,00%
	Структура капитала и па-				

No.	Показатели	Предходна година		Текуща година	
		Стойност	%	Стойност	%
	сива на баланса				
1	Собствен капитал	0	0,00%	0	0,00%
2	Провизии и сходни задължения	0	0,00%	0	0,00%
3	Задължения	0	0,00%	0	0,00%
	До 1 година	0	0,00%	0	0,00%
	над 1 година	0	0,00%	0	0,00%
4	Феинансирания и приходи за бъдещи периоди	0	0,00%	0	0,00%
	СУМА НА КАПИТАЛА И ПАСИВА:	0	0,00%	0	0,00%
	Структура на разходите				
1	Общо разходи за оперативна дейност	0	0,00%	0	0,00%
2	Общо финансови разходи	0	0,00%	0	0,00%
3	Печалба от обичайната дейност	0	0,00%	0	0,00%
4	Други разходи	0	0,00%	0	0,00%
5	Общо разходи	0	0,00%	0	0,00%
6	Счетоводна хпечалба	0		0	
7	Разходи за данъци от печалбата	0		0	
8	Други данъци, алтернативни на корпоративния данък	0	0,00%	0	0,00%
9	Печалба	0	0,00%	0	0,00%
10	Всичко	0	0,00%	0	0,00%
	Структура на приходите				
1	Нетни приходи от продажби	0	0,00%	0	0,00%
2	Общо приходи от оперативната дейност	0	0,00%	0	0,00%
3	Финансови приходи	0	0,00%	0	0,00%
4	Загуба от обичайната дейност	0	0,00%	0	0,00%
5	Други приходи	0	0,00%	0	0,00%
3	Общо приходи	0	0,00%	0	0,00%
4	Счетоводна загуба	0		0	
5	Загуба	0		0	
6	Всичко	0		0	

Възможно е някои малки предприятия да не разполагат с междинна или месечна финансова информация, която би могла да бъде използвана за целите на аналитичните процедури. МОС 315 *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда* дава насоки, при такива обстоятелства, въпреки че одиторът може да е в състояние да изпълни ограничени аналитични процедури с цел планиране на одита или получаване на определена информация чрез проучващо запитване, може да е необходимо той да планира изпълнението на аналитични процедури за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания, когато бъде предоставен на разположение ранен проект на финансовия отчет на предприятието.

Глава седма

ОЦЕНКА НА ОДИТОРСКИЯ АНГАЖИМЕНТ

А. Основна информация за клиент

Име на клиента:			
Бизнес адрес:			
Телефон:			
Бизнес на клиента:			
Отрасъл, в който работи клиента:			
Свързани лица (организации или физически лица)			

Адвокати

Име:	
Ангажимент:	
Име:	
Ангажимент:	

Банки или други финансови институции

Име:	
Взаимоотношение:	
Име:	
Взаимоотношение:	

Застрахователни брокери, консултанти на мениджмънта, и др.

Име:

Взаимоотношение:

Име:

Взаимоотношение:

Други консултанти

Име:

Взаимоотношение:

Име:

Взаимоотношение:

Б. Настоящ или предишен одитор или счетоводител

Име:

Офис:

Лице за контакт:

Одит от предходната година (ако има):

Хонорари от предходната година за допълнителни услуги, оказани от одитора, които са различни от одит (ако има такива):

Вид услуга:

Брой разглеждани фирми:

Критерий на избор:

Опишете резултатите от направените справки от настоящите (и предишните одитори, ако има такива), относно:

1. Всички причини, свързани със смяната на одитор или счетоводител, за които трябва да сме уведомени, когато обмисляме възможността да приемем ангажимента или не.

2. Почтеност и компетентност на управляващия мениджмънт и собствениците.

3. Причината за смяна на одитор или счетоводител, всички разногласия или неразрешени проблеми с управители, мениджмънт или собствениците, относно счетоводната политика, одиторски процедури, оповестявания или въпроси, свързани с финансовото отчитане.

4. Запитвания до одиторски комитет, вътрешния контрол или другите съвети – управителни, контролни и надзорни органи, относно измами, незаконни действия, въпроси, свързани с вътрешния контрол.

5. Предоставяне на работни документи за преглед и копиране.

Приложете копие от кореспонденцията, ако има такава, с предишния одитор или счетоводител.

Консултация преди приемането на ангажимента е необходима, ако:

- Отговорът на Вашите запитвания, получен от предишните одитори или счетоводители е лаконичен;

- Отказан Ви е достъп до работните документи на предишните одитори или счетоводители;

- Предишният одитор вече не практикува;

- Предишният одитор или счетоводител е отказал да отговори на Вашите запитвания;

- Ангажиментът включва повторен одит на финансовия отчет, който вече е одитиран от друг одитор; или

- Съществуват доказателства за разногласия или неразрешени въпроси между клиента и предишния одитор или счетоводител.

В. Направете допълнителни запитвания и проучете извършената работа

1. В допълнение към направените запитвания за настоящи или предишни одитори или счетоводители и други професионални

консултанти, са извършени следните процедури за набавяне на информация за репутацията и компетентността на управляващия мениджмънт и собствениците.

2. Набавихме и анализирахме следната информация и направихме необходимите запитвания до мениджмънта, свързани с оценката на фактическото и очакваното финансово представяне и прогнозите за паричните потоци, свързани с бизнеса на бъдещия клиент.

/Приложете съответния анализ и резултатите от запитванията./

Г. Оценка на бъдещия клиент

1. Въз основа на запитванията до предишния одитор (или счетоводител), няма причини ангажиментът да бъде отказан?

Да _____ Не _____

2. Професионални консултанти, които са назначени и са различни от настоящия или предишен одитор или счетоводител са почтени и ние нямаме информация за наличието на разногласия между тях и предишните професионални консултанти?

Да _____ Не _____

3. В отговор на нашите запитвания, професионалните консултанти не са изказали съмнение в почтеността и професионализма на мениджмънта?

Да _____ Не _____

4. Въз основа на набавена информация, няма причина да смятаме, че:

а. На управляващия мениджмънт му липсва компетентност?

Да _____ Не _____

5. Управляващият мениджмънт и болшинството от собствениците са непочтени? Да _____ Не _____

6. При разговорите с бъдещия клиент, управляващият мениджмънт:

а. оповести, че няма разногласия или неразрешени въпроси с настоящи или предишни одитори? Да _____ Не _____

б. не изиска препоръка или мнение относно дадена счетоводна

практика?

Да _____ Не _____

7. Въз основа на резултатите от анализа и запитванията, няма съмнение в способността на клиента да продължи дейността си като действащо предприятие в обозримо бъдеще (поне една година от датата на финансовия отчет)?

Да _____ Не _____

Бъдещият клиент не е обект на разследване?

Да _____ Не _____

В допълнение, във връзка с оценката на бъдещия клиент, може да бъдат зададени и следните допълнителни въпроси:

Бъдещият клиент не е регистрирана компания на регулиран финансов пазар или предприятие от обществен интерес?

Да _____ Не _____

/Ако клиентът е предприятие от обществен интерес, извършете процедурите за оценка на предприятие от обществен интерес и приложете като одиторски документ – формуляр за оценка на ангажимент на предприятие от обществен интерес.

10. Бъдещият клиент не възнамерява да осъществява дейност, свързана с публична продажба на ценни книжа или да изготви проспект за регистрация на ценни книжа на регулиран финансов пазар?

Да _____ Не _____

11. Бъдещият клиент не е в отрасъл, определен от одитора като високо рисков? Да _____ Не _____

Д. Персонал

1. Има ли достатъчно професионален персонал, който да поеме одиторския ангажимент?

Одиторът, който управлява одиторския ангажимент е достатъчно добре запознат с особеностите на отрасъла на клиента?

Ако отговорът е „Не“, необходимо е да бъде назначен експерт от отрасъла като външен експерт.

Е. Независимост

Направени ли са необходимите запитвания сред персонала на бъдещия клиент и сред персонала на одиторското предприятие, за да се определи наличието на взаимоотношения, които биха накърнили нашата независимост и които могат да бъдат илюстрирани както следва:

- проява на директен или индиректен финансов или материален интерес, от страна на бъдещ клиент, към одиторското предприятие или някой от съдружниците.
- проява на директен или индиректен финансов или материален интерес, от страна на персонала на одиторската компания към бъдещ клиент.
- ако одиторското предприятие или член на одиторския екип, който има финансови взаимоотношения с бъдещ клиент, които биха позволили на тези лица да упражняват значително влияние върху бъдещия клиент.
- ако одиторското предприятие или член на одиторския екип са свързани с бъдещия клиент в качеството си на учредител, поръчител, член на управителния съвет, управител или служител с право на глас.
- ако одиторското предприятие или член на одиторския екип, който осигурява услуги свързани с попечителство, набавяне на активи, инвестиции и др. на бъдещия клиент, извън нормалните бизнес обстоятелства.

Да _____ Не _____

Опишете в детайли резултатите от тези запитвания:

.....

Ж. Оценка на риска на ангажимента

След попълване на въпросник за оценка на риска на ангажимента, одиторът трябва да го оцени като:

Висок _____ Нисък _____

З. Препоръки за приемане на ангажимента

Въз основа оценката на ангажимента, включително оценката

на риска, препоръчвам ангажиментът да бъде:

Приет _____ Отхвърлен _____

Подпис

Дата

Оценка на риска на ангажимента
Въпросник за оценка на риска на ангажимента

Категория А. Фирма с високо рискови критерии

Примерни въпроси:

1. Клиентът предприятие от обществен интерес ли е?
2. Клиентът възнамерява ли да осъществява публична продажба на ценни книжа или да предприеме процедура за регистрация за търгуване с ценни книжа на фондовата борса?
3. Бизнесът на клиента дали е в отрасъл, определен от одитора като високо рисков?
4. Има ли планирана продажба на целия или значителна част от бизнеса?
5. Съществуват ли значителни разногласия между собствениците?
6. Съществува ли значително съмнение относно способността на дружеството да продължи дейността си като действащо предприятие?
7. Дружеството обект ли е на разследване от страна на съответните органи или правителството?

Ако на някой от по-горните въпроси е отговорено с „Да“, следователно рискът е висок, съгласно политиката на одиторското предприятие.

Категория Б. Финансови мерки

Попълването на тази част не е задължително, ако рискът е оценен като висок в Категория А.

Попълнете таблицата за финансовите мерки, свързани с риска. Таблицата определя ли риска, свързан с ангажимента като висок?

Да _____ Не _____

Категория В. Други рискови фактори

Въпросите по-долу илюстрират проучването от страна на одитора на други рискови фактори. Те са примерни и не изчерпват възможностите за проучване и на други допълнителни фактори в хода на одита. Зададени са така, че да може да се отговори с „Да“ или „Не“:

1. Мениджмънтът опитен и компетентен ли е?
2. Всички собственици над 10% дали са част от мениджмънта или са членове на борда на директорите?
3. Има ли нарушения на договори за заеми в настоящата и предишните две години и очаквани нарушения в следващата година?
4. Стойността на главницата по даден заем не е предмет на значителни колебания в пазарната стойност, настоящи неблагоприятни икономически условия или други променливи условия?
5. Няма предявени или потенциални жалби, глоби съдебни искове, които да са със съществена стойност?
6. Дружеството заплащало ли е ползването на професионални услуги в предишните години?
7. Няма потенциално неблагоприятни политически, социални или икономически условия, които биха оказали влияние върху дружеството?
8. Дружеството зависи ли изцяло от един или няколко клиента или доставчици?
9. При наличието на проблеми, свързани с основните продукти на дружеството, основните продукти са обект на разследване на съответните органи и институции ли са или са предмет на съдебен спор?
10. Очаква ли се от одитора да осигури информация за бизнеса на клиента и от предварително определена трета страна?

Категория Г. Рискови фактори, свързани с измама

Такъв въпросник трябва да бъде попълнен, дори и бизнес рискът да е висок, поради факторите в Категория А, Б и В.

Фактори, които могат да сочат, че мениджмънтът може да е мотивиран да вземе участие в преднамерено измамно финансово отчитане:

1. Голяма част от мениджърското възнаграждение зависи ли от

постигането на прекалено високи финансови цели?

2. Мениджмънтът прекалено ли е заинтересован от поддържането или увеличаването на цената на акциите на дружеството или тенденциите за печалби чрез употребата на агресивна счетоводна политика?

3. Съществува ли практика за въвличане на анализатори, кредитори или други трети страни в постигането на агресивни или нереалистични прогнози?

4. Мениджмънтът проявява ли интерес към използването на незаконосъобразни средства за намаляване на облагаемия доход?

5. Мениджмънтът проявява ли интерес към намаляването на приходите с цел прикриване на условията по договори за покупко-продажба, неуредени съдебни дела и др.?

6. Съществува ли голямо текучество сред управляващия мениджмънт, съвет или членове на борда?

7. Имало ли е в миналото случаи на нарушаване на законите, свързани с търговията на ценни книжа или искове срещу дружеството или мениджмънта, свързани с измама или нарушаване на законодателството, свързано с търговията на ценните книжа?

Фактори, които показват липсата на адекватно отношение на мениджмънта при оповестяването на съществена информация и процеса на финансово отчитане, както и при изразяването на подходящо отношение относно вътрешния контрол:

1. Мениджмънтът не демонстрира уважение към морално – етичните ценности?

2. Одиторът идентифицирал ли е неефективни средства за комуникация от страна на мениджмънта?

3. Мениджмънтът доминиран ли е от едно или няколко лица без ефективен контрол, като ефективен контрол на одиторския комитет или борда на директорите?

4. Неадекватен ли е контролът на значителните сделки и основните процеси в предприятието?

5. Мениджмънтът пропуснал ли е да коригира своевременно известните подходящи условия?

6. Мениджмънтът поставя ли прекалено агресивни финансови

цели и очаквания към оперативния персонал?

7. Мениджмънтът показва ли значително неуважение към съответните институции (например: неспазване на препоръки и заключения на съответните регулаторни органи, съдебни спорове с органи и институции и др.)?

8. Мениджмънтът продължава ли да държи на работа неефективен счетоводен, компютърен или свързан с вътрешния одит персонал, въпреки доказателства за неговата неефективност и недостатъчна професионална подготовка?

9. Мениджъри, които не се занимават с финанси ли участват в избора на счетоводната политика или определянето на значителни счетоводни оценки?

Фактори, които сочат за обтегнати взаимоотношения между мениджмънта и настоящите или предишните одитори:

1. Съществуват ли чести спорове, свързани със счетоводни и одиторски въпроси или въпроси на финансовото отчитане?

2. Съществуват ли неоснователни искания от страна на одиторите (например: времеви ограничения, нежелание за дискутиране на одиторски въпроси и др.)?

3. Съществуват ли формални или неформални ограничения за одитора, които биха възпрепятствали достъпа му до хора, информация или способността за ефективна комуникация с борда на директорите или одиторския комитет?

4. Мениджмънтът опитва ли се да оказва влияние върху резултатите от одита?

5. Поведението на мениджмънта деспотично ли е?

Фактори, свързани с условията на отрасъла:

1. Съществуват ли нови счетоводни, законови или регулиращи изисквания, които биха могли да накърнят финансовата стабилност или реализирането на доходност на дружеството?

2. Съществува ли висока степен на конкурентност или пазарна концентрация, придружена от намаляващи минимални печалби?

3. Запада ли отрасълът (увеличен брой фалити и значително намаление на потребителското търсене)?

4. Отрасълът преживява ли резки промени (например: технологично или продуктово остаряване)?

Фактори свързани с характеристиката на оперативната дейност и финансовата стабилност:

1. Съществува ли неспособност за пораждаване на положителни парични потоци, въпреки положителните финансови резултати?

2. Дружеството от дълго време ли се намира във фазата на развитие?

3. Съществува ли значителен натиск за привличане на допълнителен капитал, за да се поддържа конкурентността на дружеството (например: необходимост от финансиране на основен проект за проучване и развитие или капиталови разходи)?

4. Съществуват ли значителни трансакции със свързани лица, извън обичайния ход на бизнеса?

5. Съществуват ли значителни трансакции със свързани дружества, които не са одитирани от нас или не са одитирани изобщо?

6. Съществуват ли значителни, необичайни или много сложни трансакции, особено около годишното финансово приключване?

7. Съществуват ли банкови сметки, спомагателни операции, операции в клонове, намиращи се в държави, създаващи данъчно убежище, които са без ясна бизнес цел?

8. Дружеството има ли прекалено сложна организационна структура, без ясна бизнес цел?

9. Съществува ли трудност при определянето на организацията или лицата, които контролират дружеството?

10. Дружеството развива ли се необичайно бързо или доходността му е необичайна, особено в сравнение с останалите фирми от отрасъла?

11. Дружеството необичайно много ли се влияе от промените на лихвените проценти (например: големи суми от плаващи проценти, свързани с дълг или печалба от активи)?

12. Дружеството необичайно много ли зависи от финансиране чрез договори за заем?

13. Дружеството притежава ли споразумения за дългове, които са трудни за поддържане (разгледайте нарушения на договорни споразумения в миналото)?

14. Среща ли дружеството трудности при спазване на сроковете на плащанията по договорите за заем и другите задължения?

15. Съществуват ли нереалистични програми за продажбите

или доходността?

16. Съществува ли опасност от предстояща неплатежоспособност, възбрана или търговско преобразуване?

17. Слабите финансови резултати биха ли довели до неблагоприятни последици за значителни бъдещи трансакции (например: бизнескомбинации, предлагане на акции, сключване на договор, получаване на заеми и др.)?

18. Съществува ли слабо или влошаващо се финансово състояние, и дългът е бил гарантиран от мениджмънта?

19. Финансовите резултати базирани ли са на значителни приблизителни счетоводни оценки, включващи субективни преценки и несигурност?

Прегледайте:

- въпросите, свързани с възможността за събиране на значителни суми за получаване от клиенти;

- въпросите, свързани с признаването на приходите (например: приблизителни стойности на бъдещи приходи и разходи, нови продуктови линии и др.);

- разходи за бъдещи периоди и подобни активи;

- реализиране на влияние, свързано с финансовите инструменти.

Заключение за оценката на риска на ангажимента

1. Трябва ли рискът да бъде оценен като висок поради критериите в Категории А и Б?

Да _____ Не _____

2. Трябва ли рискът да бъде оценен като висок поради факторите в Категории В и Г?

Да _____ Не _____

Рискът е оценен като

Подпис:

Дата:

Основни данни за клиента и отрасъла

КЛИЕНТ _____

ОДИТОРСКИ ЕКИП, ОБСЛУЖВАЩ КЛИЕНТА

Клиент: _____ Услуга: _____

Координатор: _____

Следната таблица може да бъде примерна база за разглеждане на услугите, които одиторският екип предоставя на клиента, освен одит на финансовия отчет:

Минали		Бъдещи		
Финансови отчети	Данъци	Консултации с мениджмънта	Данъци	Други бизнес съвети

Попълнете следното или се позовете на приложен списък или описание.

Вид предприятие: _____

Вид услуги, които сме извършили /накратко/: _____

а. Одит _____

Данъчна декларация _____

б. Други _____

Одиторски екип: _____

2. Свързани лица:

Име: _____

Вид взаимоотношение: _____

Извършваме ли услуги (Да или Не): _____

Ако „Да“, опишете: _____

а. _____

б. _____

в. _____

г. _____

3. Адвокати:

Име _____

Адрес _____

Лице за контакт _____

Основание

4. Банки или други използвани финансови договори:

Име, адрес, лице за контакт

5. Вид финансиране

Застрахователни брокери, консултанти на мениджмънта и др.:

Име, адрес, лице за контакт,

Вид застраховка или услуга

5. Информационен източник: Информация за отрасъла

6. Одит, счетоводство или системни средства

7. Специализирана финансова статистика

8. Вътрешна обстановка:

Приложете описание на следното:

а. Брой собственици (прибл.) _____. Направете списък на контролиращата група по-долу:

Име	Длъжност	Връзка*
-----	----------	---------

(1) _____

(2) _____

(3) _____

(4) _____

* Отбележете характера на всяко семейна или друга значителна връзка между собствениците.

а. Мениджмънт

Основен представител на групата, притежаваща контрол Главен Изпълнителен Директор или Управител Лице, с което се консултираме относно:

Уговорки, свързани с одита

необичайни счетоводни въпроси

основни въпроси, свързани с одита

данъчни въпроси

(приложете схемата на организацията)

Друг ключов персонал

б. Опит и произход на управляващия мениджмънт

в. Състав на персонала на клиента:

<u>Вид</u>	<u>Приблизителен брой</u>	<u>Бележки</u>
Мениджмънт		
Счетоводство		
Продажби		
Производство (1)		
Други		
Общо		

Категоризирайте, ако е необходимо.

Определете хората на заплата спрямо тези, на които им се плаща възнаграждение на час, ако съществуват бонуси, комисионни или други поощрителни планове.

Отбележете всички значителни промени на персонала, дължащи се на сезонни фактори, а когато персоналетът е разпределен на многобройни обекти, определете концентрацията по обекти.

г. Структура на капитала и споразумения по дългове;

д. Маркетингова стратегия:

е. Сгради и оборудване (складове, офиси и др.):

ж. Методи на производство:

з. Методи на продажба, дистрибуционна мрежа (продажба на едро, продажба на дребно, собствена продажба или чрез посредници и др.):

9. Външна обстановка / отрасъл:

Отговорете на следните въпроси:

а. Какъв е отрасълът на клиента, както и специфичните характеристики?

б. Какъв е видът и приложението на продукта на клиента? (Включете брошури, ако разполагате с такива.)

в. В кои географски зони, местни и чуждестранни, произвежда и продава клиентът?

г. От какъв характерът е конкуренцията (брой, сила, географско разположение и др.)?

д. Какъв е пазарният дял на клиента по продукт и регион?

е. Какъв е характерът на търсенето на продукта на клиента и колко стабилно е търсенето?

ж. Как биха повлияли технологичните промени върху продук-

тите? Какъв е технологичният живот на всеки продукт?

з. Какво е нивото на проучване и развитие при клиента и в отрасъла?

и. Какъв е ефектът на всеобщата икономика върху клиента (местна, държавна, регионална и чуждестранна)?

й. Какъв е ефектът на промените в цената и наличността на кредит върху клиента?

к. Политическата нестабилност в дадена чужда държава би ли оказала неблагоприятно влияние върху клиента?

л. Членува ли значителна част от отрасъла на клиента в професионални сдружения или бизнес организации, а самият клиент? (Посочете ги.)

м. Зависи ли клиентът силно от някои суровини, които биха били трудни за набавяне в бъдеще?

н. Производството на клиента силно зависимо ли е от промените в цената на електроенергията?

о. Зависи ли клиентът от един или няколко доставчика, или се използват много източници на доставки?

п. До каква степен е регулиран начинът на управление на клиента?

р. Успехът на бизнеса на клиента силно ли зависи от ограничен брой ключови клиенти?

Тези въпроси са пример за спецификата, която трябва да проучим, свързана с външната обстановка и отрасъла, в който работи клиента. Моля отбележете всички допълнителни пояснения.

11. Значителни ангажименти (различни от минали услуги):

Следното трябва да бъде обновявано ежегодно. Списъкът ще осигури на работния екип представа за извършените минали значителни услуги. Минали рутинни услуги не трябва да бъдат изброявани.

Вид ангажимент: _____

Дата на изпълнение: _____

Отговорник: _____

Коментари: _____

Глава осма

ИДЕНТИФИЦИРАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ НА РИСКОВЕТЕ ОТ СЪЩЕСТВЕНИ НЕПРАВИЛНИ ОТЧИТАНИЯ ЧРЕЗ ПОЛУЧАВАНЕ НА РАЗБИРАНЕ ЗА ПРЕДПРИЯТИЕТО И НЕГОВАТА СРЕДА

Съгласно МОС315 *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда* на този етап от планирането, целта на одитора е да идентифицира и оцени рисковете от съществени неправилни отчитания, независимо дали се дължат на измама или грешка, на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност, чрез получаване на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, включително за вътрешния му контрол, като по този начин осигури база за разработване и изпълнение на процедури в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания.

Вътрешният контрол е процес, който е проектиран, въведен и поддържан от лицата, натоварени с общо управление, ръководството и останалия персонал с цел предоставяне на разумна степен на сигурност относно постигането на целите на предприятието по отношение на надеждността на финансовото отчитане, ефективността и ефикасността на операциите и дейността и спазването на приложимото законодателство и нормативни разпоредби. Терминът „контроли“ се отнася за всички аспекти на един или повече елементи на вътрешния контрол.

МОС315 *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда* определя обхвата на процедурите за оценка на риска като включва в тях:

а) проучващи запитвания към ръководството, подходящи лица сред лицата, изпълняващи функцията „вътрешен одит“ (в случай,

че тази функция съществува) и други лица в предприятието, които по преценка на одитора биха могли да разполагат с информация, която е вероятно да подпомогне идентифицирането на рисковете от съществени отклонения, дължащи се на измама или грешка;

б) аналитични процедури;

в) текущо наблюдение и фактически проверки.

Одиторът идентифицира и оценява рисковете от съществени неправилни отчитания, независимо дали се дължат на измама или грешка, на ниво финансов отчет, чрез получаване на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, включително за вътрешния му контрол, като по този начин цели да осигури база за разработване и изпълнение на процедури в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания (МОС 315 *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда*).

Системата за вътрешен контрол като система се състои се от *контролна среда и процедури за контрол*. Тя включва всички мерки и процедури, приети от ръководството на една компания в помощ на тяхната цел за постигане, доколкото това е възможно, надлежно и ефективно осъществяване на икономическата дейност, включително спазване на политиката на управление, опазване на активите, предотвратяване и установяване на измами и грешки, акуратно и пълно водене на счетоводните документи и своевременно подготвяне на достоверна финансова информация.

Под *контролна среда* следва да се разбира цялостното отношение, информираността и действията на ръководството по отношение на системата за вътрешен контрол и нейното значение за компанията. Те включват стила на управление, корпоративната култура, ценностната система, философията и стила на действие, организационната структура, политиката и процедурите по отношение на служителите.

Процедурите за контрол са тези процедури, които са установени, за да се постигнат специфичните цели на компанията, като във финансово – счетоводен смисъл включват правилното упълномощаване, навременното и точно отразяване на събитията и сделките в конкретния отчетен период, опазването на активите и осигуряване

наличието на отразените активи. Те включват специални процедури за предотвратяване, установяване и коригиране на грешки. Те се различават в зависимост от компанията и нейната големина.

Много от процедурите за вътрешен контрол, които са уместни за една голяма компания не са подходящи или необходими за малка компания. Ръководствата на малките предприятия зависят в по-малка степен от формалния вътрешен контрол за достоверността на документацията и другата информация, тъй като имат личен контакт или самите те са въввлечени в дейността на компанията.

Одиторът извършва идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност по отношение на класове сделки и операции, салда по сметки и оповестявания, за да осигури база за разработване и изпълнение на допълнителни одиторски процедури.

Одиторът следва да включи в одиторската документация:

(а) Дискусията между членовете на екипа по ангажимента и взетите съществени решения;

(б) Основните елементи на полученото разбиране за всеки от аспектите на предприятието и средата, в която то функционира и за всеки от компонентите на вътрешния контрол, източниците на информация, от която е получено разбирането; и изпълнените процедури за оценка на риска;

(в) Идентифицираните и оценени рискове от съществени неправилни отчитания на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност;

(г) Идентифицираните рискове и отнасящите се до тях контроли, за които одиторът е получил разбиране.

Различните методи за установяване и документиране на системата за вътрешен контрол могат да бъдат обобщени по следния начин:

Установяване	Документиране
(а) проверка на работата по предишни одити	(а) описателни бележки
(б) собствена документация на клиента за системата	(б) организационна структура
(в) въпросници за вътрешния контрол	(в) разговори със служителите на клиента или попълване на въпросници

Установяване	Документиране
(г) проследяване на сделки	(г) блок-схеми
(д) проверка на документацията на клиента	(д) Описание
(е) наблюдение върху процедурите на клиента	(е) Описание на процедури схеми и документи

МОС 315 предлага рамка за разделянето на вътрешния контрол на пет компонента, която може да бъде полезна за одиторите при преценката на това как различните аспекти на вътрешния контрол на предприятието могат да се отразят на одита:

- а) контролна среда;
- б) процес на предприятието за оценка на риска;
- в) информационна система, включително свързаните с нея бизнес процеси, имащи отношение към финансовото отчитане и комуникации;
- г) контролни дейности; и
- д) текущо наблюдение на контролите.

Съгласно МОС 315 *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда* твърденията за вярност, използвани от одитора при преценяване на различните видове потенциални неправилни отчитания, които биха могли да възникнат, е възможно да попадат в следните категории:

- а) Твърдения за вярност относно класове сделки или операции и събития и свързаните с тях оповестявания за одитирания период:
 - възникване – сделките и събитията, които са отразени или оповестени, са възникнали и тези сделки и събития са свързани с предприятието;
 - пълнота – всички сделки или операции и събития, които би трябвало да бъдат отразени, са отразени и всички свързани с тях оповестявания, които би трябвало да бъдат включени във финансовия отчет, са включени;
 - точност – сумите и другите данни, свързани с отразените сделки или операции и събития, са отразени по подходящ начин, а свързаните с тях оповестявания са подходящо оценени и описани;
 - отграничаване – сделките или операциите и събитията са

отразени в правилния счетоводен период;

– класификация – сделките или операциите и събитията са отразени в подходящите сметки.

– представяне – сделките и събитията са подходящо агрегирани или дезагрегирани и са описани ясно, а свързаните с тях оповестявания са уместни и разбираеми в контекста на изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане

б) Твърдения за вярност относно салда по сметки и свързаните с тях оповестявания в края на периода:

– съществуване – активите, пасивите и участията в собствения капитал съществуват;

– права и задължения – предприятието притежава или контролира правата върху активите, а пасивите са негови задължения;

– пълнота – всички активи, пасиви и участия в собствения капитал, които би трябвало да бъдат отразени, са отразени и всички свързани с тях оповестявания, които е следвало да бъдат включени във финансовия отчет, са били включени;

– точност, оценка и разпределение – активите, пасивите и участията в собствения капитал са включени във финансовия отчет с подходящи суми и каквито и да било възникващи корекции от оценки или разпределения са отразени по подходящ начин, а свързаните с тях оповестявания са подходящо оценени и описани.

– класификация – активите, пасивите и участията в собствения капитал са отразени в подходящите сметки.

– представяне – активите, пасивите и участията в собствения капитал са подходящо агрегирани или дезагрегирани и са описани ясно, а свързаните с тях оповестявания са уместни и разбираеми в контекста на изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане.

Меморандум за контролната средата, оценка на риска, наблюдение и контрол на информационните технологии
Контролна среда на клиента

МОС 315 изисква одиторът да получи разбиране за контролната среда. Като част от това разбиране, той следва да оцени дали:

г) ръководството, под надзора на лицата, натоварени с общо

управление, е създадо и поддържа култура на почтеност и етично поведение; и

д) елементите на контролната среда взети заедно осигуряват подходяща основа за другите компоненти на вътрешния контрол и дали тези други компоненти не са подронени от недостатъците в контролната среда.

По-долу е представен примерен формуляр, който може да бъде използван от работния екип, за да се документира представата за:

- Контролната средата, оценка на риска и компонентите за наблюдение на вътрешния контрол на клиента (Части А-В)

Бележка: Ако съществуващата документация за тези компоненти за вътрешен контрол е достатъчна, може просто да я сравните.

- Процес на финансово отчитане (Част Г)
- Процедури за отразяване на не-финансови транзакции (Част Д) и

- Основен контрол на информационните технологии (Част Е)

Ако е необходимо към този формуляр може да приложите допълнителни пояснения.

Част А. Необходима яснота относно контроланата средата за планиране на одита

Контролната среда определя тона на клиента, който влияе върху усещането на персонала на клиента, че вътрешен контрол действително е налице. Това е основата на всички други компоненти на вътрешен контрол, осигуряващи дисциплина и структура на йерархията в предприятието на клиента.

Факторите, оказващи влияние върху контролната среда включват следното:

1. Почтеност и етични ценности: Мениджмънтът демонстрира своя ангажимент и респект към почтеността и етичните ценности чрез степената, с която ги установява, комуникира и подсилва.

Проучете: Действия от страна на мениджмънта да премахне или намали поощрения и изкушения, които биха подтикнали персонала на клиента да предприеме нечестни, незаконни или неетични действия; съществуването и изпълнението на принципите

за поведение и др.; как се комуникират и прилагат бизнес процедурите („Тонът на Върха“); стандартите за поведение и етика, упражнявани от мениджмънта; начинът, по който мениджмънтът прави бизнес и общува с околните (включително служителите, доставчици и клиенти); предприети лечебни практики, когато е нарушена политиката.

Разбиране на почтеност и етични ценности:

Одиторско заключение

Обобщете планирането на одита и изводите за обхвата на одиторските процедури, които се отнасят до почтеността и етичните ценности, включително контролните фактори (или липсата им), които увеличават или смекчават риска от съществена неточност, в следствие на грешка или измама.

2. Философия на мениджмънта и управленски стил: философията на мениджмънта и управленския стил оказват влияние върху контролната средата, особено когато е доминирана от едно или няколко лица.

Оценете: Отношението на мениджмънта към анализиране, поемане и наблюдение на бизнес риск; отношението и действията на мениджмънта спрямо финансовото отчитане (консервативен или агресивен избор на възможните подходи въз основа на счетоводните принципи, и съзнание и консерватизъм при определянето на счетоводните приблизителни оценки); взаимодействие между управленски и оперативен мениджмънт; текучество на ключов персонал; отношение към вътрешни одитори; грижа и отговорност за отчитането на активите и пасивите; професионално счетоводно отчитане; отношение на мениджмънта към информационно – технологични и счетоводни функции, изпълняване от персонала.

Разбиране на философията на мениджмънта и управленския стил:

Одиторско заключение:

Обобщете планирането на одита и изводите за обхвата на одиторските процедури, които се отнасят до философията на одита и управленския стил, включително контролните фактори (или липсата им), които увеличават или смекчават риска от съществени не-

точности, дължащи се на грешка или измама.

3. Организационна Структура: Това как е определена организационната структура на дружеството оказва влияние върху способността му да планира, управлява, контролира и наблюдава действията, свързани с постигането на целите.

Оценете: Как са разпределени пълномощията и отговорностите и дали ключовите мениджъри разбират своите отговорности; дали организационната структура осигурява адекватна рамка за дейността на дружеството; познания и опит на ключовите мениджъри; дали решенията се взимат адекватно на високо ниво в компанията; разположение и ефективност на счетоводните и информационно технологични функции.

Разбиране на организационната структура:

Одиторско заключение:

Обобщете планирането на одита и изводите за обхвата на одиторските процедури, които се отнасят до организационната структура на клиента, включително контролните фактори (или липсата им), които увеличават или смекчават риска от съществени неточности, в следствие на грешка или измама.

4. Участие от страна на борда на директорите или одиторския комитет: Бордът на директорите или одиторският комитет трябва да оказват влияние върху усещането за контрол в предприятието чрез осигуряването на активен надзор върху счетоводната политика, финансовото отчитане и процедурите на клиента.

Оценете: Степента и участието на външни независими членове; познания и опит на членовете; степен на участие; честота на срещите; достатъчност и своевременност на информацията осигурена за борда на директорите или одиторския комитет; роля при решенията, включващи изпълнителни директори (компенсация и повишения); дали съществените въпроси са адресирани на срещите; и взаимодействие на вътрешни и външни одитори.

Разбиране на участието на борда на директорите или одиторския комитет:

Одиторско заключение:

Обобщете планирането на одита и изводите за обхвата на оди-

торските процедури, които се отнасят до участието на борда на директорите или одиторския комитет, включително контролните фактори (или липсата им), които увеличават или смекчават риска от съществени неточности, в следствие на грешка или измама.

5. Ангажимент на мениджмънта за компетентността на персонала: Степента на важност, която мениджмънтът отделя за определянето на ключовите способности, необходими за определени длъжности и трансформирането им в изисквани познания и умения.

Оценете: Как се представят длъжностните характеристики на служителите; дали мениджмънтът определя адекватно уменията, необходими за извършването на дадена работа; и дали служителите притежават изискваните умения и познания за изпълнение на техните задачи.

Разбиране на ангажимента на мениджмънта за компетентността на персонала:

Одиторско заключение:

Обобщете планирането на одита и изводите за обхвата на одиторските процедури, които се отнасят до ангажимента на мениджмънта за компетентност на персонала, включително контролните фактори /или липсата им/, които увеличават или смекчават риска от съществени неточности, в следствие на грешка или измама.

6. Разпределяне на отговорности и пълномощия: Разпределянето на отговорности, делегирането и свързаните правила осигуряват основа за подотчетност, контрол и разпределение на индивидуалните задачи.

Оценете: Формалните и неформалните методи за комуникация; дали съществува адекватен брой служители с подходящи умения (особено за счетоводните и информационно технологичните функции); подходящо делегиране на пълномощия; и дали целите на дружеството са представени подходящо.

Разбиране на разпределянето на пълномощия и отговорности:

Одиторско заключение:

Обобщете планирането на одита и изводите за обхвата на одиторските процедури, които се отнасят до разпределянето на отго-

ворности и пълномощия, включително контролните фактори (или липсата им), които увеличават или смекчават риска от съществени неточности, в следствие на грешка или измама.

7. Политика и практика на предприятието по отношение на човешките ресурси: Политиката и практиката по отношение на човешките ресурси оказват влияние върху способността на дружеството да наема и задържа компетентен персонал, който да изпълнява своите функции и задачи.

Оценете: Комуникациите между мениджмънта и служителите относно отговорностите и етичните стандарти; тежестта на персонала; отношението към квалификацията и нейното повишаване; и съществуваща политика за наемане и оценка на постиженията.

Разбиране на политиката и практиката по отношение на човешките ресурси:

Одиторско заключение:

Обобщете планирането на одита и изводите за обхвата на одиторските процедури, които се отнасят до политиката и практиката, свързани с човешките ресурси, включително контролните фактори (или липсата им), които увеличават или смекчават риска от съществени неточности, в следствие на грешка или измама.

Част Б. Необходима е яснота относно оценката на риска за планирането на одита

Оценка на риска означава идентифицирането и анализирането от страна на клиента на съответните рискове, свързани с постигането на бизнес целите, формиране на основа за определяне управлението на риска. Рисковете, свързани с финансовото отчитане включват външни и вътрешни събития и обстоятелства, които биха повлияли неблагоприятно върху способността на клиента да въвежда, отразява, обработва и отчита финансови данни, съвместими с данните от финансовия отчет.

1. Оценка на Риска: Дружеството трябва да разполага с метод за оценка на риска, за да идентифицира и разглежда влиянията върху дружеството и неговата дейност.

Оценете: Дружеството поставило ли е цели на бизнеса; налице

ли е акуратност на метода за оценка на риска при определянето и разглеждането на рискове от външни и вътрешни източници; съществуващи механизми за справяне с промените; как се информират новите служители за характеристиките на клиента, както и за ключовите дейности, които ще изпълняват; съществуваща политика за планиране и развитие относно информационните системи; отношението на мениджмънта към устойчивото развитие (подобрене на качеството на системите и работната сила); ефектът от внедряването на нови технологии и производствени процеси; степента на планиране при разглеждането на нови продуктови линии; корпоративно реструктуриране; политически фактори; и наблюдение на приблизителни счетоводни оценки и влиянието им върху бизнеса на клиента.

Разбиране на оценката на риска:

Одиторско заключение:

Обобщете планирането на одита и изводите за обхвата на одиторските процедури, които се отнасят до метода за оценка на риска от страна на клиента, включително контролните фактори (или липсата им), които увеличават или смекчават риска от съществени неточности, в следствие на грешка или измама.

Част В. Необходимо е яснота относно наблюдението за планирането на одита

Наблюдението е процес, при който се оценява качеството на извършване на вътрешен контрол от страна на клиента. Включва оценка на вътрешния контрол и извършването на проверки на определен период от време и предприемането на необходимите действия с корективен характер.

1. Наблюдение: Дейностите, свързани с наблюдение оценяват качеството на извършване на вътрешен контрол, идентифициране на липси на такъв контрол, идентифициране на рискови точки във вътрешния контрол и предприемане на своевременни мерки за преодоляване на недостатъците в него.

Проучете: Съществуващите процеси за оценка на качеството на извършване на вътрешен контрол, идентифицирането на липси на контрол и предприемане на своевременна корективна дейност;

преглед от страна на мениджмънта на ключови финансови коефициенти и отчети; използването на бюджети и сравнения с действителните резултати; ответни действия на предложения от минали вътрешни проверки; съществуването на вътрешна одиторска функция; и ответни действия на външни влияния и страни (включително регулаторни институции, клиенти и доставчици).

Разбиране на наблюдението:

Одиторско заключение:

Обобщете планирането на одита и изводите за обхвата на одиторските процедури, които се отнасят до процесите за наблюдение от страна на мениджмънта, включително контролните фактори (или липсата им), които увеличават или смекчават риска от съществени неточности, в следствие на грешка или измама.

Част Г. Разбиране на процеса на финансовото отчитане на клиента за целите на планирането на одита

1. Опишете процеса на финансово отчитане на клиента:

- Кой изготвя финансовите отчети?
- Каква е степента на автоматизация на спомагателните системи за транзакции (например: сметки, по които се отчитат продажби), каква е интеграцията на тези спомагателни системи към счетоводните регистри?
 - Кой получава финансовите отчети?
 - Колко често се изготвят финансови отчети?
 - Кой преглежда финансовите отчети? Одобряват ли се финансовите отчети?
 - Подготвят ли се бюджети? Ако „Да“, реалните резултати сравняват ли се с бюджетиранияте суми, и дали своевременно се проучват разликите?
 - Споразуменията за дългове съответстват ли на документите?
 - Калкулиране на значителни счетоводни приблизителни оценки.

2. Опишете политиката и процедурите на клиента, свързани с вписванията в счетоводните регистри (промяна на вписванията; стандартни, рутинни счетоводни операции; елиминирание; консолидиране; рекласифициране и необичайни счетоводни операции). Направете проучване:

- Кой изготвя първоначалните записвания в счетоводните регистри?
- Кой одобрява вписванията в регистъра?
- Как се въвежда първоначалната информация в регистрите на счетоводната програма?
- Каква информация съществува в подкрепа на вписванията в регистрите?
- Как се изготвят и въвеждат стандартните операции (тези, които са обичайни и периодични) вписвания в регистрите?
- Как се изготвят нестандартните вписвания (тези, които се срещат относително рядко, например: при бизнес комбинация)?

Одиторски заключения:

Обобщете планирането на одита и изводите за обема на одиторските процедури, които се отнасят до процеса на финансово отчитане, включително контролните фактори (или липсата им), които увеличават или смекчават риска от съществени неточности, в следствие на грешка или измама.

Част Д. Разбиране на другите транзакции и последващи събития, свързани с клиента, необходими за планирането на одита

Опишете съществуващата политика и процедури, свързани със способността на клиента да извършва и отразява други транзакции и събития след датата на финансовия отчет. Какви системи и процедури съществуват за извършване на коригиращи събития? Други транзакции и събития могат да бъдат транзакции и събития, които се случват извън обичайната дейност и са от значение за финансовите отчети. Примерите за други транзакции и последващи събития са:

- Събития водещи до отчитането на повредени на активи;
- Записване на обезценка на стойността на стоково-материалното наличност;
- Предявени или не-предявени жалби до клиента;
- Други непредвидени задължения;
- Решения за съкращаване на част от бизнеса.
- Проучете:
 - Как са представени тези транзакции и събития от лицата, отговорни за подготовката на финансовия отчет.
 - Потенциалното влияние на тези събития върху финансовия отчет или разбирането на финансовия отчет.

Одиторски заключения:

Обобщете планирането на одита и изводите за структурата на одиторските процедури, които се отнасят до проверките от страна на клиента на извършването и отразяването на други транзакции и събития след датата на финансовия отчет, включително контролните фактори (или липсата им), които увеличават или смекчават риска от съществени неточности, в следствие на грешка или измама.

Част Е. Разбиране относно избрани основни контроли на информационни технологии, необходимо за планирането на одита

Отговорете на всеки от следващите въпроси с „Да“, „Не“ или „Неприложимо“. Може да направите бележки за допълнителни обяснения или квалификации към отговора, особено, когато сте дали отговор „Не“ или „Неприложимо“.

1. Организация на Информационните технологии:

а. Функцията на Информационните технологии (ИТ) необходима ли е за рутинни отчети до мениджмънта?

б. Връзката на функцията на ИТ с останалата част от организацията ясно определена и разбрана ли е?

в. ИТ функцията на организацията и мениджмънта подходяща ли е за бизнеса и използваните системи? Например, съществуват ли опитни ИТ служители, които да задоволяват ИТ нуждите на клиента своевременно и ефективно?

г. Персоналът, свързан с ИТ функцията подходящ ли е? Опишете персонала и йерархията на ИТ функцията?

д. Промените в персонала и структурата на организацията своевременно ли се третират?

е. Клиентът използва ли външни центрове за услуги? (Ако „Да“, попълнете ИТ Системния Профил – Приложение за доставчик на услуги, като допълнение към този формуляр).

ж. Клиентът осъществява ли електронна търговия? Някои примери на електронна търговия са електронен обмен на данни, електронен мениджмънт на данни, интернет или системи за автоматизирани телефонни поръчки или други автоматизирани електронни средства за осъществяване на дейността на клиента. (Ако „Да“, попълнете проверките за електронна търговия и въпросника за разбиране като допълнение към този формуляр.)

2. Развитие на нови програми и системи, както и промени на съществуващите програми и системи:

а. Процедурите за формален мениджмънт на проект прилагат ли се към избора и развитието на системите и проектите по внедряване на нови програми?

б. Бизнес нуждите определени ли са преди закупуването, развитието и смяната на системите?

в. Всички системи и програми ли са тествани преди внедряването им, независимо дали са закупени или създадени в предприятието?

г. Съществува ли адекватна документация за системите и програмите?

д. Съществуват ли споразумения за поддръжка на системите и програмите?

е. Разработени ли са процедури, свързани с преустройството на информационните системи като част от процеса за внедряване и усъвършенстване на системите?

ж. Контролиран ли е трансферът на програми, които се използват в процеса на производство?

3. Компютърни операции:

а. Оперативните процедури документирани ли са?

б. Дефинирани и определени ли са процедурите за разрешаване на инциденти от мениджмънта?

в. адекватно ли се контролира оперативният персонал?

г. Съществуват ли процедури, при които организацията продължава своята работа в случай на срив на бизнеса поради компютърни проблеми?

4. Мрежова сигурност и интеграция:

а. Съществува ли документация за мрежови конфигурации?

б. Наблюдава ли се използването на мрежата?

в. Използването на мрежовите сървъри ограничено ли е само до оторизарания персонал?

5. Има ли разделяне на несъвместими функции в рамките на обработването на данни:

а. Програмирането отделено ли е от компютърните операции?

б. Програмирането отделено ли е от ИТ мениджмънта?

в. Администрацията по сигурността отделена ли е от другите ИТ функции?

г. Контролната функция отделена ли е от компютърните операции?

б. Достъп до програмата и файловете с данни:

а. Достъпът до помещението, в което се намират компютрите ограничен ли е за оперативния персонал?

б. Достъпът до компютърните места ограничен ли е до оторизирани лица?

в. Внедрен ли е софтуер за осигурен достъп?

г. Всеки потребител ли има уникална и конфиденциална парола?

д. Паролите сменят ли се периодично?

е. Отказва ли се достъп на потребителите след въвеждането на определен брой невалидни пароли?

ж. Модификациите на оторизиране и таблиците за достъп записват ли се и дали се преглеждат от съответния служител?

з. Данните за дейността налични ли са и дали се преглеждат от съответния служител?

и. Съхраняват ли се невалидните опити за достъп и дали се проучват от съответния служител?

й. Съкратените и напуснали служители премахнати ли са своевременно от списъка на потребителите с право на достъп?

к. Ако съществува достъп чрез набиране, ограничен ли е той и наблюдава ли се от съответния служител?

Ако са наети програмисти:

(1) Ограничени ли са до отделна програмна лаборатория?

(2) Отказан ли им е достъп до актуална информация?

(3) Съществува ли дейност, която е наблюдаване от съответния служител?

Одиторски заключения

Обобщете планирането на одита и изводите за обхвата на одиторските процедури, които се отнасят до основните проверки на информационните системи на клиента, включително контролните фактори (или липсата им), които увеличават или смекчават риска

от съществени неточности в следствие на грешка или измама.

Въпроси до мениджмънта или условия от вътрешния контрол – за доклад

1. Идентифицирахте ли някакви въпроси до мениджмънта или условия от вътрешния контрол, които трябва да бъдат докладвани на мениджмънта?

Да _____ Не _____

2. Ако „Да“, преминете към съставянето на формуляра, отразяващ условията, свързани с вътрешния контрол към работния файл за настоящата година., които са за докладване до мениджмънта.

Подготвено от:

Дата:

Одиторът може да включи в документацията следния документ, в който да отрази процесите в компанията – клиент, които смекчават идентифицираните рискове:

Клиент:

Година на финансов отчет:

Година:

Идентифицирани съществени рискове на ниво финансов отчет	Идентифицирайте процесите, които смекчават тези рискове
Контроли на ниво предприятие и общи ИТ контроли	Годишният цикъл на бизнес планиране, ежемесечни заседания на ръководството/собствениците, включително преглед на финансовите отчети, ежедневно участие на ръководството в оперативната дейност.
Парични средства и парични еквиваленти	Вземания, обработка на постъпленията, банкови равнения и управление на паричните средства. Финансовият директорправи ежедневни анализи, които обсъжда с Г-н
Търговски и други вземания	Приходи, вземания, обработка на постъпленията, оценяване на просрочените разчети, продажби на активи.
Материални запаси	Покупки, задължения, обработка на плащанията, управление на материалните запаси, инвентаризация. Ежемесечен преглед на материали и стоки с цел проверка на търговския вид, срок на годност (ако е приложимо) и др.

	индикатори за обезценка.
Имоти, машини и съоръжения	Покупки, задължения, обработка на плащанията, изчисляване на амортизацията, капитализация на активите, продажби на активи.
Банкова задлъжнялост	Вземания, обработка на постъпления, банково равнение и управление на паричните средства, реструктуриране на кредитите.
Търговски и други задължения	Покупки, задължения, ведомости за заплати, обработка на плащанията, изчисление на амортизацията, капитализация на активи.
Лихвоносни кредити	Финансови разходи, процедура на банкови равнения.
Капитал и резерви	Емитиране (обратно изкупуване) на капиталови инструменти, дивиденди.
Продажби	Приходи, вземания, обработка на постъпления.
Себестойност на продадените стоки	Покупки, задължения, ведомости за заплати, обработка на плащания, корекции на материалните запаси
Разходи за дистрибуция и Реализация	Покупки, задължения, ведомости за заплати, плащания.
Идентифицирани съществени рискове на ниво финансов отчет	Идентифицирайте процесите, които смекчават тези рискове
Административни разходи	Покупки, задължения, ведомости за заплати, плащания.
Амортизация	Изчисление на амортизацията.
Финансови разходи	Финансови разходи, процедура за банкови равнения.
Данъци върху дохода	Изготвяне на провизии за данъци върху дохода.
Прегледано и одобрено от	
Мениджър на екипа	
Съдружник	
Дата на документа:	

Глава девета

ОДИТОРСКИ ПРОЦЕДУРИ И ОДИТОРСКИ ДОКУМЕНТИ

ОДИТОРСКИ ПРОЦЕДУРИ ПРИ ОДИТ НА ПРИБЛИЗИТЕЛНИ СЧЕТОВОДНИ ОЦЕНКИ

Приблизителната счетоводна оценка е тази, при която се установява с известно приближение парична стойност при липсата на по-прецизни средства за оценяване и при която е налице вътрешноприсъща липса на точност.

При планирането на процедурите за одит на приблизителни счетоводни оценки одиторът има за цел получаването на достатъчни и уместни одиторски доказателства за това, дали:

а) приблизителните счетоводни оценки във финансовия отчет са разумни; и

б) свързаните с тях оповестявания във финансовия отчет са адекватни, в контекста на приложимата обща рамка за финансово отчитане (МОС 540 *Одит на приблизителни счетоводни оценки, включително приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, и свързани оповестявания*).

Както е посочено в МОС 540 *Одит на приблизителни счетоводни оценки, включително приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, и свързани оповестявания* при по-малките предприятия ситуацията, изискващи приблизителна счетоводна оценка често са такива, че собственикът-управител е в състояние да направи необходимата точкова приблизителна оценка.

В някои случаи обаче ще бъде необходим експерт. Дискусията със собственика-управител на ранен етап от одиторския процес за характера на всяка от приблизителните счетоводни оценки, пълнотата на изискваните приблизителни счетоводни оценки и адекватността на процеса на оценка, може да помогне на собственика-управител да определи потребността от използването на експерт.

Предположенията са неразделна част от приблизителните счетоводни оценки. Одиторът трябва да получи разбиране по отношение на предположенията, стоящи в основата на приблизителните счетоводни оценки, тяхното естество, как ръководството оценява дали предположенията са съответстващи и пълни и вътрешно последователни, естеството и обхвата на документацията, която подкрепя предположенията (МОС 540 *Одит на приблизителни счетоводни оценки, включително приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, и свързани оповестявания*).

МОС 540 *Одит на приблизителни счетоводни оценки, включително приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, и свързани оповестявания* изисква при подготовката на плана за одита на приблизителните счетоводни оценки, одиторът да планира процедури за оценка на риска. Изискваните процедури от МОС 540 ще бъдат разгледани накратко.

Одиторът трябва да разбере изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане, по отношение на приблизителните счетоводни оценки и свързаните с това оповестявания, за да може да идентифицира и оцени рисковете от съществени отклонения и неправилни отчитания на приблизителните счетоводни оценки.

Одиторът отправя проучващи запитвания до ръководството за наличието на операции, събития и условия, които могат да доведат до необходимостта от признаване или оповестяване на приблизителни счетоводни оценки във финансовия отчет, а също така за промени в обстоятелствата, които могат да доведат до нови, или до необходимостта от коригиране на съществуващи приблизителни счетоводни оценки.

Одиторът проучва информацията, на която ръководството базира своите предположения, модели и подходи при определянето на приблизителните счетоводни оценки, изградената система за оперативен контрол, необходимостта от използването на експерт, всякакви промени в метода за изготвяне на приблизителните счетоводни оценки спрямо предходния период и причините за тези промени, начините за определяне ефекта от несигурността на приблизителното оценяване (МОС 540).

Одиторът идентифицира и оценява рисковете от съществени отклонения и неправилни отчитания в резултат на несигурност на

приблизителното оценяване и когато несигурността е висока, одиторът оценява риска като съществен.

Въз основа на оценените рискове от съществени отклонения и неправилни отчитания, одиторът определя дали ръководството е приложило по подходящ начин изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане, съответстващи за дадената приблизителна счетоводна оценка и дали методите за изготвяне на приблизителните счетоводни оценки са подходящи и са прилагани последователно. Също така одиторът определя дали промените в приблизителните счетоводни оценки или в метода за тяхното изготвяне от предходния период (ако има такива), са подходящи при конкретните обстоятелства.

В отговор на съществени рискове одиторът може да планира и допълнителни процедури по същество, свързани с идентифициране на мерки и подходи, използвани от ръководството, свързани с намаляване несигурността на приблизителното оценяване и критериите за признаване и оценяване.

Одиторът оценява, въз основа на одиторските доказателства, дали приблизителните счетоводни оценки във финансовия отчет са разумни в контекста на приложимата обща рамка за финансово отчитане или съдържат отклонения.

При проверката на оповестяванията във финансовия отчет, свързани с приблизителните счетоводни оценки, одиторът получава достатъчни и уместни одиторски доказателства за това, дали оповестяванията съответстват на изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане. Одиторът извършва преглед на преценките и решенията, взети от ръководството при изготвянето на приблизителни счетоводни оценки, за да установи дали има индикации за възможна предубеденост от страна на ръководството.

Одиторът получава писмени изявления от ръководството и когато е подходящо, от лицата, натоварени с общо управление дали според тях използваните съществени предположения при изготвянето на приблизителните счетоводни оценки са разумни. (МОС 540)

Одиторът включва в одиторската документация базата за одиторските заключения относно разумността на приблизителните счетоводни оценки и на тяхното оповестяване, които водят до

съществени рискове и индикатори за възможна предубеденост от страна на ръководството, ако има такива.

За представянето на изискванията на МОС 540 *Одит на приблизителни счетоводни оценки, включително приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, и свързани оповестявания*, могат да бъдат предложени примерни одиторски процедури, които илюстрират планирането и извършването на одиторска работа, свързана с проверка на някои обекти, за които могат да бъдат определени приблизителни счетоводни оценки:

1. Идентифициране и оценка на рисковете от съществени отклонения за приблизителните счетоводни оценки при определяне метода на амортизация, полезния живот и остатъчната (ликвидационна) стойност на активите

1. Одиторски процедури: Запознаване с политиката на дружеството за определяне на полезен икономически живот и остатъчна стойност на дълготрайните активи в съответствие с изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане, включително за свързаните с това оповестявания.

1. Направете проучване на отрасъла, в който дружеството осъществява своята дейност и идентифицирайте както обективни, така и вътрешни фактори, които оказват отражение върху дейността му – нови технологии, научни открития в областта, състояние на дълготрайните активи в дружеството и др.

2. Изискайте опис на дълготрайните активи и амортизационен план. Запознайте се с указанията и инструкциите за употреба, фабрично определения капацитет и други технологични характеристики на отделните активи, ако съществуват такива, проучете законодателни и регулаторни изисквания към специфични активи и др.

3. Направете проучващи запитвания до ръководството относно идентифицирането на условията, които оказват влияние върху определянето на полезния икономически живот и остатъчната стойност на дълготрайните активи. Обсъдете с ръководството дали са промени в обстоятелствата, които могат да доведат до нови, или до необходимостта от коригиране на полезния икономически живот и остатъчната стойност на дълготрайните активи.

4. Проверете възприетите методи или модели на амортизация и съображенията на ръководството за тяхното прилагане и дали възп-

риетата амортизационна политика отразява адекватно процеса на черпене на икономическа полза при използването на активите.

5. Проверете дали съществуват напълно амортизирани активи, които продължават да бъдат в употреба или са държани за продажба.

6. Проверете дали съществуват активи, които са негодни, поради техническо или морално остаряване, но не са отписани от амортизационния план и инвентарните книги на дружеството.

7. Проучете дали ръководството определя амортизационните норми въз основа на информация, характеризираща спецификата на отрасъла, в който дружеството осъществява своята дейност или определя модела на амортизация на базата на производствения капацитет на дълготрайните активи, които се използват от дружеството.

8. Проучете политиката и подхода на ръководството при определяне на остатъчната стойност на активите.

9. Направете проучване на системата за вътрешен контрол и оценете дали нейното функциониране осигурява правилното прилагане на политиката за определяне на полезния икономически живот и остатъчната стойност на дълготрайните активи.

10. Използвало ли е ръководството експерт при определянето на полезния икономически живот и остатъчната стойност на дълготрайните активи.

11. Документирайте своите проучвания, изводи и заключения.

12. Изгответе меморандум от среща с ръководството за обсъждане на методите за определяне на икономическия живот на активите и тяхната остатъчна стойност, политиката и периодите за преразглеждане на амортизацията. Дали ръководството е ангажирано да прави преглед на прилаганата амортизационна политика както ежегодно, така и при настъпването на събития, които не са част от ежедневната обичайна дейност на дружеството.

2. *Одиторски процедури:* Сравнение на разходите за амортизация за текущия и за предходния период и оценка на необходимостта от преразглеждане на полезния икономически живот и остатъчната стойност на дълготрайните активи.

1. Проучете дали са налице допълнителни фактори, които оказват влияние върху амортизационните отчисления като влошаване на икономическата обстановка в отрасъла, в който дружеството

осъществява дейността си, повишена конкуренция и др.

2. Преценете дали получената информация би била уместна за идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени отклонения и неправилни отчитания, съществуващи във финансовия отчет за текущия период.

3. Оценете степента на несигурност на приблизителното оценяване, свързано с полезния икономически живот и остатъчната стойност на дълготрайните активи (например: липса на информация на пазара за съответните активи) и нейното влияние върху разходите за амортизации и риска от съществени отклонения, до които би довело нивото на несигурност на определената остатъчна стойност и очаквания полезен икономически живот на дълготрайните активи.

4. Направете преизчисления и ги сравнете с определеното ниво на същественост.

5. Обсъдете с ръководството неговите допускания и необходимостта от промяна на амортизационната политика.

3. Одиторски процедури: Проверка за последващи събития след датата на съставяне на финансовия отчет, които биха имали влияние върху амортизационната политика и определянето на остатъчната стойност на дълготрайните активи

1. Определете дали събитията, настъпили между датата на съставяне на финансовия отчет и датата на одиторския доклад предоставят одиторски доказателства, че оценяването на остатъчната стойност и амортизационните разходи е адекватно.

2. Оценете как ръководството е изготвило амортизационната политика и определянето на остатъчната стойност и дали използваният метод за оценяване е подходящ при конкретните обстоятелства.

3. Идентифицирайте данните и източниците на информация, използвани от ръководството и преценете доколко информацията е уместна и предположенията и допусканията са разумни.

4. Одиторски процедури: Тест на оперативните контроли

1. Организирайте тест на контролите, които осигуряват изчисленията на амортизацията и оценете ефективността на системата и може ли да се разчита на автоматичните изчисления.

2. Направете прогнозен тест като извършите самостоятелно

изчисление на очакваните разходи за амортизация и сравнете резултатите, които сте получили с резултатите от автоматичните изчисления. Потвърдете ефективността на системите за изчисление, ако получените разлики са под определеното ниво на същественост.

3. Преценете дали ръководството на дружеството не е под натиск да постигне определени цели и резултати от дейността, които преднамерено да целят постигането на резултати, обслужващи конкретни цели, но отличаващи се от достоверното представяне на амортизациите и остатъчната стойност на активите

4. Оценете влиянието на тези ефекти върху финансовия отчет.

5. Одиторски процедури: Проверка на оповестяването във финансовия отчет

1. Поверете дали оповестяването включва информация за амортизационните методи, амортизационните норми и полезния живот на активите, естеството и ефекта от промяната на амортизационната политика, която е вероятно да има отражение върху текущия и следващите периоди, промяна в остатъчната стойност, полезния живот и методите на амортизация.

2. Проверете оповестяването на амортизационната политика по отношение на отделни компоненти на активи, които се амортизират за период, различен от полезния живот, който би бил определен за целия актив, когато тези компоненти се използват за по-кратък период от време и подлежат на по-честа подмяна.

3. Изискайте писмено изявление от ръководството, съдържащо детайлна информация относно амортизационната политика и определянето на остатъчната стойност на дълготрайните активи.

II. Провизия за обезценка на трудносъбираеми (просрочени) и съмнителни вземания

1. Одиторски процедури: Идентифициране и анализ на трудносъбираеми (просрочени) и съмнителни вземания

1. Изискайте от ръководството на дружеството справка за вземанията от контрагенти и информация за датата на тяхното възникване.

2. Запознайте се с класификацията на вземанията от контрагентите на дружеството на база възрастов анализ.

3. Проверете целостта на информацията.

4. Проверете верността на представения в справката възрастов анализ на трудносъбираемите (просрочените) и съмнителните вземания. Сравнете общата сума на вземанията от контрагенти, отразени в справката, с данните за вземанията от оборотната ведомост и в отделните аналитични сметки за отчитане на вземанията.

5. Направете извадка за проверка на въведените в справката падежи, като изберете няколко произволни вземания и ги сравните с първичните документи (например фактури), за да проверите данните, на базата на които са класифицирани вземанията в различните категории просрочия (например: до 30 дни, от 30 до 60 дни, от 60 до 90 дни, над 90 дни).

6. Изгответе работен документ за извършената работа.

7. Изгответе меморандум от среща с ръководството, на която е извършен преглед на кореспонденцията с клиентите и е обсъдено дали е необходима обезценка или отписване на вземания в съответствие с МСФО 9.

2. Одиторски процедури: Преглед на договорите с клиентите и определяне дали е необходима обезценка или отписване на вземания в съответствие с МСФО 9 в зависимост от клаузите в договорите

1. На базата на получената информация направете таблица с разбивка на вземанията от клиенти по документи, удостоверяващи възникването на всяко вземане, информация за падеж, просрочените дни, съобразени с политиката на дружеството за класификация на вземанията на трудносъбираеми и несъбираеми..

2. Проверете данните в направената от вас таблица като я сравните и с конкретните клаузи в договорите с клиенти.

3. Преценете необходимостта от обезценка или отписване на вземания.

4. Документирайте заключенията на базата на резултатите от анализа и допълнително събраната информацията.

3. Одиторски процедури: Запознаване с политиката на дружеството за обезценка или отписване на просрочени или съмнителни вземания

1. Обсъдете с ръководството политиката на дружеството за обезценка или отписване на просрочени или съмнителни вземания, има ли написана и одобрена от ръководството политика, и

преценете дали тя е адекватна.

2. Проучете дали има предвидени процедури за провизиране на просрочени и съмнителни вземания и възприет подход за тяхното отписване.

3. Направете проучване на нови видове сделки, нови клиенти, нови или съществено различаващи се от досегашните договорни условия за продажби; съществени промени в клаузи на договори и допълнителни споразумения към тях; промени в отрасъла, в който работи дружеството и общите икономически условия, които могат да окажат влияние върху дистрибуторската мрежа или клиентите на дружеството и могат да се отразят на тяхната платежоспособност.

4. Отразете резултатите от одиторската работа в работен документ.

4. *Одиторски процедури:* Дискусия с ръководството за възможния ефект на отписаните вземания върху финансовия отчет

1. Оценете какъв е възможният ефект на отписаните вземания върху финансовия отчет за одитирания период – създайте работен документ.

2. Обсъдете с ръководството резултатите от вашия анализ и оценка.

3. Изгответе меморандум за проведената среща, в който да бъдат описани датата, мястото, участниците в срещата и резултатите от обсъждането.

5. *Одиторски процедури:* Детайлна проверка на счетоводната политика за идентифициране, провизиране и отписване на просрочени или съмнителни вземания и описване на нейното прилагане и отразяване в счетоводната система на дружеството

1. Изискайте политиката на дружеството за просрочените и съмнителните вземания и проучете подхода за определяне на провизиите за съмнителни вземания.

2. Направете проучване как се идентифицират просрочените вземания, какви са критериите за отписване на просрочени вземания (например при изтичане на давностния срок, заличаване на клиента в търговския регистър и др.), на какъв период се извършват процедурите, как се изчисляват провизиите за просрочени вземания.

3. Установете как са разпределени функциите на служителите в счетоводството - кой инициира, кой разрешава, кой осчетоводява и кой проверява осчетоводените обезценки и отписани вземания,.

4. Адекватна ли е политика и дали се прилага и спазва.

5. Изгответе работен документ и тестове за съответствие.

6. *Одиторски процедури:* Проверка на системата за вътрешен контрол при изпълнението на политиката за просрочените или съмнителните вземания

Одиторска документация

1. Проверете на какъв период се актуализира информацията за просрочените или съмнителните вземания.

2. Проверете на какъв период се извършва обезценка или отписване на просрочените или съмнителните вземания.

3. Направете тест за съответствие като изчислите провизията въз основа на информацията за възрастовия характер на вземанията и я сравните с информацията за изчислението на провизиите, предоставена от счетоводството.

4. Оценете дали политиката е приложена правилно.

5. Направете проверка на окончателната информация за състоянието на вземанията към датата на финансовия отчет (тяхната стойност и възрастов състав) и се убедете, че въз основа на нея са направени последните изчисления на провизиите и отписването на просрочените или съмнителните вземания.

6. Проверете наличието на получени суми за погасяване на вземания след датата на финансовия отчет, за да се уверите, че не са необходими корекции на направените начисления на провизии и отписване на вземания.

7. *Одиторски процедури:* Сравнение на начислената провизия за предходната година и получените плащания през текущия период

1. Прегледайте справката за на начислената провизия за предходната година и получените плащания през текущия период.

2. Направете оценка на риска от съществени неправилни отчитания на приблизителните оценки за одитирания период, дължащи се на субективни преценки на счетоводителите или ръководството.

3. Документирайте вашето заключение относно адекватността на политиката за отчитане на приблизителни оценки на просроче-

ни и съмнителни вземания.

4. Анализирайте дали към датата на финансовия отчет са налични значителни салда, които попадат под прага за начисляване на провизия, но падежът им е близък до нивото, достигането на което ги идентифицира като такива, подлежащи на провизиране или отписване, и преценете разумността тези вземания да останат като непровизирани или да бъдат обезценени.

8. *Одиторски процедури:* Проверка за наличието на сделки и събития след датата на съставяне на финансовия отчет, които могат да окажат влияние върху приблизителните оценки на просрочени и съмнителни вземания

1. При проверката на последващи сделки и събития, настъпили след датата на съставяне на финансовия отчет, идентифицирайте дали не са налице промени в наличната информация към датата на финансовия отчет и преценете дали са необходими корекции на провизиите и стойностите на отписаните вземания.

2. Проверете дали са налице обстоятелства, свързани с влошена платежоспособност на клиенти, обявяване в несъстоятелност и друга информация, която може да е показателна за съществуването на условия, към датата на финансовия отчет, изискващи допълнителни начисления на провизии и обезценки във финансовия отчет.

9. *Одиторски процедури:* Проверка на оповестяването на приблизителни оценки на просрочени и съмнителни вземания

1. Прегледайте оповестяването във финансовия отчет на приблизителните оценки относно провизиите на просрочените вземания и обезценка на съмнителни вземания и преценете дали са пълни, достатъчни и ясни.

2. Документирайте наличието на промяна в подхода и начина за оценяване на приблизителните оценки, избора на начините за оценяване на приблизителните оценки, които представят резултатите от дейността по-оптимистично от фактическата ситуация.

3. Преценете дали ръководството на дружеството не е под натиск да постигне определени цели и резултати от дейността, нетна стойност на активите и други, които преднамерено да целят постигането на резултати, обслужващи конкретни цели, но отличаващи се от достоверното представяне на приблизителните оценки, свързани с провизии на трудносъбираеми и съмнителни вземания.

4. Оценете влиянието на тези ефекти върху финансовия отчет.

III. Обезценка на материални запаси за залежалост и неизползаемост.

1. *Одиторски процедури:* Проверка на материалните запаси и тяхното състояние

1. Изискайте справка за наличността и движението на материалните запаси през годината.

2. Проверете документите за извършената инвентаризация на материалните запаси в края на отчетния период.

2. *Одиторски процедури:* Обсъждане с ръководството на проблеми, свързани с материалните запаси

1. Изгответе меморандум за проведена среща с ръководството за обсъждане наличието на проблеми, свързани с фактори и обстоятелства, които оказват влияние върху нетната реализуема стойност на материалните запаси, като например - спад в потребителското търсене на продуктите, които предлага дружеството, добри конкурентни цени, бързо развитие на сектора, в който се осъществява дейността на дружеството, бързо морално остаряване и сезонен характер на продуктите, влошен търговски вид, който не отговаря на фирмените стандарти, изтекъл срок на годност, промяна във физико-химическите свойства на продуктите и др.

3. *Одиторски процедури:* Запознаване с политиката на дружеството и възприетите методи и подходи за обезценка на материалните запаси

1. Изгответе меморандум от среща с ръководството, на която е проведена дискусия относно възприетите методи и подходи за обезценка на материалните запаси, възприетите бази и източниците на информация, които се използват при определяне стойността на обезценката.

2. Ако дружеството е част от икономическа група, проучете дали е възприета политика на икономическата група, която е задължителна за всички дружества в групата. Оценете, дали тази политика е адекватна за националния пазар, в условията на който осъществява дейността си дружеството и дали има допълнителни фактори, които се вземат предвид при оценката на нетната реализуема стойност на материалните запаси.

3. *Одиторски процедури:* Извършване на аналитични процедури, с цел проверка за наличие на фактори, оказващи влияние върху нетната реализуема стойност и оценка на адекватността на определяне на приблизителни оценки на материалните запаси за предходната година

1. Направете сравнение на наличността на материалните запаси в началото и края на отчетния период.

2. Изчислете обръщаемостта на материалните запаси и други финансови показатели и съотношения, които характеризират оперативния цикъл на материалните запаси за текущия отчетен период и ги сравнете с предходния. Изчислете брутната печалба, реализирана от продажбите през отчетния период и я сравнете с брутната печалба от предходния период. Обърнете особено внимание на случаи на продажби на продукти под себестойността им и причините за извършването на тези продажби – залежали продукти, сезонни стоки, стоки с влошен търговски вид или влошаване на пазарните условия, бързо развитие на технологиите и др.

3. Документирайте резултатите от аналитичните процедури и направете оценка на констатираните факти и тенденции във фокуса на наличие на предпоставки за обезценка на материалните запаси.

4. Проверете дали са запазени методите за определяне на приблизителна оценка на материалните запаси от предходната година. Оценете дали са били подходящи и дали се налага промяна и корекция в подходите за определяне на приблизителната оценка през текущата отчетна година.

5. Направете проверка дали при определяне на приблизителната оценка на материалните запаси, подлежащи на обезценка са обезценени всички материални запаси, които попадат в съответната категория, възрастов период или вид на застоялата стока.

6. Прегледайте продажбите на обезценени материални запаси и преценете дали определената обезценка е адекватна или подценена.

7. Дискутирайте с ръководството необходимостта от използването на експерт при определяне на приблизителни оценки на специфични продукти. Дали експертът притежава необходимата степен на квалификация и опит. Оценете дали при одита можете да се базирате на тази оценка или ще се нуждаете от услугите на допъл-

нителен експерт.

8. Дискутирайте с ръководството неговите бизнес прогнози, бизнес планове, оценки и очаквания, свързани с бъдещото развитие на дейността и съобразяването на политиката за приблизителни оценки с тези прогнози.

4. *Одиторски процедури:* Проверка на оповестяването на приблизителните оценки на материалните запаси във финансовия отчет.

1. Направете тест за съответствие на оповестяването приблизителните оценки, свързани с обезценката на материалните запаси – съображения на ръководството, ключови допускания, риск от съществени неправилни отчитания, риск от фактори, създаващи несигурност при определянето на приблизителна оценка.

2. Преценете дали ръководството на дружеството не е под натиск да постигне определени цели и резултати от дейността, нетна реализуема стойност на материалните запаси, които преднамерено да целят постигането на резултати, обслужващи конкретни цели за песимистичен или оптимистичен сценарий, но отличаващи се от достоверното представяне на приблизителните оценки.

3. Оценете влиянието на тези ефекти върху финансовия отчет.

IV. Разходи, произтичащи от уреждане на съдебни спорове, и решения (присъди).

1. *Одиторски процедури:* Проучване на информацията относно съществуващи и нововъзникнали съдебни спорове в дружеството.

1. Изискайте справка от ръководството за възникнали съдебни спорове и неуредени съдебни дела.

2. Поискайте справка от юристите или адвокатите на дружеството относно възникнали съдебни спорове, неуредени и приключили съдебни дела през отчетния период.

3. Направете анализ на отговора от юристите или адвокатите на дружеството относно възникнали и нерешени съдебни спорове, както и на тяхната оценка и прогноза относно очаквания изход от съдебните спорове, обсъдете получената информация на среща с юристите и ръководството.

4. Прегледайте въздействието на съдебните спорове върху имущественото състояние, финансовия резултат и финансовите

показатели на дружеството.

5. Определете нивото на несигурност по отношение на очаквания изход за всяко съдебно дело - за кои дела е налице съществуваща несигурност относно изхода, сумите, санкциите и др. разходи.

6. Дискутирайте с ръководството какви са неговите очаквания и прогнози относно възможния изход на съдебните спорове и какъв би бил ефектът върху финансовото състояние на дружеството от евентуален негативен изход.

2. *Одиторски процедури:* Запознаване с източниците на информация за съдебните спорове, въз основа на които са определени приблизителните оценки на разходите, произтичащи от уреждане на съдебни спорове.

1. Проверете юристите или адвокатите, които предоставят правни услуги на дружеството, по какъв начин и на какви периоди представят информацията за съдебните дела на ръководството. Каква е базата за оценка на предполагаемите разходи, произтичащи от уреждането на съдебни спорове и за изготвянето на прогнозите от изхода на съдебните дела.

2. Дискутирайте с ръководството как се осъществява обратната връзка с юристите или адвокатите и по какъв начин се набелязват и предприемат действията.

3. Уверете се, че разходите, произтичащи от уреждане на съдебни спорове, начислените провизии и условните пасиви са отчетени и представени в съответствие с приложимата рамка за финансовото отчитане.

4. Направете проверка и сравнение на информацията, отразяваща разходи, провизии и условни пасиви, свързана със съдебни спорове за отчетния период с информацията, отразяваща съдебни спорове за предходния период и направете анализ на измененията и дали тези изменения отразяват вярно настъпилите промени в резултат на приключили дела или новообразувани дела.

5. Направете сравнение на изходите от разрешените съдебни спорове с предварително направените прогнози за тях и на тази база оценете правилността на използваните от ръководството предположения. Ако разликите са съществени, дискутирайте с ръководството дали не е необходима промяна в подхода за определяне на приблизителните оценки, свързани със съдебни спорове.

Одиторска процедура: Запознаване с контролната среда във връзка с юридическата компетентност и подход на ръководството

1. Документирайте контролните процеси в дружеството по отношение на комуникацията на информация и оценка на потенциалния ефект от съдебни спорове.
2. Оценете оперативната ефективност на контролите.

Одиторска процедура: Проверка на оповестяването.

1. Прегледайте оповестяването във финансовия отчет и преценете неговата пълнота относно финансовата информация, ключовите допускания и промените спрямо предходния период.

2. Обърнете внимание дали техниката и подходът за оценяване на разходите, произтичащи от съдебни дела са запазени или има промяна в тях и направете проучване как е обоснована тази промяна. Оценете дали допусканията на ръководството отговарят на обективната ситуация или водят до преднамерени оптимистични или песимистични сценарии. За сложни дела, провизията за които е на съществена стойност, както и резултатите от изхода са свързани с достатъчно ниво на неизвестност, се уверете, че ръководството използва адекватни допускания за диапазона на възможните изходи.

3. Преценете дали ръководството на дружеството не е под натиск да постигне определени цели и резултати от дейността, които преднамерено да целят постигането на резултати, обслужващи конкретни цели за песимистичен или оптимистичен сценарий, но отличаващи се от достоверното представяне на приблизителните оценки, свързани със съдебните дела

4. Оценете влиянието на тези ефекти върху финансовия отчет.

5. Преценете необходимостта от включване на външен експерт юрист в одиторския екип, ако ситуацията е твърде сложна и стойностите на провизиите са съществени, и се нуждаете от допълнителна помощ за оценката на рисковете и потенциалния изход от съдебните дела.

6. Преценете дали е необходимо планиране на допълнителни процедури за адресиране на идентифицираните рискове.

Одиторска процедура: Проверка за наличието на събития след датата на съставяне на финансовия отчет

1. Прегледайте информация за събития след датата на съставя-

не на финансовия отчет - протоколи от заседания на ръководството, актуализиране на информацията от юристите на дружеството, актуална счетоводна информация за периода от датата на съставяне на финансовия отчет до датата на издаване на одиторския доклад, за да идентифицирате събития, които могат да имат въздействие върху разходите, провизиите и условните задължения към края на периода.

2. Преценете дали са необходими корекции в информацията, представена във финансовия отчет или е необходимо да се направят оповестявания в приложението към него.

Одиторска процедура: Получаване на изявления от ръководството в представителното писмо

1. Прегледайте нивото на детайлност в изявленията на ръководството в представителното писмо във връзка с разходите, произтичащи от съдебни дела, условни пасиви и провизии за потенциални съдебни спорове. Уверете се, че нивото на детайлност е достатъчно, като имате предвид нивото на одиторския риск.

2. Изгответе меморандум от срещата с ръководството и обсъдените с него действителни и потенциални съдебни дела и спорове, идентифицирани на етап планиране и дискутирайте тяхното влияние върху финансовия отчет.

V. Провизии за гаранции

1. Одиторски процедури: Запознаване с методологията на дружеството за определяне на провизиите за гаранции

1. Изискайте от ръководството справка за начислените провизии за гаранции за отчетния период.

2. Дискутирайте с ръководството утвърдената методология на дружеството за определяне на провизиите за гаранции.

2. Одиторски процедури: Проверка на провизиите за гаранции

1. Изчислете прогнозна стойност на провизията за гаранции, като се базирате на представена справка за групи приходи, за които са приложени различни проценти на очаквано гаранционно обслужване изчислете очакваната провизия за периода и сравнете стойностите с изчисленията на ръководството.

2. Изчислете коефициент като съотношението между провизията за предходния период и приходите за предходния период и

го приложете към приходите за отчетния период. Сравнете очакваната провизия за периода с начислената провизия за текущия период. Анализирайте разликите, ако са над определеното ниво на същественост. Идентифицирайте факторите, които оказват отражение върху тях.

3. Направете проучване на спецификата на отрасъла в който дружеството осъществява своята дейност и ако е възможно на сроковете за гаранция, които са обичайни за продуктите, произвеждани от този отрасъл, източници на информация от специализирана преса, данни за гаранциите, включени в политиката на други фирми в индустрията и др.

4. Дискутирайте с ръководството неговите предположения, на които се базира прилаганата политика за формиране на провизии за гаранции, какво е естеството на предположенията (външни и вътрешни), как ръководството оценява дали предположенията са съответстващи и пълни и вътрешно последователни, естеството и обхвата на документацията, подкрепяща предположенията, както и корпоративната статистика на дружеството относно броя на случаите, в които са оказани гаранционни услуги през предходните години.

5. Документирайте своята оценка дали предположенията на ръководството са разумни.

6. При нови продукти или стоки, за които не съществува все още историческа информация, обсъдете с ръководството дали провизията не би следвало да е по-висока или по-ниска, дали ръководството има обосновани предположения при избора и приемането на тези варианти и дали прилага по-консервативно своите предположения.

7. Проучете дали дружеството няма нови договорни или законови задължения, свързани с гаранционното обслужване и оценете потенциалното влияние върху размера на провизията. Идентифицирайте промените в гаранционните условия, появили се фабрични и други дефекти, промяна в законодателството и др. обстоятелства и се уверете, че дружеството е взело предвид възможния ефект от тях при определянето на провизията за гаранционно обслужване.

8. Дискутирайте с ръководството дали има промяна в предположенията и подходите за определяне на провизията за гаранци-

онно обслужване през отчетния период, причините за тази промяна и нейното отражение върху резултатите от дейността.

9. Обсъдете с ръководството границите, в които варират предположенията по отношение на различните продукти. За нови продукти липсва историческа информация и собствена корпоративна статистика на дружеството и поради тази причина е налице по-голямата несигурност по отношение на размера на провизията за гаранционното им обслужване. За тях ще се очакват по-широки граници на вариране на предположенията, отколкото за останалите продукти и разработване на оптимистичен, реалистичен и пессимистичен сценарий.

3. *Одиторски процедури:* Проверка на ефективността на вътрешно-контролната система

1. Документирайте теста за ефективност на вътрешно-контролната система за определяне на приблизителните оценки на провизиите за гаранционно обслужване - процеса за проверка и одобрение на изчислените провизии за гаранционно обслужване, има ли разделение на функциите, служителите изпълняват ли своите задължения,

2. Оценете ефективна ли е контролната процедура има ли създаден стандартизиран подход за калкулиране за предприятието като цяло.

3. Обсъдете с ръководството какви контролни процедури са разработени и се прилагат в дружеството, за да се осигури пълнота на данните – кои служители предоставят информация, какъв е периодът за представяне на актуална информация за провизиите за гаранционно обслужване, кои са източниците, правят ли се справки и сравнения със счетоводната информация, кой проверява процесите на калкулиране, оценява ли се ефективността на контролните процедури и как се извършва това, какви мерки се предприемат, когато се установят несъответствия или неефективно функциониране на създадената организация за оперативен контрол.

4. Документирайте своята оценка на оперативната ефективност на контролите за определяне на провизии за гаранционно обслужване и отбележете, доколко можете да разчитате на тях при изпълнение на одиторските процедури. Ако те не са достатъчно ефективни и при одита не може да се разчита на тях, трябва да се планират задълбочени процедури по същество.

4. *Одиторска процедура*: Проверка за наличие на събития след датата на съставяне на финансовия отчет

1. Идентифицирайте събития, настъпили след датата, на която е съставен финансовият отчет и които могат да повлияят на сумата на провизията за гаранцията към края на годината като например, искове за гаранции след края на отчетния период.

2. Убедете се, че са отразени в изчисленията на провизията, представена във финансовия отчет.

5. *Одиторски процедури*: Проверка на оповестяванията във финансовия отчет.

1. Прегледайте оповестяванията във финансовия отчет и преценете дали те са достатъчни, за да се разбере базата за изчисляване и несигурността, свързана с определянето на приблизителните оценки на провизиите за гаранционно обслужване.

2. Преценете дали ръководството на дружеството не е под натиск да постигне определени цели и резултати от дейността, които преднамерено да целят постигането на резултати, обслужващи конкретни цели за песимистичен или оптимистичен сценарий, но отличаващи се от достоверното представяне на приблизителните оценки, свързани с провизиите за гаранционно обслужване, като например – използване на предположения, които не са в съответствие с пазарните тенденции, промени при определяне стойността на провизиите или други предприети от ръководството действия, които му помагат да постигне специфични финансови показатели в резултат от подценяване или надценяване стойността на провизията за гаранционно обслужване.

3. Прегледайте дали има промяна на техниката и подходите за оценка спрямо предходния период и дали промяната на техниката води до по-благоприятни или по-неблагоприятни резултати.

4. Одиторската документация трябва да съдържа информация за възможните външни или вътрешни фактори и обстоятелства, които биха могли да влияят на решенията на ръководството, съответно потенциалния им ефект върху изчислената провизия и как одиторът е адресирал тези рискове. Например: при предстояща продажба на дружеството, изисквания по договори за кредит за поддържане на определи показатели, поддържане на определен кредитен рейтинг е много вероятно ръководството да се стреми към по-високи финансови резултати и съответно да намали прови-

зията за гаранционно обслужване.

5. Оценете влиянието на тези ефекти върху финансовия отчет.

6. *Одиторски процедури:* Изявления на ръководството в представителното писмо по отношение на провизиите за гаранционно обслужване

1. Убедете се, че в представителното писмо на ръководството са включени достатъчно детайлни изявления във връзка с приблизителната оценка, свързана с провизията за гаранционно обслужване.

При планирането на заключителната фаза на одита одиторът включва в плана извършването на обобщен преглед на ангажимента и попълва въпросник или меморандум, отразяващ резултатите от одита. В меморандума одиторът прави оценка на уместността и тестване на измерителите и оповестяването на справедлива стойност, оценка на съдебни процеси и искове, начисления, оповестявания и потвърждения от адвокати, оценка на получените одиторски доказателства за сделки със свързани лица. На този етап одиторът извършва процедури за оценка на способността на предприятието да продължи дейността си, като действащо предприятие. Също така одиторът прави оценка на получените одиторски доказателства за резултатите от извършените одиторски процедури, относно риска от измами, изготвя таблица с грешки, констатирани при одита, анализ на коригирани и некоригирани одиторски грешки и преценки, които са обобщени в одиторска таблица за разликите и съпоставка с нивото на същественост, преценка на качествени и количествени показатели на ниво финансов отчет и заключение за издаване на одиторско мнение.

Одиторът извършва аналитичен преглед на финансовия отчет, както и на доклада за дейността, измененията в баланса и отчета за приходите и разходите спрямо предходната година, отчета за паричните потоци и отчета за собствения капитал с приложенията, както и до ниво оборотна ведомост и аналитични сметки.

Одиторът оценява правилното представяне и класифициране на елементите на финансовия отчет изготвя таблици за връзки между отчета и счетоводните сметки и одиторска програма за преглед на окончателния финансов отчет. Одиторът извършва

проверка на съответствието на направените оповестявания във финансовите отчети с приложимите счетоводни стандарти, като попълва въпросник за оповестяванията.

Одиторът изготвя мотивирано заключение за окончателния преглед и оценка на съществените одиторски рискове и степен на покриване и изготвя меморандум за резултатите от одита.

На този етап е планирано получаването на представително писмо от ръководството.

Преди да бъде издаден одиторският доклад се изготвя проект на одиторски мнение, което задължително се обсъжда със съдружник в одиторското предприятие, след което се изпраща на клиента за обсъждане.

Одиторът изготвя писмо до ръководството с препоръки. Писмото до ръководството съдържа констатации свързани с установени слабости във контролно-счетоводната система и потенциални бизнес рискове, оценка на риска и последствия, препоръки на одитора.

В тази част на книгата, без претенции за изчерпателност, е предложен списък на одиторски процедури и одиторска документация, които обхващат фазите на изпълнение на одиторския ангажимент, който може да бъде основа при планирането на одит на малки предприятия.

Одиторски процедури и одиторски документи

I. Приемане на одиторски ангажимент

1. Ако одиторският ангажимент е за първа година се изготвя Меморандум за приемане нов клиент.

2. Одиторският ангажимент не е за първа година – Меморандум за потвърждение на продължаването на взаимоотношенията с клиента.

3. Връзка с одитора за предходната година, ако одиторският ангажимент е за първа година, и провеждане на среща или кореспонденция с цел получаване и разбиране, дали няма етични или други фактори, които да възпрепятстват поемането на одиторския ангажимент от новия одитор, разрешение от ръководството за сре-

ща с предходния одитор, меморандум от проведената среща, получена информация от одитора за предходната година и оценка на нейната актуалност за настоящия одиторски ангажимент.

4. Попълване на въпросник, съдържащ основните области на преценката на клиента – идентификация на клиента, оценка на събраната информация за клиента и отрасъла, в който развива своята дейност и приложимата законова рамка, оценка на почтеността на собствениците, ключовия ръководен персонал и лицата, натоварени с общо управление на предприятието, съществуващи или потенциални съдебни дела срещу клиента или собствениците му, регулативни или законови изисвания, кредитна история на клиента.

5. Попълване на въпросник, съдържащ преценка за финансовото състояние на предприятието, възможността да продължава своята дейност при спазване на принципа за действащо предприятие в обозримо бъдеще, и дали ще е в състояние да заплаща професионалното възнаграждение на одитора.

6. Попълване на въпросник, съдържащ преценка на одитора за репутацията на клиента, на неговите собственици, на неговия мениджмънт и доброто им име в бизнес средите.

7. Преценка на одитора, дали съществуват фактори, които могат да доведат до потенциални заплахи на фундаменталните принципи на одита, конфликт на интереси или риск от нарушаване на независимостта на одитора. Оценка на спазването на етичните изисквания, включително на изискванията за независимост и изготвяне на меморандум от вътрешна среща с одиторския екип.

8. Категоризиране на рисковия профил на клиента.

9. Меморандум за приемане на одиторски ангажимент – вземане на решение за приемане на ангажимента в съответствие с приетата политика на одитора.

10. Съставяне и попълване на въпросник, засягащ основните области на преценката, която извършва одиторът.

11. Писмо за приемане на одиторски ангажимент до ръководството на предприятието – клиент – постигане на разбиране относно условията на ангажимента и писмено потвърждение от ръководството, че приема съдържащите се в писмото условия.

II. Постоянно досие на клиента

1. Актуално състояние на предприятието в търговския регистър и история на правния статут, учредителен акт (дружествен договор или устав).

2. Данъчни регистрации и пререгистрации на предприятието, лицензи, разрешителни и други документи, удостоверяващи разрешението за извършване на лицензионна и друга регулирана дейност.

3. Описание на бизнеса на клиента, информация от медии, публикации, брошури и други информационни материали.

4. Организационна структура на клиента – управленска и производствена; ако клиентът е част от икономическа група – структура на икономическата група и др.

5. Финансови отчети и одиторски доклади за предходни години.

6. Данъчни декларации за предишни години.

7. Протоколи от проведено Общо събрание и протоколи от заседания на органите за управление на предприятието.

8. Меморандуми от срещи с ръководството и ключовия управленски персонал.

9. Меморандуми от разговори с главния счетоводител, вътрешния контролър, одиторски комитет и др.

10. Дългосрочни договори с доставчици и клиенти.

11. Справка за свързаните лица и договори със свързани лица.

12. Вътрешни нормативни актове за дейността на предприятието – политики, фирмени стандарти, правилници и др.

III. Планиране на одита

1. Подготовка на планирането

1. План за извършване на одиторския ангажимент – меморандум, план.

2. Изготвяне на обща одиторска стратегия.

3. Цели и стратегии на предприятието – оценка и преглед на финансовите резултати от дейността му.

4. Въпросник за оценка на професионалната квалификация и

почтеност на ръководството на предприятието, промени в състава на ръководството на предприятието.

5. Проверка за наличие на необичайни обстоятелства през отчетния период в дейността на предприятието.

2. Проучвания на одитора

1. Проверка на системата за вътрешен контрол – програма за оценка на контролната среда на предприятието – комуникиране и налагане на ценностите за почтеност и етично поведение; ангажимент за компетентност; участие на лицата, натоварени с общо управление; философия и оперативен стил на ръководството; организационна структура.

2. Работни документи за документиране на тестове на контрола и оперативната ефективност – процеса за оценка на рисковете, които застрашават постигането на целите в предприятието, информационната система, включително свързаните с нея бизнес процеси, съществени за финансовото отчитане и комуникация.

3. Работни документи от проведени срещи с ключов управленски, лица, осъществяващи общо управление и друг персонал на предприятието – изследване на компетентността на лицата, извършващи вътрешен контрол в предприятието.

4. Наблюдение на контролите.

5. Проверка на надеждността на счетоводната и вътрешно-контролна система.

6. Работни документи за извършените аналитични тестове – таблици, графично представяне на резултати, обяснителни записки.

7. Определяне на равнищата на одиторски риск – оценка на рисковете от съществени неправилни отчитания, включително от грешки и измами на ниво финансов отчет, идентифициране на значимите сделки и салда, транзакции и оповестявания.

8. Оценка на рисковете от съществени неточности, отклонения и несъответствия, включително от измами на ниво твърдение за вярност.

9. Определяне и документиране на одиторската стратегия в отговор на идентифицираните рискове: определяне на характера на одиторския ангажимент и обхвата, в т.ч. приложимата счетоводна

водна рамка, специфични отраслови изисквания за финансово докладване, местоположение на компонентите на предприятието.

10. Определяне на нивото на същественост.

11. Определяне на целите на докладването за планирането на времето и обхвата на провеждане на основните одиторски процедури.

12. Определяне на ключовите фактори за областите на засилено внимание и действия на одиторския екип – определяне на одиторския екип, включване на експерти в одита; планиране и документиране на характера, времето на изпълнение и обхвата на инструкциите и насоките към надзора над членовете на екипа по ангажмента и прегледа на тяхната работа.

13. Обсъждане на въпроси, свързани с контрола на качеството на одиторския ангажмент.

14. Работен документ от проведената среща и дискусия с членовете на одиторския екип – обсъждане на целите, подхода и провеждането на одиторския ангажмент; инструктиране на членовете на одиторския екип.

15. Изготвяне на одиторския план и детайлните одиторски програми

16. Изготвяне на одиторски програми за провеждане на тестове и процедури за събиране на одиторски доказателства в подкрепа на ниво твърдение за вярност – описание на характера, времето на изпълнение и обхвата на планираните одиторски процедури за оценка на риска от съществени неточности, отклонения и несъответствия; описание на характера, времето на изпълнение и обхвата на планираните допълнителни одиторски процедури на ниво твърдение за вярност за всяка съществена група сделки и операции, салда по сметки и оповестявания

17. Одиторски програми за провеждане на тестове и процедури за събиране на одиторски доказателства за специфични области – приложимост на принципа за действащо предприятие; свързани лица; събития след датата на баланса; измами; и др.

18. Документиране на решението дали да се извърши тестване на оперативната ефективност на контролите и характера, времето на изпълнение и обхвата на планираните процедури по същество, други одиторски процедури в отговор на специфични професио-

нални изисквания

19. Актуализация и промени в процеса на одита.

20. Обсъждане с лицата, натоварени с общо управление на одиторската стратегия, времето на изпълнение на одита, и други въпроси свързани с провеждането на одита.

21. Провеждане на среща с членовете на екипа за обсъждане на оценката на риска и планирането.

3. Планиране на одита и оценка на риска

1. Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда

1. Въпросници с направени проучващи запитвания към ръководството и други лица с цел разбиране на средата и вътрешния контрол.

2. Въпросници с направени проучващи запитвания към лица извършващи счетоводни операции.

3. Въпросници с направени проучващи запитвания до адвокатите и юристите.

4. Работни таблици, съдържащи извършени аналитични процедури с цел идентифициране на операции, събития и сделки; суми, съотношения и тенденции, на базата на които може да се идентифицират рискови области, оказващи влияние върху финансовия отчет и одита.

5. Работна таблица за извършени наблюдения и фактически проверки.

6. Меморандум за обсъждане на риска от грешки и измами с членовете на одиторския екип.

7. Въпросник (меморандум) за придобиване на разбиране за избора на счетоводна политика от страна на предприятието и оценка на нейната адекватност за отрасъла, в който работи клиентът.

8. Въпросник (меморандум) за придобиване на разбиране за целите и стратегиите на предприятието и свързаните с тях бизнес рискове.

9. Оценка на вътрешния контрол и функционирането му с ог-

лед на оценка на риска, свързан с финансовото отчитане и идентифициране на рискове от съществени неправилни отчитания – програма за оценка на контролната среда на предприятието.

10. Меморандум от среща със специалист в областта на информационните технологии (ИТ).

11. Оценка на ИТ системата с оглед на оценка на риска, свързан с финансовото отчитане и идентифициране на рискове от съществени неправилни отчитания.

12. Одиторски тестове или работни схеми, съдържащи описание на процеси и контроли с цел разбиране на процесите в предприятието и идентифициране на бизнес рисковете, свързани с целите на финансовото отчитане. Оценка на тяхната ефективност или заключение, че не е налице добре развита (или липсва) контролна система.

13. Тестове, въпросници или работни схеми с описание на процесите и контролите. Придобиване на достатъчно разбиране за контролните дейности с цел оценка на риска от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност. Определяне на риска от съществени грешки за салда или група трансакции.

14. Програма за оценка на контролната среда на предприятието – придобиване на разбиране за основните видове дейности, които предприятието използва за текущо наблюдение на вътрешния контрол върху финансовото отчитане.

15. Оценка на рисковете на ниво финансов отчет и на ниво групи сделки и операции, салда по сметки и оповестявания. Определяне на целите на одита.

16. Идентифициране на съществените рискове, които изискват специално внимание при одита.

17. Планиране на допълнителни одиторски процедури за рисковете, за които само процедурите по същество не предоставят достатъчни и уместни доказателства.

18. Допълване на резултатите от оценката на рисковете от съществени неправилни отчитания чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда в одиторския план.

2. Определяне нивото на същественост

1. Определяне нивото на същественост на ниво финансов отчет

и на ниво групи сделки, салда по сметки и оповестявания – таблица за изчисление на ниво на същественост и допустима грешка.

2. Определяне на неточности под нивото на същественост, които в зависимост от техните характеристики могат да се считат за съществени – таблица за изчисление на ниво на същественост и допустима грешка, меморандум от обсъждане с одиторския екип, изпълняващ ангажимента.

IV. Тестове на оперативната ефективност на контролите и тестове по същество

1. Разработване на план

1. Актуализиране на одиторския план и одиторската стратегия – извършване на преценка от одитора на отговор на оценените рискове на ниво финансов отчет. Оценка на необходимостта от преизглеждане и актуализиране на необходимостта от допълнителни специалисти и експерти, промени в одиторския подход, характера и времето за извършване на процедури по същество.

2. Разработване и изпълнение на допълнителни одиторски процедури в отговор на оценените рискове от съществени неправилни отчитания на ниво твърдение за вярност.

3. Идентификация и избор на ключови контроли на ниво твърдения за вярност, които да бъдат тествани за оперативна ефективност, съобразно оценката на одиторските рискове – тестове за оперативна ефективност на контролите.

4. Избор на подходящи одиторски извадки за тестване на избраните контроли – тестове за оперативна ефективност на контролите.

5. Избор на подходящи одиторски извадки за групи сделки и операции, салда по сметки и оповестявания при извършване на детайлни тестове за потвърждаване на твърдение за вярност на суми във финансовия отчет.

6. Оценка на извършения тест с цел установяване на резултатите от него върху оценката на рисковете на ниво финансов отчет, рисковете на ниво твърдения за вярност и планираните отговори на одитора на определените преди това рискове.

7. Получаване на одиторски доказателства за характера и обх-

вата на значими промени във вътрешния контрол, включително промени в информационната система, процесите и персонала, които настъпват след междинния период – допълване към изготвените работни документи.

8. Получаване на допълнителни одиторски доказателства за оперативната ефективност на контролите за оставащия период до края на отчетния период и оценка на резултатите от извършените одиторски процедури.

9. Идентификация и избор на ключови контроли на ниво твърдения за вярност, за които са били получени доказателства за оперативна ефективност в предходен период и които одиторът смята да използва при одита на текущия отчетен период.

10. Извършване на тест за оперативна ефективност на контролите, които са се променили след тяхното тестване в предходен период, когато одиторът планира да разчита на тях.

11. Преценка дали в резултат на извършените процедури и получените одиторски доказателства оценките на рисковете на ниво твърдение за вярност остават подходящи.

12. Изготвяне на одиторски програми по обекти за одит. Проверка на твърденията за вярност за групи сделки, операции и събития за одитирания период – настъпване; пълнота; точност; разграничаване на периодите и класификация.

13. Аналитични процедури:

- Включване на аналитични процедури по същество в одиторските програми при наличие за уместност;
- Преценка за надеждността на използваната информация;
- Формиране на одиторска прогноза, сравнение между прогнозираната и фактическата стойност и изследване на разликите;
- Оценка на резултатите от процедурите и тяхното влияние върху одиторския риск, оперативната ефективност на контролите и на одиторските доказателства за разкриването на съществени неправилни отчитания на ниво твърдения за вярност и планираните отговори на одитора на определените преди това рискове.

14. Детайлни тестове:

- Определяне на популацията за формиране на извадка за изследване;

- Извършване на преценка за надежността на използваната информация: определяне на популацията; размера на извадката; избор на техника на подбор; подбор на извадкови единици; тестове по същество по отношение на извадковите единици; анализ на грешките и проектиране на грешките (в зависимост от техниката на подбор);

- Оценка на резултатите от тестовете върху: одиторския риск, оперативната ефективност на контролите и на одиторските доказателства за разкриването на съществени неправилни отчитания на ниво твърдения за вярност и планираните отговори на одитора на определените преди това рискове.

15. Одиторски процедури и доказателства по отношение на специфични обекти като инвентаризация – работен документ за присъствие на инвентаризация – запознаване с процедурите на предприятието за извършване на инвентаризацията и проверка за тяхното спазване по време на инвентаризацията, преброявания на избрани видове активи.

16. Извършени алтернативни процедури, когато е налице ограничение за присъствие на инвентаризация поради непредвидени обстоятелства. Преценка дали алтернативните процедури водят до наличие на уместни и достатъчни доказателства или заключение за необходимостта от препратка към ограничение в обхвата на одита.

17. Одиторски процедури за получаване на одиторски доказателства относно приблизителните счетоводни оценки. Идентифициране на обектите, включени във финансовия отчет, за които са били определени приблизителни счетоводни оценки. Въпросник за проверка на приблизителни оценки – преценка за разумност на приблизителните оценки. Тестване на използваните от ръководството процедури за изчисляване, идентифициране и оценка на рисковете от съществени неправилни отчитания. Изготвяне или получаване на независима приблизителна оценка за сравнение с изготвената оценка от ръководството. Доклад за оценка, извършена от външен експерт. Извършване на преглед на сделки, операции и събития, които възникват след края на периода, но преди приключването на одита с цел потвърждаване на приблизителната сче-

товодна оценка, направена от ръководството. Извършване на оценка на резултатите от извършените одиторски процедури.

18. Одиторски процедури за получаване на одиторски доказателства, относно измерители и оповестявания на справедлива стойност. Получаване на разбиране за процесите в предприятието при определяне на измерителите и оповестяванията на справедливата стойност с цел идентифициране и оценка на рисковете от съществени неправилни отчитания. Извършване на оценка на целесъобразността на измерителите и оповестяванията на справедливата стойност. Извършване на оценка в резултат на одиторските процедури за съответствието на измерителите и оповестяванията на справедливата стойност във финансовия отчет с приложимата обща рамка за финансово отчитане.

19. Извършване на проверка на отразяването на резултатите от инвентаризацията в счетоводната система.

20. Одиторски процедури и доказателства по отношение на специфични обекти – съдебни процеси или искове. Изпращане на писма-запитаване до ръководството и до адвокатите. Извършване на допълнителни процедури при установяване на определени съществени обстоятелства, среща с адвокатите или юристите на предприятието и с ръководството на предприятието и извършване на преценка за влиянието на получената информация върху финансовия отчет. Включване на информацията в представителното писмо на ръководството.

21. Одиторски процедури и доказателства по отношение на специфични обекти – оценка и оповестяване на дългосрочни инвестиции.

22. Одиторски процедури и доказателства по отношение на специфични обекти – оценка и оповестяване на специфична информация.

23. Одиторски процедури за получаване на потвърждения от външни източници – работен документ, който обобщава изпратени и получени писма за директни потвърждения от трети страни. Извършване на алтернативни процедури при липса на отговор на искане за потвърждение от външни източници чрез други подходящи документи, извършени плащания, прихващания и др. Извършване

на оценка на резултатите от процеса на получаване на потвърждения и формиране на заключение.

24. Одиторски процедури за получаване на одиторски доказателства, свързани с одита на предприятия използващи обслужващи организации. Извършване на преценка за влиянието на обслужващата организация върху вътрешния контрол на предприятието, с цел оценка риска от съществени неправилни отчитания. Получаване на информация относно вътрешния контрол и дейността на обслужващата организация чрез информация, представена във финансови отчети и одиторски доклад на обслужващата организация и други източници на информация. Извършване на оценка в резултат на одиторските процедури за дейностите на обслужващите организации по отношение на тяхната същественост, уместност и връзка с одита на предприятието.

25. Одиторски процедури за получаване на одиторски доказателства, относно сделки със свързани лица. Преглед на информацията предоставена от ръководството, относно свързаните лица с цел установяването, оповестяването и отражението на сделките със свързани лица върху финансовите отчети – въпросник за свързани лица и включване на съществената информация в представителното писмо от ръководството.

26. Планирани процедурите по същество, свързани с процеса на годишното финансово приключване и изготвяне на финансовия отчет.

V. Одиторски доказателства и аналитични процедури по обекти на отчитане

1. Дълготрайни материални активи

1. Проверка на движението и изменението на ДМА. Сравнение на началните и крайните данни за ДМА с цел установяване на тенденцията в инвестиционната политика на клиента.

2. Документи за собственост върху наличните ДМА.

3. Счетоводен и данъчен амортизационен план. Има ли предприятието собствена амортизационна политика, проверка на правилното и прилагане, тест на разходите за амортизация и начислените амортизации чрез прогнозна стойност, определена от одито-

ра и сравнение с фактическите стойности.

4. Инвентарна книга по групи активи – проверка на отчетната стойност, начислена амортизация и балансова стойност, сравнение с данните посочени в оборотната ведомост към 31.12. на текущата година.

5. Възприет стойностен праг на същественост, под който материалните активи, независимо от факта, че са дълготрайни, се отчитат като текущ разход при придобиването им.

6. Подход при определяне на първоначалната оценка на ДМА – меморандум от обсъждане с ръководството и счетоводния екип на предприятието.

7. Оценка на ДМА след първоначалното им признаване меморандум от обсъждане с ръководството и счетоводния екип на предприятието.

8. Обсъждане с ръководството възприетия подход за класифициране на последващите разходи по ДМА – като разходи за увеличаване на балансовата стойност на активите или като текущи разходи.

9. Анализ и сравнение на стойността на начислената амортизация през текущата година и от предходни периоди.

10. Проверка на надеждността на прилагания софтуерен продукт при отчитане на дълготрайните материални активи.

11. Наличие на ограничено право на ползване на ДМА – учредени ипотекы и залози върху имуществото.

12. Проверка дали предприятието ползва в дейността си чужди ДМА.

13. Лизинговите договори – представяне във финансови отчети.

14. Политика на предприятието за обновяване на ДМА.

15. Наличие на обезценка на дълготрайните материални активи.

16. Отразяване на всички сделки свързани с продажба, брак и липси на ДМА са осчетоводени в края на отчетния период.

17. Инвентаризация и оценка на състоянието на ДМА, сравнение на фактическата и счетоводната информация.

2. Дълготрайни нематериални активи

1. Проверка на класификацията на нематериалните активи, в съответствие с действащото законодателство и сравнение на ин-

формацията, отразяваща движението на нематериалните активи по групи за текущия и предходните отчетни периоди с цел изследване на измененията и тенденциите.

2. Обсъждане с ръководството на възприетия подход при признаване на разходи за развитие за научно изследователка и развойна дейност.

3. Преглед на подхода при определяне на първоначалната оценка на нематериалните активи и при оценката на нематериалните активи след първоначалното им признаване.

4. Обсъждане с ръководството възприетия подход за определяне на последващите разходи свързани с признатите налични нематериални активи.

5. Проверка дали предприятието ползва в дейността си чужди нематериални активи.

6. Проверка дали предприятието има наложено ограничено право за ползване на нематериалните активи.

7. Инвентаризация на нематериалните дълготрайни активи и проверка на направена обезценка и нейното правилното отразяване във финансовия отчет.

3. Дългосрочни финансови активи

1. Проверка на класификацията на дълготрайните финансови активи. Проверка на първичните документи, въз основа на които дългосрочните финансови активи са отразени във финансовия отчет. Сравнение на информацията за финансовите активи от предходните години с данните за текущия период, изследване на промените и анализ на тенденциите.

2. Обсъждане с ръководството на възприетите методи за отчитане на финансовите активи.

3. Сравнение на счетоводните данни с първичната оперативна информация, относно стойностите и относителните дялове на финансовите активи.

4. Проверка чрез външни източници на участието на клиента в други предприятия – актуални състояния на дружествата, публикувани в търговския регистър, в които клиентът има съучастие.

5. Проверка на документите за притежаваните финансови инструменти.

6. Проверка чрез проучване на борсови цени и други външни източници, дали инвестицията е намалила или увеличила балансовата си стойност.

7. Проверка дали приходите респективно разходите, свързани с инвестициите на клиента са отчетени и представени правилно в отчета за приходите и разходите.

8. Сравняване на прогнозни данни и планове на ръководството с фактическите данни за текущия период, отнасящи се до инвестирането във финансови активи.

4. Търговска репутация

1. Проверка за наличието на отчетена положителна или отрицателна репутация от осъществена бизнескомбинация.

2. Обсъждане с ръководството на възприетия подход за признаване на търговска репутация.

3. Проверка на правилността на отразяване и отчитане на търговската репутация при нейното възникване и след първоначалното признаване на стойността ѝ – спазени ли са изискванията за отчитане на положителната и отрицателната репутация.

5. Разходи за бъдещи периоди

1. Проверка за наличието на разходите за бъдещи периоди и степента на тяхната възстановимост в бъдеще.

2. Счетоводна справка за отчетени разходите за бъдещи периоди и техните характеристики.

3. Сравнение на стойностите, за разходите за бъдещи периоди, отчетени през текущия период и предходни периоди.

4. Прилагани методи за разсрочване на отчетените разходи за бъдещи периоди и признаването им като текущи разходи за съответния период

5. Проверка и обсъждане с ръководството на класифицирането на разходите за бъдещи периоди.

6. Материални запаси

1. Проверка на възприетата счетоводна политика за отчитане на материалните запаси.

2. Проверка на методите, които прилага клиентът за отписване на стоково-материални запаси при тяхното потребление.

3. Проверка на балансовата стойност на предоставени залози на материални запаси, като обезпечение на пасиви, ако има такива.

4. Списък на наличните материални запаси в складовете на предприятието по видове, количество и стойност и сравнение със сумите по счетоводни данни за всеки склад, проверка дали стойността посочена в оборотната ведомост отговаря на стойността в предоставения списък. Проверка, дали всички материални запаси се съхраняват в складове по местонахождение на клиента и правилно ли се съхраняват материалните запаси, които са извън предприятието, ако има такива.

5. Обсъждане с ръководството на установените различия.

6. Извършване на сравнение на движението на всяка група материални запаси за текущия период и предходните периоди.

7. Участие при извършване на инвентаризации на материално отговорните лица, наблюдение как се извършват инвентаризациите.

8. Обсъждане с ръководството на възприетите методи и периоди за извършване на инвентаризации.

9. Извършване на репрезентативна проверка на някои видове материални запаси, чрез физическо преброяване.

10. Извършване на проследяване на движението на материалните запаси, на база първични документи.

11. Сравнение на направеното от Вас проучване със счетоводните данни за изследвания период.

12. Запознаване с резултатите от извършените инвентаризации през отчетния период и осчетоводените резултати от проведените инвентаризации и направените корекции

13. Обсъждане с ръководството на:

- резултатите от инвентаризацията и влиянието им върху финансовия отчет;

- неговата политика, свързана с намаляване на количествата и стойностите на залежали материални запаси;

- неговата политика за оценка на материални запаси;

- неговата политика при продажба на материални запаси вътре в групата, ако има такива сделки и формирането на трансферни цени.

14. Проверка, дали има материални запаси, предадени на консигнация и счетоводната политика за отчитането им.

15. Проверка за наличието на материални запаси, получени на

консигнация и счетоводната политика за отчитането им.

16. Проверка на политиката и организацията за отчитане на разходите и начина за формиране на себестойността на произведената в предприятието готова продукция и правилното отчитане на формиране на себестойността и последователното прилагане на възприетата политика и дали се определя себестойност за всеки вид готова продукция.

17. Проверка дали към себестойността на продукцията не се отнасят и административните разходи и разходите за продажби, други разходи, свързани с реализацията на готовата продукция, както и разходите за реклама.

18. Проверка дали предприятието отчита незавършено производство, как е определена стойността на незавършеното производство, извършена ли е инвентаризация на незавършеното производство и какви са резултатите от нея.

19. Проверка дали има извършена обезценка на стокowo-материалните запаси и дали размерът на намалението на отчетната стойност на стокowo-материалните запаси до нетната реализуема стойност е отчетено като текущ разход.

7. Краткосрочни вземания

1. Списък на клиентите на предприятието и справка за вземанията от клиенти.

2. Обсъждане с ръководството на политиката му спрямо клиентите.

3. Проверка дали стойностите на вземанията от справката съвпадат със счетоводните данни. Извършване на сравнение на данните за текущия период за всеки вид вземания с информацията от предходните години. И изследване на значими изменения в стойностите на отделните видове вземания.

4. Преглед на сключените договори с клиентите и проучване на изпълнението на договорните клаузи

5. Обсъждане с ръководството на счетоводната политика на предприятието, прилагана за първоначално отчитане на вземанията и приходите и възприет подход за обезценка на вземанията.

6. Проверка на вземанията от клиенти и дали са отчетени през текущия период.

7. Извършване на анализ на вземанията от клиенти по дата на възникване.

8. Обсъждане с ръководството на:

- необичайно големите стойности за отделни вземания;
- кредитните салда отразени във вземанията и другите необичайни балансови стойности по видове вземания;
- взетите мерки за ускоряване събираемостта на вземанията;
- класификацията на вземанията – на краткосрочни и дългосрочни;
- вземанията от свързани лица.
- установените различия, при констатиране на такива от одитора;
- обезценка на съмнителните, несъбираемите и трудно събираеми вземания;
- ограничения при събиране на вземанията.

9. Проверка на извършената инвентаризация на вземанията към 31 декември.

10. Изпращане на писма за потвърждение на салдата от контрагентите за наличните вземания към 31 декември.

11. Сравнение на салдата с потвърдените суми от контрагентите за наличните вземания.

12. Проверка на събираните вземания от 31 декември до датата на съставяне на финансовия отчет.

8. Парични средства

1. Справка за касовите наличности към 31 декември.

2. Проверка на касовите наличности (инвентаризация) към 31 декември.

3. Проверка на безопасността на помещението, където се осъществява касовата дейност.

4. Проверка на разпределение на функциите и задълженията на лицата, изпълняващи касовите дейности – касиерът извършва ли и други дейности, има ли определени длъжностни лица, които проверяват касовите наличности в лева и валута на определени периоди, има ли извършена смяна на касиерите през одитирания период.

5. Извършване на репрезентативна проверка на първични ка-

сови документи и проверка дали подписите на длъжностните лица върху касови документи съответствуват на автентичните подписи на лицата.

6. Проверка за наличие на ограничения върху наличните парични средства – блокирани парични средства, направени залози, представени гаранции и други ограничения.

7. Обсъждане с ръководството на:

- политиката на предприятието относно разпределение на функциите на лицата, които извършват операции с парични средства и политиката на упълномощаване;

- наличие на възможности от злоупотреби с парични средства;

- несъответствия на подписите;

- основанията за извършени парични преводи между свързани лица.

8. Извършване на анализ на основните източници на паричните постъпления.

9. Извършване на анализ на паричните плащания и проверка за извършени преводи на необичайни суми от една разплащателна сметка в друга.

10. Проверка за наличието на съществени суми, прехвърлени между свързани лица непосредствено преди и след датата на съставяне на финансовия отчет.

11. Проверка за наличието на изтеглени суми в необичайно големи размери от собствениците.

12. Изпратено ли е писмо до обслужващите банки с молба за потвърждение на банкови салда и други обстоятелства, свързани с паричните средства на предприятието и има ли получени директни потвърждения за наличностите по банковите сметки.

13. Извършване на сравнение с получената от банките информация и тази, предоставена от счетоводната система, изследване на разликите и обсъждането им с ръководството.

9. Задължения по получени заеми

1. Справка за задълженията по получени заеми по видове, заемодатели и стойност, сравнение между счетоводната и правната информация.

2. Проверка на сключените договори за заем, основните клаузи

в тях, изпълнението на договорните клаузи, наличието на специални клаузи.

3. Извършване на сравнение на информацията за заемите към 31 декември с тази в края на предходния период.

4. Обсъждане с ръководството на политиката за ползване на заеми за осъществяване на дейността.

5. Проверка на погасителните планове към договорите за заем и правилността на начисляването на дължимите лихви.

6. Проверка дали се спазват сроковете за погасяване на задълженията за изплащане на лихва и главница и има ли просрочени задължения.

7. Обсъждане с ръководството на:

- списъка на задълженията по заемите;
- наличие на неизпълнени договорните условия;
- обезпечението на заемите;
- учредени особени залози за обезпечение на получените кредити;
- политика за отчитане на заемите, спазването на тази политика и правилното класифициране на получените заеми.

8. Изпращане на потвърдителни писма до кредитодателите и анализ на получените потвърждения от тях.

9. Проверка дали има сключени допълнителни споразумения към договорите за заем.

10. Изпращане на писма с молба за потвърждение до банките – кредитори и получаване на отговори и банкови извлечения за всеки вид заем на салдата към 31 декември.

11. Обсъждане на констатираните разлики с ръководството.

10. Задължения към доставчици

1. Проверка на счетоводната политика на предприятието за първоначално отчитане на задълженията към доставчици.

2. Справка на задълженията към доставчиците, списък на доставчиците и проверка на сключените договори с основните доставчици.

3. Сравняване на стойностите на задълженията към доставчиците за текущата и предходните години.

4. Изпратени ли са писма за потвърждения на салдата от доставчиците и сравнение с тези посочени в писмата за потвърждение.

5. Сравнение на стойността на задължението към доставчиците със стойностите посочени в аналитичните партиди на доставчиците и на сумата на задълженията към доставчици, представена в баланса със стойността на тези задължения посочена в оборотната ведомост.

6. Организиране на среща с ръководството за обсъждане на: риска от неосчетоводяване на съществени задължения;

- възприетата политика за класифициране на задълженията към доставчиците;

- задълженията към свързани лица тяхното правилно представяне във финансовия отчет.

- анализа на задължността към доставчиците.

7. Проверка на оповестяването на задълженията и условните задължения в бележките към финансовия отчет.

11. Задължения, свързани с предоставени аванси

1. Справка за получени авансови суми.

2. Проверка на счетоводната политика на получените аванси и дали тази политика се спазва, има ли предоставени аванси които представляват неотчетени приходи.

3. Тест за съответствие на салдата по счетоводните сметки и представените стойности в оборотната ведомост и във финансовия отчет и на съответствието между аналитично и синтетично отчитане.

4. Изпращане на писма за потвърждение на контрагентите и получаване на потвърждение на салдата от контрагентите, анализ на констатираните разлики;

5. Обсъждане с ръководството на:

- установените различия;

- салда в необичайни размери, възникнали в края на отчетния период;

- задължения към свързани лица в съществени размери и сравнителна таблица на тези задължения за текущата и предходните години.

6. Проверка на оповестяването на получените аванси в бележките към финансовия отчет.

12. Задължения към персонала

1. Справка на задължението към персонала и сравнение на задължението към персонала за текущата година със задължението от предходните години.

2. Анализ на съществени отклонения и причините за тези съществени отклонения.

3. Проверка на съответствието на представената в баланса стойност на задължението със стойността, посочена в оборотната ведомост.

4. Утвърдено щатно разписание за персонала.

5. Тест за съответствие между задължението към персонала и неизплатените възнаграждения по ведомости и съответствие между начислените възнаграждения по ведомост и определените по трудов договор.

6. Тест за съответствие между начислените възнаграждения по граждански договори и дължимите суми по тези договори.

7. Обсъждане с ръководството на:

- констатациите, свързани със задължението към персонала;
- политиката за ползване на отпуски от персонала, има ли съставен график за ползване на платените отпуски и дали този график се спазва; ако графикът не се спазва, кои са причините за неспазването му;

- кадровата политика;

- начина на назначаване на новоприет персонал през текущата година;

- начина на изплащане на всякакъв вид възнаграждения

8. Проверка на начислените провизии за предстоящите плащания за неизползвани отпуски от персонала.

9. Проверка дали има съответствие между данните в личните досиета на персонала с начислените възнаграждения по ведомост.

10. Проверка дали в предприятието има създадени и утвърдени вътрешно нормативни актове, регламентиращи взаимоотношенията на ръководството с персонала, и организацията на контрола върху спазването на вътрешно нормативните актове отнасящи се до персонала – утвърдена наредба за организация на работната заплата и др.

11. Проверка на личните досиета на персонала и дали съдържат

необходимите документи за лицата.

12. Справка от юристите за заведени искиове и заведени дела от персонала към предприятието

13. Проверка на начислени провизии за предстоящите плащания за евентуално спечелени дела от персонала.

14. Проверка на документирането на отработеното или неотработено време от персонала и правилното отразяване във ведомостта на отработените и неотработени часове.

15. Проверка дали се издават заповеди за отпуски и документират ли се неприсъствените дни на персонала.

16. Проверка на съпоставимост на информацията за назначените и освободените бройки от персонала през текущата и предходните периоди.

13. Задължения към бюджета

1. Справка за данъчните задължения на предприятието.

2. Изискайте удостоверение от НАП за дължими данъци.

3. Съпоставка на стойността на всеки вид дължим данък за текущата година със дължимата сума за този вид данък през предходните отчетни периоди.

4. Проверка дали дължимите данъци към бюджета съответствуват на начислените по счетоводни сметки и дали тези данъци правилно са изчислени.

5. Проверка дали има съответствие между балансовата стойност и стойността посочена в оборотната ведомост.

6. Проверка дали има съответствие между стойността посочена в оборотната ведомост и стойностите по аналитичната отчетност за всеки вид задължения към бюджета.

7. Проверка на съответствието между задължението за дължими корпоративни данъци с посочените в годишната данъчна декларация.

8. Проверка дали правилно се изчислява дължимият данък върху доходите на персонала, дали правилно е осчетоводен начисленият внесен и дължим данък за проверяваната финансова година.

9. Проверка дали правилно са изчислени и начислени авансово внесените и дължими корпоративни данъци.

10. Обсъждане с ръководството на:

- констатираните несъответствия;

- направените констатации;
- наличието на съставени от данъчни контролни органи ревизионни или констативни актове на предприятието, за отчетния период и дали те са отразени и осчетоводени по съответния ред.

- просрочени плащания за данъци и дали са начислени дължимите лихви.

11. Проверка на съответствието между начисления данък върху добавената стойност на покупките и продажбите с декларираната стойност за този данък, дължимият за внасяне ДДС внася ли се в срок, дали има съответствие между начисления, внесения и дължим ДДС върху нетната продажна стойност.

12. Проверка на представянето на данъците във финансовия отчет и оповестяването им в приложението към него.

14. Задължения към осигурителни организации

1. Справка за дължимите осигуровки и проверка дали дължимите вноски към осигурителните организации съответствуват на представената стойност в баланса и дали има съответствие между балансовата стойност на вноските и стойността, посочена в оборотната ведомост.

2. Съпоставка на стойността на всеки вид дължима вноска за текущата година с дължимата сума за този вид вноска през предходните отчетни периоди.

3. Проверка дали правилно са изчислени тези вноски и дали има съответствие между стойността, посочена в оборотната ведомост и стойностите по аналитичните партии, за всеки вид осигурителни вноски.

4. Обсъждане с ръководството на:

- причините за констатираните отклонения на задълженията;
- последствията от тези задължения за предприятието и върху одиторското мнение;

- съставени актове на предприятието от осигурителните организации за нарушение на осигурителното законодателство и дали правилно са осчетоводени;

- наличие на забавени плащания на осигурителните вноски, причини за това забавяне и дали правилно са начислени дължимите

те лихви.

5. Проверка дали има съответствие между дължимите вноски към осигурителните организации с декларираните.

6. Проверка дали има съответствие между начислените, внесените и дължими вноски за социално и здравно осигуряване от персонала и работодателя и правилно ли са изчислени.

7. Проверка дали са начислени осигурителни вноски на провирираните неизползвани отпуски на персонала.

8. Проверка на оповестяването на осигурителните задължения.

15. Задължения към други кредитори

1. Справка на задълженията към други кредитори, списък на кредиторите и проверка на сключените договори за предоставяне на средства или други услуги от кредиторите, справка на условните задължения към кредиторите.

2. Проверка на счетоводната политика на предприятието за първоначално отчитане на задълженията към други кредитори и сравнение на стойностите на задълженията към кредиторите за текущата и предходните години и правилното класифициране на задълженията към кредиторите.

3. Тест за съответствие на първичните документи за осъществени сделки със счетоводните записвания.

4. Изпращане на писма за потвърждения на салдата от кредиторите и сравнение на сумите по счетоводни данни с тези посочени в писмата за потвърждение.

5. Проверка на съответствието между балансовата стойност на задълженията към кредиторите и аналитичните партии и между балансова стойност на задълженията към кредиторите и стойността на тези задължения посочена в обратната ведомост.

6. Обсъждане с ръководството на:

- значителни отклонения;
- съществуване на неосчетоводени съществени задължения за предоставени суми от кредитори;
- съдебни иски, предявени от кредиторите;
- възможността за неосчетоводяване на съществуващи условни задължения.

7. Анализ на задлъжнялостта към кредиторите.

8. Проверка дали правилно са осчетоводени потенциалните задължения към кредиторите и сравнение на балансовата им стойност с тази посочена в оборотната ведомост.

9. Проверка на оповестяването на задълженията към други кредитори и условните задължения в бележките към финансовия отчет.

16. Приходи от дейността

1. Проверихте дали предприятието има утвърдена счетоводна политика за признаване на приходите и дали тя се спазва при признаване на приходи от различни сделки.

2. Съпоставка на данните за приходите отчетени през текущата финансова година и информацията за предходни години.

3. Проверка на съответствието между начислените приходи със сключените и осъществени сделки.

4. Обсъждане с ръководството на:

- констатираните разлики и причините за констатираните отклонения.

5. Сравнение на прогнозните стойности за приходите с фактически начислените приходи.

6. Анализ на нетните продажни стойности за отделните видове готова продукция.

7. Сравнение на счетоводните данни с първичната оперативна информация.

8. Проверка дали има съпоставимост, между счетоводната информация за произведената, реализирана и налична готова продукция и оперативната информация за тези активи, за текущата отчетна година.

9. Проверка дали има съпоставимост, между счетоводната и оперативна информация, за закупените, реализирани и налични стоки за текущата година.

10. Изследване на връзката между продажбите на готова продукция и стоки с начислените приходи от продажби и на сключените договори за услуги с отчетените нетни приходи от реализирани услуги.

11. Изследване на връзката на продадените дълготрайни активи и други материални запаси с отчетените приходи от други продажби.

12. Проверка на оповестяването на приходите във финансовия

отчет.

17. Разходи за дейността

1. Справка за разходите и съпоставка на данните за разходите отчетени през текущата финансова година и информацията за предходни години.

2. Проверка дали предприятието има утвърдена счетоводна политика за признаване на разходите и дали тази политика се спазва при осчетоводяване на разходите въз основа на първични документи.

3. Проверка дали има съответствие между начислените разходи и сключените и осъществени сделки за доставки на материални активи и оказани услуги от външни лица.

4. Сравнение на счетоводните данни за отчетените разходи с отчетените сделки.

5. Обсъждане с ръководството на:

- установени съществени различия и причините за тях;

6. Сравнение на прогнозните стойности за разходите с фактически начислените.

7. Сравнение на счетоводните данни с първичната информация за разходите.

8. Проверка на разходите за произведена продукция – дали има приети технологични норми за разход на основни суровини и материали и технологичен брак или рандеман, дали има съответствие между отчетената произведена продукция и продукцията, която би следвало да се произведе на база спазване утвърдените технологични норми.

9. Проверка за наличие на утвърдени лимити за отделни видове разходи и съществуват ли съществени различия между утвърдените лимити и осчетоводените видове разходи.

10. Сравнение на счетоводната информация за себестойността на проверяваното от Вас предприятие с информацията за други предприятия от същия отрасъл.

11. Проверка на оповестяването във финансовия отчет.

18. Финансов резултат

1. Проверка дали правилно са приключени счетоводните смет-

ки чрез които се отчитат разходите и приходите.

2. Проверка дали правилно е осчетоводен финансовият резултат и отразяването му във финансовия отчет.

3. Проверка на годишната данъчна декларация и правилното изчисляване на увеличението и намаленията, формиращи данъчната основа за корпоративен данък върху печалбата.

4. Проверка дали правилно са осчетоводени временните разлики и начислените данъци и оповестяването във финансовия отчет.

19. Събития след датата на съставяне на финансовия отчет

1. Проверка дали ръководството е оповестило датата, на която годишният финансов отчет е одобрен за публикуване.

2. Обсъждане с ръководството има ли събития настъпили след датата на финансовия отчет до датата на неговото фактически съставяне, като:

- заличаване от търговския регистър на клиенти, от които предприятието има неудовлетворени вземания;

- влезли в сила решения на съда, които потвърждават вземания или задължения на предприятието, в размери, отличаващи се от признатите в годишния финансов отчет;

- информация за обезценка на дадени активи; дали има унищожени дълготрайни материални активи;

- информация, че сумата на предварително признатата загуба от обезценка за даден актив трябва да бъде коригирана;

- дали има съществени изменения в пазарните стойности на активи или пасиви

- дали има осъществена бизнескомбинация или търговско преобразуване;

- дали има приет от ръководството план за реструктуриране или преустановяване на дейност;

- дали не е променен състава на съдружниците;

- дали не са продадени значителни акционерни дялове;

- дали има налице необичайно големи промени в нетните продажните цени на наличната готова продукция към 31 декември;

- дали има необичайно увеличение или намаление на цент-

ралните валутни курсове на валутите, които предприятието използва в обичайната си дейност;

- дали предприятието има сключени необичайни сделки със свързани лица;
- дали предприятието е страна по съдебни спорове – висящи или предявени от кредитори;
- дали има емитирани нови емисии за увеличение на стойността на регистрирания капитал, доставчици или наети лица;
- дали има решение на ръководството за обезсилване на акции;
- оценка на ефекта на стойностите от възникналите съдебни спорове върху финансовия резултат.

3. Проверка дали има решение на Общото събрание за разпределение на дивиденди.

4. Проверка дали има някакви ограничения относно неразпределената печалба или други счетоводни сметки, участващи в стойността на собствения капитал.

5. Проверка дали има разкрити измами или грешки, които показват, че информацията, представена в годишния финансов отчет е недостоверна.

6. Проверка дали има потвърдени потенциални задължения които пораждат промени в стойността на осчетоводените задължения и начислени провизии.

7. Проверка, дали има промени в приблизителните стойности на активите, определени при спазване на счетоводния принцип на начисляването.

20. Оценка за действащо предприятие

Проверка дали:

1. предприятието разполага с достатъчно натрупани резерви за покриване на загуби от предходни години.

2. предприятието поддържа стойността на собствения капитал или е декапитализирано.

3. предприятието разполага с достатъчни активи, които покриват текущите задължения.

4. е налице кредиторската задължнялост на съществена стойност.

5. има необичайни стойности на разсрочени плащания и отлагане на падежи.

6. има необичайни стойности на просрочени плащания по дългосрочни задължения и предприятието има ли възможност за тяхното обслужване в бъдеще.

7. има съществени отклонения в плащанията на задълженията към доставчици.

8. предприятието има възможност за акумулиране на парични средства за развитие и разширяване на дейността и за достигане на наличните производствени мощности.

Констатации на одитора при изпълнение на одиторските процедури във връзка с ангажимента:

1. значително намаляване на обема на произвежданата продукция или услуги;

2. ограничаване на пласмента на продукцията или услугите;

3. намаление на броя на постоянните клиенти;

4. намаление на реализираните приходи от постоянните клиенти;

5. предприятието губи пазари;

6. предприятието е ограничило броя на доставчиците;

7. доставните цени на основните доставчици са претърпели съществени промени;

8. проблеми от загуби на арбитражни и съдебни дела;

9. съществуването на трайна тенденция относно невъзможността предприятието да изпълнява законови изисквания за покриване на загуби или достигане и поддържане на капитала;

10. влошаване на съществуващата към момента, на извършване на одита, икономическа ситуация, която оказва влияние на позицията, която предприятието заема на пазара;

11. влошено финансово състояние на предприятието и съмнение във възможностите за продължаване на дейността му;

12. съществуващи условия, които пораждат сериозни съмнения в предположението за действащо предприятие;

13. неадекватно оповестяване във финансовия отчет, където не са направени корекции във връзка с възстановителната стойност на активите в случай, че предприятието не може да продължи дей-

ността си.

Получаване в писмена форма на представително писмо от ръководството на предприятието.

21. Одиторски доклади:

Одиторският доклад съдържа следното мнение:.....

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

При подготовката на тази книга обработих голям обем информация, която се съдържа в „Ръководство по Международни стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажменти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги“ и в „Ръководство по етичен кодекс за професионални счетоводители“, направих многобройни проучвания както на нормативната уредба, така и на одиторската практика. В процеса на подготовката и написването на книгата за пореден път се убедих колко необятна е материята, която е обект на изследването в книгата.

Философията, която ме съпътстваше при подготовката на материалите ме насочи повече към практическите аспекти на одиторската документация при одит на малки предприятия, отколкото към теоретичната и нормативна основа на тази област от одита. В книгата са предложени примери и варианти на документация, много от които са продукти на моя 25-годишен опит в областта на независимия финансов одит.

Целта на книгата е да бъдат предложени варианти, които могат да бъдат основа за изготвяне на одиторска документация, която да бъде съобразена със спецификата на дейността на клиентите, чиито финансови отчети се одитират. Всеки одитор е наясно, че материята е с огромен обем и е невъзможно всички въпроси и проблеми да бъдат разгледани максимално детайлно и изчерпателно.

Споделям тези мисли, защото осъзнавам, че светът на бизнеса е необятно богат и многообразен, а това дава отражение и върху различните и многообразни подходи на одиторите. Този факт не бива да ни обезсърчава. Той по-скоро аргументира по-широкото разбиране и интерпретиране на професионалните стандарти, принципи и правила.

ПРИЛОЖЕНИЕ 1

Специфични изисквания към одиторската документация в други Международни одиторски стандарти (МОС)

В приложението са отразени параграфи в други МОС, които съдържат допълнителни и специфични изисквания към одиторската документация.

МОС 210 „Договаряне на условията на одиторските ангажменти“ – параграфи 10-12

МОС 220 „Контрол върху качеството на одити на финансови отчети“ – параграфи 24-25

МОС 240 „Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети“ – параграфи 45-48

МОС 250 (преработен) „Съобразяване със закони и други нормативни разпоредби при одита на финансови отчети“ – параграф 30

МОС 260 (преработен) „Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление“ – параграф 23

МОС 300 „Планиране на одита на финансови отчети“ – параграф 12

МОС 315 (преработен) „Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда“ – параграф 32

МОС 320 „Ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита“ – параграф 14

МОС 330 „Одиторски процедури в отговор на оценените рискове“ – параграфи 28-30

МОС 450 „Оценка на неправилни отчитания, идентифицирани по време на одита“ – параграф 15

МОС 540 „Одит на приблизителни счетоводни оценки, включително приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, и свързани оповестявания“ – параграф 23

МОС 550 „Свързани лица“ – параграф 28

МОС 600 „Конкретни съображения – одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на ком-

поненти)“ – параграф 50

МОС 610 (преработен 2013 г.) „Ползване работата на вътрешните одитори“ – параграфи 36-37

МОС 720 (преработен), „Отговорности на одитора относно друга информация“ – параграф 25

ИЗПОЛЗВАНА ЛИТЕРАТУРА

1. **Закон** за счетоводството. // *ДВ*, бр. 95, 8 дек. 2015; изм. и доп. *ДВ*, бр. 37, 7 май 2019.

2. **Ръководство** по Международни стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги, 2018.

3. **Ръководство** по етичен кодекс за професионални счетоводители, издание 2018 на International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA), публикувано от International Federation of Accountants (IFAC) през август 2018.

4. **Найденова**, Светлана. Практическо пояснение 26 (преработено). Насоки за одиторска документация при по-малки дружества. // Списание на ИДЕС, 2011, бр. извънреден, с. 3-71. Cobiss: ИДЕС: списание на Института на дипломираните експерт-счетоводители в България. ISSN 1311-1183. – XV, извънреден брой (2011), с. 3-71.

РЕЦЕНЗИЯ

*от проф. д. ик. н. Стоян Денчев
на монография на тема „ОДИТОРСКА ДОКУМЕНТАЦИЯ
ПРИ ПЛАНИРАНЕ НА ОДИТ НА МАЛКИ ПРЕДПРИЯТИЯ“
с автор доц. д-р Светлана Цветанова Найденова*

Поставената цел на изследването в монографията е да се разгледат възможностите за осигуряване на по-ефективни начини за прилагане на изискванията от страна на одиторите на Международните одиторски стандарти за документиране на одиторските процедури при планиране на одит на финансови отчети на малки предприятия.

При одит на финансови отчети, планирането продължава през целия период на изпълнението на одиторския ангажимент, което прави настоящия труд ценна интерпретация на възможностите за документиране на всяка една одиторска процедура.

Авторът фокусира своето внимание към документирането на одитите на финансови отчети на предприятия, определени като малки според българското законодателство. И тъй като тези предприятия представляват съществена част от всички предприятия, подлежащи на законов одит, изследването е актуално, полезно и с голямо приложно значение.

Монографията е структурирана във вид на въведение, девет глави и заключение.

Във всяка от главите са разгледани обособени стъпки при планирането на одита, проследени в тяхната логическа последователност.

Анализирани са изискванията на Международните одиторски стандарти за изготвяне на одиторска документация, която включва документи с данни за извършените одиторски процедури, получените и изготвени съответни одиторски доказателства, както и за изводите и заключенията, до които е стигнал одиторът, като са открити спецификата на подходите за изготвяне на одиторска документация при одит на малки предприятия.

Направен е анализ на етапите на планирането на одита и неговото документиране в два аспекта – от една страна са разгледани изискванията на Международните одиторски стандарти, а от друга е предложена примерна структура и съдържание на документация. Подчертано е, че съдържанието на документацията трябва да изпълни изискванията на Международните одиторски стандарти за обхват, качество и одиторски доказателства, които служат като база за изразяване на одиторско мнение относно достоверността на финансовата информация, представена във финансовия отчет.

Синтезирано са представени практическите аспекти на планирането, като се предлагат примери на разработени въпросници, меморандуми, таблици и други различни видове документация, която адекватно отразява извършената от одиторите работа.

Направен е подробен анализ на оценката на риска на одиторския ангажимент и риска от измама, като са разработени примери на обстоятелствата и факторите, които показват, че са налице условия за наличие на измама.

Предложени са методи за оценки на нивото на същественост при планирането на одита и необходимостта от неговите корекции, когато са открити грешки. Разработена е одиторска документация, която илюстрира етапите при определяне нивото на същественост.

Използваният инструментариум на одита, доц. д-р Светлана Найденова представя с подробни таблици за изчисляване на финансови показатели, съотношения, относителни дялове и структурни анализи на финансовия отчет, даващи възможност на одиторите за прилагане на аналитични процедури. Разгледани са различни варианти, които могат да бъдат избрани по преценка на одиторите и в зависимост от големината и спецификата на дейността на предприятието.

Разработени са и са синтезирани модели за оценки на различните видове рискове, като са идентифицирани, както в началото на планирането на одита, така и по време на изпълнението на одиторския ангажимент.

Авторът разработва подробен меморандум за идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неправилни отчитания

чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда.

В последната глава на монографията е предложено описание на основните одиторски процедури и адекватно изготвена одиторска документация за тях.

Доц. Найденова не претендира, че предложените от нея варианти на одиторска документация са изчерпателни, но от изложението съдържание става ясно, че изследваната материя е с много голям обем, адаптивна многовариантност и е в пряка зависимост от големината и спецификата на всяко отделно предприятие.

Безспорен принос на монографията е нейната практическа насоченост, което се основава на богатия опит и експертизата в одита на доц. д-р Светлана Найденова, оформили като цяло този задълбочен научно-приложен труд.

Монографията може да бъде добра основа за задълбочаване на изследването в това необхватно изследователско поле, тъй като авторът познава не само съществуващата нормативна база, но и динамиката на нейните промени и аргументирано разработва алгоритъм за проследяване на процеси, а не на конкретно състояние на одита на малки предприятия.

Проф. д.ик.н. Стоян Денчев

РЕЦЕНЗИЯ

*от доц. д-р Красимир Керчев
на монография с тема „ОДИТОРСКА ДОКУМЕНТАЦИЯ
ПРИ ПЛАНИРАНЕ НА ОДИТ НА МАЛКИ ПРЕДПРИЯТИЯ”
с автор доц. д-р Светлана Цветанова Найденова*

Темата на монографията е актуална и изследването е насочено към работата на регистрираните одитори, които изпълняват одиторски ангажименти, свързани с независим финансов одит. Одиторската професия се упражнява на базата на изискванията на Международните одиторски стандарти, а тяхното прилагане зависи в голяма степен от професионалната преценка на одитора. От тази гледна точка, това обстоятелство прави проблемите, разгледани в монографията важни по отношение на тяхното приложно значение.

Съдържанието на монографията е структурирано във въведение, девет глави и заключение, с приложение и списък на използваната литература.

В своето изследване доц. д-р Светлана Найденова е насочила вниманието си към изискванията на Международните одиторски стандарти за изготвяне и създаване на одиторска документация от одиторите и спецификата на този процес при планирането на одит на финансови отчети на малки предприятия. Наред с представяне на основните изисквания за одиторската документация, е извършен и преглед на законовите изисквания за категоризирането на предприятията като малки.

В първа глава е дадена характеристика и са посочени целите на одиторската документация, както и факторите, оказващи влияние върху нея при одита на малко дружество. Направен е анализ на подходите за идентификация на заплахите при спазването на фундаменталните принципи на одита.

Във втора глава са разгледани изискванията на Международните одиторски стандарти за основните етапи на изпълнение на одиторския ангажимент от планирането на одита, до изготвянето

на одиторския доклад. Представени са аналитичните процедури, разработването и документирането, и е анализиран риска за подготовка на цялостния план за одит.

В трета глава е поставен фокус върху практическите аспекти на планирането на одита и са разработени примерни процедури, обхващащи основните етапи на планирането. Обоснована е оценка на принципа за действащо предприятие при различни варианти на влиянието на идентифицираните фактори, оказващи въздействие върху платежоспособността на предприятията. Разработени са въпроси, които могат да бъдат включени в меморандум на планирането.

Четвърта глава е посветена на одиторския риск и риска от измама. Разработена е одиторска програма и тест, които да бъдат включени в досието с одиторската документация, предложени са подходи за оценки на рисковете, за да се даде отговор на оценените рискове.

В пета глава са разгледани въпроси, свързани с определяне нивото на същественост при планирането на одита. Представен е меморандума за определяне на нивото на същественост и са приложени различни варианти, които са онагледени и обяснени в таблици и схеми.

В шеста глава е направена практическа илюстрация на аналитичните процедури при одита, като са разработени таблици с начините за изчисляване на финансово – счетоводни показатели. Дадени са насоки за вариантите и подходите за извършване на различни анализи на финансовата информация, които могат да бъдат директно приложени при извършването на реален одит.

В седма глава е разгледана оценката на одиторския ангажимент. Проследени са различните варианти за оценка на риска на ангажимента, въпросите, отговорите и подходите на одитора, в зависимост категорията на факторите влияещи върху тази оценка. Определени са въпросите и отговорите при заключението за оценката на риска на ангажимента.

Осма глава е свързана с идентифицирането и оценяването на рисковете от съществени неправилни отчитания чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда. Представени са различните методи за установяване и документиране на системата

за вътрешен контрол. Даден е състав на меморандум за контролната средата, оценка на риска, наблюдение и контрол на информационните технологии.

Последната, девета глава съдържа систематизирана информация за извършени одиторски процедури и документация, която одиторът създава при изпълнение на всяка една от процедурите. Диференцирани са: приемането на одиторския ангажимент, постоянното досие на клиента, планирането на одита, тестовете на оперативната ефективност на контролите и тестовете по същество, и одиторските доказателства и аналитичните процедури по обекти на отчитане.

Практическите примери и разработените проекти на варианти на одиторски документи, модели, аналитични процедури, таблици, въпросници и меморандуми на базата на представените изисквания на Международните одиторски стандарти, правят този научен труд с конкретно приложно значение като добра база за документиране на одиторските процедури и създаване на одиторски доказателства за целите на одита.

Аналитичният подход на доц. д-р Светлана Найденова при разглеждане съдържанието на Международните одиторски стандарти и поставените от тях изисквания при създаването на съответната одиторска документация във връзка с реалното изпълнение в стопанската действителност, определя приносът на този научен труд в обогатяване на теорията и практиката на одиторската дейност и нейното информационно осигуряване.

Доц. д-р К. Керчев

Светлана Найденова

**ОДИТОРСКА ДОКУМЕНТАЦИЯ ПРИ ПЛАНИРАНЕ НА ОДИТ
НА МАЛКИ ПРЕДПРИЯТИЯ**

Монография

Българска
Първо издание

Научни рецензенти:
проф. д.ик.н. Стоян Денчев
доц. д-р Красимир Керчев

Предпечат БПС ООД

Академично издателство „За буквите – О писменехъ“
ISBN 978-619-185-387-8



Доц. д-р Светлана Найденова е регистриран одитор, управляващ съдружник е в „СЕТИ Одитинг“ ООД, с основен предмет на дейност: независим финансов одит, експертиза и консултации в областта на финансите, финансовото право и счетоводството. Завършила е специалност „Финанси и кредит“ във ВИИ „Карл Маркс“ (УНСС) през 1983 г. Член е на Института на дипломираните експерт – счетоводители (ИДЕС) и Асоциация „Развитие

на информационното общество“. Специализирала е одитинг в САЩ и Англия. Като член на Управителния съвет на ИДЕС за мандатите от 2004 до 2011 г. участва в работни срещи на Световната банка, Международната федерация на счетоводителите (IFAC), Европейската федерация на експерт – счетоводители (FEE) в София, Мексико, Лондон, Брюксел, Виена и др. Независим експерт е към Европейската инвестиционна банка за мандата 2012 – 2016 г. Автор е на над 50 публикации в областта на финансите, данъците, финансовия анализ и управлението на инвестиции. Ежегодно участва с доклади в конгреси и кръгли маси, национални и международни научни конференции. Преподава „Техника на данъчното облагане“ и „Счетоводство“ в Колежа по мениджмънт, търговия и маркетинг – София, „Финанси и книготърговия“ в Университета по библиотекознание и информационни технологии, „Международни счетоводни стандарти“ и „Консолидиран финансов отчет“ в Нов български университет (2014 – 2016). Лектор е на семинари, организирани от ИДЕС и други професионални организации.