



ОДИТНИЯТ ПРОЦЕС СПОРЕД МЕЖДУНАРОДНИТЕ ОДИТОРСКИ СТАНДАРТИ

доц. д-р Али Вейсел
Дипломиран експерт-счетоводител,
Регистриран одитор

Ключови думи:

Одитен процес

*Оценка на
рисквете*

*Отговор на
оценените
рискове*

Докладване

Резюме

В статията се представя одитният процес според Международните одиторски стандарти. Дейностите по етапите на одита се изследват в съответствие с ръководствата за малки и средни практики на Международната федерация на счетоводителите. Представят се и приложимите стандарти за конкретните процедури. Това позволява процесът да се използва за организацията на независимия финансов одит, включително неговото документиране.

Често одитът се определя като „систематически процес”.¹ Основание за тази характеристика е съвкупността от одитни процедури, които се прилагат в определена последователност. Тяхното познаване е необходимо за увеличаването на ефикасността на одиторската работа и ефективното изпълнение на ангажимента. Това се постига чрез подобряване на организацията и документирането. Твърди се, че един час, отделен за планирането на одитния процес, може да намали работата по неговото изпълнение с пет часа.²

Съществуват различни мнения за класифицирането на одитните процедури по етапи. Според авторите Ray Whittington и Kurt Pany всеки одит включва планиране, придобиване на разбиране за клиента и неговата среда, оценка на риска от съществени отклонения и разработване на допълнителни процедури, изпълнение на допълнителни процедури, приключване и формиране на мнение с издаване на одиторски доклад.³ Проф. Михаил Динев разглежда предпланов (проучвателен) етап, планиране, провеждане и приключване.⁴ Larry Rittenberg, Karla Johnstone и Audrey разграничават одитния процес на приемане на клиент, придобиване на разбиране за клиента, събиране на доказателства за контролите и

¹ Вж. определението за одит на Американската асоциация на счетоводителите, Robertson, Louwers. Auditing and Assurance Services, McGraw-Hill/Irwin, 2002, p. 7.

² Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities. Volume 2 – Practical Guidance, IFAC, 2011, p. 45.

³ Whittington, O. Ray and Kurt Pany. Principles of Auditing and Other Assurance Services. New York, McGraw-Hill/Irwin, 2012, p. 184.

⁴ Динев, М. Методологически проблеми на независимия одит в България. Сборник 70 години независим одит в България и 10 години от възстановяването на одиторската професия. София, Мисъл, 2001, с. 109 – 130, с. 119.

определяне на тяхното влияние върху одита, събиране на доказателства за твърденията за вярност, приключване и докладване.⁵

Разглеждането на литературата може да продължи, но констатацията, че учените, които работят в областта на одита, имат различни мнения в това отношение, няма да се промени. Важното е да се посочи, че почти всички обръщат внимание на одитния процес. На него се акцентира и в следните две ръководства за малки и средни практики на Международната федерация на счетоводителите:

- Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities. Volume 1 – Core Concepts, IFAC, 2011;
- Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities. Volume 2 – Practical Guidance, IFAC, 2011.

В тях одитният процес се разграничава на следните три етапа – **оценка на рисковете, отговор на оценените рискове и докладване**.⁶ В настоящото изследване се обръща внимание само на тях, защото те изцяло съответстват на Международните одиторски стандарти. Към всеки етап се представят и приложимите стандарти. Затова представеният по този начин процес може да се използва за подходяща **организация на независимия финансов одит**, включително и неговото **документиране**, без да се пропускат важни изисквания и да се дублират дейности, намаляващи ефикасността.

ОЦЕНКА НА РИСКОВЕТЕ

Според посочените по-горе ръководства първият етап на одитния процес – оценката на рисковете, включва следните дейности:

- извършване на предварителни дейности по ангажимента;
- планиране на одита; и
- изпълнение на процедури за оценка на риска.

Целта на **предварителните дейности по ангажимента** е да се реши дали да се приеме или продължи ангажиментът. Това става чрез анализ на **рисковите фактори** според Международен стандарт за контрол върху качеството (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*, параграфи 26 – 28, свързани със:

- спазване на етичните изисквания;
- ресурси, време и компетентност на одитора;
- почтеността на клиента и информация, която би довела до заключението, че на клиента му липсва почтеност.

⁵ Rittenberg, L., K. Johnstone, and A. Gramling. Auditing: A Risk Based-Approach to Conducting a Quality Audit, Cengage Learning, 2011, p. 267.

⁶ Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities. Volume 1 – Core Concepts, IFAC, 2011, p. 18.

След заключението, че рисковете са приемливи, одиторът трябва да договори условията на ангажимента съгласно МОС 210 *Договаряне на условията на одиторските ангажменти*, параграфи 3 – 4, което включва установяване дали:

- са налице предпоставките за извършването на одита (използването на приемлива обща рамка за финансово отчитане при изготвянето на финансовия отчет и съгласие на ръководството и, когато е уместно, на лицата, натоварени с общо управление, относно предварителното условие, на базата на което се извършва одитът);
- е налице общо разбиране между одитора и ръководството и, където е уместно, лицата, натоварени с общо управление, по отношение условията на одиторския ангажимент.

Договорените условия се отразяват в **писмо за поемане на одиторски ангажимент** или друга подходяща форма на писмено споразумение (съгласно МОС 210 *Договаряне на условията на одиторските ангажменти*, параграф 10).

Предварителните дейности са регламентирани и в параграф 13 от МОС 300 *Планиране на одита на финансови отчети*, който изисква преди започването на одита одиторът да извършва следните дейности:

- изпълнение на процедури, изисквани от МОС 220 *Контрол върху качеството на одита на финансови отчети*, относно приемането на взаимоотношенията с клиента (нов) и на конкретния одиторски ангажимент; и
- комуникация с предишния одитор, когато е налице смяна на одиторите, в съответствие с етичните изисквания.

Според параграфи 12 и 13 от МОС 220 *Контрол върху качеството на одита на финансови отчети* решението за приемане и продължаване на взаимоотношенията с клиенти се взема, когато съдружникът, отговорен за ангажимента, е удовлетворен, че се следват подходящи процедури относно приемането и продължаването на взаимоотношения с клиенти и одиторски ангажменти и че направените в това отношение заключения са уместни.

Освен посочените изисквания е необходимо да се сключва и договор, който се регламентира с чл. 9, ал. 1 от Закона за независимия финансов одит.⁷

Следващата дейност на този етап е **планирането**, което включва изготвянето на общата одитна стратегия, определянето на съществеността и организирането на дискусия с одитния екип.

Разработването на **общата одитна стратегия** се изисква от параграф 7 от МОС 300 *Планиране на одита на финансови отчети*. Чрез нея се определят обхватът, времето на изпълнение и насоката на одита. Тя ръководи разработването на плана.

⁷ Закон за независимия финансов одит. В сила от 01.01.2002 г., обн., ДВ, бр. 101 от 23 ноември 2001 г., посл. изм., ДВ, бр. 15 от 15 февруари 2013 г.

Според параграф 10 от МОС 320 *Ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита*, когато се изготвя общата одитна стратегия, се определя **нивото на същественост** за финансовия отчет като цяло. Въз основа на професионалната си преценка одиторът може да определя ниво или нива на същественост за прилагане към конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания.

Параграф 9, буква „а” от МОС 300 *Планиране на одита на финансови отчети* предполага разработването на план на етапа на оценка на рисковете. Но според посочените ръководства за малки средни практики на Международната федерация на счетоводителите при по-малките ангажименти планирането на този етап може да се извършва под формата на **дискусия с одитния екип**.⁸ В нея се включва определяне на времето, ключовите дати, ангажираността на персонала на клиента, графици и други. Задължително трябва да има дискусия с одитния екип според параграф 5 от МОС 300 *Планиране на одита на финансови отчети* (съдружникът, отговорен за ангажимента, и другите ключови членове на екипа за ангажимента участват в планирането на одита, включително в планирането и участието при дискусията между членовете на екипа за ангажимента) и параграф 10 от МОС 315 *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда* (съдружникът, отговорен за ангажимента, и други основни членове на екипа по ангажимента обсъждат податливостта на финансовия отчет на предприятието на съществени отклонения и прилагането на приложимата обща рамка за финансово отчитане към фактите и обстоятелствата, свързани с предприятието).

За планирането има значение и параграф 15 от МОС 240 *Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети*, който налага да се отдава особено значение на това как и къде финансовият отчет на предприятието може да е податлив на съществени отклонения, дължащи се на измама, включително как може да възникне измамата. В посочените горе ръководства на Международната федерация на счетоводителите са разгледани и други специфични изисквания, регламентирани в МОС 402 *Одиторски въпроси, свързани с одита на предприятия, използващи обслужваща организация*, МОС 540 *Одит на приблизителни счетоводни оценки, включително приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, и свързани оповестявания*, МОС 550 *Свързани лица* и МОС 600 *Конкретни съображения – одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)*.⁹

Планираният обхват и време на провеждане на одита трябва да се комуникират с лицата, натоварени с общо управление (параграф 15 от МОС 260 *Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление*).

Последната дейност на оценката на рисковете, а именно **изпълнението на процедури за оценка на риска**, включва идентифициране и оценяване на

⁸ Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities. Volume 2 – Practical Guidance, IFAC, 2011, p. 72.

⁹ Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities. Volume 2 – Practical Guidance, IFAC, 2011, p. 74.

вътрешноприсъщия риск, придобиване на разбиране за вътрешния контрол и заключения за оценката на риска от съществени отклонения.

Идентифицирането и оценяването на вътрешноприсъщия риск се извършват съгласно МОС 315 *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда* – целта на одитора е да идентифицира и оцени рисковете от съществени отклонения, дължащи се било на измама, или грешка чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда (параграф 3 от Стандарта). Тук се включват и аналитичните процедури за оценка на риска. В случая рисковете се разглеждат на две нива – на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност (параграф 25 от Стандарта).

Другите стандарти и техните изисквания, които трябва да се имат предвид при изпълнението на тази дейност, според ръководствата на Международната федерация на счетоводителите, са следните:¹⁰

- МОС 240 *Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети* – одиторът изпълнява процедури за получаване на информация, която се използва за идентифициране на рисковете от съществени отклонения, дължащи се на измама (параграф 16 от Стандарта).
- МОС 250 *Съобразяване със закони и други нормативни разпоредби при одита на финансови отчети* – одиторът получава общо разбиране за правната и регулаторна рамка, приложима по отношение на предприятието и индустрията или отрасъла, в които предприятието функционира, и как предприятието се съобразява с тази рамка (параграф 12 от Стандарта).
- МОС 402 *Одиторски въпроси, свързани с одита на предприятия, използващи обслужваща организация* – одиторът на предприятието-потребител получава разбиране за начина, по който предприятието-потребител използва услугите на обслужващата организация в своята дейност (параграф 9 от Стандарта).
- МОС 540 *Одит на приблизителни счетоводни оценки, включително приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, и свързани оповестявания* – одиторът получава разбиране за изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане по отношение на приблизителните счетоводни оценки как ръководството идентифицира операциите, събитията и условията, изискващи признаване или оповестяване на приблизителни оценки и как ги оценява (параграф 8 от Стандарта).
- МОС 550 *Свързани лица* – одиторът изпълнява одитни процедури и съответните дейности, за да придобие информация, която е от значение за идентифицирането на рисковете от съществени отклонения, свързани

¹⁰ Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities. Volume 1 – Practical Guidance, IFAC, 2011, p. 101.

с взаимоотношенията и сделките със свързани лица (параграф 11 от Стандарта).

- МОС 570 *Действащо предприятие* – одиторът преценява дали съществуват събития или условия, които могат да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие (параграф 10 от Стандарта).

При извършването на одита тази дейност може да се разграничи на два етапа – идентифициране на рисковете и оценка на идентифицираните рискове.

След идентифициране и оценка на вътрешноприсъщия риск параграфи 12 и 13 от МОС 315 *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда* изискват да се **придобива разбиране за вътрешния контрол**, който е съответстващ за одита. Съществените недостатъци във вътрешния контрол, идентифицирани по време на одита, трябва да се комуникират своевременно в писмена форма (параграф 9 от МОС 265 *Комуникация на недостатъци във вътрешния контрол с лицата, натоварени с общо управление, и с ръководството*).

Към дейността по изпълнение на процедури за оценка на риска се отнасят и **заключенията за оценката на риска от съществени отклонения**, в съответствие с параграф 26 от МОС 315 *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда*.

ОТГОВОР НА ОЦЕНЕНИТЕ РИСКОВЕ

Отговорът на оценените рискове е вторият етап от одитния процес и съдържа следните дейности:

- разработване на общи отговори и допълнителни процедури; и
- отговаряне на оценените рискове от съществени отклонения.

Като част от дейността по **разработване на общи отговори и допълнителни процедури** одиторът, в съответствие с изискванията на параграф 10 от МОС 330 *Одиторски процедури в отговор на оценените рискове, актуализира и променя общата одитна стратегия. Общите отговори* се разработват с цел адресиране на оценените рискове от съществени отклонения на ниво финансов отчет. Те включват поддържане на професионален скептицизъм, участие на по-опитен персонал или на лица със специални умения, упражняване на по-голям надзор, генерални промени в характера, времето на изпълнение или обхвата на планираните процедури и други (параграф 5 от МОС 330 *Одиторски процедури в отговор на оценените рискове*). Тук се разработва и **одитен план, който включва допълнителни одитни процедури** (параграф 9, буква „б” от МОС 300 *Планиране на одита на финансови отчети* и параграф 6 от МОС 330 *Одиторски процедури в отговор на оценените рискове*). В него трябва да се обърне специално внимание на специфичните изисквания на

МОС 250 *Съобразяване със закони и други нормативни разпоредби при одита на финансови отчети*, МОС 402 *Одиторски въпроси, свързани с одита на предприятия, използващи обслужваща организация*, МОС 540 *Одит на приблизителни счетоводни оценки, включително приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, и свързани оповестявания*, МОС 550 *Свързани лица* и МОС 570 *Действащо предприятие*.

Тук също планираният обхват и време на провеждане на одита трябва да се комуникират с лицата, натоварени с общо управление, в съответствие с изискванията на параграф 15 от МОС 260 *Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление*.

Следващата дейност на този етап – **отговаряне на оценените рискове от съществени отклонения**, включва извършване на разработените одитни процедури в отговор на оценените рискове. Изискванията в това отношение могат да се систематизират, както следва:

- МОС 330 *Одиторски процедури в отговор на оценените рискове* – одиторът изпълнява допълнителни одитни процедури, чийто характер, време на изпълнение и обхват се базират върху, и са в отговор на, оценените рискове от съществени отклонения на ниво твърдение за вярност (параграф 6 от Стандарта); тук се имат предвид процедурите по същество (тестове на детайлите и аналитични процедури по същество) и тестовете на контролите (параграф 4 от Стандарта);
- МОС 505 *Потвърждения от външни източници* – одиторът трябва да получава потвърждения от външни източници;
- МОС 520 *Аналитични процедури* – одиторът разработва и изпълнява аналитични процедури по същество като процедури по същество в съответствие с МОС 330 (параграф 5 от Стандарта);
- МОС 250 *Съобразяване със закони и други нормативни разпоредби при одита на финансови отчети* – одиторът получава достатъчни и уместни одитни доказателства относно съобразяването със закони и нормативни разпоредби, определени по принцип като имащи пряко отражение, и ефекта при определянето на съществени суми и оповестявания във финансовия отчет (параграф 13 от Стандарта);
- МОС 402 *Одиторски въпроси, свързани с одита на предприятия, използващи обслужваща организация* – одиторът на предприятието-потребител определя дали документите, поддържани от предприятието-потребител, осигуряват достатъчни и уместни одитни доказателства, свързани с твърденията за вярност във финансовия отчет и, ако не, изпълнява допълнителни одитни процедури, за да получи достатъчни и уместни одитни доказателства, или използва друг одитор, който да изпълни тези процедури в обслужващата организация от името на одитора на предприятието-потребител (параграф 15 от Стандарта);
- МОС 530 *Одиторски извадки* – одиторът трябва да извърши избор на обекти за тестване;

- МОС 540 *Одит на приблизителни счетоводни оценки, включително приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, и свързани оповестявания* – 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, и дали промените, ако има такива, в приблизителните счетоводни оценки или в метода за тяхното изготвяне от предходния период са подходящи при конкретните обстоятелства (параграф 12 от Стандарта);
- МОС 550 *Свързани лица* – одиторът проектира и изпълнява допълнителни одитни процедури, за да получи достатъчни и уместни одитни доказателства за оценените рискове от съществени отклонения, свързани с взаимоотношенията и сделките със свързани лица (параграф 20 от Стандарта);
- МОС 570 *Действащо предприятие* – ако са установени събития или условия, които могат да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, одиторът получава достатъчни и уместни одитни доказателства, за да определи дали съществува или не съществена несигурност чрез изпълнението на допълнителни одитни процедури, включително разглеждане на смекчаващи фактори (параграф 16 от Стандарта);
- МОС 560 *Последващи събития* – одиторът извършва одитни процедури, разработени за получаване на достатъчни и уместни одитни доказателства, че всички събития между датата на финансовия отчет и датата на одиторския доклад, които изискват корекция на финансовия отчет или оповестяване в него, са били идентифицирани (параграф 6 от Стандарта);
- МОС 580 *Писмени изявления* – одиторът получава представително писмо от ръководството във връзка със изискванията за писмени изявления на този стандарт, както и МОС 240 *Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети*, МОС 250 *Съобразяване със закони и други нормативни разпоредби при одита на финансови отчети*, МОС 450 *Оценка на отклонения, идентифицирани по време на одита*, МОС 501 *Одиторски доказателства – конкретни съображения по избрани обекти*, МОС 540 *Одит на приблизителни счетоводни оценки, включително приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, и свързани оповестявания*, МОС 550 *Свързани лица*, МОС 560 *Последващи събития*, МОС 570 *Действащо предприятие* и МОС 710 *Сравнителна информация – съответстващи данни и сравнителни финансови отчети*.

ДОКЛАДВАНЕ

Докладването, като последния етап на одитния процес, се отнася за следните дейности:

- оценка на получените одитни доказателства;
- заключение за необходимостта от допълнителна работа; и
- изготвяне на одиторски доклад.

Оценката на получените одитни доказателства изисква да се оценят идентифицираните отклонения (параграф 3 от МОС 450 *Оценка на отклонения, идентифицирани по време на одита*). За целта, обаче, е необходимо да се **преразглежда нивото на същественост**, определено в съответствие с МОС 320 (параграф 10 от МОС 450 *Оценка на отклонения, идентифицирани по време на одита*). Тук се извършват и **аналитичните процедури към края на одита** (параграф 6 от МОС 520 *Аналитични процедури*).

Параграф 17 от МОС 220 *Контрол върху качеството на одита на финансови отчети* изисква да се направи **преглед на одиторската документация**. Въз основа на него, съгласно параграф 11 от МОС 700 *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети*, се правят **заключения за събраните одитни доказателства** за това дали:

- в съответствие с МОС 330 са получени достатъчни и уместни одитни доказателства;
- в съответствие с МОС 450 некоригираните отклонения са съществени, поотделно или в съвкупност; и
- финансовият отчет е изготвен във всички съществени аспекти в съответствие с изискванията на приложимата обща рамка за финансово отчитане.

В случая значение имат и следните специфични изисквания за оценяване на събраните доказателства:

- МОС 540 *Одит на приблизителни счетоводни оценки, включително приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, и свързани оповестявания* – одиторът оценява въз основа на одитните доказателства дали приблизителните счетоводни оценки във финансовия отчет са разумни в контекста на приложимата обща рамка за финансово отчитане, или съдържат отклонения и дали оповестяванията са направени (параграфи 18 и 19 от Стандарта);
- МОС 550 *Свързани лица* – при формирането на мнение върху финансовия отчет в съответствие с МОС 700 одиторът оценява дали идентифицираните взаимоотношения и сделки със свързани лица са били отчетени по подходящ начин и оповестени в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане и дали ефектите на взаимоотношенията и сделките със свързани лица са възпрепятствали постигнето на достоверно представяне (параграф 25 от Стандарта);

- МОС 570 *Действащо предприятие* – въз основа на получените одитни доказателства одиторът прави заключение дали по негова преценка е налице съществена несигурност, свързана със събития или условия, които, самостоятелно или взети заедно, могат да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие (параграф 17 от Стандарта).

Международните одиторски стандарти изискват комуникиране на тези дейности, както следва:

- МОС 260 *Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление* – одиторът своевременно да предостави на лицата, натоварени с общо управление, резултатите от наблюденията, направени в хода на одита, които са съществени и уместни във връзка с тяхната отговорност за осъществяване на надзор върху процеса на финансово отчитане (параграф 9, буква „в” от Стандарта);
- МОС 265 *Комуникация на недостатъци във вътрешния контрол с лицата, натоварени с общо управление и с ръководството* – одиторът комуникира своевременно в писмена форма с лицата, натоварени с общо управление, съществени недостатъци във вътрешния контрол, идентифицирани по време на одита (параграф 9 от Стандарта);
- МОС 450 *Оценка на отклонения, идентифицирани по време на одита* – одиторът комуникира с лицата, натоварени с общо управление, некоригираните отклонения и ефекта, който те, индивидуално или взети заедно, биха могли да имат върху мнението, изразено в одиторския доклад (параграф 12 от Стандарта); одиторът също комуникира с лицата, натоварени с общо управление, ефекта на некоригираните отклонения, свързани с предходни периоди (параграф 13 от Стандарта).

След оценката на получените одитни доказателства се прави **заключение за необходимостта от допълнителна работа**. Това се изисква от параграф 26 от МОС 330 *Одиторски процедури в отговор на оценените рискове* – одиторът прави заключение дали са били получени достатъчни и уместни одитни доказателства. Ако не са, трябва да се събират допълнителни одитни доказателства (параграф 27 от Стандарта).

Последната дейност на третия етап – **изготвяне на одиторски доклад**, се основава на МОС 700 *Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети*, МОС 705 *Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор*, МОС 706 *Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси в доклада на независимия одитор* и МОС 710 *Сравнителна информация – съответстващи данни и сравнителни финансови отчети*.

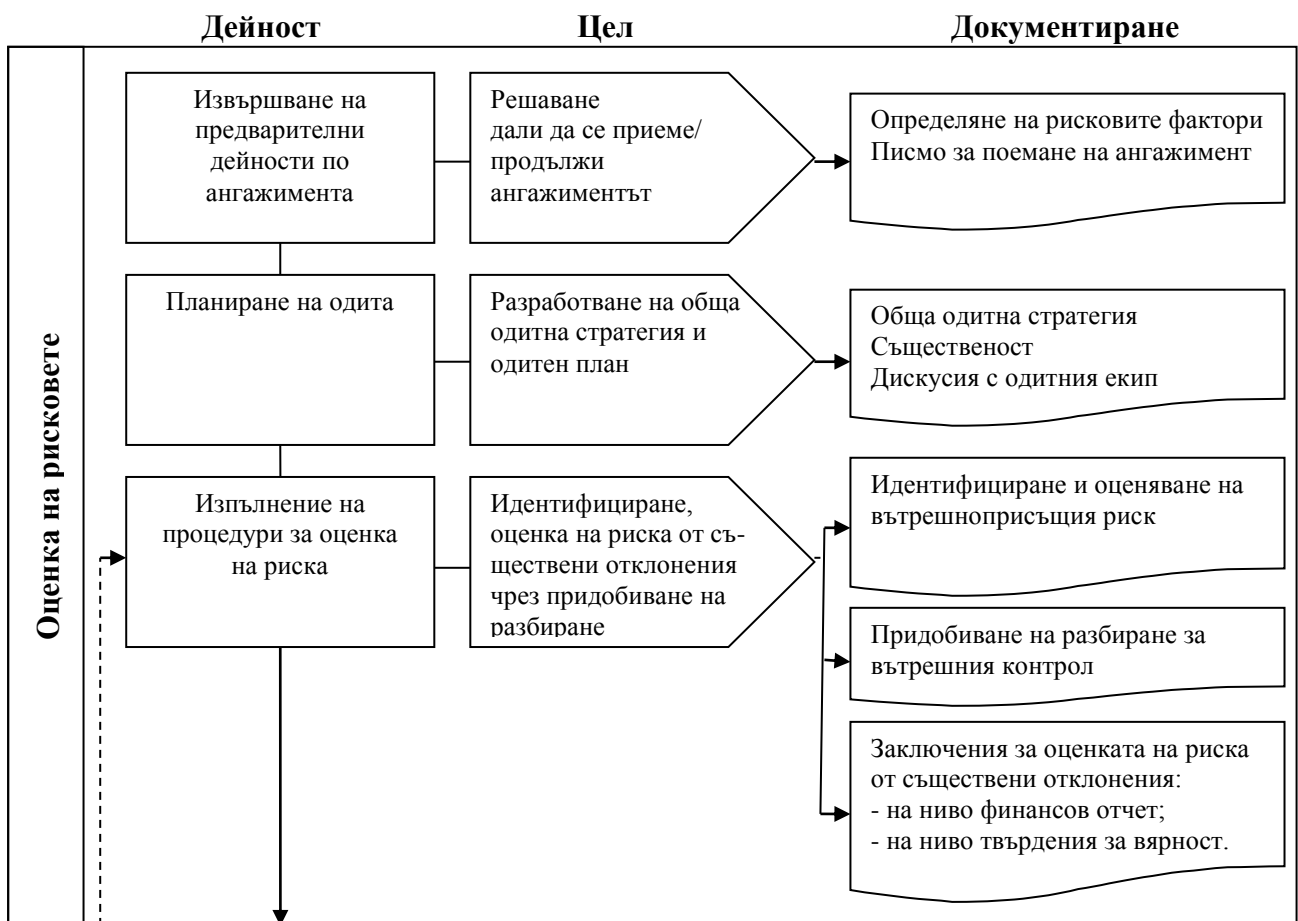
В представения одитен процес не са разгледани стандартите МОС 200 *Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти*, МОС 230 *Одиторска документация*

и МОС 500 *Одиторски доказателства*. Те са свързани с всички процедури и се прилагат на всички етапи.

Другите стандарти, които поради специфичния си характер не са разграничени по етапи в ръководствата за малки и средни практики на Международната федерация на счетоводителите, са МОС 501 *Одиторски доказателства – конкретни съображения по избрани обекти*, МОС 510 *Първоначални ангажименти за одит – начални салда*, МОС 600 *Конкретни съображения – одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)*, МОС 610 *Ползване работата на вътрешните одитори*, МОС 620 *Ползване работата на експерт на одитора*, МОС 720 *Отговорности на одитора относно друга информация в документи, съдържащи одитиран финансов отчет*.

Представеният одитен процес и приложимите стандарти по етапи са обобщени, както следва:

Фигура № 1. Одитен процес според Международните одиторски стандарти¹¹



¹¹ Адаптирано от Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities. Volume 1 — Core Concepts, IFAC, 2011, p. 18.

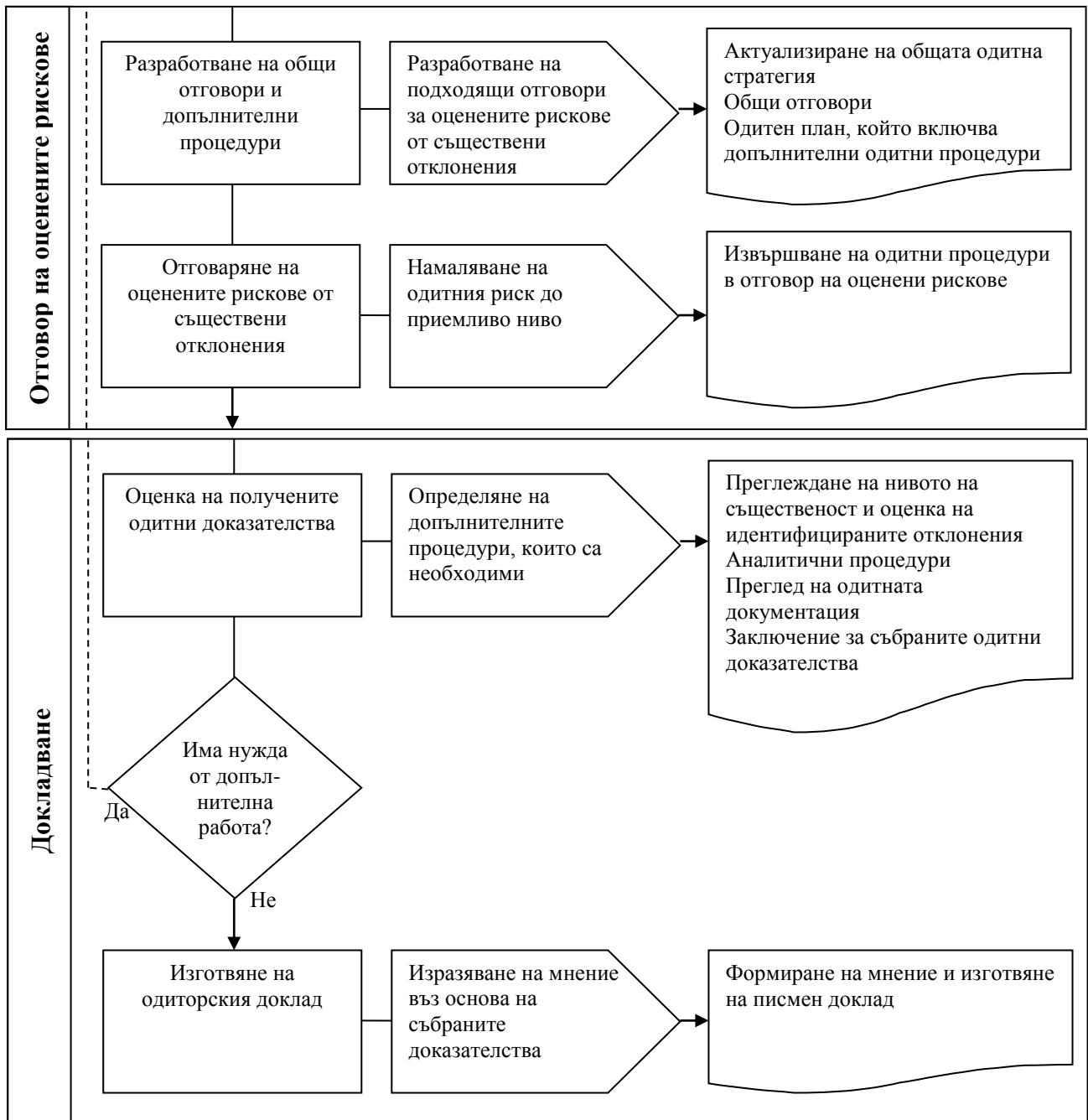


Таблица № 1. Приложими Международни одиторски стандарти по етапите на одитния процес

Етапи	Дейност	Международни одиторски стандарти
Оценка на рисковете	Извършване на предварителни дейности по ангажимента	<p><u>Определяне на рисковите фактори:</u> Международен стандарт за контрол върху качеството (МСКК) 1 <i>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</i></p> <p><u>Писмо за поемане на ангажимент:</u> МОС 210 <i>Договаряне на условията на одиторските ангажименти</i> МОС 300 <i>Планиране на одита на финансови отчети</i> МОС 220 <i>Контрол върху качеството на одита на финансови отчети</i></p>

	Планиране на одита	<p><u>Обща одитна стратегия:</u> МОС 300 Планиране на одита на финансови отчети</p> <p><u>Същественост:</u> МОС 320 Ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита</p> <p><u>Дискусия с одитния екип:</u> МОС 300 Планиране на одита на финансови отчети МОС 315 Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда МОС 240 Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети</p> <p>МОС 402 Одиторски въпроси, свързани с одита на предприятия, използващи обслужваща организация МОС 540 Одит на приблизителни счетоводни оценки, включително приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, и свързани оповестявания МОС 550 Свързани лица МОС 600 Конкретни съображения – одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти) МОС 260 Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление</p>
	Изпълнение на процедури за оценка на риска	<p><u>Идентифициране и оценяване на вътрешноприсъщия риск:</u> МОС 315 Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда МОС 240 Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети</p> <p>МОС 250 Съобразяване със закони и други нормативни разпоредби при одита на финансови отчети МОС 402 Одиторски въпроси, свързани с одита на предприятия, използващи обслужваща организация МОС 540 Одит на приблизителни счетоводни оценки, включително приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, и свързани оповестявания МОС 550 Свързани лица МОС 570 Действащо предприятие</p> <p><u>Придобиване на разбиране за вътрешния контрол:</u> МОС 315 Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда МОС 265 Комуникация на недостатъци във вътрешния контрол с лицата, натоварени с общо управление, и с ръководството</p> <p><u>Заключения за оценката на риска от съществени отклонения:</u> МОС 315 Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда</p>
Отговор на оценени рискове	Разработване на общи отговори и допълнителни процедури	<p><u>Актуализиране на общата одитна стратегия:</u> МОС 330 Одиторски процедури в отговор на оценените рискове</p> <p><u>Общи отговори:</u> МОС 330 Одиторски процедури в отговор на оценените рискове</p> <p><u>Одитен план, който включва допълнителни одитни процедури:</u> МОС 300 Планиране на одита на финансови отчети МОС 330 Одиторски процедури в отговор на оценените рискове МОС 250 Съобразяване със закони и други нормативни разпоредби при одита на финансови отчети МОС 402 Одиторски въпроси, свързани с одита на предприятия, използващи обслужваща организация МОС 540 Одит на приблизителни счетоводни оценки, включително приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, и свързани оповестявания МОС 550 Свързани лица МОС 570 Действащо предприятие МОС 260 Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление</p>
	Отговаряне на оценените	<p><u>Извършване на одитни процедури в отговор на оценени рискове:</u> МОС 330 Одиторски процедури в отговор на оценените рискове</p>

	рискове от съществени отклонения	<p>МОС 505 Потвърждения от външни източници</p> <p>МОС 520 Аналитични процедури</p> <p>МОС 250 Съобразяване със закони и други нормативни разпоредби при одита на финансови отчети</p> <p>МОС 402 Одиторски въпроси, свързани с одита на предприятия, използващи обслужваща организация</p> <p>МОС 530 Одиторски извадки</p> <p>МОС 540 Одит на приблизителни счетоводни оценки, включително приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, и свързани оповестявания</p> <p>МОС 550 Свързани лица</p> <p>МОС 570 Действащо предприятие</p> <p>МОС 560 Последващи събития</p> <p>МОС 580 Писмени изявления</p>
Докладване	Оценка на получените одитни доказателства	<p><u>Преглеждане на нивото на същественост и оценка на идентифицираните отклонения:</u></p> <p>МОС 450 Оценка на отклонения, идентифицирани по време на одита</p> <p><u>Аналитични процедури към края на одита:</u></p> <p>МОС 520 Аналитични процедури</p> <p><u>Преглед на одитната документация:</u></p> <p>МОС 220 Контрол върху качеството на одита на финансови отчети</p> <p><u>Заключение за събраните одитни доказателства:</u></p> <p>МОС 700 Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети</p> <p>МОС 540 Одит на приблизителни счетоводни оценки, включително приблизителни счетоводни оценки по справедлива стойност, и свързани оповестявания</p> <p>МОС 550 Свързани лица</p> <p>МОС 570 Действащо предприятие</p> <p>МОС 260 Комуникация на одиторски въпроси с лицата, натоварени с общо управление</p> <p>МОС 265 Комуникация на недостатъци във вътрешния контрол с лицата, натоварени с общо управление и с ръководството</p> <p>МОС 450 Оценка на отклонения, идентифицирани по време на одита</p>
	Заключение за необходимостта от допълнителна работа	МОС 330 Одиторски процедури в отговор на оценените рискове
	Изготвяне на одиторски доклад	<p>МОС 700 Формиране на мнение и докладване върху финансови отчети</p> <p>МОС 705 Модификации на мнението, изразено в доклада на независимия одитор</p> <p>МОС 706 Параграфи за обръщане на внимание и параграфи по други въпроси в доклада на независимия одитор</p> <p>МОС 710 Сравнителна информация – съответстващи данни и сравнителни финансови отчети</p>
Общи стандарти, които се прилагат във всички етапи на одитния процес	<p>МОС 200 Общи цели на независимия одитор и на провеждането на одит в съответствие с Международните одиторски стандарти</p> <p>МОС 230 Одиторска документация</p> <p>МОС 500 Одиторски доказателства</p>	
Стандарти, които не са разгледани според етапите на одитния процес от Международната федерация на счетоводителите	<p>МОС 501 Одиторски доказателства – конкретни съображения по подбрани обекти</p> <p>приложимата обща рамка за финансово отчитане</p> <p>МОС 510 Първоначални ангажменти за одит – начални салда</p> <p>МОС 600 Конкретни съображения – одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)</p> <p>МОС 610 Ползване работата на вътрешните одитори</p> <p>МОС 620 Ползване работата на експерт на одитора</p> <p>МОС 720 Отговорности на одитора относно друга информация в документи, съдържащи одитиран финансов отчет</p>	

От изследвания одитен процес става ясно, че повечето от Международните одиторски стандарти трябва да се прилагат за много дейности. Затова ефикасното и ефективно изпълнение на одиторския ангажимент изисква организацията да се извърши според етапите – оценка на рисковете, процедури в отговор на оценените рискове и докладване, а не по стандартите. Този подход трябва да се прилага и за документирането на извършените одитни процедури.

Библиографска справка:

1. Динев, М. *Методологически проблеми на независимия одит в България. Сборник 70 години независим одит в България и 10 години от възстановяването на одиторската професия.* София, Мисъл, 2001., с. 109 – 130.
2. *Закон за независимия финансов одит. В сила от 01.01.2002 г. Обн., ДВ, бр. 101 от 23 ноември 2001 г., посл. изм., ДВ, бр. 15 от 15 февруари 2013 г.*
3. *Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities. Volume 2 – Practical Guidance, IFAC, 2011.*
4. *Guide to Using International Standards on Auditing in the Audits of Small- and Medium-Sized Entities. Volume 1 – Core Concepts, IFAC, 2011.*
5. Rittenberg, L., K. Johnstone, and A. Gramling. *Auditing: A Risk Based-Approach to Conducting a Quality Audit, Cengage Learning, 2011.*
6. Robertson, Louwers. *Auditing and Assurance Services, McGraw-Hill/Irwin, 2002.*
7. Whittington, O. Ray and Kurt Pany. *Principles of Auditing and Other Assurance Services. New York, McGraw-Hill/ Irwin, 2012.*

THE AUDIT PROCESS ACCORDING TO THE INTERNATIONAL STANDARDS ON AUDITING

*Assoc. Prof. Ali Veysel, PhD,
Certified Public Accountant,
Registered Auditor*

Key words:	Summary
<p><i>The Audit process</i></p> <p><i>Risk assessment</i></p> <p><i>Risk response</i></p> <p><i>Reporting</i></p>	<p><i>In the article is presented the audit process according to the International Standards on Auditing. The activities by the stages of the audit are examined in accordance with the guides for small and medium-sized practices of the International Federation of Accountants. The applicable standards for concrete procedures are also presented. This allows using the process to organization of the financial statements audit, including its documentation.</i></p>