



ПРОЦЕДУРИ ПРИ ПРИКЛЮЧВАНЕ НА ОДИТА

гл. ас. д-р Али Вейсел

*Висше училище по застраховане и финанси – гр. София
Дипломиран експерт-счетоводител, регистриран одитор*

Ключови думи:

*Одит
Международни
одиторски
стандарти
Одитни процедури
Одитни процедури
при приключване на
одита
Аналитични
процедури към края
на одита*

Резюме

В статията се разглежда класификацията на одитните процедури според характера на извършваната дейност и според целта от тяхното прилагане. Обръща се внимание, че в Международните одиторски стандарти (МОС) няма систематично представяне на технологията на приключване на одита. Отбелязва се, че това води до пропуски в прилагането на някои задължителни процедури. Приключването на одитните ангажименти се изследва чрез анализ на изискванията на МОС. В резултат на това се представя списък с процедурите, които трябва да се извършват непосредствено преди изразяване на одиторското мнение.

Анализът на специализираната литература по одит показва, че той може да бъде разграничен на четири основни етапа:¹ предварителни дейности, планиране, провеждане и приключване. Всеки от тях изисква събирането на достатъчни и уместни доказателства. Известно е, че това става с одитните процедури, които имат различни проявления в отделните етапи на одита. В теорията и практиката най-малко внимание се обръща на тези, които се прилагат при приключването. Те обаче също представляват интерес, защото одитът като систематически процес предполага подходящо прилагане на всички необходими процедури, за да се постигне желаната ефективност.

Изследването на Международните одиторски стандарти (МОС) показва, че съществуват две **класификации на одитните процедури**. Може да се твърди, че

¹Динев, М. Методологически проблеми на независимия одит в България. Сборник 70 години независимодит в България и 10 години от възстановяването на одиторската професия. София, Мисъл, 2001, стр. 109 – 130, стр.119-120 и МОС 300 Планиране на одита на финансовите отчети, пар. 6-7. Ръководство по Международни стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги. Издание 2010, част I, ИДЕС, стр.252 – 253.

критерий за първата от тях е **характерът на извършваната дейност от одитора**. Тази класификация е представена в МОС 500 *Одиторски доказателства*.²

- проверка;
- наблюдение;
- външно потвърждение;
- повторно изчисление;
- повторно изпълнение;
- аналитични процедури; и
- проучващо запитване.

Посочените процедури могат да се прилагат във всички етапи на одита. В зависимост от съществуващите обстоятелства обаче те имат различни характеристики. Затова по-голям интерес представлява втората класификация, която изследва процедурите **според целта от тяхното прилагане**. Тя се съдържа в МОС 315 *Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда* и МОС 330 *Одиторски процедури в отговор на оценени рискове*:

- процедури за оценка на риска;³ и
- процедури в отговор на оценени рискове – процедури по същество (тестове на детайлите и аналитични процедури по същество) и тестове на контролите.⁴

Логично е да се предположи, че процедурите за оценка на риска се използват при планиране на одита. Според МОС те включват „проучващи запитвания”, „аналитични процедури”, „наблюдение” и „проверка”.⁵ В случая чрез тях се определят само насоките за следващите проучвания. Това означава, че тяхното прилагане не включва конкретни изследвания на твърдения за вярност, а само общи оценки. Вероятно поради тази причина МОС не разглежда „външните потвърждения”, „повторните изчисления” и „повторните изпълнения”. Те имат по-конкретно проявление за проверка на определени салда по сметки, условия по определени договори и т.н.

Процедурите в отговор на оценени рискове намират приложение при провеждането на одита. Целта от тяхното прилагане е получаване на достатъчни и уместни одитни доказателства за проверка на твърденията за вярност. Те включват всички процедури, посочени горе, класифицирани според извършваната дейност от одитора.

²МОС 500 Одиторски доказателства, пар. А14 – А22. Ръководство по Международни стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги. Издание 2010, част I, ИДЕС, стр.386 – 388.

³МОС 315 Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда, пар. 5. Цит. Ръководство, стр.265.

⁴МОС 330 Одиторски процедури в отговор на оценени рискове, пар. 4 и пар. 6. Цит. Ръководство, стр.323.

⁵МОС 315 Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда, пар. 5 – 6. Цит. Ръководство, стр. 265.

Процедурите при приключването на одита не се отнасят за оценка на риска и не се извършват в отговор на оценени рискове. В МОС не се среща тяхното систематично представяне. Затова класифицирането им може да се извърши само чрез анализ на стандартите, които имат отношение към завършването на одитния процес. Такъв стандарт представлява МОС 700 *Формиране на мнение върху финансовите отчети*. Съгласно него одиторът формира мнение, след като получи „разумна степен на сигурност, че финансовият отчет като цяло не съдържа съществени отклонения”.⁶ Съгласно МОС процедурите за това включват следните заключения на одитора⁷:

- дали са получени достатъчни и уместни одитни доказателства;
- дали некоригираните отклонения са съществени;
- дали финансовият отчет е изготвен във всички съществени аспекти в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане и дали са направени подходящите препратки към нея.

Оценката на събраните одитни доказателства има съществено значение за одита. Това е така, защото мнението на одитора се основава на тях. Те се събират под формата на документи чрез одитните процедури. Може да се твърди, че преди да изрази мнение, одиторът трябва да извърши преглед на основанията за това – досието по ангажимента. Това може да се определи като одитна процедура „проверка” в случая на изготвените и събраните от одитора документи. Подобно изискване обаче не се съдържа в МОС. Въпреки това от стандартите се подразбира, че прегледът на одиторското досие е добра практика при приключването на одита. Това се установява от насоките за планиране на одита на малки предприятия, които са посочени в МОС 300 *Планиране на одита*:

„Например един кратък меморандум, изготвен при приключването на предишния одит, базиран на преглед на работните книжа (включително на събраните с тях доказателства – А. В.) и очертаващ идентифицираните по време на току що приключения одит въпроси, актуализиран за текущия период, въз основа на дискусии със собственика – мениджър, може да служи като документирана одиторска стратегия за планиране на текущия одиторски ангажимент...”.⁸

Цитираният текст се отнася за одита на малки предприятия. При тях прегледът на работните книжа в края на одита може да се използва като документирана одиторска стратегия за следващия ангажимент. Това не се отнася за планирането на по-големите фирми. За тях е необходимо да се изготвят подробни стратегии и планове. Въпреки това обаче може да се твърди, че **преглед (проверка) на работните книжа** трябва да има при всички одити, независимо от обема на одитираното предприятие и възможностите за неговото използване в следващите одити.

⁶ МОС 700 *Формиране на мнение върху финансовите отчети*, пар. 11. Цит. Ръководство, стр. 654.

⁷ Пак там, пар. 11-12 и пар. 15. Цит. Ръководство, стр. 654.

⁸ МОС 300 *Планиране на одита*, пар. А11. Цит. Ръководство, стр. 257.

Забележително е, че МОС 700 *Формиране на мнение върху финансовите отчети* предполага оценка на **некоригираните отклонения** по време на одита. Това се изисква от МОС 450 *Оценка на отклоненията, идентифицирани по време на одита*.

Тук трябва да се отбележи, че преди да оцени ефекта от отклоненията, одиторът трябва да преразгледа нивото на същественост, за да потвърди дали то е подходящо в контекста на реалните резултати на предприятието.⁹ МОС изискват това да стане непосредствено „преди приключването на одита”.¹⁰ Това е необходимо, защото може да се наложи да се променят планираните одиторски процедури.

По своя характер анализът на некоригираните отклонения представлява преглеждане (проверка) на идентифицираните данни за състоянието и движението на салдата и операциите и тяхното сравняване със съответните норми. Според МОС това става чрез изследване на:¹¹

- размера и естеството на отклоненията;
- ефекта от некоригираните отклонения.

В случая е необходимо да се акцентира, че анализът на отклоненията, подобно на оценката на съществеността, трябва да бъде в количествен и качествен аспект.

Интерес представлява и оценката на **съответствието на финансовия отчет с приложимата обща рамка**. МОС съдържат определени насоки в това отношение, които включват оценката дали:¹²

- финансовият отчет подходящо оповестява съществените счетоводни политики;
- счетоводните политики съответстват на приложимата обща рамка за финансово отчитане и са подходящи;
- счетоводните приблизителни оценки, направени от ръководството, са разумни;
- информацията, представена във финансовия отчет, отговаря на изискванията за уместност, надеждност, сравнимост и разбираемост;
- финансовият отчет осигурява подходящи оповестявания;
- терминологията, използвана във финансовия отчет, включително наименованието на всеки финансов отчет, е подходяща;
- финансовият отчет постига достоверно представяне, когато той е изготвен в съответствие с обща рамка за достоверно представяне.

Разгледаните процедури се изискват при приключването на одита от МОС 700 *Формиране на мнение върху финансовите отчети*. Може да се твърди, че повечето от тях представляват „проверки” по характера на извършваната дейност. Това е така,

⁹ МОС 450 *Оценка на отклонения, идентифицирани по време на одита*, пар. 10. Цит. Ръководство, стр. 372.

¹⁰ МОС 330 *Одиторски процедури в отговор на оценени рикове*, пар. 25. Цит. Ръководство, стр. 327.

¹¹ МОС 450 *Оценка на отклонения, идентифицирани по време на одита*, пар. 11. Цит. Ръководство, стр. 372.

¹² МОС 700 *Формиране на мнение върху финансовите отчети*, пар. 13. Цит. Ръководство, стр. 654 – 655.

защото те се отнасят за „преглеждане на данни или документи”.¹³ Въпреки това трябва да се отбележи, че те могат да включват и други процедури.

Съществено значение за изследването има това, че в МОС 700 не се разглеждат всички процедури, които трябва да се изпълняват в края на одита. Те обаче могат да се установят чрез анализ на изискванията на други МОС.

В това отношение може да се посочат аналитичните процедури. Те не се изискват от МОС 700. Изследването на МОС 520 *Аналитични процедури* обаче показва, че те трябва да намерят своето място при приключването на одита. Това става чрез извършването на т.нар. „аналитични процедури към края на одита” (analytical procedures near the end of the audit):

„Към края на одита одиторът разработва и изпълнява аналитични процедури (задължително ги прилага – А.В.), които му помагат да формира цялостното си заключение относно това дали финансовият отчет е в съответствие с разбирането на одитора за предприятието.”¹⁴

Цитираният параграф показва, че аналитичните процедури към края на одита са задължителни за прилагане. Любопитно е, че тяхното значение се подценява в българската одиторска практика. В подкрепа на това твърдение може да се посочи, че във въпросника на Института на дипломираните експерт-счетоводители (ИДЕС) в България за проверка на одиторския ангажимент няма изискване за аналитични процедури при приключването на одита. Това изисква да се обърне специално внимание на тяхното изпълняване, което може да стане чрез сравнителен анализ с другите аналитични процедури.

Известно е, че аналитичните процедури се класифицират в три групи:

- аналитични процедури за оценка на риска;
- аналитични процедури по същество;
- аналитични процедури към края на одита.

Аналитичните процедури за оценка на риска се използват на етапа на планиране. Целта при тях е да се идентифицират необичайните колебания в салдата и операциите, т.е. да се оцени рискът от отклонения. Те имат главно насочващи функции. Затова е логично да се предполага, че при тяхното прилагане трябва се използват по-лесни методи, които не изискват сложни изчисления.¹⁵

Аналитичните процедури по същество се използват при провеждането на одита в отговор на оценени рискове. Чрез тях се събират доказателства за твърденията за

¹³ МОС 500 Одиторски доказателства, пар. А14. Цит. Ръководство, стр. 386.

¹⁴ МОС 520 Аналитични процедури, пар. 6. Цит. Ръководство, стр. 433.

¹⁵ За методите за прилагането на аналитичните процедури вж. Вейсел, А. Методи за прилагане на аналитични одитни процедури при одит на предприятие. Дисертация за придобиване на научна и образователна степен „доктор”. УНСС, 2011.

вярност във финансовите отчети. За разлика от аналитичните процедури за оценка на риска, които намират приложение за оценяване на вероятността от съществени отклонения, с аналитичните процедури по същество те се откриват.¹⁶ Изискванията за достатъчност и уместност на одитните доказателства предполагат по-голяма детайлизация на анализираната информация. Поради това аналитичните процедури, които се прилагат като процедури по същество, трябва да бъдат по-прецизни.

Разгледаните горе два вида аналитични процедури имат и общи характеристики. Те се основават на допускането, че информацията, която се разглежда, може да съдържа съществени отклонения от нормите. По тази характеристика те се различават от анализа на стопанската дейност, който допуска, че изследваната информация е вярна.¹⁷ Затова при тези аналитични процедури се използва различен подход за анализ на информацията.¹⁸

Аналитичните процедури към края на одита „подкрепят заключенията, формирани по време на одита на индивидуалните компоненти или елементи на финансовия отчет”.¹⁹ За тяхното прилагане проф. Whittington отбелязва, че те „помагат на одитора да не допусне грешката „от дърветата да не се види гората”²⁰. Тук трябва да се отбележи, че въпреки това „резултатите от тези аналитични процедури могат да идентифицират риск от съществени отклонения, който не е бил отчетен по-рано”,²¹ но това не е основното.

Основателно е да се твърди, че аналитичните процедури към края на одита представляват обща оценка, подобно на оценката на риска. Вероятно поради това в МОС е посочено, че те „могат да бъдат сходни с тези, които биха били използвани като процедури за оценка на риска”.²² Тази постановка обаче не е вярна. По-задълбоченото изследване на аналитичните процедури при приключване на одита показва, че при тях няма допускане за отклонения от нормите, както при тези за оценка на риска. Чрез тях се проверява дали за съществените отклонения във финансовите показатели има адекватни обяснения, или дали финансовото състояние на предприятието е такова, каквото го разбира одиторът в резултат на извършения одит.

¹⁶ Whittington, O. Ray, K. Pany, W. Meigs and R. Meigs. Principles of Auditing. Boston, IRWIN, 1992, p. 176.

¹⁷ Вж. Вейсел, А. Методи за прилагане на аналитични одитни процедури при одит на предприятие. Дисертация за придобиване на научна и образователна степен „доктор”. УНСС, 2011, стр. 31 – 33.

¹⁸ Пак там, стр. 87.

¹⁹ МОС 520 Аналитични процедури, пар. А17. Ръководство по Международни стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажменти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги. Издание 2010, част I, ИДЕС, стр. 438.

²⁰ Whittington, O. Ray, K. Pany, W. Meigs and R. Meigs. Principles of Auditing. Boston, IRWIN, 1992, p. 203.

²¹ МОС 520 Аналитични процедури, пар. А18. Ръководство по Международни стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажменти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги. Издание 2010, част I, ИДЕС, стр. 438.

²² Пак там, пар. А19. Цит. Ръководство, стр. 438.

Затова анализът на информацията при тях трябва да бъде подобен на анализа на стопанската дейност.²³

Изследваните характеристики на видовете аналитични процедури са обобщени в следната таблица:

Табл. 1.

Характеристика	Аналитични процедури за оценка на риска	Аналитични процедури по същество	Аналитични процедури към края на одита
Цел	Определяне на риска	Търсене на съществени отклонения	Анализ на създадена информация
Допускания	Информацията съдържа отклонения от нормите	Информацията съдържа отклонения от нормите	Информацията е вярна
Методи, които трябва да се прилагат	По-лесни методи	По-точни методи	Методи за анализ на стопанската дейност

Направеното кратко изследване за прилагането на аналитичните процедури към края на одита позволява да се обобщи, че те са задължителни за прилагане от одиторите. При тях, подобно на анализа на стопанската дейност, съществува допускането, че информацията е вярна. Затова е подходящо те да се прилагат чрез методите на анализа.

Ефективното извършване на одита изисква прилагането и на други процедури, които поради своя характер трябва да се прилагат непосредствено преди изразяването на мнение. Като такива процедури могат да се посочат:

- последващите събития; и
- получаването на писмени изявления от ръководството.

Одиторските процедури за получаването на достатъчни и уместни доказателства за **последващи събития** се изискват от МОС 560 *Последващи събития*.²⁴

²³ Вж. Вейсел, А. Методи за прилагане на аналитични одитни процедури при одит на предприятие. Дисертация за придобиване на научна и образователна степен „доктор”. УНСС, 2011, стр. 95 – 96.

²⁴ МОС 560 Последващи събития, пар. 6. Ръководство по Международни стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги. Издание 2010, част I, ИДЕС, стр. 529.

„Одиторът извършва одиторски процедури, разработени за получаване на достатъчни и уместни одиторски 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”.

Известно е, че последващите събития включват събитията, настъпили между датата на финансовия отчет (датата на края на последния период, обхванат във финансовия отчет) и датата на одиторския доклад. Затова те трябва да се извършат към „датата на одиторския доклад или възможно най-близо до последната.”²⁵ Това не означава, че всички одитни процедури за проверка на последващи събития трябва да бъдат в края на одита. Но фактът, че одиторът оценява събитията до датата на доклада, предполага преди изразяването на мнение да се направи задължителен преглед на последващите събития. За целта могат да се използват различни процедури, като например „проверка” на сделки след датата на отчета, „аналитични процедури” за основните показатели за дейността, „проучващи запитвания” за определени действия и т.н.

Друга процедура, за която може да се твърди, че трябва да се извършва при приключването на одита, е получаването на **писмени изявления** от ръководството. Те се изискват от МОС 580 *Писмени изявления*. Изявленията на ръководството са важни одитни доказателства, защото ако одиторът не ги получи, това може да означава, че съществуват съществени проблеми. Поради тази причина МОС не допускат изразяване на мнение върху финансовия отчет, ако писмените изявления не са надеждни или ръководството не ги предостави.²⁶ Като одитни процедури те представляват писмени „проучващи запитвания”. Според стандартите тази форма се изисква, за да разглежда ръководството засегнатите въпроси „по-строго, като по този начин повиши качеството на изявленията”.²⁷

По-голямо значение за изследването има датата на писмените изявления. В МОС е посочено, че тя „е колкото е възможно по-близо до, но не и след, датата на одиторския доклад върху финансовия отчет”.²⁸ Това има своите основания, защото одиторът не трябва да издава мнение без да се убеди, че ръководството разбира своите отговорности. Логично е това да става непосредствено преди изразеното мнение, за да има по-голяма сигурност, че мениджмънтът не е променил своето мнение по съществените за одита въпроси.

Съгласно МОС 580 писмените изявления се изискват за това, че²⁹:

²⁵ Пак там, пар. 7. Цит. Ръководство, стр. 529.

²⁶ МОС 580 Писмени изявления, пар. 20. Цит. Ръководство, стр. 562.

²⁷ Пак там, пар. 20. Цит. Ръководство, стр. 562.

²⁸ Пак там, пар. 14. Цит. Ръководство, стр. 560.

²⁹ Пак там пар. 10 -11. Цит. Ръководство, стр. 560.

- ръководството е изпълнило своите задължения за изготвянето на финансовия отчет в съответствие с приложимите счетоводни стандарти;
- ръководството е предоставило на одитора цялата информация и достъпа така, както е договорено в условията на одиторски ангажимент;
- всички сделки са били документирани и отразени във финансовия отчет.

Освен това в стандарта се посочва, че други МОС също имат изисквания за получаване на писмени изявления. Техният списък е посочен в Приложение 1 на МОС 580 *Писмени изявления*.³⁰

Писмените изявления, които трябва да искат одиторите, са представени в следващата таблица.

Табл. 2.

МОС	Параграфи, които се отнасят за писмените изявления на ръководството и бележки
МОС 580 <i>Писмени изявления</i>	<p>§10 – Искат се писмени изявления от ръководството, че то е изпълнило своите задължения за изготвянето на финансовия отчет в съответствие с приложимите счетоводни стандарти.</p> <p>§11 а) - Искат се писмени изявления от ръководството, че то е предоставило на одитора цялата информация и достъпа така, както е договорено в условията на одиторския ангажимент.</p> <p>§11 б) – Искат се писмени изявления за това, че всички сделки са били документирани и отразени във финансовия отчет.</p>
МОС 240 <i>Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети</i>	§39 – Искат се писмени изявления от ръководството и, когато е уместно, от лицата, натоварени с общо управление, за техните отговорности за предотвратяването и разкриването на измами и оповестяване на необходимата информация съгласно МОС 240 пред одитора
МОС 250 <i>Съобразяване със закони и други нормативни разпоредби при одита на финансовите</i>	§16 – Искат се писмени изявления от ръководството и, когато е уместно, от лицата, натоварени с общо управление, за оповестяване на необходимата информация по несъобразяване със закони съгласно МОС 250 пред одитора.

³⁰ Вж. Цит. Ръководство, стр. 569.

<i>отчети</i>	
МОС 450 <i>Оценка на отклонения, идентифицирани по време на одита</i>	§14 – Искат се писмени изявления от ръководството и, когато е уместно, от лицата, натоварени с общо управление, за това дали те считат, че ефектите от некоригираните отклонения са несъществени за финансовия отчет като цяло, индивидуално или взети заедно.
МОС 501 <i>Одиторски доказателства - конкретни съображения по избрани обекти</i>	§12 – Искат се писмени изявления от ръководството и, когато е уместно, от лицата, натоварени с общо управление, че всички реални или възможни съдебни дела и искове, чиито ефекти трябва да бъдат разгледани при изготвянето на финансовия отчет, са оповестени пред одитора и са осчетоводени и оповестени в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане.
МОС 540 <i>Одит на припл. счетоводни оценки, вкл. припл. смет. оценки по справ. стойн., и свърз. оповестявания</i>	§22 – Искат се писмени изявления от ръководството и, когато е уместно, от лицата, натоварени с общо управление, дали според тях използваните съществени предположения при изготвянето на приблизителните счетоводни оценки са разумни.
МОС 550 <i>Свързани лица</i>	§26 – Искат се писмени изявления от ръководството и, когато е уместно, от лицата, натоварени с общо управление, за оповестяване на свързаните лица пред одитора и тяхното отчитане и оповестяване в съответствие с общата рамка за финансово отчитане.
МОС 560 <i>Последващи събития</i>	§9 – Искат се писмени изявления от ръководството и, когато е уместно, от лицата, натоварени с общо управление, че всички събития, настъпили след датата на финансовия отчет, са отразени или оповестени в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане.
МОС 570 <i>Действащо предприятие</i>	§16 – При установени събития или условия, които могат да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие, се искат писмени изявления от ръководството и, когато е уместно, от лицата, натоварени с общо управление, относно плановете за бъдещи действия

	на ръководството и тяхната реализируемост.
МОС 710 <i>Сравнителна информация – съответстващи данни и сравнителни финансови отчети</i>	§9 – Искат се писмени изявления от ръководството и, когато е уместно, от лицата, натоварени с общо управление, за преизчисления, които са били направени с цел коригиране на съществени отклонения във финансовия отчет за предходния период, които засягат сравнителната информация.

Освен посочените писмени изявления одиторът може да поиска и други.³¹ Това обаче става по негова преценка в зависимост от конкретните обстоятелства по ангажимента. Важното обаче в случая е, че всички получени изявления се сравняват с останалите одитни доказателства. Въз основа на това, при констатирани различия, одиторът извършва допълнителни одитни процедури. Затова е основателно да се твърди, че с процедурите по получаването на писмени изявления при приключването на одита, одиторът може да извършва и други процедури, които се изискват от цитираните в таблицата стандарти.

Направеното изследване позволява да се обобщи, че при приключването на одита трябва да се прилагат следните одитни процедури:

- преглед (проверка) на работните книжа (*изискване на МОС 700 Формиране на мнение върху финансовите отчети*);
- оценка на некоригираните отклонения, включително преразглеждане на нивото на същественост (*изискване на МОС 700 Формиране на мнение върху финансовите отчети, МОС 450 Оценка на отклонения, идентифицирани по време на одита и МОС 330 Одиторски процедури в отговор на оценени рикове*);
- оценка дали финансовият отчет е изготвен във всички съществени аспекти в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане и дали са направени подходящите препратки към нея (*изискване на МОС 700 Формиране на мнение върху финансовите отчети*);
- аналитични процедури към края на одита (*изискване на МОС 520 Аналитични процедури*);
- процедури за получаването на доказателства за последващите събития (*изискване на МОС 560 Последващи събития*);
- получаването на писмени изявления от ръководството (*изискване на МОС 580 Писмени изявления*).

Тези процедури са задължителни съгласно МОС при приключването на одита. Изключването на някои от тях води до влошаване на качеството на ангажимента. Затова българските одитори трябва да ги прилагат, включително и „аналитичните процедури към края на одита”. Важно е да се подчертае, че някои от процедурите

³¹ Вж. МОС 580 Писмени изявления, пар. А10. Цит. Ръководство, стр. 564.

включват в своя обхват и много други. Прегледът на работните книжа изисква да се оценяват всички събрани одитни доказателства. Проучващите запитвания също предполагат извършване на множество дейности.

Библиографска справка:

1. Вейсел, А. Методи за прилагане на аналитични одитни процедури при одит на предприятие. Дисертация за придобиване на научна и образователна степен „доктор”. УНСС, 2011.
2. 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, стр. 109 – 130.
3. Ръководство по Международни стандарти за контрол върху качеството, одит, преглед, други ангажменти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги. Издание 2010, част I, ИДЕС.
4. Whittington, O. Ray, K. Pany, W. Meigs and R. Meigs. Principles of Auditing. Boston, IRWIN, 1992.

PROCEDURES FOR COMPLETION OF THE AUDIT

Chief Ass. Prof. Ali Veisel, PhD

Higher school of Insurance and Finance, Sofia

Certified Public Accountant, Registered Auditor

Key words:

Summary

Audit

International Standards on Auditing

Audit procedures

Audit procedures for completion of the audit

Analytical procedures near the end of the audit.

The article examines the classification of the audit procedures according to the nature of the activities and according to the purpose of their application. Attention is drawn that in International Standards on Auditing (ISAs) there are no systematic presentation of the technology at the completion of the audit. It is noted that this leads to gaps in the implementing of some mandatory procedures. Completion of the audit engagement is examined by analysis of the ISAs. As a result, it presents a list of procedures that must be performed prior express an audit opinion.