

ВЪЗМОЖНОСТИ ЗА ПОВИШАВАНЕ НА ЕФЕКТИВНОСТТА НА ОДИТОРСКАТА ПРОВЕРКА НА ПАРИЧНИТЕ СРЕДСТВА КЪМ ДАТАТА НА БАЛАНСА

**Гл. ас. д-р Бранимира Асенова Колева, регистриран одитор
branimira_koleva@abv.bg
Катедра „Счетоводна отчетност“
Икономически Университет-гр. Варна**

Резюме: Извършването на независим финансов одит не е лека задача – това е един ангажимент за одитора, който трябва да се извърши с дължима грижа както към самия клиент за одит, така и ангажимент за етичност и прецизност на свършената работа към обществото. Настоящата разработка е насочена към подпомагане на работата на одиторите, като предоставя теоретични знания и илюстративни примери, относно проверката на паричните средства. Определянето на действителния размер на паричните средства в брой, се явява обект с много висок одиторски риск. Проверката на паричните средства е мащабна и всеобхватна процедура, поради което е необходимо да ѝ се отделя по-голямо внимание. В разработката са представени проблемните моменти, техники и процедури, които одиторът може да прилага, за да получи в максимална степен надеждни доказателства за реалния размер и собствеността на паричните средства.

Ключови думи: независим финансов одит; одиторска проверка; парични средства; одиторски риск; одиторски доказателства; техники; методи; одиторски процедури; одиторски доклад; одиторско мнение; финансов отчет, качество на одит

JEL: M42

OPPORTUNITIES FOR EFFECTIVE CASH FLOW AUDIT

Assist.Prof, Branimira Assenova Koleva, PhD CPA, License # 644
branimira_koleva@abv.bg
University of Economics, Varna

Summary: Performing an independent financial audit is not an easy task - it is an ethic commitment for the auditor that must be performed with a due care both to the client and to the community. The present work is aimed at supporting the work of auditors by providing theoretical knowledge and illustrative examples on the verification of cash. Determining the actual amount of cash is a high-risk audit assignment. Therefore, the confirmation of cash is a large-scale and comprehensive procedure, which requires more attention. The paper discusses the issues, techniques, and procedures the auditor can apply to get the most credible evidence of quantity and ownership of cash.

Keywords: Independent Financial Audit; auditing; financial assets; audit risk; audit evidence; techniques; methods; audit procedures; audit report; audit opinion; financial report, audit quality

JEL: M42

ВЪЗМОЖНОСТИ ЗА ПОВИШАВАНЕ НА ЕФЕКТИВНОСТТА НА ОДИТОРСКАТА ПРОВЕРКА НА ПАРИЧНИТЕ СРЕДСТВА КЪМ ДАТАТА НА БАЛАНСА

Гл. ас. д-р Бранимира Асенова Колева, регистриран одитор
branimira_koleva@abv.bg
Катедра „Счетоводна отчетност“
Икономически Университет-гр. Варна

Въведение

Независимият финансов одит в България е уреден в Закона за независимия финансов одит. Финансов одит се извършва от регистрирани одитори, които са вписани в Регистъра на регистрираните одитори, поддържан от Института на дипломираните експерт-счетоводители. Независимият финансов одит е *систематичен процес* на обективно получаване и оценяване на доказателства относно твърдения за вярност за салда, групи сделки и операции, за да се провери степента на съответствие между твърденията за вярност и установените критерии, и докладване на резултатите на заинтересованите потребители. Фразата „*систематичен процес*” означава, че одитът трябва да е добре планиран подход за провеждането на проверката. Планът включва обективно получаване и оценяване на доказателства. Тук са включени две действия. Одиторът трябва да търси и оцени уместността и достоверността на доказателствата. Процесът на получаване и оценяване на доказателствата представлява по-голямата част от одиторските действия по време на одита. Доказателствата, събрани от одитора, трябва да са свързани с *твърдения за икономическите действия и събития*. *Одиторско доказателство* това е информацията, използвана от одитора за достигането до изводите, върху които се основава одиторското мнение. Одиторското доказателство включва информацията, съдържаща се в счетоводната документация, въз основа на която е изготвен финансовият отчет, както и друга информация. (Международен одиторски стандарт 500, Одиторски доказателства).

Финансовият отчет, изготвен от ръководството, съдържа твърдения за вярност – съществуване, пълнота, оценка, точност, разграничаване на периодите, класификация и разбираемост, права и задължения. Одиторът сравнява събраните доказателства за твърденията относно икономическите действия, за да определи степента на съответствие между тези твърдения и установените критерии. Критериите могат да са общоприемлива счетоводна база или специфична счетоводна база.

Финансовият одит обхваща голям брой обекти за проверка, но **акцентът и целта** на настоящата статия е да се обърне внимание върху въпросите:

1. Как одиторът, извършващ независим финансов одит, установява **действителния размер** на паричните средства в брой и тези по банкови сметки на своя клиент към датата на баланса;
2. Какви са процедурите, които той трябва да приложи, за да получи обективни резултати:

- достатъчно ли е само да присъства по време на провеждането на инвентаризация на паричните средства в брой;
- достатъчно ли е само да получи писма за потвърждения за наличностите по банковите сметки на своя клиент.

Задачата на разработката е:

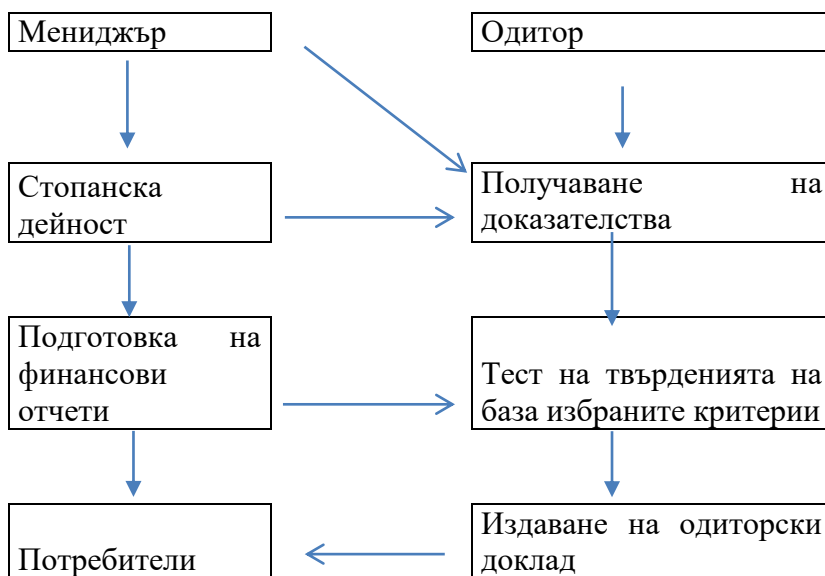
1. Да се покажат **проблемните моменти** при одиторската проверка на паричните средства;
2. Да се предложат методи и техники, които да са полезни на одиторите при извършване на проверката на паричните наличности, най-вече на тези в брой, поради това, че те са **по-рисков обект**, носещ повече несигурност относно реалния си размер.

I. Изясняване на същността на теоретичните понятия използвани в настоящата разработка и при представяне ролята на одитора

С цел по-добро и лесно възприемане на разработката от по-широк кръг читатели, в следващите редове са представени ролята на одитора и определения на по-често използваните термини в статията.

Следващата фигура графично представя ролята на одитора при проверката на финансовия отчет.

Фигура № 1: Роля на одитора при проверка на годишния финансов отчет



Одиторът, за да получи доказателства, прилага одиторски процедури, които съгласно Международен одиторски стандарт 330 „Одиторски процедури в отговор на оценените рискове“ биват:

- Процедура по същество, чиято цел е установяване на съществени отклонения на ниво твърдение за вярност – детайлни тестове и аналитични процедури;
- Тестове на контролите.

Одиторът събира доказателства за стопанските операции, които са възникнали (икономически действия и събития) и за мениджмънта (изготвящ и отговорен за финансовия отчет). Той използва тези доказателства, за да сравни твърденията, съдържащи се във финансовия отчет с избраните критерии. Одиторският доклад съобщава на потребителите степента на съответствие между твърденията и критериите. *Докладването на резултатите на заинтересованите потребители* е свързано с вида на доклада, който одиторът издава на предвидените потребители.

Следователно, *предметът на одита* е финансовият отчет на предприятието, за който се събират достатъчни и уместни доказателства, за да се осигури разумна база за формулиране на заключение в доклада за изразяване на сигурност, а обект на одита са твърденията за вярност за салда, групи сделки и операции.

Целта на финансовия одит е да повиши степента на доверие на потребителите на финансовия отчет чрез изразяването на одиторско мнение за това, дали този отчет е изготвен във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. (Закон за независим финансов одит, чл.2).

Съществува неправилното разбиране, че одиторът носи отговорност за разкриване всички грешки, измами и противозаконни действия, но той трябва да положи максимални усилия за извършване на качествен одит, а не да се уповава на разбирането, че независимия финансов одит дава единствено умерена степен на сигурност.

В Международен одиторски стандарт 240 Отговорност на одитора относно измами при одита на финансови отчети е посочено: „Рискът от неразкриване на съществени отклонения, произтичащи от измама, е по-голям отколкото риска от неразкриване на съществени отклонения, произтичащи от грешка, тъй-като измамата може да е свързана със сложни и внимателно организирани схеми, създадени за да я прикрият, като например: фалшификация, преднамерен пропуск за отчитане на сделки или преднамерено направени изявления за въвеждане на одитора в заблуждение“. Отново в МОС 240 е посочено, че отклонения във финансовия отчет могат да възникнат в резултат на измама или грешка. Разграничаващият фактор между измамата и грешката е дали залегналото действие, което води до отклонение във финансовия отчет е *преднамерено* или *непреднамерено*. Определението за „измама“ е широка правна концепция, но за целите на настоящата статия се има предвид: отклонения, възникващи в резултат на *незаконно присвояване на активи и подправена финансова отчетност*.

Един от многото обекти на одиторската проверка, в който риска от наличие на измама е висок са **паричните средства**. В Международен счетоводен стандарт 7 Отчети за паричните потоци е дадено следното определение: „*Парични средства* — парични средства, налични в брой и под формата на безсрочни депозити“. Към посочената дефиниция бих добавила и парите на разположение в разплащателните сметки.

Настоящата разработка е насочена към посочване на техники, подходи и начини за най-ефективно и ефикасно установяване на реалния размер на паричните средства в проверяваното дружество. В допълнителните разпоредби, параграф 1, т. 4 (а) и т.4 (б) от Закона за Сметната палата са дадени следните легални определения на „ефективност“ и „ефикасност“: „ефективност“ е степента на постигане на целите на одитирания обект при съпоставяне на действителните и очакваните резултати от неговата дейност; „ефикасност“ е постигането на максимални резултати от използваните ресурси при осъществяване на дейността на одитирания обект“.

Общата цел при проверката на паричните наличности е да се определи дали те са честно представени във финансовите отчети, в потвърждение на общоприетите счетоводни принципи.(Закон за счетоводството, чл. 26, ал. 1) Следващата таблица обобщава специфичните одиторски цели, свързани с твърденията във финансовия отчет относно паричните наличности и идентифициране на процедурите по същество.

Таблица № 1: Специфични одиторски цели; процедури по същество, доказващи или не твърденията на ръководството

Специфични одиторски цели	Процедури по същество	Твърдения във финансовия отчет
Парите физически съществуват и се притежават от предприятието	Получаване на директни банкови потвърждения и на банкови извлечения към края на текущия период и в началото на следващия. Проверка на движението на паричните средства, на база преглед на самите банкови извлечения.	Съществуване; Права и задължения.
Паричните постъпления и паричните плащания са осчетоводени правилно към подходящите сметки като суми и период.	Получаване на банкови извлечения към края на текущия и началото на следващия период; Проверка на движението на паричните средства от самите банкови извлечения, с цел да се види коректно ли са осчетоводени сумите към конкретна сметка и дата.	Възникване; Пълнота; Точност при разграничаване на периодите.
Паричните наличности включват: парични средства в брой; по	Получаване на банкови потвърждения и на банкови извлечения към края на текущия и	Съществуване; Пълнота

банкови сметки; парични еквиваленти	началото на следващия период.	
Паричните средства са правилно класифицирани, представени и адекватно оповестени във финансовия отчет.	Получаване на банкови потвърждения.	Права и задължения; Представяне и оповестяване.

Изложената таблица е един пример за процедури, които одиторите най-често прилагат. Считам, че са крайно недостатъчни, за да могат в максимална степен да потвърдят твърденията на ръководството относно действителния размер на притежаваните от дружеството парични средства. В следващите редове са предложени по-ефективни и ефикасни процедури, които могат съществено да подпомогнат одиторската практика.

II. Одиторска проверка на паричните средства в брой

Одиторът, извършващ проверка на финансов отчет най-често среща проблеми при установяването на **действителния размер** на паричните средства в брой. Трудностите, които той среща могат да бъдат сведени до следните въпроси:

1. Паричните наличности в касите на дружествата реално налични ли са, физически съществуват ли или вече отдавна са разпределени от самите собственици без документи за това?
2. Налице ли е скрито разпределение на печалбата по смисъла на Закона за корпоративно подоходно облагане, когато дружеството показва, представя големи парични наличности във финансовите си отчети, а всъщност ги няма? Съгласно цитирания по-горе закон, в сила към 31.12.2017 г., в параграф 1 от Допълнителните разпоредби, точка 5, буква „а“ е посочено като скрито разпределение на печалбата следното: „сумите, несвързани с осъществяваната от данъчно задълженото лице дейност или превишаващи обичайните пазарни нива, начислени, изплатени или разпределени под каквато и да е форма в полза на акционерите, съдружниците или свързани с тях лица“.

Считам, че е налице скрито разпределение на печалбата, тогава когато в дружествата сметките за парични средства в брой показват парични наличности, а в действителност ги няма. Това се явява и един данъчен проблем и подлежи на наказателна санкция.

3. За какво говори голямата касова наличност (например, такива над сто хиляди лева)?
 - 3.1. За начислен и неплатен данък дивидент;
 - 3.2. За надценени текущи активи и подценени текущи пасиви;
 - 3.3. За по-голям собствен капитал, поради неразпределения дивидент;
 - 3.4. За недокументирани разходи – пример за това са: работни заплати изплащани в брой, без да са били обложени никога през разчетно – платежна ведомост и други.

Считам, че като ключов проблем в одиторската практика се явява **доказването на реалността на размера и собствеността на паричните средства в брой**. Като одитор си задавам въпроса – достатъчно ли е само присъствието на одитора по време на провеждане инвентаризацията на паричните средства в брой и получаване от клиента на подписан инвентаризационен опис на касата, за да се потвърди верността на сумата?! Може ли тези две процедури да ни дадат и да предоставят **надеждни** доказателства за съществуването и собствеността на наличните паричните средства? Одиторът при проверката на парични средства в касата следва още да провери, как те са представени във финансовия отчет към датата на баланса. Срещана практика е ръководството да ги посочи в баланса като вземания от подотчетни лица или други вземания (в партида разни дебитори).

III. Одиторска проверка на паричните наличности в банковите сметки

Рисков обект се явява и потвърждаването на паричните наличности по банков сметки, ако одиторът директно не контактува с длъжностно лице от банката на клиента си, а е позволил самият клиент да му изпрати банков потвърждения на салдата по банковите сметки. Основният риск се крие в това, че клиентът може да **подправи** банковите потвърждения към края на периода и в началото на следващия. Ето защо, за да се получат в максимална степен надеждни доказателства за паричните наличности по банков сметки е необходимо самият одитор да получи потвърждение директно от банките на клиента, с които е работено през одитирания период. Ако банката не отговори, е необходимо втори път да бъде подканена или да се помоли клиентът да се свърже с банката и тя директно да отговори на одитора.

Одиторът може да използва или празна бланка за потвърждение или попълнена с данни от клиента. Предимството на използването на празна бланка е, че се осигурява по-висока степен на сигурност за потвърдената информация. Това е така, защото съществува риск, относно попълнената бланка, че може да бъде директно подписана без да бъде проверена дали е коректна. Основното неудобство на празната бланка е необходимостта на допълнителни усилия от страна на банковия служител, за да бъде попълнена.

Целта на получаването на банков извлечения към края на текущия период и към началото на следващия е да се провери сумата към датата на баланса. Одиторът може да поиска банката да му изпрати директно на него банков извлечения за период от 10 до 20 дни след датата на баланса с цел например, проследяване на лихви по депозити, усвояване на овърдрафти, сключени през предходния периоди и други.

Осигуряването на доказателство за паричните средства е сравнение между банковите потвърждения и паричните наличности по счетоводните сметки на клиента - аналитични оборотни ведомости и главна книга. Неточности се допускат основно, когато клиентът има **слабости във вътрешния си контрол**. Примери за такива пропуски могат да бъдат: неосчетоводяване на банков извлечения, непоказване на точните суми по депозити, или изобщо непредставяне на конкретни суми като депозити, подправяне от страна на управители на клиента

на банкови документи и други. Възможно е двойно показване на депозити или на нереални такива към датата на баланса.

IV. Примери за потенциални грешки и измами при проверка на паричните постъпления и плащания

Посочените по-долу ситуации са примери за умишлени грешки (измама), които одитираното дружество може да направи. Тези примери са полезни за всеки един одитор, с цел да насочи вниманието си по време на одиторската проверка.

1. Постъпленията от клиенти не са осчетоводени правилно по конкретната партида. За да се установи това, може да се провери по извадки и да се съпостави информацията по банкови извлечения със самите счетоводни записвания през годината (МОС 530 Одиторски извадки).
2. Продажби в брой, които не са осчетоводени и парите са незаконно присвоени, защото не са обложени с данъци. Това обстоятелство трудно се установява. Одиторът за да разбере, дали е налице подобна ситуация, предлагам да зададе въпроси на касиера на дружеството или към лицата, които извършват продажби в брой, с цел да установи мнението на ръководството и политиката на дружеството относно показването на приходите в пълен размер.
3. В дружества, където персонала основно си получава работните заплати в брой е възможна ситуация, където не се изписват заплати през месеците, през които реално са изплатени, защото има недостатъчна по счетоводни данни касова наличност. По този начин, в счетоводните сметки стоят големи задължения към персонала от реалните. Това е един одиторски проблем, който също много трудно се разкрива, защото одиторът няма от къде да знае в действителност, дали наетите лица са си получили целия размер на заплатата. Процедурата, която може да е от помощ, е да се направи проучващо запитване към персонала по следните примерни въпроси:
 - забавят ли се заплатите в дружеството;
 - последно за кой месец са взети заплати;
 - колко пъти през месеца се изплащат заплати.

Отговорите на тези въпроси може да доведат до по-ефективна и по-надеждна информация, отколкото само документален преглед на ведомостите за работни заплати и съпоставянето им със счетоводните регистри.

4. В дружества, където одиторът разбере, че персонала работи на пълно работно време, а по документи се води с намалено работно време – по-малко от осем часа, означава, че начислените разходи и свързаните с тях парични наличности не са коректни – счетоводно отразените разходи за заплати и осигуровки са подценени, а паричните средства надценени. Всичко в счетоводството е свързано благодарение на принципа чрез който се осъществява, а именно „принципа на двойното записване“. Щом има изплащане на разходи без документи е индикация, че в дружеството има и неотчетени, недеklarирани приходи, следователно и паричните наличности не са правилни.

5. Налице са дружества, основно малките и средните, където липсва разделение на задълженията между персонала. Например, счетоводителя и касиера са едно и също лице. Възможно е присвояване на средства от самото длъжностно лице. Причината е наличието на слаб вътрешен контрол. (Nikolova, B. Assessment of the Internal Financial Control System for the Needs of Tax Practice. Izvestia. J. of Univ. of Econ. - Varna , 2014, issue 2, pp. 29 – 41)
Одиторът може да се усъмни за подобна ситуация на присвояване на средства, ако в счетоводните регистри са налице стари вземания от клиенти, които не се търсят, а периодично се отписват от счетоводителя като несъбираеми или в писмата за потвърждение на самите клиенти не са посочени задължения. Например, одитираното дружество предоставя под наем множество помещения и наемателите си плащат предимно в брой. В тази ситуация, наемателите си плащат редовно, но касиера, който е и счетоводител не отразява счетоводно постъпленията, нито ги показва като получени в реалната каса.
6. Отразени счетоводни статии за платени суми към доставчици, които всъщност не са реално получени – т.е.,налице са измислени статии, за да се закрийт счетоводно задълженията и да се намали стойността на касата.
7. Плащания на суми към грешни, несъществуващи получатели – към дружества, които не съществуват в правния мир, а са само „счетоводни имена“. Ето защо, необходимо е одиторът да получава директни потвърждения от самите клиенти и доставчици на одитираното дружество. Физически е невъзможно одиторът да свърши това сам, ако има много клиенти за одит. Затова, предлагам законодателно лимитиране на броя на дружествата, които един одитор може да одитира. Не е допустимо един одитор да одитира сам, без достатъчен брой помощници - 50, 60 и повече дружества. Със сигурност, при такива одити са налице много слабости; събраните доказателства са с много ниска степен на надеждност, което резултира в провеждане на одит с изключително ниско качество. С цел да се подобри качеството на независимия финансов одит и да стане по-разбираем одиторския доклад за повечето потребители, са представени препоръки от автора в предходни разработки. (Колева, Б., Ролята на съществеността и правилната оценка на одиторския риск при издаване на качествен одиторски доклад, 2017, СА "Д. А. Ценов" – Свищов, сп. Диалог, бр. 2).
8. Дублиране на плащания по фактури.
9. Плащанията към доставчиците в брой не са осчетоводени, осчетоводени са с грешни суми или в грешен период. Това би могло да е практика в дружества, където документално липсват парични наличности в касата, която се явява с крайно кредитно салдо – отрицателна сума, защото делът на недокументираните приходи превишават дела на документираните реални разходи.

V. Одиторски процедури свързани с установяване на измами, свързани с осчетоводените парични средства

Усилията на одитора при проверката на паричните средства следва да са насочени към процедури, различни от получаване на доказателства само за крайните салда в касата и наличности по банкови сметки. С цел да се получат

надеждни доказателства за действителните парични средства в проверяваните дружества, одиторът може да приложи следните примерни процедури:

1. Извършване на изненадващи преброявания на паричните средства в брой през одитирания период;
2. Преглед за наличие на плащания към доставчици или постъпления от клиенти с нетипично, необичайно „звучащи имена“;
3. Извършване на проучващи запитвания сред персонала, независимо от заеманата длъжност, относно условията на работа, работно време, начин на получаване на заплати, редовност на получаване;
4. Проверка на междубанкови преводи по сметки на самото дружество;
5. Потвърждение на върнатите суми към клиенти, поради издадени кредитни известия за продажби. Тази процедура е полезна и за потвърждение на размера на признатите приходи през периода, проверка на основанието за издадени кредитни известия, евентуално за наличие на фиктивно издадени фактури за продажби.
6. Провеждане на тестове на контролите при извършването на парични плащания и получаване на парични постъпления.

Заключение

Извършваният от независимия одитор финансов одит е комплексен. Проверката на едно твърдение на ръководството е непосредствено свързана с друго. Не може самоцелно да се извърши проверка само на едно твърдение на ръководството. Проверката на самите парични средства е по-мощна и по-всеобхватна. Свързана е с тестване на направените разходи, на генерираните приходи, на извършените плащания към: доставчици, персонал, кредитори; на получените постъпления от клиенти; получени кредити. Одиторът, за да потвърди наличните парични средства към датата на баланса **не е достатъчно** само да присъства по време на инвентаризация на паричните средства в брой или да получи банкови потвърждения.

Честа ли е практиката, където одиторите посочват в своите доклади, че наличните парични средства са нереални, неточни? До какви проблеми ще доведе това на техните клиенти – данъчна проверка, ревизия, плащане на данък дивидент, плащане на наказателна санкция за скрито разпределение на печалбата. Дали тези клиенти отново ще изберат същия одитор за свой одитор през следващата година? Затова отново идва въпроса относно независимостта на одиторската проверка. Как може тя да бъде спазена при условие, че клиента избира и плаща на своя одитор?!

Каква е ролята на одиторите, колко качествен е извършеният от тях одит и доколко третите лица могат да имат доверие към тяхната работа? Според Етичния кодекс на професионалните счетоводители (одитори), който се прилага и у нас, професионалните счетоводители са задължени да спазват конфиденциалност относно информацията за делата на клиента, получена в процеса на изпълнение на професионалните услуги. Задължението за конфиденциалност продължава, дори и след края на взаимоотношенията между професионалния счетоводител и клиента. (Ръководство по етичен кодекс за професионални счетоводители, издание 2016 г., раздел 140, точка 6) Но

мълчанието има своята цена. И ако въпросът е колко струва мълчанието, то може би отговорът зависи от това, за кой сектор от живота и за каква сфера от бизнеса се отнася. Защото, ако „мълчанието е злато“, то светът след 2001 г. разбра, че в някои случаи то се измерва в милиарди долари и хиляди разбити съдби, свързани с фалити на водещи компании. Професията в момента непрекъснато се регулира; създадох се по-строги правила за дейността на одиторските комитети. Ръководството на предприятието трябва да установи ефективен вътрешен контрол, а одиторите да разработват одиторските си процедури така, че да вземат под внимание системата за вътрешен контрол в предприятията. Но въпреки всичко това, потребителите на финансовите отчети трудно могат да оценят качеството на проведеня одит. Напоследък това се установява едва след обявена несъстоятелност на дадена компания. Фалитите на публичните компании често са последвани от съдебни процеси. Одиторските фирми също се включват в подобни съдебни процеси, което е последица от фалита на съответното дружество. В член 110 от Закона за независимия финансов одит е посочена административнонаказателната отговорност на одитора. Административнонаказателната отговорност е правен институт изследван в правната литература, за това не е предмет на настоящото изложение, а само се споменава тук за пълнота на изложението. (Цанков, П., Андреева, А., Йолова, Г., Димитрова, Д., 2006, Основи на публичното право. Наука и икономика, ИУ-Варна, стр.124).

Средство за увеличаване на одиторската независимост считам, че може да бъде създаването на определен фонд, към който дружествата да плащат своите одиторски такси, които са предварително фиксирани и зависещи от определени параметри – например, конкретен размер на собствен капитал, текущи активи, текущи пасиви, нетни приходи от продажби и други. А съответно този фонд да плаща на одитора изпълнил ангажимента. В допълнение, може да се приложи задължителна ротация на одитор на дружество на всеки две или три години, независимо от вида и големината на дружеството. В момента одиторските стандарти предвиждат ротация само на публични дружества, което считам, че не е достатъчно. Необходимо е одиторската обективност и независимост да бъдат увеличени.

Използвани източници

1. Закон за корпоративно подоходно облагане, изм. ДВ. бр.15 от 16 Февруари 2018 г.;
2. Закон за Сметната палата, изм. ДВ. бр. 103 от 28.12.2017 г., в сила от 1.01.2018 г.;
3. Закон за независимия финансов одит, изм. ДВ. бр. 15 от 16.02.2018 г.;
4. Закон за счетоводството, изм. ДВ. бр.15 от 16.02.2018 г.;
5. Международен одиторски стандарт 240 Отговорност на одитора, относно измами при одита на финансови отчети;
6. Международен одиторски стандарт 330 „Одиторски процедури в отговор на оценените рискове“
7. Международен одиторски стандарт 500 Одиторски доказателства;

8. Международен одиторски стандарт 530 Одиторски извадки;
9. Ръководство по етичен кодекс за професионални счетоводители, издание от 2016 г., www.ides.bg;
10. Колева, Б., Ролята на съществеността и правилната оценка на одиторския риск при издаване на качествен одиторски доклад, 2017, СА "Д. А. Ценов" – Свищов, сп. Диалог, бр. 2;
11. Цанков, П., Андреева, А., Йолова, Г., Димитрова, Д., 2006, Основи на публичното право. Наука и икономика, ИУ-Варна;
12. Nikolova, B., 2014, Assessment of the Internal Financial Control System for the Needs of Tax Practice. *Izvestia. J. of Univ. of Econ. - Varna*, issue 2, pp. 29 – 41