

# УКАЗАНИЕ 2900

Насоки относно стандартите за финансов одит

Указанията на ИНТОСАЙ се издават от  
Международната организация на върховните  
одитни институции, ИНТОСАЙ, като част от  
Рамката за професионални становища.  
За допълнителна информация посетете  
[www.issai.org](http://www.issai.org)

ИНТОСАЙ, 2021 г.

## СЪДЪРЖАНИЕ

1. ПРЕДИСЛОВИЕ.....	5
2. МСВОИ 2200 – ОБЩИ ЦЕЛИ НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР И НА ПРОВЕЖДАНЕТО НА ОДИТ В СЪОТВЕТСТВИЕ С МЕЖДУНАРОДНИТЕ ОДИТОРСКИ СТАНДАРТИ .....	7
3. МСВОИ 2210 – ДОГОВАРЯНЕ НА УСЛОВИЯТА НА ОДИТНИТЕ АНГАЖИМЕНТИ... 10	
4. МСВОИ 2220 (ПРЕРАБОТЕН) – КОНТРОЛ ВЪРХУ КАЧЕСТВОТО НА ОДИТА НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ .....	14
5. МСВОИ 2230 – ОДИТНА ДОКУМЕНТАЦИЯ .....	16
6. МСВОИ 2240 – ОТГОВОРНОСТИ НА ОДИТОРА ОТНОСНО ИЗМАМИ ПРИ ОДИТА НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ .....	20
7. МСВОИ 2250 (ПРЕРАБОТЕН) – СЪОБРАЗЯВАНЕ СЪС ЗАКОНИ И ДРУГИ НОРМАТИВНИ РАЗПОРЕДБИ ПРИ ОДИТА НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ .....	25
8. МСВОИ 2260 (ПРЕРАБОТЕН) – КОМУНИКАЦИЯ С ЛИЦАТА, НАТОВАРЕНИ С ОБЩО УПРАВЛЕНИЕ .....	27
9. МСВОИ 2265 – ОБСЪЖДАНЕ НА НЕДОСТАТЪЦИТЕ ВЪВ ВЪТРЕШНИЯ КОНТРОЛ С ЛИЦАТА, НАТОВАРЕНИ С ОБЩО УПРАВЛЕНИЕ И С РЪКОВОДСТВОТО .....	30
10. МСВОИ 2300 – ПЛАНИРАНЕ НА ОДИТА НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ .....	31
11. МСВОИ 2315 (ПРЕРАБОТЕН ПРЕЗ 2019 г.) – ИДЕНТИФИЦИРАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ НА РИСКОВЕТЕ ОТ СЪЩЕСТВЕНИ НЕТОЧНОСТИ.....	34
12. МСВОИ 2320 – НИВО НА СЪЩЕСТВЕННОСТ ПРИ ПЛАНИРАНЕТО И ИЗПЪЛНЕНИЕТО НА ОДИТА .....	40
13. МСВОИ 2330 – ОТГОВОРИ ОТ СТРАНА НА ОДИТОРА НА ОЦЕНЕНИТЕ РИСКОВЕ ...	44
14. МСВОИ 2402 – НАСОКИ ЗА ОДИТ, НА ПРЕДПРИЯТИЯ, ИЗПОЛЗВАЩИ ОБСЛУЖВАЩИ ОРГАНИЗАЦИИ.....	46
15. МСВОИ 2450 – ОЦЕНКА НА ОТКЛОНЕНИЯ, ИДЕНТИФИЦИРАНИ ПО ВРЕМЕ НА ОДИТА .....	50
16. МСВОИ 2500 – ОДИТНИ ДОКАЗАТЕЛСТВА .....	52
17. МСВОИ 2501 – ОДИТНИ ДОКАЗАТЕЛСТВА – КОНКРЕТНИ СЪОБРАЖЕНИЯ ЗА ИЗБРАНИ ОБЕКТИ .....	55
18. МСВОИ 2505 – ПОТВЪРЖДЕНИЯ ОТ ВЪНШНИ ИЗТОЧНИЦИ.....	58
19. МСВОИ 2510 – ПЪРВОНАЧАЛНИ АНГАЖИМЕНТИ ЗА ОДИТ – НАЧАЛНИ САЛДА ...	60
20. МСВОИ 2520 – АНАЛИТИЧНИ ПРОЦЕДУРИ.....	61
21. МСВОИ 2530 – ОДИТНИ ИЗВАДКИ.....	63
22. МСВОИ 2540 (ПРЕРАБОТЕН) – ОДИТ НА СЧЕТОВОДНИ ПРИБЛИЗИТЕЛНИ ОЦЕНКИ И СВЪРЗАНИТЕ С ТЯХ ОПОВЕСТЯВАНИЯ .....	65
23. МСВОИ 2550 – СВЪРЗАНИ ЛИЦА .....	70
24. МСВОИ 2560 – ПОСЛЕДВАЩИ СЪБИТИЯ.....	74
25. МСВОИ 2570 (ПРЕРАБОТЕН) – ДЕЙСТВАЩО ПРЕДПРИЯТИЕ .....	75
26. МСВОИ 2580 – ПИСМЕНИ ИЗЯВЛЕНИЯ .....	78

27. МСВОИ 2600 – КОНКРЕТНИ СЪОБРАЖЕНИЯ – ОДИТИ НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ НА ГРУПА (ВКЛЮЧИТЕЛНО ПОЛЗВАНЕ РАБОТАТА НА ОДИТОРИ НА КОМПОНЕНТИ) ....	80
28. МСВОИ 2610 (ПРЕРАБОТЕН 2013 Г.) – ПОЛЗВАНЕ РАБОТАТА НА ВЪТРЕШНИТЕ ОДИТОРИ.....	87
29. МСВОИ 2620 – ПОЛЗВАНЕ НА РАБОТАТА НА ВЪНШЕН ЕКСПЕРТ .....	89
30. МСВОИ 2700 (ПРЕРАБОТЕН) – ФОРМИРАНЕ НА СТАНОВИЩЕ И ДОКЛАДВАНЕ ВЪРХУ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ .....	92
31. МСВОИ 2701 – КОМУНИКИРАНЕ НА КЛЮЧОВИ ВЪПРОСИ ОТ ОДИТА В ДОКЛАДА НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР.....	94
МСВОИ 2705 (ПРЕРАБОТЕН) – МОДИФИКАЦИИ В СТАНОВИЩЕТО, ИЗРАЗЕНО В ДОКЛАДА НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР .....	96
33. МСВОИ 2706 (ПРЕРАБОТЕН) – ПАРАГРАФИ ЗА ОБРЪЩАНЕ НА ВНИМАНИЕ И ПАРАГРАФИ ПО ДРУГИ ВЪПРОСИ В ДОКЛАДА НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР.....	98
34. МСВОИ 2710 – СРАВНИТЕЛНА ИНФОРМАЦИЯ – СЪОТВЕТСТВАЩИ ДАННИ И СРАВНИТЕЛНИ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ.....	100
35. МСВОИ 2720 (ПРЕРАБОТЕН) – ОТГОВОРНОСТИ НА ОДИТОРА, СВЪРЗАНИ С ДРУГА ИНФОРМАЦИЯ .....	101
36. МСВОИ 2800 (ПРЕРАБОТЕН) – КОНКРЕТНИ СЪОБРАЖЕНИЯ – ОДИТИ НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ, ИЗГОТВЕНИ В СЪОТВЕТСТВИЕ С РАМКИ СЪС СПЕЦИАЛНО ПРЕДНАЗНАЧЕНИЕ.....	103
37. МСВОИ 2805 (ПРЕРАБОТЕН) – КОНКРЕТНИ СЪОБРАЖЕНИЯ – ОДИТИ НА ОТДЕЛНИ КОМПОНЕНТИ НА ФИНАНСОВ ОТЧЕТ И СПЕЦИФИЧНИ ЕЛЕМЕНТИ, СТАТИИ ИЛИ ПОЗИЦИИ ВЪВ ФИНАНСОВИЯ ОТЧЕТ .....	106
38. МСВОИ 2810 (ПРЕРАБОТЕН) – АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗДАВАНЕ НА ДОКЛАД ВЪРХУ ОБОБЩЕН ФИНАНСОВ ОТЧЕТ.....	108
ПРИЛОЖЕНИЕ А: МСВОИ 2210.....	109
ПРИЛОЖЕНИЕ Б: МСВОИ 2500 .....	116
ПРИЛОЖЕНИЕ В: МСВОИ 2580.....	120
ПРИЛОЖЕНИЕ Д: МСВОИ 2701.....	121
Оповестяванията за оценката на имотите със специално предназначение са предоставени в пояснителна бележка 10 <sup>1</sup> .....	122

## 1. ПРЕДИСЛОВИЕ

### ВЪВЕДЕНИЕ

1) Рамката за професионални становища на ИНТОСАЙ развива стандартите за финансов одит (МСВОИ) на база Международните одиторски стандарти (МОС). При прилагането на тези стандарти за финансов одит в публичния сектор одиторите може да се изправят пред необходимост от търкуване на:

- Терминология, която обичайно не се използва в публичния сектор – например, термините съдружник, отговорен за ангажимента, предприятие, чиито акции се търгуват на фондовата борса
- Мандати за одити по силата на законодателството
- Разграничение между ангажимент за съответствие и финансов одит с елементи на съответствие с изискванията на органите на властта
- Въпроси за докладване, които се изискват по силата на закон или нормативна разпоредба

2) МОС са приложими за ангажименти в публичния сектор. Отговорностите на дадена върховна одитна институция (ВОИ), обаче, могат да бъдат повлияни от одитния мандат или от задължения към дадени организации от публичния сектор по силата на закон, нормативна разпоредба или друго законово предписание (като например, разпоредби на министерство, изисквания на политиката на правителството или решения на законодателната власт), които могат да имат по-широк обхват от одита на финансовите отчети в съответствие с МОС. Следователно МОС упоменават, че подобен по-широк обхват на одита в публичния сектор може да бъде дефиниран по силата на професионалните становища на ИНТОСАЙ или по силата на стандарти или указания, публикувани от ВОИ или от други национални органи, изготвящи стандарти (вж. МОС 200.A59). МСВОИ излагат изискванията, приложими за одитите в публичния сектор, които излизат извън рамките на МОС, чрез стандартите за одит на изпълнението (МСВОИ 3000 - 3899) и стандартите за одит за съответствие (МСВОИ 4000 – 4899).

### ЦЕЛ

3) УКАЗАНИЕ 2900 – Насоки относно стандартите за финансов одит, цели да подпомогне ВОИ и одиторите при прилагането и използването на стандартите за финансов одит (МСВОИ 2000 – 2899), като предостави

допълнителни насоки относно дефинициите, целите, изискванията, обясненията и допълнителните материали за приложението, съдържащи се в стандартите. В рамките на набора от стандарти за финансов одит препратка към МСВОИ 2xxx е идентична с препратка към МОС xxx (където xxx е номерът на съответния МОС), предмет единствено на измененията и допълнителните материали, предоставени в МСВОИ 2000. УКАЗАНИЕ 2900 обхваща избрани въпроси от всеки МСВОИ 2200 – 2899.

#### **ДЕФИНИЦИИ**

- 4) Дефинициите, които са необходими за разбирането на предоставените насоки, са включени в отделните раздели по-долу.

#### **ОБХВАТ**

- 5) Настоящите указания предоставят допълнителни насоки за одитите във връзка със стандартите за финансов одит МСВОИ 2200 до 2899 и не съдържат допълнителни изисквания за провеждането на одита.

## **2. МСВОИ 2200 – ОБЩИ ЦЕЛИ НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР И НА ПРОВЕЖДАНЕТО НА ОДИТ В СЪОТВЕТСТВИЕ С МЕЖДУНАРОДНИТЕ ОДИТОРСКИ СТАНДАРТИ**

### **СЪДЪРЖАНИЕ НА ТОЗИ РАЗДЕЛ**

- 1) Настоящият Раздел предоставя допълнителни указания за одиторите, свързани със:
  - а) Съображения, специфични за по-малки ведомства
  - б) Одит на финансови отчети
  - в) Професионален скептицизъм

### **СЪОБРАЖЕНИЯ, СПЕЦИФИЧНИ ЗА ПО-МАЛКИ ВЕДОМСТВА**

- 2) Някои МСВОИ включват съображения, специфични за одитите на по-малки ведомства. Тези съображения обикновено не са приложими при одитите на организации от публичния сектор и на организации, които получават държавно финансиране, дори ако институцията от публичния сектор разполага с малко служители, извършва несложни дейности или има относително малък бюджет. В подобни случаи организацията от публичния сектор все пак може да извършва сложни дейности, като например, да получава преводи от други правителства, да е необходимо да спазва закони, нормативни разпоредби, политики и системи, определени на по-високо държавно ниво, както и да е налице необходимост за отчетност относно използването на средствата на данъкоплатците. Следователно, препоръчва се одиторите внимателно да преценят важността на тези съображения. Разделите могат да включват допълнителни насоки в тази област, когато е важно да бъдат добавени указания, съществени за одитите на по-малки организации от публичния сектор.

### **ОДИТ НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ**

- 3) МСВОИ 2200.A8 предоставя примери за финансови отчети и съдържанието на един пълен набор от финансови отчети. Пълен набор от финансови отчети за организация от публичния сектор може да бъде изготвен при счетоводно отчитане на парична база, модифицирано счетоводното отчитане на база текущо начисление или счетоводно отчитане на база пълно начисление и може да включва, но не се ограничава единствено до:
  - Отчет на паричните постъпления и паричните плащания (счетоводно отчитане на парична база);
  - Отчет на финансовото състояние;

- Отчет на финансовите резултати;
  - Отчет на промените в нетните активи / собствения капитал;
  - Отчет на приходите и разходите;
  - Отчет на паричните потоци;
  - Сравнение на бюджета и реалните суми под формата на допълнителен отделен финансов отчет или под формата на счетоводно уравняване; и
  - Пояснителни бележки, включващи обобщение на съществените счетоводни политики и друга допълнителна информация.
- 4) В определени случаи и в зависимост от приложимата рамка за финансово отчитане един пълен набор от финансови отчети може да включва и други доклади, като например, доклади за изпълнението и доклади за отпуснатите суми.
- 5) Някои организации от публичния сектор не изготвят финансови отчети, тъй като основната цел на рамката за счетоводно отчитане за организациите от публичния сектор е да се контролира бюджетният процес и да се изготвя единствено финансовата информация, която е необходима за ефективното постигане на тази цел. Следователно, финансовото отчитане не е основната цел на рамката за счетоводно отчитане за организациите от публичния сектор. МСВОИ за финансовия одит са разработени за одити на финансова информация от минали периоди, представена под формата на финансови отчети, но според нуждите могат да бъдат адаптирани за одит на други форми на историческа финансова информация. Затова МСВОИ за финансовия одит могат да се прилагат за одити на историческа финансова информация, изготвена от тези предприятия от публичния сектор, ако одиторът заключи, че рамката за счетоводно отчитане осигурява подходящи критерии за одита. Подходящите критерии са необходимо условие за одита и са разгледани в Раздел 3 от настоящото УКАЗАНИЕ.

#### **ПРОФЕСИОНАЛЕН СКЕПТИЦИЗЪМ**

- 6) МСВОИ 2200.15 изисква от одитора да планира и изпълни одита с професионален скептицизъм, отчитайки, че е възможно да съществуват обстоятелства, ставащи причина за съществени неточности във финансовия отчет. Основните принципи на одитите в публичния сектор на ИНТОСАЙ, изложени в МСВОИ 100.37<sup>1</sup>, също разглеждат въпроса за професионалния скептицизъм. Принципът за професионален скептицизъм повишава и

---

<sup>1</sup> МСВОИ 100 – Основни принципи на одита в публичния сектор



разширява обхвата на концепцията за надлежна грижа и е фундаментален принцип при планирането и изпълнението на одита.

### **3. МСВОИ 2210 – ДОГОВАРЯНЕ НА УСЛОВИЯТА НА ОДИТНИТЕ АНГАЖИМЕНТИ**

#### **СЪДЪРЖАНИЕ НА ТОЗИ РАЗДЕЛ**

- 1) Настоящият Раздел предоставя допълнителни указания за одиторите, свързани с:
  - а) Дефиниции
  - б) Необходими условия за провеждането на одита
  - в) Договаряне на условията на одитните ангажименти
  - г) Повтарящи се одити
  - д) Приемане на промяна в условията на одитния ангажимент

#### **ДЕФИНИЦИЯ**

- 2) **Злоупотреба** – включва поведение, което е неправилно или неподходящо при сравнение с поведението, което благоразумен човек би счел за разумно и за необходима бизнес практика предвид съществуващите факти и обстоятелства. Злоупотребата включва и неподходящо използване на власт или позиция за лични финансови интереси или за интересите на пряк или близък член на семейството, или бизнес съдружник. Злоупотребата не включва непременно измама, нарушение на закони, нормативни разпоредби или разпоредби на договор или споразумение за безвъзмездна помощ. Злоупотребата представлява отклонение от възприетата представа за коректно поведение, което е свързано с общите принципи за стабилното финансово управление в публичния сектор и поведението на длъжностните лица в публичния сектор.

#### **НЕОБХОДИМИ УСЛОВИЯ ЗА ОДИТА**

- 3) Когато установяват дали са налице необходимите предварителни условия за провеждането на одита, както това се изисква от МСВОИ 2210.6(а), одиторите вземат под внимание факта, че често в публичния сектор рамката за финансово отчитане може да е предвидена по силата на закон и нормативна разпоредба. Ако одиторите определят, че рамката, предвидена по силата на закон и нормативна разпоредба, не е приемлива, те прилагат изискванията на МСВОИ 2210.8, 19 и 20 и също така обмислят:
  - дали да информират законодателните органи; и
  - дали да настояват за създаването на стандарти от страна на професионални или регулаторни организации.

- 4) Когато получават съгласието на ръководството, а когато е уместно и на законодателните органи, и на лицата, натоварени с общо управление, че същите приемат и разбират отговорността си, както това е упоменато в МСВОИ 2210.6(б), одиторите вземат под внимание факта, че отговорностите на ръководството и на лицата, натоварени с общо управление в публичния сектор, може да са по-широкообхватни от отговорностите на лицата в частния сектор. Законодателните, управленските и ръководните структури могат да варират в широки рамки в публичния сектор, като по този начин се повишава необходимостта от официално оформяне на потвърдението и от разбирането на тези отговорности.

#### **ДОГОВАРЯНЕ НА УСЛОВИЯТА НА ОДИТНИЯ АНГАЖИМЕНТ**

- 5) Условията на даден одитен ангажимент в публичния сектор обикновено са определени по силата на мандат и следователно не са обект на искания от и споразумения с ръководството. Следователно, когато се прилагат в контекста на публичния сектор, изискванията на МСВОИ са полезни за установяване на общо, официално разбиране на ролите и отговорностите съответно на ръководството и на одитора. Тъй като ВОИ обикновено се ангажират от и докладват пред законодателната власт, често договореностите трябва да бъдат постигнати както със законодателя, така и с ръководството.
- 6) Освен примерите, посочени в МСВОИ 2210.A24 – A26, в публичния сектор може да са налице допълнителни въпроси, по които одиторите трябва да докладват в процеса на изпълнение на одита и които може да са уместни в писмото за поемане на ангажимент, като например:
- **Неефективно изпълнение на дейностите** – това е свързано с отговорността на ръководството да изпълнява дейностите по ефективен и ефикасен начин;
  - **Случаи на несъответствие с изискванията на органите на властта** – това е свързано с отговорността на ръководството да реализира дейности, да използва ресурси и да удовлетворява изискванията за отговорност в съответствие с правомощията, дадени му от законодателя и всички други свързани указания;
  - **Неефективност на вътрешния контрол** – това е свързано с отговорността на ръководството за разработване, внедряване и функциониране на вътрешния контрол;

- **Правни последици** – това е свързано с отговорностите на ВОИ със съдебни правомощия;
- **Разхищение** – това е свързано с отговорността на ръководството да получава и използва ресурсите по икономичен начин, без разхищение на публични средства; и
- **Случаи на злоупотреба** – това е свързано с отговорността на ръководството да отговори на изискванията на законодателя и на обществеността, свързани с присъщите стандарти за поведение.

За да се защити независимостта на ВОИ, е препоръчително да се опишат договореностите.

- 7) Стандартите за финансов одит (МСВОИ 2000 – 2899) може да не са достатъчни за формирането на база за изпълнение на дейностите по одита, посочени в параграф 3.6. В рамките на МСВОИ стандартите за одит на изпълнението (МСВОИ 3000 – 3899) и стандартите за одит за съответствие (МСВОИ 4000 – 4899) са насочени към одитите с цели, различни от одита на историческа финансова информация. В условията на одитния ангажимент може да е уместно да се посочат стандартите, които ще бъдат спазвани по отношение на допълнителните въпроси за докладване.
- 8) В допълнение към въпросите, изброени в МСВОИ 2210.A26, одиторите могат също да преценят, че е уместно да включат каквито и да било договорености, при които работата по одита се възлага с договор на друг одитор.
- 9) В публичния сектор процесът на приемане и продължаване, посочен в МСВОИ 2210.7, се повлиява от факта, че ВОИ може да нямат възможност да се откажат или оттеглят от одита. Обаче, в случаите, когато ръководството или законодателят наложи ограничение в обхвата преди началото на ангажимента, ефектът от което ограничение може да доведе до отказ от изразяване на становище върху финансовия отчет, е препоръчително одиторите да преценят ситуацията и как тя може да се отрази на оценката на риска, одитния подход и одитния доклад. В някои случаи може също така да е уместно да се докладва отделно пред законодателния орган.
- 10) МСВОИ 2210.8 разглежда други фактори, които се отразяват на приемането на одитни ангажименти. В ситуация, при която предварителните условия за одита не са налице и когато ВОИ нямат възможност за отказ на одитния ангажимент, в допълнение към изискванията на МСВОИ 2210.19 и 20 подходящият отговор може да включва информиране на законодателя.

11)МСВОИ 2210.А25 препоръчва, че в условията на одитния ангажимент за одитора може да е полезно да направи препратка към възможността за комуникиране в одитния доклад на ключови въпроси, свързани с одита. В допълнение към ръководството или лицата, натоварени с общо управление, или съдебните власти, одиторите може да са задължени или самите те да решат да комуникират ключови въпроси, свързани с одита, с други страни, като например, със законодателния орган, когато съществуват съответните законови разпоредби за това.

#### **ПОВТАРЯЩИ СЕ ОДИТИ**

12)Когато разглеждат изискванията в МСВОИ 2210.13, одиторите могат да определят, че някои или всички условия на одитния ангажимент в публичния сектор са наложени по силата на закон и следователно не са обект на преразглеждане.

#### **ПРИЕМАНЕ НА ПРОМЯНА В УСЛОВИЯТА НА ОДИТНИЯ АНГАЖИМЕНТ**

13)Когато разглеждат изискванията в МСВОИ 2210.14 до 17, одиторите могат да определят, че някои или всички условия на одитния ангажимент в публичния сектор са наложени по силата на закон и следователно не са обект на преразглеждане.

14)Илюстративен пример на писмо за поемане на ангажимент в публичния сектор е представен в **Приложение А**.

#### **4. МСВОИ 2220 (ПРЕРАБОТЕН) – КОНТРОЛ ВЪРХУ КАЧЕСТВОТО НА ОДИТА НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ**

##### **СЪДЪРЖАНИЕ НА ТОЗИ РАЗДЕЛ**

- 1) Настоящият Раздел предоставя допълнителни указания за одиторите, свързани със:
  - а) Системата за контрол на качеството и роля на одитните екипи
  - б) Приложимите етични изисквания
  - в) Изискванията за предприятия, търгувани на фондови борси

##### **СИСТЕМА ЗА КОНТРОЛ ВЪРХУ КАЧЕСТВОТО И РОЛЯ НА ОДИТНИТЕ ЕКИПИ**

- 2) Изключително важно е да се разбере, че МСВОИ се основават на презумпцията, че ВОИ следва да спазват стриктно МСВОИ 140<sup>1</sup> или националните изисквания, които са поне също толкова строги. Както е посочено в МСВОИ 2000<sup>2</sup>, одиторите прилагат МСВОИ 140, за да отговорят на изискванията за контрол на качеството. Целта на МСВОИ 140 е същата както тази на МСКК 1<sup>3</sup> във връзка с мандата и обстоятелствата на всяка ВОИ. Въпреки че общата цел и основните принципи на МСВОИ 140 съответстват на тези в МСКК 1, изискванията на МСВОИ 140 не са идентични с изискванията на МСКК 1. Следователно, в МСВОИ 140 може да се наложи да бъдат добавени допълнителни изисквания спрямо МСКК 1, когато одиторът включи в своя доклад твърдение за вярност за съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС), а не с МСВОИ. Възможностите за препратка към рамката на МСВОИ са обяснени в МСВОИ 100.8 до 12<sup>4</sup>.

##### **СЪЩЕСТВЕНИ ЕТИЧНИ ИЗИСКВАНИЯ**

- 3) Както е изложено в МСВОИ 2000, одиторите прилагат МСВОИ 130 Етичен кодекс на ИНТОСАЙ<sup>5</sup>. Когато одиторът включва в доклада си твърдение за вярност за съответствие с Международните одиторски стандарти (МОС), а не с МСВОИ, може да се наложи към Етичния кодекс на ИНТОСАЙ да се добавят допълнителни изисквания от Кодекса на СМЕСС или национални

---

<sup>1</sup> МСВОИ 140 – Контрол на качеството за ВОИ

<sup>2</sup> МСВОИ 2000 – Приложение на стандартите за финансов одит

<sup>3</sup> Международен стандарт за контрол на качеството 1 – Контрол върху качеството за фирми, които извършват одити и прегледи на финансови отчети и други ангажименти за изразяване на увереност и свързани по съдържание услуги

<sup>4</sup> МСВОИ 100 – Основни принципи на одита в публичния сектор

<sup>5</sup> МСВОИ 130 – Етичен кодекс

изисквания, които са по-рестриктивни. Възможностите за препратка към рамката на МСВОИ са обяснени в МСВОИ 100.8 до 12<sup>6</sup>.

#### **ИЗИСКВАНИЯ ЗА ПРЕДПРИЯТИЯ, ТЪРГУВАНИ НА ФОНДОВИ БОРСИ**

- 4) В МСВОИ има специфични изисквания за изпълнението и докладването при одити на предприятия, търгувани на фондови борси. В публичния сектор не се срещат често такива предприятия. Обаче, когато одиторът прилага дефиницията за предприятия, търгувани на фондови борси, предоставена в МСВОИ, той може да заключи, че извършва одит на такова предприятие, тъй като дефиницията разглежда както акциите, така и дълга. Както е посочено в Раздел 31 от настоящото УКАЗАНИЕ, ВОИ може да е разработила допълнителни вътрешни политики или насоки за приложението на дефинициите за предприятие, търгувано на фондова борса, изпълнението и изискванията за докладване.

---

<sup>6</sup> МСВОИ 100 – Основни принципи на одита в публичния сектор

## **5. МСВОИ 2230 – ОДИТНА ДОКУМЕНТАЦИЯ**

### **СЪДЪРЖАНИЕ НА ТОЗИ РАЗДЕЛ**

- 1) Настоящият Раздел предоставя допълнителни указания за одиторите, свързани с:
  - а) Окомплектоване на окончателно одитно досие
  - б) Въпроси, свързани с поверителността и прозрачността
  - в) Конкретни указания относно документацията за ВОИ със съдебни правомощия

### **ОКОМПЛЕКТОВАНЕ НА ОКОНЧАТЕЛНО ОДИТНО ДОСИЕ**

- 2) В публичния сектор процесът на финализиране до датата на одитния доклад може да е дълъг. Това, обаче, не пречи на своевременното окомплектоване на окончателното одитно досие.
- 3) В публичния сектор може да съществуват изисквания за съхранение на одитната документация за периоди, по-кратки или по-продължителни от изискваните в частния сектор. Тези изисквания може да се дължат на историческата важност на определени типове документи, които, например, може да налагат съхранение за неограничено време в националните архиви. Възможно е да съществуват допълнителни изисквания, свързани с класификации, отнасящи се за националната сигурност, включително за начина, по който се съхранява документацията. На одиторите се препоръчва да се запознаят с приложимото законодателство относно запазването и съхранението на документацията.

### **ВЪПРОСИ, СВЪРЗАНИ С ПОВЕРИТЕЛНОСТТА И ПРОЗРАЧНОСТТА**

- 4) Основна разлика между частния и публичния сектор е, че в публичния сектор може да съществуват специфични законови изисквания, свързани от една страна с поверителността, а от друга страна с достъпа до информация на трети страни. В публичния сектор съществува непрекъснатата нужда от баланс между поверителността и прозрачността, и отговорността.
- 5) Балансът между поверителността и прозрачността изисква професионална преценка, за да се гарантира, че документацията от конфиденциален характер е ясно обозначена и се третира като такава, като в същото време се осигурява достъп, ако това е уместно. Следователно, важно е да се познават политиките и процедурите на ВОИ по отношение на поверителността. Тези процедури могат да включват видовете одитна документация, която следва да се счита за поверителна, видовете одитна документация, която може да се предостави на обществеността, ясно



определени линии на отговорност за одобряване на оповестяването на одитната документация и рутинните стъпки за предоставянето на тази информация, ако това е необходимо.

- 6) Освен това ВОИ могат да имат допълнителни законови отговорности, свързани с поверителността. Тези отговорности може да се базират на мандата на съответната ВОИ или на законодателството, свързано с държавната тайна или личната неприкосновеност. Например, подобно законодателство може да е свързано с одитите на предприятия в отбранителната промишленост, здравеопазването, социалните услуги или данъчни агенции. На одиторите се препоръчва да се запознаят с конкретните национални изисквания, свързани с поверителността, които са обвързващи за тях.
- 7) Също така е добра практика одиторите да се запознаят със законовите актове, които дават право на достъп на обществеността до кореспонденцията относно одита, например, когато електронни или други записи в журнали са достъпни за проверка от обществеността. Подобен тип кореспонденция може да включва писма до и от одитираното предприятие или други страни, свързани със събирането на одитни доказателства, както и съображения и преценки, свързани с въпроси от одита.
- 8) В публичния сектор не е необичайно да се налага да се отговаря на искания от външни страни за получаване на достъп до одитната документация. Това може да е особено чувствителен въпрос, когато дадена външна страна прави опит да получи косвено информация от одитиращата организация, която не може да получи директно.
- 9) По принцип, когато одитираният обект има законово задължение да събира и запазва определена информация, исканията на външни страни да получат тази информация обикновено се препращат до него.
- 10) В ситуации, при които одиторите обмислят предоставянето на достъп до одитната документация преди разкриването на информацията, те обикновено провеждат консултации със свързаните страни (като например, одитирания обект, за който се отнася искането). В тези случаи одиторът гарантира, че лицата, получили достъп, спазват поне същото ниво на поверителност, каквото спазва одиторът.
- 11) В някои среди работата по одитите в публичния сектор се възлага от ВОИ към други одитори. Приемането на подобни назначения обикновено изисква от одитора, изпълняващ работата, да потвърди, че одитната документация може да бъде обект на проверка от одитора, който възлага задачата. Одитната документация може също да бъде обект на проверка

от контролни агенции , които имат законови права за достъп до информация от значение за задълженията на одитора.

### **КОНКРЕТНИ УКАЗАНИЯ ОТНОСНО ДОКУМЕНТАЦИЯТА ЗА ВОИ СЪС СЪДЕБНИ ПРАВОМОЩИЯ**

12) В определени среди в публичния сектор, като например в Сметна палата със съдебни правомощия, одиторите може да са задължени да спазват правила за доказване, наложени от закони и нормативни разпоредби, които могат да окажат влияние върху изискванията към документацията. Одиторите, работещи в такава среда, се запознават със съответните закони и нормативни разпоредби, както и с политиките и процедурите, описващи допълнителните изисквания към документацията. Препоръчително е одиторите, работещи в такива среди, да вземат под внимание изброените по-долу аспекти, които могат да се отразят на изискванията към документацията:

- Законодателство, налагащо допълнителни изисквания към одитната документация;
- Обхват на тези изисквания (например, дали те са наложени по отношение на всеки документ от одитния ангажимент, или по отношение на специфични документи, свързани с определени въпроси от одита);
- Допълнителна обработка, формалности или изисквания, на които са обект документите от одита;
- Цел на всяко допълнително изискване с оглед на установените законови процедури;
- Каквото и да било допълнително усложнение по отношение на одитната документация заради конкретните начини, по които тя е била събрана и / или изготвена.

13) При ВОИ със съдебни функции събраната документация се използва за изготвянето на официалното съдебно решение. В тези случаи справедливото съдопроизводство може да наложи конкретни и стриктни изисквания по отношение на поверителността на документацията във връзка с дадено дело. В допълнение, тъй като решенията могат да доведат до законово обвързващ публичен кредит, възможно е да има допълнителни изисквания за съхранение на документацията, които одиторите следва да спазват.

14) Одиторите, работещи в такива среди, е препоръчително да се запознаят със съответните закони и нормативни разпоредби по този въпрос и, ако е

приложимо, да следват по-стриктни правила за доказване, когато бъдат установени потенциални нередности или нарушения. Това се прави, за да се спазят изискванията при производства, завършващи с официална присъда, за да се осигурят доказателства за правната служба на Сметната палата и да се окаже съдействие на тази служба, ако това е необходимо. Тази информация обикновено се предоставя под формата на отделен доклад за извършената работа по време на одита и свързаните с нея констатации.

## 6. МСВОИ 2240 – ОТГОВОРНОСТИ НА ОДИТОРА ОТНОСНО ИЗМАМИ ПРИ ОДИТА НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

### СЪДЪРЖАНИЕ НА ТОЗИ РАЗДЕЛ

- 1) Настоящият Раздел предоставя допълнителни указания за одиторите, свързани с:
  - а) Характерни особености на измамата
  - б) Професионален скептицизъм
  - в) Обсъждания в одитния екип
  - г) Процедури за оценка на риска и свързаните с тях дейности
  - д) Идентифициране и оценка на рисковете от съществено отклонение, дължащо се на измама
  - е) Отговори на оценените рискове от съществени неточности, дължащи се на измама
  - ж) Одитор, който не е в състояние да продължи работа по ангажимента
  - з) Комуникация с ръководството и с лицата, натоварени с общо управление
  - и) Комуникация с регулаторните и правоприлагащите органи

### ХАРАКТЕРНИ ОСОБЕНОСТИ НА ИЗМАМАТА

- 2) МСВОИ 2240.2 и 3 разглежда характерните особености на измамата. Обикновено, когато възниква измама, са налице три условия. Тези условия често присъстват по различни начини в публичния сектор. Те включват:
  - **Стимул или натиск** (упражнен върху или възприеман от ръководството и служителите, което става причина те да извършат измама) – служителите в публичния сектор често са подлагани на натиск за предоставяне на висококачествени услуги с малко ресурси и за изпълнение на очакванията по отношение на бюджета. Това може да е особено валидно в тежки икономически условия, когато е налице натиск за запазване на потребителските такси и данъци, което води до стимули за надценяване на приходите и подценяване на разходите. Възможно е да съществуват и стимули за изразходване на наличния бюджет до края на финансовата година;
  - **Възможност** (характерни особености или обстоятелства, свързани с дадено предприятие, които позволяват извършването на измамата) – трудности при наемане на персонал или липсата на достатъчно

квалифициран персонал може да е по-разпространено явление в публичния сектор. Подобни ситуации често могат да доведат до недостатъчен вътрешен контрол, което създава предпоставки за извършване на измама. Неподходящото разделение на задълженията или тайно споразумение с външни страни също може да предостави възможности за измама и по-конкретно за лицата, участващи в обществените поръчки в публичния сектор. Широко разпространеното използване на сделки с голям обем и ниска парична стойност в определени организации от публичния сектор, като например, парични транзакции в полицейски управления или здравни клиники, може да допълнително да увеличи тези рискове. Въпреки че паричните стойности може да са малки, подобни ситуации могат да доведат до разрушаване на общественото доверие, очаквания и отчетност; и

- **Рационално обяснение или отношение** (поведение, становище или етични ценности, които позволяват на лицата да оправдаят извършването на измама) – обикновено по-ниското ниво на заплащане в публичния сектор в сравнение с частния може да накара служителите да поддържат убеждението, че злоупотребата със средства е оправдана. Както е посочено по-горе, това може да разруши принципите за обществено доверие, очаквания и отчетност.

### **ПРОФЕСИОНАЛЕН СКЕПТИЦИЗЪМ**

- 3) Отговорността на одитора да запази отношение на професионален скептицизъм през целия одит, както това е предвидено в МСВОИ, е разгледана в МСВОИ 100 <sup>1</sup> и МСВОИ 2200.
- 4) В публичния сектор може да съществуват заплахи по отношение запазването на професионалния скептицизъм през целия одит, както това е описано в МСВОИ 2240.13 до 15, като това включва:
  - Естество на личните или професионалните взаимоотношения в резултат на политическия процес / среда;
  - Ексклузивен мандат на одитната организация в публичния сектор, водещ до липса на конкуренция при одитите; и
  - В някои случаи – липса на изисквания за регулярна ротация на одиторите.

---

<sup>1</sup> МСВОИ 100 – Основни принципи на одита в публичния сектор

- 5) Следователно одиторите предприемат подходящи действия за намаляване на подобни заплахи, когато такива съществуват. Тези действия могат да включват въвеждане на предпазни мерки, както това е разгледано в Раздел 4 – МСВОИ 2220.

#### **ОБСЪЖДАНИЯ В ОДИТНИЯ ЕКИП**

- 6) В публичния сектор обсъжданията могат също така да обхващат допълнителните цели и свързаните рискове от съществени неточности, както това е разгледано в УКАЗАНИЕ 2900, Раздел 1 – Предисловие. В подобни дискусии одиторите могат да включват и одитори, ангажирани с други одитни дейности в обекта.

#### **ПРОЦЕДУРИ ЗА ОЦЕНКА НА РИСКА И СВЪРЗАНИТЕ С ТЯХ ДЕЙНОСТИ**

- 7) Когато вземат под внимание изискването в МСВОИ 2240.18(в), одиторите могат също така да отправят запитване относно комуникацията на ръководството с други държавни органи, ако това е уместно.
- 8) Когато преценяват изискванията за отправяне на запитвания към лицата, натоварени с общо управление, както е упоменато в МСВОИ 2240.21, одиторите могат също така да включат отговорни длъжностни лица, например, лица от дадено министерство или членове на съответните законодателни комисии.
- 9) Съгласно МСВОИ 2240.23 одиторът следва да оцени дали необичайни или неочаквани взаимоотношения, които са идентифицирани при изпълнението на аналитичните процедури, включително такива, свързани с приходните сметки, могат да представляват индикация за рискове от съществено отклонение, дължащо се на измама. В публичния сектор, в допълнение към приходните сметки, може да съществуват други важни области за целите на изпълнението на аналитични процедури в зависимост от естеството на дейността на организацията. В много институции от публичния сектор области, като например, обществени поръчки и безвъзмездна помощ, може да са по-съществени от приходните сметки. Когато изпълняват аналитичните процедури, одиторите могат да разгледат предизвикателствата, характерни за конкретната счетоводна база, когато това е приложимо, и свързаните с нея възможности за манипулиране на финансова информация, които биха могли да ограничат ценността на аналитичните процедури.

#### **ИДЕНТИФИЦИРАНЕ И ОЦЕНКА НА РИСКОВЕТЕ ОТ СЪЩЕСТВЕНИ НЕТОЧНОСТИ, ДЪЛЖАЩИ СЕ НА ИЗМАМА**

- 10) Съгласно МСВОИ 2240.27, в публичния сектор признаването на приходите невинаги е най-съществената област, в която се предполага, че съществуват

рискове от измама . Признаването на приходите може да бъде изключително важно за данъчните органи или за други агенции, които събират приходи, като например държавните университети и колежи, болниците или регулаторните агенции, които начисляват такси за предоставените услуги, или получателите на средства от донори. В много организации от публичния сектор, обаче, фокусът е върху разходите и върху такива области като обществени поръчки и плащане на безвъзмездна помощ. Следователно, когато правят предположение за рисковете от измама, в допълнение към признаването на приходите одиторите могат да разгледат и тези други области, когато това е уместно.

### **ОТГОВОРИ НА ОЦЕНЕНИТЕ РИСКОВЕ ОТ СЪЩЕСТВЕНИ НЕТОЧНОСТИ, ДЪЛЖАЩИ СЕ НА ИЗМАМА**

11) МСВОИ 2240.33(в) разглежда съществени транзакции, които попадат извън обхвата на обичайните операции или дейности на одитирания обект. Примерите за подобни дейности в публичния сектор могат да включват:

- Разходи за спешни ситуации, свързани с общественото здраве;
- Разходи за природни бедствия;
- Стимули за икономическо развитие;
- Разпоредби в договори със синдикати;
- Покупки или продажби на недвижими имоти;
- Замяна на земи;
- Отдаване на сервитутни права;
- Големи капиталови проекти (например, за инфраструктура или информационни системи);
- Публични / частни партньорства;
- Приватизация на услуги, предоставяни от държавата;
- Предсрочно погасяване на дълг; и
- Държавни гаранции или уверения за спасяване на предприятия от частния сектор, ако те имат финансови затруднения.

### **ОДИТОР, КОЙТО НЕ Е В СЪСТОЯНИЕ ДА ПРОДЪЛЖИ РАБОТА ПО АНГАЖИМЕНТА**

12) Както това обяснено в МСВОИ 2240.39(б) и (в), ВОИ обикновено нямат възможност за оттегляне от даден одитен ангажимент. Следователно, на

одиторите се препоръчва да преценят ефекта върху одитното становище и каквито и да било изисквания за други форми на докладване, включително дали може да е уместно да докладват отделно пред законодателните органи и / или да издадат класифициран доклад или доклад с ограничен достъп.

### **КОМУНИКАЦИЯ С РЪКОВОДСТВОТО И С ЛИЦАТА, НАТОВАРЕНИ С ОБЩО УПРАВЛЕНИЕ**

13) В допълнение към ръководството и лицата, натоварени с общо управление, от одиторите може да се изисква или те сами могат да решат да комуникират въпросите, разгледани в МСВОИ 2240.41, с други страни, като например, със законодателния орган.

### **КОМУНИКАЦИЯ С РЕГУЛАТОРНИТЕ И ПРАВОПРИЛАГАЩИТЕ ОРГАНИ**

14) Изискванията за докладване на измама в публичния сектор може да са обект на специфични разпоредби от одитния мандат или свързаните с него закони или нормативни разпоредби в съответствие с МСВОИ 2240.44 относно комуникацията със страни извън одитирания обект. Тези страни могат да включват регулаторни и правоприлагащи органи. В някои случаи може да съществува задължение индикациите за измама да се пренасочват към разследващите органи и дори да се сътрудничи с тези органи за определяне дали е възникнала измама или злоупотреба. В други случаи одиторите може да са задължени да докладват обстоятелства, които могат да бъдат индикация за предпоставки за измама или злоупотреба, на компетентните съдебни органи или на съответния клон от държавната или законодателната власт, като например, прокуратура, полиция и (ако е уместно съгласно законодателството) засегнати трети страни. Одиторите полагат усилия за избягване на намесата в потенциални разследвания или съдебни производства. Одиторите трябва да са запознати с приложимите закони и нормативни разпоредби по отношение на докладването, комуникацията и документирането на признаците или подозренията за измама. В допълнение, те могат да сметат за необходимо да получават правна консултация по въпроси, касаещи индикации за измама.



## **7. МСВОИ 2250 (ПРЕРАБОТЕН) – СЪОБРАЗЯВАНЕ СЪС ЗАКОНИ И ДРУГИ НОРМАТИВНИ РАЗПОРЕДБИ ПРИ ОДИТА НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ**

### **СЪДЪРЖАНИЕ НА ТОЗИ РАЗДЕЛ**

- 1) Настоящият Раздел предоставя допълнителни указания за одиторите, свързани с:
  - а) Общи съображения
  - б) Преценката на одитора относно съответствието със законите и нормативните разпоредби
  - в) Докладване на установени или подозирани случаи на несъответствие

### **ОБЩИ СЪОБРАЖЕНИЯ**

- 2) Преценката за съответствието със законите и нормативните разпоредби в публичния сектор често има по-широк обхват от определения в стандартите за финансов одит (МСВОИ 2800 – 2899). Този по-широк обхват може да включва, например, допълнителни отговорности за изразяване на отделно становище относно съответствието на дейностите на организацията с изискванията на законите и нормативните разпоредби. Тези допълнителни отговорности и свързаните с тях цели на одита и на докладването са разгледани в МСВОИ 4000 <sup>1</sup>.
- 3) Както е посочено в МСВОИ 2250.2, ефектът от законите и нормативните разпоредби върху финансовите отчети варира в значителна степен. Например, в публичния сектор може да съществуват специфични закони и нормативни разпоредби за начина на разпределение на безвъзмездната помощ и субсидиите от дадена агенция, които оказват пряко влияние върху финансовия отчет. Рамката за финансово отчитане може също да включва информация, като например, бюджетни доклади, доклади за отпуснати суми или доклади за изпълнението. Когато рамката за финансово отчитане включва подобна информация, може да се наложи одиторите да вземат под внимание конкретни закони и нормативни разпоредби, които могат да имат пряк или косвен ефект върху финансовия отчет.

### **ПРЕЦЕНКА НА ОДИТОРА ОТНОСНО СЪОТВЕТСТВИЕТО СЪС ЗАКОНИТЕ И НОРМАТИВНИТЕ РАЗПОРЕДБИ**

- 4) Когато разглеждат изискванията на МСВОИ 2250.15, одиторите могат също да вземат под внимание констатациите, свързани с несъответствието с изискванията на законите и нормативните разпоредби, направени в хода на други одитни дейности, като например, одити на изпълнението или

---

<sup>1</sup> МСВОИ 4000 – Стандарт за одит за съответствие

преглед на финансовите дейности в юрисдикцията, когато мандатът на одитора включва подобна дейност.

#### **ДОКЛАДВАНЕ НА УСТАНОВЕНИ ИЛИ ПОДОЗИРАНИ СЛУЧАИ НА НЕСЪОТВЕТСТВИЕ**

- 5) Някои одитори може да са задължени да комуникират всички установени случаи на несъответствие със законите и нормативните разпоредби, дори такива, които очевидно не пораждаат последици. В съответствие с мандата си, някои одитни институции могат да разпоредят на одитирания обект да коригира каквито и да било случаи на несъответствие със законите и нормативните разпоредби. В такива случаи, особено когато е налице елемент на субективно тълкуване на законите и разпоредбите, е желателно одиторите да преценят дали упражняването на това правомощие може да увреди тяхната независимост и, ако това е така, да предприемат подходящи мерки за избягване на тези последици.
- 6) Когато одиторите разглеждат изискването на МСВОИ 2250.29, те могат също така да преценят дали подобни отговорности включват отделно докладване пред законодателните органи и / или други свързани органи, като например, прокуратура, полиция и (ако е уместно съгласно законодателството) засегнати трети страни.

## **8. МСВОИ 2260 (ПРЕРАБОТЕН) – КОМУНИКАЦИЯ С ЛИЦАТА, НАТОВАРЕНИ С ОБЩО УПРАВЛЕНИЕ**

### **СЪДЪРЖАНИЕ НА ТОЗИ РАЗДЕЛ**

- 1) Настоящият Раздел предоставя допълнителни указания за одиторите, свързани с:
  - а) Лица, натоварени с общо управление
  - б) Въпроси, които следва да бъдат обсъдени с одитирания обект
  - в) Процес на комуникация

### **ЛИЦА, НАТОВАРЕНИ С ОБЩО УПРАВЛЕНИЕ**

- 2) Отговорностите за общо управление в публичния сектор може да са разпределени на няколко организационни нива и да са съвместени в няколко различни функции (т.е. вертикално или хоризонтално). В резултат на това е възможно да са налице няколко разграничими групи, натоварени с общо управление. Освен това одитът в публичния сектор може да включва както цели по отношение на финансовите отчети, така и цели, разглеждани в други МСВОИ. В тези случаи може да се одитират няколко органа, натоварени с общо управление.
- 3) В ситуации, когато въпросите се комуникират с подчинени на лицата, натоварени с общо управление, както е описано в МСВОИ 2260.12, може да се наложи одиторите да предадат информацията, изцяло или в обобщен вид, на управляващия орган като цяло. Това е особено валидно за публичния сектор, където не е често срещано явление лицата, натоварени с общо управление, да участват в ръководството на организацията. Одиторите трябва да бъдат особено внимателни, за да удовлетворят потребностите и очакванията на законодателната власт или съответните регулаторни органи по отношение на въпросите, сведени до знанието на други нива на управление, в частност, когато въпросите могат да са обект на голям обществен интерес или спекулации.

### **ВЪПРОСИ, КОИТО СЛЕДВА ДА БЪДАТ ОБСЪДЕНИ С ОДИТИРАНИЯ ОБЕКТ**

- 4) МСВОИ 2260.15 задължава одитора да информира лицата, натоварени с общо управление, относно планирания обхват и време на провеждане на одита. В публичния сектор това изискване може да бъде изпълнено по различни начини. Например, обхватът и времето на провеждане на одита могат да бъдат определени в приложимото законодателство или мандата за одита, или одиторите могат да информират относно планирания обхват и време на провеждане на одита в писмото за поемане на ангажимента.

- 5) МСВОИ 2260.А11(б) упоменава, че обсъждането на планирания обхват и време на провеждане на одита може да помогне на одитора да добие по-добра представа за одитирания обект и средата, в която той функционира. Може да е от полза одиторите да изложат своето виждане относно това кои компоненти от финансова информация трябва да бъдат включени във финансовия отчет на обекта и да използват неговия отговор, за да се уверят в своята гледна точка. Например, може да е трудно да се определи дали и в каква степен съвместните дружества (включително предприятия от частния и публичния сектор) следва да бъдат включени в консолидирания финансов отчет на одитирания обект.
- 6) МСВОИ 2260.16 изброява съществените констатации от одита, за които одиторът трябва да уведоми лицата, натоварени с общо управление. Обикновено ВОИ имат мандат да одитират цялото или част от правителството и неговата администрация. В подобна ситуация е възможно одиторите да имат достъп до информация от други обекти и извършваните в тях одити, която може да е важна за лицата, натоварени с общо управление. Примерите за това могат да включват съществени грешки в транзакциите с одитирания обект, които засягат и други институции, или изготвянето на съответните контроли, които са допринесли за повишаването на ефективността на други организации. Обсъждането на подобен тип информация с лицата, натоварени с общо управление, може да е от полза за одита, когато обстоятелствата позволяват това. Възможно е, обаче, този тип информация да не може да се огласява по силата на закони, разпоредби или етични изисквания.
- 7) Независимостта и обективността на ВОИ са от ключово значение, за да могат те (а) да търсят отговорност от правителството пред законодателя и обществеността и (б) да идентифицират заплахи за доброто стопанисване на публичните средства, като например, корупция и злоупотреби. Изискването в МСВОИ 2260.17 по отношение на предприятията, които се търгуват на фондови борси, да оповестяват спазването на съответните етични изисквания относно своята независимост, може да е приложимо и спрямо ВОИ, когато докладването на съответния въпрос е в интерес на обществеността. Основните положения в Етичния кодекс на ИНТОСАЙ, като например, политическата неутралност, могат да бъдат особено важни в контекста на публичния сектор.

#### **ПРОЦЕС НА КОМУНИКАЦИЯ**

- 8) МСВОИ 2260.22 изисква от одитора да оцени дали двупосочната комуникация между него и лицата, натоварени с общо управление, е била задоволителна за целите на одита. Ако двупосочната комуникация не е

задоволителна, МСВОИ изисква от одитора да предприеме подходящи действия. Подходящите действия в публичния сектор могат да включват комуникация със законодателя или съответните регулаторни органи, или агенциите за финансиране.

## **9. МСВОИ 2265 – ОБСЪЖДАНЕ НА НЕДОСТАТЪЦИТЕ ВЪВ ВЪТРЕШНИЯ КОНТРОЛ С ЛИЦАТА, НАТОВАРЕНИ С ОБЩО УПРАВЛЕНИЕ И С РЪКОВОДСТВОТО**

### **СЪДЪРЖАНИЕ НА ТОЗИ РАЗДЕЛ**

- 1) Настоящият Раздел предоставя допълнителни указания за одиторите, свързани с:
  - а) Идентифициране на лицата, натоварени с общо управление в публичния сектор
  - б) Определяне дали са установени недостатъци във вътрешния контрол

### **ИДЕНТИФИЦИРАНЕ НА ЛИЦАТА, НАТОВАРЕНИ С ОБЩО УПРАВЛЕНИЕ В ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР**

- 2) Когато одиторите разглеждат изискванията в МСВОИ 2265.9, те могат да вземат под внимание факта, че идентифицирането на лицата, натоварени с общо управление в публичния сектор, може да не е толкова лесно, колкото в частния. Раздел 8 – МСВОИ 2260 предоставя указания за одиторите, за да помогне за идентифицирането на лицата, натоварени с общо управление в организациите от публичния сектор.

### **ОПРЕДЕЛЯНЕ ДАЛИ СА УСТАНОВЕНИ НЕДОСТАТЪЦИ ВЪВ ВЪТРЕШНИЯ КОНТРОЛ**

- 3) Когато одиторите установяват дали са налице недостатъци във вътрешния контрол, може да се наложи да идентифицират съответните закони или нормативни разпоредби, свързани с вътрешния контрол, както и изискванията в тях, които са приложими за организацията от публичния сектор.

## 10. МСВОИ 2300 – ПЛАНИРАНЕ НА ОДИТА НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ

### СЪДЪРЖАНИЕ НА ТОЗИ РАЗДЕЛ

- 1) Настоящият Раздел предоставя допълнителни указания за одиторите, свързани с:
  - а) Роля и време на планиране на одита
  - б) Предварителни дейности по ангажимента
  - в) Дейности по планиране
  - г) Указания, специфични за малки одитирани обекти
  - д) Допълнителни указания при първоначален одит
  - е) Конкретни указания за ВОИ със съдебни правомощия

### РОЛЯ И ВРЕМЕ НА ПЛАНИРАНЕ НА ОДИТА

- 2) МСВОИ 2300.2 разглежда ползите от доброто планиране. Приложението и другите разяснителни материали в МСВОИ 2300.A1 до A3 предоставят указания относно ролята и времето на планиране на одита. В публичния сектор могат да са валидни и допълнителни съображения, като:
  - Получаване на разбиране за правната и регулаторната рамка, приложима за организацията, поради по-широкообхватните цели на одита;
  - Значение за одита на финансовите отчети на получената информация от други одитни дейности, свързани с обекта, включително значение на предишни препоръки;
  - Значение за одита на финансовите отчети на получената информация от други дейности по планиране на одита, свързани със съответната служба и министерство; и
  - Очаквания на законодателя и другите потребители към одитния доклад.
- 3) МСВОИ 2300.A3 упоменава, че одиторът може да реши да обсъди елементи от планирането с ръководството на предприятието, за да улесни провеждането и управлението на одитния ангажимент. Закони, нормативни разпоредби или одитния мандат могат да ограничат аспектите, които одиторът е в състояние да дискутира във връзка с одитната стратегия и план . Желателно е одиторите да се запознаят с тези закони, разпоредби или одитен мандат.

### **ПРЕДВАРИТЕЛНИ ДЕЙНОСТИ ПО АНГАЖИМЕНТА**

4) МСВОИ 2300.6 описва дейностите, които следва да бъдат предприети в началото на одитния ангажимент. Това може да са процедури, свързани с продължаването на контактите с клиента, както и с конкретния одитен ангажимент. Процесът на продължаване на работата с клиента за ВОИ се повлиява от факта, че може да не съществува възможност за оттегляне от ангажимента. Ако на одиторите стане известна информация, която при нормални обстоятелства би довела до отклоняване или прекратяване на ангажимента, е желателно те да вземат под внимание тази информация при изпълнението на допълнителни дейности по планирането и оценката на риска. Възможно е одиторите да имат законова отговорност за докладване на тези въпроси и при подобни обстоятелства могат да потърсят правна консултация.

### **ДЕЙНОСТИ ПО ПЛАНИРАНЕ**

5) МСВОИ 2300.8 предвижда процедурите, които следва да бъдат изпълнени при разработването на цялостната одитна стратегия. При разработването ѝ одиторът може да вземе под внимание допълнителни елементи, като например:

- Допълнителни задължения към одитирания обект за докладване . Примерите за подобни допълнителни задължения могат да включват изискване към обекта да докладва за евентуално държавно финансиране, включително безвъзмездни помощи; и
- Допълнителни задължения за докладване към одитора в публичния сектор, съгласно Раздел 3, параграф 3.6.

### **УКАЗАНИЯ, СПЕЦИФИЧНИ ЗА МАЛКИ ОДИТИРАНИ ОБЕКТИ**

6) МСВОИ 2300.A11 съдържа указания, специфични за малките организации. Одитите на малки ведомства в публичния сектор обикновено не се провеждат от един-единствен одитор. В допълнение, поради отчетната структура на държавните предприятия, обикновено не съществува концепцията за собственик – управител. В публичния сектор структурите на контрол на малките предприятия често са част от структурата на контрол на по-големи държавни органи. Следователно, в публичния сектор предположението за по-малко съществени контролни дейности често е неуместно. В одитния план могат да бъдат включени допълнителни аспекти за контрола на по-големия държавен орган.

### **ДОПЪЛНИТЕЛНИ УКАЗАНИЯ ПРИ ПЪРВОНАЧАЛЕН ОДИТ**

7) МСВОИ 2300.13, допълнен с материалите за приложението и другите пояснителни материали в МСВОИ 2300.A22, изисква от одитора да



предприеме определени дейности преди началото на първоначалния одит. В публичния сектор одитните ангажименти обикновено не се инициират по същия начин, както това се прави в частния сектор. Одиторите могат да бъдат избрани чрез състезателни процедури или могат да бъдат назначени по закон. Независимо от това, указанията и изискванията, съдържащи се в МСВОИ 2300.13 и А22, са приложими за одиторите, когато съществуват описаните обстоятелства.

#### **КОНКРЕТНИ УКАЗАНИЯ ЗА ВОИ СЪС СЪДЕБНИ ПРАВОМОЩИЯ**

- 8) В някои среди в публичния сектор, например в Сметна палата със съдебни правомощия, одитният доклад често се използва в съдебно производство и за определяне на личните законови последици за лицата, които са отговорни за финансови нарушения, включително важни въпроси, недостатъци в контрола и случаи на неспазване на законовите изисквания. Тази информация обикновено се предоставя под формата на отделен доклад от извършената по одита работа и свързаните с нея констатации. Желателно е одиторите да се запознаят с всички политики и процедури по отношение на допълнителните изисквания, свързани с определянето на законовите последици за лицата, които са отговорни за финансови нарушения, включително важни въпроси, недостатъци в контрола и случаи на неспазване на законовите изисквания. В допълнение, одиторите могат да планират и изпълнят процедури, изискващи по-стриктни правила за събиране на доказателства, когато бъдат идентифицирани потенциални нередности или случаи на нарушения, за да се спазят изискванията за издаване на официална присъда. Това се прави, за да се осигурят доказателства за подобни потенциални нередности или нарушения за правната служба на Сметната палата и да се окаже съдействие на тази служба, ако това е необходимо.

## **11. МСВОИ 2315 (ПРЕРАБОТЕН ПРЕЗ 2019 г.) – ИДЕНТИФИЦИРАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ НА РИСКОВЕТЕ ОТ СЪЩЕСТВЕНИ НЕТОЧНОСТИ**

### **СЪДЪРЖАНИЕ НА ТОЗИ РАЗДЕЛ**

- 1) Настоящият Раздел предоставя допълнителни указания за одиторите, свързани с:
  - а) Процедури за оценка на риска и свързаните с тях дейности
  - б) Получаване на разбиране за одитирания обект и неговата среда, приложимата рамка за финансово отчитане и системата за вътрешен контрол на обекта
  - в) Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неточности
  - г) Допълнителни примери за условия и събития, които могат да свидетелстват за рискове от съществени неточности

### **ПРОЦЕДУРИ ЗА ОЦЕНКА НА РИСКА И СВЪРЗАНИТЕ С ТЯХ ДЕЙНОСТИ**

- 2) Когато извършват процедурите за оценка на риска и свързаните с тях дейности в МСВОИ 2315 (преработен през 2019 г.).<sup>13</sup> до 18, одиторите могат да вземат под внимание по-широкообхватните цели на одитния мандат, както това е посочено в Раздел 1 – Предисловие.
- 3) Когато отправят запитвания към ръководството и други лица, одиторите могат също така да получават информация от допълнителни източници, като например:
  - Одитори, участващи в одити на изпълнението и други одити, свързани с одитирания обект;
  - Държавни служители; и
  - Законодателни доклади или протоколи от заседания.
- 4) Когато изпълняват аналитичните процедури, одиторите могат също така да вземат под внимание такива съотношения, като например:
  - Разходи спрямо отпуснати суми;
  - Социални плащания, като например, помощи за деца и пенсии, спрямо демографската информация; и
  - Лихвите като процент от националния дълг в сравнение с лихвените проценти по държавни заеми.

- 5) Когато извършват наблюдение и проверка, одиторите могат също така да наблюдават и проверяват такива елементи, като например:
- Допълнителни документи, изготвени от ръководството на одитирания обект за законодателя, като например доклади за изпълнението или искания за финансиране;
  - Свидетелски показания на официални длъжностни лица;
  - Разпореждания на министерства и други органи; и
  - Официални протоколи от съдебни производства на законодателния орган.
- 6) Когато използват информация, получена от предишни контакти с обекта и от предходни одити, одиторите могат също така да използват доклади от предишни одити на изпълнението и други одитни дейности, свързани с обекта.
- 7) МСВОИ 2315 (преработен през 2019 г.).17 изисква съдружникът, отговорен за ангажимента, и други ключови членове на екипа за одита, да обсъдят риска от съществени неточности във финансовия отчет на организацията и прилагането на съответната рамка за финансово отчитане към фактите и обстоятелствата на одитирания обект. В публичния сектор тази дискусия може да обхваща допълнителните цели и свързаните рискове от съществени неточности, както това е изложено в параграф 11.2 по-горе. В тази дискусия одиторите могат да включат свои колеги, ангажирани в одити на изпълнението и други одитни дейности за предприятието.

**ПОЛУЧАВАНЕ НА РАЗБИРАНЕ ЗА ОДИТИРАНИЯ ОБЕКТ И НЕГОВАТА СРЕДА, ПРИЛОЖИМАТА РАМКА ЗА ФИНАНСОВО ОТЧИТАНЕ И СИСТЕМАТА ЗА ВЪТРЕШЕН КОНТРОЛ НА ОБЕКТА**

- 8) Когато получават разбиране за обекта и неговата среда в съответствие с МСВОИ 2315 (преработен през 2019 г.).19, одиторите могат да вземат под внимание:
- а) Че структурите за общо управление могат да бъдат повлияни от правната структура на организацията, например, когато се касае за министерство, ведомство, агенция или друг тип предприятие;
  - б) Че собствеността на ведомствата от публичния сектор невинаги има същото практическо значение както в частния сектор;
  - в) Че целите и стратегиите на програмата могат да включват елементи от публичната политика;

г) Специфичните закони и нормативни разпоредби, на които ведомството е обект и потенциалните ефекти от неспазването им;

д) Решенията, инициирани извън ведомството, в резултат на политически процеси. Тези решения могат да повлияят дейностите на ръководството. Примерите за това включват:

- Нови географски местоположения или закриване на съществуващи такива;
- Реорганизация, включително прехвърляне на дейности към други предприятия;
- Нови области, обхванати от програми; и
- Бюджетни ограничения или съкращения.

е) Познанията за изпълняваните дейности на правителството, включително съответните програми;

ж) Бюджетния процес и изпълнението на бюджета;

з) Че предложенията на ръководството за решаване на текущи въпроси може да не са уместни;

и) Познаването на заинтересованите страни (компани, организации, граждани) и техните интереси;

й) Нагласите на обществото по отношение на съответните въпроси;

к) Актуалните въпроси и развития в обществото; и

л) Интересите на депутатите и дискусиите в парламента.

9) МСВОИ 2315 (преработен през 2019 г.).19(a)(iii) касае оценяването и прегледа на финансовите резултати от дейността. В своята оценка или преглед одиторите могат да включат нефинансова информация, като например, постигане на резултати (напр. брой лица, на които е оказана помощ чрез програмата). Също така в публичния сектор съществуват и други външни страни, които могат да оценяват и извършват преглед на резултатите от работата / изпълнението. Тези външни страни могат да включват законодателните органи, други организации от публичния сектор и медиите.

10) При получаване на разбиране за системата за вътрешен контрол на предприятието, която е съществена за одита, както се изисква от МСВОИ 2315 (преработен през 2019 г.).21, одиторите могат да вземат под внимание:

- а) Каквито и да било допълнителни отговорности за докладване относно системата за вътрешен контрол на одитирания обект;
- б) Съответните контроли, които са свързани със съответствието с изискванията на органите на властта;
- в) Съответните контроли, свързани с наблюдение на изпълнението спрямо бюджета;
- г) Съответните контроли, свързани с прехвърлянето на бюджетни средства към други ведомства;
- д) Съответните контроли за класифицираните данни, свързани с националната сигурност и чувствителните лични данни, като например, данъчна и здравна информация;
- е) Надзора и други контроли, извършвани от страни извън одитирания обект и свързани с области, като например:
  - Спазването на нормативните разпоредби за обществените поръчки;
  - Изпълнението на бюджета;
  - Други области, както това е определено по силата на закон или одитния мандат;
  - Отговорността на ръководството.

11) При получаване на разбиране за процеса на оценка на риска на предприятието, съгласно изискванията на МСВОИ 2315 (преработен през 2019 г.).<sup>22</sup>, одиторите следва да вземат под внимание факта, че този процес може да е упоменат в законодателството, да е включен в директиви или да се ръководи от други организации от публичния сектор.

12) В някои одитни среди, като например в Сметна палата със съдебни правомощия, одиторите могат да работят в тясно сътрудничество с прокуратурата и полицията, когато се сблъскат с измама или несъответствие със законовите изисквания. Следователно, те могат да получават информация от прокуратурата и полицията, която е съществена за получаване на разбиране за одитирания обект и неговата среда, както и за оценката на риска.

### **ИДЕНТИФИЦИРАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ НА РИСКОВЕТЕ ОТ СЪЩЕСТВЕНИ НЕТОЧНОСТИ**

13) Когато одиторите идентифицират и оценяват рисковете от съществени неточности в съответствие с изискванията на МСВОИ 2315 (преработен

през 2019 г.).28 и 29, те могат да вземат под внимание такива допълнителни въпроси, като например:

- Идентифицирането и оценяването на рисковете на ниво финансов отчет и на ниво твърдение за вярност може да включва въпроси, свързани с политическата обстановка, обществения интерес и чувствителността на програмите; и
- Твърденията за вярност за дадени класове сделки, салда по сметки и оповестявания могат да бъдат разширени за включване на твърдения за вярност, че транзакциите и събитията са извършени в съответствие със законите или надлежните правомощия, в съответствие с МСВОИ 2315 (преработен през 2019 г.).A192.

14) При упражняването на преценка относно това кои рискове са съществени, както това се изисква от МСВОИ 2315 (преработен през 2019 г.).32, одиторите могат да вземат под внимание и следното:

- Сложност и непоследователност в нормативните разпоредби и директиви;
- Несъответствие с изискванията на органите на властта; и
- Бюджетен процес и изпълнение на бюджета.

#### **ДОПЪЛНИТЕЛНИ ПРИМЕРИ ЗА УСЛОВИЯ И СЪБИТИЯ, КОИТО МОГАТ ДА СВИДЕТЕЛСТВАТ ЗА РИСКОВЕ ОТ СЪЩЕСТВЕНИ НЕТОЧНОСТИ**

15) По-долу са изброени примери за допълнителни условия и събития, които могат да свидетелстват за рискове от съществени неточности за организацията в публичния сектор:

- Преразходи в бюджета поради слаб контрол върху него;
- Приватизации;
- Нови програми;
- Големи промени в съществуващи програми;
- Нови източници на финансиране;
- Нови закони и нормативни разпоредби, или директиви;
- Политически решения, като например преместване на дейности;
- Програми без достатъчно заделени ресурси и финансиране;
- Повишени обществени очаквания;

- Обществени поръчки за стоки и услуги в определени индустрии, като например, отбраната;
- Възлагане на дейности на трети страни (аутсорсинг);
- Операции, обект на специални разследвания;
- Промени в политическото ръководство;
- Индикации за разхищение на средства или злоупотреби;
- По-високи от обичайните очаквания за вметване в рамките на бюджета;
- Публични и частни партньорства; и
- Планиране и изпълнение на големи инфраструктурни проекти.

## **12. МСВОИ 2320 – НИВО НА СЪЩЕСТВЕННОСТ ПРИ ПЛАНИРАНЕТО И ИЗПЪЛНЕНИЕТО НА ОДИТА**

### **СЪДЪРЖАНИЕ НА ТОЗИ РАЗДЕЛ**

- 1) Настоящият Раздел предоставя допълнителни указания за одиторите, свързани с:
  - а) Същественост в контекста на одита
  - б) Определяне на същественост и същественост на изпълнението при планиране на одита
  - в) Преразглеждане с напредъка на работата по одита

### **СЪЩЕСТВЕННОСТ В КОНТЕКСТА НА ОДИТА**

- 2) При определянето на нивото на същественост за целите на планирането в публичния сектор са важни както количествените и качествените аспекти, така и естеството на обектите. Контекстът, в който възникват въпросите, може да е важен. В допълнение, вътрешноприсъщият характер или характеристиките на обектите или групите обекти могат да ги направят съществени.
- 3) МСВОИ 2320.А3 посочва, че законодателите и регулаторните органи често представляват основните потребители на финансовите отчети на организацията от публичния сектор и, че финансовите отчети могат да бъдат използвани за вземане на решения, различни от икономическите. Законодателите представляват гражданите и предоставят финансиране за различни правителствени програми, дейности и функции. Законодателите и / или регулаторните органи често оценяват или вземат решения относно дейностите на предприятието. Другите потребители могат да включват ръководството на предприятието, притежателите на облигации или медиите. Финансови отчети, които удовлетворяват потребностите на законодателните и регулаторните органи, ще удовлетворят и повечето от нуждите на другите потребители.
- 4) Финансовите отчети могат да представляват и ключов елемент от отговорността на организацията от публичния сектор пред обществото. Рамката на отговорността може да въвежда и други фактори, които влияят върху определянето на съществеността на различни нива. Като последица от изложеното, налице е вероятност съществеността да бъде резултат както от количествени, така и от качествени фактори, а нивата на същественост за определени класове сделки, салда по сметки и оповестявания могат да бъдат зададени на по-ниско ниво.



## **ОПРЕДЕЛЯНЕ НА СЪЩЕСТВЕННОСТ И СЪЩЕСТВЕННОСТ НА ИЗПЪЛНЕНИЕТО ПРИ ПЛАНИРАНЕТО НА ОДИТА**

- 5) Както е посочено по-горе, съществеността в публичния сектор включва както количествени, така и качествени аспекти (посочени в МСВОИ като аспекти, свързани с „размера“ и „естеството“ на отклоненията). Определянето на нивото или нивата на същественост е описано в МСВОИ 2320.10 и 11. Нивата на същественост за класове сделки, салда по сметки или оповестявания могат да бъдат зададени на по-ниско ниво. Това може да се дължи на редица причини, включително контекст на съответния въпрос или естество и характеристики на системите и участващите организации, както това е обяснено в параграфи 12.2 до 12.4 по-горе. В допълнение, възможно е изпълнението на определени процедури да се налага по силата на мандата за одита или изискванията на законодателството. Примерите за такива процедури могат да включват тестове на министерски заплати, регламентирани по закон и чувствителни плащания, като например, плащания за пътувания и настаняване на ръководен персонал. В редките случаи когато одиторите искат да разкрият всички подобни отклонения, те извършват тестове на всички свързани транзакции.
- 6) Когато одиторите предоставят и становища относно ефективността на контролите или съответствието с изискванията на законите и нормативните разпоредби, в допълнение към нивото на същественост за финансовия отчет, те преценяват необходимостта от определяне на ниво на същественост за тези цели. Например, за определяне на съществеността за оценяване на отклоненията в контролите, когато докладва относно ефективността на контролите, одиторът може да използва референтна стойност, базирана на процента сделки или паричните суми по извадки. При определяне на нивата на същественост за тези други видове ангажменти, одиторът може да използва указанията, предоставени в други МСВОИ, както това е посочено в параграф 3.7 по-горе.
- 7) МСВОИ 2320.А3 описва съображенията, специфични по отношение на определянето на нивата на същественост в публичния сектор. Когато определят дали конкретен клас сделки, салда по сметка, оповестявания или други твърдения за вярност, представляващи част от рамката за финансово отчитане, са съществени по силата на своя характер, одиторите вземат под внимание такива качествени аспекти, като например:
- Контекстът, в който се проявява въпроса, например, ако въпросът е и обект на съответствие с изискванията на органите на властта, законодателството или нормативните разпоредби или, ако закон

или нормативна разпоредба забранява преразхода на публични средства, независимо от размера на сумата, за която става въпрос;

- Потребностите на различни заинтересовани страни и начина, по който те използват финансовите отчети;
- Естеството на сделките, които се считат за чувствителни за потребителите на финансовите отчети;
- Очакванията на обществото и публичният интерес, включително с фокус върху конкретния въпрос от страна на съответните парламентарни комисии , като например, комисията за публични отчети, включително необходимостта от определени оповестявания;
- Нуждата от законодателен надзор и регулация в конкретна област; и
- Необходимостта от откритост и прозрачност, например, ако съществуват конкретни изисквания за оповестяване по отношение на измами и други загуби.

8) МСВОИ 2320.A4 до A8 разглежда идентифицирането на подходящи референтни стойности за нивото на същественост за финансовите отчети. В публичния сектор бюджетът, обикновено общите годишни разходи на дадена институция, може да е най-подходящата база за определяне на нивото на същественост, когато основната функция или мандат на тази институция е предоставянето на услуги. За организации от публичния сектор, за които се очаква да възстановят разходите си или да постигнат резултат без печалба и без загуба, нетните разходи може да не са подходяща референтна стойност. В тези случаи brutните разходи или brutните приходи може да са по-подходяща референтна стойност. За организации от публичния сектор, които стопанисват големи по размер активи, общите активи, общите пасиви, нетните активи или нетните пасиви, или определени класове активи могат да бъдат подходяща референтна стойност, ако се отчитат счетоводно във финансовите отчети. В някои случаи, особено когато се разглежда качествено нивото на същественост, могат да бъдат полезни и други видове референтни стойности. Например:

- Суми, които по-рано са считани за съществени от съответната парламентарна комисия в , като например комисията за публични отчети; и
- Плащанията за доходи, сравнени с индикаторите за издръжката на живот, например, важноста за допустимия получател на месечни

плащания за доходи, като например за пенсии или инвалидност, изплатени по програми в публичния сектор.

**ПРЕРАЗГЛЕЖДАНЕ В ХОДА НА ОДИТА**

9) МСВОИ 2320.12, 13 и 14 разглежда необходимостта нивата на същественост да бъдат преразглеждани в случай, че в хода на одита на одитора стане известна нова информация. Поради структурите за общо управление и взаимовръзките между организациите в публичния сектор, не е обичайно одиторите да получават нова информация в хода на одита.

### **13. МСВОИ 2330 – ОТГОВОРИ ОТ СТРАНА НА ОДИТОРА НА ОЦЕНЕНИТЕ РИСКОВЕ**

#### **СЪДЪРЖАНИЕ НА ТОЗИ РАЗДЕЛ**

- 1) Настоящият Раздел предоставя допълнителни указания за одиторите, свързани с:
  - а) Одитни процедури в отговор на оценените рискове от съществено отклонение на ниво твърдение за вярност
  - б) Оценяване на достатъчността и уместността на одитните доказателства
  - в) Конкретни указания за ВОИ, със съдебни правомощия

#### **ОДИТНИ ПРОЦЕДУРИ В ОТГОВОР НА ОЦЕНЕНИТЕ РИСКОВЕ ОТ СЪЩЕСТВЕНО ОТКЛОНЕНИЕ НА НИВО ТВЪРДЕНИЕ ЗА ВЯРНОСТ**

- 2) МСВОИ 2330.A17 упоменава, че одитният мандат и други специални изисквания към одита могат да повлияят на разглеждането от страна на одитора на естеството, времето за изпълнение и обхвата на допълнителните одитни процедури. Примери за такива други изисквания са включени в Раздел 3, параграф 3.6.
- 3) МСВОИ 2330.8 описва обстоятелствата, при които от одитора се изисква да извърши тестове на контролите, за да получи достатъчни и уместни одитни доказателства относно оперативната ефективност на съответните контроли. В резултат на допълнителните цели, описани в параграф 13.2 по-горе, тестовете на контролите за предприятие от публичния сектор могат да бъдат по-широкообхватни и по-детайлни в сравнение с тези за предприятие от частния сектор. Одиторите могат да изпълнят тестове на контролите при ангажименти, различни от одит на финансовите отчети, и могат да търсят указания за изпълнението им в МСВОИ, различни от МСВОИ 2000 – 2899.
- 4) При разработването и изпълнението на тестовете на контролите, както това се изисква съгласно МСВОИ 2330.10, одиторите определят дали предприятието е част от по-голяма контролна среда на държавно ниво. В резултат на това е възможно да съществуват контроли извън предприятието. Одиторът определя дали и по какъв начин да получи достатъчни и уместни одитни доказателства за тези контроли.
- 5) Когато използват одитни доказателства за оперативната ефективност на контроли, получени в предишни одити, както е посочено в МСВОИ 2330.13, одиторите могат да обмислят използването на доказателства, получени при одити на изпълнението и други одитни дейности, свързани с предприятието. Когато разглеждат доказателствата, получени в предишни

одити на изпълнението, одиторите оценяват дали използваните твърдения за вярност и изпълнените тестове са адекватни спрямо целта на одита на финансовите отчети.

### **ОЦЕНЯВАНЕ НА ДОСТАТЪЧНОСТТА И УМЕСТНОСТТА НА ОДИТНИТЕ ДОКАЗАТЕЛСТВА**

- 6) МСВОИ 2330.27 изисква одиторът да изрази становище за заверка с резерви или отказ от изразяване на становище върху финансовия отчет, ако не е в състояние да получи достатъчни и уместни одитни доказателства. МСВОИ 2330.A62 посочва фактори, които могат да повлияят върху преценката на одитора за това какво представлява достатъчни и уместни одитни доказателства. При оценката за това какво означава достатъчни и уместни одитни доказателства, одиторите вземат под внимание също и необходимостта за получаване на достатъчни и уместни одитни доказателства за постигане на каквито и да било допълнителни цели, както това е описано в параграф 13.2 по-горе.

### **КОНКРЕТНИ УКАЗАНИЯ ЗА ВОИ СЪС СЪДЕБНИ ПРАВОМОЩИЯ**

- 7) В някои среди в публичния сектор, като например при Сметни палати със съдебни правомощия, одитният доклад често се разглежда като съдебно доказателство и служи за определяне на лични законови последици за лицата, отговорни за финансови действия, включително, касаещи съществени въпроси, недостатъци в контрола и случаи на неспазване на нормативните изисквания. Следователно, в такава среда, при оценяването на достатъчността и уместността на одитните доказателства, одиторите изпълняват процедури за идентифициране на лицата, които носят отговорност за финансови действия и за спазване на законовите изисквания.

## **14. МСВОИ 2402 – НАСОКИ ЗА ОДИТ, НА ПРЕДПРИЯТИЯ, ИЗПОЛЗВАЩИ ОБСЛУЖВАЩИ ОРГАНИЗАЦИИ**

### **СЪДЪРЖАНИЕ НА ТОЗИ РАЗДЕЛ**

- 1) Настоящият Раздел предоставя допълнителни указания за одиторите, свързани с:
  - а) Обхват на МСВОИ
  - б) Дефиниции
  - в) Получаване на разбиране за услугите, предоставяни от обслужващата организация, включително вътрешния контрол
  - г) Конкретни указания за ВОИ със съдебни правомощия

### **ОБХВАТ НА МСВОИ**

- 2) МСВОИ 2402.2 се отнася за организации, които предоставят услуги, които са неразделна част от дейностите на предприятието. В публичния сектор обслужващите организации могат да бъдат и неразделна част от способността на ползващото предприятие да спази изискванията на органите, които го управляват, да постигне целите на своята програма и да гарантира ефективен вътрешен контрол. Естеството и обхватът на работата, която следва да бъде извършена от одиторите в този контекст, зависи от характера и значимостта на тези услуги за предприятието от публичния сектор и значението на тези услуги за мандата за одит в публичния сектор.

### **ДЕФИНИЦИИ**

- 3) Термините „обслужваща организация“ и „организация- подизпълнител, предоставяща подчинени услуги“ са дефинирани в МСВОИ 2402.8(д) и 8(ж). Освен, че са част от информационната система на предприятието, което ги ползва и е съществена за финансовото отчитане, в публичния сектор тези термини могат да разширяват обхвата си за включване на организации, които предоставят услуги, представляващи неразделна част от способността на ползващото предприятие за постигане на целите на неговата програма, като например, определяне на допустимостта и разпределение на пенсионни плащания към физически лица, или безвъзмездни помощи за физически лица или организации.

### **ПОЛУЧАВАНЕ НА РАЗБИРАНЕ ЗА УСЛУГИТЕ, ПРЕДОСТАВЯНИ ОТ ОБСЛУЖВАЩАТА ОРГАНИЗАЦИЯ, ВКЛЮЧИТЕЛНО ВЪТРЕШНИЯ КОНТРОЛ**

- 4) МСВОИ 2402.9 е свързан с получаването на разбиране от одитора на потребителя за начина, по който ползващото предприятие използва обслужващата организация в дейността си. Когато разглеждат значимостта

на предоставяните услуги за ~~ползващото~~ предприятието, естеството и съществеността на обработваните транзакции, както и характера на взаимоотношенията между ползващото предприятие и обслужващата организация, одиторите могат също да разгледат ролята на обслужващата организация, по отношение на спазването от страна на ползващото предприятие на нормативните изисквания, постигането на целите на програмата и ефективността на вътрешния контрол. Източниците на информация, които одиторите могат да използват за получаване на това разбиране, са документирани в договора или споразумението за предоставяне на услугите, регламентиращи взаимоотношенията между съответните страни.

- 5) В допълнение, когато разглеждат естеството на транзакциите, обработвани от обслужващата организация за ползващото предприятие, одиторите могат да преценят степента на отговорност за потоците от средства между двете предприятия. Отговорността между двете предприятия може да варира от:
  - а) Ситуация, при която ползващото предприятие използва обслужващата организация за предоставяне на безусловно финансиране за допустимите получатели, без изисквания получателите или обслужващата организация да отчитат пред ползващото предприятие как са използвани тези средства; до
  - б) Ситуация, при която е налице пълна отчетност за средствата и транзакциите, извършени от обслужващата организация се осчетоводяват напълно и се предоставя увереност за ползващото предприятие, че транзакциите, извършени от обслужващата организация, са в съответствие с изискванията на ръководните органи, които го управляват, и че са постигнати целите на съответната програма.
- 6) В допълнение, когато разглеждат естеството на взаимоотношението между ползващото предприятие и обслужващата организация, одиторите могат да разгледат също и съответните структури за общо управление, както и структурата за отговорността и степента на влияние, която едното предприятие може да има върху другото.
- 7) Може да се приеме, че дефинициите за „одитор на обслужващото предприятие“ и „одитор на ползващото предприятие“ в МСВОИ 2402.8(г) и 8(з) предполагат, че съществуват две отделни участващи одитни организации. В публичния сектор, обаче, едно ниво на държавно управление може да предоставя услуги на други такива нива. Тези нива в крайна сметка могат да се считат за принадлежащи към една и съща

държавна структура и в резултат на това могат да бъдат одитирани от една и съща одитна организация от публичния сектор. Да бъдат част от една и съща одитна организация от публичния сектор може да се отрази на начина, по който двама отделни одитори, отговорни съответно за обслужващата организация и за ползващото предприятие, комуникират със и докладват помежду си в съответствие с изискванията, заложи в МСВОИ 2402.12 до 18. Например, в подобни ситуации, в зависимост от техния мандат, комуникацията между одитора на обслужващата организация и одитора на ползващото предприятие може да не е предмет на едни и същи изисквания за поверителност, каквито съществуват в частния сектор.

- 8) Например, МСВОИ 2402.12 описва възможностите, които одиторът на ползващата организация може да използва, за да получи достатъчно разбиране за вътрешния контрол на ползващото предприятие, който е от съществено значение за одита, за да осигури база за идентифициране и оценяване на рисковете от съществено отклонение. Когато одиторът на ползващото предприятие и одиторът на обслужващата организация са от една и съща одитна организация от публичния сектор, може да не са практически приложими някои или всички възможности, описани в МСВОИ 2402.12. Независимо от това, в подобни случаи, информацията, разменена между одитора на ползващото предприятие и одитора на обслужващата организация се споделя по прозрачен начин. Тази информация може да включва въпроси, сходни с включените в доклад тип 1 или доклад тип 2.
- 9) В допълнение, в подобни ситуации, на етапа на планиране на ангажимента може да е полезно да се разгледа в достатъчна степен идентифицирането и адресирането на съществените отчетни нужди, канали и форми.

#### **КОНКРЕТНИ УКАЗАНИЯ ЗА ВОИ, КОИТО СА СЪС СЪДЕБНИ ПРАВОМОЩИЯ**

10) В някои сфери за одит в публичния сектор, като например при Сметни палати със съдебни правомощия, могат да съществуват допълнителни съображения, които одиторите следва да вземат под внимание. Това може да включва:

- Оценяване на рисковете от потенциално несъответствие или неподходящо поведение, както в рамките на ползващото предприятие, така и в рамките на обслужващата организация, които могат да окажат съществено влияние върху финансовия отчет на ползващото предприятие;
- Следване на по-стриктни правила за тежестта на доказателствата, когато са идентифицирани потенциални нередности или случаи на



неподходящо поведение, така че да се удовлетворят приложимите изисквания за пристъпване към официална присъда; и

- Осигуряване на доказателства за подобни потенциални нередности и случаи на неправомерно поведение на правния отдел на Сметни палати със съдебни правомощия и оказване на съдействие при необходимост. Тази информация обикновено се предоставя под формата на отделен доклад за извършената работа по време на одита и свързаните с нея констатации.

## **15. МСВОИ 2450 – ОЦЕНКА НА ОТКЛОНЕНИЯ, ИДЕНТИФИЦИРАНИ ПО ВРЕМЕ НА ОДИТА**

### **СЪДЪРЖАНИЕ НА ТОЗИ РАЗДЕЛ**

- 1) Настоящият раздел предоставя допълнителни указания за одиторите, свързани с:
  - а) Оценяване на ефекта от некоригираните отклонения
  - б) Писмени изявления
  - в) Конкретни указания за ВОИ, със съдебни правомощия

### **ОЦЕНЯВАНЕ НА ЕФЕКТА ОТ НЕКОРИГИРАНИТЕ ОТКЛОНЕНИЯ**

- 2) Когато прилагат МСВОИ 2450.11, одиторите, имащи допълнителни отговорности за докладване, по отношение на несъответствието с нормативните изисквания и недостатъците в контрола, оценяват отделно всяка от тези цели. Обаче, отклоненията, случаите на несъответствие с нормативните изисквания и недостатъците в контрола могат да бъдат взаимосвързани, което потенциално увеличава риска за всяка цел.
- 3) МСВОИ 2450.12 до 13 разглежда комуникацията на некоригираните отклонения с лицата, натоварени с общо управление. Когато е уместно, предвид мандата на ВОИ, тази комуникация може да включва случаи на несъответствие с нормативните изисквания недостатъци в контрола. Може да се наложи одиторите да комуникират отклонения, случаи на несъответствие с нормативните изисквания и недостатъци в контрола с други страни, като например, с държавни служители.
- 4) Когато комуникират с лицата, натоварени с общо управление, или с други страни, както това е описано в параграф 15.3 по-горе, от одиторите може да се очаква да информират за всички отклонения, дори и по отношение на тези, които вече са били коригирани от страна на организацията. Когато комуникират с лицата, натоварени с общо управление, одиторите използват начините за докладване, които са приложими към тяхната сфера. Те също така могат да бъдат призовани да представят пред парламента резултатите от одита на финансовите отчети.

### **ПИСМЕНИ ИЗЯВЛЕНИЯ**

- 5) МСВОИ 2450.14 изисква одиторът да получи писмено изявление, че ръководството счита ефектите от некоригираните отклонения върху финансовия отчет за несъществени. Когато одиторите имат допълнителни отговорности, свързани със съответствието с нормативните изисквания и

ефективността на вътрешния контрол, тези изявления могат да бъдат включени в един документ.

#### **КОНКРЕТНИ УКАЗАНИЯ ЗА ВОИ, СЪС СЪДЕБНИ ПРАВОМОЩИЯ**

- 6) В някои сфери на одит в публичния сектор, като например, при Сметни палати със съдебни правомощия, одитният доклад често се използва за определяне на лични правни последици за лицата, отговорни за финансови действия, включително, касаещи съществени въпроси, случаи на неспазване на нормативните изисквания и недостатъци в контрола. Следователно, когато оценяват отклоненията, случаите на несъответствие с нормативите изисквания и недостатъците в контрола, идентифицирани по време на одита, одиторите, принадлежащи към подобен тип ВОИ, идентифицират и лицата, отговорни за финансовите действия и за спазването на законовите изисквания и следват по-стриктни правила за тежестта на доказателствата, когато установят потенциални нередности или случаи на неправомерно поведение, така че да отговорят на е изискванията за издаване на официална присъда. Това се прави, за да се осигурят на правния отдел на Сметната палата със съдебни правомощия, доказателства за подобни потенциални нередности и случаи на неправомерно поведение и при необходимост да му се окаже съдействие. Тази информация обикновено се предоставя под формата на отделен доклад за извършената работа по време на одита и свързаните с нея констатации.
- 7) МСВОИ 2450.8 изисква от одитора да комуникира своевременно всички натрупани по време на одита отклонения с подходящото ниво на ръководство. Когато ВОИ имат мандати, които включват законови правомощия за издаване на разпореждане към предприятието да коригира каквито и да било отклонения, както и случаи на несъответствие с нормативните изисквания, им се препоръчва да преценят дали упражняването на това право може да намали тяхната независимост и, ако това е така, да предприемат подходящи действия за избягването на подобно влошаване на независимостта.

## 16. МСВОИ 2500 – ОДИТНИ ДОКАЗАТЕЛСТВА

### ДОСТАТЪЧНИ И УМЕСТНИ ОДИТНИ ДОКАЗАТЕЛСТВА

- 1) Някои одитни доказателства се получават чрез изпълнението на одитни процедури за тестване на счетоводната документация. Одитните доказателства включват както информация, която подкрепя и потвърждава твърденията за вярност на ръководството, така и каквато и да било информация, която е в противоречие с тези твърдения. В случая на финансовите отчети в публичния сектор, ръководството често може да твърди, че сделките и събитията са в съответствие със законодателството или съответните правомощия. Подобни твърдения за вярност могат да попаднат в обхвата на финансовия одит.
- 2) Когато разглеждат информация от източници, независими от предприятието, както това е посочено в МСВОИ 2500.A12, одиторите могат да считат източниците за независими от предприятието, въпреки че те в крайна сметка докладват пред един и същи орган на властта, например, оперативно независими държавни агенции, които докладват пред един и същ орган на властта. Естеството на референтните данни в публичния сектор може да включва други източници, например, сравнения между сходни програми или индикатори за изпълнение.
- 3) Когато разглеждат източниците на доказателства в съответствие с МСВОИ 2500.A5, одиторите могат също да вземат под внимание доказателства, получени в одити на изпълнението или други одитни дейности, свързани с предприятието. Когато се позовават на доказателства, получени в одити на изпълнението, одиторите оценяват дали използваните твърдения за вярност и извършените тестове са подходящи за целта на одита на финансовия отчет.
- 4) Когато мандатът за одита включва цели, свързани със съответствие с нормативните изисквания, е възможно да се наложи одиторите да преценят характера и времето на изпълнение на одитните процедури, както това е обяснено в МСВОИ 2500.A16. Например, възможността за прилагане на определени одитни процедури за установяване на съответствието с нормативните изисквания или ефективността на контролите могат да бъдат негативно повлияни от изтичането на времеви период.
- 5) Обикновено организациите от публичния сектор имат установени вътрешни контроли, разработени за гарантиране съответствието с нормативните изисквания. Когато, обаче, одитираната организация носи

отговорност за отпускането на безвъзмездни помощи или друга финансова помощ за други страни, често съответствието с нормативните изисквания зависи отчасти от това другите страни да удовлетворят критериите и да отговорят на условията за получаване на помощта. Може да са необходими допълнителни доказателства относно упражняването от страна на предприятието на отговорността да се увери относно сделките на тези други страни.

- 6) Когато разглеждат указанията в МСВОИ 2500.A17, одиторите могат да вземат под внимание факта, че изискванията за съхранение на данните за организациите от публичния сектор могат да са различни, както това е упоменато в приложимото законодателство. На одиторите се препоръчва да се запознаят с приложимото законодателство по отношение съхранението на данните.
- 7) Одиторите в някои сфери, като например в Сметни палати със съдебни правомощия, могат да са обект на закони и нормативни разпоредби, изискващи от тях да разберат и да спазват точни процедури, свързани с тежестта на доказателствата. На одиторите се препоръчва да се запознаят с всички подобни политики и процедури, излагащи допълнителни изисквания, свързани с одитните доказателства, които са разработени, за да се гарантира съответствие с нормативните изискванията.. Например, може да се наложи одиторите, работещи в такава среда, да вземат под внимание изброените по-долу въпроси, свързани със събирането на доказателства:
- Законодателството, налагащо допълнителни изисквания към одитните доказателства;
  - Обхватът на допълнителните изисквания (т.е. дали те следва да се налагат за всеки документ от одитния ангажимент или за конкретни документи, свързани с определени въпроси от одита);
  - Допълнителната обработка, формалности или изисквания, на които са обект одитните доказателства;
  - Целта на всяко допълнително изискване, свързано с установените законови процедури, при изпълнението на стъпките от одита; и
  - Всички възможни ограничения, които могат да бъдат наложени по отношение на одитните доказателства, дължащи се на специфичните начини, по които те са събрани и / или изготвени.

- 8) **Приложение Б** предоставя информация относно източниците на одитни доказателства, отнасящи се за управлението на рисковете, свързани със законите и нормативните разпоредби.

## **17. МСВОИ 2501 – ОДИТНИ ДОКАЗАТЕЛСТВА – КОНКРЕТНИ СЪОБРАЖЕНИЯ ЗА ИЗБРАНИ ОБЕКТИ**

### **СЪДЪРЖАНИЕ НА ТОЗИ РАЗДЕЛ**

- 1) Настоящият Раздел предоставя допълнителни указания за одиторите, свързани с:
  - а) Материални запаси
  - б) Съдебни дела и искиове
  - в) Информация по сегменти

### **МАТЕРИАЛНИ ЗАПАСИ**

- 2) Често материалните запаси в публичния сектор се различават от тези в частния. Например, материалните запаси в публичния сектор често се държат по-скоро с цел употреба, а не за препродажба. Следователно, характерът на вътрешните контроли и оцененият риск от съществено отклонение могат да бъдат различни. За одиторите могат да съществуват други цели и твърдения за вярност, които подлежат на разглеждане, в допълнение към съществуването и състоянието, като например, очакванията на обществото за ефективно управление на материалните запаси.
- 3) Когато прилагат изискванията на МСВОИ 2501.4, за да решат дали да присъстват на инвентаризациите, одиторите вземат под внимание въпросите, описани по-горе.
- 4) Когато на одиторите е наложено ограничение или от ръководството, или от законодателството, или от нормативните разпоредби и те не могат да присъстват на инвентаризациите, както това се изисква от МСВОИ 2501.4, или искане за потвърждение от трета страна, както това се изисква от МСВОИ 2501.8 и други одитни процедури не са възможни, на одиторите се препоръчва да обмислят ефекта върху одитния доклад. Отговорът на одиторите може да е различен, по-скоро когато ограничението е наложено от ръководството, отколкото когато е наложено по силата на закон или нормативни разпоредби.
- 5) В някои сфери в публичния сектор, като например при Сметни палати, със съдебни правомощия, одиторите могат да имат разширени отговорности за идентифициране на лицата, отговорни за съществуването и състоянието на материалните запаси, включително за разработването и прилагането на контролите. Това може да включва определянето на санкции, когато е приложимо. Следователно, одиторът предоставя доказателства за такива

потенциални нередности и случаи на неправомерно поведение на правния отдел на Сметна палата със съдебни правомощия и оказва съдействия при необходимост. Подобна информация обикновено се предоставя под формата на отделен доклад за извършената работа в процеса на одита и свързаните с нея констатации.

### **СЪДЕБНИ ДЕЛА И ИСКОВЕ**

- 6) Когато разработват и изпълняват одитните процедури в съответствие с МСВОИ 2501.9 и A18, одиторите могат да имат допълнителни отговорности във връзка със съдебни дела и искове. В допълнение, може да съществуват неясноти между организации от публичния сектор по отношение на задължения и ангажименти, които възникват в резултат на съдебни дела и искове. Следователно, отговорностите могат да включват идентифицирането на вероятни бъдещи искове и потенциални по-мощни последици от тези искове за публичния сектор. Поради сложността и структурата на организациите от публичния сектор, в допълнение към ръководството на одитираната организация от публичния сектор, може да се наложи одиторите да отправят запитвания към други организации от този сектор. Например, един централен правен отдел може да администрира всички искове, заведени срещу правителството. Одиторите отправят запитване към този отдел в допълнение към запитването към ръководството на одитираната организация.
- 7) Когато правните консултанти в правителството не начисляват хонорари на организацията от публичния сектор за предоставените услуги, организациите от публичния сектор може да нямат сметки за правни разходи, както това е разписано в МСВОИ 2501.9(в).
- 8) Може да се наложи одиторите да обмислят други източници на информация, когато изпълняват одитните процедури за идентифициране на съдебни дела и искове, в които участва организацията, като например:
- Репортажи в медиите;
  - Обратна информация от широката общественост и заинтересованите страни;
  - Друга информация, получена от регулаторни органи, длъжностни лица, прокуратура или от други агенции, провеждащи разследвания;
  - Информация от жалби от длъжностни лица и вътрешни лица, подаващи сигнали относно нередности; и
  - Резултати от одити на изпълнението или други одити.



- 9) Когато прилагат изискванията на МСВОИ 2501.10, в съответствие с мандатите си, ВОИ може да имат право за комуникация директно с външните правни консултанти на организацията, без да е необходимо разрешение от ръководството. Одиторите преценяват независимостта и обективността на правния консултант, който може да е част от организацията или може да е част от друга държавна организация. Когато независимостта или обективността на даден правен консултант е поставена под съмнение, одиторите може да обмислят получаване на информация от друг източник.
- 10) Когато търсят пряка комуникация чрез писмо за общо или конкретно запитване, както е посочено в МСВОИ 2501.A22 и A23, одиторите могат да включат и други специфични запитвания, ако това е позволено от приложимата рамка за финансово отчитане. Например, това може да включва запитване дали организацията функционира в рамките на законовия си мандат.

#### **ИНФОРМАЦИЯ ПО СЕГМЕНТИ**

- 11) Представяне и оповестяване на информация по сегменти може да не се изисква от някои рамки за финансово отчитане или може да не е релевантно в контекста на определени организации от публичния сектор. Въпреки това, възможно е информация, подобна на информацията по сегменти, да се изисква по силата на закони или нормативни разпоредби, или от приложимата рамка за финансово отчитане. Например, от организациите в публичния сектор може да се изисква да отчитат приходите и разходите по фондове, отпуснати суми, програми или категории. От одиторите може да се изисква да одитират тази информация. При определени обстоятелства от одиторите може да се изисква да изразят становище върху информацията по сегменти или подобна информация или като част от общото одитно становище, или самостоятелно.

## 18. МСВОИ 2505 – ПОТВЪРЖДЕНИЯ ОТ ВЪНШНИ ИЗТОЧНИЦИ

### СЪДЪРЖАНИЕ НА ТОЗИ РАЗДЕЛ

1) Настоящият Раздел съдържа допълнителни указания за одиторите, свързани с:

а) Процедури за потвърждения от външни източници с цел получаване на одитни доказателства

б) Отказ на ръководството да позволи на одитора да изпрати искане за потвърждение

### ПРОЦЕДУРИ ЗА ПОТВЪРЖДЕНИЯ ОТ ВЪНШНИ ИЗТОЧНИЦИ С ЦЕЛ ПОЛУЧАВАНЕ НА ОДИТНИ ДОКАЗАТЕЛСТВА

2) МСВОИ 2505.A1 и МСВОИ 2330.A50 посочват, че потвържденията могат да се използват за получаване на доказателства относно наличието или липсата на определени условия (например, „странични споразумения“, които не са включени в официалните договорености). В допълнение към твърденията за вярност, свързани с одита на финансовите отчети, потвържденията могат да бъдат полезни за одиторите при получаването на доказателства, свързани с допълнителните цели на одита, изложени в техния мандат за одит или възникващи по силата на закон, нормативна разпоредба, нареждания от министерства, изисквания на държавната политика или резолюции на законодателната власт. Например, потвърждения от външни източници могат да се използват за получаване на доказателства за:

- Наличие или липса на споразумения или договорености с трети страни за законово регламентирани или други условия, като например, гаранции за изпълнение или финансиране;
- Ангажименти за разходи, които не са оторизирани от законодателната власт;
- Продължаваща допустимост на физически лица за получаване на пенсии, помощи към доходите, ренти или други текущи плащания; или
- Наличие на „странични сделки“ с доставчици за връщане на стоки на кредит, за да се използва финансиране, чийто срок в противен случай би изтекъл без усвояване в последващ фискален период.

3) Когато искат потвърждения от външни източници, както това е дефинирано в МСВОИ 2505.6(a), на одиторите се препоръчва да гарантират, че

исканията са отправени към трети страни, които са независими от одитираната организация и че отговорите са надеждни в контекста на взаимоотношенията между организацията и потвърждаващата страна. Одиторите, обаче, могат да преценят, че някои източници са независими от организацията, въпреки че одитираната организация и организацията, източник на потвърждението, в крайна сметка се отчитат пред един и същ орган на властта. При подобни обстоятелства се насърчава прилагането на по-висок стандарт по отношение на документацията за одитните доказателства относно начина, по който независимостта е оценена и разгледана от одиторите.

**ОТКАЗ НА РЪКОВОДСТВОТО ДА ПОЗВОЛИ НА ОДИТОРА ДА ИЗПРАТИ ИСКАНЕ ЗА ПОТВЪРЖДЕНИЕ**

- 4) В допълнение към изискванията за комуникиране на въпроса с лицата, натоварени с общо управление, както е посочено в МСВОИ 2505.9, от одиторите може да се изисква или да се очаква да комуникират въпроса със законодателния орган или със съответния надзорен орган. Отказът на ръководството да позволи на одитора да изпрати искане за потвърждение има пряк ефект върху оценката на риска и заключенията за одитния риск, направени в резултат на това.

## 19. МСВОИ 2510 – ПЪРВОНАЧАЛНИ АНГАЖИМЕНТИ ЗА ОДИТ – НАЧАЛНИ САЛДА

### ПЪРВОНАЧАЛНИ АНГАЖИМЕНТИ ЗА ОДИТ

- 1) Първоначален ангажимент за одит може да възникне, когато дадено предприятие бъде национализирано без това да доведе до създаването на ново предприятие, или когато мандатът на ВОИ бъде изменен с цел включване на нов или допълнителен одит на вече съществуващо предприятие. Първоначален ангажимент за одит може да възникне и когато бъде създадено предприятие в публичния сектор и законодателството, нормативните разпоредби или рамката изискват разпределение на всички или на части от предишните салда на предшестващото предприятие от публичния сектор, което е било одитирано от предишен одитор.

## 20. МСВОИ 2520 – АНАЛИТИЧНИ ПРОЦЕДУРИ

### СЪДЪРЖАНИЕ НА ТОЗИ РАЗДЕЛ

- 1) Настоящият Раздел предоставя допълнителни указания за одиторите, свързани с:
  - а) Аналитични процедури
  - б) Аналитични процедури по същество
  - в) Проучване на резултатите от аналитичните процедури

### АНАЛИТИЧНИ ПРОЦЕДУРИ

- 2) При изпълнението на аналитичните процедури, независимо дали при оценката на риска, тестването по същество или формирането на общо заключение, без ограничение до представения по-долу списък, одиторите могат да вземат под внимание и съответните съотношения, като например:
  - Разходи спрямо бюджет или отпуснати средства;
  - Плащания за доходи, като например, помощи за деца и пенсии спрямо демографска информация;
  - Приходи от данъци спрямо демографска информация или икономически условия или индикатори;
  - Лихвени нива като процент от националния дълг спрямо лихвите по държавни заеми;
  - Постигнати резултати във връзка с разходите, когато информацията за изпълнението е включена като част от финансовия отчет; и
  - Държавни безвъзмездни помощи за икономическо и социално развитие, например, безвъзмездни помощи за земеделци с ниски доходи и безвъзмездни помощи за училищни сгради спрямо икономически и демографски индикатори.
- 3) За да бъде ефективна процедурата, препоръката е тези тестове да се изпълняват с подходяща степен на детайлност.

### АНАЛИТИЧНИ ПРОЦЕДУРИ ПО СЪЩЕСТВО

- 4) Когато разработват аналитичните процедури, одиторите могат да разгледат получената информация и достигнатите заключения в свързани одитни дейности, включително одити на изпълнението и други одити. Когато се позовават на резултати от други одитни дейности, на одиторите се препоръчва да оценят дали свързаните цели, обхванатите твърдения за

вярност и изпълнените тестове са уместни за целите на одита на финансовия отчет.

- 5) Определянето от страна на одитора на приемлива сума, посочена в МСВОИ 2520.A16, се повлиява от съществеността, която в публичния сектор, наред с други съображения, може да бъде повлияна от мандата за одита и очакванията на обществото.
- 6) Когато оценяват надеждността на данните, посочени в МСВОИ 2520.A12(a), одиторите могат да използват информация, получена от други организации в рамките на правителството, въпреки че те в крайна сметка се отчитат пред един и същ орган на властта. Например, сравнителните данни в публичния сектор могат да включват сравнения между сходни организации и / или програми.
- 7) Когато разглеждат указанията в МСВОИ 2520.A13 за изпълнение на аналитични процедури, на одиторите се препоръчва да разберат дизайна на контролите и може да се наложи да тестват оперативната им ефективност спрямо нефинансовата информация на предприятието, използвана в аналитичните процедури.

#### **ПРОУЧВАНЕ НА РЕЗУЛТАТИТЕ ОТ АНАЛИТИЧНИТЕ ПРОЦЕДУРИ**

- 8) Одиторите преценяват дали е възможно да носят допълнителни отговорности, когато ръководството не е в състояние да предостави обяснения за разликите, идентифицирани при изпълнението на аналитичните процедури, посочени в МСВОИ 2520.A21. Например, на одиторите в определени одитни сфери, като в Сметни палати със съдебни правомощия, може да се наложи да проучат допълнително основните причини за липсата на информация и да определят кой е отговорен. Одиторът може също да предостави доказателства за такива потенциални нередности и случаи на неправомерно поведение на правния отдел на Сметната палата да окаже съдействие при необходимост.. Тази информация обикновено се предоставя под формата на отделен доклад за извършената работа по одита и свързаните констатации.

## 21. МСВОИ 2530 – ОДИТНИ ИЗВАДКИ

### СЪДЪРЖАНИЕ НА ТОЗИ РАЗДЕЛ

- 1) Настоящият Раздел предоставя допълнителни указания за одиторите, свързани с:
  - а) Формиране на извадките, размер и избор на обектите за тестване
  - б) Характер и причина за неточности и отклонения
  - в) Предвиждане на отклонения
  - г) Оценяване на резултатите от одитните извадки

### ФОРМИРАНЕ НА ИЗВАДКИТЕ, РАЗМЕР И ИЗБОР НА ОБЕКТИТЕ ЗА ТЕСТВАНЕ

- 2) Когато проектира одитната извадка в съответствие с МСВОИ 2530.6, ВОИ може да носи по-големи отговорности съгласно мандата си. В тези ситуации одиторите могат да определят различни нива на параметрите, включително съществеността, и по-високо ниво на доверие, а това може да се отрази на размера на извадката. Одиторите могат да разработят отделни извадки за тестване на контролите и съответствието или могат да разработят една извадка за тестване на двата аспекта. Например, извадка от плащания може да се използва за тест на контролите по плащанията, както и дали плащанията се извършват в съответствие с изискванията на органите на властта.
- 3) По-вероятно е одиторите в публичния сектор, отколкото тези в частния сектор, да преценят необходимостта от извадка от нефинансова информация. В резултат от допълнителните цели в публичния сектор, като например, тестване на съответствието с нормативните изисквания и преглед на нефинансовата информация, съдържаща се във финансовите отчети, одиторите могат да преценят дали формирането на извадки ще бъде полезно за тестването на подобна нефинансова информация, съдържаща се във финансовите отчети. Пример за подобна нефинансова информация може да бъде информацията, съдържаща се в мерките за устойчиво развитие.
- 4) Мандатът на одиторите може да изисква да докладват допълнителна информация относно формирането на одитните извадки. Подобни изисквания могат да включват докладване относно използваните методи за формиране на извадките, дали резултатите от извадката могат да бъдат проектирани върху популацията и, ако това е така, резултатите от това проектиране. Одиторите могат да вземат под внимание тези потребности,

когато вземат решение дали да използват статистически или нестатистически подходи.

#### **ХАРАКТЕР И ПРИЧИНА ЗА НЕТОЧНОСТИ И ОТКЛОНЕНИЯ**

- 5) Когато анализират идентифицираните неточности и отклонения, както е посочено в МСВОИ 2530.A17, одиторите вземат под внимание факта, че могат да имат по-големи отговорности по отношение на одита и докладването, свързани с измамите. Раздел 6 от настоящото указание предоставя допълнителна информация за одиторите, свързана с техните отговорности относно измамите при одита на финансовите отчети.

#### **ПРЕДВИЖДАНЕ НА ОТКЛОНЕНИЯТА**

- 6) Когато формират одитни извадки за тестване на контролите, от одиторите може да се изисква да предвидят процента на отклоненията в популацията, включително интервал на доверителност, и да докладват резултатите от извадката, както е посочено в параграф 21.4 по-горе. В някои одитни сфери, като при Сметни палати със съдебни правомощия, докладването на процента на отклонение може да се изисква, например, с цел обяснение на недостатъците във вътрешния контрол или несъответствието с нормативните изисквания.

#### **ОЦЕНЯВАНЕ НА РЕЗУЛТАТИТЕ ОТ ОДИТНИТЕ ИЗВАДКИ**

- 7) В допълнение към указанията в МСВОИ 2530.A23, когато ръководството не е в състояние да предостави адекватно обяснение за неточностите и отклоненията, на одиторите се препоръчва да преценят отговорностите, които са им възложени съгласно техния мандат. Например, може да се наложи на одиторите, от Сметни палати със съдебни правомощия, да проучат допълнително основните причини за липсата на информация и да определят кой носи отговорност за това.
- 8) В допълнение към указанията в МСВОИ 2530.A23 (втора подточка), може да се наложи одиторите да преценят каквито и да било допълнителни отговорности, както това е описано в Раздел 3, параграф 3.6.



## **22. МСВОИ 2540 (ПРЕРАБОТЕН) – ОДИТ НА СЧЕТОВОДНИ ПРИБЛИЗИТЕЛНИ ОЦЕНКИ И СВЪРЗАНИТЕ С ТЯХ ОПОВЕСТЯВАНИЯ**

### **СЪДЪРЖАНИЕ НА ТОЗИ РАЗДЕЛ**

- 1) Настоящият Раздел предоставя допълнителни указания за одиторите, свързани с:
  - а) Естество на приблизителните счетоводни оценки
  - б) Цел
  - в) Процедури за оценка на риска и свързани дейности
  - г) Отговори на оценените рискове от съществено отклонение
  - д) Допълнителни процедури по същество в отговор на съществените рискове
  - е) Оценяване на разумността на приблизителните счетоводни оценки и определяне на отклоненията
  - ж) Индикатори за възможна предубеденост на ръководството
  - з) Писмени изявления
  - и) Документация

### **ХАРАКТЕР НА СЧЕТОВОДНИТЕ ПРИБЛИЗИТЕЛНИ ОЦЕНКИ**

- 2) Кога и как предприятията от публичния сектор използват счетоводни приблизителни оценки зависи от типа на отчитаните финансови позиции и приложимата рамка за финансово отчитане. Някои важни приблизителни оценки в публичния сектор могат да бъдат свързани с активите, пасивите и позициите за оповестяване, като например:
  - Програми за социално осигуряване;
  - Програми за пенсии на държавни служители;
  - Програми за здравеопазване;
  - Програми за доходи на ветерани;
  - Програми за държавни гаранции;
  - Пасиви, свързани с околната среда;
  - Данъчни приходи и вземания; и

- Определени имоти и оборудване, като например, специализирано военно оборудване и активи, представляващи историческо или културно наследство.
- 3) Поради естеството на дейностите на държавата, някои счетоводни приблизителни оценки на предприятията от публичния сектор носят висока степен на несигурност на приблизителните оценки, като например, гаранции, свързани със заеми или предприятия в затруднено положение.
- 4) В допълнение към указанията, предоставени в МСВОИ 2540.A72-A75, оценяването по справедлива стойност в публичния сектор не винаги се изисква от приложимата рамка за финансово отчитане. В тези случаи одиторите могат да оценят използвания алтернативен метод за оценка и да определят дали той съответства на изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане и дали не е подвеждащ.

#### **ЦЕЛ**

- 5) Когато разглеждат целта на МСВОИ 2540.10 за получаване на достатъчни и уместни одитни доказателства за това, че счетоводни приблизителни оценки и свързаните с тях оповестявания са разумни в контекста на рамката за финансово отчитане, одиторите могат да вземат под внимание следното:
- Рамките за финансово отчитане могат да изискват оповестяване на нефинансова информация, като например, резултати по програми и друга оперативна информация. Тази информация може да се базира на приблизителни оценки; или
  - Някои пасиви, като например, политиката на правителството, свързана с гаранциите, имат толкова високо ниво на несигурност на приблизителната оценка, че приложимата рамка за финансово отчитане може да не позволява тяхното признаване, но все пак може да изисква оповестяване на несигурността на приблизителната оценка. Когато тези потенциални пасиви застрашават устойчивостта на правителствените програми, одиторите могат да използват параграф за обръщане на внимание или параграф за други въпроси, за да изложат съответните проблеми;
  - Поради сложността, естеството и елемента на преценка от страна на ръководството, в подобни ситуации може да бъде целесъобразно докладването на основен въпрос от одита в съответствие с изискванията на МСВОИ 2701.

### **ПРОЦЕДУРИ ЗА ОЦЕНКА НА РИСКА И СВЪРЗАНИТ ДЕЙНОСТИ**

6) В публичния сектор реалните размери на определени дългосрочни приблизително оценени пасиви може да не стават известни в продължение на дълъг период от време. Например, задълженията по социално осигуряване се разпростират в продължение на много години в бъдещето и следователно одиторите може да не са в състояние да използват последващи събития за тяхната оценка. По своя характер публичния сектор разполага с достъп до документацията от предходни години, която обхваща значителен период от време, въз основа на което одиторът може да генерира тенденциите за точността на приблизителните оценки. Тези тенденции може да са релевантни при прилагането на изискванията на МСВОИ 2540.A55 до A60.

### **ОТГОВОРИ НА ОЦЕНЕНИТЕ РИСКОВЕ ОТ СЪЩЕСТВЕНО ОТКЛОНЕНИЕ**

7) Когато преценяват дали са необходими специализирани умения или познания във връзка с един или повече аспекти от счетоводни приблизителни оценки, за да се получат достатъчни и уместни одитни доказателства, както това се изисква от МСВОИ 2540.15, разглеждането от страна на одиторите на нуждата от специализирани умения може да е особено съществен аспект във връзка с приблизителните оценки като изброените по-долу, но без ограничение само до тях:

- Програми за социално осигуряване;
- Пенсионни планове за държавни служители; и
- Програми за обезщетения на ветерани.

Допълнителни указания за използването на експерти са включени в Раздел 29 от настоящото Указание.

### **ДОПЪЛНИТЕЛНИ ПРОЦЕДУРИ ПО СЪЩЕСТВО В ОТГОВОР НА СЪЩЕСТВЕНИТЕ РИСКОВЕ**

8) Когато оценяват счетоводните приблизителни оценки в съответствие с изискванията на МСВОИ 2540.24(г), одиторите могат да преценят, че ръководството може да не е в състояние да следва конкретния курс за действие, върху който се базира приблизителната оценка. Както е разгледано в МСВОИ 2315 (преработен), подобни решения, свързани със следването на определен курс на действие, върху който се базира приблизителната оценка, може да се вземат извън контрола на одитираната организация в резултат на политическите процеси. При подобни обстоятелства на одитора може да се наложи да разгледа достатъчността и уместността на одитните доказателства и какъвто и да било ефект от тях върху заключението на одитора за финансовите отчети.

## **ОЦЕНЯВАНЕ НА РАЗУМНОСТТА НА СЧЕТОВОДНИТЕ ПРИБЛИЗИТЕЛНИ ОЦЕНКИ И ОПРЕДЕЛЯНЕ НА ОТКЛОНЕНИЯТА**

9) Когато финансов отчет в публичния сектор включва множество много големи приблизителни оценки, които могат да са обект на висока степен на несигурност на приблизителната оценка, може да се наложи одиторите да оценят точността на оповестяването на несигурността на приблизителната оценка и нейния ефект върху одитния доклад.

## **ИНДИКАТОРИ ЗА ВЪЗМОЖНА ПРЕДУБЕДЕНОСТ НА РЪКОВОДСТВОТО**

10) Одиторите извършват преглед на преценките и решенията на ръководството при определянето на счетоводни приблизителни оценки, за да идентифицират дали съществуват индикатори за възможна предубеденост на ръководството, в съответствие с изискванията на МСВОИ 2540.32. В този процес ръководителите могат да базират своите предположения на различни видове информация, която е получена от вътрешни и външни източници и чиято уместност и надеждност може да варира. Специфичните предположения също варират в съответствие с характеристиките на актива или пасива, който следва да бъде оценен, използвания метод за оценка (например, пазарен подход или подход на изпълнението) и изискванията на приложимата рамка за финансово отчитане. В този процес одиторите могат да вземат под внимание причините за възможна предубеденост, които може да са специфични за публичния сектор, като например:

- Силни политически мотиви;
- Променяща се или нестабилна политическа и икономическа среда;
- Повишени обществени очаквания;
- По-високи от обичайните очаквания за спазване рамките на бюджета;
- Натиск за спазване на регионални и международни договори, като например, Целите за устойчиво развитие (SDG);
- Намаление на бюджетите без съответстващо намаление в очакванията за предоставянето на услуги;
- Публични и частни партньорства; и
- Допустимост на грешки във финансовата информация.

11) Одиторите, работещи в определени сфери, като например в Сметни палати със съдебни правомощия, могат да имат допълнителни отговорности,

свързани със случаите, в които те определят, че е налице намерение за подвеждане от страна на ръководството. Тези отговорности често включват идентифицирането на физическото(ите) лице(а), отговорно за подобни действия и препоръка за повдигане на съответните граждански и наказателни обвинения срещу тях. За тази цел, одиторите предоставят доказателства за потенциалните нередности и случаи на неправомерно поведение или на правния отдел на Сметната палата със съдебни правомощия, или на прокуратурата и оказват съдействие на правния отдел при необходимост.. Подобна информация обикновено се предоставя под формата на отделен доклад за извършената работа по одита и свързаните с нея констатации.

### **ПИСМЕНИ ИЗЯВЛЕНИЯ**

12) Поради сложността, естеството и елемента на преценка от страна на ръководството по отношение на счетоводните приблизителни оценки в публичния сектор, одиторът може да прецени необходимостта от получаване на изявления за конкретни счетоводни приблизителни оценки, включително във връзка с използваните методи, предположения или данни.

### **ДОКУМЕНТАЦИЯ**

13) В случаите когато при разработването на „Обхват на одитора“ в съответствие с МСВОИ 2540.29 одиторите използват подробни данни за предходни години от отдавна минали периоди и налична информация, които са на разположение в публичния сектор, те могат да обмислят документиране, надвишаващо изискванията на МСВОИ 2540.39, на базата за оценката на одитора относно разумността на счетоводните приблизителни оценки и свързаните с тях оповестявания при използването на такива данни.

## 23. МСВОИ 2550 – СВЪРЗАНИ ЛИЦА

### СЪДЪРЖАНИЕ НА ТОЗИ РАЗДЕЛ

- 1) Настоящият Раздел предоставя указания за одиторите, свързани с:
  - а) Ограничени сделки
  - б) Дефиниции
  - в) Процедури за оценка на риска и свързаните с тях дейности
  - г) Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени неточности , относно взаимоотношенията и сделките със свързани лица
  - д) Отговори на рисковете от съществени неточности относно взаимоотношенията и сделките със свързани лица

### ОГРАНИЧЕНИ СДЕЛКИ

- 2) Предприятията от публичния сектор може да са обект и на специфични ограничения относно характера и обхвата на сделките, които могат да реализират със свързани лица. Ограниченията могат да забраняват сделки или практики, които може да са допустими във взаимоотношенията между свързани лица извън публичния сектор.

### ДЕФИНИЦИИ

- 3) МСВОИ 2550.10(б) предоставя дефиниция за „свързано лице“, като приложимата рамка за финансово отчитане установява минималните изисквания или изискванията за несвързано лице. Одиторите следва да обърнат внимание, че съгласно тази дефиниция, предприятия, които са под общ контрол от страна на държавата (например, национално, регионално или местно управление), не се считат за свързани, освен ако не са ангажирани със значителни сделки или не споделят ресурси помежду си в значителна степен.
- 4) Одиторите могат да обмислят дали изключването от дефиницията за свързани лица на организации под общия контрол от страна на държавата води до области с по-висок риск при техния одит на организации от публичния сектор. Например, възможно е да съществува ситуация, при която дадено министерство да включва множество предприятия. Въпреки че тези предприятия може да не споделят ресурси или може да нямат съществен обем на сделки помежду си, възможно е да съществуват множество, по-малки, на пръв поглед „несъществени“ сделки, които се реализират и които могат да бъдат сметени за нередовни. Възможно е да има и ситуации, при които изобщо да няма сделки. Например, министърът

може да упражни влияние върху едно от предприятията, за да се въздържи от плащането на дивидент на друго предприятие, за да се повлияе на паричния поток и на възможните решения за отпускане на бюджетни средства.

- 5) При прилагането на МСВОИ на одиторите се препоръчва да имат предвид по-широкообхватната дефиниция за свързани лица.

### **ПРОЦЕДУРИ ЗА ОЦЕНКА НА РИСКА И СВЪРЗАНИТЕ С ТЯХ ДЕЙНОСТИ**

- 6) Относно взаимоотношенията със свързани лица на предприятието от публичния сектор, в допълнение към процедурите, описани в МСВОИ 2550.11 до 14, одиторите следва да имат предвид:

- Правната структура и регулаторните изисквания, ръководещи предприятието и неговите свързани лица, например, дали предприятието е министерство, служба, агенция или друга форма на организация от публичния сектор ;
- Разбирането за стопанските дейности на организациите от публичния сектор често включва получаването на познания за видовете дейности, извършвани от държавата, включително съответните програми и основните поделения, които се ангажират с изпълнението на тези програми;
- Организационната структура за контрол на предприятието и определяне на отговорността, като се отчита, че в публичния сектор лицата, натоварени с общо управление, действат в качеството на представители на гражданите. Собствеността на предприятията от публичния сектор може да няма същото значение както в частния сектор;
- Разбиране за изискванията за докладване на предприятието, включително изискванията за оповестяване на взаимоотношенията и сделките със свързаните лица; и
- Други нормативни разпоредби, които биха могли да са съществени за способността на предприятието от публичния сектор за реализиране на бизнес със свързани лица. Това може да включва съответствие с нормативните разпоредби за обществените поръчки, където може да се включва и изискване предприятията от публичния сектор да демонстрират, че сделките със свързани лица се реализират при независими, пазарни условия.

- 7) Дискусията за податливостта на финансовия отчет на предприятието на съществено отклонение може също да обхване допълнителните цели и

свързаните рискове от съществено отклонение, както това е дискутирано в МСВОИ 2550.А8. В тази дискусия одиторите могат да включат одитори, ангажирани с одити на изпълнението и други одитни дейности за предприятието.

- 8) Дискусиите между членовете на одитния екип, който разглежда, измами, могат да включват разглеждане на податливостта на процеса за обществени поръчки на предприятието към измами, реализирани от или чрез свързани лица.

### **ИДЕНТИФИЦИРАНЕ И ОЦЕНЯВАНЕ НА РИСКОВЕТЕ ОТ СЪЩЕСТВЕНО ОТКЛОНЕНИЕ, СВЪРЗАНИ С ВЗАИМООТНОШЕНИЯТА И СДЕЛКИТЕ СЪС СВЪРЗАНИ ЛИЦА**

- 9) В допълнение към твърденията за вярност, изложени в МСВОИ 2315, ръководствата на предприятия от публичния сектор могат да правят твърдения за вярност, че сделките и събитията са реализирани в съответствие със законовите изисквания или съответните правомощия, както това е упоменато в МСВОИ 2315.А192. Тези твърдения за вярност може да се разпростират и взаимоотношенията и сделките със свързани лица и да попадат в обхвата на одита на финансовите отчети.
- 10) Мандатът на одиторите може да изисква от тях да разгледат правната рамка и нормативните разпоредби, ръководещи предприятието, както и каквито и да било изисквания или специфични ограничения по отношение сключването и реализирането на сделки със свързани лица, които те могат да налагат на предприятието, на лицата, натоварени с общо управление, на ръководството и служителите. Възможно е да съществуват и ограничения относно възможността на предприятието да учредява изцяло или частично притежавани предприятия, които биха били разглеждани като свързани лица.
- 11) За лицата, натоварени с общо управление, ръководството и служителите на предприятия от публичния сектор може да съществува и изискване да декларират участията си в предприятия, с които се реализират сделки на професионална или търговска база. Когато съществуват такива законови изисквания, одиторите трябва да приложат процедури за оценка на риска, за да идентифицират и оценят рисковете от съществени неточности произтичащи от неспазването на тези изисквания.

### **ОТГОВОРИ НА РИСКОВЕТЕ ОТ СЪЩЕСТВЕНИ НЕТОЧНОСТИ, СВЪРЗАНИ С ВЗАИМООТНОШЕНИЯТА И СДЕЛКИТЕ СЪС СВЪРЗАНИ ЛИЦА**

- 12) МСВОИ 2550.23(б) изисква одиторите да получат доказателства, че съществените сделки със свързани лица извън обичайния ход на



стопанската дейност на предприятието са надлежно оторизирани и одобрени. В публичния сектор мандатът за одит може да включва отговорност за докладване в съответствие с изискванията на закони и нормативни разпоредби. Това може да включва отговорност за получаване на доказателства, че взаимоотношенията и сделките със свързани лица отговарят на изискванията на законите и нормативните разпоредби и са оторизирани и одобрени. Може да се наложи одиторите да потърсят доказателства, че ръководството е получило оторизация и одобрение от законодателните органи, министерството на финансите или „предприятието-майка“ или финансиращата служба, или от съответния надзорен орган. Тези процедури може да са приложими независимо дали сделките са съществени или извън обхвата на обичайната стопанска дейност.

- 13)МСВОИ 2550.24 изисква от одиторите да получат достатъчни и уместни доказателства относно твърдението за вярност на ръководството, че сделките със свързани лица са реализирани при условия, аналогични на действащите при независими, пазарни сделки, ако такова твърдение за вярност е направено от ръководството във финансовия отчет. В публичния сектор законите и нормативните разпоредби, свързани с обществените поръчки, могат да изискват договорите с трети страни, включително със свързани лица, да бъдат обект на конкурентни тръжни процедури или друга форма на „тестване на пазара“, за да се демонстрира „стойност за парите“ (икономическа целесъобразност).

## 24. МСВОИ 2560 – ПОСЛЕДВАЩИ СЪБИТИЯ

### СЪДЪРЖАНИЕ НА ТОЗИ РАЗДЕЛ

1) Настоящият Раздел предоставя допълнителни указания за одиторите, свързани с:

а) Събития, възникващи между датата на финансовия отчет и датата на одитния доклад

б) Факти, които стават известни на одитора след публикуването на финансовия отчет

### СЪБИТИЯ, ВЪЗНИКВАЩИ МЕЖДУ ДАТАТА НА ФИНАНСОВИЯ ОТЧЕТ И ДАТАТА НА ОДИТНИЯ ДОКЛАД

2) В допълнение към специфичните запитвания, посочени в МСВОИ 2560.A9, одиторите може да вземат под внимание и събития, които са възникнали, които:

а) Имат отношение към способността на държавното предприятие да изпълни целите на програмата си; и

б) Могат да се отразят на представянето на информацията за изпълнението във финансовия отчет.

3) В допълнение към процедурите, описани в МСВОИ 2560.A10, одиторът може да вземе под внимание въпроси, възникващи в резултат на свързаните процедури на законодателната власт и други свързани органи, които могат да му станат известни в хода на одита, както той е предвиден по график или след неговото приключване, резултатът от които може да налага корекция или оповестяване във финансовия отчет.

### ФАКТИ, КОИТО СТАВАТ ИЗВЕСТНИ НА ОДИТОРА СЛЕД ПУБЛИКУВАНЕТО НА ФИНАНСОВИЯ ОТЧЕТ

4) Що се отнася до действията на одитора в търсене на начин за превенция на позоваването на одитния доклад в МСВОИ 2560.A20, одиторите могат да поискат правен съвет и да обмислят докладване пред съответния законов орган.

## 25. МСВОИ 2570 (ПРЕРАБОТЕН) – ДЕЙСТВАЩО ПРЕДПРИЯТИЕ

### СЪДЪРЖАНИЕ НА ТОЗИ РАЗДЕЛ

- 1) Настоящият Раздел предоставя допълнителни указания за одиторите, свързани с:
  - а) Предположение за действащо предприятие
  - б) Преглед на оценката на ръководството
  - в) Допълнителни одитни процедури, когато бъдат идентифицирани събития или условия

### ПРЕДПОЛОЖЕНИЕ ЗА ДЕЙСТВАЩО ПРЕДПРИЯТИЕ

- 2) От одиторите може да се изисква да извършат преглед и да докладват относно договореностите на предприятието за запазване на общото му финансово състояние.
- 3) Предприятията от публичния сектор може да изразходват повече средства в една година, отколкото ресурсите с които разполагат, за да покрият тези разходи, така че приходите им могат да бъдат по-малко от разходите или може да е налице превишение на пасивите над активите. За оперативното съществуване на дадено предприятие от публичния сектор, обаче, е рядко срещана ситуация да преустанови дейностите си или мащабът да бъде обект на принудително свиване, поради невъзможност за финансиране на дейностите или на нетните пасиви.
- 4) Прекратяване на предприятие от публичния сектор е най-вероятно да се случи в резултат на политическо решение на правителството. Може да бъде взето политическо решение за закриване или разпускане на предприятието в неговата цялост, за свиване мащаба на дейностите му и за прехвърляне на някои от неговите функции към друго публично предприятие, за сливане с друго публично предприятие или за приватизация на предприятието. Във всеки от тези случаи се преустановява оперативното съществуване на цялото или на част от предприятието. Одиторите могат да разгледат начина, по който се закриват и / или се прехвърлят дейностите на предприятието, за да достигнат до заключение по въпросите, свързани с действащото предприятие.
- 5) При формирането на становище относно способността на предприятието да продължи дейността си, разглеждането от страна на одиторите на принципа за действащо предприятие обхваща два отделни, но припокриващи се фактора:

- По-големият риск, свързан с промени в посоката на политиката (например, когато е налице смяна на правителството); и
  - По-малкият често срещан оперативен или бизнес риск (например, когато предприятието не разполага с достатъчно оборотни средства, за да продължи дейността си и не е в състояние да набере допълнителен капитал).
- 6) За свеждане до минимум на риска дадени промени в държавната политика, които могат да се отразят на предположението за действащо предприятие, да не станат известни на одитора, той може да се увери:
- Дали правителството е заявило намерението си да извърши преглед на област от политиката, засягаща одитираното предприятие;
  - Дали е обявен и дали е в ход извършването на преглед;
  - Дали даден преглед е дал индикация, че одитираното предприятие може да бъде модернизирано или че бъдещето на предприятието може да бъде преразгледано; или
  - Дали е налице държавна политика за приватизация на дейностите на одитираното предприятие.

#### **ОЦЕНЯВАНЕ НА ОЦЕНКАТА НА РЪКОВОДСТВОТО**

- 7) Одиторите са наясно, че промените в държавните политики могат да окажат съществено влияние върху статута и функциите на предприятията от публичния сектор. Възможно е, обаче, на одитора да не са известни политическите решения.

#### **ДОПЪЛНИТЕЛНИ ОДИТНИ ПРОЦЕДУРИ, КОГАТО БЪДАТ ИДЕНТИФИЦИРАНИ СЪБИТИЯ ИЛИ УСЛОВИЯ**

- 8) Когато разглеждат изискванията на МСВОИ 2570.16, одиторите могат да преценят дали да поискат от предприятието да осигури директно потвърждение от службата или изпълнителния орган, отговорни за предоставяне на финансова подкрепа или бъдещо финансиране за него. Когато обмислят искането на такова потвърждение, на одиторите се препоръчва да вземат под внимание каквито и да било ограничения, наложени от политическия процес. При подобни обстоятелства изявление, предоставено от отговорния финансов служител на предприятието, което ще получи финансовата подкрепа или бъдещото финансиране, може да не е достатъчно, за да даде смислена увереност за бъдещето на предприятието. Това е така, защото намеренията на осигуряващия финансовата подкрепа може да не са известни на предприятието.

- 9) В допълнение към одитните процедури, изложени в МСВОИ, одиторите могат също така да се запознаят с официалните документи за промени в политиката и свързаните процедури на законодателните органи, както и да отправят запитване относно въпросите, разглеждани в процедури, за които все още не са на разположение официални документи.

## 26. МСВОИ 2580 – ПИСМЕНИ ИЗЯВЛЕНИЯ

### СЪДЪРЖАНИЕ НА ТОЗИ РАЗДЕЛ

- 1) Настоящият Раздел предоставя допълнителни указания за одиторите, свързани с:
  - а) Общи съображения
  - б) Ръководство, от което се изискват писмени изявления
  - в) Комуникиране на прагова стойност
  - г) Дата на и период(и), обхванат(и) от писмените изявления
  - д) Съмнения относно надеждността на писмените изявления и непредоставяне на исканите писмени изявления

### ОБЩИ СЪОБРАЖЕНИЯ

- 2) Отговорностите на ръководството в публичния сектор могат да бъдат по-широкообхватни от тези в частния сектор. Когато искат писмени изявления относно отговорностите на ръководството, одиторите могат да вземат под внимание тази предпоставка за по-широкообхватна отговорност.

### РЪКОВОДСТВО, ОТ КОЕТО СЕ ИЗИСКВАТ ПИСМЕНИ ИЗЯВЛЕНИЯ

- 3) Когато разглеждат указанията в МСВОИ 2580.A2, на одиторите се препоръчва да вземат под внимание факта, че изискванията по отношение отговорността за изготвянето на финансовите отчети, може да варира, както това е упоменато в законодателството. На одиторите се препоръчва да се запознаят с приложимото законодателство, за да идентифицират лицата, от които трябва да бъдат поискани писмени изявления. На етапа на планиране одиторите могат също така да се информират за и да съгласуват с лицата, натоварени с общо управление, физическите лица, които са идентифицирани като отговорни за предоставянето на писмени изявления.

### КОМУНИКИРАНЕ НА ПРАГОВА СТОЙНОСТ

- 4) Съгласно МСВОИ 2580.A14 одиторът може да обмисли комуникирането с ръководството на праг за целите на исканите писмени изявления. На одиторите се препоръчва да вземат под внимание по-широкообхватната перспектива в публичния сектор, съгласно която от тях може да се изиска да комуникират всички отклонения, дори и онези, които са коригирани от предприятието, както и всички недостатъци в контрола и случаи на несъответствие с изискванията на органите на властта. За целите на искането на писмени изявления одиторите могат да обмислят комуникирането на тези изисквания. На одиторите се препоръчва да

вземат под внимание по-широкообхватната перспектива в публичния сектор и процедури, описващи допълнителните цели, отговорности и изисквания.

#### **ДАТА НА И ПЕРИОД(И), ОБХВАНАТ(И) ОТ ПИСМЕНИТЕ ИЗЯВЛЕНИЯ**

- 5) Както е посочено в МСВОИ 2580.A15, датата на писмените изявления трябва да бъде колкото е практически възможно по-близка до датата на одитния доклад върху финансовия отчет. В публичния сектор изявленията на ръководството може понякога да се получат от високо ниво на управление и следователно за одиторите е важно да планират това предварително, така че писмените изявления да могат да бъдат получени своевременно за избягване на каквото и да било забавяне при издаването на одитния доклад.

#### **СЪМНЕНИЯ ОТНОСНО НАДЕЖНОСТТА НА ПИСМЕНИТЕ ИЗЯВЛЕНИЯ И НЕПРЕДОСТАВЯНЕ НА ИСКАНИТЕ ПИСМЕНИ ИЗЯВЛЕНИЯ**

- 6) Одиторите могат да бъдат назначени в съответствие със законови процедури и следователно може да не са в състояние да отклонят или да се оттеглят от даден ангажимент. В такива случаи те могат да докладват пред законодателните органи, както това е уместно.
- 7) **Приложение В** предоставя списък на други въпроси, които одиторът може да избере да включи в представителното писмо от ръководството.

## **27. МСВОИ 2600 – КОНКРЕТНИ СЪОБРАЖЕНИЯ – ОДИТИ НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ НА ГРУПА (ВКЛЮЧИТЕЛНО ПОЛЗВАНЕ РАБОТАТА НА ОДИТОРИ НА КОМПОНЕНТИ)**

### **СЪДЪРЖАНИЕ НА ТОЗИ РАЗДЕЛ**

- 1) Настоящият Раздел предоставя допълнителни указания за одиторите, свързани с:
  - а) Дефиниции
  - б) Приемане и продължаване
  - в) Разбиране за групата, нейните компоненти и средата, в която те функционират
  - г) Разбиране за одитора на компонента
  - д) Същественост
  - е) Отговор на оценените рискове
  - ж) Процес на консолидация
  - з) Комуникация с одитора на компонента
  - и) Комуникация с ръководството на групата и с лицата, натоварени с общо управление на Групата

### **ДЕФИНИЦИИ**

- 2) Когато се разглеждат дефинициите в МСВОИ 2600.9, в допълнение към препратките към указанията в МСВОИ 2600.A2 до A6, в публичния сектор може да са приложими допълнителни характеристики, както следва:
  - а) Компонент – В средата на публичния сектор компонентите могат да включват агенции, служби, бюра, корпорации, фондове, звена на компоненти, участъци, съвместни предприятия и неправителствени организации; и
  - б) Съществен компонент – В средата на публичния сектор определянето на съществените компоненти може да включва също и въпроси, които са с повишена чувствителност сред обществото, като например, въпроси, свързани с националната сигурност, проекти, финансирани от донорски организации или докладване на приходи от данъци.

### **ПРИЕМАНЕ И ПРОДЪЛЖАВАНЕ**

- 3) Невъзможността за участие в работата на одитора на компонента, както е изложено в МСВОИ 2600.13, и невъзможността за получаване на



достатъчни и уместни одитни доказателства може да не е толкова вероятно да се случи в средата на публичния сектор, тъй като е възможно законите или нормативните разпоредби да забраняват ограничения по отношение на достъпа до информация.

- 4) Когато спазват изискванията на МСВОИ 2600.13, в допълнение към позоваването на указанията в МСВОИ 2600.A18, одиторите на група от публичния сектор могат да комуникират със законодателните власти или други регулаторни органи, както е уместно, за премахване на ограниченията за достъп до одитните доказателства, наложени от ръководството на групата или законите или нормативните разпоредби.
- 5) В публичния сектор съществени промени, които се отразяват на възможността на одитния екип за групата да получи достатъчни и уместни одитни доказателства, както това е посочено в МСВОИ 2600.A12, могат да бъдат повлияни от допълнителни промени, като например:
  - Промени в закони и нормативни разпоредби, засягащи информационната система за финансово управление и / или рамката за финансово отчитане; и
  - Промени в естеството, източниците и размера на финансиране, включително промени в структурата на публичния дълг.

#### **РАЗБИРАНЕ ЗА ГРУПАТА, НЕЙНИТЕ КОМПОНЕНТИ И СРЕДАТА, В КОЯТО ТЕ ФУНКЦИОНИРАТ**

- 6) От одитора на групата се изисква да разбере групата и нейните компоненти, а указания са предоставени в МСВОИ 2600.A23 до A31. Одитният екип може също да получи допълнителни въпроси, свързани с публичния сектор, които могат да включват:
  - Контроли върху съответствието със законите и нормативните разпоредби;
  - Спазване на бюджетните изисквания и изискванията на органите, отговорни за разходите;
  - Последователна класификация спрямо кодовете за отчитане на бюджетиранияте и реалните суми; или
  - Участие на групата и / или компонентите ѝ в публични и частни партньорства.
- 7) В определени случаи правителството може да има взаимоотношения с независими организации чрез трансфери или чрез ролята си на регулаторен орган за определени индустрии. В тези случаи може да е

трудно да се определи дали неговото взаимоотношение с организацията оправдава тяхното включване в групата. Например:

- Приложението на рамката за финансово отчитане може да доведе до изключването на определен тип агенции, служби, бюра, корпорации, фондове, участъци, съвместни предприятия или неправителствени организации от финансовите отчети на групата. В подобни случаи, ако одиторът на групата от публичния сектор вярва, че този резултат би довел до подвеждащо представяне във финансовия отчет на групата, в допълнение към разглеждането на ефекта върху одитния доклад, одиторът на групата от публичния сектор може също да прецени необходимостта за комуникиране на въпроса със законодателните органи или други подходящи регулаторни органи; или
- Рамката за финансово отчитане може да не предоставя специфични указания за включване в или изключване от финансовите отчети на предприятията, посочени по-горе. В подобни случаи одиторът на групата от публичния сектор може да участва в обсъждания между ръководството на групата и ръководството на компонента за определяне дали третирането на компонента във финансовия отчет на групата ще доведе до достоверно представяне. В допълнение е възможно ръководството на групата да не се съгласи с включването на компонента във финансовия отчет на групата, което на свой ред може да ограничи възможността на одитора на групата да комуникира със или да използва работата на одитора на компонента.

#### **РАЗБИРАНЕ ЗА ОДИТОРА НА КОМПОНЕНТА**

- 8) Указанията в МСВОИ 2600.A33 са особено релевантни, когато одиторът на групата от публичния сектор планира да поиска одитора на компонента да изпълни допълнителна работа по одита на финансовата информация, свързана с компонента или с групата. В някои среди в публичния сектор методологията на одитора на групата може да се различава от методологията или практиките на одиторите на компонентите. В подобни случаи одиторът на групата може да определи процедури, последователни с методологията на одитора на групата.
- 9) Когато разглеждат МСВОИ 2600.A37, одиторите могат да обърнат внимание, че в публичния сектор одиторът на компонента може да е обект и на изискванията на Етичния кодекс на ИНТОСАЙ, възприет от одитната организация в публичния сектор.

- 10) Във втората подточка на МСВОИ 2600.A38 се разглежда разбирането от одитния екип на професионалната компетентност на одитора на компонента и дали одиторът на компонента притежава специалните умения (например, познания, специфични за индустрията), необходими за изпълнение на работата. В контекста на средата на публичния сектор това включва познания за тази среда и приложимите закони и нормативни разпоредби, съществени за одита на групата.
- 11) МСВОИ 2600.A41 разглежда обстоятелствата, при които закон или нормативна разпоредба забранява достъпа до съответните части от одитната документация на одитора на компонента. При подобни обстоятелства публичният сектор може да също да прецени дали да отправи въпроса към законодателните или други подходящи регулаторни органи.

### **СЪЩЕСТВЕННОСТ**

- 12) Когато определят нивото на същественост за финансовия отчет на групата, както това се изисква съгласно МСВОИ 2600.21 до 23, одиторите могат да използват указанията на МСВОИ 2320.A3 до A10, които разглеждат определянето на съществеността в публичния сектор. В контекста на финансовите отчети на групата, нивото на същественост за определени класове сделки, салда по сметки, оповестявания, както и нивото на същественост за компонента могат да се оценят на ниско ниво в публичния сектор. Това може да се случи по редица различни причини, включително контекста на въпроса или естеството и характеристиките на засегнатите системи и предприятия. В допълнение може да съществуват изисквания за отделните становища за компонентите, като по този начин се указва нуждата от по-ниско ниво на същественост за компонентите. В допълнение по силата на мандата за одита или на законодателството може да се изисква провеждането на определени процедури за сделки, които са съществени единствено заради техния характер.
- 13) Както се изисква съгласно МСВОИ 2600.21(г), определянето на праг, над който отчетите не могат да бъдат разглеждани като очевидно тривиални за финансовите отчети на групата, може да се повлияе от естеството на съответния въпрос и чувствителността на обществото. Одиторите на група от публичния сектор също вземат под внимание по-широкообхватната перспектива за публичния сектор, във връзка с което от тях може да се изисква да комуникират всички отклонения, включително тези, които са коригирани от предприятието, и всички недостатъци в контрола и случаи на неспазване на изискванията на органите на властта. В тези случаи не се определят прагове.

## **ОТГОВОР НА ОЦЕНЕНИТЕ РИСКОВЕ**

14) Когато прилагат изискванията на МСВОИ 2600.24 на ниво група, одиторите на групи от публичния сектор могат да вземат под внимание факта, че в публичния сектор естеството на дейностите, изпълнявани от различните компоненти, е основна определяща характеристика за риска от съществено отклонение. Например, рискът от съществени неточности при операции за предоставяне на помощи при бедствия обикновено е по-висок от риска от съществени неточности при по-стабилни операции, като например плащането на заплати на учители. За оценка на риска от съществени неточности в рамките на операциите на цялата група, одиторът на групата може да категоризира компонентите в съответствие с естеството на техните дейности, оценявайки риска поотделно за всяка категория. Това упражнение може да даде възможност на одитора на групата да определи характера, времето на изпълнение и обхвата на работата, която следва да бъде изпълнена при процеса на консолидация.

## **ПРОЦЕС НА КОНСОЛИДАЦИЯ**

15) Когато се разглеждат указанията в МСВОИ 2600.A56, в контекста на публичния сектор е възможно да съществуват редица сделки, които са отчетени само на ниво група, особено в консолидираните финансови отчети на правителството. Такива сделки могат да включват отразяването на природни богатства или историческо наследство. В подобни случаи одиторите на групата носят отговорност за получаването на достатъчни и уместни одитни доказателства за тези сделки.

16) По-долу са изброени примери за условия, свързани с публичния сектор, в допълнение към примерите, посочени в Приложение 3 на МСВОИ 2600, които биха могли да представляват индикация за рискове от съществени неточности във финансовите отчети на групата.

- Липса на познания от страна на ръководството за приложимите закони и нормативни разпоредби;
- Бюджетен преразход, дължащ се на слаб бюджетен контрол;
- Приватизация на компоненти;
- Нови програми или компоненти, или основни промени в съществуващи програми или компоненти;
- Нови източници за финансиране за групата или компонентите, както и между компонентите;
- Изменения в закони и нормативни разпоредби или директиви;

- Политически решения, като например реорганизация на компоненти;
- Големи програми в рамките на даден компонент без достатъчно разпределени ресурси и / или финансиране;
- Повишени очаквания на обществото;
- Обществени поръчки за стоки и услуги в определени компоненти, като например отбрана или национална сигурност;
- Изнасяне извън предприятието (аутсорсинг) на дейности на компонента;
- Компоненти, които са обект на специални разследвания или парламентарен, или законодателен надзор;
- Промени в политическото ръководство;
- Индикации за разхищение или злоупотреба;
- По-високи от нормалните очаквания за спазване на бюджета;
- Публични и частни партньорства;
- Политическа намеса при отпускането на публични ресурси; или
- Пряко влияние на правителството в управлението и / или липса на професионален опит в ръководството спрямо политически назначения.

#### **КОМУНИКАЦИЯ С ОДИТОРА НА КОМПОНЕНТА**

17) Когато комуникират с одитора на компонента в съответствие с изискванията на МСВОИ 2600.40, одиторите на групата от публичния сектор могат да сметат за подходящо да предоставят на одиторите на компонентите информация относно риска от несъответствие с изискванията на законите или нормативните разпоредби, които биха могли да доведат до съществено отклонение във финансовия отчет на групата или да се отразят на характера, времето на изпълнение и обхвата на одитните процедури и изискванията за докладване.

18) В допълнение към въпросите, изисквани или изложени в Приложение 5 на МСВОИ 2600, могат да се включат теми, значими за публичния сектор:

- Списък на законите и нормативните разпоредби, които са съществени за одита на компонента, както и списък на законите и

нормативните разпоредби, които са съществени за одита на групата;  
или

- Списък на допълнителните процедури, които одиторът на групата определя като необходими за изпълнение от страна на одитора на компонента.

#### **КОМУНИКАЦИЯ С РЪКОВОДСТВОТО НА ГРУПАТА И С ЛИЦАТА, НАТОВАРЕНИ С ОБЩО УПРАВЛЕНИЕ НА ГРУПАТА**

19) В допълнение към изискванията на МСВОИ 2600.47 одиторите на групи от публичния сектор може да имат отговорности за докладване по отношение комуникирането на измами, идентифицирани на ниво компонент. Тези отговорности могат да включват докладване пред страни извън предприятието, като например, регулаторни органи или правоприлагащи власти. Допълнителни указания относно отговорностите на одитора за докладване на измами са включени в МСВОИ 2240.

## **28. МСВОИ 2610 (ПРЕРАБОТЕН 2013 Г.) – ПОЛЗВАНЕ РАБОТАТА НА ВЪТРЕШНИТЕ ОДИТОРИ**

### **СЪДЪРЖАНИЕ НА ТОЗИ РАЗДЕЛ**

1) Настоящият Раздел предоставя допълнителни указания за одиторите, свързани с:

а) Определяне дали, в кои области и в каква степен може да се използва работата на функцията за вътрешен одит

б) Определяне дали, в кои области и в каква степен може да се използват вътрешните одитори с цел предоставяне на директна помощ

### **ОПРЕДЕЛЯНЕ ДАЛИ, В КОИ ОБЛАСТИ И В КАКВА СТЕПЕН МОЖЕ ДА СЕ ИЗПОЛЗВА РАБОТАТА НА ФУНКЦИЯТА ЗА ВЪТРЕШЕН ОДИТ**

2) Когато оценяват обективността на функцията за вътрешен одит, както това се изисква съгласно МСВОИ 2610.15(a), на одиторите се препоръчва да вземат под внимание УКАЗАНИЯТА на ИНТОСАЙ, касаещи въпросите за независимостта и обективността на вътрешните одитори. Когато функцията за вътрешен одит е създадена по силата на законодателството или нормативните разпоредби и когато са удовлетворени изброените по-долу критерии, съществува сериозна индикация, че тази функция е обективна:

а) Функцията отговаря пред висшето ръководство, например пред ръководителя или неговия заместник на държавното предприятие и пред лицата, натоварени с общо управление;

б) Функцията докладва резултатите от одита както пред висшето ръководство, например, пред ръководителя или неговия заместник на държавното предприятие, така и пред лицата, натоварени с общо управление;

в) Функцията организационно е позиционирана извън персонала и управленската функция на звеното, обект на одита;

г) Функцията е освободена в достатъчна степен от политически натиск при провеждането на одити, а докладването на констатациите, становищата и заключенията е обективно, без страх от политически репресии;

д) Функцията не допуска персонал от вътрешния одит за участие в одит на дейности, за които тези одитори са отговаряли преди това, за да се избегне каквото и да било възприятие за конфликт на интереси; и

е) Функцията разполага с достъп до лицата, натоварени с общо управление.

**ОПРЕДЕЛЯНЕ ДАЛИ, В КОИ ОБЛАСТИ И В КАКВА СТЕПЕН МОЖЕ ДА СЕ ИЗПОЛЗВАТ ВЪТРЕШНИТЕ ОДИТОРИ С ЦЕЛ ПРЕДОСТАВЯНЕ НА ПРЯКА ПОМОЩ**

- 3) В допълнение към критериите, които вече са посочени в МСВОИ, при разглеждане на очакванията на обществото за независимостта на лицата, извършващи одита, може да е от съществено значение за одиторите да оценят заплахите и предпазните мерки при използването на вътрешните одитори за предоставяне на пряка помощ.



## 29. МСВОИ 2620 – ПОЛЗВАНЕ НА РАБОТАТА НА ВЪНШЕН ЕКСПЕРТ

### СЪДЪРЖАНИЕ НА ТОЗИ РАЗДЕЛ

- 1) Настоящият Раздел предоставя допълнителни указания за одиторите, свързани с:
  - а) Определяне на необходимостта от използване на външен експерт,
  - б) Компетентност, способности и обективност на външния експерт
  - в) Договор с експерта, който ще подпомага работата на одитора

### ОПРЕДЕЛЯНЕ НА НЕОБХОДИМОСТТА ОТ ИЗПОЛЗВАНЕ НА ВЪНШЕН ЕКСПЕРТ

- 2) Когато определят необходимостта от използването на услугите на външен експерт, на одиторите се препоръчва да вземат под внимание факта, че въз основа на законите, нормативните разпоредби или мандата финансовите одити могат да включват допълнителни отговорности, свързани с измами. В такива случаи на одиторите може да се наложи да използват работата на експерти от полицията или от звената за борба с корупцията. В някои среди в публичния сектор, като например Сметна палата със съдебни правомощия, включваща мандат за издаване на присъди, решението за присъдата може да се базира на доказателствата на експерт, които стават законово обвързващи и принуждават отговорното за измамата или корупцията лице да заплати глоби и задължения. Прокурорите могат да завеждат съдебни дела срещу служителя, отговорен за измамата или корупцията, и могат да конфискуват активите, необходими за плащане на задължението. Следователно, одиторите предоставят доказателства за подобни потенциални нередности и случаи на неподходящо поведение на правния отдел на Сметната палата със съдебни правомощия или на съответната прокуратура, и си сътрудничат с тези структури, при необходимост. Тази информация обикновено се предоставя под формата на отделен доклад за извършената работа по време на одита и свързаните с нея констатации.

### КОМПЕТЕНТНОСТ, СПОСОБНОСТИ И ОБЕКТИВНОСТ НА ВЪНШНИЯ ЕКСПЕРТА

- 3) Въпросът за независимостта е от изключителна важност в публичния сектор и може да включва законови изисквания или държавна политика, с които одиторите и експертите трябва да се съобразят. Препоръчаните в МСВОИ 2620.A20 процедури, свързани с оценката на обективността, могат също да бъдат възприети от одиторите за оценка на независимостта на експерта. В допълнение, при преценката за независимостта, одиторите могат също да обмислят оценка на реалната и възприеманата политическа неутралност на експерта. Дейностите, които биха могли да поставят под въпрос

политическата неутралност на експерта, могат да включват кандидатиране или заемане на политическа длъжност, или участие в събития, спонсорирани от политически сдружения, лобистки групи или организации с политическа обвързаност. Тези фактори трябва да бъдат разгледани в контекста на степента на участие на експерта и възприятието на потенциала за лична облага и / или пристрастие.

- 4) ДОГОВОР С ВЪНШНИЯ ЕКСПЕРТПараграфи 70 и 71 от Етичния кодекс на ИНТОСАЙ изискват одиторите да спазват поверителност, особено по отношение на чувствителните данни, освен ако не е дадено конкретно право за оповестяване на някаква информация, или ако не съществува правно или професионално право или задължение да се направи това. Една фундаментална разлика между частния и публичния сектор е, че в публичния сектор може да съществуват специфични законови изисквания, свързани с поверителността от една страна, а от друга - с достъпа на трети страни. В публичния сектор е налице непрекъснатата необходимост за намиране на баланс между поверителността и нуждата от прозрачност и отговорност. Когато разглеждат въпросите за поверителността, както това е посочено в МСВОИ 2620.11(г), на одиторите се препоръчва да се запознаят със законови актове, даващи достъп на обществото до работата на експерта, използван при одита в публичния сектор.
- 5) Получаването на искания от външни регулаторни органи, полиция, прокуратура или съдии за получаване на достъп до работата на даден експерт не е нещо необичайно в публичния сектор. На одиторите се препоръчва да информират експерта, че неговите доказателства или доклад могат да бъдат поискани от външна одитна организация от публичния сектор и могат да бъдат използвани в други процеси или разследвания.
- 6) Експерт, който работи за публичния сектор, може да има допълнителни отговорности, свързани с поверителността, които могат да се базират на мандата на конкретната Върховна одитна институция или на закони, свързани със служебната тайна или частни актове. Например, такова законодателство може да е свързано с одити в областта на отбраната, здравеопазването, на социалните служби или данъчните агенции. Може да се наложи одиторите да се запознаят с конкретните изисквания, свързани с поверителността, с които те са обвързани.
- 7) Балансът между нуждата от поверителност и необходимостта от прозрачност налага одиторите да използват професионална преценка, за да гарантират, че работата на даден експерт с поверителен характер е ясно обозначена и се третира като такава, като в същото време се предоставя

достъп когато това е уместно. На одиторите се препоръчва да се запознаят с ясно дефинираните политики и процедури, въведени от одитната организация за справяне с такива ситуации.

### **30. МСВОИ 2700 (ПРЕРАБОТЕН) – ФОРМИРАНЕ НА СТАНОВИЩЕ И ДОКЛАДВАНЕ ВЪРХУ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ**

#### **СЪДЪРЖАНИЕ НА ТОЗИ РАЗДЕЛ**

1) Настоящият раздел предоставя допълнителни указания за одиторите, свързани с:

а) Одитен доклад

#### **ОДИТЕН ДОКЛАД**

2) В публичния сектор, закон или нормативна разпоредба може да залагат отговорностите за финансовия отчет, а одиторът определя отговорностите на ръководството и на лицата, натоварени с общо управление <sup>1</sup>, които ще бъдат включени в одитния доклад, както това е указано в МСВОИ 2700.A44 до A49.

3) Съгласно МСВОИ 2700.43, ако одиторът посочи други отговорности за докладване в одитния доклад върху финансовия отчет, които са в допълнение към неговите отговорности съгласно МСВОИ, касаещи финансовия одит, тези други отговорности за докладване трябва да бъдат посочени в отделен раздел от одитния доклад, под заглавие „Доклад върху други законови и регулаторни изисквания“ или под друго заглавие, както това е уместно в съответствие със съдържанието на раздела, освен ако тези други отговорности за докладване не посочват същите въпроси, както представените съгласно отговорностите за докладване, изисквани от МСВОИ, касаещи финансовия одит, в който случай другите отговорности за докладване могат да бъдат представени в същия раздел, както свързаните елементи от доклада, изисквани съгласно МСВОИ, касаещи финансовия одит. Това изискване за докладване съгласно МСВОИ за финансовия одит съществува, за да помогне за гарантиране яснота на одитното становище върху финансовите отчети, като се изисква информацията, която се докладва в доклада от финансовия одит по МСВОИ, която не е съществена за становището върху финансовите отчети, да бъде ясно разграничена в рамките на доклада от финансовия одит по МСВОИ. МСВОИ, касаещи финансовия одит, не разглеждат характера и обхвата на процедурите, които трябва да бъдат изпълнени, за да се подкрепи докладването на тази информация, или начина, по който тази информация може да бъде представена в отделен доклад. Следователно, при докладването на тази

---

<sup>1</sup> МСВОИ 2260 (преработен) „Комуникация с лицата, натоварени с общо управление“

информация, може да се наложи да бъдат приложени други одитни стандарти.

- 4) Когато в съответствие с МСВОИ 2700.28 се докладва за етичните отговорности в раздела База за изразяване на становището, може да се направи препратка към МСВОИ 2220.
- 5) В случаите, когато по силата на закон или нормативна разпоредба от одиторите се изисква да използват конкретен формат или формулировка в одитния доклад, одиторите оценяват дали този формат или формулировка включват минималните елементи, изисквани съгласно МСВОИ 2700.50. Ако тези елементи не са включени, одиторите не могат да упоменат, че одитът отговаря на изискванията на стандартите за финансов одит (МСВОИ 2000 - 2899).
- 6) Когато прилагат МСВОИ 2700.A21 и когато закон, нормативна разпоредба или други условия на ангажимента не посочват конкретно адресат на одитния доклад, на одиторите се препоръчва да адресират одитния доклад до лицата, натоварени с общо управление или до съответния клон на законодателната власт, както това е уместно.
- 7) Закон или нормативна разпоредба може да установява крайни срокове за датата на одитния доклад. При обстоятелства, когато одиторите не са в състояние да спазят крайния срок, те могат да обмислят предприемането на целесъобразни действия, като например, информиране на лицата, натоварени с общо управление или законодателната власт.

## **31. МСВОИ 2701 – КОМУНИКИРАНЕ НА КЛЮЧОВИ ВЪПРОСИ ОТ ОДИТА В ДОКЛАДА НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР**

### **СЪДЪРЖАНИЕ НА ТОЗИ РАЗДЕЛ**

- 1) Настоящият Раздел предоставя допълнителни указания за одиторите, свързани с:
  - а) Определяне на ключови въпроси от одита
  - б) Комуникиране на ключови въпроси от одита

### **ОПРЕДЕЛЯНЕ НА КЛЮЧОВИ ВЪПРОСИ ОТ ОДИТА**

- 2) Въпреки че изискването за докладване на Ключови въпроси от одита е задължително за предприятия, търгувани на фондовите борси съгласно МСВОИ 2701, одиторите могат да обмислят също и докладването на ключови въпроси от одита, когато одитираните предприятия са различни от търгуваните на фондовите борси, тъй като публичният сектор е важен участник във всяка икономика и е отговорен за поддържането и осигуряването на важни функции, които засягат гражданите.
- 3) Когато решават да комуникират ключови въпроси от одита при одита на предприятия, различни от търгуваните на фондовите борси, одиторите могат да преценят следните критерии:
  - Ако закони и нормативни разпоредби, или одитния мандат изискват от одиторите да докладват специфични въпроси, свързани с работата на одитора, които биха били сходни с ключовите въпроси, свързани с одита, одиторите могат да преценят дали комуникирането на ключови въпроси в одитния доклад би била уместно.
  - Комуникирането на въпроси, сходни с ключовите одитни въпроси, които се изискват по закон и нормативна разпоредба, може да се реализира по различни начини. Ако се комуникира в одитния доклад, може да не е приложим МСВОИ 2701, но когато комуникацията е представена в отделни доклади, адресирани единствено до конкретни потребители, одиторът може да счете за съществено прилагането на МСВОИ 2701, тъй като одитният доклад ще достигне до всички потенциални заинтересовани лица и потребители.
  - МСВОИ 2700.A75 предоставя допълнителни указания за взаимодействието между ключовите въпроси от одита и другите изисквания за докладване в публичния сектор.

4) Ако одиторът реши да приложи МСВОИ 2701 за одит на предприятие, различно от предприятията, търгувани на фондовите борси, може да е препоръчително да се определи политика за комуникиране на ключови одитни въпроси за всички одитирани предприятия (различни от търгуваните на фондовите борси) или само за конкретни предприятия. Могат да бъдат определени критерии за идентифициране на одитираните предприятия, за които ще се комуникират ключови въпроси от одита. Примери за такива критерии са:

- Одитирани предприятия, оказващи най-голямо влияние върху държавния бюджет;
- Одитирани предприятия, оказващи най-голямо влияние върху консолидираните финансови отчети; и
- Одитирани предприятия, които ще засегнат пазара (например, националния дълг).

#### **КОМУНИКИРАНЕ НА КЛЮЧОВИ ВЪПРОСИ ОТ ОДИТА**

5) Когато комуникират ключовите въпроси от одита, на одиторите се препоръчва да вземат под внимание законите и нормативните разпоредби, които ограничават докладването на тази информация като въвеждат изисквания за поверителност. Необходимостта от запазване на поверителност може да се базира на мандата на одитора или на законодателството, свързано със служебната тайна или личната неприкосновеност. Например, обект на подобни ограничения могат да бъдат одитите на предприятия, отговорни за отбраната, здравеопазването, социалните услуги и данъчното облагане. Одиторите могат да идентифицират тези закони и нормативни разпоредби и да вземат под внимание тези изисквания за поверителност, когато определят ключовите одитни въпроси, които да бъдат комуникирани. МСВОИ 2701.14 и А52 до А56 предоставят указания за начина, по който може да се адресира това обстоятелство.

6) **Приложение Г** представя илюстративен пример за параграфа Ключови одитни въпроси.

## **МСВОИ 2705 (ПРЕРАБОТЕН) – МОДИФИКАЦИИ В СТАНОВИЩЕТО, ИЗРАЗЕНО В ДОКЛАДА НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР**

### **СЪДЪРЖАНИЕ НА ТОЗИ РАЗДЕЛ**

- 1) Настоящият Раздел предоставя допълнителни указания за одиторите, свързани с:
  - а) Обстоятелства, налагащи модификация на одитното становище
  - б) Определяне на типа модификация в одитното становище
  - в) Характер на съществените неточности
  - г) Характер на невъзможността за получаване на достатъчни и уместни одитни доказателства
  - д) Форма и съдържание на одитния доклад, когато становището се модифицира
  - е) Комуникация с лицата, натоварени с общо управление

### **ОБСТОЯТЕЛСТВА, НАЛАГАЩИ МОДИФИКАЦИЯ НА ОДИТНОТО СТАНОВИЩЕ**

- 2) При прилагане на изискванията в МСВОИ 2705.6, при провеждане на одит на финансовите отчети одиторите с отговорности, свързани с докладване на несъответствие с изискванията на органите на властта, могат да преценят ефекта от въпроса за несъответствието, обикновено докладван в отделен раздел на одитния доклад съгласно МСВОИ 2705.43.

### **ОПРЕДЕЛЯНЕ НА ТИПА МОДИФИКАЦИЯ В ОДИТНОТО СТАНОВИЩЕ**

- 3) В допълнение към отговорите, изисквани съгласно МСВОИ 2705.13(б), от одиторите може да се изисква или те могат да решат да докладват отделно пред законодателните органи или други регулаторни органи, както това е уместно, каквито и да било случаи на отказ от страна на ръководството да премахне ограниченията за достъп до одитни доказателства.

### **ХАРАКТЕР НА СЪЩЕСТВЕНИТЕ НЕТОЧНОСТИ**

- 4) При прилагането на МСВОИ 2705.A3, одиторите ще открият допълнителни указания и в МСВОИ 2450.A24 и A25.

### **ХАРАКТЕР НА НЕВЪЗМОЖНОСТТА ЗА ПОЛУЧАВАНЕ НА ДОСТАТЪЧНИ И УМЕСТНИ ОДИТНИ ДОКАЗАТЕЛСТВА**

- 5) В публичния сектор допълнителните примери за обстоятелства, свързани с естеството или времето на изпълнение на работата на одитора, както това е описано в МСВОИ 2705.A11, могат да включват законодателни промени,



национални бедствия и политически решения, като например, военни операции и основно преместване на държавни дейности.

**ФОРМА И СЪДЪРЖАНИЕ НА ОДИТНИЯ ДОКЛАД, КОГАТО СТАНОВИЩЕТО СЕ МОДИФИЦИРА**

- 6) В публичния сектор може не винаги да е съществено да се определи количествения ефект върху данъка върху дохода, приходите преди данъци, нетните приходи и собствения капитал, както е посочено в примера, в МСВОИ 2705.A22. Вместо това одиторите могат да определят количествено ефекти върху финансовите отчети, имащи друго изражение, например, брутни разходи, брутни приходи или национален дълг или излишък.

**КОМУНИКАЦИЯ С ЛИЦАТА, НАТОВАРЕНИ С ОБЩО УПРАВЛЕНИЕ**

- 7) В допълнение към лицата, натоварени с общо управление, както е упоменато в МСВОИ 2705.30, от одиторите може да се изисква или те могат да решат да комуникират с други целеви потребители, като например, законодателната власт.

### **33. МСВОИ 2706 (ПРЕРАБОТЕН) – ПАРАГРАФИ ЗА ОБРЪЩАНЕ НА ВНИМАНИЕ И ПАРАГРАФИ ПО ДРУГИ ВЪПРОСИ В ДОКЛАДА НА НЕЗАВИСИМИЯ ОДИТОР**

#### **СЪДЪРЖАНИЕ НА ТОЗИ РАЗДЕЛ**

- 1) Настоящият Раздел предоставя допълнителни указания за одиторите, свързани с:
  - а) Параграфи за обръщане на внимание в одитния доклад
  - б) Параграфи по други въпроси в одитния доклад
  - в) Комуникация с лицата, натоварени с общо управление

#### **ПАРАГРАФИ ЗА ОБРЪЩАНЕ НА ВНИМАНИЕ В ОДИТНИЯ ДОКЛАД**

- 2) В публичния сектор мандатите за одит или очакванията от одита могат да обхващат обстоятелства, които са съществени от гледна точка на докладването на параграф за обръщане на внимание, относно въпрос, който е представен и оповестен по подходящ начин във финансовия отчет. В допълнение към примерите, разгледани в указанията за приложение на МСВОИ, когато обмислят докладването на параграф за обръщане на внимание, одиторите могат да вземат под внимание изброените по-долу фактори:
  - Действия по програми или по бюджета, предприети от законодателната власт;
  - Закони, нормативни разпоредби или директиви, имащи съществен ефект върху предприятието;
  - Измама, злоупотреба или загуби;
  - Съществени сделки;
  - Съществени недостатъци във вътрешния контрол;
  - Съмнителни бизнес практики;
  - Сключени сделки без надлежно съобразяване с икономиката;
  - Грешки от предходни периоди;
  - Въпроси, свързани с околната среда; или
  - Въпроси за корпоративната социална отговорност.

### **ПАРАГРАФИ ПО ДРУГИ ВЪПРОСИ В ОДИТНИЯ ДОКЛАД**

- 3) Същите примери, изложени в параграф 33.2 по-горе, могат да бъдат уместни за параграфите по други въпроси, както това е посочено в МСВОИ 2706.10, когато информацията не е оповестена във финансовия отчет.
- 4) Одитите, провеждани от одитора в публичния сектор, могат да бъдат с мандат, наложен по силата на закон или нормативна разпоредба, и следователно одиторите в публичния сектор може да не са в състояние да се оттеглят от даден ангажимент, въпреки че ефекта от невъзможността за получаване на достатъчни и уместни одитни доказателства поради ограничение в обхвата на одита, наложено от ръководството, е широкообхватен, както това е изложено в МСВОИ 2706.A10. При такива обстоятелства одиторът може да счете за необходимо да включи параграф по други въпроси в одитния доклад, цитирайки мандата за одита и че не е възможно да се оттегли от ангажимента.
- 5) В публичния сектор може да не съществува опцията за налагане на ограничения за разпространението или използването на одитния доклад, предложена в МСВОИ 2706.A14. Допълнителни указания за ограничение на разпространението или използването са предоставени в МСВОИ 2800.A21.

### **КОМУНИКАЦИЯ С ЛИЦАТА, НАТОВАРЕНИ С ОБЩО УПРАВЛЕНИЕ**

- 6) МСВОИ 2706.12 изисква от одитора да комуникира с лицата, натоварени с общо управление, ако очаква включването на параграф за обръщане на внимание или параграф по други въпроси в одитния доклад. В допълнение към лицата, натоварени с общо управление, от одиторите може да се изисква или те могат да решат да комуникират с други целеви потребители, като например, законодателните органи.
- 7) Когато вземат под внимание изискванията на МСВОИ 2706.A18, от одиторите може да се очаква да комуникират с лицата, натоварени с общо управление по всички въпроси, включени в параграфа по други въпроси, дори ако тези въпроси са с повтарящ се характер. Одиторите могат също така да решат да комуникират въпросите с повтарящ се характер с други страни, като например, законодателните органи.

## **34. МСВОИ 2710 – СРАВНИТЕЛНА ИНФОРМАЦИЯ – СЪОТВЕТСТВАЩИ ДАННИ И СРАВНИТЕЛНИ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ**

### **СЪДЪРЖАНИЕ НА ТОЗИ РАЗДЕЛ**

- 1) Настоящият Раздел предоставя допълнителни указания за одиторите, свързани с докладването от одита.

### **ДОКЛАДВАНЕ ОТ ОДИТА**

- 2) Обикновено ситуациите, описани в МСВОИ 2710.13, 17 и 18, е по-малко вероятно да възникнат в публичния сектор, тъй като отговорността за одит на финансовите отчети може да се вменява на одитора, така както е дефинирана в мандата му. Ситуации, при които може да е приложима концепцията за предишен одитор, включват национализация и приватизация. Когато одитът на финансовите отчети се изнася извън организацията (се аутсорсва <sup>1</sup>) и отговорността за одита остава за одитора, концепцията за предишен одитор може да не е уместна. Също така е по-малко вероятно да възникнат ситуациите, описани в МСВОИ 2710.14 и 19.

---

<sup>1</sup> Изнесен извън организацията одит е одит на финансов отчет, провеждан от отделна одитна организация (например, национална счетоводна фирма) от името на ВОИ. Одитният доклад от одитния ангажимент се издава от ВОИ.

## **35. МСВОИ 2720 (ПРЕРАБОТЕН) – ОТГОВОРНОСТИ НА ОДИТОРА, СВЪРЗАНИ С ДРУГА ИНФОРМАЦИЯ**

### **СЪДЪРЖАНИЕ НА ТОЗИ РАЗДЕЛ**

- 1) Настоящият раздел предоставя допълнителни указания за одиторите, свързани с:
  - а) Дефиниция за годишен доклад
  - б) Оттегляне одитния ангажимент

### **ДЕФИНИЦИЯ ЗА ГОДИШЕН ДОКЛАД**

- 2) В съответствие със закон, нормативна разпоредба или обичайна практика, организацияте от публичния сектор могат да публикуват допълнителни доклади, като например, годишни доклади за дейността или документи, докладващи за устойчивостта на техните финанси или дейности.
- 3) На одиторите се препоръчва да получават разбиране за обхвата, съдържанието, целите и предвидените получатели на каквито и да било документи, публикувани ежегодно от одитираната организация (независимо дали при използване на традиционни медии или в електронен формат). Въз основа на това разбиране и във връзка с ръководството, одиторите могат да идентифицират годишния(ите) доклад(и) на организацията.
- 4) Одиторите мога да преценят дали е необходимо да издадат указания в рамките на организацията си, за да гарантират, че идентифицирането на годишните доклади на одитирания обект се извършва на последователна база във всички одитирани обекти.

### **ОТТЕГЛЯНЕ ОТ ОДИТНИЯ АНГАЖИМЕНТ**

- 5) Когато обстоятелствата, свързани с отказа за корекция на дадено съществено отклонение в другата информация, пораждат такива съмнения относно почтеността на ръководството и лицата, натоварени с общо управление, че поставят под въпрос надеждността на изявленията, получени от тях по време на одита, може да е целесъобразно оттеглянето от одитния ангажимент.
- 6) МСВОИ 2720.A47 предвижда, че когато в публичния сектор не е възможно оттегляне от даден ангажимент, одиторът може да издаде доклад до законодателните органи, като предостави подробна информация по въпроса или може да предприеме други подходящи действия. Другите подходящи действия могат да включват докладване в параграф по други въпроси в съответствие с МСВОИ 2706, излагайки отказа на ръководството

за корекция на съществените неточности в другата информация. Алтернативно, одиторът може също така да заключи, че отказ от изразяване на становище върху финансовия отчет е подходящ отговор предвид обстоятелствата. В зависимост от обстоятелствата, с които се е сблъскал одитора, може да е необходимо предприемането на повече от едно действие.

## **36. МСВОИ 2800 (ПРЕРАБОТЕН) – КОНКРЕТНИ СЪОБРАЖЕНИЯ – ОДИТИ НА ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ, ИЗГОТВЕНИ В СЪОТВЕТСТВИЕ С РАМКИ СЪС СПЕЦИАЛНО ПРЕДНАЗНАЧЕНИЕ**

### **СЪДЪРЖАНИЕ НА ТОЗИ РАЗДЕЛ**

- 1) Настоящият Раздел предоставя допълнителни указания за одиторите, свързани с:
  - а) Дефиниции за рамки със специално предназначение
  - б) Съображения при приемане на одитния ангажимент
  - в) Формиране на становище и съображения, свързани с докладването

### **ДЕФИНИЦИИ ЗА РАМКИ СЪС СПЕЦИАЛНО ПРЕДНАЗНАЧЕНИЕ**

- 2) В допълнение към изготвянето на финансови отчети с общо предназначение, организацията от публичния сектор може да изготвя финансови отчети за други страни (като например, управляващи органи, законодателни органи или други страни, които изпълняват функция по надзор), които може да изискват финансови отчети, пригодени да отговорят на специфичните им потребности от информация. В някои среди тези финансови отчети са единствените финансови отчети, които се изготвят от организацията в публичния сектор. МСВОИ 2800.А4 предвижда, че дори когато тези финансови отчети са единствените финансови отчети, изготвени от организацията от публичния сектор, те се приемат за финансови отчети със специално предназначение. Следователно, на одиторите се препоръчва да проверят дали рамката за финансово отчитане е разработена за удовлетворяване на потребностите от финансова информация на широка гама потребители („рамка с общо предназначение“) или потребностите от финансова информация на конкретни потребители.
- 3) МСВОИ 2800.А1 предоставя примери за рамки със специално предназначение. Други примери могат да включват разпоредби за финансово отчитане на голямо съоръжение или на конкретна програма в публичния сектор.

### **СЪОБРАЖЕНИЯ ПРИ ПРИЕМАНЕ НА АНГАЖИМЕНТА**

- 4) МСВОИ 2800.8 обяснява, че разбирането за стъпките, предприети от ръководството за определяне, че рамката за финансово отчитане е приемлива при съществуващите обстоятелства, може да помогне на одитора при определяне на приемливостта на тази рамка в съответствие с изискванията на МСВОИ 2210. В някои юрисдикции закон или нормативна

разпоредба може да се упоменава рамката за финансово отчитане, която следва да бъде използвана от ръководството при изготвянето на финансови отчети със специално предназначение за определен тип организация. Например, даден регулаторен орган може да определя разпоредби за финансово отчитане, за да се удовлетворят изискванията на този регулаторен орган. При липсата на индикации за обратното, тази рамка за финансово отчитане се счита за приемлива за финансовите отчети със специално предназначение, изготвени от тази организация.

#### **ФОРМИРАНЕ НА СТАНОВИЩЕ И СЪОБРАЖЕНИЯ, СВЪРЗАНИ С ДОКЛАДВАНЕТО**

- 5) МСВОИ 2800.11 изисква от одитора да приложи изискванията на МСВОИ 2700 (преработен) при формирането на становище. В публичния сектор законодателството, регламентиращо мандата за одита, може да упоменава формата или формулировката, които следва да бъдат използвани в одитния доклад. Когато одиторите изготвят одитен доклад, използвайки формата или формулировката, упоменати в това законодателство, одитният доклад може да направи препратка към одита, който се провежда в съответствие с МСВОИ и законодателството, регламентиращо мандата за одита, само ако като минимум одитният доклад включва всеки от елементите, посочени в МСВОИ 270050(а) до (о).
- 6) Законодателството или наложените съгласно мандата отговорности в публичния сектор може да изискват одитния доклад върху финансовия отчет със специално предназначение да разглежда други отговорности за докладване в допълнение към отговорностите на одитора съгласно МСВОИ. Такова описание се включва в отделен раздел в одитния доклад. Ако приложимото законодателство или мандатът за одита упоменават формата или формулировката, която следва да се използва в този раздел, одиторите могат да използват регламентираната формулировка, но също така гарантират, че са изпълнени изискванията на МСВОИ 2700.43 до 45.
- 7) Когато ръководството може да избира от няколко рамки за финансово отчитане, МСВОИ 2800.13(б) изисква обяснението за отговорността на ръководството за финансовия отчет със специално предназначение да бъде разширено с цел включване на отговорността за определяне, че приложимата рамка за финансово отчитане е приемлива при съществуващите обстоятелства. Както е посочено в параграф 36.4 по-горе, малко вероятно е в публичния сектор ръководството да има такъв избор. Одиторът може също да обмисли разширяване на описанието на отговорността на ръководството за финансовия отчет със специално



предназначение с цел включване на източника, който определя приложената рамка за финансово отчитане.

- 8) МСВОИ 2800.14 изисква одитния доклад да включва параграф за обръщане на внимание, за да се привлече вниманието на потребителите, че финансовият отчет е изготвен в съответствие с рамка със специално предназначение и че в резултат на това финансовият отчет може да не е подходящ за други цели. МСВОИ 2800.A21 обяснява, че одиторът може също да обмисли включването в одитния доклад на изявление, че той е предназначен единствено за конкретни потребители и, че в зависимост от закон или нормативна разпоредба това може да се постигне чрез ограничаване на разпространението или използването на одитния доклад. В публичния сектор може да няма такава възможност, тъй като одитният доклад обикновено е публичен документ. Обаче, за да се избегне подвеждането на потребителите на одитния доклад, на одиторите се препоръчва в него да включат изявление, че финансовият отчет е изготвен в съответствие с рамка със специално предназначение. Пример за такъв параграф е включен по-долу.

**Пример за изявление, което да бъде включено в одитния доклад**

**Параграф за обръщане на внимание: база за счетоводно отчитане и ограничение върху разпространението или използването**

*Обръщаме внимание на пояснителна бележка x, излагаща счетоводните политики, приложени от [одитираната организация] при изготвянето на финансовия отчет. Финансовият отчет е изготвен в съответствие със [закон / нареждане от правителството / друго правомощие], публикуван от [министерство, агенция, правителство, парламент] в помощ на [одитираната организация] за съответствие с изискванията на [базата].*

*В резултат на това, финансовият отчет може да не е подходящ за други цели. Нашият доклад е предназначен единствено за [министерство, агенция, правителство, парламент] и не следва да се използва от други страни. Нашият доклад не е модифициран във връзка с този въпрос.*

### **37. МСВОИ 2805 (ПРЕРАБОТЕН) – КОНКРЕТНИ СЪОБРАЖЕНИЯ – ОДИТИ НА ОТДЕЛНИ КОМПОНЕНТИ НА ФИНАНСОВ ОТЧЕТ И СПЕЦИФИЧНИ ЕЛЕМЕНТИ, СТАТИИ ИЛИ ПОЗИЦИИ ВЪВ ФИНАНСОВИЯ ОТЧЕТ**

#### **СЪДЪРЖАНИЕ НА ТОЗИ РАЗДЕЛ**

- 1) Настоящият Раздел предоставя допълнителни указания за одиторите, свързани с:
  - а) Съображения при приемане на одитния ангажимент
  - б) Формиране на становище и съображения, свързани с докладването

#### **СЪОБРАЖЕНИЯ ПРИ ПРИЕМАНЕ НА ОДИТНИЯ АНГАЖИМЕНТ**

- 2) Предвид изискванията на МСВОИ 2805.7, одиторите могат да бъдат ангажирани за одит на един компонент от финансов отчет, специфични елементи, статии или позиции от него, с цел одит на проекти, финансирани от правителството, в организации, в които те не са ангажирани за одит на пълния набор от финансови отчети. Указанията, изложени в МСВОИ 2805.A6 за обсъждане с ръководството дали друг тип одитен ангажимент може да бъде практически по-приложим, когато одит в съответствие с МСВОИ не може да бъде извършен на практика, обикновено не са опция за ВОИ, тъй като на ВОИ може да се наложи да определят и съгласуват тези въпроси със законодателните органи или с лицата, носещи отговорност за даването на разпореждания за одитната организация.
- 3) Дадена организация от публичния сектор може да изготвя финансова информация, включително отделен компонент от финансов отчет, специфични елементи, статии или позиции от финансов отчет за други страни (като например, управляващи органи, законодателни органи или други страни, които изпълняват надзорна функция). Тази информация може да попадне в обхвата на мандата за одит на одитната организация в публичния сектор. В такива случаи на одиторите, ангажирани с подобни одити, се препоръчва да разгледат внимателно указанията, включени в МСВОИ 2805.A5 до A9.
- 4) Когато одиторите са ангажирани за издаване на доклад върху един компонент от финансов отчет, специфични елементи, статии или позиции от финансов отчет във връзка с одита на финансовия отчет на одитирания обект на тях се препоръчва да определят дали закони, нормативни разпоредби или мандатът за одита може да предвиждат формулировка за становището, изразено в одитния доклад, която формулировка се различава съществено от указанията, предоставени в МСВОИ 2805.A8 до

A9. МСВОИ 2210.18 до 21 също разглежда допълнителните съображения на одитора при приемането на даден одитен ангажимент.

- 5) МСВОИ 2805.8 обяснява, че разбирането за стъпките, предприети от ръководството за определяне, че рамката за финансово отчитане е приемлива при съществуващите обстоятелства, може да подпомогне одитора при определянето на приемливостта на тази рамка. В публичния сектор, обаче, рамката за финансово отчитане може да е предвидена по силата на закон или нормативна разпоредба.

#### **ФОРМИРАНЕ НА СТАНОВИЩЕ И СЪОБРАЖЕНИЯ, СВЪРЗАНИ С ДОКЛАДВАНЕТО**

- 6) В публичния сектор законодателството, регламентиращо мандата за одита, може да упоменава формата или формулировката, които следва да бъдат използвани в одитния доклад. Когато одиторите изготвят одитен доклад, използвайки формат или формулировка, упоменати в това законодателство, одитният доклад може да направи препратка към одита, който е проведен в съответствие със стандартите за финансов одит (МСВОИ 2000 – 2899) и законодателството, регламентиращо мандата за одита, единствено ако одитният доклад включва като минимум всеки от елементите, посочени в МСВОИ 2700.50(a) до (o).
- 7) МСВОИ 2805.15 изисква от одитора да прецени дали да модифицира одитния доклад за даден елемент по подобен начин както на одитния доклад върху финансовия отчет на одитираната организация. Одиторите също така преценяват дали да модифицират одитния доклад върху даден елемент на база становището за заверка с резерви в одитния доклад върху финансовия отчет на одитираната организация, което е свързано с допълнителните отговорности за докладване, както те са описани в параграф 37.6. Дори когато такова становище за заверка с резерви не е свързано с одитирания елемент, все пак на одиторите се препоръчва да обмислят дали да включат препратка към становището за заверка с резерви в одитния доклад върху елемента. Факторите, които могат да се отразят на съображенията на одитора, включват изискванията на приложимото законодателство или мандата за одита, другите специфични разпоредби за ангажимента и дали пропускането на подобна препратка в одитния доклад върху елемента може да бъде подвеждащо.

## **38. МСВОИ 2810 (ПРЕРАБОТЕН) – АНГАЖИМЕНТИ ЗА ИЗДАВАНЕ НА ДОКЛАД ВЪРХУ ОБОБЩЕН ФИНАНСОВ ОТЧЕТ**

### **СЪДЪРЖАНИЕ НА ТОЗИ РАЗДЕЛ**

- 1) Настоящият Раздел предоставя указания за одиторите, свързани с:
  - а) Одитен доклад върху обобщен финансов отчет
  - б) Ограничение на разпространението или използването, или обръщане внимание на читателите на базата за счетоводно отчитане
  - в) Асоцииране на одитора

### **ОДИТЕН ДОКЛАД ВЪРХУ ОБОБЩЕН ФИНАНСОВ ОТЧЕТ**

- 2) При издаването на доклад върху финансовия отчет, от който е извлечен обобщения финансов отчет, одиторите могат да изразят становище в допълнение към становището дали финансовия отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. Например, одиторите могат да докладват за това дали са установили каквито и да било случаи на несъответствие с изискванията на органите на властта, включително по отношение на бюджета и отговорността, или са изразили становище относно ефективността на вътрешния контрол. В такива случаи, в допълнение към изискванията, изложени в МСВОИ 2810.16, одиторите трябва да включат препратка към това допълнително становище в одитния доклад върху обобщения финансов отчет.
- 3) В публичния сектор елементите на одитния доклад, включително формата и формулировката на становището, могат да бъдат предвидени по закон или нормативна разпоредба, или могат да бъдат дефинирани чрез мандата за одита. При такива обстоятелства на одиторите се препоръчва да приложат предвидената формулировка като вземат под внимание изискванията на МСВОИ 2810.10.
- 4) МСВОИ 2810.19 е приложим и при обстоятелства, при които одитния доклад върху финансовия отчет, от който е извлечен обобщения финансов отчет, включва квалифицирано становище, параграф за обръщане на внимание, параграф по други въпроси, съществена несигурност, свързана с раздела за действащо предприятие, комуникиране на ключови въпроси от одита или изявление, което описва некоригирано съществено отклонение в другата информация.

**ОГРАНИЧЕНИЕ ВЪРХУ РАЗПРОСТРАНЕНИЕТО ИЛИ ИЗПОЛЗВАНЕТО, ИЛИ  
ОБРЪЩАНЕ ВНИМАНИЕ НА ЧИТАТЕЛИТЕ НА БАЗАТА ЗА СЧЕТОВОДНО  
ОТЧИТАНЕ**

5) Предвид изискванията на МСВОИ 2810.22, обикновено възможност за ограничаване на разпространението или използването на одитния доклад не съществува, тъй като одитният доклад обикновено е публичен документ.

**АСОЦИИРАНЕ НА ОДИТОРА**

6) МСВОИ 2810.26 до 27 изисква одиторът да предприеме действия за избягване на асоциирането му с обобщен финансов отчет, върху който той не е издал доклад. Одиторите могат да предприемат и други действия в зависимост от приложимото законодателство и мандата за одита. Тези действия могат да включват официални доклади до законодателните органи.

**ПРИЛОЖЕНИЕ А: МСВОИ 2210**

**ПРИМЕР ЗА ПИСМО ЗА ПОЕМАНЕ НА ОДИТЕН АНГАЖИМЕНТ В ПУБЛИЧНИЯ  
СЕКТОР**

Приложеният по-долу текст е пример за писмо за поемане на ангажимент за одит на финансов отчет с общо предназначение, изготвен в съответствие с Международните счетоводни стандарти за публичния сектор. Това писмо е предвидено единствено с цел насоки, които могат да бъдат използвани, но то трябва да бъде пригодно към индивидуалните изисквания и обстоятелства. Може да е уместно да се потърси правна консултация дали което и да било предлагано писмо за поемане на ангажимент е подходящо.

---

Адресат

[До съответния представител на ръководството или лицата, натоварени с общо управление на организацията]

Дата

Уважаеми Господине / Госпожо,

**Въведение**

Финансовият отчет на [група] към [дата] и за годината, приключваща на тази дата, на [име на предприятието] и [имена на дъщерните дружества] е предмет на одит

от [одитна организация в публичния сектор] в съответствие с [приложимо законодателство].

Целта на настоящото писмо е да се изложат:

- а) Условието на одитния ангажимент, както и естеството и ограниченията на годишния одит; и
- б) Съответните отговорности на одитора и на [съответното ниво на ръководство] по време на годишния одит.

Условието на одитния ангажимент са изложени по-долу. Настоящото писмо ще остане в сила до издаването на ново писмо за поемане на одитен ангажимент.

### **Цел(и) на одита**

Целта (целите) на годишния одит включва(т):

- а) Получаване на разумна степен на увереност за това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени отклонения, независимо дали дължащи се на измама или грешка, и издаване на одитен доклад, който включва нашето становище; и
- б) [Допълнителни цели, например, свързани със съответствие с изискванията на органите на властта или вътрешния контрол].

Разумната степен на увереност е висока степен на увереност, но не е гаранция, че одит, извършен в съответствие с [приложимите одитни стандарти], задължително ще разкрие съществените неточности, когато такива съществуват. Неточности могат да възникнат в резултат на измама или грешка и се считат за съществени, ако би могло разумно да се очаква, че те, самостоятелно или като съвкупност, ще окажат влияние върху икономическите решения на потребителите, вземани въз основа на финансовия отчет.

### **Отговорност на одитора**

#### **Одитни стандарти, приложени при изпълнението на одита**

Ние ще извършим нашия одит в съответствие с [приложимите одитни стандарти]. Тези стандарти изискват от нас да спазваме етичните изисквания. Като част от одита в съответствие с [приложимите одитни стандарти], ние упражняваме професионална преценка и запазваме професионален скептицизъм по време на целия одит. Ние също така:

- Идентифицираме и оценяваме рисковете от съществени неточности във финансовия отчет, независимо дали дължащи се на измама, или на грешка, разработваме и изпълняваме одитни процедури в отговор на тези рискове

и получаваме одитни доказателства, които да са достатъчни и уместни, за да осигурят основание за нашето становище. Рискът да не бъде разкрита съществена неточност, която е резултат от измама, е по-висок, отколкото, ако съществената неточност е резултат от грешка, тъй като измамата може да включва тайно споразумение, фалшифициране, преднамерени пропуски, изопачаване на информацията, както и заобикаляне на вътрешния контрол.

- Получаваме разбиране за вътрешния контрол, имащ отношение към одита, за да разработим одитни процедури, които да са подходящи при конкретните обстоятелства, но не с цел изразяване на становище относно ефективността на вътрешния контрол на предприятието. Ние, обаче, ще ви съобщим в писмена форма каквито и да било съществени недостатъци във вътрешния контрол, които са свързани с одита на финансовия отчет и които сме установили по време на одита.
- Оценяваме уместността на използваните счетоводни политики и разумността на счетоводните приблизителни оценки и свързаните с тях оповестявания, направени от ръководството.
- Достигаем до заключение относно уместността на използване от страна на ръководството на счетоводната база на основата на действащо предприятие и на базата на получените одитни доказателства, относно това дали е налице съществена несигурност, отнасяща се до събития или условия, които биха могли да породят значителни съмнения относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо такова. Ако ние достигнем до заключение, че е налице съществена несигурност, от нас се изисква да привлечем внимание в одитния си доклад към свързаните с тази несигурност оповестявания във финансовия отчет или, в случай че тези оповестявания са неподходящи, да модифицираме становището си. Нашите заключения се основават на одитните доказателства, получени до датата на одитния доклад. Бъдещи събития или условия, обаче, могат да станат причина предприятието да преустанови функционирането си като действащо такова.
- Оценяваме цялостното представяне, структура и съдържание на финансовия отчет, включително оповестяванията, и дали финансовият отчет представя стоящите в основата сделки и събития по начин, който постига достоверно представяне.

Поради вътрешноприсъщите ограничения на одита, както и поради вътрешноприсъщите ограничения на вътрешния контрол, налице е неизбежният риск някои съществени неточности да останат неразкрити, въпреки че одитът е

планиран и изпълнен по надлежен начин в съответствие с [приложимите одитни стандарти].

[Когато е уместно, одиторите преценяват включването на информацията относно отговорностите си, свързани с каквито и да било допълнителни цели на одита]

Въпреки че нашият одит не е насочен към издаването на доклад по изложените по-долу въпроси, ние ще докладваме тези позиции, ако ни станат известни по време на одита: [вижте Раздел 3, параграф 3.6]

### **Докладване**

Може да се наложи изменение във формата и съдържанието на нашия доклад в светлината на констатациите от одита. [Включете подходяща препратка към очакваната форма и съдържание на одитния доклад, включително, ако е приложимо, докладването на друга информация в съответствие с МСВОИ 2720 (преработен).]

### **Независимост**

Нашите етични изисквания налагат да останем независими от [тип предприятие] и с настоящото потвърждаваме нашата независимост във връзка с този одит. Това означава, че както фактически, така и като се съди по външната представа, ние нямаме какъвто и да било интерес, който независимо от неговия реален ефект, може да се счита за несъвместим с принципите на почтеност, обективност и независимост. [Пояснете каквито и да било възприемани ограничения върху независимостта чрез описание на заплахите и предпазните мерки по отношение на независимостта.]

### **Отговорности на ръководството и на лицата, натоварени с общо управление**

[Добавете отговорностите на ръководството и, където е уместно, на лицата, натоварени с общо управление, и идентифицирайте приложимата рамка за финансово отчитане. За целите на този пример се предполага, че одиторът е определил, че няма закон или нормативна разпоредба, предвиждащи тези отговорности по подходящ начин. Следователно е използвано описанието в МСВОИ 2210.6(б). Когато е уместно, трябва да бъде включена информация за отговорностите на ръководството, свързани с допълнителните цели на одита.]

Нашият одит ще бъде проведен въз основа на това, че ръководството и, когато е уместно, лицата, натоварени с общо управление, потвърждават и разбират, че носят отговорност:

а) За изготвянето и достоверното представяне на финансови отчети (или за изготвянето на финансови отчети, които дават вярна и честна представа) в съответствие с (приложимата рамка за финансово отчитане);



б) За такава система за вътрешен контрол, каквато ръководството определи, че е необходима, за да даде възможност за изготвянето на финансови отчети, които да не съдържат съществени отклонения, независимо дали дължащи се на измама, или на грешка; и

в) Да ни предоставят:

- i. Достъп до цялата информация, с която ръководството е запознато, която е съществена за изготвянето на финансовите отчети, като например, записи, документация и други въпроси;
- ii. Допълнителна информация, която можем да поискаме от ръководството за целите на одита; и
- iii. Неограничен достъп до лицата в рамките на организацията, от които ние сметнем за необходимо да получим одитни доказателства.

### **Представително писмо**

Като част от одитния процес ние ще поискаме от ръководството писмено потвърждение относно изявленията, които са направени пред нас във връзка с одита.

### **Друга съществена информация**

[В раздела под това наименование може да е уместно включването на информация, например, относно:

- Законови срокове за докладване;
- Собственост върху работните книжа;
- Договорни споразумения между одиторите, изпълняващи работа от името на одитната организация в публичния сектор;
- Възнаграждения;
- Съответна договорна информация, настаняване на персонала и ресурси; и
- Всякакви други въпроси, които спомагат за изясняване на разминаванията в очакванията и подобряват ефективната комуникация]

### **Потвърждение на условията на ангажимента**

Моля, потвърдете получаването на това писмо и приемането на условията на одитния ангажимент, като подпишете приложеното копие на писмото в полето, което е предвидено за тази цел, и го върнете на [посочете име].

Ако ви е необходима каквато и да било допълнителна информация или желаете да обсъдите условията на одитния ангажимент, преди да отговорите, моля, не се колебайте да се свържете с мен.

С уважение,

Подпис

.....

Назначен одитор

Условията на този одитен ангажимент са договорени със и приети от [посочва се лицето, което подписва документа] от името на [име на организацията].

.....

Подпис

.....

Име и длъжност

Дата

[Представител на ръководството на подходящо ниво или на лицата, натоварени с общо управление]



## ПРИЛОЖЕНИЕ Б: МСВОИ 2500

## ИЗТОЧНИЦИ НА ОДИТНИ ДОКАЗАТЕЛСТВА ОТНОСНО УПРАВЛЕНИЕТО НА РИСКОВЕТЕ, СВЪРЗАНИ СЪС ЗАКОНИТЕ И НОРМАТИВНИТЕ РАЗПОРЕДБИ

Риск	Описание	Възможни източници на одитни доказателства (списъкът не е изчерпателен)
Сложност на нормативните разпоредби	Колкото по-сложни са нормативните разпоредби, толкова по-голям е рискът от грешка. Такава може да възникне или поради неразбиране, или поради погрешно тълкуване на нормативната разпоредба, или чрез грешка при прилагането.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Официални и документирани процедури за превръщането на законовите изисквания в оперативни инструкции;</li> <li>• Официален и документиран план за контрол на дейностите по наблюдение от страна на ръководителите на схемите;</li> <li>• Доклади за преглед от вътрешния одит или друг независим одит на плановете за контрол на схемите и оперативни ръководства.</li> </ul>
Ново законодателство	Новото законодателство може да изисква въвеждането на нови административни и контролни процедури. Това може да доведе до грешки или при планирането, или при функционирането на контролите, които са необходими за гарантиране съответствие с нормативните изисквания.	Официални и документирани процедури за превръщане на законовите изисквания в правила на схемите. Официални плановете за контрол и независим преглед на оперативните инструкции и плановете за контрол могат също да представляват одитни доказателства, когато схемите се въвеждат след приемането на ново законодателство.
Международни схеми (финансирани от	Когато регламентът се разработва от такива институции, съществува	Източниците на одитни доказателства, идентифицирани във връзка

Риск	Описание	Възможни източници на одитни доказателства (списъкът не е изчерпателен)
Организацията на обединените нации, ЕС или други институции)	риск, че регламентите и насоките могат да бъдат тълкувани погрешно или да бъдат пропуснати във вътрешните инструкции.	със сложността на регламентите, могат да бъдат еднакво приложими по отношение на подобни финансирани схеми.
Услуги и програми, доставяни чрез трети страни	Когато програмите се администрират от посредници, службите губят известна степен на пряк контрол и може да се наложи да разчитат на посредниците за гарантиране съответствието с изискванията на органите на властта.	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Официални споразумения между предприятието и посредника, определящи контролните процедури, които следва да бъдат прилагани при администрирането на услугите;</li> <li>• Документирани процедури и резултат от контрол на ръководството и наблюдение на дейностите на трети страни;</li> <li>• Доклади от посещения за проверка от страна на вътрешния одит в трети страни с цел преглед на системите и процедурите, включително такива, които са съществени за регулярността;</li> <li>• Доклад за увереност или доклад за договорени процедури относно плащанията и постъпленията или относно контрола върху плащанията и постъпленията от одитора на третата страна.</li> </ul>
Плащания и постъпления, извършени на	Възможността на предприятието да потвърди съответствието с изискванията на органите на	<ul style="list-style-type: none"> <li>• Служебни инструкции и указания към подаващите исканията, ясно упоменаващи критериите</li> </ul>

Риск	Описание	Възможни източници на одитни доказателства (списъкът не е изчерпателен)
база искания или декларации	властта може да бъде ограничена, когато, например, критериите, посочени за получаване на безвъзмездна помощ, не са обект на пряка проверка.	<p>за подаването на исканията;</p> <ul style="list-style-type: none"> <li>• Съществуване на стандартни изисквания към документацията, доказваща правото за подаване на исканията (това може да бъде условие за плащането на безвъзмездна помощ или изискване, след като е завършена дейността, подкрепена от безвъзмездната помощ);</li> <li>• Доклади от физическа проверка на документацията на подаващите исканията, и т.н., с цел потвърждаване на допустимостта;</li> <li>• Съществуване на документирани процедури за оценка на финансовото състояние на подаващите искането, преди отпускането на безвъзмездната помощ и за наблюдение на продължаващата платежоспособност;</li> <li>• Независима заверка на молбата за безвъзмездна помощ от външен одитор.</li> </ul>



## ПРИЛОЖЕНИЕ В: МСВОИ 2580

### СЪОБРАЖЕНИЯ В ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР ВЪВ ВРЪЗКА С ПРЕДСТАВИТЕЛНОТО ПИСМО ОТ РЪКОВОДСТВОТО

Приложение 2 от МСВОИ предоставя илюстративен пример за представително писмо от ръководството. Въз основа на съответното законодателство или нормативни разпоредби, или мандат за одита, одиторите могат да изберат включването на допълнителни въпроси, като например:

- Дали дейностите и финансовите операции са в съответствие с изискванията на органите на властта, които ги управляват;
- Дали системите за вътрешен контрол са функционирали ефективно през целия период, обхванат от одита;
- Дали функцията за вътрешен одит е работила ефективно през целия период, обхванат от одита;
- Дали правителствена програма XYZ е била изпълнена по икономичен, ефикасен и ефективен начин;
- Дали ръководството е предоставило свое тълкуване на изисквания за съответствие, които могат да имат различни тълкувания;
- Дали са предоставени на разположение всички договори, споразумения за безвъзмездна помощ и друга кореспонденция по отношение на договори, включващи използването на средства от програмата; или
- Дали ръководството е оповестило всички договори и споразумения с обслужващи организации, включително всякаква комуникация с тези обслужващи организации, свързана със случаи на несъответствие.



## ПРИЛОЖЕНИЕ Д: МСВОИ 2701

### ИЛЮСТРАТИВЕН ПРИМЕР ЗА ПАРАГРАФ ЗА КЛЮЧОВИ ВЪПРОСИ ОТ ОДИТА

#### Ключови въпроси от одита

Ключовите въпроси от одита са такива въпроси, които съгласно професионалната ни преценка, са най-значими за одита на финансовия отчет за текущия период. Тези въпроси бяха адресирани в контекста на нашия одит на финансовия отчет като цяло и при формирането на нашето становище върху него, и ние не предоставяме отделно становище по тези въпроси.

#### Оценка на имоти със специално предназначение

Притежаваните от XYZ имоти със специално предназначение представляват XX% от общата стойност на материалните активи. Поради уникалната им структура и условия, оценките на тези имоти се базират на вътрешно разработен модел за оценка, а не на цени, предлагани на активни пазари. Това поражда значителна несигурност при измерването на тези оценки. В резултат на това одитът на оценките на тези имоти беше съществен за нашия одит.

Ние включихме наши специалисти по оценяване и външни експерти за адресиране на този въпрос и фокусирахме одитната си работа върху:

- Оценяването на уместността на предположенията, използвани от ръководството;
- Анализа на резултатите спрямо приложими данни от трети страни, както това е уместно;
- Тестване на вътрешния контрол в рамките на приложението, използвано за извършване на оценките.

Ние оценихме и представянето и оповестяването на сделките във финансовия отчет.

Оповестяванията за оценката на имотите със специално предназначение са предоставени в пояснителна бележка 10 <sup>1</sup>.

---

<sup>1</sup> МСВОИ 2701.13