

# УКАЗАНИЕ 4900

Относно регламентацията и критериите, които трябва да се вземат предвид при разглеждане на аспектите на редовността и целесъобразността в рамките на одита за съответствие

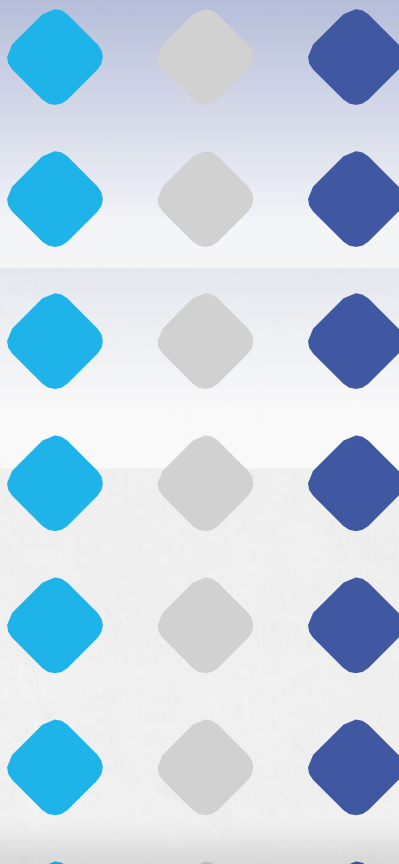


ИНТОСАЙ

Указанията на ИНТОСАЙ се публикуват от Международната организация на върховните одитни институции като част от нейната рамка за професионални становища, стандарти и указания. За повече информация: [www.issai.org](http://www.issai.org)



ИНТОСАЙ



ИНТОСАЙ, 2020 г.

1) Указание 4900, одобрено през 2020 г.



# СЪДЪРЖАНИЕ

ВЪВЕДЕНИЕ.....	4
ЦЕЛ .....	5
ОПРЕДЕЛЕНИЯ.....	6
ОБХВАТ НА УКАЗАНИЯТА .....	8
ИЗТОЧНИЦИ НА КРИТЕРИИ ПРИ ОДИТ ЗА СЪОТВЕТСТВИЕ .....	9
ОБЩОПРИЕТИТЕ ПРИНЦИПИ КАТО ИЗТОЧНИК НА КРИТЕРИИ ЗА РЕДОВНОСТ.....	10
ОБЩОПРИЕТИТЕ ПРИНЦИПИ КАТО ИЗТОЧНИК НА КРИТЕРИИ ЗА УМЕСТНОСТ.....	14
ФОРМИРАНЕ НА КРИТЕРИИ НА БАЗАТА НА ИЗТОЧНИЦИ .....	20
РАЗЛИКА МЕЖДУ КРИТЕРИИТЕ ЗА РЕДОВНОСТ И УМЕСТНОСТ.....	21
ОПОВЕСТЯВАНЕ НА ИЗТОЧНИЦИТЕ/ КРИТЕРИИТЕ В ОДИТНИЯ ДОКЛАД.....	24

# 1

## ВЪВЕДЕНИЕ

- 1) Необходими са конкретни насоки за определяне на критериите за редовност и/или уместност при одита за съответствие. Според МСВОИ одитът за съответствие разглежда редовността (спазването на формални критерии като например приложимите закони, наредби и споразумения, които са задължителни за одитирания обект) и/или уместността (спазването на общите принципи, регулиращи доброто финансово управление и оперативното управление, както и поведението на служителите в публичния сектор). Въпреки че основен фокус на одита за съответствие е редовността, уместността също може да бъде важен аспект предвид конкретните очаквания относно финансовото, административното и бюджетното управление и поведението на длъжностните лица в публичния сектор. Следователно в зависимост от мандата на ВОИ обхватът на одита може да включва и аспекти на уместността.

# 2

## ЦЕЛ

- 2) Настоящият документ има за цел да предостави указания за одиторите относно определянето на подходящи критерии за редовност и уместност при одит за съответствие. В него се дискутират подробно разликите и връзките между понятията за редовност и уместност.

## ОПРЕДЕЛЕНИЯ

- 3) *Одит за съответствие* - един от трите вида одит в публичния сектор. Той представлява независима оценка доколко определен аспект от дейността в публичния сектор съответства на приложимото законодателство, което служи като критерий. При одитите за съответствие се проверява дали дейностите, финансовите операции и информацията съответстват във всички съществени аспекти на изискванията, регламентиращи дейността на одитираната организация<sup>1</sup>. Одитите за съответствие могат да включват критерии за **редовност** и/или **уместност**<sup>2</sup> в зависимост от мандата на ВОИ и нейната юрисдикция. На базата на критериите се събират доказателства, които могат да бъдат използвани по-нататък като основа за решения или санкции, предприети от съответните органи според техния мандат.
- 4) *Регламентация* - закони, правилници, наредби, политики, международни договори и конвенции, кодекси, договорени условия или общи принципи, които регламентират доброто финансово, административно и бюджетно управление в публичния сектор и поведението на служителите в публичния сектор, етични кодекси и други, на базата на които се формират критериите за проверка на съответствието при извършване на одит за съответствие.
- 5) *Критерии* – отправни точки, използвани за оценка на даден обект на одит. При всеки одит се определят критерии, съобразени с конкретните обстоятелства. Критериите могат да бъдат конкретни или по-общи и да се основават на различни елементи от регламентацията на дейността.

<sup>1</sup> МСВОИ 4000/2

<sup>2</sup> МСВОИ 400/13, МСВОИ 4000/ 24

- 6) *Редовността* касае спазването на общоприетите принципи като приложимото законодателство и решения на законодателния орган или други нормативни актове, указания, издадени от посочените по закон публични органи, с които одитираната организация трябва да се съобразява<sup>3</sup>. Задължителни условия за одитираното лице, например споразумения и договори, също могат да се разглеждат като част от редовността.
- 7) *Уместност* - спазване на общите принципи и рамки, регламентиращи доброто финансово и административно управление и поведението на служителите в публичния сектор<sup>4</sup>. В контекста на одита в публичния сектор това включва общоприетите стандарти за поведение при управлението на публичния сектор и предоставянето на публични услуги<sup>5</sup>.
- 8) *Обект на одит* - информацията, условието или дейността, които се измерват или оценяват спрямо определени критерии.<sup>6</sup>
- 9) *Добро финансово, административно и бюджетно управление* - общоприетите принципи, които регламентират поведението на служителите в публичния сектор при изпълнението на финансови операции (решения и дейности). В допълнение терминът „административно управление“ обозначава принципите, в съответствие с които се прилагат правилата в рамките на административните системи за предоставяне на обществени услуги.
- 10) *Поведение на служителите в публичния сектор* – етичните нагласи, поведение и дисциплина при спазване на обществените норми и етика.

---

<sup>3</sup> МСВОИ 400/ 13, 32, 24

<sup>4</sup> МСВОИ 400/13

<sup>5</sup> Речник на английския език; издателство „Оксфорд“

<sup>6</sup> МСВОИ 100/ 26

# 4

## ОБХВАТ НА УКАЗАНИЯТА

- 11) Настоящият документ предоставя допълнителни насоки във връзка с МСВОИ 4000 – „Одит за съответствие“, без да залага допълнителни изисквания към осъществяването на одита.
- 12) Настоящите указания предоставят насоки относно източниците за формиране на критерии при одита за съответствие и задаването на критерии на базата на тези източници. Приложимостта на критериите за уместност при одита за съответствие зависи от мандата на ВОИ и условията и обстоятелствата на конкретния ангажимент. Когато одитът за съответствие не включва оценка на уместността, не е необходимо одиторите да се съобразяват с предоставените насоки, касаещи този елемент.



# 5

## ИЗТОЧНИЦИ НА КРИТЕРИИ ПРИ ОДИТ ЗА СЪОТВЕТСТВИЕ

13) Източник на критерии при одита за съответствие са общоприетите принципи. Те служат като основен елемент при одитната проверка. Тяхната структура и съдържание са основата за критериите на одита и осигуряват регулаторната рамка за осъществяването му. На базата на тези принципи се разработват критерии за редовност и уместност. Поради различните регулаторни рамки в отделните държави отделните ВОИ могат да тълкуват по различен начин понятията за редовност и уместност

14) Необходими са подходящи критерии, за да се осигури разумен и последователен анализ на даден обект на одита чрез прилагане на професионална преценка. Без наличието на референтната рамка, осигурена от подходящите критерии, всички одитни констатации и заключения могат да бъдат тълкувани субективно и да останат неразбрани.

15) Според МСВОИ за всеки одит се залагат критерии, съобразени с конкретните обстоятелства. След определяне на критериите одиторът преценява дали те са подходящи. За тази цел той трябва да разгледа доколко те са уместни и разбираеми за ползвателите на одитния доклад, както и да оцени тяхната пълнота, надеждност и обективност. Подходящите критерии имат еднакви характеристики, независимо дали касаят редовността или уместността – те са приложими, всеобхватни, надеждни, неутрални, разбираеми, полезни, съпоставими, приемливи и налични<sup>7</sup>.

## ОБЩОПРИЕТИТЕ ПРИНЦИПИ КАТО ИЗТОЧНИК НА КРИТЕРИИ ЗА РЕДОВНОСТ

16) Редовността касае спазването на общоприетите принципи, регламентирани в законодателството, правилниците, разпоредбите и споразуменията.

17) Като източници на критерии за редовност могат да се използват:

- Решения на законодателния орган, вкл. политики;
- Международното право, ратифицирано или транспонирано от съответната държава, напр. морско право, международно наказателно право и конвенции за бежанците или законодателство на чужда държава, засягащо национални организации, напр. действащия в САЩ "Закон за спазване на данъчното законодателство от чуждестранни лица" (FATCA);
- Международни и наднационални договори като права върху част от акваторията по течението на дадена река;
- Законови и подзаконови актове, правилници, други нормативни актове;
- Закон и решения за бюджета, годишен бюджет;
- Нормативни актове с финансов ефект при публичното управление;
- Нормативни актове, уреждащи административните и функционалните системи на дадена държава или щат;
- Съдебна практика в съответната юрисдикция;
- Договори/споразумения (например с доставчици);
- Вътрешни правила, процедури и процеси, приети от одитираната организация (приложими в зависимост от това дали са част от официалните правила в държавата).

18) Източниците на критериите за редовност могат да бъдат описани най-общо, както следва<sup>8</sup>:

- Първично законодателство – тук се включва конституцията на страната, официални актове и закони, правила и разпоредби, уреждащи даден предмет, които могат да бъдат категоризирани в съвкупност като първична законодателна рамка.
- Вторично законодателство - кодекси, заповеди, издадени от регулаторни органи, както и съдебни решения и съдебна практика. Те могат да бъдат категоризирани заедно като вторично законодателство, уреждащо дейността на одитираната организация или регламентиращо информацията, предмет на одита.
- Договорни разпоредби - спогодби, споразумения и т.н., касаещи обекта на одит, които са договорни по своя характер и са правно приложими в дадена страна. Например управлението на споразумения с подизпълнители се одитират на базата на подписаните договори/споразумения.

19) Налице е йерархична структура на общоприетите принципи. Обикновено конституцията на страната е най-висшият официален акт, следван от законовите актове, правилниците, наредбите и т.н. Дадена регламентация, която стои по-ниско в горепосочената йерархична структура не може да бъде разглеждана *ultra vires*<sup>9</sup> спрямо тази от по-висок ред. Например, ако законите, уреждащи дадена схема за социално подпомагане, определят изисквания за допустимост за социални помощи, подзаконовите актове към тях не могат да променят тези изисквания за допустимост. При одита за съответствие одиторът трябва да се увери, че критериите, произтичащи от вторичното законодателство, отговарят на горепосоченото изискване.

20) В зависимост от националната правна система тази йерархия може да включва и някои общи правни норми или принципи на правото, които не

---

<sup>8</sup> <https://www.slideshare.net/Rohitshrivastava59/kelson-pure-theory>. Чистата теория на правото на Келсън се основава на пирамидална структура при йерархията на нормите, чиято приложимост се основава на основната норма, наречена от него „Grundnorm“. Според тази теория Келсън разглежда правната наука като пирамида от норми, на върха на която стои „Grundnorm“ (основна норма). Подчинените норми се контролират от нормите, които ги превъзхождат.

<sup>9</sup> Определение от „речник на английския език“, издателство „Оксфорд“: „с преимущество пред“

са кодифицирани в конституционен или правен акт. Това означава, че източниците на правото могат да бъдат както писани, така неписани. Например държавната агенция, която взема решения относно социалните помощи, може да следва общото правило за равнопоставеност на всички правоимащи, дори това правило да не е изрично посочено в правен акт (правен принцип на равенство).

- 21) Повечето общоприети принципи произтичат от основните предпоставки и решения на националния законодател, но могат да бъдат издадени и от по-низшестоящи органи в структурата на публичния сектор, например под формата на подзаконови актове и др.<sup>10</sup> В същото време трябва да е ясна връзката между изведените на по-ниско ниво правила и разпоредби и тези, приети от националния законодател. Освен това всички договорни разпоредби трябва да съответстват на приложимото законодателство.
- 22) Установените кодекси за поведение и договорените условия също могат да се приемат за общоприети принципи, на базата на които се разработват критерии за уместност. Тук се включват международни спогодби като:
  - Договори за учредяване на международни или наднационални организации, подписани от дадена държава;
  - Подписани договори с обвързващи фискални или бюджетни правила;
  - Правни решения, издадени от компетентните институции на международни или наднационални организации, които имат пряко и задължително действие в правния ред на всяка страна членка, например международни споразумения/договори по въпросите на изменението на климата и устойчивото развитие, подписани от съответната държава;
  - Други споразумения и договори, свързани с предмета на одита, които имат договорен характер и са правно приложими в дадена страна.
- 23) Повечето страни са разработили политики за определени сектори на националната икономика. Те се одобряват от парламента/правителството. В този контекст политиките са мета-правила

---

<sup>10</sup> МСВОИ 4000/ 113

(правила, на които се подчиняват други правила). Политиките се отнасят до всички правни инструменти, които регламентират даден сектор, а правната рамка трябва да е в съответствие с политиките. Следователно политиките могат да служат директно като основа за формулиране на критерии, когато ВОИ оценява или потвърждава съответствието при тяхното изпълнение.

- 24) Когато извлича критерии за редовност на база на общоприетите правила и ги описва, добра практика е одиторите да се позовават на съответните членове, параграфи, раздели, глави и т.н. от правилата, регламентиращи дейността на одитираната организация.

## ОБЩОПРИЕТИТЕ ПРИНЦИПИ КАТО ИЗТОЧНИК НА КРИТЕРИИ ЗА УМЕСТНОСТ

- 25) Редовността касае спазването на нормите, произтичащи от правила, регулации и т.н., а уместността се отнася по-скоро до очакванията на ползвателите на одитния доклад, както и до стандартите за поведение и корпоративно управление и/или управление в публичния сектор. В някои държави уместността включва също общоприети ценности и принципи като справедливост и почтеност, недопускане на преследването на лични облаги при осъществяване на дейност в публичния сектор, безпристрастност при назначаването на персонала, недопускане на непотизъм, като не се предоставят преимуществено възможности на роднини и приятели, открита конкуренция при възлагането на обществени поръчки, безпристрастна оценка на кандидатите със сходни позиции при тръжни процедури и установени ограничения за избягване на разхищения (например по-икономично пътуване). В много държави част от тези изисквания са изрично разписани в законови актове или правилници (напр. лоялната конкуренция и недопускане на непотизъм) и следователно се считат за критерии за редовност.
- 26) Принципите, които стоят в основата на критериите за уместност, обикновено са общи по своя характер. Поради това критериите за уместност понякога се определят по-трудно в сравнение с тези за редовност, съобразени със съответните общоприети принципи.
- 27) Подходящите критерии за редовност или уместност притежават едни и същи характеристики: те са приложими, изчерпателни, надеждни, неутрални, разбираеми, полезни, съпоставими, приемливи и налични<sup>11</sup>. При критериите за редовност е сравнително лесно да се установи дали даден критерий отговаря на горепосочените характеристики, тъй като те се основават на законовата рамка или други източници на правото. При оценката за уместност може да се наложи по-внимателен анализ от страна на одитора доколкото използваните за формиране на определено заключение критерии отговарят на горепосочените изисквания.

---

<sup>11</sup> МСВОИ 4000/118

Одитното заключение за уместност на базата на тези критерии може да се окаже с по-малка степен на обективност в сравнение с това за редовност. Следователно нуждата от прилагане на професионална преценка от страна на одитора също често е по-голяма, когато се борави в критерии за уместност, в сравнение с тези за редовност.

28) В зависимост от националния контекст критериите за уместност могат да бъдат формирани на базата на:

- Общи принципи, приложими за служителите в публичния сектор при разходване на публични средства за стоки и услуги;
- Принципи и практики за защита на публичните средства от загуба или разхищение;
- Кодекси за поведение/ добро управление, залагащи общи принципи, които ръководят поведението на служителите в публичния сектор;
- Етични принципи (включително изисквания за оповестяване на конфликт на интереси); и
- Национални или международни добри практики.

29) Освен това критериите за уместност могат да се основават на общоприетите норми за поведение в публичния сектор при финансовото и административното управление и разходването на бюджетни средства. Степента, до която тези правила са изрично разписани, варира в отделните държави в зависимост от социалните норми, стопанските практики и т.н. Не съществуват общоприети критерии за уместност и следователно одиторът трябва да се ръководи от разписаните норми в държавата, в която се извършва одитът. Те могат да бъдат очертани в документи, касаещи очакваното поведение от страна на публичната администрация при финансовото, административно и бюджетно управление, както и при предоставянето на услуги в публичния сектор. Придържайки се към тях, ВОИ осигурява прозрачност в своите доклади относно формирането на критериите за уместност и тяхното използване при одита чрез надлежно и навременно документиране на професионалните решения на одитора.

30) Пример може да бъде даден с одит на допустимостта на разходите, където условията за допустимост, залегнали в договора, не са много конкретни: Договорът за съвместно производство задължава изпълнителя да отчете на държавата всички разходи (капиталови и

оперативни) които се възстановяват по определен механизъм. Одиторите установяват, че част от разходите не са пряко свързани с дейностите по добив, преработка, транспортиране, маркетинг и продажба на нефт. Изпълнителят е предявил определени представителни разходи, напр. за членска карта за спортен клуб, честване на религиозни и национални празници или дарения за обществени мероприятия. Тази ситуация е възникнала, тъй като възложителят не е определил в договора допустимите категории разходи и/или ограничения на разходите, поспециално тези, които не са пряко свързани с добива на петрол. Въпреки че категориите допустими разходи не са били адекватно определени, възложителят и изпълнителят следва да спазват принципите за уместност.

- 31) Друг пример за критерий за уместност, произтичащ от кодекса за поведение на служителите в публичния сектор, е изискването служители да не участват в сделки, предполагащи конфликт на интереси или сделки с лица, с които са в близки отношения. В някои държави терминът „конфликт на интереси“ е дефиниран като наличие на близка връзка или родство между длъжностно лице и подизпълнител. В други не е зададен критерий за преценка на естеството на отношенията, водещи до конфликт на интереси. Когато конкретни критерии не са предвидени, одиторът разчита на професионалната си преценка, за да формира заключение дали е налице конфликт на интереси и следователно нарушение на изискванията за коректност. Например, в повечето страни за конфликт на интереси се счита публична сделка, осъществена със съпруга/съпруга на длъжностно лице, освен ако същата не е изрично разрешена по закон или не е извършена на база на принципа на „независимите пазарни отношения“<sup>12</sup>. Одиторът може да се позове на този общ принцип, за да заключи дали е имало конфликт на интереси.
- 32) Критериите за уместност се отнасят и до задълженията за доверено управление на лицата, натоварени с управлението в публичния сектор. Това включва изискването да се действа добросъвестно и при спазване на най-високи стандарти на грижа, честност и лоялност. Всяка страна е задължена да действа при спазване на интересите на другата. Тези изисквания към служителите в публичния сектор обикновено се описват в законодателството, инструкции, издадени от парламента или в кодекс за поведение. Следователно уместността обикновено се обвързва с

---

<sup>12</sup> Този принцип на оценяване обикновено се прилага при търговски и финансови сделки между свързани дружества. Той гласи, че сделките трябва да се оценяват така, сякаш са извършени между несвързани страни, всяка от които действа в свой собствен интерес. ОИСР, 2006 г., Годишен доклад за насоките на ОИСР за мултинационалните предприятия: ОИСР, Париж



очакванията на ползвателите на одитния доклад, произтичащи от кодексите за поведение и добро управление.

- 33) В някои държави критериите за уместност обхващат и общоприети ценности и норми като справедливост и почтеност, както и благоразумен подход. Те могат също да обхванат и очакванията за приемливо поведение, напр. по отношение на разходите за пътуване или представителните разходи, които се покриват от държавния бюджет, ако подобни ограничения не са изрично заложиени в нормативните актове.
- 34) В някои случаи общите принципи и рамки, регулиращи доброто финансово и административно управление, не са изрично кодифицирани, а се извличат по подразбиране или се основават на първостепенни правни норми. В такива случаи ВОИ преценява дали са налице слабости и съответно определя кой е отговорен за тях.
- 35) Критериите за редовност са правно обвързващи за одитираните обекти, докато източници на критериите за уместност са общоприети норми от морално и етично естество, които са тясно свързани с ценностите и обществени схващания за морално поведение.
- 36) Уместността е широко понятие, което може да се тълкува по различен начин и се влияе от множество фактори, включително културни различия. По отношение на уместността преследваните от законодателя цели имат по-широко значение - очаквания за правилно осъществяване на дейността в публичния сектор и за адекватното поведение на длъжностните лица при управлението на публични средства.
- 37) Разбиранията за добри практики и поведение могат да се променят с течение на времето в резултат на придобиването на нови знания, но задължението на служителите в публичния сектор да се придържат към тях остава непроменено. Пример за това могат да бъдат въпросите, свързани с околната среда, при които добрите практики се променят с течение на времето поради натрупаните нови знания в областта на екологията и внедряването на нови технологични решения.
- 38) Общоприетите практики и критериите, свързани с уместността, зависят по-силно от контекста в сравнение с тези, които се отнасят до редовността. Това трябва да се вземе предвид при оценката на одитните доказателства и докладването на аспектите на уместност при одита за съответствие.

39) При определяне на критериите за уместност ВОИ могат да се придържат към някои от общоприетите правила за управление на публичните разходи и да оценяват доколко ръководството е подчинило действията си на здравия разум, например:

- Разходите не трябва да бъдат по-високи (*prima facie*<sup>13</sup>) от тези, които стандартно могат да се очакват за конкретната дейност;
- Всяко длъжностно лице следва да подхожда към разходването на публични средства със същата бдителност, каквато би проявило при идентични условия по отношение на собствените си средства;
- Упълномощено лице не може да упражнява правомощията си за разрешаване на разходи, които пряко или косвено биха му донесли облага;
- Спазване на принципите на „независимите пазарни отношения“<sup>14</sup> при сделки със свързани лица;
- Преимущество на ползите на мнозинството пред тези за индивида;
- Справедливост, почтеност, избягване на лична изгода от публични дейности, напр. равнопоставено отношение при назначаването на служители и оценяването им според техните качества;
- Отговорно отношение към ресурсите, принадлежащи на населението на страната (природни ресурси).
- Понякога общоприетите правила въвеждат изрично разграничение между снабдяването/използването на запасите при нормални обстоятелства и при извънредни такива, напр. процедури за използване/контрол на боеприпасите от страна на въоръжените сили в мирно време и по време на военни действия.

Ако не са налице писмени процедури за извършване на публични разходи при определени непредвидени обстоятелства, напр. по време на извънредна ситуация като наводнение, използваният критерий за уместност може да бъде доколко съответните служители в публичния сектор са проявили същия благоразумен подход, който човек обикновено прилага спрямо собствените си разходи. В подобни случаи благоразумният човек не би следвал стандартните законови процедури, напр. покана за участие в търг за възлагане на обществена поръчка и т.н., за да спаси живота или имуществото си при

---

<sup>13</sup> Prima facie – на пръв поглед (основава се на това, което привидно се приема за вярно). Речник на английския език; Кеймбридж

<sup>14</sup> <https://payrollheaven.com/define/arms-length-principle>. Принципът на независимите пазарни отношения (arm's length principle - ALP) приема, че страните по дадена сделка са независими и равнопоставени. Той се използва конкретно в договорното право с цел да се уреди равноправно споразумение, което ще издържи при съдебен контрол, въпреки че страните могат да имат общи интереси (напр. работодател-служител) или да са твърде тясно свързани, за да се разглеждат като напълно независими.

извънредна ситуация. Следователно одиторът следва да използва своята професионална преценка, основана на очакваното поведение на благоразумния човек, за да достигне до одиторско заключение дали отклоненията от процедурите за закупуване на помощни материали са били оправдани, предвид извънредните обстоятелства.

# 6

## ФОРМИРАНЕ НА КРИТЕРИИ НА БАЗАТА НА ИЗТОЧНИЦИ

- 40) Според изискванията на МСВОИ одиторите задават одитни критерии преди започване на одита, за да осигурят база за формиране на своите заключения/становища по предмета на одита<sup>15</sup>. Критериите се предоставят на ползвателите на одитния доклад и други лица по целесъобразност. Те се оповестяват и на отговорните лица<sup>16</sup>.
- 41) При всеки одит се определят критерии, подходящи за неговия обхват и конкретни обстоятелства. По време на планирането одиторът формира критерии, съответстващи на обхвата на одита и оценката на риска, като се позовава на законодателството или конвенционално приетите норми и прилага тези критерии за оценката на съответствието.
- 42) За да формира подходящи одитни критерии, одиторът трябва да се позове на общоприетите правила и да докаже, че критериите съответстват на предмета на одит. Това става чрез тълкуване на текстовете на нормативните актове, регламентиращи предмета на одита. При тълкуване на критериите за редовност и уместност могат да се вземат предвид и намеренията и целите на законодателя, които са в основата на съответните норми.
- 43) Определянето на критериите за одит на съответствието е важен процес, който изисква значителна професионална преценка от страна на одитора и познаване както на съответните законодателни норми, така и на източниците за тяхното тълкуване, което изисква определено ниво на опит. За да се оцени съответствието с регламентациите в публичния сектор, е необходимо да се познава в достатъчна степен структурата и съдържанието на самите норми.

- 44) Запознаването на одитирания обект със заложените одитни критерии е ключово, за да може той да предостави своя коментар по тях. Препоръчително е ВОИ да предоставят тази информация възможно най-рано в процеса на одита, за да се гарантира неговата уместност. Критериите се извеждат от общите принципи, регламентиращи дейността на одитираната организация или от конвенционално приети норми. Те не могат да бъдат използвани автоматично за одитиране на други обекти. Когато одитираната организация не е съгласна с критериите, одиторът преценява дали несъгласието се дължи на това, че критериите не са подходящи или на нежеланието на одитирания обект да бъде оценяван по тях. Комуникацията с одитирания обект се управлява от одитора, като същевременно се гарантира независимостта на върховната одитна институция.
- 45) Подходящите одитни критерии за редовност или уместност притежават характеристиките, очертани в МСВОИ 4000.<sup>17</sup> Това е особено важно при определяне на критериите за уместност, както и при оповестяването и разясняването им на одитирания обект. За определянето на подходящи одитни критерии се взима предвид следното:
- Критериите трябва да бъдат подходящо „операционализирани“<sup>18</sup> за конкретните обстоятелства на одита, за да може да се достигне до смислено одитно заключение.
  - При много одити за съответствие общоприложимите правила са ясно разпознаваеми. При одита за спазване на регулаторните изисквания често даден закон или наредба (или техен член, параграф, раздел, глава и т.н.) са достатъчно ясни и могат да се използват директно като критерии. Ако е налице съмнение относно правилното тълкуване на дадено правило, одиторите от публичния сектор могат да разгледат целите и намеренията, изложени в съответния акт (например закон), или да се консултират с органа, издал този акт. Ако няма такава възможност, одиторите следват правилата, произтичащи от законодателството на съответната страна относно тълкуването на законите, кога това е необходимо и допустимо. Одиторите могат също да се позоват на съответната съдебна практика.<sup>19</sup>

---

<sup>17</sup> МСВОИ 4000/ 118

<sup>18</sup> Операционализирането на дадена променлива обикновено включва изясняване на начина, по който ще се извърши нейното измерване. Това може да се направи с помощта на индикатор, който посочва възможно най-точно как се измерва тази променлива - преведено от „Голямата норвежка енциклопедия“.

<sup>19</sup> МСВОИ 4000/ 117

- Понякога разпоредбите в съответното законодателство са неясни, например когато даден закон предвижда издаването на подзаконови актове за неговото приложение, които все още не са станали факт. В такива случаи одиторите в публичния сектор ясно посочват в одитния си доклад какви според тях са изискванията на съответното законодателство или че обхватът на одита е бил ограничен и причините за това. Например в този случай в доклада може да се посочи, че недостатъчната яснота на законодателството е ограничила приложените критерии за одит и че е необходимо да се предприемат коригиращи мерки.
- В някои случаи нормативните актове от по-ниско ниво не съответстват на изискванията. В подобни ситуации липсата на съгласуваност може да бъде изведена като самостоятелна констатация. Разпоредбите на първичното законодателство обаче следва да имат преимущество пред тези на подзаконовите нормативни актове. Например, ако законът, уреждащ обществените поръчки, изисква задължителна тръжна процедура, а правилникът за прилагането му предвижда изключение, одитът следва да приеме разпоредбите на закона за водещи. Следователно, за да се оцени спазването на общоприетите правила, е необходимо добро познаване на структурата и съдържанието на самите приложими нормативни актове.<sup>20</sup>
- Одитният подход може също така да бъде разделен на части или обхватът да бъде стеснен, за да се приложат ясно дефинирани критерии.

# 7

## РАЗЛИКА МЕЖДУ КРИТЕРИИТЕ ЗА РЕДОВНОСТ И УМЕСТНОСТ

- 46) Един пример: от служителите в публичния сектор се очаква да прилагат разумна финансова, административна и бюджетна преценка при провеждането на обществени поръчки. Ако в дадена държава са налице конкретни правила, разпоредби, процедури и т.н., които трябва да се спазват при възлагане на обществени поръчки - подходяща тръжна процедура, оценка на офертите и подписване на договор въз основа на установени параметри, по своя характер тези изисквания представляват критерии за редовност. Ако обаче очакванията за следване на принципите на доброто финансово, административно и бюджетно управление при възлагането на обществени поръчки не са разписани изрично като нормативни изисквания или има недостатъци при тяхната кодификация, като одитни критерии се залагат общоприетите принципи, регулиращи поведението на служителите в публичния сектор при изпълнението на финансови операции в съответната държава. Тези общи принципи биха могли да бъдат под формата на разумни очаквания за прозрачно възлагане на обществени поръчки, за отчетност на служителите при извършване на публични трансакции и за разумно качество на закупените стоки, извършените строителни работи или предоставените услуги. Подобни критерии могат да бъдат критерии за уместност.
- 47) Друг пример за критерии, които по своята същност са критерии за уместност, но могат да се разглеждат и като критерии за редовност, е следният: В някои държави общите принципи за финансово,

административно и бюджетно управление гласят, че парични средства, отпуснати от даден служител в публичния сектор, не могат да се използват за негова лична облага. Това по своята същност е критерий за уместност. В съответната държава обаче може да са разписани конкретни правила и разпоредби, които да определят вида на разрешените отпуснати парични суми, техния размер и условията, при които те са допустими. В случай че съществуват такива правила, критериите, които по своята същност са критерии за уместност, стават и критерии за редовност поради наличието на разписани правила. Когато обаче не съществуват конкретни правила, уреждащи допустимостта на конкретен вид плащания, одиторът трябва да упражни своята професионална преценка, за да заключи дали изплатената сума е използвана за облагодетелстване на служител в публичния сектор. Например при разходите за командировъчни, за които няма конкретни насоки покриването на изплатените средства, одиторът може да провери дали е имало облагодетелстване, като сравни действително изплатените суми със стандартните тарифи за пътуване със съответното превозно средство или пък стандартните цени за хотелско настаняване от идентичен вид.

48) Границата между редовност и уместност може да бъде прекалено размита и понякога установяването на неуместно поведение се оказва твърде сложно.

Например дадено договорно споразумение може да бъде твърде икономически нецелесъобразно и да противоречи на приложимото законодателство. За да установи неуместно поведение, одиторът трябва да открие индикатори/доказателства, че публичният орган е действал умишлено пристрастно и е предпочел неподходяща оферта. Следователно одитните критерии за уместност могат да бъдат прозрачността или процедурите, следвани от публичния орган при възлагането на поръчката.

49) Всяка ВОИ трябва да взема предвид действащата система от закони, подзаконови актове и споразумения. Следва да се оцени как са разработени и съгласувани законите, подзаконовите актове и споразуменията, тъй като те са отправна база за формиране на критериите за редовност, както и да се анализира спазването на общите принципи, регламентиращи доброто финансово, административно и бюджетно управление и поведението на служителите в публичния сектор според изискванията в съответната държава.

50) Законодателството или мандатът на ВОИ в някои държави не допускат формирането на критерии за уместност, докато за други върховни



одитни институции уместността е важен принцип с оглед оценката на съответствието при спазване на изискванията на съответното законодателство и одитни правила. Това обаче не отменя необходимостта от формиране на подходящи критерии, а точно обратното. Общоприетите социални норми и контекстът в различните държави могат да бъдат драстично различни, ето защо настоящите указания трябва да се разглеждат само като насоки за формирането на критерии за редовност и/или уместност.

## ОПОВЕСТЯВАНЕ НА ИЗТОЧНИЦИТЕ/ КРИТЕРИИТЕ В ОДИТНИЯ ДОКЛАД

- 51) Ползвателите на одитния доклад трябва да са запознати с одитните критерии, за да разберат как е измерен или оценен предметът на одит. Ето защо одитният доклад трябва да съдържа раздел относно критериите за одит, в който се посочват видовете критерии, използвани от одитора, а в параграфите, отнасящи се до анализа или оценката на констатациите, следва изрично да се посочи конкретната норма, която одитираният обект е бил задължен да спазва. Критериите попадат като елемент под буква д) в примерната структура на одитния доклад<sup>21</sup>.
- 52) В доклада от одита за съответствие се оповестяват приложимите критерии, спрямо които е измерен или оценен основният предмет на одита, така че ползвателите на одитния доклад да могат да разберат основанието за дадено заключение. При тези обстоятелства може да се оповести следното:
- Източникът на приложимите критерии и дали те са залегнали в закон, подзаконов акт или са публикувани от упълномощени или признати експертни органи, които следват прозрачна процедура, т.е.

---

<sup>21</sup> МСВОИ 4000/ 210

дали те са критерии, отнасящи се до основния предмет на одита (и ако не са, описание на причините, поради които се считат за подходящи);

- Използваните методи за измерване или оценка, когато приложимите критерии позволяват избор между няколко метода;
- Всички съществени тълкувания, направени при използването на приложимите критерии за одитния ангажимент;
- Дали са настъпили промени в използваните методи за измерване или оценка;
- При необходимост - описание на всички съществени присъщи ограничения, свързани с измерването или оценката на обекта на одит спрямо приложимите критерии;
- Законови изисквания; противоречащи на закона правни норми<sup>22</sup>.

53) Когато приложимите критерии са зададени с конкретна цел, това може да бъде изрично споменато в одитния доклад, както и да се направи уточнението, че така поместената информация по предмета на одит не е подходяща за други цели.

)

)

54) Когато мандатът за одит изисква използването на критерии за уместност, изложените в настоящите указания принципи могат да се приложат според обстоятелствата. Формата и съдържанието на докладите за уместност могат да варират в зависимост от мандата на ВОИ и конкретните обстоятелства.

55) Одиторите в публичния сектор подбират подходящи критерии спрямо обекта и темата на одита в тяхната цялост. В редки случаи, когато одитът е с ограничен обхват и покрива само определени части от даден закон или подзаконов акт, това трябва да бъде посочено ясно в одитния доклад.

В определени случаи е необходимо също така да се уточни наличието на противоречиви критерии в одитния доклад.

---

<sup>22</sup> Речник на издателство Кеймбридж: незаконосъобразно или неприемливо по закон.