

МСВОИ 100

Основни принципи на одита в публичния сектор

Принципите на ИНТОСАЙ се издават от Международната организация на Върховните одитни институции ИНТОСАЙ като част Рамката за професионални становища на ИНТОСАЙ.

За повече информация
посетете

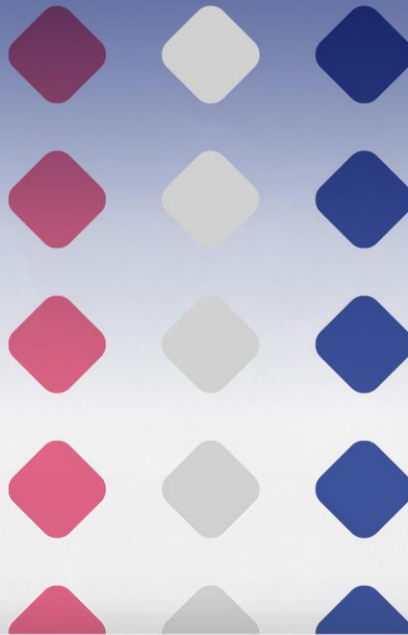
www.issai.org



INTOSAI



INTOSAI



ИНТОСАЙ, 2019 г.

- 1) Приет през 2001 г. като Базови принципи на одита в държавния сектор
- 2) Редактиран и преименуван през 2013 г. на Основни принципи на одита в публичния сектор
- 3) След учредяването на Рамката за професионални становища на ИНТОСАЙ през 2019 г. са нанесени редакционни поправки
- 4) Допълнен през 2022 г. след приемането на МСВОИ 150 Компетентност на одиторите

МСВОИ 100 е достъпен на всички официални езици на ИНТОСАЙ: арабски, английски, френски, немски и испански



СЪДЪРЖАНИЕ

МСВОИ 100	1
СЪДЪРЖАНИЕ	4
ВЪВЕДЕНИЕ	6
ЦЕЛ И ТЕЖЕСТ НА МСВОИ	7
РАМКА ЗА ОДИТА ВПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР	9
ЦЕЛИ НА ОДИТА В ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР	9
ВИДОВЕ ОДИТ В ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР	10
Е Л Е М Е Н Т И НА ОДИТА В П У Б Л И Ч Н И Я	11
ТРИТЕ СТРАНИ	11
ОБЕКТ НА ОДИТА, КРИТЕРИИ И ИНФОРМАЦИЯ ЗА ОБЕКТАНА ОДИТ	12
ВИДОВЕ АНГАЖИМЕНТИ	12
СИГУРНОСТ И УВЕРЕНОСТ ПРИ ОДИТА В ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР	13
Форми за изразяване на увереност	14
Нива на увереност	14
П Р И Н Ц И П И НА ОДИТА В П У Б Л И Ч Н И Я	15
Области, които се обхващат от принципите на одита в публичния сектор	15
ОРГАНИЗАЦИОННИ ИЗИСКВАНИЯ	16
ОБЩИ ПРИНЦИПИ	16
38. Одиторите трябва да поддържат подходящо професионално поведение чрез прилагане на професионален скептицизъм, професионална преценка и надлежна грижа по време на целия одит.	17
39. Одиторите трябва да извършват одита в съответствие с професионалните стандарти за контрол на качеството.	18
40. Одиторите трябва да притежават или да имат достъп до необходимите умения	18
41. Одиторите трябва да управляват риска от предоставяне на доклад, който не е уместен по отношение на обстоятелствата на одита.	19
42. Одиторите трябва да взимат предвид съществеността по времена целия одитен процес	19
43. Одиторите трябва да изготвят достатъчно подробни одитни документи, за да осигурят ясно разбиране за извършената работа, получените доказателства и направените изводи.	21
44. Одиторите трябва поддържат ефективна комуникация по времена целия одитен процес	21
ПРИНЦИПИ, СВЪРЗАНИ С ОДИТНИЯ ПРОЦЕС	22
45. Одиторите трябва да гарантират, че условията на одита са ясно определени.	22
46. Одиторите трябва да получат разбиране за естеството на обекта/ програмата, които ще се одитират.	22

47. Одиторите трябва да извършат оценка на риска или анализ на проблемите и при необходимост, да ги преразглеждат в отговор на одитните констатации.....	22
48. Одиторите трябва в съответствие с целите на одита да идентифицират и оценят рисковете от измама.	23
49. Одиторите трябва да планират работата си, за да гарантират, че одитът е извършен по един ефективен и ефикасен начин.	23
50. Одиторите трябва да изпълняват одитни процедури, които предоставят достатъчно уместни одитни доказателства в подкрепа на одитния доклад.....	23
51. Одиторите трябва да оценят одитните доказателства и да формулират заключения.	24
52. Одиторите трябва да изготвят доклад, базиран на достигнатите заключения.	24

1. Професионалните стандарти и указания са съществени за надеждността, качеството и професионализма на одита в публичния сектор. Международните стандарти на Върховните одитни институции (МСВОИ), разработени от Международната организация на ВОИ (ИНТОСАЙ), имат за цел да насърчат независимия и ефективен одит, извършван от Върховните одитни институции (ВОИ).
2. МСВОИ имат за цел да подпомогнат членовете на ИНТОСАЙ да разработят свой собствен професионален подход в съответствие с техния мандат, национални закони и нормативни актове.
3. МСВОИ са част от Рамката на ИНТОСАЙ за професионални становища (РИПС). В рамките на РИПС, Принципите на ИНТОСАЙ (ИНТОСАЙ-П) съдържат основополагащите и ключовите принципи, които са предпоставка за правилното функциониране на ВОИ. МСВОИ разглеждат извършването на одити и обхващат общопризнати професионални принципи, които са в основата на ефективния и независим одит на организациите от публичния сектор.
4. Указанията на ИНТОСАЙ са също част от РИПС. Те дават насоки в помощ на ВОИ и отделните одитори за подобряване работата на организацията и практическото приложение на МСВОИ.
5. МСВОИ 100 – Основни принципи на одита в публичния сектор доизграждат и доразвиват ИНТОСАЙ-П 1 – Декларацията от Лима и предоставят авторитетна международна референтна рамка, определяща одита в публичния сектор. Целият набор от МСВОИ се основава на тези принципи.
6. МСВОИ 100 – Основни принципи на одита в публичния сектор предоставя детайлна информация за:
 - целта и тежестта на МСВОИ;
 - рамката на одита в публичния сектор;
 - елементите на одита в публичния сектор;
 - принципите, които трябва да се прилагат при одита в публичния сектор.

7. МСВОИ100 утвърждава основните принципи, които са приложими за всички одитни ангажменти в публичния сектор, независимо от формата и контекста им. МСВОИ 200 – Основни принципи на финансовия одит, МСВОИ 300 – Основни принципи на одита на изпълнението и МСВОИ 400 – Основни принципи на одита за съответствие доизграждат и доразвиват принципите, които да се прилагат в контекста съответно на финансовия одит, одита на изпълнението и одита за съответствие. Тези принципи трябва да се прилагат заедно с принципите, заложен в МСВОИ 100. Принципите по никакъв начин не отменят националните закони, нормативни актове или мандати и не възпрепятстват ВОИ да извършват проучвания, прегледи или други ангажменти, които не са конкретно отразени в съществуващите МСВОИ.

8. Основните принципи на одита в публичния сектор (МСВОИ 100) и основните принципи на финансовия одит, на одита на изпълнението и на одита за съответствие, които произтичат от МСВОИ 100, могат да бъдат използвани за утвърждаване на задължителни стандарти по следните три начина:

- като база, върху която ВОИ могат да разработят стандарти;
- като база за приемане на съвместими с принципите национални стандарти;
- като база за приемане на МСВОИ.

ВОИ може да реши да състави един документ за определяне на стандарти или поредица от такива документи, или комбинация от документи за определяне на стандарти и други официални документи.

ВОИ трябва да оповестят кои стандарти ще прилагат при извършването на одити, като това оповестяване трябва да е достъпно за потребителите на докладите на ВОИ. В случаите, когато стандартите са базирани на няколко едновременно използвани източника, това също трябва да бъде обявено. ВОИ се насърчават да включват тези оповестявания като част от техните одитни доклади, но може да се използва и по-обща форма на информирание.

9. Дадена ВОИ може да заяви, че стандартите, които тя е разработила или приела, са базирани на или са в съответствие с принципите на МСВОИ само тогава, когато тези стандарти са напълно съобразени с всички относими принципи в МСВОИ 100, 200, 300 и 400.

В одитните доклади може да се спомене, че използваните стандарти се основават на или са в съответствие с даден МСВОИ, относим към

извършената одитна работа. Такова позоваване може да бъде изразено по следния начин:

...Ние извършихме нашия одит в съответствие със [стандартите], които се основават на [или са в съответствие с] МСВОИ 100 – Основни принципи на одита в публичния сектор [и принципите, съдържащи се в МСВОИ 200 – Основни принципи на финансовия одит/ МСВОИ 300 – Основни принципи на одита на изпълнението/ МСВОИ 400 – Основни принципи на одита за съответствие] на Международните стандарти на Върховните одитни институции.

За да се разработят или приемат добри одитни стандарти, основаващи се на тези одитни принципи, е необходимо да се вникне в целия текст, съдържащ се в принципите. За тази цел е от полза да се направи справка в съответните стандарти за финансов одит (МСВОИ 2000 – 2899), в стандартите за одит на изпълнението (МСВОИ 3000 – 3899) и в стандартите за одит за съответствие (МСВОИ 4000 – 4899).

10. ВОИ може да избере да приеме МСВОИ като нейни задължителни стандарти. В този случай одиторът трябва спазва всички МСВОИ, относими към дадения одит. Позоваването към приложените МСВОИ може да бъде изразено по следния начин:

...Ние извършихме нашия одит [нашите одити] в съответствие с Международните стандарти на Върховните одитни институции (МСВОИ).

С оглед повишаване на прозрачността в изявлението може изрично да се посочи кои одитни стандарти измежду МСВОИ 2000 – 4899 одиторът е приел за относими и е приложил. Това може да бъде изразено чрез следната допълнителна фраза:

Одитът [одитите] са извършени въз основа на МСВОИ xxx [номер и наименование на даден МСВОИ или група МСВОИ].

11. Международните одиторски стандарти (МОС), издадени от Международната федерация на счетоводителите (IFAC), са включени в одитните стандарти на ИНТОСАЙ за финансов одит (МСВОИ 2000 – 2899). Затова при финансовите одити, позоваването може да бъде както към МСВОИ, така и към МОС. МСВОИ може да предоставят допълнителни указания за публичния сектор, но изискванията към одитора при извършване на финансовите одити са едни и същи. МОС учредяват неделим пакет стандарти и не може да се реферира към отделни МСВОИ, в които те са инкорпорирани. Ако МСВОИ или МОС са приети като стандарти на ВОИ за прилагане във финансовите одити, одитният доклад трябва да съдържа позоваване към тези стандарти. Това се отнася и към финансовите одити, извършени в комбинация с други видове одити.

12. Одитите могат да се извършват както в съответствие с МСВОИ, така и в съответствие със стандарти от други източници, при условие, че не възниква противоречие между тях. При такива случаи трябва да се направи позоваване както към приложените други стандарти, така и към МСВОИ.

МАНДАТ

13. Дадена ВОИ изпълнява своята функция за одит в публичния сектор в рамките на специфични конституционни разпоредби и по силата на нейните отговорности и мандат, които осигуряват достатъчна независимост и правомощия за свобода на действие при изпълнение на нейните задължения. Мандатът на ВОИ може да определя нейните общи отговорности за извършване на одит в публичния сектор и да предоставя допълнителни предписания по отношение изпълнението на одитите и на други ангажименти.

14. ВОИ могат да имат мандат за изпълнение на много видове ангажименти по различни въпроси, свързани с отговорностите на ръководствата и на тези, натоварени с общо управление, и с правилното използване на публичните средства и активи. Обхватът или формата на тези ангажименти и на докладването по тяхното изпълнение ще е различно за отделните ВОИ според техния законов мандат.

15. В някои страни ВОИ са организации от съдебен тип, съставени от съдии, които имат юрисдикция върху счетоводителите и другите длъжностни лица от публичния сектор, които са задължени да се отчитат пред тях. В този случай съществува важна взаимовръзка между тези юрисдикционни правомощия и характеристиките на одита в публичния сектор. Съдебната функция изисква ВОИ да се увери, че всеки, натоварен с отговорности, свързани с публичните средства, е задължен да се отчита пред ВОИ и в тази връзка е обект на нейната юрисдикция.

16. Дадена ВОИ може да взима определени стратегически решения, за да изпълни изискванията на своя мандат и другите законови разпоредби. Тези решения може да се отнасят до това, кои одитни стандарти да се прилагат, какви ангажименти ще се изпълняват и с какъв приоритет.

ЦЕЛИ НА ОДИТА В ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР

17. Одитът в публичния сектор се извършва в среда, където държавните институции и другите публични обекти носят отговорност за използването на средствата, събрани от данъкоплатците и от други източници, при предоставянето на услуги на гражданите и на други потребители. Тези обекти са задължени да се отчитат за своето управление и изпълнение и за използването на ресурсите както пред тези, които ги предоставят, така и пред тези, включително

гражданите, които зависят от услугите, предоставени с използването на тези средства. Одитът в публичния сектор спомага да се създадат подходящи условия и да се подкрепят очакванията, че организациите в публичния сектор и техните служители ще изпълняват функциите си ефективно, ефикасно, етично и в съответствие с приложимите закони и разпоредби.

18. Най-общо одитът в публичния сектор може да бъде описан като систематичен процес на целево получаване и обективно оценяване на доказателства за установяване дали дадена информация или действителни условия съответстват на установените критерии. Одитът в публичния сектор е съществено важен, тъй като предоставя на законодателните и надзорните органи, на лицата, натоварени с общо управление, и на обществеността информация и независими и обективни становища по отношение на управлението и изпълнението на държавните политики, програми или дейности.

19. ВОИ служат на тази цел като важни стълбове на техните национални демократични системи и механизми на управление и играят важна роля в укрепване на държавната администрация, утвърждавайки принципите за прозрачност, отчетност, управление и изпълнение. Допълнителни указания в тази насока се съдържат в ИНТОСАЙ П-20 – Принципи за прозрачност и отчетност.

20. Всички одити в публичния сектор започват с цели, които могат да са различни в зависимост от вида на одита, който се извършва. Въпреки това всички одити в публичния сектор допринасят за доброто управление посредством:

- предоставяне на целевите потребители на независима, обективна и надеждна информация, заключения или становища въз основа на достатъчни и уместни одитни доказателства, относими към публичните обекти;
- укрепване на отчетността и прозрачността и насърчаване на непрекъснатото подобрене и доверие в правилното използване на публичните средства и активи и в изпълнението на дейностите на публичната администрация;
- засилване на ефективността на органите, които по силата на конституционните разпоредби упражняват общи надзорни и корективни функции по отношение на правителството и отговорните за управлението на финансираните с публични средства дейности;
- създаване на стимули за извършване на промени чрез предоставяне на познания, обстойни анализи и добре обосновани препоръки за подобрения.

21. По принцип одитите в публичния сектор могат да бъдат категоризирани в един или повече от трите основни вида одити – одити

на финансовите отчети, одити за съответствие и одити на изпълнението. Целите на всеки даден одит ще определят кои стандарти да се прилагат.

ВИДОВЕ ОДИТ В ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР

22. Трите основни вида одит в публичния сектор са дефинирани както следва:

Финансовият одит се фокусира върху установяването дали финансовата информация на обекта е представена в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане и регулаторна рамка. Това се постига чрез получаване на достатъчни и уместни одитни доказателства, които да позволят на одитора да изрази становище дали финансовата информация не съдържа съществени отклонения, дължащи се на измама или грешка.

Одитът на изпълнението се фокусира върху установяване дали дейностите и програмите се изпълняват и дали институциите осъществяват своите функции в съответствие с принципите за икономичност, ефикасност и ефективност, и дали съществуват възможности за подобрения. Изпълнението се проверява спрямо подходящи критерии, като се анализират случаите на отклонение от тези критерии или други установени проблеми. Целта е да се отговори на ключови одитни въпроси и да се предоставят препоръки за подобрения.

Одитът за съответствие се фокусира върху установяване дали даден обект на одита е в съответствие с нормативните разпоредби, идентифицирани като критерии. Одитът за съответствие се извършва, оценявайки дали дейностите, финансовите транзакции и информацията са в съответствие, във всички съществени аспекти, с нормативните разпоредби, които управляват обекта на одит. Тези разпоредби може да включват правила, закони и наредби, бюджетни разпределения, политики, утвърдени кодекси, договорени условия или общите принципи за добро финансово управление в публичния сектор и за поведение на държавните служители.

23. ВОИ могат да извършват одити или да изпълняват други ангажименти, свързани с всеки въпрос, който се отнася към отговорностите на ръководството или на лицата, натоварени с общо управление, и към правилното използване на публичните ресурси. Тези ангажименти могат да включват докладване за количествени резултати и за последствията от дейностите на даден обект по предоставяне на услуги, доклади относно устойчивото развитие, бъдещи ресурсни потребности, спазване на стандартите за вътрешен контрол, извършени в реално време одити на проекти или по други въпроси. ВОИ могат също така да извършват комбинирани одити, съдържащи аспекти на финансовия одит, одита на изпълнението и/или одита за съответствие.

24. Одитът в публичния сектор е крайно необходим на публичната администрация, тъй като управлението на публичните ресурси е въпрос на доверие. Отговорността за управлението на публичните средства в съответствие с целевото им предназначение е поверена на дадена организация или личност, която действа от името на обществеността. Одитът в публичния сектор задълбочава и разширява доверието на целевите потребители, като предоставя информация и независими и обективни оценки относно отклоненията от приетите стандарти или принципи за добро управление.

Всички одити в публичния сектор притежават едни и същи основни елементи: одитор, отговорна страна, целеви потребители (трите страни на одита), критерии за оценка на обекта на одит и получена в резултат на одита информация за обекта на одит. Тези елементи могат да бъдат категоризирани като два различни вида одитни ангажименти – ангажименти за заверка и ангажименти за директно докладване.

ТРИТЕ СТРАНИ

25. Одитът в публичния сектор включва поне три отделни страни: одитор, отговорна страна и целеви потребители. Взаимоотношението между тях следва да се разглежда в контекста на специфичните конституционни разпоредби за всеки вид одит.

- Одиторът: В одита в публичния сектор ролята на одитора се изпълнява от ръководителя на ВОИ и лицата, на които са делегирани задълженията за извършване на одити. Общата отговорност за одитите в публичния сектор остава такава, каквато е дефинирана от мандата на ВОИ.
- Отговорната страна: В одита в публичния сектор съответните отговорности са определени от конституционните или законовите разпоредби. Отговорните страни могат да са личности или организации и те може да носят отговорност за информацията за обекта на одит, за управлението на обекта на одит или за изпълнение на препоръките.
- Целевите потребители: Отделни личности, организации или групи и от тях, за които одиторът изготвя одитния доклад. Целевите потребители могат да са органи на законодателната власт, надзорни органи, тези, които са натоварени с общото управление, или обществеността.

ОБЕКТ НА ОДИТА, КРИТЕРИИ И ИНФОРМАЦИЯ ЗА ОБЕКТА НА ОДИТ

26. Обектът на одит е информацията, условието или дейността, които се измерват или оценяват спрямо определени критерии. Той може да има различни форми и характеристики в зависимост от целта на одита. Подходящият обект на одит е този, който може да се установи и позволява последователно оценяване или измерване спрямо определени критерии по начин, който включва процедури за събиране на достатъчни и уместни одитни доказателства в подкрепа на одитното становище или заключение.

27. Критериите са референтните показатели, които се използват за оценка на обекта на одит. Всеки одит трябва да има критерии, подходящи за условията на дадения конкретен одит. При определяне дали критериите са подходящи одиторът разглежда тяхната уместност и разбираемост за целевите потребители, както и тяхната пълнота, надеждност и обективност (неутралност, обща приемливост и сравнимост с критериите, използвани в подобни одити). Използваните критерии могат да зависят от редица фактори, включително от целите и вида на одита. Критериите могат да бъдат специфични или по-обща и могат да бъдат получени от различни източници, включително закони, разпоредби, стандарти, общоприети принципи и добри практики. Критериите следва да са достъпни за целевите потребители, за да могат те да разберат начина на оценяване и измерване на обекта на одит.

28. Информацията за обекта на одит се отнася до резултата от оценката или измерването на обекта на одит спрямо критериите. Тя може да бъде предоставена под различни форми и да има различни характеристики в зависимост от целта и обхвата на одита.

ВИДОВЕ АНГАЖИМЕНТИ

29. Съществуват два вида ангажименти, а именно:

- При ангажименти за заверка отговорната страна измерва обекта на одит спрямо критериите и предоставя информацията за обекта на одит, за която одиторът след това събира достатъчни и уместни одитни доказателства, за да получи разумна база за изразяване на заключение.

- При ангажименти за директно докладване одиторът е този, който измерва или оценява обекта на одит спрямо критериите. Одиторът избира обекта на одит и критериите въз основа на преценка на риска и съществеността. Резултатът от измерването на обекта на одит спрямо критериите се представя в одитния доклад под формата на констатации, изводи/заключения, препоръки или становище. Одитът на обекта може също така да предостави нова информация,

анализи или познания в дълбочина.

30. Финансовите одити винаги са ангажименти за заверка, тъй като са базирани на финансовата информация, предоставена от отговорната страна. Одитите на изпълнението обикновено са ангажименти за директно докладване. Одитите за съответствие могат да бъдат както ангажименти за заверка, така и ангажименти за директно докладване, или и двете заедно. Следното съставлява обект на одита или информация за обекта на одит при трите вида одити, които се обхващат от МСВОИ:

а) *Финансов одит*: Обект на одита във финансовия одит е финансовото състояние, изпълнението, паричния поток или други елементи, които се оповестяват, измерват и представят във финансовите отчети. Информацията за обекта на одит е самият финансов отчет.

б) *Одит на изпълнението*: Обектът на одит в одита на изпълнението се определя от целите на одита и одитните въпроси. Това може да са конкретни програми, организации или средства, или определени дейности (с техните резултати, последствия и въздействия), съществуващи ситуации (включително причини и последствия), както и нефинансова или финансова информация за всеки един от тези елементи. Одиторът измерва или оценява обекта на одит, за да прецени до каква степен определените критерии са изпълнени или не са изпълнени.

в) *Одит за съответствие*: Обектът на одит в одита за съответствие се определя от обхвата на одита. Обект може да са дейности, финансови трансакции или информация. При ангажименти за заверка за съответствие по-подходящо е фокусирането върху информацията за обекта на одит, която може да е под формата на твърдение за съответствие съгласно дадена приета и стандартизирана рамка за докладване.

СИГУРНОСТ И УВЕРЕНОСТ ПРИ ОДИТА В ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР

Необходимост от сигурност и увереност

31. Целевите потребители искат да са сигурни в надеждността и уместността на информацията, която те ползват като база за вземане на решения. Затова одитите предоставят информация, базирана на достатъчни и уместни одитни доказателства, и затова одиторите трябва да изпълняват процедури за намаляване или управление на риска от достигане до неподходящи заключения. Нивото на увереност, което може да се предостави на целевия потребител, трябва да бъде изразено по прозрачен начин. Поради присъщите им ограничения, обаче, одитите никога не могат да предоставят абсолютна увереност.

Форми за изразяване на увереност

32. В зависимост от одита и потребностите на потребителите увереността може да бъде изразена по два начина:

- Под формата на становища и заключения, които експлицитно оповестяват нивото на увереност. Това се отнася за всички ангажименти за заверка и за някои ангажименти за директно докладване.
- Под друга форма. При някои ангажименти за директно докладване одиторът не изразява изрично становище за увереност относно обекта на одит. В тези случаи одиторът предоставя на потребителите необходимата степен на сигурност чрез ясно и точно обяснение как констатациите, критериите и заключенията са били формирани по един балансиран и обоснован начин, и защо комбинацията от констатации и критерии довежда до даденото общо заключение или препоръка.

Нива на увереност

33. Увереността може да бъде или разумна, или ограничена.

Разумната увереност е висока, но не и абсолютна увереност. Одитното заключение е изразено положително, оповестявайки, че според мнението на одитора обектът на одит е или не е в съответствие във всички съществени аспекти, или, където е относимо, че информацията за обекта на одит предоставя вярна и честна картина в съответствие с приложимите критерии.

При предоставянето на ограничена увереност одитното заключение заявява, че въз основа на изпълнените процедури нищо не е станало известно на одитора, което да го накара да вярва, че обектът на одит не е в съответствие с приложимите критерии. Изпълнените процедури при одита за изразяване на ограничена увереност са ограничени в сравнение с това, което е необходимо, за да се получи разумна увереност. Но въпреки това се очаква, според професионалната преценка на одитора, нивото на увереност да е разбираемо за целевите потребители. Докладът от даден одит за изразяване на ограничена увереност оповестява ограниченото естество на предоставената увереност.

34. Отразените по-долу в детайли принципи са основополагащи за извършването на одит. Одитът е кумулативен и повтарящ се процес. Въпреки това за целите на представянето основните принципи са групирани в принципи, свързани с организационните изисквания на ВОИ, общи принципи, които одиторът следва да вземе под внимание преди започване на одита и многократно по време на целия одитен процес, и принципи, които са свързани с определени конкретни стъпки в самия одитен процес.

Области, които се обхващат от принципите на одита в публичния сектор

Общи принципи

Етичност & независимост	Професионална преценка, надлежна грижа и скептицизъм	Контрол на качеството	Управление и умения на одитния екип
Одитен риск	Същественост	Документиране	Комуникация

Принципи, свързани с одитния процес

Планиране на одита	Извършване на одита	Докладване и проследяване
<ul style="list-style-type: none"> • Установяване на условията на одита • Получаване на разбиране • Извършване на оценка на риска на анализа на проблемите • Идентифициране на риска от измама • Изготвяне на план за одита 	<ul style="list-style-type: none"> • Изпълнение на планираните одитни процедури за получаване на одитни доказателства • Оценяване на одитните доказателства и формулиране на заключения 	<ul style="list-style-type: none"> • Изготвяне на доклад въз основа на направените изводи • Проследяване на докладваните въпроси, както е необходимо

ОРГАНИЗАЦИОННИ ИЗИСКВАНИЯ

35. Всяка ВОИ трябва да въведе и поддържа подходящи процедури за етичност и контрол на качеството.

Всяка ВОИ трябва да въведе и поддържа на организационно ниво процедури за етичност и контрол на качеството, които ще й предоставят разумна увереност, че ВОИ и нейният персонал спазват професионалните стандарти и приложимите етични, законови и регулаторни изисквания. Съществуването на такива процедури на ниво ВОИ е предпоставка за прилагане или създаване на национални стандарти, базирани на Основните одитни принципи. МСВОИ 130 – Етичен кодекс и МСВОИ 140 – Контрол на качеството за ВОИ съдържат необходимите в тази връзка насоки.

36. Всяка ВОИ трябва да въведе и поддържа подходящи процедури за управление на компетентността.

Всяка ВОИ трябва да въведе и поддържа на организационно ниво процедури за управление на компетентността, за да осигури разумна увереност, че одиторите на ВОИ притежават необходимите компетенции за изпълнение на дейността си. В общия случай, управлението на компетенциите на ниво организация включва:

- а) Установяване на необходимите компетенции;
- б) Прилагане на практики по управление на човешките ресурси, които осигуряват поддържането на тези компетенции;
- в) Осигуряване на пътеки за професионално развитие;
- г) Оценка и мониторинг на компетенциите.

Съществуването на процедури за управление на компетентността е предпоставка за прилагане или създаване на национални стандарти, базирани на Основните одитни принципи. МСВОИ 150 - Компетентност на одиторите съдържа необходимите в тази връзка насоки.

ОБЩИ ПРИНЦИПИ

Етичност и независимост

37. Одиторите трябва да спазват съответните етични изисквания и да са независими.

Етичните принципи трябва да са въплътени в професионалното поведение на одитора. ВОИ трябва да имат политики, адресиращи етичните изисквания и подчертаващи необходимостта от спазването им от всеки одитор. Одиторите трябва да са независими, така че техните доклади да бъдат безпристрастни и да се възприемат като

такива от целевите потребители.

Одиторите могат да намерят основните принципи по независимостта в ИНТОСАЙ П-10 – Декларация от Мексико за независимостта наВОИ. Ключовите етични принципи на интегритета, обективността, професионалната компетентност и надлежната грижа, конфиденциалността и професионалното поведение са отразени в МСВОИ 130 – Етичен кодекс, заедно със съответните изисквания и насоки за приложение.

Професионална преценка, надлежна грижа и скептицизъм

38. Одиторите трябва да поддържат подходящо професионално поведение чрез прилагане на професионален скептицизъм, професионална преценка и надлежна грижа по време на целия одит.

Отношението на одитора трябва да се характеризира с професионален скептицизъм и професионална преценка, които трябва да се прилагат при вземането на решения относно подходящите насоки и начини на действие. Одиторите трябва да упражняват надлежна грижа, за да гарантират, че тяхното професионално поведение е уместно и подходящо.

Професионалният скептицизъм означава поддържане на

професионална дистанция и бдителност и въпросително отношение при оценяването на достатъчността и уместността на получените по време на одита одитни доказателства. Професионалният скептицизъм включва също така и непредубеденост и възприемчивост към всички гледни точки и аргументи.

Професионалната преценка се отнася до прилагането в одитния процес на колективни познания, умения и опит. Надлежната грижа означава планиране и извършване на одитите от одитора по един прилежен начин. Одиторите трябва да избягват всяко поведение, което може да дискредитира тяхната работа.

Контрол на качеството

39. Одиторите трябва да извършват одита в съответствие с професионалните стандарти за контрол на качеството.

Политиките и процедурите на ВОИ за контрол на качеството трябва да съответстват на професионалните стандарти с цел да се гарантира, че одитите се извършват на едно постоянно високо ниво. Процедурите за контрол на качеството трябва да покриват въпроси, свързани с управлението, прегледа и надзора на одитния процес и с необходимостта от консултиране при вземането на решения по трудни или спорни въпроси. Одиторите могат да намерят допълнителни насоки по тези въпроси в МСВОИ 140 – Контрол на качеството за ВОИ.

Управление и умения на одитния екип

40. Одиторите трябва да притежават или да имат достъп до необходимите умения

Отделните членове на одитния екип трябва колективно да притежават познанията, уменията и опита, необходими за успешно завършване на одита. Това включва: разбиране на и практически опит в извършвания вид одит; добро познаване на приложимите стандарти и законодателство; разбиране за дейностите на обекта и способност и опит за упражняване на професионална преценка. За всички одити е обща необходимостта да се наеме персонал с подходяща квалификация, да се предложат на служителите професионално развитие и обучение, да се изготвят наръчници и други писмени насоки и указания за извършване на одити и да се предоставят достатъчно ресурси за одита. Одиторите трябва да поддържат професионалната си компетентност посредством непрекъснато професионално развитие.

В някои случаи, при които е уместно или необходимо и е в съответствие с мандата на ВОИ и приложимото законодателство, одиторът може да използва работата на вътрешните одитори, други одитори или експерти. Одиторът следва да изпълни процедури, които да му предоставят достатъчно основание за използване работата на другите и при всички случаи одиторът трябва да получи доказателства за компетентността и независимостта на другите одитори или експерти, и за качеството на

извършената от тях работа. Въпреки това отговорността за всяко одитно становище или доклад, издадени за обекта на одит, се носи единствено от ВОИ и тази отговорност не се намалява от използването от ВОИ на работата, извършена от други.

Целите на вътрешния одит са различни от тези на външния одит, но и двата одита съдействат за подобряване на управлението, като допринасят за прозрачността и отчетността при използването на публичните ресурси и насърчават ефикасността и ефективността на публичното управление. Това предоставя възможности както за координация и сътрудничество, така и за избягване на дублирането на усилия.

Някои ВОИ използват работата на други одитори, работещи на държавно, областно, регионално, районно или общинско равнище, или във фирми по публична отчетност, когато те са извършили одитна работа, свързани с целта на одита на ВОИ. Това трябва да става при условие, че е гарантирано, че работата е извършена в съответствие с одитните стандарти за публичния сектор.

Одитите може да изискват прилагане на специални техники, методи или умения от области на науката, които не са налични в рамките на ВОИ. При такива случаи може да се използват експерти за предоставяне на познания или за изпълнение на специфични задачи, или за други цели.

Одитен риск

41. Одиторите трябва да управляват риска от предоставяне на доклад, който не е уместен по отношение на обстоятелствата на одита.

Одитният риск е рискът от неуместен одитен доклад. Одиторът изпълнява процедури за намаляване или управление на риска от достигане до неправилни изводи и заключения, като има предвид, че присъщитеза всички одити ограничения означават, че одитът никога не може да предостави абсолютна сигурност по отношение на условията в обекта на одит.

Когато целта е да се предостави разумна увереност, одиторът трябва да намали одитния риск до приемливо според обстоятелствата на одита ниско равнище. Одитът може също така да има за цел да предостави ограничена увереност. В този случай приемливият риск от несъответствие с критериите е по-висок, отколкото при одита за изразяване на разумна увереност. Одитът за изразяване на ограничена увереност предоставя ниво на увереност, което според професионалната преценка на одитора ще има смисъл и значение за целевите потребители.

Същественост

42. Одиторите трябва да взимат предвид съществеността по време на целия одитен процес.

Съществеността има значение при всички одити. Даден въпрос може да се приеме за съществен, ако съществува вероятност познанието за

него да повлияе върху решенията на целевите потребители.
Определянето на съществеността е въпрос на професионална преценка

и зависи от тълкуването и разбирането на одитора за потребностите на потребителите. Тази преценка може да е свързана с даден единичен въпрос или с група въпроси, взети заедно. Съществеността често се разглежда от гледна точка на стойността, но тя също така има и други качествени и количествени аспекти. Присъщите характерни черти на даден въпрос или на група от въпроси могат да направят даден въпрос съществен поради самото му естество. Даден въпрос може да бъде съществен също така поради контекста, в който възниква.

Преценката за съществеността влияе върху решенията, отнасящи се до естеството, времето на извършване и обхвата на одитните процедури, и на оценката на резултатите от одита. При разглеждането на съществеността може да се взимат предвид съответните заинтересовани страни, обществения интерес, законовите изисквания и последициите за обществото.

Документиране

43. Одиторите трябва да изготвят достатъчно подробни одитни документи, за да осигурят ясно разбиране за извършената работа, получените доказателства и направените изводи.

Одитната документация трябва да включва одитните стратегия и план. Тя трябва да отразява изпълнените процедури и получените одитни доказателства и да подкрепя оповестените резултати от одита. Документирането трябва да е достатъчно подробно, за да позволи на един опитен одитор, който няма предварителни познания за одита, да разбере естеството, времето на изпълнение, обхвата и резултатите от изпълнените процедури, получените одитни доказателства в подкрепа на одитните заключения и препоръки, и логиката на всички значими въпроси, които са изисквали упражняването на професионална преценка, и свързаните с нея изводи.

Комуникация

44. Одиторите трябва поддържат ефективна комуникация по време на целия одитен процес.

От съществено значение е одитираната организация да бъде информирана за всички свързани с одита въпроси. Това е ключът за изграждането на конструктивни работни взаимоотношения. Комуникацията трябва да включва получаване на уместна за одита информация и своевременно предоставяне по време на ангажимента на ръководството и на лицата, натоварени с общо управление, на информация за наблюденията и констатациите. Освен това одиторът може да е отговорен и за комуникиране на свързани с одита въпроси на други заинтересовани страни, като например, законодателните и надзорните органи.

ПРИНЦИПИ, СВЪРЗАНИ С ОДИТНИЯ ПРОЦЕС

Планиране на одита

45. Одиторите трябва да гарантират, че условията на одита са ясно определени.

Одитите може да се извършват поради законово изискване, възлагане от даден законодателен или надзорен орган, инициатива на ВОИ или просто поради споразумение с одитираната организация. При всички случаи одиторът, ръководството на организацията, лицата, натоварени с общо управление, и съответните други страни трябва да постигнат официално разбиране за условията на одита и тяхната роля и отговорности. Информацията може да включва и обекта, обхвата и целите на одита, достъпа до данни, доклада, който ще се получи в резултатна одита, одитния процес, лицата за контакт и ролите и отговорностите на различните страни по ангажимента.

46. Одиторите трябва да получат разбиране за естеството на обекта/ програмата, които ще се одитират.

Това включва разбиране за съответните цели, дейности, правна рамка, вътрешни контроли, финансови и други системи и бизнес процеси, както и за проучването на потенциалните източници за одитни доказателства. Информацията може да бъде получена чрез регулярно взаимодействие с ръководството, лицата, натоварени с общо управление, и съответните други заинтересовани страни. Този процес може да включва консултации с експерти и проучване на документи (включително предишни проучвания и други източници на информация), за да се получи задълбочено разбиране за обекта на одит, който ще се одитира, и неговата същност.

47. Одиторите трябва да извършат оценка на риска или анализ на проблемите и при необходимост, да ги преразглеждат в отговор на одитните констатации.

Естеството на идентифицирания риск ще бъде различно в зависимост от целта на одита. Одиторът трябва да разглежда и оценява риска от различни видове потенциални недостатъци, отклонения или неверни твърдения, който може да настъпи във връзка с обекта на одит. Трябва да се разгледат както общите, така и специфичните рискове. Това може да се осъществи чрез изпълнение на процедури, служещи за получаване на разбиране за организацията или програмата и обкръжаващата среда, включително за съответните вътрешни контроли. Одиторът трябва да оцени отговорите на ръководството към идентифицираните рискове, включително прилагането и дизайна на вътрешните контроли, въведени за адресиране на рисковете. При анализ на проблемите одиторът трябва да разгледа действителните индикатори за проблеми или за отклонения от това, какво трябва да бъде или какво се очаква да бъде. Този процес включва проучване на различни индикатори за проблемите, за да се определят целите на одита. Идентифицирането на рисковете и на тяхното влияние върху одита трябва да се разглежда по време на целия одитен процес.

48. Одиторите трябва в съответствие с целите на одита да идентифицират и оценят рисковете от измама.

Одиторите трябва да направят проучвания и да изпълнят процедури за идентифициране и адресиране на рисковете от измама в съответствие с целите на одита. По време на целия одитен процес одиторите трябва да поддържат отношение на професионален скептицизъм и да са нащрек за възможностите за измама.

49. Одиторите трябва да планират работата си, за да гарантират, че одитът е извършен по един ефективен и ефикасен начин.

Планирането на даден конкретен одит включва стратегически и оперативни аспекти.

Стратегически – планирането трябва да определи одитния обхват, цели и подход. Целите са това, което одитът възнамерява да постигне. Обхватът е свързан с обекта на одит и критериите, които одиторите ще използват за оценка и докладване за обекта на одит, и е пряко свързан с целите. Подходът ще отрази естеството и обхвата на процедурите, които ще се изпълнят за получаване на одитни доказателства. Одитът трябва да се планира така, че да се намали одитният риск до приемливо ниско ниво.

Оперативно – планирането включва определяне на времеви график за одита и определяне на естеството, момента за изпълнение и обхвата на одитните процедури. По време на планирането одиторите трябва да определят членовете на техния екип, както е уместно, и да идентифицират другите ресурси, които може да са необходими, като например, експерти в дадената област.

Планирането на одита трябва да е чувствително към значими промени в условията и обстоятелствата. Това е един интерактивен процес, който продължава по време на целия одит.

Извършване на одита

50. Одиторите трябва да изпълняват одитни процедури, които предоставят достатъчно уместни одитни доказателства в подкрепа на одитния доклад.

Решението на одитора по отношение на естеството, момента за изпълнение и обхвата на одитните процедури ще се отрази върху доказателствата, които трябва да бъдат събрани. Изборът на процедурите зависи от оценката на риска или от анализа на проблемите.

Одитно доказателство е всяка използвана от одитора информация за установяване дали обектът на одит е в съответствие с приложимите критерии. Доказателството може да има много различни форми, като например електронни документи или документи на хартиен носител, отразяващи транзакциите, писмена и електронна комуникация с външни страни, наблюдения на одитора и устни или писмени изявления от одитираната организация. Методите за събиране на одитни доказателства могат да включват инспекция, наблюдение,

запитване, потвърждение, повторно изчисление, повторно изпълнение, аналитични процедури и/или други техники за проучване. Доказателствата трябва да са както достатъчни (количество), за да убедят едно добре осведомено лице, че констатациите са разумни и логични, така и подходящи (качество), т. е. че те са уместни, валидни и надеждни. Оценката на одитора по отношение на доказателствата трябва да е обективна, безпристрастна и балансирана. Предварителните констатации трябва да бъдат оповестени и обсъдени с одитираната организация, за да се потвърди тяхната валидност.

Одиторът трябва да спазва всички изисквания за конфиденциалност.

51. Одиторите трябва да оценят одитните доказателства и да формулират заключения.

След приключване на одитните процедури одиторът преглежда одитната документация, за да установи дали обектът на одит е бил одитиран в достатъчна степен и по подходящ начин. Преди да формулира заключения, одиторът в светлината на събраните одитни доказателства преразглежда първоначалната оценка на риска и съществеността и определя дали е необходимо да се изпълнят допълнителни одитни процедури.

Одиторът трябва да оцени одитните доказателства, за да формира одитни констатации. При оценката на одитните доказателства и на съществеността на констатациите одиторът трябва да вземе предвид както количествените, така и качествените фактори.

Въз основа на констатациите одиторът трябва да упражни професионална преценка, за да достигне до извод по отношение на обекта на одит или на информацията за обекта на одит.

Докладване и проследяване

52. Одиторите трябва да изготвят доклад, базиран на достигнатите заключения.

Одитният процес включва изготвянето на доклад за оповестяване на резултатите от одита на заинтересованите страни, другите лица, отговорни за управлението, и обществеността. Целта е също така да се улесни проследяването на изпълнението на препоръките и на корективните действия. В някои ВОИ, като например тези със съдебни правомощия, това може да включва издаване на юридически обвързващи доклади или съдебни решения.

Докладите трябва да са лесни за разбиране, да не съдържат неясноти и двусмислия и да са пълни. Те трябва да са обективни и справедливи и да включват само информация, която е подкрепена с достатъчни и уместни одитни доказателства, и да гарантират, че констатациите са отразени в правилните перспектива и контекст.

Формата и съдържанието на доклада зависят от естеството на одита, целевите потребители, приложимите стандарти и нормативните изисквания. Мандатът на ВОИ и съответните други закони или

разпоредби може да предопределят формата и начина на изразяване в доклада, който може да бъде издаден в кратка или дълга форма.

Дългите доклади по принцип описват в детайли обхвата на одита, одитните констатации и заключения, като включват потенциалните последствия и конструктивни препоръки, които да позволят предприемане на корективни действия.

Късите доклади са по-концентрирани и са обикновено в един по-стандартизиран формат.

о Ангажименти за заверка

При ангажиментите за заверка одитният доклад може да изразява становище дали информацията за обекта на одит не съдържа, във всички съществени аспекти, отклонения и/или дали обектът на одит съответства, във всички съществени аспекти, на установените критерии. При ангажиментите за заверка одитният доклад обикновено се нарича „доклад на одитора“.

о Директни ангажименти

При директните ангажименти одитният доклад трябва да отразява целите на одита и да описва как те са били разгледани в одита. Докладът включва констатации и заключения по отношение на обекта на одит и може да включва и препоръки. Може също така да бъде дадена и допълнителна информация за критериите, методологията и източниците на данни, а също така трябва да се посочат и всички ограничения в одитния обхват.

Одитният доклад трябва да обяснява как са използвани събраните одитни доказателства и защо в резултат са формулирани съответните заключения. По този начин се дава възможност да се предостави на целевите потребители необходимото ниво на доверие.

о Становища

В случаите, когато се използва становище за оповестяване на нивото на увереност, то трябва да бъде изразено в стандартизиран формат. Становището може да бъде немодифицирано и модифицирано. Немодифицирано становище се изразява както при ограничена увереност, така и при разумна увереност. Модифицираното становище може да бъде:

- *Квалифицирано (с изключение на)* – когато одиторът не е съгласен със или не е било възможно той да събере достатъчни и уместни одитни доказателства за определени въпроси в обекта на одит, които са или биха могли да бъдат съществени, но не и всеобхватни;
- *Отрицателно* – когато одиторът, след като е получил достатъчни и уместни одитни доказателства, достигне до заключение, че отклоненията или неверните твърдения, поотделно или взети заедно, са едновременно съществени и всеобхватни;
- *Отказ от изразяване на становище* – когато одиторът

не е могъл да събере достатъчни и уместни одитни доказателства поради несигурност или ограничение в обхвата, което е едновременно съществено и всеобхватно.

Когато становището е модифицирано, причините за това трябва да са ясно обяснени и отразени в перспектива с посочване на приложимите критерии, естеството и обхвата на модификацията. В зависимост от вида на одита, в одитния доклад могат да бъдат включени препоръки за предприемане на корективни действия и всички слабости и недостатъци във вътрешния контрол, които са допринесли за необходимостта от такива действия.

о Проследяване

ВОИ имат отговорности за упражняване на мониторинг върху предприятиите от отговорната страна дейности в отговор на повдигнатите въпроси в одитния доклад. Проследяването се фокусира върху това дали одитираната организация е адресирала правилно и по подходящ начин посочените въпроси, както и върху всички други въпроси в по- широк аспект. Недостатъчните или незадоволителните действия от страна на одитираната организация може да изискат допълнително докладване от страна на ВОИ.