

# МСВОИ 400

## Принципи на одита за съответствие

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

За повече информация  
посетете

[www.issai.org](http://www.issai.org)

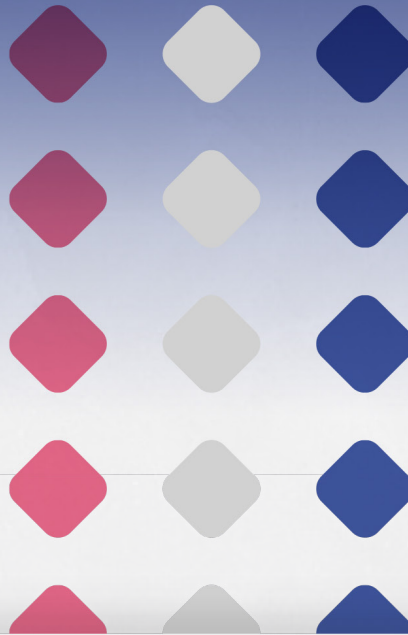


INTOSAI





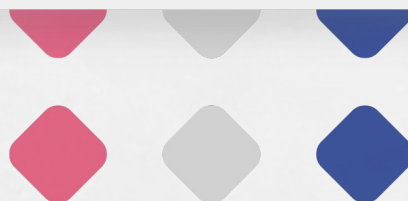
INTOSAI



ИНТОСАЙ, 2019 г

- 1) Приет през 2001 г. под наименованието Стандарти за докладване за държавен одит
- 2) През 2013 г. съдържанието му се преформулира и стандартът е приет под наименованието Основни принципи на одита на съответствието
- 3) Със създаването на Рамката за професионални становища на ИНТОСАЙ е преименуван на Принципи за одит на съответствието с редакционни промени през 2019 г.

МСВОИ 400 е достъпен на всички официални езици на ИНТОСАЙ: арабски, английски, френски, немски и испански



## **СЪДЪРЖАНИЕ**

### **1.ВЪВЕДЕНИЕ**

### **2.ЦЕЛ И ТЕЖЕСТ НА ПРИНЦИПИТЕ НА ОДИТА ЗА СЪОТВЕТСТВИЕ**

### **3.РАМКА ЗА ОДИТА ЗА СЪОТВЕТСТВИЕ**

Цел на одита за съответствие

Характеристики на одита за съответствие 5

Различните перспективи на одита за съответствие 6

Одит за съответствие във връзка с одит на финансовите отчети 7

Одит за съответствие, извършван като самостоятелен одит 7

Одит за съответствие в комбинация с одит на изпълнението 7

### **4.ЕЛЕМЕНТИ НА ОДИТА ЗА СЪОТВЕТСТВИЕ**

Норми и критерии 8

Обект на одита

Трите страни в одита за съответствие 9

Увереност при одита за съответствие

### **5.ПРИНЦИПИ НА ОДИТА ЗА СЪОТВЕТСТВИЕ**

Общи принципи

Професионална преценка и скептицизъм

Контрол на качеството

Управление на одитния екип и умения

Одитен риск

Същественост

Документиране

Комуникация

### **ПРИНЦИПИ, СВЪРЗАНИ С ОДИТНИЯ ПРОЦЕС**

Планиране на одита за съответствие

Одитни доказателства

Оценка на одитните доказателства и формулиране на заключения

Докладване

Проследяване

1. Професионалните стандарти и указания са съществени за правдоподобността, качеството и професионализма на одита в публичния сектор. Международните стандарти на Върховните одитни институции (МСВОИ), разработени от Международната организация на Върховните одитни институции (ИНТОСАЙ), имат за цел да насърчат независимия и ефективен одит и да подкрепят членовете на ИНТОСАЙ в разработването на техен собствен професионален подход в съответствие с техния мандат и с националните закони и разпоредби.

2. МСВОИ 100 – Основни принципи на одита в публичния сектор предоставя основните принципи за одит в публичния сектор и дефинира тежестта на МСВОИ.

МСВОИ 400 – Основни принципи на одита за съответствие надгражда и доразвива основните принципи на МСВОИ 100 с оглед тяхното хармонизиране със специфичния контекст на одита за съответствие.

МСВОИ 400 трябва да се чете и разбира във връзка с МСВОИ 100, който се отнася и за одита за съответствие.

3. Следователно МСВОИ 400 създава базата за стандарти за одита за съответствие съгласно МСВОИ. Този документ предоставя подробна информация за:

- Целта и тежестта на МСВОИ при одита за съответствие
- Рамката за одит на съответствие и различните начини за неговото извършване
- Елементите на одита за съответствие
- Принципите на одита за съответствие

4. Целта на МСВОИ за одита за съответствие е да предоставят пълен набор от принципи, стандарти и указания за извършване на одит за съответствие на определен обект на одита, както качествен, така и количествен, който варира значително по обхват и който може да бъде адресиран чрез редица подходи и формати на докладване.

5. МСВОИ 400 предоставя на ВОИ база за приемане или разработване на стандарти или указания за одита за съответствие. Принципите на МСВОИ 400 могат да се използват по три начина:

- като база за разработване на стандарти;
- като база за приемане на съответстващи национални стандарти;
- като база за приемане на МСВОИ за одит за съответствието като задължителни стандарти.

6. ВОИ трябва да се позовават на Принципите на одита за съответствие в одитните доклади - независимо дали в доклада на одитора или в други формати - само, ако разработените или приетите от тях стандарти напълно съответстват на всички съотносими принципи на МСВОИ 400. Принципите по никакъв начин не отменят националните закони, разпоредби или мандати.

7. Тъй като Стандартите за одит за съответствие (МСВОИ 4000-4899) са разработени да отразят най-добрите практики, ВОИ се очаква да се стремят към тяхното цялостно приемане като техни задължителни стандарти. ИНТОСАЙ признава, че при някои условия това може да не е възможно, поради липсата на базисни административни структури или поради това, че законите и разпоредбите не създават условия за извършване на одити в съответствие със Стандартите за одит за съответствие. В тези случаи ВОИ имат опцията да разработят стандарти, базирани на или да приемат национални стандарти, съответстващи на Принципите на одита за съответствие.

8. Когато одитните стандарти на ВОИ са базирани на или са в съответствие с Принципите на одит за съответствие, към тях може да

се реферира в одитните доклади като се използва следния израз:

...Ние извършихме нашия одит в съответствие с [стандарт], които са базирани на [или са в съответствие с] МСВОИ 100 Основни принципи на одита в публичния сектор и МСВОИ 400 Принципи на одита за съответствие на Международните стандарти на Върховните одитни институции.

9. ВОИ в някои юрисдикции могат да изберат да приемат Стандарти за одит за съответствие като задължителни за своята работа стандарти. В този случай реферирането може да се изрази по следния начин:

...Ние извършихме нашия/нашите одит/и [за съответствие] при спазване на Международните стандарти на Върховните одитни институции [за одита за съответствие].

Реферирането може да бъде включено в одитния доклад или да бъде оповестено от ВОИ по един по-общ начин, обхващаш определена поредица ангажменти.

В зависимост от техния мандат ВОИ могат да извършват комбинирани одити, включващи аспекти на финансов одит, одита за съответствие и/или одита на изпълнението. В тези случаи трябва да се спазват стандартите, отнасящи се до съответния вид одит. Тогава горният текст може да бъде комбиниран с подобни реферираня от МСВОИ 200 и 300, съответно към указанията за финансов одит и одит на изпълнението.

10. МСВОИ 100 – Общи принципи на одита в публичния сектор предоставя допълнителна информация за тежестта на Основните принципи на ИНТОСАЙ.

11. Когато МСВОИ се прилагат като задължителни стандарти при извършването на одит за съответствие заедно с одита на финансовите отчети, одиторите в публичния сектор трябва да спазват разпоредбите както на Стандартите за одит за съответствие (МСВОИ 4000-4899), така и на Стандартите за финансов одит (МСВОИ 1000-2899).

### 3. РАМКА ЗА ОДИТА ЗА СЪОТВЕТСТВИЕ

#### ЦЕЛ НА ОДИТА ЗА СЪОТВЕТСТВИЕ

12. Одитът за съответствие е независима оценка дали даден обект на одита е в съответствие с приложимите правомощия , идентифицирани като критерии. Одитите за съответствие се извършват чрез оценяване, дали дейностите, финансовите трансакции и информацията съответстват, във всички съществени аспекти, на нормите, управляващи одитираната организация.

13. Затова целта на одита за съответствие в публичния сектор е да позволи на ВОИ да оцени дали дейностите на организациите от публичния сектор са в съответствие с нормите, които управляват тези организации. Това включва докладване за степента, до която одитираната организация съответства на установените критерии. Докладването може да се извършва под различни форми, като кратки стандартизирани становища и като различни видове заключения, представени в кратка или дълга форма. Одитът за съответствие може да се отнася до редовността (спазване на формалните критерии, като съответните закони, разпоредби и споразумения) или до правилността (спазване на общите принципи, ръководещи доброто финансово управление и поведението на държавните служители). Ако редовността се явява основния фокус на одита за съответствие, то правилността също може да бъде важна от гледна точка на контекста на публичния сектор, при който съществуват определени очаквания във връзка с финансовото управление и поведението на длъжностните лица. По тази причина в зависимост от мандата на ВОИ обхватът на одита може да включва и аспекти на правилността .

14. Одитът за съответствие би могъл освен това да накара ВОИ със съдебни правомощия да произнасят присъди и санкции за лицата, натоварени с отговорността за управление на публичните средства. Някои ВОИ имат мандат да изпращат фактите, съдържащи данни за престъпление, на съдебните власти. В този контекст, целта на одита за съответствие може да се разшири и одиторът трябва надлежно да вземе предвид съответните специфични изисквания, когато създава или планира одитната стратегия и през целия одитен процес.

#### ХАРАКТЕРИСТИКИ НА ОДИТА ЗА СЪОТВЕТСТВИЕ

15. Одитът за съответствие може да обхваща широк кръг обекти на одит и може да се извършва с цел предоставяне или на разумна, или



на ограничена увереност, като използва няколко вида критерии, процедури за събиране на доказателства и форми на докладване. Одитите за съответствие могат да бъдат ангажменти за заверка или ангажменти за директно докладване, или и двете заедно. Одитният доклад може да е дълъг или кратък и заключенията могат да бъдат изразени по различни начини: като единично ясно писмено становище за съответствието или като по-подробен отговор на специфични одитни въпроси.

16. Често одитът за съответствие е неразделна част от мандата на ВОИ за одити на организациите от публичния сектор. Това е така, защото законодателството и другите нормативни актове са главните инструменти, с помощта на които законодателят упражнява контрол върху приходите и разходите, управлението и правата на гражданите на справедлив съдебен процес в техните взаимоотношения с публичния сектор. Организациите в публичния сектор са натоварени с доброто управление на публичните средства. Органите на публичния сектор и назначените в тях държавни служители са отговорни за осигуряване на прозрачност за дейностите си и за предоставяне на отчет на гражданите за поверените им ресурси, и за осигуряване на добро управление на тези ресурси.

17. Одитът за съответствие поощрява прозрачността като предоставя надеждни доклади за това, дали ресурсите са стопанисвани, дали управлението е осъществявано и дали правата на гражданите на справедлив съдебен процес са осигурени така, както се изисква от съответните приложими закони и разпоредби. Одитът за съответствие поощрява отчетността като докладва за отклоненията от и нарушенията на законите и разпоредбите така, че да могат да се предприемат корективни мерки и да може да се потърси отговорност от подотчетните длъжностни лица за техните действия. Одитът за съответствие поощрява доброто управление като идентифицира слабостите и отклоненията от законите и разпоредбите, и като оценява правилността там, където съответните закони и разпоредби са недостатъчни или неподходящи. Измамите и корупцията, поради своята същност, са елементите, които подкопават прозрачността, отчетността и доброто стопанисване. Затова одитът за съответствие насърчава осъществяването на добро управление в публичния сектор като разглежда риска от измами във връзка със съответствието.

18. В зависимост от организационната структура на публичния сектор и мандата на ВОИ одитът за съответствие може да обхваща всички нива на управление – централно, регионално и местно. Одитът за съответствие на организации от реалния сектор също е възможен, фокусиран върху приходите, когато тези организации са данъкоплатци, и върху разходите, когато тези организации са въввлечени в управлението на публична собственост или услуги, например, по силата на партньорски споразумения или в качеството

им на получатели на публични дарения или субсидии.

19. В някои страни ВОИ са организации от съдебен тип, съставени от съдии, с юрисдикция върху счетоводителите от държавния сектор или върху други длъжностни лица, задължени да се отчитат пред тях. Тази юрисдикционна функция изисква ВОИ да гарантира, че всеки, натоварен с отговорности, свързани с управление на публични ресурси, е задължен да се отчита за тези ресурси и в тази връзка е обект на тази юрисдикция. Съществува една важна допълваща взаимовръзка между тези съдебни правомощия и характеристиките на одита за съответствие. Това може да наложи допълнителни изисквания към одиторите, които работят във ВОИ със съдебни правомощия.

#### РАЗЛИЧНИТЕ ПЕРСПЕКТИВИ НА ОДИТА ЗА СЪОТВЕТСТВИЕ

20. Одитът за съответствие може да бъде част от един комбиниран одит, който може да включва и други аспекти. И макар че съществуват и други възможности, одитът за съответствие по принцип са извършва или:

- свързан с одит на финансовите отчети или
- отделно, или
- в комбинация с одит на изпълнението.

#### ОДИТ ЗА СЪОТВЕТСТВИЕ ВЪВ ВРЪЗКА С ОДИТ НА ФИНАНСОВИТЕ ОТЧЕТИ

21. Законодателят като страна в публичния демократичен процес утвърждава приоритетите за приходите и разходите в публичния сектор, както и за техния разчет и предназначение. Изискванията и решенията на законодателните органи са източника на нормите, регламентиращи паричния поток в публичния сектор. Спазването на тези разпоредби формират по-широката перспектива на одита за съответствие успоредно с одита на финансовите отчети по изпълнението на бюджета.

22. Одитът за съответствие с приложимите норми често е важна част от мандата на дадена ВОИ, когато се комбинира с одит на финансовите отчети като част от докладването по изпълнението на публичните бюджети.

23. Законите и разпоредбите имат важно значение както при одита за съответствие, така и при одита на финансовите отчети. Кои закони и разпоредби са относими към всяка област, ще зависи от целта на одита. Одитът за съответствие е независимата оценка, дали даден обект на одите в съответствие с приложимите норми, идентифицирани като критерии. Той се фокусира върху получаването на достатъчни и уместни доказателства по отношение на съответствието с тези критерии. Одитът на финансовите отчети се стреми да се увери, дали съответните финансови отчети на организацията са изготвени в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане, и да получи достатъчни и уместни одитни доказателства за законите и разпоредбите, които имат директно и съществено въздействие върху финансовите отчети. Ако при одита на финансовите отчети са от значение само тези закони и разпоредби, които имат пряко и съществено отражение върху финансовите отчети, то при одита за съответствие всички закони и разпоредби, отнасящи се до обекта на одит, може да са от значение за одита.

24. (Параграфът е заличен)

#### ОДИТ ЗА СЪОТВЕТСТВИЕ, ИЗВЪРШВАН КАТО САМОСТОЯТЕЛЕН ОДИТ

25. Одитът за съответствие може да бъде планиран, извършван и докладван отделно от одита на финансовите отчети и от одита на изпълнението. Одитът за съответствие може да се извършва като самостоятелен одит, като регулярен одит или като одит със специална цел (ad hoc) във вид на отделна и ясно дефинирана одитна задача, свързана с определен специфичен обект на одита.

#### ОДИТ ЗА СЪОТВЕТСВИЕ В КОМБИНАЦИЯ С ОДИТ НА ИЗПЪЛНЕНИЕТО

26. В случаите, когато одитът за съответствие е част от даден одит на изпълнението, съответствието се разглежда като един от аспектите на икономичността, ефикасността и ефективността. Несъответствието

може да е причината за, обяснението на или последствието от състоянието на дейностите, които са обект на одита на изпълнението. При комбинираните одити от този вид одиторът трябва да използват професионалната си преценка, за да решат, дали изпълнението или съответствието са водещия фокус на одита, и дали да прилагат МСВОИ за одита на изпълнението, одита за съответствие или и за двата вида одит.

#### 4. ЕЛЕМЕНТИ НА ОДИТА ЗА СЪОТВЕТВИЕ

27. Елементите на одита в публичния сектор са описани в МСВОИ 100. В този раздел са отразени допълнителните аспекти на елементите, отнасящи се към одита за съответствие, които трябва да бъдат идентифицирани от одиторите преди започването на одита.

#### НОРМИ И КРИТЕРИИ

28. Нормите са най-важния елемент на одита за съответствие, тъй като структурата и съдържанието им предоставят одитните критерии и по тази причина формират основата, на която да се извършва одита при дадените специфични конституционни изисквания.

29. Нормите може да включват правила, закони и разпоредби, резолюции по бюджета, политики, утвърдени кодекси, договорени условия или общите принципи на доброто финансово управление в публичния сектор и на поведението на длъжностните лица. Повечето норми произлизат от основните изисквания и решения на националния законодател, но те могат да бъдат издадени и на по-ниско равнище от организационната структура на публичния сектор.

30. Поради своето разнообразие, приложимите норми могат да имат взаимно противоречащи си разпоредби и да са обект на различни интерпретации. Освен това, второстепенните норми може да не са в съответствие с основното приложимо законодателство и е възможно да съществуват законодателни непълноти и пропуски. В резултат на това, за да се оцени съответствието с нормативните изисквания в публичния сектор са необходими достатъчни познания за структурата и съдържанието на самите разпоредби. Това е от особено значение при идентифицирането на одитните критерии, тъй като източниците на критерии могат сами по себе си да са част от одита, както при определянето на одитния обхват, така и при извеждането на одитните

констатации.

31. Критериите са референтните показатели, използвани за последователно и разумно оценяване или измерване на обекта на одит. Одиторът определя критериите въз основа на съответните норми. За да бъдат подходящи, критериите при одита за съответствие трябва да са уместни, надеждни, пълни, обективни, разбираеми, сравними, приемливи и валидни. Без референтната рамка, предоставяна от подходящите критерии, всяко заключение ще е отворено за индивидуална интерпретация и за погрешно разбиране.

32. По принцип одитът за съответствие обхваща оценката за съответствие с формални критерии, като упълномощаващо законодателство, разпоредби, издадени в рамката на законодателството или на други относими закони, регламенти и споразумения, включително закони за бюджета (редовност). В случаите, когато липсват формални критерии или съществуват очевидни слабости и недостатъци в законодателството по отношение на неговото прилагане, одитите могат да са насочени към проучване на съответствието с общите принципи, управляващи доброто финансово управление и поведението на публичните длъжностни лица (правилност). Подходящите критерии са необходими както при одитите, фокусирани върху редовността, така и при одитите, фокусирани върху правилността. Подходящи критерии за одита за съответствие за правилност ще са или общоприетите принципи или националните или международните най-добри практики. В някои случаи те може да са несистематизирани, косвени или да са базирани на императивните принципи на правото.

## ОБЕКТ НА ОДИТА

33. Обектът на одит при одита за съответствие се определя в обхвата на одита. Той може да под формата на дейности, финансови транзакции или информация. При ангажиментите за заверка за съответствие е по-подходящо да се определи информацията за обекта на одит, която може да представлява становище по съответствието, изготвено в съответствие с установени и стандартизирани рамки за докладване.

34. Обектът на одит зависи от мандата на ВОИ, съответните нормативни изисквания и обхвата на одита. Следователно съдържанието и обхвата на обекта на одит при одита за съответствие може да варира в широки граници. Обектът на одит на дадена конкретна одитна задача може да бъде или общ, или специфичен. Някои видове обекти на одит са количествени и често лесно измерими (например, плащания, които не съответстват на определени условия), докато други са качествени и по-субективни по характер (например, поведение или спазване на

процедурни изисквания).

## ТРИТЕ СТРАНИ В ОДИТА ЗА СЪОТВЕТСТВИЕ

35. Одитът за съответствие се базира на тристранна връзка, в която одиторът има за цел да събере достатъчни и уместни одитни доказателства за да изрази определено заключение, предназначено да повиши степента на доверие на целевите потребители, различни от отговорната страна, във връзка с измерването или оценката на обекта на одит спрямо критериите.

36. При одита за съответствие отговорността на одитора е да идентифицира елементите на одита, да оцени дали даденият обект на одит е в съответствие с определените критерии и да издаде одитен доклад за съответствието.

37. Отговорната страна е структура на изпълнителната власт и/или нейни йерархично подчинени длъжностни лица и организации, които са отговорни за управлението на публичните ресурси и за упражняването на власт под контрола на законодателя. Отговорната страна при одита за съответствие е отговорна за обекта на одит.

38. Целевите потребители са лица, организации или групи от тях, за които одиторът изготвя одитния доклад. При одита за съответствие потребителите обикновено включват законодателя в качеството му на представител на гражданите, които са главните ползватели на одитните доклади от този вид одит. Законодателят взема решения и утвърждава приоритети по отношение на разчета и предназначението на публичните разходи и приходи. Първостепенните потребители на одита за съответствие често са организациите, които издават нормите, идентифицирани като одитни критерии.

39. Взаимоотношението между трите страни следва да се разглежда в контекста на всеки отделен одит и то може да е различно при ангажиментите за директно докладване и при ангажиментите за заверка. Дефиницията на трите страни също да може да варира според въвлечените организации от публичния сектор.

## УВЕРЕНОСТ ПРИ ОДИТА ЗА СЪОТВЕТСТВИЕ

40. Одиторът изпълнява процедури за да намали или управлява риска от предоставяне на неправилни заключения, като приема, че поради съществуващите във всички одити присъщи ограничения, нито един одит никога не може да предостави абсолютна увереност по отношение на условията в обекта на одит. Това трябва да бъде оповестено по един прозрачен начин. В повечето случаи даден одит за съответствие няма да може да обхване всички елементи на обекта на одит, а ще разчита на известна степен количествени или качествени извадки.

41. Одити за съответствие, извършвани чрез получаване на увереност, повишават доверието на целевите потребители към информацията, предоставена от одитора или от друга страна.

При одита за съответствие съществуват две нива на увереност – разумна увереност, съобщаваща, че според становището на одитора обектът на одит е или не е в съответствие, във всички съществени аспекти, с определените критерии, и ограничена увереност, съобщаваща, че на одитора не му е станало известно нищо, което да го накара да повярва, че обектът на одит не е в съответствие с критериите. И двата вида увереност – разумна и ограничена, са възможни при одита за съответствие както при ангажименти за директно докладване, така и при ангажименти за заверка.

## 5. ПРИНЦИПИ НА ОДИТА ЗА СЪОТВЕТСТВИЕ

42. Одитът за съответствие е един систематичен процес на целенасочено събиране и обективно оценяване на доказателства за това, дали даден обект на одит е в съответствие с определените нормативни изисквания, идентифицирани като критерии. Отразените по-долу принципи са фундаментални за извършването на одит за съответствие. Характерът на одита е интерактивен и кумулативен, но за целите на представянето този раздел е разделен на принципи, които одиторът трябва да има предвид преди започването на одита и по време на повечето етапи на одитния процес (общи принципи), и принципи, които са свързани със стъпките в самия одитен процес.



## ОБЩИ ПРИНЦИПИ

### Професионална преценка и скептицизъм

43. Одиторите трябва да планират и извършват одита с професионален скептицизъм и да упражняват професионална преценка през целия одитен процес.

Понятията „професионален скептицизъм“ и „професионална преценка“ са уместни, когато се формулират изисквания по отношение на решенията на одитора за подходящи начин на действие. Те изразяват отношението на одитора, което трябва да включва будно мислене.

Одиторът трябва да прилага професионална преценка на всички етапи на одитния процес. Концепцията е свързана с използването на подходящо обучение, познание и опит в рамките на контекста, предоставян от одитните стандарти, така че да могат да се взимат компетентни решения по отношение на начините на действие, които са уместни при конкретните обстоятелства на дадения одит.

Концепцията на професионалния скептицизъм има важно значение за всички одити. Одиторът трябва да планира и извършва одита с отношение на професионален скептицизъм, като допуска, че определени условия могат да причинят отклоняване на обекта на одит от критериите. Отношението на професионален скептицизъм означава извършването от страна на одитора на критична оценка, с буден ум, на достатъчността и уместността на получените по време на одита доказателства.

Професионалните преценка и скептицизъм се прилагат в процеса на одита за съответствие, за да се оценят елементите на одита, обекта на одит, подходящите критерии, обхвата на одита, риска, съществеността и одитните процедури, които ще се изпълнят в отговор на установените рискове. Двете концепции се прилагат и при оценяването на доказателствата и случаите на несъответствие, при докладването и определянето на формата, съдържанието и честотата на комуникацията по време на одита. Специфични изисквания за поддържането на професионална преценка и скептицизъм в одита за съответствие са способността за анализиране на структурата и съдържанието на нормите в публичния сектор като база за определяне на подходящи критерии или на пропуските в законодателството, в случай че законите и разпоредбите са изцяло или частично недостатъчни, и прилагането на професионални одитни концепции в подхода към познати и непознати обекти на одит. Одиторът трябва да притежава способността



да преценява различни видове одитни доказателства според източника им и да оценява достатъчността и уместността на всички доказателства, получени по време на одита.

#### Контрол на качеството

44. Одиторите трябва да поемат отговорността за цялостното качество на одита.

Одиторът е отговорен за изпълнението на одита за съответствие и трябва да прилага процедури за контрол на качеството по време на одитния процес. Тези процедури трябва да са насочени към осигуряване съответствието на одита с приложимите стандарти и към гарантиране, че одитният доклад, заключението или становището са уместни при дадените обстоятелства.

#### Управление на одитния екип и умения

45. Одиторите трябва да имат достъп до необходимите умения.

Членовете на одитния екип трябва взети заедно да притежават познания, умения и опит, необходими за успешно приключване на одита. Това включва разбиране и практически опит за извършвания одит; добро познаване на приложимите стандарти и нормативни изисквания; разбиране на дейността на организацията и умение и опит за упражняване на професионална преценка. Обща за всички одити е необходимостта от: назначаване на персонал с подходяща квалификация; предоставяне на служителите на обучение и повишаване на квалификацията; изготвяне на наръчници и други писмени насоки и указания за извършването на одити и заделяне на достатъчно одитни ресурси. Одиторите трябва да поддържат професионалната си компетентност чрез непрекъснато професионално развитие.

Одитите може да изискват прилагането на специализирани техники, методи или умения от дисциплини, които не са налични в рамките на ВОИ. В такива случаи е възможно използването на външни експерти, например, за предоставяне на познания или за извършване на определена специфична работа. Одиторите трябва да оценят дали експертите притежават необходимите компетентност, способности и обективност, и да определят дали резултатите от тяхната работа са подходящи за целите на одита.

## Одитен риск

46. Одиторите трябва да разглеждат одитния риск през целия процес на одита.

Одитите трябва да се извършват по такъв начин, че одитният риск да бъде управляван или намален до определено приемливо ниво. Одитният риск е риска одитният доклад, и по-точно заключението или становището на одитора, да са уместни в обстоятелствата на одита. Съображения относно одитния риск са относими както за ангажименти за заверка, така и при ангажименти за директно докладване. Одиторът трябва да има предвид три различни измерения на одитния риск - присъщ риск, контролен риск и риск на разкриване във връзка с обекта на одит и формата на докладване, т. е. дали обектът на одит е количествен или качествен и, дали одитният доклад трябва да включва становище или заключение. Относителната значимост на тези измерения на одитния риск зависят от характера на обекта на одит, от това, дали одитът се извършва за изразяване на разумна увереност или на ограничена увереност, и дали одитът е ангажимент за директно докладване или е ангажимент за заверка.

## Същественост

47. Одиторите трябва да разглеждат съществеността през целия процес на одита.

Определянето на съществеността е въпрос на професионална преценка и зависи от тълкуването на потребностите на потребителите на доклада от страна на одитора. Даден въпрос може да се счита за съществен, ако познанието за него би могло да повлияе върху решенията на целевите потребители. Тази преценка може да е свързана с един отделен въпрос или с група въпроси, взети заедно. Съществеността често се разглежда от гледна точка на стойността, но тя притежава и други както количествени,

така и качествени аспекти. Присъщите характеристики на даден въпрос или група въпроси може ги направи съществени, поради тяхното естество. Даден въпрос може да бъде съществен и поради контекста на неговото проявяване.

Както е посочено по-горе, съществеността при одита за съответствие има както количествени, така и качествени аспекти, въпреки че в публичния сектор качествените аспекти обикновено играят по-важна роля. Съществеността трябва да се има предвид за целите на планирането, оценката на получените доказателства и за целите на докладването. Един от важните елементи при определянето на съществеността е отчитането, дали би могло разумно да се очаква докладваните случаи на съответствие или несъответствие (потенциални или установени) да повлияят върху решенията на целевите потребители. Факторите, които трябва да се имат предвид при тази преценка, са мандатните изисквания, публичния интерес или очаквания, специфичните области във фокуса на законодателството, исканията и значимото финансиране. Въпроси от по-ниско стойностно ниво или сфери различни от общото разбиране за същественост, например, такива като измама, също могат да се смятат за съществени. Оценяването на съществеността изисква прилагане от страна на одитора на задълбочена професионална преценка и е свързано с обхвата на одита.

#### Документиране

48. Одиторите трябва да изготвят достатъчно одитна документация.

Документацията трябва да се изготвя в подходящ срок и тя трябва да предоставя ясно разбиране за използваните критерии, обхвата на одита, направените преценки, събраните доказателства и за достигнатите заключения. Документирането трябва да е достатъчно подробно, за да позволи на един опитен одитор, който няма предходни познания за дадения одит, да разбере следното: взаимоотношението между обекта на одит, критериите, обхвата на одита, оценката на риска, одитната стратегия и програма, и характера, времето на изпълнение, обхвата и резултатите от изпълнените процедури; събраните доказателства в подкрепа на заключението на одитора; аргументите зад всички съществени въпроси, които изискват упражняването на професионална преценка, и свързаните с тях заключения. Одиторът трябва да изготви съответната одитна документация преди издаването на одитния доклад, като документацията трябва да се съхранява в течение на един подходящ времеви период.

#### Комуникация

49. Одиторите трябва да поддържат ефективна комуникация през целия одитен процес.

Комуникация се осъществява по време на всички етапи на одита – преди започването на одита, по време на етапа на първоначално планиране, в процеса на изпълнение на одита и на етапа на докладване. Всички, срещнати по време на одита значими трудности, както и случаи на съществено несъответствие трябва да се съобщават на подходящото ръководно ниво или на лицата, натоварени с общо управление. Освен това, одиторът трябва да информира отговорната страна и за одитните критерии.

## ПРИНЦИПИ, СВЪРЗАНИ С ОДИТНИЯ ПРОЦЕС

### Планиране на одита за съответствие

#### Обхват на одита

50. Одиторите трябва да определят обхвата на одита.

В случаите, когато мандатът на ВОИ или приложимото законодателство не съдържат предписания за обхвата на одита, той трябва да се определи от одитора. Обхватът на одита представлява ясно изразяване на фокуса, обсега и ограниченията на одита от гледна точка на съответствието на обекта на одит с критериите. Определянето на обхвата на одита се влияе от съществеността и риска. Обхватът обуславя кои разпоредби или части от тях ще бъдат включени в него. Одитният процес като цяло трябва да се планира така, че да покрие целия одитен обхват.

#### Обект на одита и критерии

51. Одиторите трябва да идентифицират обекта на одит и подходящите критерии.

Определянето на обекта на одит и на критериите е една от първите стъпки в одита за съответствие. Обектът на одит и критериите може да

са заложен в закон или в мандата на ВОИ. Като алтернатива те могат да бъдат определени от одитора. При ангажименти за заверка може да е уместно да се идентифицира и предоставената от отговорната страна информация за обекта на одит относно съответствието на дадения обект с определени критерии.

Обектът на одит може да има различни форми и да притежава разнообразни характеристики. При определянето на обекта на одит одиторът трябва да прилага професионална преценка и скептицизъм, за да анализира одитираната организация и да оцени съществеността и риска.

Обектът на одит трябва да е разпознаваем и трябва да е възможно да бъде оценен спрямо подходящи критерии. Той трябва да е от такова естество, че да позволява събирането на достатъчни и уместни одитни доказателства в подкрепа на одитния доклад, заключението или становището.

Одиторът трябва да определи подходящи критерии, за да предостави базата за оценка на одитните доказателства и за формиране на одитни констатации и заключения. Критериите трябва да са достъпни за целевите потребители и за други страни, както е подходящо. Освен това те трябва да бъдат оповестени на отговорната страна.

#### Получаване на разбиране за организацията

52. Одиторите трябва да получат разбиране за одитираната организация в светлината на съответните нормативни изисквания.

Одитът за съответствие може да обхваща всички нива на изпълнителната власт и може да включва различни административни нива, различни видове организации и комбинация от тях. Затова одиторът трябва да е запознат със структурата и дейността на одитираната организация и с нейните процедури за постигане на съответствие. Одиторът ще използва това познание при определянето на съществеността и при оценката на риска от несъответствие.

#### Получаване на разбиране за вътрешните контроли и за контролната среда

53. Одиторите трябва да получат разбиране за контролната среда и за съответните вътрешни контроли и да преценят, дали те могат да осигурят съответствие.

Получаването на разбиране за одитираната организация и/или за обекта на одит, съответстващ на обхвата на одита, зависи от познанието на одитора за контролната среда. Контролната среда е културата на честност и етично поведение, която осигурява фундамента на системата от вътрешни контроли за гарантиране на съответствието с нормативните изисквания. При одита за съответствие от особена важност е контролната среда, която е фокусирана върху постигането на съответствие.

За да получи разбиране за одитираната организация или за обекта на одит, одиторът трябва също така да разбере и системата от вътрешни контроли. Точно върху кой вид контроли ще се фокусира одиторът зависи от обекта на одит и от специфичния характер и обхвата на дадения конкретен одит. Тъй като обектът на одит може да е количествен или качествен, одиторът в зависимост от обхвата на одита ще се фокусира върху количествените или качествените вътрешни контроли или върху комбинация от тях. При оценяването на вътрешните контроли одиторът оценява риска, че те може да не предотвратят или открият съществени случаи на несъответствие. Одиторът трябва да прецени дали вътрешните контроли са в такава хармония с контролната среда, че да се осигури съответствие с нормативните изисквания във всички съществени аспекти.

#### Оценка на риска

54. Одиторът трябва да извърши оценка на риска, за да идентифицира рисковете от несъответствие.

Одиторът трябва да извърши оценка на риска в светлината на одитните критерии, обхвата на одита и характеристиките на одитираната организация, за да определи естеството, времето на изпълнение и обхвата на одитните процедури, които трябва да бъдат изпълнени. При това одиторът трябва да вземе предвид риска, че обектът на одит няма да съответства на критериите. Несъответствие може да възникне, поради измама, грешка, присъщото естество на обекта на одит и/или поради обстоятелствата на одита. Идентифицирането на рисковете от несъответствие и тяхното потенциално въздействие върху одитните процедури трябва да се има предвид през целия одитен процес. Като част от оценката на риска, одиторът трябва да прецени всички известни

случаи на несъответствие, за да установи дали те са съществени.

Риск от измама

55. Одиторите трябва да имат предвид риска от измама.

Ако одиторът попадне на случаи на несъответствие, които може да са индикатор за измама, той трябва така да упражни надлежна професионална грижа и внимание, че да не попречи на всякакви бъдещи съдебни процеси или разследвания.

Измамата при одита за съответствие е свързана предимно със злоупотреба на публична власт, но също и с измамно докладване по въпроси на съответствието. Случаи на несъответствие с нормативните изисквания може да са и преднамерени злоупотреби с публична власт за получаване на неподобаващи облаги. Упражняването на публична власт включва взимане на решения, отказ от взимане на решения, извършване на подготвителна работа, даване на съвети, обработка на информация и други дейности от обхвата на публичните услуги. Неподобаващите облаги представляват изгоди от неикономическо или икономически естество, получени посредством преднамерено действие на едно или повече лица от ръководството; лицата, натоварени с общо управление; служителите или от трети страни.

Тъй като разкриването на измами не е основната цел на одита за съответствие, одиторите трябва да включат в оценката на риска и рискови фактори от измама, и в процеса на изпълнение на тяхната работа да бъдат нащрек за наличие на индикатори за измама.

Одитна стратегия и план на одита

56. Одиторите трябва да разработят одитна стратегия и план на одита.

Планирането на одита трябва да включва дискусии между членовете на одитния екип относно разработването на обща одитна стратегия и на план на одита. Целта на одитната стратегия е да се намери ефективен отговор на риска от несъответствие. Тя трябва да включва прецизиране чрез изготвянето на план на одита на планираните одитни процедури в отговор на специфичните рискове. И двата документа, одитната стратегия и плана на одита, трябва да бъдат изготвени в писмен вид.

Планирането не е един ясно разграничен етап от одита, а е непрекъснат и повтарящ се процес.

#### Одитни доказателства

57. Одиторите трябва да съберат достатъчно уместни одитни доказателства, покриващи обхвата на одита.

Одиторът трябва да събере достатъчни и подходящи одитни доказателства за да осигури базата за заключението или становището. Достатъчността е мярка за количеството на доказателствата, а уместността е свързана с качеството на доказателствата, т. е. доколко те са подходящи, валидни и надеждни. Количеството доказателства, които са необходими, зависи от одитния риск (колкото по-висок е рискът, толкова повече доказателства може да бъдат необходими) и от качеството на тези доказателства (колкото по-високо е качеството, толкова по-малко доказателства може да бъдат необходими). Следователно, достатъчността и уместността на доказателствата са взаимно свързани. Въпреки това, само събирането на повече доказателства не компенсират тяхното лошо качество. Надеждността на доказателствата зависи от техния източник и естество, и от специфичните условия, при които те са получени. Одиторът трябва да отчита както уместността, така и надеждността на информацията, която ще се използва като одитно доказателство, и трябва да спазва конфиденциалността на всички одитни доказателства и на получената информация.

Одитните процедури трябва да са уместни за дадените обстоятелства на одита и да са подходящи за целта на получаването на достатъчни и уместни одитни доказателства. Естеството и източниците на необходимите одитни доказателства се определят от критериите, обекта на одит и обхвата на одита. Тъй като обектът на одит може да е количествен или качествен, одиторът ще се фокусира върху количествени или качествени одитни доказателства или върху комбинация от тях в съответствие с одитния обхват. По тази причина, одитът за съответствие включва изпълнение на разнообразни одитни процедури за събиране на доказателства както от количествено, така и от качествено естество.

Често ще е необходимо одиторът, извършващ одит за съответствие, да комбинира и сравнява доказателства от различни източници, за да отговори на изискванията за достатъчност и уместност.



## Оценка на одитните доказателства и формулиране на заключения

58. Одиторите трябва да оценят, дали са събрали достатъчни и уместни одитни доказателства и да формулират подходящи заключения.

След приключване на одита одиторът ще прегледа одитните доказателства за да достигне до заключение или да издаде становище. Одиторът трябва да оцени, дали получените доказателства са достатъчни и уместни за да се намали одитният риск до приемливо ниско ниво. Процесът на оценка включва разглеждане както на доказателствата, които подкрепят, така и на тези, които изглежда да опровергават, одитния доклад, заключението или становището за съответствие или несъответствие. Освен това той включва преценка на съществеността. След като е оценил, дали доказателствата са достатъчни и уместни според нивото на увереност за одита, одиторът трябва да реши, какво е най-доброто заключение в светлината на събраните доказателства.

В случай че дадено одитно доказателство, получено от един източник, е несъвместимо с доказателството, получено от друг източник, или, ако съществува каквото й да е съмнение по отношение надеждността на информацията, която ще се използва като доказателство, одиторът трябва да определи, кои модификации в или допълнения към одитните процедури ще разрешат проблема и да обмисли отражението им, ако има такова, върху другите аспекти на одита.

След приключване на одита одиторът ще прегледа одитната документация за да установи, дали обекта на одит е бил проучен в достатъчна степен и по подходящ начин. Одиторът трябва също така да прецени, дали оценката на риска и първоначално определената същественост са подходящи в светлината на събраните доказателства или дали не е необходимо те да бъдат преразгледани.

### Докладване

59. Одиторите трябва да изготвят доклад, базиран на принципите за пълнота, обективност, навременност и за процеса на изразяване на възражения.

Принципът за пълнота изисква одиторът да вземе предвид всички одитни доказателства преди да издаде доклад. Принципът за обективност изисква одиторът да приложи професионална преценка и скептицизъм за да гарантира, че във всички доклади коректно са

отразени фактите и, че констатациите или заключенията са представени по един подходящ и балансиран начин. Принципът за навременност означава изготвяне на доклада в надлежния срок. Принципът за изразяване на възражения означава проверка на точността на фактите с одитираната организация и отразяване на отговорите, получени от отговорните длъжностни лица, както е подходящо. Одитният доклад от одита за съответствие трябва както по форма, така и по съдържание, да спазва тези принципи.

Формите на докладване може да са определени от законодателството или в мандата на ВОИ. Въпреки това, одитният доклад обикновено съдържа заключение, базирано на извършената одитна работа. Освен това, докладът може, когато е подходящо, да предоставя конструктивни и практични препоръки за подобрене. При ангажиментите за заверка докладът обикновено се нарича Доклад на Генералния одитор.

Докладването може да се извърша по различни начини: като стандартизирани становища и различни форми на заключения, с кратко или дълго съдържание. Независимо от формата на издаване на доклада той трябва да е пълен, точен, обективен, убедителен и толкова ясен и кратък, колкото позволява обектът на одит. Всички ограничения в обхвата на одита трябва да бъдат описани. Докладът трябва ясно да оповестява уместността на използваните критерии и изразеното ниво на увереност.

Заключението може да има формата на ясно писмено изявление на становището по съответствието, често в допълнение към становището по финансовите отчети. Заключението може, освен това, да бъде изразено като един по-подробен отговор на специфичните одитни въпроси. Докато становището е обичайно при ангажиментите за заверка, то отговорът на специфични одитни въпроси по-често се използва при ангажиментите за директно докладване. В случаите, когато се предоставя становище, одиторът трябва да посочи, дали то е немодифицирано или е било модифицирано въз основа на оценката на съществеността и всеобхватността. Предоставянето на становище обикновено ще изисква една по-подробна одитна стратегия и по-сложен подход.

Докладът от одита за съответствие трябва да съдържа следните елементи (макар и не задължително в посочената последователност):

1. Заглавие
2. Адресат
3. Обхват на одита, включително обхванатия времеви период
4. Идентифициране или описание на обекта на одит

5. Определените критерии
6. Идентифициране на приложените при изпълнението на одита одитни стандарти
7. Кратко изложение на извършената работа
8. Констатации
9. Заключение/становище
10. Получени отговори от одитираната организация (ако е подходящо)
11. Препоръки (ако е подходящо)
12. Дата на докладване
13. Подпис

#### Проследяване

60. Одиторите трябва да извършват проследяване на случаите на несъответствие, когато е уместно.

Процесът на проследяване подпомага ефективното изпълнение на корективни действия и предоставя полезна обратна информация на одитираната организация, ползвателите на одитния доклад и на одитора (при планиране на бъдещи одити). Необходимостта за проследяване на докладвани от предходни одити случаи на несъответствие ще варира според естеството на обекта на одит, установените несъответствия и специфичните обстоятелства на дадения одит. При някои ВОИ, включително тези от съдебен тип, проследяването може да включва издаването на юридически обвързващи доклади или съдебни решения. При одитите, извършвани на регулярна база, процедурите за проследяване може да се включат като част от оценката на риска за следващата година.















