

МСВОИ 3000

Стандарт за одит на изпълнението

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

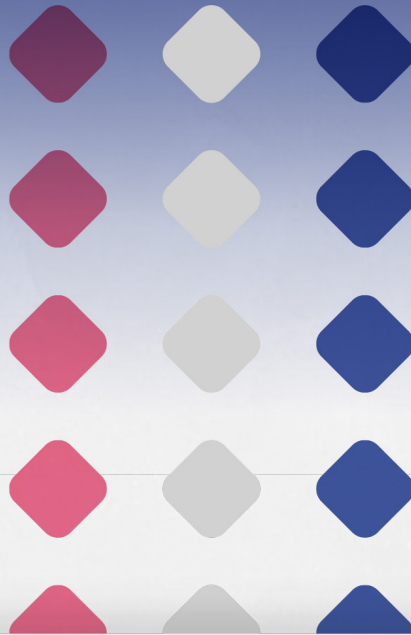
www.issai.org



INTOSAI



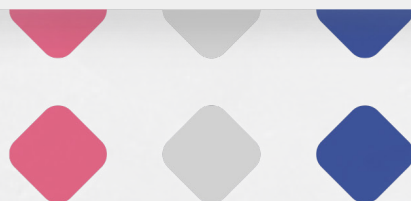
INTOSAI



ИНТОСАЙ, 2019 г

- 1) Приет през 2001 г. като стандарти и указания за одит на изпълнението, базиран на одитните стандарти на ИНТОСАЙ и практически опит
- 2) През 2016 г. е приет като Стандарт за одит на изпълнението
- 3) Със създаването на Рамката за професионални становища на ИНТОСАЙ е преименуван на Стандарт за одит на изпълнението с редакционни промени през 2019 г.

МСВОИ 3000 е достъпен на всички официални езици на ИНТОСАЙ: арабски, английски, френски, немски и испански



СЪДЪРЖАНИЕ

1.ВЪВЕДЕНИЕ	5	
2.ОБХВАТ НА НАСТОЯЩИЯ МСВОИ	7	
3.ОПРЕДЕЛЕНИЕ ЗА ОДИТ НА ИЗПЪЛНЕНИЕТО	9	
4.ОБЩИ ИЗИСКВАНИЯ КЪМ ОДИТА НА ИЗПЪЛНЕНИЕТО	11	
Независимост и етика	10	
Целеви потребители и отговорни страни	11	
Обект на одита	11	
Сигурност и увереност в одита на изпълнението		12
Цел(и) на одита	12	
Одитен подход	13	
Одитни критерии	14	
Одитен риск	15	
Комуникация	16	
Умения	17	
Надзор	18	
Професионална преценка и скептицизъм		18
Контрол на качеството	20	
Същественост	20	
Документиране	21	
5. ИЗИСКВАНИЯ, СВЪРЗАНИ С ПРОЦЕСА НА ОДИТА НА ИЗПЪЛНЕНИЕТО		22
Планиране – избор на теми	23	
Планиране на одита	23	
Изпълнение	24	
Докладване	26	
Проследяване	29	

1. Професионалните стандарти и указания са важни за правдоподобността, качеството и професионализма на одита в публичния сектор. Целта на Международния стандарт на Върховните одитни институции за одити на изпълнението, разработен от Международната организация на Върховните одитни институции (ИНТОСАЙ), е да насърчи независимия и ефективен одит и да подпомогне членовете на ИНТОСАЙ при разработването на техен собствен професионален подход в съответствие с техния мандат, национални закони и нормативни актове.
2. Наред с други въпроси, МСВОИ 100 - Основните принципи за одит в публичния сектор дефинират целта и авторитета на МСВОИ. МСВОИ 300 - Основните принципи на одита на изпълнението надграждат и развиват допълнително основните принципи на МСВОИ 100, за да отговорят на специфичния контекст на одита на изпълнението. МСВОИ 3000 е Международен стандарт за одит на изпълнението и трябва да се разглежда и разбира във връзка с МСВОИ 100 и МСВОИ 300.
3. МСВОИ 3000 е водещият стандарт за одит на изпълнението. Всяко негово изискване трябва да бъде спазвано от ВОИ, които избера да го прилагат. Той представя изискванията за професионално извършване на одит на изпълнението, които са последвани от обяснения, целящи постигане на по-голяма яснота и разбираемост на стандарта.
4. За формулировка на изискванията е използван изразът “трябва” и те са представени с удебелен курсив. Изискванията определят съдържанието, необходимо за висококачествена одитна работа за тези върховни одитни институции (ВОИ), които избера да правят директна препратка към международните стандарти в своята работа. Те осигуряват информация на одиторите по отношение на това, какво се очаква от тях, а на заинтересованите лица – какво могат да очакват от работата на одиторите. Обясненията описват по-подробно какво означава съответното изискване или какъв е предвидения му обхват.
5. Указанията, включени в останалите документи от серията Указания 3900-3999 не са задължителни. Указания 3910 дава насоки, свързани с одитните концепции, докато Указания 3200 дава насоки, свързани с процеса на одита. Първият документ съдържа разяснения

по поставените изисквания, докато вторият съдържа описание за това как следва да се изпълняват тези изисквания.

б. При одитите в публичния сектор, ролята на одитора се изпълнява от ръководителя на ВОИ и от лицата, на които е делегирано да извършват одити, което включва одитния екип и лицата, отговорни за контрола и управлението. Цялата отговорност за извършването на одит в публичния сектор остава тази, определена според мандата на ВОИ (МСВОИ 100/25). МСВОИ 3000 ползва термина “одитор” и дефинира какво се изисква от него при извършването на висококачествени одити. Когато се засягат институционални въпроси – се прави препратка и към Върховната одитна институция (ВОИ).

7. МСВОИ 3000 е структуриран до голяма степен по същия начин както МСВОИ 300 и включва четири раздела:

а) Първият раздел определя обхвата на Международния стандарт за одит на изпълнението и начина, по който ВОИ могат да се позовават на него.

б) Вторият раздел дефинира одита на изпълнението и неговите цели, както и принципите, залегнали в концепцията на изпълнението.

в) Третият раздел включва общите изисквания за одита на изпълнението. Тези изисквания

трябва да се имат предвид преди стартирането и по време на одитния процес.

г) Четвъртият раздел съдържа изискванията, свързани с основните етапи на самия одитен процес.

8. Настоящият документ предоставя Международен стандарт за одит на изпълнението. Съгласно МСВОИ 300/6-8 онези ВОИ, които желаят да направят препратка към МСВОИ, свързана с одитите на изпълнението, могат да го направят по два начина:

а) Вариант 1: чрез разработване на задължителни стандарти, които са базирани на или са в съответствие с Принципи за одит на изпълнението; или

б) Вариант 2: чрез приемането на Международните стандарт за одит на изпълнението на ВОИ (МСВОИ 3000 – 3899).

9. При вариант 1 ИНТОСАЙ отчита, че ВОИ имат различни мандати и работят при различни условия. Поради разнородните ситуации и структурни устройства на ВОИ, не всички одитни стандарти или указания могат да са приложими към всички аспекти на тяхната работа. Стандартите, разработени от ВОИ или от друг национален счетоводен стандарт могат да покрият принципите на МСВОИ 300 по различни начини, предвид националните мандати, конституционната или друга законова среда, както и стратегията на ВОИ.

10. Следователно, МСВОИ 3000 не е предвиден да се разглежда като предписание за начина, по който трябва да се формулират стандартите на ВОИ. ВОИ имат избор да разработят задължителни стандарти, които да са базирани на, или да са в съответствие с основните принципи за одит на изпълнението. Ако дадена ВОИ избере да разработи свои собствени стандарти, те трябва да включват такава степен на детайлност, че да се реализират съответните одитни функции на тази ВОИ, и трябва да отговарят на Принципите за одит на изпълнението във всички приложими и съществени аспекти.

11. При вариант 2, при който се обмисля възприемането на МСВОИ 3000, е полезно да се има предвид, че макар даден принцип да може да бъде постигнат в различните системи по различен начин, е необходимо стандарта да бъде допълнен с подходящо ниво на детайлност, за да ръководи одитора за спазване на добрите практики при извършването на одит на изпълнението. Другите документи от серията 3000 осигуряват указания за одит на изпълнението (Указания 3900-3999), които могат да бъдат прилагани директно или като основа за разработване на собствени указания.

12. Този стандарт по никакъв начин не отменя националните закони, нормативни разпоредби или мандати, нито пречи на ВОИ да извършва проучвания, прегледи или други ангажименти, които не са конкретно разгледани в МСВОИ 3000.

13. МСВОИ 3000 осигурява стандарт за онези ВОИ, които изберат да го приемат като свой задължителен стандарт за одит на изпълнението и да направят директна препратка към него. В такъв случай одиторът и ВОИ трябва да спазват всяко изискване на този стандарт, освен ако изискването е неуместно при съществуващите обстоятелства на одита, тъй като изискването зависи от определено условие, а условието не е налице. Когато не са изпълнени всички приложими изисквания, не трябва да се прави препратка към настоящия стандарт без да се оповести този факт и без да се предоставят допълнителни обяснения за последствията от това.

14. Когато ВОИ избере да направи директна препратка към настоящия стандарт, препратката трябва да бъде формулирана по начина, указан в МСВОИ 100/10-12 и МСВОИ 300/8.

15. Одитът на изпълнението може да обхваща много разнообразни обекти на одит и да прилага широка гама методи за изследване. В резултат на това, нивото на подробно описание на изискванията позволява гъвкавост и дава достатъчно възможност за използване на различни одитни подходи. Следователно, потребителите на МСВОИ 3000 се насърчават да използват изцяло свързаните указания за специфичните обекти на одит. Одитите могат да се извършват в съответствие както с МСВОИ 3000, така и със стандарти от други източници, при условие, че не възникват противоречия. В такива случаи трябва да бъдат направени препратки както към тези стандарти, така и към МСВОИ 3000.

16. Елементите на одита на изпълнението могат да бъдат част от по-широкообхватен одит, който включва аспекти както на одит за съответствие, така и на финансов одит. Когато има припокриване между различните видове одити (или се изпълняват комбинирани одити), одиторът трябва да спазва всички приложими стандарти и да вземе под внимание, че в случай на различни приоритети, одитора се ръководи от основната цел на одита относно това кои стандарти да бъдат приложени.

17. Одитът на изпълнението, извършван от ВОИ, представлява независима, обективна и надеждна проверка дали правителствените инициативи, системи, действия или организации функционират в съответствие с принципите за икономичност, ефикасност и/или ефективност и дали има възможности за подобрене.
18. Одитът на изпълнението допринася за подобрене на икономичността, ефикасността и ефективността в публичния сектор. Одитът на изпълнението също така допринася за доброто управление, отчетността и прозрачността. Той се стреми да предостави нова информация, анализ или познания, както и препоръки за подобрения, където това е уместно.
19. Одитът на изпълнението често включва анализ на условията, които са необходими, за да се гарантира, че могат да бъдат спазени принципите за икономичност, ефикасност и ефективност.
20. Допълнителна информация за определението за икономичност, ефикасност, ефективност и начините, по които одитите на изпълнението предоставят нова информация, може да бъде намерена в Указание 3910.

НЕЗАВИСИМОСТ И ЕТИКА

Изискване

21. Одиторът трябва да спазва процедурите на ВОИ за независимост и етика, които от своя страна са съобразени със съответните МСВОИ за независимост и етика.

Разяснение

22. Независимостта обхваща вътрешна нагласа за независимост и репутация за независимост.

Вътрешната нагласа за независимост позволява на одитора да извършва дейност, без да бъде засегнат от влияние, което да компрометира професионалната му преценка, и която му позволява да действа почтено, прилагайки обективност и професионален скептицизъм; Репутацията за независимост е липсата на обстоятелства, които да накарат разумно и информирано заинтересовано лице, което е запознато със съответната информация, обосновано да се съмнява в почтеността, обективността или професионалния скептицизъм на одитора, или да достигне до заключение, че те са били компрометирани. Допълнителни указания по въпроса за независимостта мога да се открият в МСВОИ П – 10 – Декларация от Мексико за независимостта на ВОИ и Указание 9030 – Добри практики, свързани с независимостта на ВОИ, а по въпроса за етиката, в МСВОИ 130 – Етичен кодекс.

Изискване:

23. Одиторът се старее да остане независим, за да гарантира, че одитните констатации и заключения ще бъдат независими и ще се разглеждат като такива от целевите потребители.

Разяснение

24. При одитите на изпълнението е възможно да съществуват специфични рискове за независимостта, които одиторът трябва да вземе под внимание. В един такъв одит, одиторът играе конкретна роля за идентифицирането на одитни критерии, оценката спрямо тези критерии и формулирането на балансиран одитен доклад. В тази връзка, одиторът трябва да остане независим, за да гарантира, че одитния доклад е безпристрастен и етичното поведение на одитния екип не е накърнено. Важно е да се вземат под внимание и позициите на различните заинтересовани страни и техните интереси,

и да се изгради открита и добра комуникация с тях, независимо, че отстояването на независимостта е от първостепенна важност.

ЦЕЛЕВИ ПОТРЕБИТЕЛИ И ОТГОВОРНИ СТРАНИ

Изискване

25. Одиторът задължително идентифицира целевите потребители и отговорните страни за дадения одит и при изпълнение на одитната задача се съобразява със значението на тези роли, за да може да извърши одита надлежно.

Разяснение

26. Целевите потребители са лицата, за които одиторът изготвя доклада от одита на изпълнението. Законодателната власт, изпълнителната власт, държавните агенции, трети страни, засегнати от одитния доклад, и обществеността могат да бъдат целеви потребители.

27. Ролята на отговорната страна може да е споделена от физически или юридически лица, всяко от които носи отговорност за различен аспект от обекта на одит. Отговорната страна може да включва онези, които са отговорни за обекта на одита с оперативни и / или надзорни функции, но може да се отнася и за онези, които са отговорни за вземане под внимание на препоръките и инициране на необходимите промени. Дадена отговорна страна може да бъде и целеви потребител, но обикновено той няма да е единствен.

28. Важно е също така, да се вземат под внимание потребностите и интересите както на целевите потребители, така и на отговорните страни. Правейки това, одиторът може да гарантира, че одитният доклад ще е максимално полезен и разбираем за тези страни. Това, обаче по никакъв начин не трябва да уронва независимостта и обективното отношение на одитора, който остава отговорен за използването на добре балансиран одитен подход, воден от обществения интерес.

ОБЕКТ НА ОДИТА

Изискване

29. Одиторът определя обекта на одит при одита на изпълнението.

Разяснение

30. Обектът на одит е свързан с въпроса “какво се одитира” и е определен в обхвата на одита. Обект на одит на изпълнението могат да бъдат конкретни програми, дейности, системи, организации или

средства и може да включва и дейности (с техните резултати, последствия и въздействия) или съществуващи ситуации, включително причини и следствия. Този одитен обхват е границата на одита и е директно обвързан с неговите цели. Одитният обхват определя обекта на одита, който одитора ще оценява и, по който ще докладва, документите или регистрите, които ще бъдат прегледани, одитирания период и местата, които ще бъдат включени.

31. Много теми в одита на изпълнението са чувствителни от политическа гледна точка, защото могат да бъдат свързани с изпълнението на публични програми, приоритизирани от правителството. Одитът на изпълнението прави проверка дали решенията на законодателните или изпълнителни власти са взети и изпълнени ефикасно и ефективно, както и дали данъкоплатците или гражданите са получили възвращаемост срещу парите си. Той не поставя под въпрос намеренията и решенията на законодателната власт, в зависимост от мандата на ВОИ, а проучва дали несъвършенства в законите и нормативните разпоредби или тяхното прилагане са попречили за постигането на определените одитни цели.

СИГУРНОСТ И УВЕРЕНОСТ В ОДИТА НА ИЗПЪЛНЕНИЕТО

Изискване

32. Одиторът трябва да оповести по прозрачен начин увереността за резултатите от одита спрямо заложените критерии.

Разяснение

33. Увереността означава, че потребителите могат да бъдат сигурни в констатациите, заключенията и препоръките, включени в доклада. Одиторът дава увереност на потребителите като обяснява балансирания и обоснован начин, по който са разработени констатациите, критериите и заключенията, както и защо констатациите водят до заключения.

34. Одиторът трябва да оповести по прозрачен начин целта/ите на одита, обхвата, методологията и събраните данни, както и други значителни ограничения в доклада, така, че да не бъдат подведени потребителите.

ЦЕЛ (И) НА ОДИТА

Изискване

35. Одиторът определя ясно дефинирана(и) цел(и) на одита, която/

които са свързани с принципите за икономичност, ефикасност и/или ефективност.

36. Одиторът трябва да развие целта(ите) на одита достатъчно подробно, за да бъде наясно по отношение на въпросите, на които ще бъде отговорено и за да позволи логическо разработване на програмата на одита.

37. Ако целта на одита е определена под формата на одитни въпроси, разбити на под-въпроси, то одиторът трябва да се увери, че те са тематично свързани, че се допълват, че не се припокриват и че взети заедно са изчерпателни за адресиране на цялостния одитен въпрос.

Разяснение

38. Целта(ите) на одита може да бъде разглеждана като одитни въпроси за обекта на одит, на които одиторът търси отговори въз основа на получените одитни доказателства. Добре дефинираната(ите) цел(и) на одита се отнася/отнасят за правителствени инициативи, системи, операции, програми, дейности или организации, които са свързани с обекта на одит. Формулирането на одитните въпроси е повтарящ се процес, в който въпросите се конкретизират и прецизират неколккратно, взема се под внимание съществената информация за обекта на одит, както и нейната правдоподобност.

39. Много от целите на одита могат да бъдат сведени до общ одитен въпрос, който може да бъде разделен на по-прецизни под-въпроси. Вместо да определя една цел или общ одитен въпрос, одиторът може да избере да разработи няколко цели на одита, които не винаги трябва да бъдат разделяни на въпроси и под-въпроси.

ОДИТЕН ПОДХОД

Изискване

40. Одиторът избира резултатно-, проблемно- или системно-ориентиран одитен подход, или комбинация от тях.

Разяснение

41. Одитният подход определя характера на проверката, която ще бъде извършена и представлява важна връзка между целта (ите) на одита, одитните критерии и извършената работа за събиране на доказателства.

42. Системно-ориентираният подход прави проверка на надлежното функциониране на управленските системи. Често елементарните принципи за добро управление могат да бъдат полезни при проверката на условията за ефикасност или ефективност, дори ако няма ясно съгласие по даден проблем или ясно заложиени ефекти или резултати.

43. Резултатно-ориентираният подход оценява дали ефектът или крайните цели са били постигнати както това е било предвидено или дали програмите и услугите функционират, както е било заложено. Той може да се използва лесно, когато съществуват ясно заложени желани ефекти или резултати (например, по закон или в стратегия е взето решение относно отговорните страни).

44. Проблемно-ориентираният подход проверява и анализира причините за конкретни проблеми или отклонения от одитните критерии. Той може да се използва, когато има ясно съгласие по даден проблем, дори ако няма ясно заложени желани ефекти или резултати. Заключениета и препоръките се базират основно на процеса на анализ и потвърждение на причините, а не на сравнение на одитните доказателства с одитните критерии.

ОДИТНИ КРИТЕРИИ

Изискване

45. Одиторът определя подходящи одитни критерии, които съответстват на одитната цел/и и одитните въпроси и са свързани с принципите за икономичност, ефикасност и/или ефективност.

Разяснение

46. Одитните критерии представляват референтни показатели, които се използват за оценяване на обекта на одит. При одити, обхващащи комплексни въпроси, не винаги е възможно критериите да бъдат определени предварително. Одиторът може да открие по-детайлни одитни критерии по време на одитния процес, т.е. да е наясно с най-добрите практики между съпоставими публични организации. Докато при други видове одит, има недвусмислени законови критерии, при одитите на изпълнението това обикновено не е така. Одитните критерии не винаги са на разположение на одиторите при одитите на изпълнението; обикновено те се основават на познанията за добрата практика относно начина, по който се изпълняват дейностите, така че да бъдат най-икономични и ефикасни (или какви условия са най-благоприятни за добро изпълнение и ефективност). Изключително важно е да са определени подходящи одитни критерии, за да се гарантира качеството на одита на изпълнението, особено предвид това, че в редица случаи изясняването и разработването на тези критерии може да представлява част от допринесената от одита на изпълнението полза.

47. Одитните критерии могат да бъдат качествени или количествени, както и общи или специфични, фокусиращи се върху това какво се очаква съгласно добре обосновани принципи, научни познания и

добри практики; или какво би могло да бъде (при по-добри условия) или каква трябва да е ситуацията съгласно законите, нормативните разпоредби или целите.

48. Одитните критерии трябва да предоставят уместна и надеждна база за оценяване спрямо одитните цели. Одитните критерии трябва да бъдат уместни, разбираеми, пълни, надеждни и обективни в контекста на обекта на одит, целта(ите) на одита и/или одитните въпроси.

Изискване

49. Като част от планирането и/или извършването на одита, одиторът следва да обсъди одитните критерии с одитираната организация.

Разяснение

50. Одитните критерии трябва да бъдат обсъдени с одитираната организация, но крайната отговорност за избора на подходящи одитни критерии се носи от одитора.

51. Обсъждането на одитните критерии с одитираната организация гарантира, че е налице споделено и общо разбиране за това спрямо какви количествени или качествени критерии ще бъде оценяван обекта на одит. Това е особено важно, когато одитните критерии не са дефинирани директно чрез закон или от други задължителни документи, или когато одитните критерии трябва да бъдат разработени и прецизирани в хода на одитната работа.

ОДИТЕН РИСК

Изискване

52. Одиторът се стреми да управлява одитния риск активно, за да избегне формирането на неправилни или непълни констатации, заключения и препоръки, предоставянето на небалансирана информация или недостатъчни ползи от одита.

Разяснение

53. Активното управление на одитния риск включва: очакване на възможни или известни рискове от предвидената работа, разработване на одитни подходи за адресирането на тези рискове по време на планирането на одита и избора на методи, както и документиране на начините, по които да бъдат преодолените тези рискове.

54. Активното управление на риска включва също преценка дали одитният екип притежава достатъчни и подходящи компетенции за извършване на одита, дали има подходящ достъп до точна, надеждна и уместна информация с добро качество, дали е взел под внимание всяка нова информация, която е на разположение, и дали е разгледал

някаква нова налична информация и алтернативни гледни точки.

КОМУНИКАЦИЯ

Изискване

55. По време на целия одитен процес одиторът поддържа ефективна и подходяща комуникация с одитираната организация и съответните заинтересовани страни относно ключовите аспекти на одита.

Разяснение

56. Ефективната комуникация е важна, тъй като установяването на добър двупосочен диалог с одитираната организация и заинтересованите страни може да помогне на одитора като подобри достъпа му до информация и данни, както и да получи по-добро разбиране за гледните точки на одитираната организация и заинтересованите страни.

57. Ключовите аспекти на одита, които одиторът може да комуникира с одитираната организация включват: обекта на одит, целта(ите) на одита и/или одитните въпроси, одитните критерии, времевия период, обхванат от одита, както и правителствените инициативи, организации и / или програми, които ще бъдат включени в одита.

58. Добрият диалог с одитираната организация, по време на целия одитен процес, е от изключителна важност за постигането на реални подобрения в управлението и може да увеличи въздействието на одита. В този контекст, одиторът може да поддържа конструктивен диалог с одитираната организация като споделя одитните констатации, обсъждания и гледни точки в процеса на тяхното разработване и оценяване в хода на одита.

Изискване

59. Одиторът гарантира, че комуникацията със заинтересованите страни не компрометира по никакъв начин независимостта и безпристрастността на ВОИ

Разяснение

60. За одитора е важно да поддържа добри професионални взаимоотношения с всички заинтересовани страни, имащи отношение към одита, да насърчава безпрепятствен и откровен поток на информация, дотолкова доколкото изискванията за конфиденциалност позволяват това, и да води дискусии в атмосфера на взаимно уважение и разбиране за съответните роли и отговорности на всяка заинтересована страна. Тези комуникации,

обаче не трябва да накърняват независимостта и безпристрастността на ВОИ.

Изискване

61. ВОИ предоставя ясна информация за стандартите, прилагани при извършването на одита на изпълнението.

Разяснение

62. В одитните си доклади ВОИ трябва да се позовава на стандарта, който следва при извършването на всеки отделен одит на изпълнението, или може да използва и по-обща форма на комуникация, покриваща определен набор ангажменти, чрез изявление в годишния доклад или на интернет страницата на ВОИ. Когато използваният стандарт се базира на няколко източници взети заедно, това също трябва да бъде оповестено.

УМЕНИЯ

Изискване

63. ВОИ гарантира, че одитният екип като цяло притежава необходимите професионални умения и знания за осъществяване на одита.

Разяснение

64. Професионалната компетентност, необходима за осъществяване на одит на изпълнението, включва задълбочени познания в областта на одита, планирането на проучвателните дейности, методите на социалните науки и техниките за изследване или оценка. Тя включва и лични способности, като например капацитет за анализ, умения за писане и комуникация, креативност и възприемчивост към гледни точки и аргументи. Одитът на изпълнението също изисква и задълбочени познания за държавните организации, програми и функции, свързани с обекта на одит, а може да изисква и експертни познания по социални, физически, компютърни и други науки, както и правна експертиза.

65. Ако одиторът определи, че са необходими външни експертни познания, които да допълнят познанията на одитния екип, то той може да се консултира с лица във или извън ВОИ, които притежават такива специализирани познания, както това е уместно. Всички външни експерти, ангажирани с одита, също трябва да са независими от ситуации и взаимоотношения, които биха могли да накърнят обективността им. Въпреки че одиторът може да използва работата на експертите като одитно доказателство, той носи пълната отговорност за одитната работа и за заключенията, изразени в одитния доклад.

НАДЗОР

Изискване

66. ВОИ гарантира, че работата на одитните екипи на всяко ниво и етап от одита е подложена на адекватна проверка

Разяснение

67. Надзорът на одита включва осигуряване на достатъчни указания и насоки за одитния екип, на който е възложен ангажимента. От одитора, който упражнява надзор върху одита, се очаква да притежава компетентност и познания за методологията на одита; планирането и проследяването на работата; управлението на проекта; стратегическо мислене; предвидливост и способност за разрешаване на проблеми. Нивото на надзора, упражняван от одитора, може да варира в зависимост от вещината и опита на одитния екип и сложността на обекта на одит.

ПРОФЕСИОНАЛНА ПРЕЦЕНКА И СКЕПТИЦИЗЪМ

Изискване

68. Одиторът упражнява професионална преценка и скептицизъм, като разглежда въпросите от различни гледни точки и подхожда открито и обективно към различните мнения и аргументи.

Разяснение

69. Одитите на изпълнението изискват съществена преценка и тълкуване, поради факта, че за този вид одит одитните доказателства са по-скоро убеждаващи, отколкото категорични по своя характер.

70. Професионалната преценка се отнася за прилагането на колективни познания, умения и опит в процеса на одита. Използването на професионална преценка помага на одитора да определи необходимото ниво на разбиране за обекта на одит. Това включва отношение на разумна грижа при извършването на одита и старателно прилагане на всички приложими професионални стандарти и етични принципи.

71. Професионален скептицизъм в оценката на достатъчността и уместността на получените одитни доказателства, получени през целия процес на одита, означава запазването на професионална дистанция от одитираната организация и повишено внимание и отношение.

72. Упражняването на професионална преценка и скептицизъм позволява на одитора да бъде възприемчив по отношение на различни становища и аргументи, както и да е в състояние по-добре да прецени различните гледни точки, да запази обективността си и да оцени пълната гама от одитни доказателства. Тя също така спомага да се гарантира, че одиторът избягва грешки в преценката или предубеденост във възприятията и прави обективни заключения, базирани на критична

преценка на всички събрани одитни доказателства.

Изискване

73. Одиторът следи за риска от измами при планирането на одита и е нащрек за риск от измами по време на одита.

Разяснение

74. Одиторът трябва да идентифицира и оцени рисковете от измама, съотносим към целите на одита. Ако риска от измама е значителен, за одитора е важно да придобие по време на одита добро разбиране за съответните системи за вътрешен контрол и да провери дали има каквито и да било признаци за нередности, които могат да попречат на изпълнението. Одиторът трябва да провежда интервюта и да извършва процедури, за да идентифицира и реагира на риска от измама, свързан с целите на одита.

Изискване

75. Одиторът спазва високи стандарти на професионално поведение.

Разяснение

76. Професионално поведение означава, че одиторът трябва: 1) да прилага високи професионални стандарти при извършването на работата си компетентно и безпристрастно, 2) да не поема работа, която не е компетентен да изпълни, 3) да познава и да спазва приложимите одитни и счетоводни стандарти, нормативни разпоредби, конвенции, политики, процедури и практики 4) да притежава добро разбиране за конституционните, законови и институционални принципи и стандарти, ръководещи дейността на одитираната организация, 5) да не участва в действия, които могат да уронят престижа на ВОИ, 6) да спазва етичните принципи и изисквания.

Изискване

77. Одиторът поддържа иновативност през целия процес на одит.

Разяснение

78. Като проявява креативност, гъвкавост и изобретателност одиторът е в по-добра позиция да идентифицира възможностите за разработване на иновационни одитни подходи за събиране, тълкуване, интерпретиране и анализ на информацията. Важно е да се отбележи, че различните етапи на одитния процес предоставят различни възможности за иновации. При етапа на планиране, одиторът може да бъде да бъде иновативен в най-голяма степен, докато е още в процеса на определяне на добри одитни подходи и техники, приложими към одита.

КОНТРОЛ НА КАЧЕСТВОТО

Изискване

79. ВОИ въвежда и поддържа система за контрол на качеството, към която одиторите трябва да се придържат, за да се гарантира спазване на всички изисквания и да се постави ударение върху необходимостта от адекватни, балансирани и точни доклади, които са полезни и дават отговор на одитните въпроси

Разяснение

80. За създаването на система за контрол на качеството и изразяване на увереност (СККИУ), ВОИ може да използва указанията, предоставени в МСВОИ 140, които предлагат рамка за разработването на такава система. Важно е да се разработят политики и процедури за контрол на качеството и изразяване на увереност, които са подходящи, гъвкави и лесни за управление. Важно е също така да се разработят последователни политики и процедури, с които да бъде запознат целия персонал, и които да бъдат използвани за разрешаване на възникнали различия на мнения между ръководителите (контрольорите) и одитните екипи. В допълнение, други указания и обучения на работното място може да се наложи да бъдат разработени, за да допълнят механизмите за контрол на качеството.

81. Мерките, които поддържат качеството на одитния процес и на одитния доклад, ще бъдат ефективни, ако могат да гарантират, че одитът осигуряват балансирано и непредубедено мнение, носи полза, взема под внимание всички важни гледни точки и адресира одитните въпроси по удовлетворителен начин.

82. Една ефективна СККИУ също така трябва да разполага с механизми, които да вземат под внимание гледните точки на одитния екип, гарантирайки че одитните екипи са отворени за получаване на обратна информация от системата за контрол на качеството и изразяване на увереност.

СЪЩЕСТВЕННОСТ

Изискване

83. Одиторът разглежда съществеността на всички етапи от одитния процес, вкл. финансовите, социални и политически аспекти на обекта на одит с цел да се осигури максимална възможна полза.

Разяснение

84. Съществеността може да се дефинира като относителната важност (или значимост) на даден въпрос в контекста, в който той се разглежда. В допълнение към паричната стойност, съществеността обхваща въпроси със социално и политическо значение, свързани със съответствието, прозрачността, управлението и отговорността. Важно е одиторът да помни,

че съществеността може да се променя във времето и може да зависи от гледните точки на целевите потребители и оговорните страни.

85. Съществеността е важно да бъде взета под внимание при различните аспекти на одита на изпълнение, такива като: определяне на целта, одитни критерии, оценяване на одитните доказателства, създаване на документация и управление на рисковете с цел да се избегне изготвянето на констатации или одитни доклади, които са неподходящи или с незначителен отзвук.

ДОКУМЕНТИРАНЕ

Изискване

86. Одиторът документира одита по един достатъчно пълен и подробен начин.

Разяснение

87. Адекватното документиране е важно за осигуряването на ясно разбиране за извършената одитна работа, за да позволи на един опитен одитор, който няма предварителна информация за одита, да разбере естеството, времетраенето, обхвата и резултатите от извършената одитна работа, както и събраните одитни доказателства в подкрепа на одитните констатации, заключения и препоръки, и основанието, което стои зад всички основни въпроси и което изисква намеса на професионална преценка.

88. За одитора е важно да изготви одитната документация своевременно; да я поддържа актуална през целия период на одита; и да приключи документирането преди да бъде издаден одитния доклад, доколкото това е възможно.

ПЛАНИРАНЕ – ИЗБОР НА ТЕМИ

Изискване

89. В процеса на стратегическо планиране на ВОИ, одиторът трябва да избере теми за одит като анализира потенциалните теми и извърши проучване за идентифициране на одитни рискове и проблеми.

90. Одиторът избира теми за одит, които са важни и одитируеми, и които съответстват на мандата на ВОИ.

91. Одиторът изпълнява процеса за избор на теми за одит като цели максимално очаквано въздействие от одита, вземайки под внимание капацитета за него.

Разяснение

92. Процесът на стратегическо планиране на ВОИ може да се разбира като първата стъпка към подбора на теми, тъй като той включва анализ на потенциалните области за одит и определя базата за ефикасно разпределение на одитните ресурси.

93. По време на процеса на стратегическото планиране за структурирането на този процес могат да помогнат техники, като например анализ на риска или оценки на проблемите, но те трябва да бъдат допълнени с професионална преценка, която да отразява мандата на ВОИ и да гарантира, че избраните теми са значими и одитируеми.

94. Одитируемостта е важно изискване в процеса на планирането. Тя определя дали дадена тема е подходяща за одит. Може да се наложи одиторът да вземе под внимание, например, дали съществуват уместни одитни подходи, методологии и одитни критерии и дали е вероятно необходимата информация да е на разположение и дали тя може да се получи по ефикасен начин. Ако одиторът определи, че не съществува надеждна информация, то това само по себе си може да бъде причина за избор на тази област, която да бъде одитирана.

95. Тъй като ВОИ може да разполага с ограничен одитен капацитет от гледна точка на човешки ресурси и професионални умения, процесът на избор на теми за одит трябва да отразява потенциалното въздействие от темата за одит по отношение предоставянето на ползи за публичните финанси и администрацията, за одитираната организация или за цялата общественост, с разполагаемите ресурси. Другите аспекти, които могат да бъдат взети под внимание, са резултати и препоръки

от предишни одити или проверки, както и условията по отношение на времевото изражение.

ПЛАНИРАНЕ НА ОДИТА

Изискване

96. Одиторът трябва да планира одита по начин, който допринася за извършването на висококачествен одит, който се изпълнява по икономичен, ефикасен и ефективен начин, своевременно, и в съответствие с принципите на доброто управление на проекти.

Разяснение

97. За извършването на висококачествен одит за определен период от време, одиторът трябва да разглежда одита на изпълнението като проект, в смисъл, че това включва планиране, организиране, осигуряване, управление, ръководство и контрол на ресурсите за постигане на конкретни цели. Управлението на одита на изпълнението е проект, който изисква разработването на методологии и стратегии за управление на проекта.

Изискване

98. По време на етапа на планирането одиторът придобива познания по същество и методологични познания.

Разяснение

99. За да гарантират, че одитът е правилно планиран, преди той да стартира, одиторът трябва да придобие достатъчно познания за одитираната програма или за стопанската дейност на одитираната организация. Следователно, преди началото на одита, като цяло е необходимо да се извърши проучвателна работа за натрупване на познания, за тестване на различни програми на одита и за проверка дали са налице необходимите данни. Тази предварителна работа може да бъде наречена предварително проучване.

100. Важно е да се придобие задълбочено разбиране за одитираната програма или за стопанската дейност на одитираната организация, както и в контекста на възможни причини и въздействия, за да се улесни идентифицирането на съществени одитни проблеми и да се изпълнят възложените за одита отговорности. Одитите на изпълнението често включват изучаването на даден процес и адаптиране на методология като част от самия одит.

Изискване

101. По време на планирането одиторът определя одитните процедури, които ще бъдат използвани за събиране на достатъчни и уместни одитни доказателства, съответстващи на целта (ите) и въпроса (ите) на одита.

Разяснение

102. Одитната програма се разработва, за да се гарантира събирането на достатъчни и уместни одитни доказателства, които да позволят на одитора да направи констатации, заключения и препоръки в отговор на одитните цел (и) и въпрос (и).

103. Желателно е също така планирането да осигури гъвкавост, така че одиторът да може да се възползва от придобитите задълбочени познания в процеса на одита. Практически съображения, като например дали данните са налице, могат да ограничат избора на първоначално разглежданите методи с оглед на добрите практики. Следователно, в това отношение е разумно запазването на гъвкавост и прагматичност.

Изискване

104. Одиторът трябва да предаде одитната програма на ръководителя (контрольора) на одита и на висшето ръководство на ВОИ за одобрение.

Разяснение

105. Висшето и оперативното ръководство на ВОИ, както и одитният екип, трябва да са напълно наясно с общата програма на одита. Решенията за него и последствията по отношение на ресурсите често включват висшето ръководство на ВОИ, което може да гарантира, че са налице уменията, ресурсите и капацитета, необходими за постигане на целите на одита и за получаване на отговор на одитните въпроси.

ИЗПЪЛНЕНИЕ

Изискване

106. Одиторът трябва да получи достатъчни и уместни одитни доказателства, за да изведе одитни констатации, да достигне до заключения в отговор на целта(ите) на одита и на одитните въпроси, и да даде препоръки, когато това е уместно и в съответствие с мандата на ВОИ.

Разяснение

107. Одитните доказателствата трябва да бъдат както достатъчни (като количество), така и уместни (качество), за да убедят информирано лице, че одитните констатациите са разумни.

108. Достатъчността е мярка за количеството на одитните доказателства, използвани в подкрепа на одитните констатации и заключения. При оценяването на достатъчността на одитните доказателства, одиторът трябва да определи дали са получени достатъчно одитни доказателства, за да убедят едно информирано лице, че констатациите са разумни. Уместността се отнася до качеството на одитните доказателства. Това означава, че те трябва да са относими, валидни и надеждни.

109. Относимостта се отнася за степента, в която доказателствата са в логическа връзка с и са важни за целта (ите) на одита и одитните въпроси, които се адресират.

110. Валидността се отнася за степента, в която доказателствата осигуряват съдържателна или разумна база за преценка на оценявания въпрос. С други думи, валидността се отнася за степента, в която одитните доказателства представляват онова, което се твърди, че представляват. Надеждността се отнася за степента, в която одитните доказателства са потвърдени с подкрепящи данни от различни източници, или се достига до едни и същи одитни констатации, когато бъдат тествани нееднократно.

111. При одита на изпълнението характерът на необходимите одитни доказателства се определя от обекта на одит, целта (ите) на одита и одитните въпроси. Поради това разнообразие, естеството на одитните доказателства трябва да се конкретизира за нуждите на отделния одит.

Изискване

112. Одиторът трябва да анализира събраната информация и да гарантира, че одитните констатации се разглеждат в перспектива и отговарят на целта (ите) на одита и одитните въпроси; като преформулира целта (ите) на одита и одитните въпроси, както е необходимо.

Разяснение

113. Аналитичният процес в одита на изпълнението включва непрекъснато разглеждане от страна на одитора на одитните въпроси, събраните доказателства и използваните методи. Целият процес е тясно свързан с процеса на изготвяне на проект на одитен доклад, който може да се разглежда като важна част от аналитичния процес, чиято кулминация се постига в отговорите на одитните въпроси.

114. Когато се анализира събраната информация, е препоръчително фокусът да бъде върху одитния въпрос и цел(и). Това помага за организирането на данните и осигурява концентрация на анализа. Тъй като аналитичния процес е повтарящ се, може да се наложи одиторът да се върне и да преразгледа целта(ите) на одита в светлината на придобитите по време на одита задълбочени познания и да ги ревизира в съответствие с необходимите вътрешни процедури.

115. Въз основа на одитните констатации одиторът достига до заключение. Формулирането на заключения може да изисква определена степен на професионална преценка и тълкуване от страна на одитора, за да се даде отговор на одитните въпроси. Това зависи също така от чувствителността и съществеността на одитния проблем, който се разглежда. Преди да могат да се направят заключения е необходимо да се прецени контекста и всички относими аргументи “за” и “против”, както и различните гледни точки. Необходимостта от прецизност трябва да се претегли спрямо онова, което е разумно, икономично и относимо спрямо целта. Препоръчва се ангажирането на висшето ръководство.

ДОКЛАДВАНЕ

Изискване

116. Одиторът трябва да предоставя одитни доклади, които са а) изчерпателни, б) убедителни, в) навременни, г) лесни за разбиране от читателя и д) балансирани.

Разяснение

117. За да бъде изчерпателен, одитният доклад трябва да включва цялата информация и всички аргументи, необходими за адресиране на целта(ите) на одита и одитните въпроси, като е достатъчно подробен, за да осигури разбиране за обекта на одит и констатациите и заключенията по него. Поради разнообразието от възможни теми за одит при одита на изпълнение, съдържанието и структурата на одитния доклад варират. Обикновено, поради изискванията за прозрачност и отчетност, минималното съдържание на един доклад от одита на изпълнението включва:

- обекта на одит;
- цел(и) на одита и/или одитни въпроси;
- одитни критерии и техните източници;
- специфични одитни методи за събиране на данни и използване на анализ;
- обхванат период от време;
- източници на данни;
- ограничения върху използваните данни;
- одитни констатации;
- заключения и препоръки, в случай че има такива;

118. За да бъде убедителен, докладът трябва да бъде структуриран логически и да предоставя ясна връзка между целта(ите) на одита, и/или одитните въпроси, одитните критерии, одитните констатации, заключенията и препоръките. Той трябва също да представя одитните констатации убедително, да разглежда всички относими за обсъждането аргументи и да бъде точен. Точността изисква представените одитни доказателства и всички одитни констатации и заключения да бъдат коректно отразени. Точността дава увереност на читателите, че докладването е достоверно и надеждно.

119. За да бъде актуален един одитен доклад, е необходимо той да бъде издаден навреме, за да предостави информацията за ползване от страна на ръководството, правителството, законодателната власт, както и на другите заинтересовани страни.

120. За да бъде лесен за разбиране от читателя, одиторът трябва

да използва в одитния доклад прост изказ, доколкото обектът на одит го позволява. Други характеристики на доклад, който е лесен за ползване от читателя, са: ползването на ясен и недвусмислен език, илюстрации и сбит изказ, за да се гарантира, че докладът не е по-дълъг от необходимото, което го прави по-ясен и спомага за по-доброто предаване на посланието.

121. Балансираността означава, че докладът трябва да бъде безпристрастен по отношение на съдържанието и тона. Всички одитни доказателства трябва да бъдат представени по непредубеден начин. Одиторът трябва да е наясно с риска от преувеличение или от прекалено подчертаване на недостатъци в изпълнението. В одитния доклад одиторът трябва да обясни причините и последствията от проблемите, за да може читателят да разбере значимостта на проблема по-добре. На свой ред това насърчава предприемането на корективни действия от страна на одитираната организация и води до подобрения.

Изискване

122. В одитния доклад одиторът трябва да идентифицира одитните критерии и източника им.

Разяснение

123. В доклада трябва да бъдат идентифицирани одитните критерии и източниците им, тъй като доверието на целевите потребители в одитните констатации и заключения до голяма степен зависи от тях. При одита на изпълнението могат да се използват разнообразни източници за определяне на одитните критерии.

Изискване

124. Одиторът трябва да гарантира, че одитните констатациите водят до ясно заключение по отношение на целта(ите) на одита или одитните въпроси, или да обясни защо това не е възможно.

Разяснение

125. Констатациите от одита трябва да бъдат поставени в контекст и трябва да се гарантира съответствие между целта(ите) на одита, одитните въпроси, констатации и заключения. Заключенията са изявления, до които одиторът е достигнал на база на констатациите от одита.

Изискване

126. Одиторът трябва да дава конструктивни препоръки, които е вероятно те да допринесат значително за коригиране на слабостите или проблемите, идентифицирани в процеса на одита, винаги, когато това е уместно и допустимо, съгласно мандата на ВОИ.

Разяснение

127. Конструктивната препоръка е препоръка, която е добре обоснована, допринася полза, практична е и е свързана с целта(ите) на одита, одитните констатации и заключения. Препоръките не трябва

да съдържат общоизвестни твърдения, адресиране на причините за проблемите, както и не бива да се намесват в отговорностите на мениджмънта. Трябва да бъде ясно представен начинът, по който препоръката ще доведе до подобрене на работата. Препоръките трябва да следват логично или аналитично от представените факти и аргументи.

128. Препоръките трябва да бъдат отправени до одитираните организации, които носят отговорността и са компетентни за тяхното изпълнение.

Изискване

129. Одиторът трябва да даде на одитираната организация възможност да коментира одитните констатации, заключения и препоръки от одита, преди ВОИ да публикува одитния доклад.

130. Одиторът трябва да отрази проверката на коментарите на одитираната организация в работните документи, включително причините за промените в одитния доклад или за отхвърлянето на получените бележки.

Разяснение

131. Коментарите на одитираната организация по констатациите, заключенията и препоръките от одита допринасят за изготвянето на балансиран доклад и помагат на одитора да разреши каквито й да било несъгласия и да коригира каквито й да било фактически грешки преди да финализира одитния доклад. Одитният доклад трябва да отразява становищата на одитора, но трябва да показва и гледната точка на одитираната организация.

132. Проучването на получената обратна информация трябва да бъде отразено в работните документи, така че да бъдат документирани каквито й да било промени в проекта на одитния доклад, или причините да не се направят такива. Това документиране осигурява прозрачност по въпроса защо са били или не са били направени промени в проекта на одитния доклад, както и причините, поради които одиторът е взел тези решения.

Изискване

133. ВОИ осигурява на широката общественост достъп до своите одитни доклади, като взема предвид законовите разпоредби за конфиденциалност на информацията.

Разяснение

134. Широкото разпространение на одитните доклади може да повиши доверието в одитната функция. Следователно, одитните доклади трябва да бъдат разпространени до одитираните организации, до изпълнителните и / или законодателните власти и

други отговорни страни. Достъп до докладите трябва да имат и други заинтересовани страни и широката общественост директно или чрез медиите, с изключение на случаите, когато се касае за класифицирана информация.

135. Основната аудитория на докладите от одитите на изпълнението са законодателната и изпълнителната власт, държавните агенции и гражданите. Един добър одит на изпълнението дава възможност на законодателя ефективно да проверява работата на правителството и агенциите, и да влияе върху лицата, вземащи решения на правителствено ниво и предоставящи публични услуги, за извършване на промени, които да доведат до по-добри резултати по отношение на възвръщаемостта от вложените средства. Съществуват обаче и други заинтересовани страни, като например гражданите, частния сектор и медиите, за които резултатът от одита на изпълнението може да представлява интерес, но от различна гледна точка.

ПРОСЛЕДЯВАНЕ

Изискване

136. Одиторът трябва да проследява, както това е уместно, предишните констатации и препоръки от одита, а ВОИ трябва да докладва на законодателните власти, ако това е възможно, относно заключенията и въздействията от всички съществени корективни действия.

Разяснение

137. Проследяването се отнася до проверка от страна на одитора на корективните действия, предприети от одитираната организация или друга отговорна страна, въз основа на резултатите от одита на изпълнението. Това е независима дейност, която повишава стойността на одитния процес, чрез засилване на въздействието от одита и полагането на база за подобрения в бъдещата одитна работа. То също така насърчава одитираната организация и другите целеви потребители на одитните доклади да се отнасят сериозно към одитния доклад и констатациите от одита, и дава на одитора полезен опит и индикатори за изпълнението. Проследяването е важно за вътрешното обучение и развитие както на одитираната организация, така и на самата ВОИ.

138. ВОИ трябва да докладва по подходящ начин за резултатите от дейностите си по проследяването, за да осигури обратна информация за законодателната и изпълнителната власт, на заинтересованите лица и обществеността. Надеждната информация за степента на изпълнение на препоръките и въздействието от одитите и от съответните предприети корективни действия, могат да покажат значението и ползата от работата на ВОИ.

Изискване

139. Одиторът трябва да се фокусира върху проследяването, дали одитираната организация е адресирала проблемите по подходящ начин и дали е подобрила установената ситуация в рамките на един разумен период от време.

Разяснение

140. Проследяването не е ограничено до изпълнението на препоръките, а се съсредоточава върху това дали одитираната организация е разрешила проблемите адекватно и дали е подобрила установената ситуация в рамките на един разумен период от време.

141. Одиторът трябва да реши кои препоръки, (ако не всички), трябва да бъдат проследени и как ще се извърши проследяването (чрез нов одит или опростена процедура).