

МСВОИ 4000

Стандарт за одит за съответствие

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

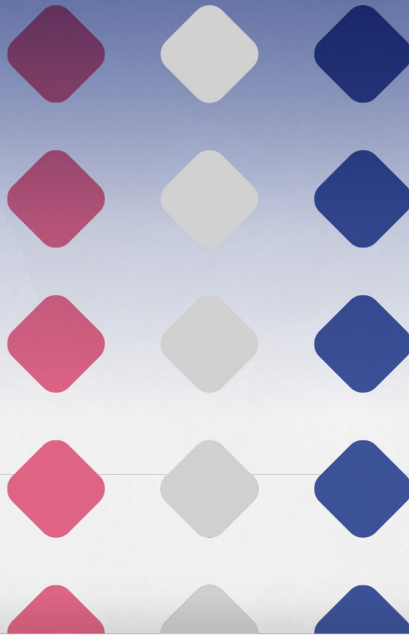
www.issai.org



INTOSAI



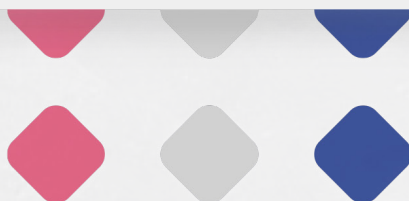
INTOSAI



ИНТОСАЙ, 2019 г.

- 1) Приет през 2010 г. като Основни принципи на одита за съответствие – общо въведение
- 2) Редактиран и приет през 2016 г. като Основни принципи на одита за съответствие
- 3) След учредяването на Рамката за професионални становища на ИНТОСАЙ през 2019 г. са нанесени редакционни поправки

МСВОИ 4000 е достъпен на всички официални езици на ИНТОСАЙ: арабски, английски, френски, немски и испански



СЪДЪРЖАНИЕ

I.	ВЪВЕДЕНИЕ	6	
II.	ОБХВАТ НА НАСТОЯЩИЯ МСВОИ	8	
III.	ТРИТЕ СТРАНИ ПРИ ОДИТА ЗА СЪОТВЕТСТВИЕ	10	
	Одит за съответствие при ВОИ с правораздавателни функции		10
IV.	ЦЕЛ НА ОДИТА ЗА СЪОТВЕТСТВИЕ	12	
	Характеристики на ангажимента за предоставяне на увереност		13
	Разумна увереност	13	
	Ограничена увереност	13	
	Ангажимент за директно докладване	14	
	Ангажимент за заверка	14	
	Определяне на обекта на одит и обхвата	15	
V.	ОБЩИ ИЗИСКВАНИЯ ПРИ ОДИТ ЗА СЪОТВЕТСТВИЕ	16	
	Обективност и етика	16	
	Одитен риск	17	
	Риск от измами	18	
	Избор на теми за одит, които са значими целевите потребители		19
	Професионална преценка и скептицизъм	20	
	Контрол на качеството	21	
	Документиране	23	
	Комуникация	24	
VI.	ИЗИСКВАНИЯ КЪМ ЕТАПА НА ПЛАНИРАНЕ ПРИ ОДИТА ЗА СЪОТВЕТСТВИЕ	26	
	Идентифициране на целевите потребители и отговорната страна		26
	Определяне на обекта на одит и свързаните с него одитни критерии		26
	Определяне на нивото на увереност	29	
	Определяне на съществеността	30	
	Получаване на разбиране за одитираната организация и нейната среда, вкл. за вътрешния контрол	31	
	Одитна стратегия и одитен план	32	
VII.	ИЗИСКВАНИЯ КЪМ ОДИТНИТЕ ПРОЦЕДУРИ ЗА ПОЛУЧАВАНЕ НА ОДИТНИ ДОКАЗАТЕЛСТВА	34	
	Достатъчни и уместни одитни доказателства		34
	Одитна извадка	39	
VIII.	ИЗИСКВАНИЯ КЪМ ОЦЕНКАТА НА ОДИТНИТЕ ДОКАЗАТЕЛСТВА И ФОРМИРАНЕ НА ЗАКЛЮЧЕНИЯ	40	
IX.	ИЗИСКВАНИЯ КЪМ ДОКЛАДВАНЕТО	42	

Структура на одитния доклад – ангажимент за директно докладване	45
Структура на одитния доклад – ангажимент за заверка	46
Допълнителна структура на одитния доклад – ВОИ с правораздавателни функции	47
Съображения при докладване на съмнения за незаконосъобразни действия	48
Х. ИЗИСКВАНИЯ КЪМ ПРОСЛЕДЯВАНЕТО НА ПРЕПОРЪКИТЕ	50

1. Професионалните стандарти и указания са от ключово значение за правдоподобността, прозрачността, качеството и професионализма на одита в публичния сектор. Стандартът за одит за съответствие (МСВОИ 4000), разработен от Международната организация на Върховните одитни институции (ИНТОСАЙ), има за цел да насърчи независимия и ефективен одит и да подпомогне членовете на ИНТОСАЙ в разработването на свой собствен професионален подход в съответствие с дадения им мандат и с националните закони и разпоредби.
2. Професионалните стандарти имат двойно предназначение: да предоставят стандарт за одита в публичния сектор и да повишат доверието на заинтересованите страни в заключенията на одитните доклади.
3. МСВОИ 100 – Основни принципи на одита в публичния сектор определя целта и приложението на МСВОИ и задава рамката на одита в публичния сектор. МСВОИ 400 – Основни принципи на одита за съответствие надграждат и доразвиват основните принципи на МСВОИ 100 предвид специфичния контекст на одита за съответствие.
4. МСВОИ 4000 се основава на основните принципи за одит в публичния сектор, заложили в МСВОИ 100, и на основните принципи на одита за съответствие, заложили в МСВОИ 400.
5. Одитът за съответствие е отделен вид одит. Все пак, някои от принципите са до известна степен повлияни от или общи с тези при финансовия одит и одита на изпълнението. МСВОИ 4000 се позовава, където е необходимо, на серията МСВОИ 2000 и МСВОИ 3000 – Стандарт за одит на изпълнението.
6. МСВОИ 4000 съдържа задължителни изисквания и разяснения. Изискванията включват минималното съдържание, необходимо, за да се гарантира високо качество на одитната работа. Изискванията са задължителни и са представени с удебелен шрифт, докато разясненията предоставят по-подборни описания на изискванията.
7. МСВОИ 4000 използва понятието „одитор“ в съответствие с определението на МСВОИ 100 . Когато е приложимо – напр., когато става въпрос за институционални аспекти, се прави препратка към

Върховната одитна институция (ВОИ).

8. МСВОИ 4000 в голяма степен следва структурата на МСВОИ 400 и съдържа четири раздела:

а) първият раздел очертава приложението на Стандарта за одит за съответствие и как ВОИ могат да се позовават на него в своите одитни доклади;

б) вторият раздел съдържа определение за одит за съответствие и неговите цели, както и принципите в основата на понятието „съответствие“.

в) в третия раздел са включени общи изисквания към одита за съответствие. Одиторът се придържа към тях преди началото и по време на целия одитен процес;

г) Четвъртият раздел очертава изискванията, свързани с основните етапи на одитния процес.

9. МСВОИ 4000 не отменя разпоредбите на националните закони и подзаконови актове и мандата на съответната ВОИ и не пречи на ВОИ да извършва други проверки или одитни ангажименти, които не са обхванати изрично от МСВОИ 4000.

10. Настоящият документ предоставя Международния стандарт за одит за съответствие. В съответствие с МСВОИ 400/2-9 ВОИ, които желаят да следват рамката на МСВОИ в областта на одита за съответствие, могат да подхождат по 2 начина:

а) вариант 1: чрез разработване на официални стандарти, които се базират на или са в съответствие с Основните принципи на одита в публичния сектор, или

б) вариант 2: чрез приемане на Международните стандарти на Върховните одитни институции за одит за съответствие (МСВОИ 4000 – 4899).

11. При избор на вариант 1 ИНТОСАЙ приема, че ВОИ имат различен мандат и работят при различни условия. Поради нееднаквата среда и структурна организация на ВОИ не всички стандарти за одит са приложими към отделните аспекти на тяхната работа. Националните стандарти могат да осигурят спазване на принципите на МСВОИ 400 по различен начин, предвид мандата на институцията, конституционната и правна среда или стратегията на ВОИ.

12. ВОИ имат възможност да разработват официални стандарти, които са в съответствие с МСВОИ 100 и МСВОИ 400. Ако ВОИ реши да разработи свои национални стандарти, те трябва да включват достатъчно подробна регламентация, необходима за изпълнение на съответната одитна функция на ВОИ и да отговарят на принципите във всички приложими и съотносими аспекти.

13. При извършването на одити ВОИ трябва да оповестяват приложените стандарти пред потребителите на одитния доклад. В своите доклади ВОИ трябва да се позовават на приложения одитен стандарт. При определен тип ангажименти обаче може да се ползва по-обща форма за предоставяне на тази информация. В смисъл, че ВОИ могат да посочат в докладите си, че спазват международните стандарти, без да посочват всеки конкретен стандарт, който са ползвали при конкретен доклад. Това се прави с цел докладите да

бъдат по-четивни.

14. При вариант 2 одиторът и ВОИ спазват всяко изискване на МСВОИ 4000 с изключение на случаите, когато определени правила не са приложими при условията на съответната одитна задача. Когато не са спазени всички приложими изисквания, одиторът не може да се позовава на МСВОИ 4000, без да оповести това обстоятелство и да предостави допълнителни разяснения относно възможните последици от него.

15. Когато дадена ВОИ се позовава директно на МСВОИ 4000, това трябва да става съгласно принципите, посочени в МСВОИ 100/10-12 и МСВОИ 400/9. Одитът за съответствие може да бъде извършен като самостоятелен ангажимент съгласно МСВОИ 4000 или в комбинация с финансов одит или одит на изпълнението.

16. При комбинираните одити одиторът преценява на кой стандарт да се позове. Когато одит за съответствие е комбиниран с финансов одит, заключението/становището по аспекта „съответствие“ трябва да бъде ясно разграничено от становището по отношение на финансовите отчети. Идентифицираните приложими законови и подзаконови актове трябва да включват всички законови и подзаконови актове, които могат да повлияят на резултатите (=сумите) от финансовите операции, отразени във финансовите отчети.

17. Изискванията и разясненията на МСВОИ 4000 са приложими за одити за съответствие, извършени както като самостоятелни одитни задачи, така и в комбинация с друг вид одит – финансов или одит на изпълнението.

18. В зависимост от мандата си ВОИ могат да извършват задачи, които не се считат за ангажименти за предоставяне на увереност. Такива задачи не са включени в настоящия МСВОИ, следователно ВОИ трябва да се позоват на други стандарти или изисквания относно извършената работа.

19. При одит в публичния сектор участват три отделни страни: отговорна страна, одитор и целеви потребител(и):

а) Отговорната страна е изпълнителната власт на централно или местно ниво и/ или нейната йерархична структура от държавни служители и организации, отговарящи за управлението на публичните средства и/ или упражняване на властта под контрола на законодателя. Отговорната страна при одит за съответствие е отговорна за обекта на одит или за информацията относно обекта на одит.

б) Одиторът се стреми да събере достатъчни и подходящи одитни доказателства, за да изрази определено заключение с цел да повиши степента на доверие на целевите потребители, различни от отговорната страна, относно оценката на обекта на одит спрямо критериите.

в) Целевите потребители са лицата, за които е предназначен одитният доклад. Потребители са обикновено законодателни или надзорни органи, лицата, натоварени с общо управление, прокуратурата или гражданите. Когато одитният доклад не е предназначен за отговорната страна, резултатът може да бъде полезен за подобряване на работата ѝ.

ОДИТ ЗА СЪОТВЕТСТВИЕ ПРИ ВОИ С ПРАВОРАЗДАВАТЕЛНИ ФУНКЦИИ

20. ВОИ с правораздавателни функции имат правомощия да издават присъди и да постановят решения спрямо лицата, отговорни за неизправни отчети. Тези ВОИ имат правомощия да налагат санкции. Правейки това, ВОИ спазват основните законови принципи. Някои ВОИ имат мандат да предават на съдебните власти случаи, подлежащи на наказателно преследване. За тези ВОИ вероятно съществуват изисквания на национално ниво в допълнение на този МСВОИ.

21. ВОИ с правораздавателни функции могат да се издават присъди и да налагат санкции спрямо лицата, отговорни за управлението на публичните средства и активи. Тези ВОИ правят преценка дали съответните лица могат да бъдат подведени под отговорност за причинени загуби, неправомерно използване или пилеене на публични средства и дали те да бъдат санкционирани или глобени.

22. ВОИ с правораздавателни функции следват стъпките на одитния

процес, описани в настоящия стандарт. След етапите на планиране, изпълнение и събиране на доказателства обаче, може да се установи наличието на специфични проблеми, които да наложат започване на съдебно разследване и издаване на окончателна официална присъда. Тези случаи не са разгледани в МСВОИ 4000.

23. Основната цел на одита за съответствие е да предостави на целевите потребители информация доколко одитираните организации от публичния сектор спазват решенията на парламента, правото, законодателните актове, политиките, приетите кодекси и общоприетите условия. Те съставляват официалните норми, които регламентират дейността на обекта на одит. Официалните норми са източници за формиране на одитните критерии. Характеристиките на одитните критерии са описани в параграф 118.

24. Одитът за съответствие включва както аспекти на „редовност“ (придържане към официални критерии като закони, разпоредби и споразумения) и/или „уместност“ (спазване на общите принципи за добро финансово управление и етично поведение на държавните служители). Независимо от източника на критериите одиторът извършва одита и формира становище с ниво на увереност съгласно изискванията на МСВОИ 4000.

25. Одитните критерии може да са определени от националното законодателство и/или в правомощията на одитираната организация. При такива случаи ВОИ невинаги могат да влияят на обхвата на одита.

26. ВОИ подпомагат доброто управление, като идентифицират и докладват отклонения от критериите с цел предприемане на корективни действия и търсене на отговорност от отговорните лица. Одитът за съответствие се извършва, като се прави оценка на това дали дейностите, финансовите трансакции и информацията отговарят, във всички съществени аспекти, на официалните норми, регламентиращи дейността на одитираната организация. Измама е преднамерено действие, свързано с използване на заблуда, и е елемент, възпрепятстващ прозрачността, отчетността и доброто управление.

27. Одитът за съответствие може да се извършва:

- а) като отделен одит за съответствие;
- б) във връзка с одита на финансовите отчети, или
- в) в комбинация с одита на изпълнението.

28. МСВОИ 4000 не съдържа подробни обяснения за това как да се извършват комбинирани одити.

29. Одитните доклади предоставят важна информация като основа за вземане на решения в публичния сектор. Одитите предоставят

тази информация въз основа на достатъчни и уместни одитни доказателства. При всеки одит се отчитат нуждите на целевите потребители, когато се преценява нивото на увереност и оттук нивото на достатъчност и уместност на одитните доказателства. Одиторът извършва одита, така че да предостави разумна или ограничена увереност.

ХАРАКТЕРИСТИКИ НА АНГАЖИМЕНТА ЗА ПРЕДОСТАВЯНЕ НА УВЕРЕНОСТ

30. Всеки одит за съответствие е ангажимент за предоставяне на увереност. Одиторът избира нивото на увереност в зависимост от нуждите на целевите потребители. Одитният доклад може да предоставя разумна или ограничена увереност.

31. Всеки ангажимент за предоставяне на увереност може да бъде ангажимент за заверка или за директно докладване. Ангажиментът за заверка и за директно докладване се различават по това кой изготвя и прави оценката на обекта на одит. Обектът на одит може да бъде включен в мандата на ВОИ или да бъде избран от ВОИ.

32. Независимо от вида ангажимент одитните критерии могат да включват както редовност, така и уместност.

РАЗУМНА УВЕРЕНОСТ

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

34. Обикновено разумната увереност изисква повече доказателства в сравнение с ограничената увереност, което често предполага по-обхватни одитни процедури, например при оценка на риска, по-добро разбиране на средата в одитираната организация, оценка на системите за вътрешен контрол и др.

ОГРАНИЧЕНА УВЕРЕНОСТ

35. При предоставянето на ограничена увереност одитното заключение заявява, че въз основа на изпълнените процедури нищо не е станало известно на одитора, което да го накара да вярва, че обектът на одит не е в съответствие с приложимите критерии. Въпреки това, ако одиторът смята, че обектът на одит не отговаря на критериите, той трябва да проведе ограничени процедури, за да

направи заключение дали обектът на одит отговаря на критериите, или не.

36. Изпълнените процедури при одита за изразяване на ограничена увереност са ограничени в сравнение с това, което е необходимо, за да се получи разумна увереност. Но въпреки това се очаква според професионалната преценка на одитора нивото на увереност да е разбираемо за целевите потребители. Докладът от даден одит за изразяване на ограничена увереност оповестява ограниченото естество на предоставената увереност.

АНГАЖИМЕНТ ЗА ДИРЕКТНО ДОКЛАДВАНЕ

37. При ангажименти за директно докладване одиторът е този, който измерва или оценява обекта на одит спрямо критериите. Одиторът трябва да предостави информацията за обекта на одит. Одиторът избира обекта на одит и критериите въз основа на преценка на риска и съществеността. Като съпоставя доказателствата от обекта на одит с критериите, одиторът си формира заключение. Заключениеето се представя под формата на констатации, отговори на специфични одитни въпроси, препоръки или становище.

38. При ангажименти за директно докладване, извършени в разумна увереност, заключението от одита изразява виждането на одитора, че обектът на одит отговаря или не отговаря, във всички съществени аспекти, на приложимите критерии.

39. При предоставяне на ограничена увереност в одитното заключение се заявява, че одиторът не е получил информация, която му дава основание да заключи, че обектът на одит не съответства на приложимите критерии. Когато на одитора са станали известни случаи на несъответствие, заключението трябва да отразява това.

АНГАЖИМЕНТ ЗА ЗАВЕРКА

40. При ангажименти за заверка отговорната страна оценява обекта на одит спрямо критериите и предоставя на одитора информацията, на база на която последният събира достатъчни и уместни одитни доказателства, за да получи разумна база за изразяване на заключение. Заключениеето се представя в одитния доклад под формата на констатации, изводи/заключения, препоръки или становище.

41. При за заверка с предоставяне на разумна увереност одитното заключение изразява становището на одитора, че информацията за обекта на одит е/не е в съответствие с приложимите критерии.

42. При ангажименти за заверка с предоставяне на ограничена отговорност в одитното заключение се заявява, че на база извършените процедури одиторът не е получил информация, която му дава

основание да заключи, че обектът на одит, във всички съществени аспекти, не съответства на приложимите критерии. В този случай извършените процедури са по-ограничени в сравнение с необходимите за получаване на разумна увереност.

ОПРЕДЕЛЯНЕ НА ОБЕКТА НА ОДИТ И ОБХВАТА

43. Някои ВОИ имат изисквания по мандат или са задължени да извършват одити при поискване от Парламента, докато други имат свободата да избират темите на одитите си за съответствие. Начинът на избор на обекта на одит има отражение върху одитния подход по отношение на одитните доказателства и ресурси.

44. Обхватът определя обекта на одит и какво ще се одитира. Обхватът зависи от нуждите на целевите потребители, нивото на увереност, оценения риск и компетентността и ресурсите на ВОИ.

ОБЕКТИВНОСТ И ЕТИКА

Изискване

45. Одиторът спазва приложимите процедури за обективност и етика, които са съобразени със съответните МСВОИ за обективност и етика.

Разяснение

46. Одиторът трябва да покаже професионално поведение и почтеност, да бъде обективен, да притежава нужната професионална компетентност и да прилага надлежна грижа. Той трябва да запази независимост в поведението си и поверителност по всички въпроси, свързани с одита.

47. Одиторите могат да намерят допълнителни указания в ИНТОСАЙ-П 10 – Декларацията от Мексико относно независимостта на ВОИ, както и в Указание 9030 – Добри практики, свързани с независимостта на ВОИ и в МСВОИ 130 – Етичен кодекс.

Изискване

48. Одиторът се стреми да остане обективен, така че неговите констатации и заключения да бъдат безпристрастни и да се разглеждат като такива от трети страни.

Разяснение

49. Одиторът демонстрира обективност при определяне на целите и критериите на одита. Той гарантира, че комуникацията със заинтересованите страни не компрометира обективността на ВОИ.

50. Обектът на одита и одитните критерии може да са определени

предварително от националното законодателство и/или мандата на одитираната организация. В такива случаи ВОИ невинаги има възможност да повлияе на обхвата на одита, но това ограничение не влияе на обективността на одитора.

51. При изготвянето на балансиран доклад одиторът избягва всяка форма на неподходящо влияние от страна на заинтересованите страни и поддържа своята обективност, така че работата му и последващият одитен доклад да бъдат разглеждани като безпристрастни от всяка разумна и информирана трета страна.

ОДИТЕН РИСК

Изискване

52. Одиторът извършва процедури с цел намаляване на риска от формиране на неправилни заключения до допустимо ниско равнище.

Разяснение

53. Намаляването на одитния риск включва следните аспекти: предвиждане на възможните или известни рискове за планираната работа и последствията от тях, разработване на подходи за справяне с тези рискове по време на одита, както и документиране кои рискове и как ще бъдат преодолявани. Одиторът трябва да прецени дали обхватът на извършената работа е достатъчен. В допълнение, при формулиране на своите заключения одиторът следва да прецени дали разполага с достатъчни и уместни одитни доказателства за оценката на обекта на одит спрямо заложените критерии, за да формира заключения на база на определения риск.

54. При ангажименти за заверка одитният риск има три компонента:

а) присъщ риск за обекта на одит (ПР);

б) контролен риск (КР) – рискът, че съответните вътрешни контроли, свързани с присъщия риск, не са подходящи или не работят добре;

в) риск от откриване (РО) – рискът, че процедурите, изпълнявани от одитора, ще доведат до погрешно заключение/становище.

Трите компонента на одитния риск (ПР, КВ и РО) се разглеждат заедно при оценката на одитния риск.

55. При ангажимент за директно докладване одиторът е отговорен за предоставяне на информацията за обекта на одит. Одиторът може да приложи модел за одитния риск при формиране на заключението по отношение на обекта на одит.

56. Като идентифицира и оцени присъщия и контролния риск на обекта на одит, одиторът може да определи какви и колко процедури за събиране на доказателства са нужни за проверка на съответствието с критериите. Колкото по-висок е рискът, толкова е по-голям обхватът на одиторската работа, необходима за намаляване на риска на откриване в степен достатъчна за снижаване на одитния риск до приемливо ниво.

57. По отношение на ВОИ с правораздавателни функции при разглеждането на риска може да се включат и следните въпроси:

а) установяване на лицето, от което да се търси отговорност за несъответствието;

б) установяване на периода от време, за който длъжностните лица могат да бъдат подвеждани под отговорност, като се отчете предписаният период за избягване на неуспех;

в) установяване дали тези действия са причинили загуба или пилеене на обществени средства.

РИСК ОТ ИЗМАМИ

Изискване

58. По време на целия одитен процес одиторът преценява риска от измами и документира резултатите от тази преценка.

Разяснение

59. Одиторът установява и оценява рисковете от измама и събира достатъчни и уместни доказателства, свързани с този риск, като прилага уместни одитни процедури.

60. Поради присъщите ограничения на одита съществува неизбежен риск одиторът да не открие незаконосъобразни действия, включително измама. Рискът да не бъдат открити незаконосъобразни действия в резултат от измама е по-голям от този за такива, причинени от грешка. Това е така, тъй като при случаите на измами може да има схема, предназначена за прикриването им, умишлено невписване на операции или умишлено въвеждане на одитора в заблуда. Опитите за прикриване на измами са още по-трудни за откриване, когато се извършват по силата на тайни споразумения.

61. Одиторът трябва да поддържа професионален скептицизъм по време на одита, като отчита факта, че одитните процедури, които са ефективни за откриване на грешки, може да не са ефективни за откриване на измами.

62. Когато са налице съмнения за измама, одиторът предприема адекватни действия в съответствие със своите правомощия и конкретните обстоятелства.

63. Основната отговорност за предотвратяване и откриване на измами принадлежи на ръководството на организацията посредством създаване, въвеждане и поддържане на подходяща система за вътрешен контрол. Въпреки че одитът може да служи за предотвратяване на измами, разкриването на измами не е основната му цел.

ИЗБОР НА ТЕМИ ЗА ОДИТ, КОИТО СА ЗНАЧИМИ ЦЕЛЕВИТЕ ПОТРЕБИТЕЛИ

Изискване

64. Когато ВОИ има мандат да определя темата на одитите си за съответствие, тя избира такива теми, които са от съществено значение за целевите потребители.

Разяснение

65. Някои ВОИ са задължени по мандат да извършват одит за съответствие (вж. параграф 25). Настоящото изискване не се отнася до тях.

66. Когато оценява теми за одит, които са от съществено значение за целевите потребители като одит за съответствие, ВОИ решава дали да извърши одита като ангажимент за заверка, или като ангажимент за директно докладване.

67. В случаите, когато ВОИ има право сама да определя обхвата на одита за съответствие, тя изпълнява необходимите процедури, за да установи кои са значимите области и/или областите с потенциален риск от несъответствие. При оценката на потенциалната значимост могат да бъдат взети предвид следните фактори:

- а) интерес или очаквания на обществото или законодателната власт;
- б) въздействие върху гражданите;
- в) проекти със значително публично финансиране;
- г) получатели на публични средства;
- д) значимост на някои законови разпоредби;
- е) принципи на доброто управление;
- ж) роля на различни публични органи;
- з) права на гражданите и на публичните органи;

и) евентуални нарушения на законодателството и други нормативни актове, които регламентират дейността на публичните органи или публичния дълг, публичния дефицит и външните задължения;

й) неспазване на вътрешните контроли или отсъствие на адекватна система за вътрешен контрол;

к) констатации от предходни одити;

л) риск за несъответствие, сигнализиран от трети страни.

68. При провеждането на тези процедури одиторът е добре да се запознае с бюджетни предложения, публикации, оценителни доклади и др. Участие в конференции и дискуссионни форуми също ще предостави на одитора ценна информация като база за избор на теми и ще намали риска от одитиране на области с нисък риск.

69. Одиторът може да срещне примери на несъответствие при извършване на друг вид одитна работа. Важно е констатациите да се докладват в процеса на оценка на риска във ВОИ за следващата година.

70. След като избере значими теми за одит, одиторът трябва да определи съществеността (вж. параграф 125).

ПРОФЕСИОНАЛНА ПРЕЦЕНКА И СКЕПТИЦИЗЪМ

Изискване

71. Одиторът упражнява професионална преценка по време на целия одитен процес

Разяснение

72. Важно е да се упражнява професионална преценка по време на целия одитен процес. За да покаже професионална преценка, одиторът преминава съответното обучение, прилага познания и опит, придобити в контекста на одитните и етичните стандарти, с цел при всички етапи на одита да се взимат добре обмислени решения.

73. Одиторът използва професионална преценка при определяне нивото на увереност. Професионалната преценка се прилага при оценката на риска и съществеността, при определянето на обекта на одит, обхвата и съответните одитни критерии. Професионалната преценка се ползва също и за събирането на достатъчни и уместни одитни доказателства и тяхната оценка. Използването на професионална преценка е ключово при анализа на одитните доказателства и формирането на заключения на база констатациите.

Изискване

74. Ако одитният екип не разполага с експертиза по трудни или спорни въпроси, се търси професионален съвет.

Разяснение

75. Възможно е трудни въпроси да изискват компетентност и опит, с които одитният екип не разполага. Това могат да бъдат въпроси от бизнес, правна или методологична компетентност.

76. Важно е спорните въпроси да се изясняват в одитния екип, както и с други въввлечени в одита.

Изискване

77. Одиторът прилага професионален скептицизъм и поддържа открита и обективна нагласа.

Разяснение

78. Професионалният скептицизъм представлява отношение, при което одиторът е нащрек за наличие на обстоятелства, които сигнализират за възможно отклонение или несъответствие, дължащо се на грешка или измама. Професионалният скептицизъм е важен при оценката на одитни доказателства, които противоречат на други вече придобити одитни доказателства, както и на информация, която поставя под съмнение достоверността на одитни доказателства, като например документи и отговори на запитвания.

79. Професионалният скептицизъм е необходим, за да се гарантира, че одиторът не подхожда предубедено и че прави разумни изводи на база на критична оценка на всички събрани доказателства. Одиторът действа рационално въз основа на критична оценка на всички събрани доказателства.

КОНТРОЛ НА КАЧЕСТВОТО

Изискване

80. ВОИ носи отговорност за цялостното качество на одита и гарантира, че одитите се извършват в съответствие с приложимите професионални стандарти, закони и разпоредби и че докладите са подходящи предвид обстоятелствата, при които се извършва одитът.

Разяснение

81. Като част от процедурите за контрол на качеството ВОИ може да има система за осигуряване на качество, с което да подсигури цялостното

качество на одитите.

82. Процедурите за контрол на качеството могат да бъдат надзор, проверки, консултация и подходящо обучение и могат да обхващат етапите на планиране, изпълнение и докладване.

83. Като цяло качеството във ВОИ зависи от наличието на система, в която функциите и отговорностите са ясно дефинирани.

84. ВОИ гарантира, че подходящи процедури и проверки се извършват по време на целия одитен процес. Извършените контроли на качеството се документират в одитното досие.

Изискване

85. ВОИ гарантира, че одитният екип като цяло притежава необходимата професионална компетентност за извършване на одита.

Разяснение

86. Контролът на качеството изисква да се отчита дали одитният екип има достатъчна и подходяща компетентност да извърши одита, способен е безпристрастно да избере критерии, има достъп до вярна информация, отчита наличната информация и има достатъчно време, за да изпълни одитната задача.

87. Одитният екип следва да бъде съставен от такива членове, които като колектив притежават необходимите знания, умения и професионална квалификация за изпълнение на одитната задача в съответствие с професионалните стандарти.

В зависимост от обекта на одит това може да включва:

- а) одиторски умения и умения за събиране и анализ на данни;
- б) правна компетентност;
- в) разбиране и практически опит в извършването на съответния вид одит;
- д) познаване на приложимите стандарти и законовата рамка;
- е) добро разбиране за дейността на одитираната организация и подходящ професионален опит в съответната област;
- ж) способност и опит за прилагане на професионална преценка;
- з) изготвяне на одитен доклад, който е подходящ за обстоятелствата, при които се извършва одитът.

88. ВОИ трябва да мобилизира служители с подходящи умения, които при нужда да са на разположение през различните етапи на одитния процес. Когато ВОИ или одитният екип не разполагат със специализираните техники, методи или умения, може да се ползват

външни експерти, напр. за предоставяне на консултация или за извършване на определена работа. ВОИ оценява дали експертите имат необходимата независимост, компетентност, умения и обективност и определя дали извършената от тях работа е подходяща за целите на одита. Дори част от одитната работа да е възложена на външни изпълнители, ВОИ носи отговорността за одитните заключения.

ДОКУМЕНТИРАНЕ

Изискване

89. Одиторът изготвя одитна документация, която е достатъчно подробна, за да осигури ясно разбиране за извършената работа, събраните доказателства и достигнатите заключения. Необходимо е документацията да се изготвя своевременно, да се актуализира по време на одита и да се оформи окончателно преди издаването на одитния доклад.

Разяснение

90. Извършената одитна работа се документира както с цел да се повиши прозрачността относно извършената работа, така и, за да се даде възможност на всеки друг опитен одитор, който не е участвал в одита, да добие представа за съществени въпроси, произтичащи от одита, направените заключения/становища и използваната професионална преценка при достигане до тези заключения/становища.

Документацията включва по целесъобразност:

- а) разяснение за обекта на одит;
- б) оценка на риска, одитна стратегия и план и свързани с тях документи;
- в) приложените методи, както и обхвата и времевия период, разгледан в одита;
- г) характер, времетраене и обхват на изпълнените одитни процедури;
- д) резултатите от изпълнените одитни процедури и събраните доказателства;
- е) оценка на одитните доказателства за направените констатации/ заключения, становища и препоръки;
- ж) ключови решения в одитния процес, включително професионални консултации и обосноваващите ги аргументи;
- з) комуникацията със и обратната информация от одитираната организация;
- и) прегледите, извършени от ръководните служители, и други

процедури за контрол на качеството.

91. Документацията трябва да бъде достатъчна и да демонстрира как одиторът е определил одитните цели, критерии и обхват, както и причините, поради които е избран определен метод за анализ. За тази цел документирането се организира, така че да предоставя ясна и пряка връзка между констатациите и одитните доказателства, които ги подкрепят.

92. По отношение на етапа на планиране документацията трябва да съдържа:

а) информацията, необходима за получаване на разбиране за одитираната организация и нейната среда, което позволява извършването на оценка на одитния риск;

б) оценка на съществеността на обекта на одит;

в) установяване на възможни източници за доказателства.

93. Одиторът трябва да предприеме подходящи процедури за запазване на поверителността и за съхранение на работните документи. Работните документи се пазят за период, който отговаря на законовите, регулаторни, административни и професионални изисквания за съхранение на документи и който позволява да се извършат последващите дейности по проследяване на изпълнението на препоръките от одитните доклади.

94. Документирането на ключови решения е важно, за да се покаже независимостта и безпристрастността на одитора при анализа. Наличието на чувствителни въпроси налага документиране на фактите, които одиторът е взел предвид при избора си на определен курс на действие или при взимането на определено решение. Това прави действията и решенията ясни и прозрачни.

95. При ВОИ с правораздавателни функции документацията, необходима за предложения за ангажиране на персонална отговорност, е извън обхвата на настоящия професионален стандарт.

КОМУНИКАЦИЯ

Изискване

96. Одиторът комуникира по ефективен начин с одитираната организация и с лицата, натоварени с общо управление, по време на целия одитен процес.

Разяснение

97. Въпросите, които се оповестяват писмено на одитираната организация, включват: обект на одита, одитни критерии, степен на увереност, времетраене на одита, както и правителствените инициативи, държавните институции, организации и/ или програми, които ще бъдат обхванати от одита, т.е. потвърждаване на условията на одитния ангажимент. Обменът на информация по тези ключови въпроси може да спомогне за постигането на взаимно разбиране относно одитния процес и дейността на одитираната организация.

98. Формата на комуникация с лицата, натоварени с общо управление, по време на одитния процес трябва да бъде адаптирана спрямо условията. Одиторът преценява времето за комуникация, както и дали тя да става писмено, или устно, или и по двата начина.

Изискване

99. Случаите на съществени отклонения трябва да бъдат довеждани до знанието на съответното ниво на ръководството и (ако е приложимо) на лицата, натоварени с общо управление. Други значими въпроси, възникнали при одита, които имат пряко отношение към организацията, също трябва да бъдат съобщавани.

Разяснение

100. Констатациите, които не се смятат за съществени или които не е задължително да бъдат включени в одитния доклад, също могат да бъдат доведени до знанието на ръководството по време на одита. Подаването на информация за подобни констатации може да помогне на одитираната организация да коригира определени несъответствия и да избягва подобни случаи в бъдеще.

ИДЕНТИФИЦИРАНЕ НА ЦЕЛЕВИТЕ ПОТРЕБИТЕЛИ И ОТГОВОРНАТА СТРАНА

Изискване

101. Одиторът идентифицира целевите потребители и отговорната страна и взема предвид значението на техните роли, за да гарантира адекватно извършване на одита и надлежна комуникация.

Разяснение

102. Целевите потребители са лицата, за които е предназначен докладът от одита за съответствие. Това могат да бъдат законодателни или регулаторни органи, лицата, натоварени с управленски функции, прокуратурата, медиите или обществеността като цяло. Отговорната страна отговаря за обекта на одита и като такава е предмет на одит.

103. При планирането на одита одиторът определя нивото на същественост в зависимост от нуждите на целевите потребители.

104. Установяването на отговорната страна е важно при определянето на одитните критерии. Отговорната страна трябва да съответства на критерии, които произтичат от правото, подзаконовите актове, бюджетните закони и финансови правила. Одиторът избира одитните критерии в зависимост от обекта на одит. Одиторът трябва да комуникира с отговорната страна неколкократно през процеса на одита.

105. За да определи нивото на увереност и как тя да бъде оповестена, одиторът трябва да установи целевите потребители и техните нужди.

106. При определени обекти на одит отговорната страна може да бъде повече от една институция/ организация. Такъв може да бъде случаят, когато при изпълнението на бюджета участват повече от една организация. Тогава ще нарасне и броят на целевите потребители.

Определяне на обекта на одит и свързаните с него одитни критерии

Изискване

107. При ВОИ, които имат право да избират обхвата на одита за

съответствие, одиторът определя обекта на одит, който да бъде измерен и оценен спрямо определени критерии.

Разяснение

108. Въз основа на установени теми за одита (вж. параграф 67) одиторът определя обекта на одит.

109. Обектът на одит следва да бъде лесно установим и оценим спрямо подходящи одитни критерии. Той трябва да бъде от такова естество, че да позволи на одитора да направи заключения с необходимото ниво на увереност. Той трябва да позволява събирането на достатъчни и уместни доказателства в подкрепа на одитния доклад, заключения или становище.

Изискване

110. При ВОИ, които имат право да избират обхвата на одита за съответствие, одиторът определя одитни критерии преди началото на одита, които представляват база за заключение/становище относно обекта на одит.

Разяснение

111. Обектът на одит и одитните критерии са свързани и съвместими. Установяването на съответните одитни критерии е повтарящ се процес.

112. Одиторът одитира обекта на одит при наличието на съответните одитни критерии.

113. Обектът на одит и подходящи одитни критерии може да са определени от мандата на ВОИ или националното законодателство. При ангажимента за заверка одитните критерии са имплицитно дадени в представянето на информацията за обекта на одит. В такива случаи одиторът трябва да установи подходящи одитни критерии, за да направи заключение за верността на критериите, имплицитно дадени от отговорната страна в информацията за обекта на одит.

114. Нормативните критерии могат да произтичат от:

- а) закони и подзаконови актове;
- б) международни договори и други споразумения;
- в) етични кодекси.

115. Одитът за съответствие може да засяга редовност или уместност (спазване на общите принципи, регулиращи доброто финансово управление и поведението на длъжностните лица в публичния сектор). Въпреки че редовността е основният фокус на одита за съответствие,

уместността също има отношение предвид публичния контекст, където съществуват известни очаквания спрямо финансовото управление и поведението на длъжностните лица в публичния сектор. В зависимост от мандата на ВОИ одитите могат да проучват съответствието с общоприети принципи и добри практики, регламентиращи поведението на длъжностните лица в публичния сектор (уместност) . Подходящи критерии за одит за съответствие за уместност могат да бъдат както общоприети принципи, така и национални или международни добри практики. В някои случаи те са некодифицирани, имплицитни или базирани на най-важните принципи на закона . Това би предоставило на ВОИ достатъчна самостоятелност при избора на критерии, релевантни за тяхната държава при одита за уместност.

116. Подходящи критерии за уместност могат да се вземат от:

а) очакванията спрямо финансовото управление в публичния сектор, като например съответствие с ефективни и ефикасни системи за вътрешен контрол;

б) очаквания на ползвателите относно полезността на стоките или качеството на услугите или строителните работи;

в) изисквания за прозрачно и непредубедено разпределяне на публични средства и човешки ресурси.

117. В някои случаи се налага тълкуване на закони и подзаконови актове, за да може да се изведат подходящи одитни критерии. В случаите на противоречащи си разпоредби или при съмнение относно точното значение на съответния закон, подзаконов акт или друг нормативен текст, одиторът ще трябва да се запознае с намеренията и мотивите, на които е базирано разработването на закона, или да се консултира с органа, отговарящ за създаването му. Одиторът също би могъл да се запознае и с предишни решения, взети от съдебните власти.

118. Подходящите критерии имат следните характеристики:

а) Уместност: уместните критерии дават информация за обекта на одит, която подпомага взимането на решение от страна на целевите потребители;

б) Пълнота: критериите се отличават с пълнота, когато в информацията за обекта на одит, изготвена в съответствие с тях, няма пропуски, касаещи фактори, за които разумно може да се предположи, че влияят върху взимането на решение от страна на целевите потребители;

в) Надеждност: надеждните критерии позволяват да се достигне до същите заключения, ако се използват от други одитори при сходни обстоятелства;

г) Неутралност: при прилагането на неутрални критерии се предоставя информация за обекта на одит, която е безпристрастна, предвид условията, при които се осъществява одитният ангажимент;

д) Разбираемост: когато критериите са разбираеми, получената

информация относно обекта на одит може да бъде лесно разбрана от целевите потребители;

е) **Полезност:** полезните критерии водят до констатации и заключения, които отговарят на нуждите на потребителите на информация;

ж) **Сравнимост:** сравнимите критерии не противоречат на тези, използвани в одити за съответствие на други агенции или дейности, както и на критериите, използвани в предишни одити за съответствие в същата организация;

з) **Приемливост:** приемливи критерии са тези, с които са съгласни независимите експерти в областта, одитираните организации, законодателят, медиите и гражданите;

и) **Достъпност:** критериите са достъпни за целевите потребители по начин, който им позволява да разбират същността на извършвания одит и базата за одитния доклад.

119. Щом се определят подходящите критерии съгласно горните характеристики, те трябва да бъдат операционализирани за нуждите на конкретния одит, за да могат да бъдат направени смислени заключения.

120. Ако по време на одита одиторът установи нарушения на други подходящи критерии освен набелязаните в етапа на планиране, одиторът е задължен да докладва тези нарушения.

ОПРЕДЕЛЯНЕ НА НИВОТО НА УВЕРЕНОСТ

Изискване

121. В зависимост от мандата на ВОИ, характеристиките на обекта на одит и потребностите на целевите потребители одиторът извършва одит с цел получаване на разумна или ограничена увереност.

Разяснение

122. При преценката на нивото на увереност одиторът взема предвид нуждите на целевите потребители. Те се установяват посредством комуникация с целевите потребители или лицата, натоварени с управленски функции. Възможно е и наличие на общоприети практики в правораздаването, които да подпомагат одитора при избора на ниво на увереност.

123. Предоставянето на разумна увереност предполага по-обширна одитна работа (вж. параграф 34).

124. При някои ВОИ нивото на увереност е определено в мандата им.

ОПРЕДЕЛЯНЕ НА СЪЩЕСТВЕННОСТТА

Изискване

125. Одиторът оценява съществеността, за да създаде основа на одита, като преразглежда направената оценка през целия етап на одитния процес.

Разяснение

126. Съществеността отразява нуждите на целевите потребители (вж. параграф 64), като тези нужди трябва да бъдат идентифицирани при планирането на одита. Въз основа на избрания обект на одита съществеността се определя чрез идентифициране на нивото на несъответствие, което би повлияло на решенията на целевите потребители. При определяне на съществеността одиторът обръща внимание на определени области с правен фокус, публичния интерес или очаквания, искания за или значително публично финансиране, както и измами .

127. Понятието „същественост“ включва същност, контекст и стойност. Съществеността може да се фокусира върху количествени фактори, като брой хора и организации, повлияни от конкретния обект на одит, или парични суми, както и злоупотреба с публични средства, независимо от размера им. Често съществеността се разглежда според стойността, но присъщото естество или характеристики на определен въпрос или група въпроси могат да направят проблема съществен (качествени фактори).

128. Понятието „същественост“ се прилага от одитора при планиране и извършване на одит, както и при оценка на въздействието от несъответствие. Оценката за същественост на етап планиране помага на одитора да формулира одитни въпроси, които са важни за целевите потребители. При изпълнение на одита одиторът използва съществеността, за да вземе решение за обхвата на одитните процедури и оценката на одитните доказателства. При извършване на оценката и приключване на одита одиторът използва съществеността, за да оцени обхвата на работата и степента на несъответствие с оглед определяне на въздействието върху заключението/становището.

129. Количествената същественост се определя, като се прилага процент към определен показател като начало (вж. параграф 186). Това изисква професионална преценка от страна на одитора, като тя отразява показателите, които целевите потребители биха счели за важни. Количествена същественост се ползва най-вече при ангажиментите за

заверка. При извършването на такива ангажменти одиторът избира отделни нива на същественост за различни класове транзакции или салда, които са по-важни за потребителите на отчетите или са с по-висок риск за несъответствие по същност или контекст.

130. В някои случаи качествените фактори са по-важни от количествените. Очакванията на обществото и общественият интерес са примери за качествени фактори, които могат да повлияят за това как одиторът ще определи съществеността. Прекомерните разходи, надвишаващи определения от законодателя бюджет, или въвеждането на нова услуга, която не е предвидена в бюджета, могат да представляват случаи на несъответствие, което не е съществено, но които изискват поради своето естество да бъдат съобщени на одитираната организация.

ПОЛУЧАВАНЕ НА РАЗБИРАНЕ ЗА ОДИТИРАНАТА ОРГАНИЗАЦИЯ И НЕЙНАТА СРЕДА, ВКЛ. ЗА ВЪТРЕШНИЯ КОНТРОЛ

Изискване

131. Одиторът получава разбиране за одитираната организация и средата, в която тя функционира, включително за вътрешния ѝ контрол, за да може ефективно да планира и извърши одита.

Разяснение

132. Одиторът трябва да получи разбиране за организацията и средата, в която тя функционира, и как това може да повлияе на обекта на одит и на информацията за него.

133. За да получи разбиране за организацията и средата, в която тя функционира, одиторът трябва да прецени дейността, законовите и подзаконовите разпоредби, други външни фактори, същността на операциите на организацията, управлението ѝ, целите и стратегиите, както и показателите за измерване на изпълнението. Това разбиране може да бъде документирано в одитната стратегия.

134. Одиторът трябва да получи разбиране за вътрешния контрол на организацията, който има отношение към одита. След като определи обекта на одит, одиторът идентифицира вътрешните контроли, които са въведени за намаляване на риска от несъответствие с критериите или от съществени отклонения в информацията за обекта на одит. Като си служи с професионална преценка, одиторът решава дали контролите са относими към одита, или не.

135. Системата за вътрешен контрол се състои от политики, структура,

процедури, процеси, задачи и други материални и нематериални фактори, които помагат на одитираната организация да отговори адекватно на рисковете от неспазване на критериите. Когато тази система е ефективна, тя осигурява гаранции за активите на одитираната организация, улеснява вътрешното и външното отчитане и помага на одитираната организация да спазва съответните официални норми. Одиторът трябва да получи разбиране за всички компоненти на системата за вътрешен контрол: контролната среда, процеса на одитираната организация за оценка на риска, информационната система, контролните дейности, които имат отношение към одита, и наблюдението на контрола, който има отношение към одита.

136. За да получи разбиране за контролната среда, може да е уместно одиторът да прецени комуникационните практики на одитираната организация и налагането на почтеност и етични ценности, нейният ангажимент за осигуряване на компетентност, участието на лицата, натоварени с управление, управленската философия и стил на работа, организационната структура, наличието и равнището на дейността по вътрешен одит, разпределението на правата и отговорностите и политиките и практиките, касаещи човешките ресурси.

ОДИТНА СТРАТЕГИЯ И ОДИТЕН ПЛАН

Изискване

137. Одиторът разработва и документира одитна стратегия и одитен план, които в своята цялост описват как ще бъде извършен одитът с цел издаване на одитен доклад, подходящ за обстоятелствата, необходимите ресурси и времето разпределение на одитната работа.

Разяснение

138. Одитната стратегия представлява основата за решение дали одитът може да бъде извършен. Одитната стратегия описва какво да се направи, а одитният план – как да се направи.

139. Предназначението на одитната стратегия е да се документират/планират общите решения и може да съдържа следното:

а) целта на одита, обекта на одит, обхвата, критериите и др. характеристики на одита за съответствие предвид мандата на ВОИ;

б) вида на одитния ангажимент (ангажимент за заверка или за директно докладване);

в) нивото на увереност, което да бъде предоставено;

г) членове на одитния екип и разпределение на задачите между тях, вкл. необходимостта от ползване на външни експерти и датите за контрол на качеството;

д) комуникацията с одитираната организация и лицата, натоварени с общо управление;

е) отговорността за докладване, вкл. на кого и как да се докладва, и под каква форма;

ж) организациите, обхванати от одита;

з) оценката на съществеността.

140. Одиторът разработва програма за одита за съответствие. Одитната програма се базира основно на одитната стратегия. Тя включва:

а) същност, време и обхват на планираните одитни процедури и времеви график за тях;

б) оценка на одитния риск и на вътрешните контроли, относими към съответния одит;

в) одитните процедури, планирани в отговор на одитния риск;

г) евентуалните одитни доказателства, които ще бъдат събрани по време на одита.

141. Одиторът актуализира при необходимост одитната стратегия и одитния план по време на одита.

142. При планиране и извършване на одит за съответствие одиторите от ВОИ с правораздавателни функции могат да вземат предвид необходимостта от:

а) установяване на лицата, които могат да бъдат подведени под отговорност за констатираните несъответствия;

б) разглеждане на приложимата давност;

в) разграничение между персоналната отговорност за действия, представляващи несъответствие, и такава при противозаконни деяния (съмнения за измама).

143. В някои ВОИ одит за съответствие може да бъде извършен като неразделна част от одита на финансовите отчети. Одиторът може да сметне за ефикасно да включи одитна стратегия, одитен план и процедури, необходими за одит за съответствие, към тези, изисквани при одита на финансовите отчети.

ДОСТАТЪЧНИ И УМЕСТНИ ОДИТНИ ДОКАЗАТЕЛСТВА

Изискване

144. Одиторът планира и извършва процедури с цел получаване на достатъчни и уместни одитни доказателства, за да формира заключение с избраното ниво на увереност.

Разяснение

145. Естеството и източниците на необходимите одитни доказателства се определят от търсеното ниво на увереност, критериите, съществеността, обекта на одит и обхвата на одита.

146. Терминът „достатъчни“ е свързан с решението за ниво на увереност. За формиране на заключение с разумна увереност одиторът трябва да получи повече доказателства от тези при ангажимент с ограничено ниво на увереност. Естеството на одитните доказателства е също различно при двата вида одит. При ангажимент с ограничено ниво на увереност одитните доказателства са предимно аналитични процедури и инспекции, докато при ангажимент за разумна увереност одиторът трябва да извърши всички одитни техники (вж. параграф 160).

147. Достатъчност е показател за количеството на доказателствата, необходими да подкрепят одитните констатации и заключения. Когато преценява дали доказателствата са достатъчни, одиторът трябва да определи доколко на базата на събраните такива даден експерт в областта може да бъде убеден в разумността на основаващите се на тях констатации.

148. Терминът „уместни“ е показател за качеството на доказателствата. Той включва съответствие, валидност и надеждност. Съответствието касае логическата връзка и важността на доказателствата спрямо разглеждания въпрос. Валидността показва доколко доказателствата са съдържателна или разумна база за извършване на съответната оценка. С други думи, валидността касае до каква степен доказателствата реално представят картината, която се твърди, че обрисуват. Надеждността се отнася до това дали доказателствата са събрани и представени по прозрачен и възпроизводим начин.

149. Одиторът планира адекватни отговори на одитния риск. Това включва разработване на одитни процедури като тестове по същество и тестове на контролите. Тестовите по същество обхващат както директни съществени проверки, така и аналитични процедури. Ако реши да се позове на оперативната ефективност на контролите при определяне на характера, времето за изпълнение и обхвата на тестовите по същество, одиторът трябва да събере доказателства, че процедурите за контрол действат ефективно. Може да е уместно да се оцени също изготвянето и използването на ключови контроли, относими към обекта на одит.

150. Процесът по събиране на одитни доказателства продължава, докато одиторът се убеди, че са налице достатъчни и уместни одитни доказателства, които да подкрепят определеното ниво на увереност при изготвяне на одиторското заключение или становище.

151. Необходимият обем доказателства зависи от одитния риск (колкото по-голям е той, толкова повече доказателства ще бъдат необходими) и от качеството на тези доказателства (колкото е по-добро качеството, толкова по-малко доказателства са необходими). В същото време, одиторът винаги взема предвид, че количеството на доказателствата зависи от особеностите на конкретния одит, а не само от количеството и качеството на одитните доказателства. Следователно, достатъчността и уместността на доказателствата са взаимосвързани.

152. Събирането на голям обем доказателства не компенсира тяхното лошо качество. Надеждността на доказателствата се влияе от техния източник и характер и зависи от условията, при които са събрани. Одиторът взема предвид уместността и надеждността на информацията, която ще бъде използвана като одитно доказателство.

Изискване

153. Одиторите на ВОИ с правораздавателни функции извършват процедури за събиране на достатъчни и уместни доказателства във връзка с евентуалната отговорност на държавни служители за несъответстващи/незаконосъобразни действия.

Разяснение

154. При планиране и извършване на одити одиторите от ВОИ с правораздавателни функции събират достатъчни и уместни доказателства, касаещи задълженията на съответния държавен служител, отговорен за несъответствието или незаконосъобразни действия.

155. Събирането на доказателства продължава, докато одиторът от ВОИ с правораздавателни функции не бъде удовлетворен, че са налице достатъчни и уместни доказателства, които да послужат като основа

за одитното заключение дали съответните лица носят отговорност за загубата, неправомерното разходване или пилеене на публични средства и следва да бъдат освободени от длъжност поради лошо управление.

156. Одиторът от ВОИ с правораздавателни функции оценява на база на професионалната си преценка дали разполага с достатъчни и уместни доказателства, позволяващи ангажирането на персоналната отговорност на даден държавен служител за действия, представляващи несъответствие.

157. Професионалната преценка при определяне възможността за ангажиране на персонална отговорност на даден държавен служител може да включва:

- а) оценка на това как са изпълнявани отговорностите, вменени по закон или включени в трудовата характеристика на държавния служител;
- б) преценка на това доколко действията на държавния служител са допринесли за загуба, неправомерно разходване или пилеене на публични средства;
- в) оценка на възможните обстоятелства за освобождаване от отговорност (форс мажор, непредвидени обстоятелства);
- г) оценка на отношенията между счетоводителите и мениджърите от публичния сектор и възможния ефект и последици от действията им, свързани с несъответствие.

Изискване

158. Одиторът избира комбинация от одитни техники, за да може да формира заключение с избраното ниво на увереност.

Разяснение

159. Одиторът извършва ефективни одитни процедури съгласно одитния план за събиране на одитни доказателства и изпълнение на целите на одита. Често се налага одиторът да комбинира и сравнява доказателства от множество източници, като прилага различните техники/методи, за да отговори на изискванията за достатъчност и уместност. Например, чрез събеседване с ръководството и служителите одиторът може да разбере как ръководството споделя със служителите своите виждания за практиките в одитираната организация и за етичното поведение. След това одиторът може да прецени дали са въведени необходимите процедури за контрол, напр., дали ръководството е изготвило Кодекс за поведение в писмена форма, който се прилага

на практика. Анкета сред служителите помага на одитора да се ориентира доколко ръководството действа в съответствие с Кодекса за поведение. В зависимост от обхвата одиторът събира количествени и качествени одитни доказателства или комбинация от тях.

160. Одитните доказателства се събират посредством различни методи, като:

- а) наблюдение;
- б) проверка;
- в) запитване;
- г) външно потвърждаване;
- д) повторно извършване;
- е) преизчисляване;
- ж) тестове по същество;
- з) тестове на ключовите контроли;
- и) аналитични процедури.

161. Наблюдението представлява реално проследяване на изпълнението на даден процес или процедура. То предоставя одитни доказателства за процес или процедура, но е ограничено за времето, през което протича наблюдението, както и от факта, че наблюдението може да се отрази на изпълнението на процеса или процедурата.

162. Проверката включва преглеждане на книги, записи или документи на хартия, на електронен носител или представлява физическа проверка. Одиторът преценява надеждността на прегледаната документация, като е наясно с евентуалния риск от измама и възможността предоставените документи да не са автентични.

163. Запитването представлява търсене на информация от съответните лица във и извън одитираната организация. В зависимост от обекта на одит и обхвата, сами по себе си интервютата и въпросниците не се приемат за достатъчни и надеждни доказателства. Други методи за събиране на доказателства са напр. писмена документация от одитираната организация.

164. Външното потвърждение е одитно доказателство, получено под формата на директен писмен отговор от трета страна. По този начин одиторът получава обратна информация директно от бенефициентите или от трети страни, които не са бенефициенти, относно това дали са получили безвъзмездната помощ или друга форма на финансиране, които одитираният обект твърди, че е предоставил, или потвърждение, че средствата са използвани по съответното предназначение, дефинирано в условията за безвъзмездна помощ или споразумението

за финансиране.

165. Повторно извършване предполага независимо изпълнение на същите процедури, които вече са извършени от одитираната организация, както и контроли, които са били проведени като част от вътрешния контрол на организацията. Повторно извършване може да се направи ръчно или с помощта на компютърни одитни техники. При наличие на високотехнологични процеси може да се потърси помощта на външни експерти.

166. Преизчисляването представлява проверка на математическата точност на документи и записи. То може да се извърши ръчно или електронно.

167. Тестовите по същество включват тестове на детайлни транзакции или дейности спрямо одитните критерии. Използват се главно в ангажименти за заверка и трябва винаги да бъдат включвани при такива ангажименти. Изпълнението само на тестове по същество рядко е ефективно, затова тази одитна техника обикновено се комбинира с други одитни техники.

168. Тестовите на ключовите контроли предполагат тестове на контролите, които са въведени от ръководството с цел намаляване на риска от несъответствие или риска от съществени отклонения при информацията за обекта на одита. Обикновено тестовите на ключовите контроли са ефективен метод за събиране на одитни доказателства.

169. Аналитичните процедури могат да се ползват като част от анализа на риска и при събирането на одитни доказателства. Одитни доказателства се събират чрез съпоставяне на данни или проучване на отклонения или взаимоотношения, които не съответстват на очакванията, въз основа на исторически данни или предходен опит на одитора. Техники за регресивен анализ или други математически методи могат да бъдат от полза за одитора в публичния сектор за сравняване на действителните с очакваните резултати. Аналитичните процедури не може да бъдат единствените използвани техники. При ангажименти за предоставяне на ограничена увереност аналитичните процедури и проверките обикновено са достатъчни за формиране на заключение с ограничена увереност, докато заключение с разумна увереност трябва да бъде формирано на база комбинация от одитните техники, описани в параграф 158.

Изискване

170. При ВОИ с правораздавателни функции запитването трябва да се провежда в писмена форма, когато това се изисква в националното законодателство.

Разяснение

171. ВОИ с правораздавателни функции могат да използват по-

специално метода на запитването, както е посочено в нормативните актове, регламентиращи одитните процедури. Той може да включва изготвяне и изпращане на писмена комуникация до съответните отговорни лица, с което се иска конкретна информация, която одитният екип счита за необходима при изготвяне на заключението.

ОДИТНА ИЗВАДКА

Изискване

172. При подходящи обстоятелства одиторът използва одитна извадка с цел осигуряване на разумна основа за своите заключения относно популацията, от която е избрана извадката. При изготвяне на одитната извадка одиторът взема предвид целта на одитната процедура и характеристиките на популацията, от която ще бъде формирана извадката.

Разяснение

173. Формирането на одитна извадка се определя като прилагане на одитни процедури спрямо по-малко от 100% от единиците в дадена популация, подлежаща на одитна проверка.

174. Извадката може да бъде количествена или качествена в зависимост от обхвата на одита, както и от нуждата от информация за осветяване на обекта на одит от няколко ъгъла.

175. Количествената извадка се използва, когато одиторът иска да направи извод за цялата популация, като тества единиците в извадката, формирана от нея. При количествена извадка рискът от грешка трябва да бъде намален до приемливо ниско ниво. Изготвянето на количествени извадки може да изисква прилагане на статистически методи. Ако одитният екип няма уменията да ги прилага, може да бъде ползван специалист статистик.

176. Изготвянето на качествени извадки е селективна процедура, която се провежда като нарочен и систематичен процес за идентифициране на факторите за вариации в обекта на одита. Одиторът може да прави извадка на база характеристики на индивиди, групи, дейности, процеси или одитираната организация като цяло. Качествените извадки винаги изискват внимателна оценка и достатъчни познания за обекта на одит.

177. Когато одиторът избира случаи за по-подробно проучване, обикновено резултатът са по-малки извадки, които да дадат отговор на по-задълбочени въпроси и предоставят нова информация, анализ и разбиране за обекта на одита.

178. Изготвянето на извадки въз основа на риска може да е по-

подходящо от статистическия подход, когато се подбират единици за тестване, например за преодоляване на значителен риск.

Изискване

179. Одиторът сравнява получените одитни доказателства с приетите одитни критерии, за да формулира одитни констатации за извеждане на заключения от одита.

Разяснение

180. Събраните доказателства, както и мнението на одитираната организация, се оценяват с прилагане на професионална преценка и скептицизъм.

181. В процеса на оценката одиторът преценява дали разполага с достатъчни и уместни одитни доказателства, за да формира заключение.

182. За да доведе до балансирано и обективно мнение, процесът на оценката трябва да обхваща всички предоставени доказателства, свързани с одитните констатации.

183. Като прави оценка на обхвата на извършената работа, одиторът решава дали може да направи заключение. Ако обхватът на работата е недостатъчен, одиторът може да извърши допълнителни процедури или да модифицира становището си поради ограничение в обхвата.

Изискване

184. На базата на одитните констатации и определената същественост одиторът прави извод, в който ясно се посочва дали обектът на одит съответства на критериите във всички съществени аспекти.

Разяснение

185. При формирането на своето заключение одиторът оценява събраните доказателства спрямо съществеността, за да направи преценка дали обектът на одит съответства на критериите във всички съществени аспекти. В зависимост от характеристиките на обекта на одит одиторът взема предвид стойност, същност и контекст. Това

означава, че случаи на несъответствие, които са съществени за целевите потребители по същност или контекст, могат да доведат до заключение за несъответствие.

186. Същественост по стойност може да се отнася до стойности (парични суми) или други количествени измерения, като например брой граждани или организации, размер на въглеродните емисии, закъснения по отношение на срокове и т.н. (вж. параграф 129).

187. Одиторът може да включи също:

а) публичност и чувствителност на одитираната програма (напр. предмет ли е на значителен обществен интерес, засяга ли граждани в уязвимо положение и др.);

б) нужди и очаквания на Парламента, обществото или други ползватели на одитния доклад;

в) същност на официалните норми.

Изискване

188. Одиторът обявява по прозрачен начин предоставеното ниво на увереност.

Разяснение

189. Одиторът трябва да създаде доверие в целевите потребители относно резултатите от одита. Това се прави, като се обясни балансирано и обосновано как са разработени констатациите, критериите и заключенията, както и как се е достигнало до цялостните заключения и препоръки на база направените констатации.

190. При ангажименти за директно докладване одиторът трябва имплицитно да посочи дали заключението е дадено с ограничена или разумна увереност. За ангажименти за заверка нивото на увереност се съобщава чрез използване на подходящото стандартизирано одитно становище.

Изискване

191. Одиторът заявява заключението си в одитен доклад. Заключението може да бъде изразено като становище, заключение, отговор на специфичен одитен въпрос или препоръки.

Разяснение

192. Становището е ясно изразено в стандартизирана форма писмено изявление от страна на одитора, което може да бъде модифицирано или немодифицирано. В одитния доклад се посочва дали случаите на несъответствие са всеобхватни. Становище обикновено се представя при ангажименти за заверка.

193. Когато не са установени съществени несъответствия, одиторът дава немодифицирано становище. Примерен текст на немодифицирано становище при ангажимент за даване на разумна увереност може да бъде (текстът в скоби се заменя със съответното описание): „В резултат на извършения одит установихме, че [обектът на одит] съответства, във всички съществени аспекти, с [приложените критерии].”

194. Одиторът модифицира становището си в следните случаи:

а) съществени случаи на несъответствие. В зависимост от степента на несъответствие това може да бъде:

- Квалифицирано становище (ако несъответствията са съществени, но не всеобхватни): „В резултат на извършения одит установихме, че с изключение на [описва се изключението] обектът на одит е в съответствие във всички съществени аспекти с [приложените критерии]...” или

- Отрицателно становище (когато несъответствията са съществени и всеобхватни): „В резултат на извършения одит установихме, че обектът на одит не е в съответствие с... във всички съществени аспекти с (приложените критерии)..., като отклоненията от несъответствието са всеобхватни“ или

б) ограничение в обхвата. В зависимост от степента на ограничението може да се стигне до:

- Квалифицирано становище: (когато одиторът не е бил в състояние да събере достатъчни и уместни доказателства и възможните ефекти

от това са съществени, но не всеобхватни): „В резултат на извършения одит, с изключение на [описва се изключението], одиторът не беше в състояние да събере достатъчни и уместни одитни доказателства, като възможният ефект от това е съществен, но не всеобхватен” или

- Отказ от изразяване на становище (когато одиторът не е в състояние да събере достатъчни и уместни одитни доказателства относно съответствието със законовите изисквания и възможният ефект от това е съществен и всеобхватен): „Не изразяване становище по обекта на одита. Не бяхме в състояние да съберем достатъчни и уместни одитни доказателства, на база на които да формулираме становище ...“.

195. При ангажимент за ограничена увереност пример за немодифицирано становище може да бъде: „В резултат на извършения и описан в настоящия доклад одит одиторът не получи информация, на базата на която да заключи, че обектът на одит не е в съответствие, във всички съществени аспекти, с [приложените критерии]”. При модифицираното становище може да се заяви: „В резултат на извършения и описан в настоящия доклад одит, с изключение на [описва се изключението], одиторът не получи информация, на базата на която да заключи, че обектът на одит не е в съответствие, във всички съществени аспекти с [приложените критерии]”.

196. Формулировката на становището трябва да отразява мандата на ВОИ. Следователно одиторът може да използва термини като „е законосъобразно и редовно”, „е редовно” или „е приложено за желаните от Парламента цели“.

197. При ангажимент за разумна увереност с немодифицирано становище одиторът заявява, че получените одитни доказателства са достатъчни и уместни, за да предоставят база за становище.

198. При ангажимент за заверка одиторът предоставя увереност, като прави ясно изявление за нивото на увереност чрез стандартизирани становища или заключения.

199. При директно докладване одиторът предоставя увереност, като:

а) прави ясно изявление за нивото на увереност чрез заключения, които изрично разкриват нивото на увереност, или

б) обяснява как констатациите, критериите и заключенията са били разработени по един балансиран и обоснован начин и защо комбинацията от констатации и критерии води до определено цялостно заключение или препоръка.

200. При ангажимент за разумна увереност одиторът събира достатъчни и уместни одитни доказателства, за да направи заключение дали обектът на одит съответства във всички съществени аспекти с определените подходящи критерии и предоставя доклад под формата

на положителна увереност.

201. При ангажимент за ограничена увереност одиторът събира достатъчни и уместни доказателства, за да изпълни целта на ангажимента; все пак процедурите са ограничени в сравнение с необходимите при ангажимент за разумна увереност. В този случай одиторът прави заключение, ако е подходящо, че не е получил информация, на базата на която да заключи, че обектът на одит не е в съответствие с приложените критерии.

Изискване

202. Одиторът изготвя доклад, който е базиран на принципите за пълнота, обективност, навременност и правото на възражение.

Разяснение

203. При ангажиментите за заверка и директно докладване заключението трябва да бъде достатъчно ясно, за да отстрани риска от неправилно тълкуване.

204. Докладването е съществена част от одита. Формата на докладване може да бъде определена със закон или чрез мандата на ВОИ. В края на всеки одит се изготвя писмен доклад, който съдържа констатации, становища, заключения и препоръки в подходяща форма.

205. В съответствие с изискването за пълнота одиторът трябва да вземе предвид всички релевантни констатации, преди да изготви своя доклад.

206. В съответствие с принципа за обективност одиторът прилага професионална преценка и скептицизъм, за да гарантира, че докладът съдържа фактически верни данни и че представените констатации и заключения са подходящи, точни и балансирани.

207. Изискването за навременно изготвен доклад предполага той да бъде изготвен своевременно, така че да е полезен на целевите потребители.

208. Принципът за точност и консултиране предполага проверка на верността на фактите с одитираната организация.

209. Принципът за право на възражение предполага включване на коментарите на отговорната организация, ако е подходящо, и предоставяне на отговори и оценки на коментарите.

СТРУКТУРА НА ОДИТНИЯ ДОКЛАД – АНГАЖИМЕНТ ЗА ДИРЕКТНО ДОКЛАДВАНЕ

Изискване

210. Одитният доклад включва следните елементи (макар и не задължително в този ред):

- а) заглавие;
- б) посочване на одитните стандарти;
- в) резюме (ако е целесъобразно);
- г) описание на обекта на одит и обхвата (ограничения при обхвата);
- д) одитни критерии;
- е) обяснение и обосновка на използваните методи;
- ж) констатации;
- з) заключения, базирани на отговорите на конкретни одитни въпроси, или становище;
- и) коментари от одитираната организация (ако е целесъобразно);
- й) препоръки (ако е целесъобразно).

Разяснение

211. Резюмето за извършената работа и използваните методи помага на целевите потребители да разберат одитното заключение. При много одити се използват множество различни процедури. На практика обаче е трудно те да бъдат представени ясно и недвусмислено. Следователно в резюмето за извършената работа и използваните методи на външния читател се дава кратко разяснение как е осъществен одитът.

212. В раздела за одитните критерии може да се посочи, че законите и подзаконовите актове, използвани в одита, трябва изрично да бъдат упоменати в одитния доклад.

213. Разделът за констатациите съдържа одиторска съпоставка на получените доказателства и упоменатите критерии и как тази съпоставка е довела до одитните констатации.

214. Включването на коментарите от одитираната организация показва съгласие за предприемане на действия по докладваните въпроси. Обсъждането на констатациите от проекто-доклада с одитираната организация спомага да се гарантира, че те са пълни, точни и вярно представени.

215. Когато се докладва съществено несъответствие, препоръки се отправят там, където има потенциал за постигане на значително подобрение. За потребителите може да бъде полезно одиторът да подчертае и предприетите към момента корективни действия.

216. Въпреки че конструктивните и практически насочените препоръки спомагат за стимулиране на доброто управление в публичния сектор, одиторът внимава да не заложи препоръки, които са толкова подробни, че изземват ролята на ръководството и следователно поставят под въпрос неговата собствена обективност.

217. Препоръките могат да се дадат отделно от одитния доклад, тъй като те се пишат предимно за ръководството на одитираната организация. В тези случаи препоръките могат да се издадат отделно в писмо до ръководството.

СТРУКТУРА НА ОДИТНИЯ ДОКЛАД – АНГАЖИМЕНТ ЗА ЗАВЕРКА

Изискване

218. Докладът включва следните елементи (макар и не задължително в този ред):

а) заглавие;

б) адресат;

в) описание на информацията за обекта на одит и при целесъобразност на нейните съставни подкомпоненти;

г) обхват и ограничения на одита, вкл. обхванатия времеви период;

д) задължения на отговорната страна и на одитора;

е) одитни критерии;

ж) посочване на одитните стандарти и нивото на увереност;

з) резюме за извършената работа и използваните методи;

и) становище/заключение;

й) отговори от страна на одитираната организация (ако е целесъобразно);

к) дата на изготвяне на доклада;

л) подпис.

Разяснение

219. В някои ВОИ резултатите от одита за съответствие се докладват

заедно с одита на финансовите отчети. ВОИ трябва да гарантира, че изискванията са изпълнени чрез отделни елементи на одит за съответствие или като част от елементите на финансовия одит.

220. Докладите от ангажменти за заверка по принцип не съдържат препоръки. Препоръки могат да се направят в отделно писмо до ръководството.

ДОПЪЛНИТЕЛНА СТРУКТУРА НА ОДИТНИЯ ДОКЛАД – ВОИ С ПРАВОРАЗДАВАТЕЛНИ ФУНКЦИИ

Изискване

221. При ВОИ с правораздавателни функции одиторът трябва да има предвид ролята на прокурора или на лицата, издаващи присъди в рамките на ВОИ, и следва да включи по целесъобразност следните елементи както при ангажиментите за директно докладване, така и при тези за заверка:

- а) посочване на отговорните страни и одитираната организация;
- б) отговорните лица и техните задължения;
- в) посочване на одитните стандарти, приложени при проверката;
- г) отговорностите на одитора;
- д) кратко описание на извършената работа;
- е) дейности, процедури и т.н., които са засегнати от несъответствието или евентуалното незаконно деяние. Тук се включват по целесъобразност:
 - описание на констатацията и причината за нея;
 - законодателството, което е било нарушено (одитният критерий);
 - последиците от несъответствието и/или евентуалното незаконно деяние;
- ж) отговорните лица и техните обяснения за несъответствието и/или евентуалното незаконно деяние (при целесъобразност);
- з) професионалната преценка на одитора, с която се определя наличието на персонална отговорност за несъответствието;
- и) стойността на загубите/неправомерно използваните средства/разхищението и финансовата санкция, която се налага при наличие на персонална отговорност;
- к) мерките, предприети от отговорните лица по време на одита с цел да се възстановят загубите/неправомерно използваните средства/разхищенията;
- л) аргументите, с които ръководството обяснява несъответствието/

неправомерното деяние.

Разяснение

222. При одити, извършени от ВОИ с правораздавателни функции, потребителите на доклада от одит за съответствие обхващат също прокуратурата или лицата, отговорни за издаване на присъди в рамките на ВОИ.

223. ВОИ с правораздавателни функции могат да заключат, че е необходимо освобождаване от отговорност или ангажиране на персонална отговорност за определените случаи на несъответствие. Тези одитни заключения представляват предложения. Окончателното решение по отношение на персоналната отговорност и налагане на санкции се взема по време на съдебния процес. Персоналната отговорност се измерва по степента на участие на лицето в несъответстващата (незаконна, ненужна, прекомерна, разточителна, недобросъвестна) операция, както е посочено в документите за операцията, подписани от него.

224. Докладът трябва да съдържа разяснение за приложените от одитора методи при определяне дали всяко отговорно лице, участвало при събиране, администриране, управление и използване на публични средства или активи носи отговорност за даденото несъответствие.

СЪОБРАЖЕНИЯ ПРИ ДОКЛАДВАНЕ НА СЪМНЕНИЯ ЗА НЕЗАКОНОСЪОБРАЗНИ ДЕЙСТВИЯ

Изискване

225. Ако при извършването на одит за съответствие одиторът установи несъответствия, които могат да се разглеждат като сигнал за незаконосъобразни действия или измама, той упражнява надлежна грижа и внимание да съобщи за тях на отговорните органи. Одиторът упражнява надлежна грижа, така че да не възпрепятства евентуални бъдещи процесуални действия или разследване.

Разяснение

226. Въпреки че разкриването на потенциални незаконосъобразни действия, вкл. измама, не е основна цел на одита за съответствие, при своята оценка на риска одиторът включва елемента риск от измама и при осъществяване на одитната проверка постоянно следи за индикации за неправомерни действия, вкл. измама.

227. Одиторът може да потърси правни консултации или да се посъветва със съответните регулаторни органи. В допълнение, той

може да уведоми подходящото ниво на ръководството или лицата, натоварени с управленски функции, относно своите съмнения и да проследи развитието, за да се увери, че са предприети съответните действия. При несъответствия, свързани с измама или сериозни отклонения, поради различния мандат и организационна структура на отделните ВОИ, одитната институция определя какви действия следва да бъдат предприети.

228. Съдът е този, който определя дали дадена операция е незаконна и представлява криминално деяние. ВОИ с правораздавателни функции също могат да направят заключение, че дадена сделка е незаконосъобразна, и да аргументират налагането на санкции на отговорното лице, както и да постановят възстановяване на неправомерно направените плащания или използвани активи.

229. Въпреки че одиторът не определя дали дадено незаконосъобразно действие представлява криминално деяние и дали е налице ангажиране на гражданска отговорност, той извършва оценка доколко операциите са в съответствие с приложимото законодателство и доколко те представляват нарушение, наказуемо със санкция от съда, или са основание за възстановяване на дължими или неправомерно платени средства или присвоени активи.

230. ВОИ с правораздавателни функции сезират прокуратурата за незаконосъобразни действия, като тя от своя страна решава дали казусът следва да бъде разгледан от съд.

231. Ако по време на одита се появи съмнение за незаконосъобразно действие, одиторът може да доведе този факт до знанието на съответното ниво на ръководство и лицата, натоварени с управленски функции. Обикновено това са министерствата и административните органи, които стоят по-високо в йерархията на одитираната организация. Ако сметне за целесъобразно и разумно, одиторът може да извърши проследяване и да се увери, че ръководството или натоварените с управленски функции лица са предприели подходящи действия в отговор на докладваното съмнение, напр. сезирали са съответните правоприлагащи органи за инцидента. Одиторът може и директно да докладва подобни инциденти на съответните правоприлагащи органи.

Изискване

232. При целесъобразност, одиторът проследява случаите на докладвани несъответствия по отношение на становището/заключението/препоръките.

Разяснение

233. Важна задача на ВОИ при мониторинга на действията, предприети от отговорната страна, е да проследява въпроси, повдигнати в одитния доклад. След публикуването на доклада се изготвя план за проследяване на предприетите от одитираната организация действия по повдигнатите въпроси. Недостатъчни или незадоволителни мерки от страна на одитираната организация могат да наложат нов одит от страна на ВОИ.

234. Процесът на проследяване подпомага ефективното прилагане на корективни мерки и осигурява полезна обратна информация на одитираната организация, потребителите на одитния доклад и одитора за целите на планирането на бъдещи одити.

235. Необходимостта от проследяване на мерките за коригиране на докладвани несъответствия варира в зависимост от характера на обекта на одит, установеното несъответствие и обстоятелствата, при които се извършва одитът. При някои ВОИ, вкл. тези с правораздавателни функции, процесът на проследяване може да включва издаване на доклади или постановления с обвързващ характер. При редовно извършвани одити процедурите по проследяване могат да бъдат част от оценката на риска през идната година. Последващите действия могат да включват официално докладване от одитора до Парламента, както и до одитираната организация или други подходящи органи. Проследяването може да стане под формата на доклади, вътрешни проверки и оценки, изготвени от одитираната организация или други организации, както и чрез одит.

236. Процесите на проследяване могат да бъдат посочени в мандата на ВОИ. Те трябва да бъдат конструктивни по отношение на одитираната организация.