

УКАЗАНИЕ 3910

Основни концепции за одит на изпълнението

Указанията на ИНТОСАЙ се изготвят от Международната организация на върховните одитни институции като част от Рамката за професионални становища на ИНТОСАЙ.

За повече информация
посетете

www.issai.org



INTOSAI

Този документ е разработен преди учредяването на Рамката за професионални становища на ИНТОСАЙ през 2016 г. Ето защо може да се различава формално от последващи издадени указания на ИНТОСАЙ.



INTOSAI

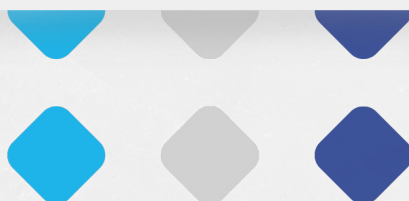


ИНТОСАЙ, 2019 г

ИНТОСАЙ, 2019 г

- 1) Приет през 2010 г. като МСВОИ 3100 - Указния за одит на изпълнението: Основни принципи
- 2) През 2016 г. съдържанието му се преформулира и стандартът е приет под наименованието МСВОИ 3100 - Указания относно основни концепции за одит на изпълнението
- 3) Със създаването на Рамката на ИНТОСАЙ за професионални становища е преименуван на Указание 3910 - Основни концепции за одит на изпълнението с редакционни промени през 2019 г.

Указание 3910 е достъпно на всички официални езици на ИНТОСАЙ: арабски, английски, френски, немски и испански



СЪДЪРЖАНИЕ

ВЪВЕДЕНИЕ	5	
ОПРЕДЕЛЕНИЕ ЗА ОДИТ НА ИЗПЪЛНЕНИЕТО	6	
Икономичност, ефикасност и ефективност	6	
ОСНОВНИ ПОНЯТИЯ ПРИ ОДИТА НА ИЗПЪЛНЕНИЕТО	7	
Независимост и етика	7	
Целеви потребители и отговорни страни	9	
Обект на одит	10	
Сигурност и увереност при одит на изпълнението	11	
Форми за предоставяне на увереност	12	
Цел/-и на одита	13	
Икономичност	14	
Ефикасност	14	
Ефективност	15	
Ефективност на разходите	17	
Одитен подход	17	
Одитни критерии	19	
Одитен риск	21	
Комуникация	22	
Одитирана организация	22	
Други заинтересовани лица	23	
Умения	24	
Ползване на външни експерти	26	
Надзор	26	
Професионална преценка и скептицизъм	28	
Контрол на качеството	33	
Контрол на качеството (по време на одита)	33	
Осигуряване на качество (след приключване на одита)	35	
Същественост	36	
Документиране	37	

1. Професионалните стандарти и указания са от ключово значение за достоверността, качеството и професионализма на одита в публичния сектор. Основните принципи на одита в публичния сектор (МСВОИ 100) дефинират, сред множество други аспекти, предназначението и тежестта на МСВОИ и задават рамката за тази дейност. Принципите на одита на изпълнението (МСВОИ 300) се основават на и доразвиват основополагащите принципи, залегнали в МСВОИ 100, като ги адаптират към специфичния контекст на този вид одит.

2. Международният стандарт за одит на изпълнението е МСВОИ 3000. Той трябва да се разглежда и тълкува във връзка с МСВОИ 100 и МСВОИ 300. МСВОИ 3000 очертава изискванията за професионалното осъществяване на одит на изпълнението и предлага разяснения за по-голяма яснота и добро разбиране на стандарта. МСВОИ 3000 е водещият стандарт за одит на изпълнението. Всяко негово изискване трябва да бъде спазвано от ВОИ, които го прилагат.

3. За всяко от заложените в МСВОИ 3000 изисквания са разписани незадължителни указания в Указание 3910 Основни концепции за одит на изпълнението и Указание 3920 относно процеса на одит на изпълнението.

4. Указание 3910 цели да подпомогне одиторите при тълкуване на основните понятия при одита на изпълнението, използвани в МСВОИ 3000. По този начин указанията от настоящия документ следва да улеснят разбирането и прилагането на изискванията от стандарта за одит на изпълнението.

5. Указание 3910 е разделен на две части. В Раздел I се дефинира одита на изпълнението и се дават разяснения относно икономичността, ефикасността и ефективността. Раздел II разглежда основните понятия. Част от тях са ориентирани към одита, като напр. целиви потребители и отговорни страни, обект на одит, сигурност и увереност, цел/-и на одита, одитен подход, одитни критерии, одитен риск, контрол на качеството и същественост. Други понятия касаят одитора, като напр. независимост и етика, умения, надзор, професионална преценка и скептицизъм. Трети са свързани с основни функции като комуникация и документиране.

6. Указание 3910 и Указание 3920 трябва да се разглеждат съвкупно, за да се постигне по-добро разбиране за приложението на основните понятия през целия одитен процес.

ИКОНОМИЧНОСТ, ЕФИКАСНОСТ И ЕФЕКТИВНОСТ

7. Одитът на изпълнението, осъществяван от ВОИ, е независима, обективна и надеждна проверка за спазване на принципите на икономичност, ефикасност и ефективност в дейността на публичните институции, системи, операции, програми или организации, като се търсят възможности за тяхното подобрене.

8. Принципите на икономичност, ефикасност и ефективност могат да бъдат дефинирани по следния начин:

а) Принципите на икономичност, ефикасност и ефективност означава минимизиране на разходите за ресурси. Използваните ресурси трябва да бъдат налични навреме, с подходящо количество и качество, на най-добра цена.

б) Принципът на ефикасност означава постигане на максимални резултати с наличните ресурси. Той е свързан с отношението между вложените ресурси и получените резултати, по отношение на количество, качество и навременност.

в) Принципът на ефективност касае постигане на поставените цели и очакваните резултати.

9. Одитът на изпълнението осигурява по-добра отчетност, като подпомага лицата, натоварени с управление и контрол, да подобрят своята дейност. Това се постига чрез проверка доколко решенията на законодателната или изпълнителната власт са подготвени и изпълнени икономично, ефективно и ефикасно и доколко данъкоплатците и гражданите получават възвращаемост от вложените от тях средства. Одитът на изпълнението спомага за по-добра прозрачност, като осигурява на законодателя, изпълнителната власт, данъкоплатците и другите източници на финансиране, лицата, които са във фокуса на държавната политика, както и на медиите, изчерпателна информация относно управлението и ефекта от различните публични дейности. (За повече указания относно икономичност, ефикасност и ефективност, вж. раздел Цел на одита).

**ОСНОВНИ
ПОНЯТИЯ
ПРИ ОДИТ НА
ИЗПЪЛНЕНИЕТО****НЕЗАВИСИМОСТ И ЕТИКА****НАСОКИ**

10. Понятието „етика“ обхваща моралните принципи на дадено лице, които включват независимост, почтеност, обективност, компетентност и професионална грижа, конфиденциалност и професионализъм. За да бъде независим и да е разглеждан като такъв, одиторът следва да избягва ситуации, които влияят върху обективността му. Независимостта обхваща:

а) Фактическа независимост – позволява на одитора н 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;

б) Репутациозна независимост – липсва 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.

11. Независимостта е от значение в контекста на одита на изпълнение, поради ключовите решения, взимани от одиторите като:

а) идентифициране и взимане на решение за тема на одит;

б) определяне на цел на одита;

в) установяване на приложимите критерии;

г) определяне на методологичния подход при одита;

д) оценка на одитните доказателства и формиране на заключения;

е) обсъждане на одитните критерии и констатации с одитираната организация;

ж) Оценка на позицията на различните заинтересовани страни; и

з) Изготвяне на точен и балансиран доклад.

12. Одиторът следва да е наясно с наличието на проблеми или ситуации, които могат да застрашат независимостта на ВОИ и/или на отделните членове на одитния екип.

НАСОКИ

13. Освен потвърждаването на своята независимост в процеса на одита, одиторът трябва да изгради открита и добра комуникация със съответната отговорна страна относно нейното разбиране за одиторската независимост. (За повече указания по тази тема, вж. раздели: „Целеви потребители” и „Комуникация”).

14. Евентуални пречки за спазването на съответните изисквания за независимост трябва да бъдат разглеждани преди и по време на изпълнение на одитната задача. Тези пречки могат да се характеризират посредством една или повече от следните категории:

а) Личен интерес. Подобна заплаха за независимостта е налице, когато одиторът може да извлече преки или непреки ползи от интереса или отношенията си с отговорната страна.

б) Застъпничество. Тази заплаха е налице, когато одиторът поддържа определена позиция или становище до такава степен, че неговата безпристрастност и/или обективност може да бъде или да изглежда накърнена.

в) Сближаване. Тази заплаха е налице, когато поради близките си отношения с отговорната страна одиторът приема твърде присърце нейните интереси.

г) Сплашване. Тази заплаха е налице, когато одиторът може да бъде отклонен от обективни действия и прилагането на професионален скептицизъм поради заплахи – реални или възприемани като такива, отправени от отговорната страна.

д) Самооценка. Тази заплаха е налице, когато някой резултат или преценка от предходен одитен ангажимент трябва да бъде оценен, за да се достигне до изводи в настоящата одитна задача.

е) Управленско участие. Тази заплаха е налице, когато одитираната организация става прекомерно ангажирана с одита, например като член на екипа.

15. Характерът на тези пречки пред независимостта и приложимите контролни механизми за тяхното отстраняване или намаляване до приемливо ниво са различни в зависимост от спецификата на съответния одит.

16. При оценката за значимостта на определен въпрос, следва да се вземат предвид качествени фактори. Даден въпрос може да бъде счетен за несъществен, единствено ако е незначителен и не носи последици.

17. Ако съответната заплаха не е несъществена, се набеязват и

при възможност се прилагат контролни механизми за премахване на заплахата или намаляването ѝ до приемливи нива. В случай, че одитор не спазва изискванията за независимост, ВОИ следва да прецени дали е необходимо налагане на дисциплинарно наказание, вкл. при необходимост, прекратяване на трудовите правоотношения.

18. Чрез адекватни контролни механизми, заплахите могат да бъдат елиминирани или намалени до приемливи нива. Подобни мерки са необходими, когато на база на установените заплахи, разумно може да се заключи, че е компрометирано прилагането на етичните стандарти или изискванията за независимост.

19. Примери за контролни механизми, касаещи одита, могат да включват следното:

а) Ангажиране на друго лице, което да прегледа извършената одитна работа или, при необходимост, да предостави консултации, без да се компрометира независимостта на одитора. Това може да бъде външно за ВОИ лице или служител на одитната институция, който не е свързан по друг начин с одитния екип. Подобно лице трябва да бъде независимо от отговорната страна и да не се разглежда като част от одитния екип на основание извършения от него преглед или предоставени консултации;

б) Консултиране с трета страна, напр. комитет на независимите одитори, професионален регулаторен орган или колега;

в) Ротация през няколко години на одиторите, извършващи одит на изпълнението на различни одитирани обекти, за да се предотврати опасността от сближаване;

г) Изискване всички членове на одитния екип да потвърдят своята независимост преди започване на работа по одитната задача и по време на изпълнението ѝ; и

д) Изваждане на даден член от одитния екип, ако неговите финансови интереси, връзки или дейности създават заплахата за независимостта му.

ЦЕЛЕВИ ПОТРЕБИТЕЛИ И ОТГОВОРНИ СТРАНИ

НАСОКИ

20. Целевите потребители са тези лица, за които одитора изготвя одита на изпълнението. Това могат да бъдат законодателната власт, изпълнителната власт, държавни агенции, трети страни, които одитният доклад засяга, както и обществеността. Отговорна страна също може да бъде целеви потребител, но рядко е единственият такъв. В много случаи законодателната или изпълнителната власт са основните целеви потребители на одитния доклад. Могат да са налице обаче и други

целеви потребители от и извън изпълнителната власт. Гражданите могат да използват резултатите от одита, за да правят своя избор на базата на надеждна информация, което може да ги превърне в целеви потребители. Заинтересовани групи, организации, участващи в изпълнението на политиките, академичната общност, и накрая, но не на последно място медиите, също могат да бъдат целеви потребители при определени условия. Препоръчително е релевантните целеви потребители да се установят още на ранен етап от извършването на одитната задача.

21. Специфична група целеви потребители са експертите в определена одитна област. Авторитетните доклади извличат ползи от тяхната подкрепа. От друга страна, съществува риск докладът да загуби своя авторитет, ако експертите оборят неговите заключения и препоръки.

22. Отговорните страни са основно онези, от които се очаква да предприемат действия в съответствие със заключенията и препоръките в одитния доклад. Отговорните страни са различни лица, всяко от които носи отговорност по отделни аспекти от темата на одит. Тук се включват отговорните за одитираната тема лица с оперативни и/или ръководни функции. На върха на веригата за отговорност винаги стои определена отговорна страна (напр. министър), който се отчита пред законодателната власт за разходваните средства и изпълнението в определена област.

23. Одиторите в областта на одита на изпълнението често разполагат с широки правомощия за избор на обект и критерии за одита, което от своя страна влияе върху определянето на съответните отговорни страни и целеви потребители. Одиторът трябва да вземе предвид ролите на целевите потребители, при планирането и извършването на одита и в същото време да съумее да запази своята независимост.

ОБЕКТ НА ОДИТА

НАСОКИ

24. Обект на одита е това, което се одитира. Не е необходимо обектът на одита на изпълнението да се ограничава до специфични програми, организации или фондове, а може да включва и дейности или съществуващи ситуации (включително причини и следствия). Примери за това могат да бъдат предоставянето на услуга от отговорните страни или ефектите от правителствени политика и регулации върху администрацията, заинтересованите страни, бизнеса, гражданите и обществото. Обектът на одита се определя от целта и се формулира в одитните въпроси.

25. В много ВООИ правомощията за извършване на одит на изпълнението не включват преглед на политиките, които са в основата на правителствените програми. В тези случаи одита на изпълнението не поставя под въпрос достойнствата на целите на политиките, но може по-скоро да включва оценки на предприетите действия за разработване и изпълнение на тези политики, или да оцени резултатите от тяхното изпълнение. Това може да предполага оценка на адекватността на информацията, която води до вземане на решения за политики.

26. Обектът на одит също следва да отразява риска и съществеността в рамките на одитираната област. Това е важно с оглед полезността на одита и за гарантиране на неговата уместност. Определянето на обекта на одита често се прави на база анализ на риска. Докато обекта на одита се отнася за това, което се одитира, обхвата определя границите на обекта на одита.

СИГУРНОСТ И УВЕРЕНОСТ ПРИ ОДИТ НА ИЗПЪЛНЕНИЕТО

НАСОКИ

27. Одитната дейност е вид услуга за предоставяне на увереност, т.е. одиторът представя надеждна и валидна информация на целевите потребители (обикновено законодателната или изпълнителната власт) за дейността на отговорната страна (обикновено държавна агенция или изпълнителната власт).

В този контекст, представянето на „надеждна и валидна информация“ изисква заключенията за обекта на одит да са логически свързани с целта (целите) и критериите на одита, и да са подкрепени с достатъчни и подходящи одитни доказателства. За да се постигне това, заключенията трябва да са ясно свързани с целта (целите) и критериите на одита и да са написани по начин, който повишава степента на сигурност в целевите потребители за оценката на обекта на одит, спрямо критериите.

28. По този начин докладите за увереност целят да дадат сигурност на целевите потребители, че одитните заключения отразяват точно състоянието на обекта на одит. Казано накратко, целевите потребители на докладите за увереност би трябвало да получат разумна увереност, че заключенията са надеждни и валидни.

29. За да се постигне това, заключенията трябва да са ясно свързани с целта (целите) и критериите на одита и да са написани по начин, който повишава степента на сигурност в целевите потребители за оценката на обекта на одит, спрямо критериите.

30. Достигането до одитно заключение е дедуктивен процес, който предполага значителна субективна преценка. Затова е много важно всички аспекти на заключенията да бъдат подкрепени с констатации,

основани на доказателства, относими към одитните критерии. От друга страна, когато се изразява заключението, трябва да се вземат предвид всички констатации. Логиката е следната: „Ако констатациите А, Б, В, и Г са съпоставени с приложимите одитни критерии Х, то естественото заключение е както следва.“

31. На второ място, за да се достигне до заключение е много важно констатациите да се основават на достатъчни и подходящи доказателства. Ако по някакъв начин доказателствата са погрешни, то констатациите и извода също ще бъдат такива.

32. В този смисъл, даването на увереност изисква заключенията да са базирани на убедителни констатации, относими към одитните критерии, а констатациите да се основават на солидни доказателства. Също така е важно тези взаимовръзки да бъдат изяснени и на целевите потребители. Това става, като одитора ясно и точно обяснява как констатациите, критериите и заключенията са били изведени и формулирани по балансиран и разумен начин и защо комбинацията от констатации и критерии довежда до даденото общо заключение или набор от заключения (МСБОИ 100/32). Ако това бъде направено както трябва, целевите потребители ще могат да бъдат сигурни за обосноваността на заключенията. Тогава одиторът е дал увереност.

ФОРМИ НА ДАВАНЕ НА УВЕРЕНОСТ

33. Увереността може да бъде изразена по различен начин. Някои примери как може да стане това включват, но не са ограничени до, следното:

а) чрез цялостен преглед на аспекти от икономичност, ефикасност и ефективност, когато целта на одита, обекта на одита, събраните доказателства и формулираните констатации допускат подобно заключение; или

б) чрез предоставяне на специфична информация по набор от определени моменти, включващи целта на одита, зададените въпроси, събраните доказателства, използваните одитни критерии, формулираните констатации и конкретни заключения.

34. Добра практика е да се направи информиран избор, в зависимост от обстоятелствата, относно това как да се комуникира увереността. Също е важно да не се бърка пример

а) с формалното становище за заверка, което изрично оповестява нивото на увереност (МСБОИ 100/21). Формално становище, сравнимо със становището за заверка на финансовите отчети, не е възможно да бъде изразено при одит на изпълнението. Затова, проблемът как

се изразява увереност попада под дефиницията „под друга форма“, описана в МСВОИ 100/32.

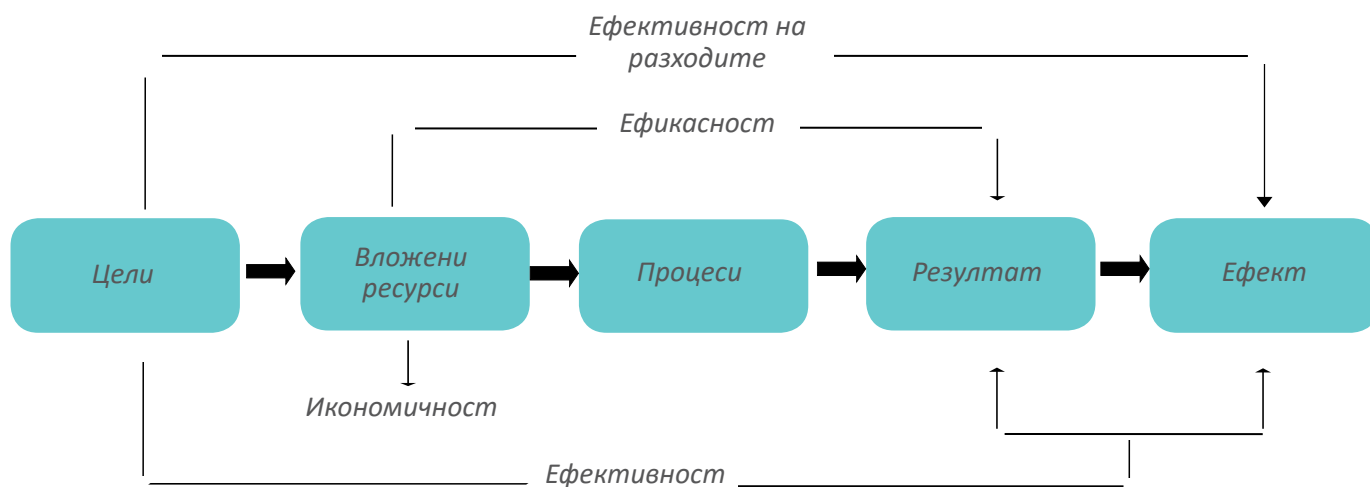
ЦЕЛ/ И НА ОДИТА

НАСОКИ

35. Целта/целите на одита представят предназначението на одита и какво одитора се стреми да постигне чрез него. Одитната цел(и) трябва да бъдат формулирани по начин, който да позволява след приключването на одита да се направи заключение относно тяхното изпълнение.

36. Добра практика е одитните цели да бъдат заложи на ранен етап в процеса по планиране, за да се определят по-лесно обектите на одит и темите на одитния доклад. Одитната цел/ и дефинира обекта на одит, който е формулиран в одитните въпроси и разяснява защо се провежда съответния одит. Целите и обхвата на одита са взаимосвързани и трябва да се разглеждат съвкупно. МСВОИ 3200 съдържа допълнителна информация по определянето на одитните цели.

37. Понятията икономичност, ефективност и ефикасност заемат централно място в определението за одит на изпълнението. Взаимовръзката между тези три принципа е илюстрирана с поместената по-долу фигура №1. На схемата „вложени ресурси“ се отнася за финансовите, човешки и материални ресурси, използвани за държавна намеса (държавно предприятие, политика, система, действие, програма, дейност или организация). Резултат се отнася за продуктите, средствата за производство и услугите, които са резултат от държавна намеса. Ефектът касае възможните или постигнати последици на резултатите от намесата. Те могат да бъдат краткосрочни, средносрочни, или дори дългосрочни (дългосрочните ефекти се наричат също „въздействия“).



» **ИКОНОМИЧНОСТ**

38. При одит на икономичността фокусът на одита е върху това доколко организациите в публичния сектор успяват да сведат до минимум разходите за вложените ресурси без да се прави компромис с тяхното качество. Този вид одит акцентира единствено върху вложените ресурси. Основният въпрос е: „Били ли са използваните ресурси налични своевременно, в подходящо количество и качество и на най-добра цена?“ Качеството е важно понятие с оглед на вложените ресурси (както по отношение на икономичността, така и по отношение на ефикасността).

» **ЕФИКАСНОСТ**

39. Одитът на ефикасността се съсредоточава върху това дали ресурсите са използвани оптимално и по задоволителен начин или дали същите или подобни резултати с оглед на количество, качество и време за изпълнение са могли да бъдат постигнати при вложането на по-малко ресурси. Ефикасността оценява връзката между вложените ресурси и резултатите. Ключовите въпроси са: „Осигуряват ли вложените ресурси най-добрия резултат с оглед на количество и качество?“ или „Възможно ли е същият резултат да бъде постигнат с по-малко вложени ресурси?“

40. Одитът на ефикасността може да се фокусира върху техническата ефикасност (например: могат ли да се оптимизират процесите, за да се подобри изпълнението?), ефикасност на разпределението (например: може ли да се постигне по-добра ефикасност, ако ресурсите бъдат разпределени по различен начин, например, ако бъдат пренасочени към мерките с най-голям принос за постигане на желания резултат?) или ефикасност на мащаба или синергията (например: може ли да се постигне същият резултат с по-малко ресурси, чрез споделяне на средства или процеси и дори чрез сливане на организации?).

41. Ефикасността е относително понятие. Даден процес, мярка, или програма е повече или по-малко ефикасен от други. Следователно при одит на ефикасността трябва да се извърши определено съпоставяне. Например: сравняване на сходни дейности в съпоставими обекти, сравняване на един процес (в една организация) със същия процес към по-ранен етап, сравнение между процеса преди и след промяната на дадена политика или процедура, сравнение на ефикасността на дадена организация спрямо приемлив набор от характеристики за ефикасно работещи организации. Одитите, насочени към ефикасност, могат също да разглеждат процесите, които водят от вложените ресурси до резултата, за да открият недостатъци в процесите или тяхното действие. По този начин би могло да се постигне по-добро разбиране защо процесите са ефикасни, дори и без да се измерва ефикасността сама по себе си.

» **ЕФЕКТИВНОСТ**

42. Ефективността касае степента, до която целите на дадена политика са изпълнени по отношение на получения резултат. Ефективността се отнася до връзката между целите, от една страна, и ефекта, от друга. Както е показано на фигурата, въпросът за ефективността има два елемента: първо, до каква степен са изпълнени целите и второ, дали тяхното изпълнение е в резултат на ефекта от провежданата политика. И двата аспекта се разглеждани по-долу.

Качество

Качеството на получения резултат е важен акцент в дефинициите за икономичност, ефикасност и ефективност. Ако разходите за стоки или услуги намаляват успоредно със спад в качеството им, е спорно дали се постигат икономичност, ефикасност и ефективност. Затова е важно да се оцени дали и как стремежа към икономичност, ефикасност и/или ефективност се отразява на качеството. Понякога за специфични продукти или услуги има ясно дефинирани критерии за качество, които могат да бъдат използвани за такива оценки. Един от другите възможни начини за оценка на качеството на продукти или услуги е чрез измерване на удовлетвореността на потребителите.

43. Отговорът на първия въпрос: „до каква степен са постигнати целите или изпълнени политиките?“ може да бъде намерен посредством одит за постигането на целите. При тези одити основният фокус е върху самите цели (дали те са конкретни и измерими?) и върху съпоставянето между реалния резултат и/или ефект и заложените цели (вж. също резултатно-ориентирания подход в параграф 61).

44. Измерването и сравнението на резултатите или ефектите спрямо целите, при прилагане на подход, ориентиран към резултатите, може да даде индикация за ефективност, но не може да установи причинно-следствена връзка между ефекта и одитираната програма. Не може да даде и информация за причините за изпълнението. Все пак, втората част от въпроса за ефективността може да разгледа приноса на програмата за постигането на целите. Когато извършва одит за ефективност одиторът трябва да се опита да идентифицира връзката между постигането на целите и изпълнената програма. Полезен инструмент за това е „теорията на промяната“.

45. Ефективността може да бъде измерена с използването на различни

методи. Най-сложните от тях сравняват положението преди и след въвеждането на дадена политика или програма, като включват измерване на поведението на контролна група, която не е била под въздействието на политиката/програмата (съпоставителен анализ). Това може да стане чрез произволно проучване или като квази-експеримент. Все пак този тип метод не винаги е приложим. Понякога количествените методи са по-подходящи за получаване на представа за причинно-следствените връзки между политика/програма и ефекта от тях, особено за намиране на отговори на въпроси, като например „какво е приложимо за кого и при какви обстоятелства?“. Когато се правят изводи за причинно-следствените връзки между политика/програма и ефектите от тях е важно да се дава яснота за силните страни и ограниченията на използваните методи. Съществуват различни ръководства (за извършване на оценки), които дават насоки за избор на подходящите методи.

46. Друг подход, често използван при одита на изпълнението, е фокусирането не върху ефективността като такава, а върху условията, които са (се смятат за) необходими за осигуряване на ефективност. Сред тях могат да бъдат добрите управленски практики и процедури, с които да се гарантира коректното и навременно предоставяне на услугите. (вж. резултат във фигурата на параграф 8). Други условия са степента на достигане до целевите групи или какво е нивото на изпълнение. Този вид одити често имат характеристиките на процесно-ориентиран одит или оценка на програма. Данните от системите за управление на изпълнението са изключително полезни за тези типове одит, но все пак оценката на качеството на тези данни е от голямо значение.

47. Одитът обикновено се фокусира само върху един от трите аспекта (т.е. икономичност, ефикасност или ефективност), тъй като одитирането на ефективността често е времеемко и изисква притежаването на специфични познания. Все пак не е препоръчително аспектите на икономичност, ефективност или ефикасност на дейностите да се изследват в пълна изолация едни от други. Например, разглеждането на икономичността, без да се обърне внимание, поне накратко, на ефекта от дадена политика, може да доведе до евтини, но неефективни намеси. И обратното, при одит на ефективността препоръчително е одиторът да вземе предвид и аспектите икономичност и ефикасност: получения ефект от страна на одитираната организация, дейност, програма или действие може да е довел до желаното въздействие, но дали вложените за целта ресурси са били твърде скъпи?

48. Не винаги е необходимо одитът да се фокусира единствено върху планирания ефект от дадена политика. От значение за одитора могат да бъдат и непланираните ефекти (положителни или отрицателни). Непланираните ефекти могат например да бъдат разкрити, като се интервюира целевата група на дадена държавна намеса, критици на одитираната програма, или други относими заинтересовани лица. Разглеждането на непланираните ефекти може да бъде особено

уместно ако изглежда, че одитираната организация не е наясно с тях, или ако ефектите не са включени в теорията на промяната, както е разписано в основните документи за съответната одитирана политика или програма.

ЕФЕКТИВНОСТ НА РАЗХОДИТЕ

49. Ефективността на разходите комбинира елементи от ефикасност и ефективност (вж. фиг. 1), като анализира връзката между ефекта, постигнат посредством даден инструмент, проект или програма и вложените ресурси – средства и човешки капитал. Резултатът от този вид анализи може да се изрази като съотношение: цена на единица ефект или краен продукт за единица цена. Например: разходите за намаляване на емисиите от CO₂. Това може да се представи като X евро/килограм избегнати емисии на CO₂ или обратно, X килограма избегнати емисии на CO₂/похарчени евро.

ОДИТЕН ПОДХОД

Изискване, съгласно МСВОИ 3000:
Одиторът избира резултатно-, проблемно- или системно-ориентиран одитен подход, или комбинация от тях. (МСВОИ 3000/40)

НАСОКИ

50. Одитният подход определя характера на одитната проверка. Той представлява важна връзка между целта (целите) на одита, одитните критерии и работата по събиране на доказателства. Обикновено при одит на изпълнението се следва един от трите подхода или комбинация от тях:

- а) Резултатно-ориентиран подход, при който се прави оценка дали целевите ефекти и резултат от дейността са постигнати, така както са планирани и дали програмите и услугите действат според планираното;
- б) Проблемно-ориентиран подход, при който се проверяват, потвърждават и анализират причините за определени проблеми или отклонения от одитните критерии;
- в) Системно-ориентиран подход, при който се проверява дали системите за управление (напр. за финансово управление) функционират правилно.

51. Резултатно-ориентираният подход разглежда основно следните въпроси:

„Какво е изпълнението или какви резултати са били постигнати; спазени ли са изискванията или целите?“ При този подход одиторът разглежда реалното изпълнение и резултатите и ги съпоставя спрямо (критериите, базирани на) целите на дадена политика. Следователно констатациите се съсредоточават върху отклонения от критериите. Препоръките, ако има такива, често целят коригирането на подобни отклонения. Следователно перспективата на анализа е основно нормативна.

52. При проблемно-ориентирания подход се цели потвърждаване и анализ на проблемите. При този подход известните слабости и проблеми се явяват отправната точка за одита. Тук одитните критерии имат по-малка роля отколкото при резултатно-ориентирания подход. Те се използват основно за идентифициране на проблема/ите като отправна точка за одита. Основна задача на одита е да се потвърди наличието на посочените проблеми и да се анализират причините за тях от различни гледни точки (проблеми, свързани с икономичността, ефикасността и ефективността на държавните организации или програми). При проблемно-ориентирания подход се задават въпроси като: „Какъв е проблемът? Кои са причините за него? До каква степен правителството е в състояние да го разреши? Какви са правителствените програми, в случай, че има такива, предвидени за разрешаване на проблема?

53. Прилагат се аналитични подходи и различни инструменти, като целта е да се получи актуализирана информация по посочените проблеми и ориентация как да бъдат преодолени. Одиторът може да използва разнообразни методи и не е ограничен в своя анализ. При този подход може да се използват както техника за даване на отговори на одитни въпроси, така и техника, концентрирана върху тестово изградени хипотези. Разглеждат се всички съществени материални причини (единствено общите цели се приемат за даденост). Следователно предложения за промени в законовите и подзаконови актове и структурата на държавните институции не са изключени, ако се покаже, че настоящата структура е причина за сериозни проблеми, които са били потвърдени.

54. Системно-ориентираният подход не се фокусира основно върху политиката или целите, а върху добре функциониращите системи за управление като условие за ефективни и ефикасни политики. Примери за такива системи са системите за финансово управление, системи за оценка, контролни системи или информационни и комуникационни системи. При този одит могат да се използват описателни въпроси като:

- а) Каква е целта на системата?
- б) Кои са отговорните действащи лица в рамките на системата?
- в) Какви са отговорностите на всяко действащо лице?
- г) Какви правила, регулации и процедури са приложими?
- д) Кои са подходящите информационни потоци?

Те могат да бъдат допълнени и от въпроси с цел оценка, като:

- а) До каква степен е налице солиден план?
- б) Съществува ли система за мониторинг с добро качество?
- в) Прави ли се съпоставка между информацията от системата за мониторинг и заложеното в плана и при необходимост това води ли до внасяне на корекции?
- г) Документира ли се системно информацията относно планирането, мониторинга и внесените промени, така че да се гарантира отчетност пред по-високите административни нива?
- д) Прави ли се периодична оценка на процесите по подходящ начин?

ОДИТНИ КРИТЕРИИ

Изискване съгласно МСВОИ 3000:
Одиторът определя подходящи одитни критерии, които съответстват на одитната/ите цел(и) и одитните въпроси и са свързани с принципите на икономичност, ефикасност и/или ефективност. (МСВОИ 3000/45) Като част от планирането и/или извършването на одита, одиторът следва да обсъди одитните критерии с одитираната организация. (МСВОИ 3000/49)

НАСОКИ

55. Одитните критерии представляват разумни и постижими, специфични одитни стандарти за изпълнение спрямо които могат да се оценят икономичността, ефикасността и ефективността, за да се определи дали изпълнението е слабо, отговаря на или надхвърля заложените очаквания. Одитните критерии имат за цел да дадат насока на оценката (като подпомагат одитора в търсене на отговорите на въпроси за дадена програма като „На каква база е възможно да се оцени действителното поведение?“, „Какво се изисква или очаква?“, „Какви резултати следва да се постигнат и как?“).

56. При определянето на одитните критерии, одиторът трябва да прецени кои критерии са относими, разбираеми, пълни, надеждни и обективни. Те притежават следните характеристики:

- а) Относимите одитни критерии допринасят за заключения, които подпомагат вземането на решения от целевите потребители и за заключения, които съответстват на одитните въпроси (МСВОИ 1003).
- б) Разбираемите одитни критерии са ясно формулирани,

допринасят за формирането на ясни заключения и са разбираеми за целевите потребители. Те не подлежат на различни тълкувания.

в) Пълните одитни критерии са достатъчни за целта на одита и съдържат съотносими фактори. Те са съществени и предоставят възможност за практическа гледна точка на целевите потребители да бъдат информирани и да вземат решение съобразно потребностите си.

г) Надеждните одитни критерии позволяват постигането на разумни последователни заключения, когато се налага те да се използват от друг одитор при наличие на същите обстоятелства.

д) Обективните одитни критерии следва да не са повлияни от страна на одитора или на одитираната организация.

57. Одитните критерии могат да бъдат количествени или качествени, както и общи или специфични, насочени към това какво се очаква да бъде постигнато чрез тяхната употреба, съгласно основните принципи, научните знания и добри практики; или каква друга би могла да бъде ситуацията (при наличие на по-добри условия), или каква следва да бъде съгласно законодателството, нормативните разпоредби или целите. Различни източници, извън законодателството, могат да бъдат използвани за идентифициране на одитните критерии, включително правните разпоредби, стандарти, основни принципи и добри практики, рамки за измерване на изпълнението и организационни политики и процедури.

58. Критериите подпомагат извършването на одита на изпълнение в няколко посоки, включително:

а) Предоставят основата за това какви процедури могат да се изградят за събиране на одитни доказателства;

б) Предоставят основата за оценка на доказателствата, извеждане на одитните констатации и формулиране на заключения по одитните цели;

в) Помагат за оформяне и структуриране на наблюденията;

г) Предоставят обща база за комуникация в рамките на одитния екип и с ръководството на БОИ във връзка с характера на одита; и

д) Формират база за комуникацията с ръководството на одитираната организация;

59. При одита на изпълнението общите понятия икономичност, ефикасност и ефективност следва да се тълкуват във връзка с обекта на одит, като така изведените критерии обикновено са различни при отделните одити. Определените критерии обаче могат да бъдат полезни и за други одити на същата одитирана организация или за други одити на организации със сходен обхват.

60. Одитните критерии се определят от одитора. Те обаче трябва да бъдат обсъдени с одитираната организация (по възможност и с други заинтересовани страни) на етап планиране или най-късно на етап извършване на одита. Обсъждането на одитните критерии с одитираната организация дава увереност, че има споделено и общо разбиране по

въпроса за критериите, които ще бъдат използвани за отправна точка при оценяването на одитираната организация. Следователно е важно критериите, на базата на които ще бъде оценявана одитираната организация, да бъдат ясно дефинирани.

ОДИТЕН РИСК

Изискване съгласно МСБОИ 3000:
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. (МСБОИ 3000/52).

УКАЗАНИЯ

61. Одитният риск представлява вероятността одитните констатации, заключения и препоръки да се окажат неподходящи или непълни в резултат на фактори като недостатъчност или неуместност на доказателствата, неадекватен одитен процес, умишлени пропуски или подвеждаща информация, дължащи се на неточно представяне или измама.

62. Работата по справянето с одитния риск съпътства цялостния процес и методологията на одита на изпълнението. За да управлява одитния риск, одиторът следва да:

- а) идентифицира рисковете;
- б) оцени рисковете;
- в) разработи и внедри възможности за превенция и смекчаване на рисковете;
- г) наблюдава одитните рискове и стратегиите за тяхното смекчаване през целия одит и при нужда да внася корекции в съответствие с променящите се обстоятелства (т.е. да приложи подход за управление на риска с цел намаляване на одитния риск).

КОМУНИКАЦИЯ

Изискване съгласно МСВОИ 3000:

По време на целия одитен процес одиторът поддържа ефективна и подходяща комуникация с одитираната организация и съответните заинтересовани страни относно ключовите аспекти на одита. (МСВОИ 3000/55)

Одиторът гарантира, че комуникацията със заинтересованите страни не компрометира по никакъв начин независимостта и безпристрастността на ВОИ. (МСВОИ 3000/59)

ВОИ предоставя ясна информация за стандартите, прилагани при извършването на одита на изпълнението. (МСВОИ 3000/61).

УКАЗАНИЯ

63. Създаването на добри и подходящи взаимоотношения с външни организации често е ключов фактор за постигане на ефективни и ефикасни одитни проверки на програмите в публичния сектор. Напредъкът и резултатите от одита са по-задоволителни, когато одитният екип поддържа добри контакти и изгражда доверие към себе си, като прилага изцяло професионален подход при одита. Не бива да се забравя, че именно ВОИ е тази, която търси достъп до източници, данни и аргументи при осъществяването на даден одит. Без добра комуникация би било трудно да се създаде благоприятна атмосфера за това.

» ОДИТИРАНА ОРГАНИЗАЦИЯ

64. Процесът на комуникация между одитора и одитираната организация започва на етап планиране на одитната задача и продължава по време на целия одит, посредством конструктивен обмен на информация при оценката на различните констатации, аргументи и гледни точки.

65. Възможно най-скоро след взимането на решение за започване на одит, одиторът информира одитираната организация относно обекта на одит, одитните цел/-и, критерии, одитните въпроси, времетраенето на одита, както и държавните институции, организации и/или програми, които ще бъдат обхванати от него.

66. Информацията за тези ключови аспекти помага на одитираната организация да получи ясна представа преди започването на самата проверка за нейната насоченост, защо е предприета, какви резултати могат да се очакват и как одитът ще повлияе на работата ѝ (напр. време, документация, ресурси). Нещо повече, така се създава основа за обмен

на мнения, за избягване на недоразумения и улесняване на процеса. Това не означава, че одитираната организация диктува условията или контролира по някакъв начин одитния процес, а предполага осигуряване на конструктивно взаимодействие. По правило, съдействието от страна на представители на одитираната организация е от ключово значение за ефективността на одита. Активният диалог по време на одита с одитираната организация, експерти и др. спомага за потвърждаване разбирането на одитора и предварителните одитни констатации.

67. Следните теми могат да послужат като примери за допълнително обсъждане между одитора и одитираната организация:

- а) Одитен обхват, одитни критерии, методология и очакван процес на одита;
- б) Важни с оглед събирането на информация отдели и лица, лица за връзка с БОИ, очакван вид и обем на документите, които БОИ може да поиска;
- в) Информирание на ръководството на организацията относно развитието на одита и оформящите се констатации;
- г) Възможността одитът да бъде изпълнен, както е планирано (напр. ресурси, времеви график, обхват).

68. Когато по време на одита се формулират важни одитни констатации, БОИ трябва своевременно да ги сведе до знанието на лицата, натоварени с корпоративното управление.

69. На последно място, не бива да се забравя значението на обратната информация от одитираната организация за това колко гладко е протекла комуникацията по време на одита и за възможностите за внасяне на подобрения в нея. Важно е също така да се проследи дали според одитираната организация докладът е точен, балансиран и полезен.

» **ДРУГИ ЗАИНТЕРЕСОВАНИ СТРАНИ**

70. Добрите отношения с външни лица и организации са важни не само в краткосрочен план за получаване на достъп до информация и за по-добро разбиране на обекта на одит, но и дългосрочно, за да може БОИ да спечели доверието и уважението на заинтересованите страни.

71. Някои от ключовите групи заинтересовани страни са:

- а) Законодателната власт
- б) Изпълнителната власт (различна от ръководството на одитираната организация)
- в) Гражданите
- г) Академичната общност
- д) Неправителствени организации

72. Необходимо и задължително условие при комуникацията със заинтересованите страни е одиторът да бъде разглеждан като независим от всякакви влияния, които биха могли да компрометират обективността на ВОИ и отделния одитор. Одиторът следва също да бъде напълно независим. Повече информация по тази тема е предоставена в раздел „Независимост и етика“.

73. Указание 3920 съдържа допълнителна информация за процеса на комуникация.

УМЕНИЯ

Изискване съгласно МСВОИ 3000:
ВОИ гарантира, че одитният екип като цяло притежава необходимите професионални умения и знания за осъществяване на одита. (МСВОИ 3000/63)

УКАЗАНИЯ

74. Одитът на изпълнението е комплексна проучвателна дейност, основана на познания, при която централно място заемат професионалните ценности. В съответствие с тях на одитора следва да се предоставят възможности за развитие на уменията с цел добро качество на одитните резултати. Това включва създаването на среда, която стимулира и способства подобряването на качеството.

75. Лицата, назначавани за одитори, ръководители на екипи или директори на отдели за одит на изпълнението, трябва да притежават широк диапазон от умения в различни дисциплини, включително:

- а) планиране на изследвания,
- б) социология
- в) научни методи за изследване/ оценка и опит, необходим за тяхното прилагане
- г) добри познания за управлението на организации
- д) познаване на организациите в публичния сектор, техните програми и функции,
- е) редица лични качества като интегритетност, креативност, умения за осигуряване на професионална преценка и аналитични умения, както и умения за работа в екип,
- ж) да може да се изразява ясно и ефективно, както в писмена, така и в устна форма;

з) и да притежава специфични умения в зависимост от характера на конкретния одит (т.е. статистични, ИТ, инженерни) или експертни познания във връзка с отделния обект на одита.

76. Специализираните познания за отделните одитирани области също са от основно значение, но експертна квалификация в областта на счетоводния и финансов одит обикновено не е необходима при одит на изпълнението. Важно е тези знания и умения да се изграждат стъпка по стъпка и да се стимулира обмена на опит и ученето в рамките на организацията. Ученето и обучението по време на работа помагат на одитора да развие професионалните знания и умения, необходими при одит на изпълнението.

77. В случаите, когато БОИ са отделили своята функция по одит на изпълнението от финансов одит и от одит на съответствието, е желателно служителите, занимаващи се с одит на изпълнението, да притежават различен опит и умения от тези на одиторите, които работят в другите одитни направления. За да се спазят изискванията за качество, добра практика е БОИ да въведе програма за поддържане на професионалните умения на служителите си посредством непрекъснати образование и обучения. Ключов фактор в процеса на развитие е ученето чрез практическата одитна работа.

78. Обучението може да обхваща теми като: най-новите тенденции в методологията на одита на изпълнението, планиране и извършване на изследвания, управление или контрол на работата, методи за качествени изследвания, анализиране на казуси, статистически извадки, количествени техники за събиране на данни, планиране на оценката, анализ на данни и писане на текстове на разбираем за читателя език, наред с всичко останало. Могат да се покриват и аспекти, свързани с одитната работа на място, като например публична администрация, публични политики и структура, политика за публична администрация, икономика, социология или информационни технологии. Добра практика е да се изисква от одиторите да поддържат своите умения чрез получаването на определен брой часове за образование на година или в рамките на 2-годишен период.

79. Тъй като одитът на изпълнението е екипна работа, не е добра практика той да се извършва само от един одитор, тъй като въпросите, които разглежда са комплексни. Следователно, не е задължително всеки член на одитния екип да притежава всички горепосочени умения. Нещо повече, не винаги е възможно БОИ да наеме служители, отговарящи напълно на тях. Необходимите квалификации могат да бъдат развити и след като лицето е наето на работа, стига кандидатът ясно да е демонстрирал своя потенциал на мислене и подходящо отношение, необходими при одита на изпълнението.

80. Одиторът трябва да притежава подходяща професионална специализация, позволяваща му да изпълнява своите задачи. БОИ следва да наемат служители с подходящи квалификации, да приемат политики и процедури за развитие и обучение на своя персонал, за да се осигури ефективното изпълнение на одитните ангажменти. Необходимо е

също така ВОИ да изготви писмени указания за изпълнение на одитните задачи, да подкрепи служителите със специфични умения и опит и да прави редовен преглед на своите вътрешни процедури.

» ПОЛЗВАНЕ НА ВЪНШНИ ЕКСПЕРТИ

81. Често при одита на изпълнението се използват услугите на външни експерти, които да допълнят уменията на одитния екип и да спомогнат за подобряване качеството на одита. При необходимост могат да бъдат привлечени експерти или фирми, притежаващи специализирани умения, знания и опит в определена област, различна от одита. Преди да прибегне към услугите на даден експерт, одиторът трябва да се увери, че той притежава необходимите знания и умения с оглед целта на одита и че е информиран относно условията и изискванията за етично поведение. Той трябва да бъде добре запознат с правилата за неразпространение на информация. Всеки външен експерт, ангажиран с изпълнението на одита, също така, следва да бъде независим от обстоятелства и обвързаност, която би могла да накърни неговата обективност. Въпреки че становищата на привлечените консултанти могат да бъдат ползвани като доказателство при одита на изпълнението, отговорността за заключенията, съдържащи се в одитния доклад, се носи от одитора.

НАДЗОР

Изискване съгласно МСВОИ 3000:
ВОИ гарантира, че работата на одитните екипи на всяко ниво и етап от одита е подложена на адекватна проверка. (МСВОИ 3000/66)

НАСОКИ

82. Контролът върху работата на одиторите е от ключово значение за изпълнението на одитните цели и поддържане на високо качество. Адекватен контрол е необходим във всички случаи, независимо от нивото на компетентност на отделния одитор. Той включва предоставяне на достатъчно указания и напътствие на одитния екип за адресиране на одитните цели и следване на приложимата методология; проследяване на съществените проблеми по време на одита и преглед на извършената работа. По-конкретно този контрол обхваща:

- а) осигуряване на добро разбиране от всички членове на одитния екип на одитните цели;
- б) гарантиране, че одитните процедури са правилно и подходящо изпълнени;

- в) гарантиране на уместността, надеждността и достатъчността на всички одитни доказателства, както и тяхното надлежно документиране;
- г) осигуряване спазването на националните и международни одитни стандарти;
- д) проследяване на развитието на одитния ангажимент, за да се осигури спазване на бюджета, времевото разпределение и графика;
- е) преценяване на компетентността и уменията на отделните членове на одитния екип, дали те разполагат с достатъчно време за извършване на работата, дали разбират дадените им инструкции и дали задачите се изпълняват в съответствие с планирания за ангажимента подход;
- ж) разглеждане на определени съществени проблеми по време на изпълнението на одитната задача, оценка на тяхната значимост и адекватна промяна на планирания подход;
- з) при необходимост, съдействие на одитора за преодоляване на предизвикателствата при одита;
- и) директна подкрепа за решаване на текущи проблеми;
- й) идентифициране на въпроси, които следва да бъдат консултирани с или разгледани от по-опитни членове на одитния екип;
- к) преглед на одиторската работа.

83. Характерът и обхватът на надзора, прегледът на одиторската работа и документирането на тези обстоятелства са различни и зависят от редица фактори като например размера на одитираната организация, значимостта и сложността на одитната работа и опита на служителите.

84. Резултатите от одиторската работа подлежат на преглед от страна на по-висшестоящ член на одитния екип в течение на одита и особено, преди приключване на одитния доклад. Така се осигурява прилагане на повече от едно ниво на опит и професионална преценка и се гарантира, че:

- а) одитната работа е извършена в съответствие с одитната програма;
- б) характерът, времето и обхватът на извършените процедури са в съответствие с одитните програми;
- в) резултатите от одитните процедури и събраните доказателства са ясно отразени в одитната документация, а направените заключения съответстват на резултатите от извършената проверка;
- г) при необходимост са проведени консултации и получените препоръки са надлежно документираны и изпълнени;
- д) събраните доказателства са достатъчни и уместни, за да подкрепят наблюденията, заключенията и препоръките в доклада.

ПРОФЕСИОНАЛНА ПРЕЦЕНКА И СКЕПТИЦИЗЪМ

Изискване съгласно МСВОИ 3000:

Одиторът упражнява професионална преценка и скептицизъм, като разглежда въпросите от различни аспекти и подхожда открито и обективно към различните мнения и аргументи. (МСВОИ 3000/68)

УКАЗАНИЯ

85. Професионалната преценка представлява прилагане на натрупаните умения, знания и опит при взимането на информирани решения относно подходящия подход на действие при съответните обстоятелства, свързани с одита. При одит на изпълнението одитният екип събира голям обем информация, специфична за одита, и упражнява в голяма степен своята професионална преценка при анализа на съответните проблеми.

86. В допълнение към пряко участващите в одитната задача служители, професионалната преценка може да изисква одиторите да си сътрудничат с други заинтересовани страни, външни специалисти и ръководството, при организиране на одитния ангажимент.

87. Професионалната преценка е ключова за правилното изпълнение на одита. По-долу са посочени примери за това кога се изисква прилагане на професионална преценка в одита на изпълнението:

- а) установяване и оценяване на заплахи спрямо независимостта, вкл. репутацията за независимост;
- б) взимане на решение, какво да се одитира;
- в) определяне на необходимото ниво на разбиране за обекта на одит и свързаните обстоятелства;
- г) определяне на целта, въпросите и обхвата на одита;
- д) дефиниране на одитните критерии;
- е) определяне на характера, времетраенето и обхвата на одитните процедури;
- ж) определяне на необходимите за одита процедури за преглед и консултиране и по какъв начин да се адресира полученото мнение;
- з) решение кои констатации са достатъчно съществени, за да бъдат включени в доклада;

и) преценка дали са събрани достатъчни и уместни одитни доказателства и дали е необходима допълнителна одитна работа, за да се отговори на одитните въпроси и да се направят изводи по отделните цели;

й) формулиране на изводи на базата на одитните доказателства, събрани в съответствие с критериите и целите на одита; и

к) определяне какви препоръки да бъдат дадени;

88. 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, проява на бдителност и повишено внимание. Изключително важно е одитора да подхожда с професионален скептицизъм и да използва критичен подход, да достига до рационални оценки като отхвърля лични предпочитания и такива на трети лица. По-долу са дадени примери защо професионалният скептицизъм е особено важен в контекста на одита на изпълнението:

а) преценяване на интегритета на ръководството;

б) поставяне под въпрос на получените по направени запитвания отговори от страна на ръководството и лицата, натоварени с общо управление;

в) преразглеждане на оценката на риска в съответствие с установените съществени или значими несъответствия в получената информация;

г) планиране на достатъчно процедури за оценка надеждността на данните, които да се използват по време на одита; и

д) запазване на бдителност за случаи на несъответствия със закони и нормативни разпоредби.

89. Професионалният скептицизъм често се демонстрира в различните дискусии, провеждани в рамките на одитния екип, с ръководството и лицата, отговарящи за управлението. Примери за това как професионалният скептицизъм може да бъде приложен и оценен на всеки етап от одита включват, без да са ограничени до това, следното:

а) Одиторът оценява следваната логика при разсъжденията, разглежда алтернативни становища и гледни точки, и при необходимост променя мнението си в процеса на изпълнение на одитната задача, без да разчита само на доказателствата в подкрепа на окончателните заключения;

б) Одиторът прави критичен анализ на становището на ръководството и различните допускания, а не ги приема за даденост;

в) Одиторът оценява надеждността на източника за различните документи.

90. Одиторът следва да бъде отворен към различни гледни точки и

аргументи, както и да разглежда въпросите от различни перспективи. Така се гарантира избягване на грешни преценки и всякакви когнитивни предубеждения. Следователно е важно одитора да подхожда с професионален скептицизъм, да използва критичен подход, и да достига до рационални оценки като не се влияе от лични предпочитания и такива на трети лица.

Изискване съгласно МСВОИ 3000:
Одиторът следи за риска от измами при планирането на одита и е нащрек за риск от измами по време на одита. (МСВОИ 3000/73)

УКАЗАНИЯ

91. Измамата се дефинира като преднамерено действие от страна на едно или повече лица измежду служителите, ръководството, лицата, натоварени с управленски функции, или трети страни, което включва въвеждане в заблуда с цел получаване на несправедливи и незаконни облаги като:

- а) злоупотреба с доверие
- б) тайни споразумения за предоставяне на безвъзмездна помощ или други плащания;
- в) тайни договорки при провеждане на търгове и възлагане на договори;
- г) заблуждаване;
- д) непочтени действия;
- е) невярно представяне;
- ж) укриване с цел измама;
- з) незаконни действия;
- и) преднамерено представяне на неточна информация;
- й) нередности;
- к) рушвети;
- л) тайни комисионни; и
- м) кражба.

92. За разлика от грешките, измамата представлява съзнателно и често преднамерено укриване на факти от страна на един или няколко представители на одитираната организация или трети страни. Основната отговорност за превенцията и разкриването на измами се

носи както от лицата, натоварени с управленски функции в одитираната организация, така и от нейното ръководство. Задачата на одитора е да установи и оцени риска от измама и къде той е значителен, както и да определи одитни процедури в отговор на този риск.

93. По време на етапа на планиране, както и при извършване на одита, одиторът подхожда с професионален скептицизъм, тъй като в общия случай членовете на ръководството и служителите, замесени в измами, биха предприели стъпки за тяхното укриване от одитора и от други вътрешни и външни за одитираната организация лица. При извършването на одита одиторът трябва да е наясно с вероятността от измами, свързани с обекта на одит (напр. възлагане на поръчки, безвъзмездна помощ или финансиране). В случай, че одиторът заподозре наличие на или се натъкне на измама, той трябва да информира за това своя ръководител и съответните органи, отговорни за предприемането на по-нататъшни действия.

Изискване съгласно МСБОИ 3000:
Одиторът спазва високи стандарти на професионално поведение. (МСБОИ 3000/75)

УКАЗАНИЯ

94. Високите очаквания към одиторите включват спазване на всички приложими закони, подзаконови и професионални задължения и избягване на поведение, което би могло да дискредитира извършената одитна работа, вкл. действия, на базата на които трето лице, разполагащо със съответната информация, би могло обективно да заключи, че извършената одитна работа не е професионално издържана. От одитора се очаква да прилага системен одиторски подход и надлежна грижа на всички етапи на одитния процес. Под „надлежна грижа“ се разбира вниманието, с което даден благоразумен професионалист би подхождал към своята работа. Това включва внимателно и надлежно планиране на одитната задача, събиране и оценка на доказателствата и докладване на констатациите, заключенията и препоръките. Одитният екип на БОИ трябва да упражнява надлежна грижа и внимание за спазване на одитните стандарти.

95. Очакванията на законодателя и обществото са БОИ и неговите одитори да поддържат висок професионализъм. Това подчертава необходимостта от постоянно развиване на личните професионални умения, като се следят и спазват тенденциите в професионалните стандарти и приложимото законодателство. От одитора се очаква да подхожда с надлежна грижа, като полага необходимото старание в работата си и се придържа към техническите и професионални стандарти при извършването на одит на изпълнението. Старателният подход към работата включва отговорността да се действа с необходимото внимание при извършване на всеки одитен ангажимент.

96. Високият стандарт на професионално поведение трябва да се поддържа по време на целия одит – от избора на темата и планирането, до етапа на докладване. Важно е одиторът да работи системно, обективно и с надлежна грижа. Добра практика е използването на одитни програми, които представляват подробни работни планове за насочване на изпълнението на работата.

Изискване съгласно МСВОИ 3000:

Одиторът поддържа иновативност през целия процес на одит. (МСВОИ 3000/77)

УКАЗАНИЯ

97. 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 иновативен в най-голяма степен, докато е още в процеса на определяне на добри одитни подходи и техники, приложими към одита.

98. Методологията в сферата на одита и в областите за оценка и социални науки все още е в процес на развиване и надграждане, възможно е да се открият и нови техники и технологии за събиране на доказателства и анализ, които да повишат качеството на извършваната проверка и на одитния доклад. В следствие на това ВОИ въвежда нови техники и технологии в начина си работа, към които одиторът трябва да бъде възприемчив и отворен и да се стреми да прилага при изпълнението на одитните си задачи. Инструменти за анализ и извличане на данни могат да бъдат използвани, например, за извеждане на тенденции, насоки и информация от големи обеми от данни. Ползването на инструменти за анализ може да осигури по-добър фокус при оценката на риска, по-ефикасно изпълнение на одитната задача и по-ефективно докладване. Други примери за иновация включват по-широкото използване на работни документи в електронен формат и прилагането на системи за управление и споделяне на информация, която може да бъде от полза за повече от един одитен екип, използването на устройства „дрон“ за заснемане на обекти (напр. при одит на изпълнението в областта на земеделието).

99. ВОИ трябва да стимулират културата за прилагане на иновации. Одиторите следва да се учат един от друг и да бъдат отворени към прилагането на различни подходи. С други думи, ВОИ може да:

а) стимулира новаторски, евтини, устойчиви и уеб-базирани подходи

за обмен на становища, документи и опит;

б) стимулира съвместни одити на определени теми и да поощрява експериментирането с нови подходи, техники и доклади;

в) дава водещ пример в тази насока чрез подхода си в управлението и начина си на работа;

г) търси независима оценка на собствените си управленски подходи и начин на работа;

д) стимулира дейности за развитие на капацитета си за ефективно предаване на послания;

е) се информира за нови методологии за оценка.

КОНТРОЛ НА КАЧЕСТВОТО

Изискване съгласно МСБОИ 3000:
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. (МСБОИ 3000/79)

УКАЗАНИЯ

» КОНТРОЛ НА КАЧЕСТВОТО (ПО ВРЕМЕ НА ОДИТА)

100. Системата или процесът за контрол на качеството включва политики и процедури, разработени с цел ВОИ да получи разумна увереност, че тя и нейните служители спазват професионалните стандарти и приложимите законови и подзаконови изисквания. Целта е да се гарантира, че всички одитни ангажменти се изпълняват на високо ниво. Процедурите по контрол на качеството обхващат аспекти като например даване на указания, преглед и контрол на одитния процес и необходимостта от използване на консултанти, за да се вземат решения по сложни и спорни въпроси.

101. Системата за контрол на качеството (КК) трябва да е разработена така, че да съответства на правомощията на ВОИ и условията и да осигурява адекватен отговор на рисковете спрямо качеството. Ефективната система за контрол на качеството представлява неразделна част от стратегията, културата, политиките и процедурите на ВОИ. По този начин качеството е вплетено в изпълнението на одитните ангажменти и изготвянето на докладите, а не се явява допълнителен процес, задействан едва след етапа на докладване (вж.

раздел „гарантиране на качеството” по-долу). Поддържането на система за контрол на качеството предполага текущ мониторинг и ангажимент за постоянно внасяне на подобрения.

102. Процесът по КК е неразделна част от всеки одит на изпълнението, за да се сведе до минимум рискът от грешки и да се осигури последователност в извършването му. Тези процедури трябва да бъдат документираны и да обхващат, напр., различните стъпки на одита и проверките, които следва да се извършват (напр. преглед от ръководството, преглед от страна на колеги на проектодокументите и редакция на окончателните доклади). Би било полезно, обаче, на първо място ВОИ ясно да дефинира характеристиките на висококачествения одитен доклад.

103. Ключов аспект при всеки одит на изпълнението са формалните и неформални консултации в рамките на одитния екип, между различни екипи или с вътрешни и външни експерти. Използването на консултанти е важен елемент от ангажиментите за даване на увереност, тъй като гарантира по-добро качество и подобрява прилагането на професионалната преценка, паралелно с намаляване на риска от грешки. Това допринася за изготвянето на солидни заключения, както и на адекватен, точен и балансиран доклад, който е полезен за потребителите. Добра практика е да се документират основните консултации, които са извършени, естеството на предоставената експертиза и начина, по който одитния екип я е използвал.

104. Основен елемент от контрола на качеството са отговорниците по контрол на качеството за даден ангажимент. Това са външни за одитния екип служители, които извършват обективна оценка на съществения аспекти, вкл. установените рискове и основните преценки на одитния екип, както и на неговите заключения, изведени при изготвянето на одитния доклад. Добра практика е да се наемат отговорници по контрол на качеството при извършването на по-високорискови одити, по преценка на ВОИ.

105. Трудна задача е за ВОИ да разработи процедури за контрол на качеството единствено на ниво отделни одитни ангажименти, които да са в състояние да гарантират високо качество на докладите при одит на изпълнението. Следователно е важно, такива процедури да бъдат разработени на институционално ниво. Също толкова важно е одиторът да бъде и да остане компетентен и мотивиран, както и отворен за обратна информация от процеса по контрол на качеството. Контролните процедури трябва да бъдат допълвани от обучение на работното място и указания за одитния екип.

106. МСВОИ 140 съдържа допълнителни указания за контрол на качеството.

» **ОСИГУРЯВАНЕ НА КАЧЕСТВОТО (СЛЕД ПРИКЛЮЧВАНЕ НА ОДИТА)**

107. Процесът на осигуряване на качеството (ОК) позволява независима оценка на одитните ангажменти след тяхното приключване при последователното прилагане на определени критерии. Основаната цел на процеса по осигуряване на качество е да осигурява наблюдение на изградената система за контрол на качеството на ВОИ и оценява дали има изградени и работещи подходящи контроли. Процесът по контрол на качеството, описан по-горе, е първата стъпка, която се разглежда при проверката на качеството, като ВОИ могат да разработят собствени критерии в зависимост от условията, при които осъществяват дейността си. По-долу са посочени примерни критерии:

а) До каква степен докладът ясно отразява контекста, в рамките на който е извършено проучване на съответните области?

б) До каква степен докладът е добре структуриран и написан и включва ли той едно ефективно резюме?

в) Доколко ясно е отразена аргументацията за обхвата на одита?

г) Ясно ли е очертана методологията на одита?

д) Доколко заключенията и препоръките, залегнали в доклада, са балансираны, логични, последователни и подкрепени с цитираните одитни доказателства?

е) Доколко успешно са изведени заключения спрямо одитните цели и доколко успешно одитът е предоставил информация, която да подпомогне подобряването на обществените услуги?

ж) Доколко е налице достатъчна информация за компетентността на екипа, за извършените одитни процедури, за доказателствата в подкрепа на констатациите, направените консултации и отразяване на получените коментари и за осъществения контрол?

108. Лицата, които извършват проверката за осигуряване на качеството могат да са старши служители на дирекцията за одит на изпълнението (които не са имали участие при провеждане на одита) или външни лица. Партньорска проверка, осъществявана от одитори от други национални ВОИ, също може да се използва за тази цел. Предимството на партньорската проверка е, че одиторите от други ВОИ ясно разбират ролята и отговорностите на този тип институция, като в същото време са достатъчно дистанцирани от проверяваната организация, за да са в състояние да изготвят независима оценка. При използването на външен специалист за проверка на качеството на ВОИ се предоставя възможност да демонстрира своята отчетност пред заинтересованите страни и разбиране, че основната причина за проверката за осигуряване на качеството е с цел да бъдат подобрени одитите, одитния процес и системата за контрол на качеството. След извършване на преглед за

осигуряване на качеството, БОИ може да разпространи добри примери за доклади от одити на изпълнението сред своите служители, за да могат всички одитори да се възползват от този опит. Когато се прецени, че даден доклад от одит на изпълнението има нужда от подобрение, висши представители на одитния състав следва да извършат оценка на системата за контрол на качеството, за да се установи кои контроли се нуждаят от подобрение, за да може извършваните одити на изпълнението да съответстват на стандартите на БОИ, и да пороботят със съответните одитни екипи, за да бъдат извлечени поуки и възможности за обучение и наставничество в определени области.

СЪЩЕСТВЕННОСТ

Изискване съгласно МСБОИ 3000:

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.(МСБОИ 3000/83)

УКАЗАНИЯ

109. Съществеността представлява относителната важност на даден въпрос в рамките на контекста на неговото разглеждане, която може да промени или повлияе на решенията на целевите потребители, като например законодателната или изпълнителната власт. Съществеността може да се разглежда в контекста на количествени и качествени фактори като мащаб, характер и ефект върху обекта на одит и изразения интерес от страна на целевите потребители или получатели. В допълнение към паричната стойност, съществеността обхваща въпроси със социално и политическо значение, свързани със съответствието, прозрачността, управлението и отговорността. Съществеността може да се променя във времето и да е зависима от гледните точки на целевите потребители и отговорните страни.

110. Сред качествените фактори се включват, например:

- а) дали констатираният факт е резултат от преднамерено действие (измама) или непреднамерено такова;
- б) доколко определен аспект от дадена програма или организация е значим във връзка с характеристиките, общественото възприятие и чувствителност към дадена програма или одитирана организация;

в) засегнати ли са здравето или безопасността на населението;

г) дали констатацията касае прозрачността или отчетността;

111. Съществеността е приложима към всички аспекти на одита на изпълнението. Следователно, одиторът трябва да разглежда съществеността при избора на теми за одит, при дефиниране на одитните цели, въпроси и обхват, при определянето на одитните критерии, оценката на доказателствата, документирането на констатациите и изготвянето на заключения и препоръки.

112. Констатациите се смятат за съществени, когато може разумно да се допусне, че сами по себе си или в комбинация са в състояние да повлияят върху решенията на целевите потребители на одитния доклад. Оценката на одитора за същественост е въпрос на професионална преценка и се влияе от начина, по който одиторът разбира общите нужди от информация на целевите потребители, взети заедно.

113. Количествените фактори са свързани с мащаба на констатираните факти, представен в цифрово изражение. Одиторът трябва да вземе предвид сумарният ефект на отделните незначителни констатации.

ДОКУМЕНТИРАНЕ

Изискване съгласно МСВОИ 3000:
Одиторът документира одита по един достатъчно пълен и подробен начин. (МСВОИ 3000/86)

УКАЗАНИЯ

114. Одиторът съхранява всички приложими документи, събрани и генерирани по време на одита. Типовете документации, които обикновено се правят при повечето одити на изпълнението обхващат: а) детайли за одитната програма и методология, б) резултати от работа на терен и анализи, в) комуникации и обратна връзка от одитираната организация; г) контролни проверки и други мерки за качество на контрола. Конкретните обстоятелства при одита на изпълнението, обаче, ще определят и специфичната цел и контекст на одитната документация. Това включва важни електронни съобщения, изпратени до или получени от представители на одитираната организация или от трета страна, които са съотносими към одита и одитния доклад. Документира се кой е извършил съответната одитна работа и срокът, в който е била приключена. Документацията от одитната работа следва да бъде достатъчна, така че да позволи на опитен одитор, който не е

работил по одита, да се ориентира относно:

- а) характера, сроковете и обема извършена работа;
- б) формираните констатации и събраните доказателства;
- в) важните въпроси, възникнали по време на одита (напр. промени в одитния обхват или подход, решения във връзка с нов рисков фактор, установен по време на проверката, действия, предприети в резултат на несъгласие между одитираната организация и одитния екип), направените заключения, съществените професионални преценки при формулирането на тези заключения.

115. Ако при одит на изпълнението одиторът получи лични данни или друга конфиденциална информация, той трябва да гарантира адекватното опазване на тяхната тайна. Мерките за опазване на информацията зависят от нейния характер и чувствителност.

116. В общия случай, одиторът документира по-подробно определена одитирана област или процедурна стъпка, когато:

- а) е налице по-голям риск (свързан с осъществяването на одита или, когато дадена констатация е съществена, чувствителна или спорна);
- б) при изпълнение на одитната работа или при оценка на резултатите има по-голяма необходимост от упражняване на одиторската преценка;
- в) доказателствата са от съществено значение (напр. за изпълнение на целите на одита).

117. Препоръчително е документирането да се извършва по начин, който включва система за рефериране между одитния доклад и работните документи.

118. Необходимо е одиторът да въведе подходящи процедури за опазване тайната и съхраняване на работните документи и да поддържа архив с работните документи за период, отговарящ на изискванията от законово, подзаконово, административно и професионално естество и позволяващ проследяване на изпълнението на препоръките.