

УКАЗАНИЕ 3920

Процес на одита 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



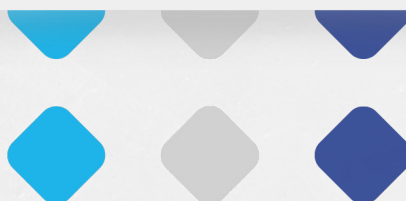
ИНТОСАЙ, 2019 г.

ИНТОСАЙ, 2019

- 1) Приет през 2016 г. като МСВОИ 3200 - Указния за процеса на одит на изпълнението
- 2) Със създаването на Рамката на ИНТОСАЙ за професионални становища е преименуван на Указание 3920 – Процес на одита на изпълнението с редакционни промени през 2019 г.

Указание 3920 е достъпно на всички официални езици на ИНТОСАЙ: арабски, английски, френски, немски и испански

Н



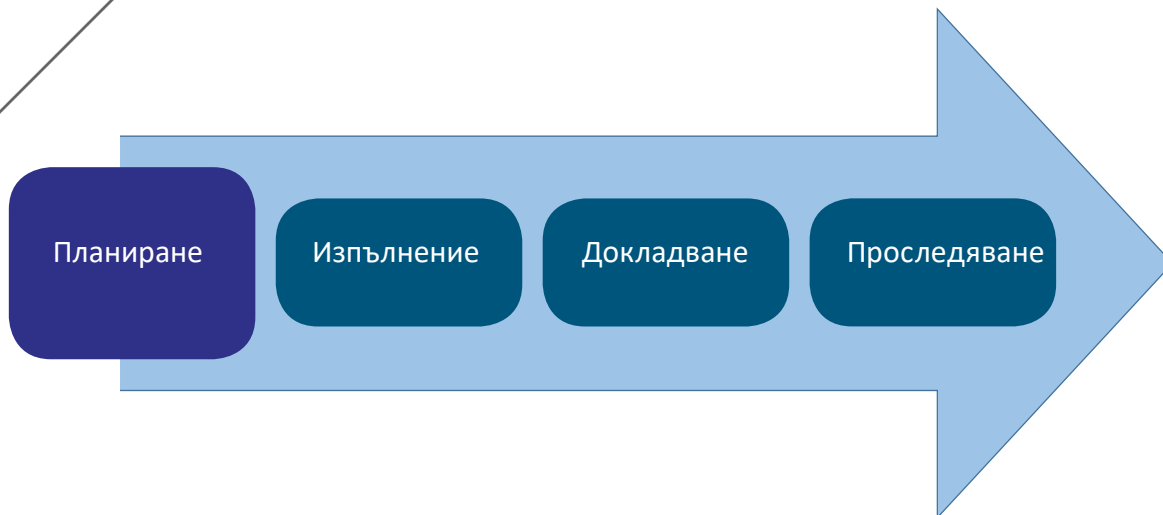
СЪДЪРЖАНИЕ

1.ВЪВЕДЕНИЕ	5	
2. ПЛАНИРАНЕ	7	
Избор на теми	7	
Планиране на одита	10	
Управление на одитните рискове	24	
3. ИЗПЪЛНЕНИЕ	27	
Доказателства	27	
Констатации и заключения	31	
Изготвяне на констатации от одита	33	
Определяне на причина и следствие при констатациите	34	
Формулиране на заключения след разглеждане на констатациите	36	
Управление на одитния риск на етапа на изпълнение на одита	38	
Документиране на етапа на изпълнение на одита	38	
Обсъждане на предварителните констатации и заключения в рамките на и извън институцията	39	
4. ДОКЛАДВАНЕ	40	
Съдържание на доклада	40	
Препоръки	46	
Комуникация с одитираната организация	48	
Разпространение на доклада	49	
5. ПРОСЛЕДЯВАНЕ	52	

1. Професионалните стандарти и указания са от ключово значение за достоверността, качеството и професионализма на одитите в публичния сектор. Наред с много други аспекти, основните принципи на одита в публичния сектор (МСВОИ 100) дефинират предназначението и тежестта на МСВОИ и определят рамката за тази дейност. Основните принципи 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 извършване 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 и следователно, всяко негово изискване трябва да бъде спазвано от ВОИ, които са избрали да го прилагат.
3. За всяко от заложените в МСВОИ 3000 изисквания, в Указание 3910 са разписани указания относно основните понятия за одитите на изпълнението, а в МСВОИ 3920 – относно процеса на одита на изпълнението.
4. Указание 3920 цели да подпомогне одитора при тълкуване на изискванията на МСВОИ 3000 и да го ориентира относно изпълнението на тези изисквания и при прилагането на професионалната му преценка.
5. Указанието е структурирано в съответствие с различните етапи на процеса на одит на изпълнението. Първата част е свързана с планирането на одита – как трябва да бъдат избрани теми за одит и как да се планира изпълнението на одитната задача. Втората част е свързана с извършването на одита, така че да се получат достатъчни и уместни доказателства в подкрепа на одитните констатации и заключения. Третата част е свързана с докладването – формат, съдържание и разпространение на доклада. Четвъртата част е свързана с проследяването на предходни констатации и препоръки в докладите от одита на изпълнението, което ще доведе до идентифициране и документиране на влиянието на одита и извършения прогрес при адресирането на проблемите.



6. МСВОИ 3910 и МСВОИ 3920 трябва да се разглеждат заедно, за да се постигне по-добро разбиране за приложението на основните понятия през целия процес на одита.



7. Настоящият раздел съдържа изискванията и указанията за планирането на одитите на изпълнението. Целта на тези изисквания е да се утвърди общ подход, който одиторът да прилага при планирането на одитите на изпълнението. Този раздел има две основни части. Първата част се отнася до избора на теми за одит и е свързана основно с процеса на стратегическо планиране на ВОИ. Втората част от планирането се отнася до планирането на всяка индивидуална одитна задача за определяне на това, което ще се одитира, какви критерии и какви методи за събиране и анализ на информация ще бъдат използвани.

ИЗБОР НА ТЕМИ

Изисквания според МСВОИ 3000:

В процеса на стратегическо планиране на ВОИ одиторът трябва да избере теми за одит като анализира потенциалните теми и извърши проучване за идентифициране на одитни рискове и проблеми. (МСВОИ 3000/89)

Одиторът избира теми за одит, които са важни и одитируеми, и които съответстват на мандата на ВОИ. (МСВОИ 3000/90)

Одиторът изпълнява процеса за избор на теми за одит като цели максимално очаквано въздействие от одита, вземайки под внимание капацитета за него. (МСВОИ 3000/91)

УКАЗАНИЯ***Избор на тема за одит като част от процеса на стратегическо планиране***

8. Определянето, кои одити да бъдат извършени, е част от процеса на стратегическо планиране на ВОИ. Стратегията на ВОИ осигурява основната насока за работата на институцията и следователно, също и функцията на одитите на изпълнението. Стратегията обикновено обхваща период от няколко години и насочва одитора в избора на теми, програми или области за одит. Въпреки че броят на потенциалните теми, програми и области на одитите обикновено е голям, капацитетът на ВОИ обикновено е ограничен.

Следователно, решенията за избор на одити се вземат внимателно.

9. Процесът на стратегическо планиране обикновено води до разработването на годишна програма за одитната дейност на ВОИ, обхващаща една или повече години. Имайки предвид динамичния характер на публичния сектор и променящите се приоритети в публичните политики, се препоръчва ежегодно преразглеждане на годишната програма за одитната дейност.

10. Някои ВОИ могат да избират теми за одит на база стратегически съображения относно вида на одитите на изпълнението и реформите в публичния сектор. Един възможен стратегически избор е да се реши да се допринесе за модернизацията на държавната администрация и одитите да се фокусират върху правителствени програми със сериозни проблеми в изпълнението. Други ВОИ могат да изберат теми на базата на други критерии за избор, например предвид конкретния вид на одитната дейност в публичния сектор като болничния сектор или други по-големи инвестиционни проекти. Алтернативен вариант може да бъде фокус върху одит на отделни държавни агенции и техните резултати спрямо постигането на краткосрочните и дългосрочните цели във връзка с икономичността, ефикасността и ефективността.

11. Годишната програма за одитната дейност на ВОИ служи като база за годишното планиране и разпределението на ресурсите. Програмата може да включва списък на областите за одит и да предоставя кратко изложение на възможните проблеми, въпроси и други аргументи, подкрепящи избора на всяка една от тях. Подходът към избора на теми за одит, които ще бъдат включени в одитната програма, може да варира. Някои ВОИ са възприели подход отдолу нагоре, като одиторите участват в процеса на избора. Други ВОИ са възприели подход отгоре надолу, като ръководството избира темите за одит, а одиторът не взема участие в този процес. Някои ВОИ използват комбинация от двата подхода.

Оценка на потенциалните теми за одит по отношение на рисковете, съществеността и проблемите, които са идентифицирани

12. Темите за одит се избират въз основа на оценка на риска, анализ на проблемите и взимайки под внимание съществеността. Рисковете са възможни и могат да повлияят на дадено събитие, като по този начин потенциално да възпрепятстват постигането на целите на организацията. Съществеността се отнася не само до финансови, а е свързана и със социални и / или политически аспекти, като например брой хора, засегнати от даден закон или реформа, прозрачността и доброто управление.

13. В одитите на изпълнението рисковете могат да включват области с потенциално слабо изпълнение, което засяга гражданите или може да има голямо въздействие върху конкретни групи граждани. Натрупването на такива индикатори или фактори, свързани с дадена организация или правителствена програма, могат да представляват важен сигнал за одитора и могат да го насочат да планира одитите на база установените рискове или проблеми. Факторите, които могат да са индикация за по-висок риск, включват:

- а) съответните финансови суми или бюджетни разпределения са съществени, или са налице значителни промени в бюджета;
- б) области, които са традиционно податливи на риск (например ИТ системи, обществени поръчки, технологии, въпроси, свързани с околната среда и здравето);
- в) наличие на нови или спешни дейности, или промени в условията (например изисквания и търсене);
- г) управленските структури са комплексни, с възможно объркване по отношение на отговорностите;
- д) липса на надеждна, независима и актуална информация за икономичността, ефикасността или ефективността на държавната програма.

14. Анализът на потенциалните теми за одит би трябвало да взема под внимание максималното увеличаване на очакваното въздействие от одита. Когато се прави анализ на потенциалните теми и се извършва проучване за идентифициране на рисковете и проблемите, е препоръчително одиторът да вземе под внимание следното:

- а) Колкото по-голям е рискът от изпълнението по отношение на икономичността, ефикасността и ефективността или общественото доверие, толкова по-важни са проблемите.
- б) Допринасянето на полза е свързано с осигуряването на нови познания и гледни точки.

Повече полза често може да се постигне като се одитират политически области или обекти, които не са били до този момент обект на одити или други прегледи.

Избор на теми за одит, които са одитируеми

15. Преценката за одитируемостта е важно изискване при избора на тема за одит. На този етап, определянето дали дадена тема е одитируема или не, зависи от това дали темите за одит отговарят на одитния мандат на ВОИ и дали ВОИ има капацитет да извърши одита. При планирането на одита, одитируемостта на обекта следва да се преразглежда, по-детайлно (вижте раздел Планиране на одита по-долу).

ПЛАНИРАНЕ НА ОДИТА

Изисквания според МСВОИ 3000:

Одиторът трябва да планира одита по начин, който допринася за висококачествен одит, който се извършва по икономичен, ефикасен и ефективен начин, своевременно и в съответствие с принципите за добро управление на проект. (МСВОИ 3000/96)

По време на етапа на планирането одиторът придобива познания по същество и методологични познания. (МСВОИ 3000/98)

Одиторът трябва да развие целта(ите) на одита достатъчно подробно, за да бъде наясно по отношение на въпросите, на които ще бъде отговорено и за да позволи логическо разработване на програмата на одита. (МСВОИ 3000/36)

Ако целта на одита е определена под формата на одитни въпроси, разбити на под-въпроси, то одиторът трябва да се увери, че те са тематично свързани, че се допълват, че не се припокриват и че взети заедно са изчерпателни за адресиране на цялостния одитен въпрос. (МСВОИ 3000/37)

По време на планирането одиторът определя одитните процедури, които ще бъдат използвани за събиране на достатъчни и уместни одитни доказателства, съответстващи на целта(ите) и въпроса (ите) на одита. (МСВОИ 3000/101)

Одиторът трябва да представи одитната програма на ръководителя(контрольора) на одита и на висшето ръководство на ВОИ за одобрение. (МСВОИ 3000/104)

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. (МСВОИ 3000/52)

УКАЗАНИЯ

16. След като ВОИ е избрала темата за одит, одиторът трябва да разработи програмата на конкретния одит. Одиторът планира одита по начин, който гарантира извършването на одит с високо качество, реализиран по икономичен, ефикасен, ефективен начин и в срок според принципите за добро управление на проекти. Една добре обмислена програма като цяло е незаменима при одита на изпълнението. Тази подготвителна работа често се нарича предварително проучване.

17. Целта на предварителното проучване е да се определи дали съществуват условия за одита и, ако това е така, да се изготви предложение за одит с работна програма и план за изследване.

18. Предварителното проучване обикновено се извършва в относително кратък срок. Проучването на конкретна одитна тема може да се проведе за по-малко от месец, докато по-широкообхватна тема може да се реализира в рамките на три месеца. Обикновено по-голяма част от времето, определено за одит трябва да се използва за самото извършване на одита.

19. Когато разработва одита, е препоръчително одиторът да прецени потребностите и интересите на основните целеви потребители, включително отговорните страни. Потребностите и интересите на потребителите могат да повлияят върху избора на целите на одита и видовете анализи, които ще бъдат извършени от одитния екип. В крайна сметка, като взема под внимание потребностите и интересите на основните целеви потребители, одиторът може да гарантира, че одитният доклад е полезен и разбираем. Следователно е важно одиторът да остане независим и да се фокусира върху основната си роля на одитор на публичния сектор, който действа в интерес на гражданите. Предварителното проучване следва да включва елементите, представени във фиг. 1.

Фиг. 1

Елементи при предварителното проучване

- а) Оценка на одитируемостта
- б) Разбиране за това какво се одитира
- в) Определяне на одитната цел(и) и одитните въпроси
- г) Определяне на обхвата на одита
- д) Определяне на одитните критерии
- е) Избор на методи за събиране на одитни доказателства
- ж) Добро управление на проекта, както и преглед и одобрение на програмата от ръководството на БОИ
 - Управление на одитните рискове
 - Комуникация на етапа на планиране

Оценка на одитируемостта

20. Оценката на одитируемостта е важно изискване в процеса на разработване на програма за одита. Одиторът трябва да прецени дали извършването на одита е уместно и ефективно от гледна точка на разходите. Може да се наложи одиторът да вземе под внимание например, дали са на разположение критерии и дали е вероятно изискваната информация или доказателства да са налични. Дори ако избраната тема на одит отговаря на стратегията на БОИ, при предварителното проучване одиторът може да забележи, че очакваният проблем вече е разрешен от одитираната организация. От други институции може вече да са извършвани подобни проучвания, обхващащи сходни цели, или може да не са налице относими критерии и да не съществува база за развитие на одитните критерии. Възможна друга причина е, че е малко вероятно да са на разположение необходимите информация или доказателства и те да не могат да бъдат получени по ефикасен начин. От друга страна, липсата на информация и данни могат да бъдат заключение и субект на самия одит и не трябва да са пречка за одитора при извършване на последващи проучвания. При подобни обстоятелства е важно одиторът да информира ръководството на БОИ за тези важни аспекти, за да може то да вземе решение как да процедира.

Разбиране за това какво се одитира

21. Целта в началото на предварителното проучване е да се придобие основно разбиране за обекта на одит ("какво се одитира") и за рисковете и предизвикателствата в областта. Одитът на изпълнението

е процес на непрекъснато обучение. Придобиването на необходимите познания е непрекъснат процес с натрупване, който включва събиране и оценка на информация на всички етапи на одита. Следователно, при предварителното проучване, след като е избрана тема на одит, може да се наложи да се събере допълнителна информация и да се тестват първоначалните хипотези. Тази информация ще помогне на одитора да реши кой е най-подходящият подход за одита. Важно е одиторът да претегли разходите за събирането на информацията спрямо приноса на тази информация за одита. Събраната по време на предварителното проучване информация може да наложи корекция в обекта, който се одитира.

22. Източниците на информация за разбирането на това какво се одитира могат да включват:

- а) законодателство и законодателни тълкувания;
- б) министерски постановления, правителствени документи и решения;
- в) рисковият профил на одитираната организация;
- г) актуални одитни доклади, работни документи от други одитори, прегледи, оценки и запитвания;
- д) научни изследвания (включително от други държави);
- е) стратегически и корпоративни програми, отчети от мисии и годишни доклади;
- ж) актуални и средносрочни бюджети
- з) документи за политики и протоколи от заседания на управителни комитети и съвети;
- и) органограми, вътрешни указания и наръчници;
- й) оценка на програми и планове, и доклади на вътрешния одит;
- к) становища на експерти в областта;
- л) дискусии с одитираната организация и основните заинтересовани страни;
- м) управленски информационни системи или други важни информационни системи;
- н) официални статистически данни;
- о) доклади от други ВОИ;
- п) публикации в пресата.

23. Предишни оценки и одити често са полезен източник на информация. Те могат да помогнат да се избегне ненужната работа за проверка на области, които наскоро са били подложени на задълбочен преглед и в които са идентифицирани недостатъци, които все още не са отстранени.

Определяне на целта(ите) на одита и одитните въпроси

24. Одиторът залага ясно дефинирана(и) цел(и) на одита, която е свързана с принципите за икономичност, ефикасност или ефективност (вижте МСВОИ 3000/37). Целта(ите) определя подхода и програмата на одита.

25. Целта(ите) на одита може да бъде определяна като общия одитен въпрос, отнасящ се до обекта на одит (например, правителствена програма или дейност), чийто отговор търси одитора. Следователно, целта на одита трябва да се формулира по начин, който позволява да се достигне до ясно и недвусмислено заключение. Целта(ите) на одита може да бъде изразена под формата на един общ одитен въпрос, който след това се разбива на по-подробни / специфични под-въпроси.

26. Целта на одита често се базира на една цялостна перспектива, а именно перспективата отгоре надолу. Тя се концентрира основно върху изискванията, намеренията, целите и очакванията на законодателните власти и правителството. Възможно е също така обаче, да се добави и перспектива, ориентирана към клиента, с фокус върху въпроси, свързани с управлението на услугите, времето за изчакване, както и други въпроси, свързани с гражданите или потребители, които са въвлечени.

27. Целта(ите) на одита, адресирана от одиторите, извършващи одити на изпълнението, не трябва да бъде базирана ексклузивно на последващ (ex post) одитен подход. Одиторът може да се заеме с проучване на действащи програми, като например проучване нивото на постигане на целите или оценка на прогреса, който е направен.

28. Важно е целта(ите) на одита да се базира на рационални и обективни съображения. При определянето ѝ / им, одиторът трябва да установи къде са най-големите проблеми или рискове и в кои области одитът може да има най-голям принос. За да дефинира подходяща цел(и) на одита, одиторът може да проведе интервюта с основните заинтересовани лица и експерти и да анализира потенциалните проблеми от различни гледни точки.

29. Целта(ите) на одита трябва да осигурява достатъчно информация на одитираната организация и другите заинтересовани страни относно фокуса на одита. Добре дефинираната(ите) цел(и) на одита е свързана с конкретна одитирана организация или с определена група от правителствени инициативи, системи, операции, програми, дейности или организации.

30. Добра практика е целта(ите) на одита да се опише колкото е възможно по-просто. Представянето на целта(ите) на одита максимално ясно и сбито спестява на одитния екип извършването на ненужна или твърде амбициозна одитна работа. Препоръчително е одиторът да избягва да определя множество цели, когато се задава повече от един основен въпрос. Това ще позволи одиторът да достигне до ясни заключения (Вижте обхват на одита по-долу в текста).

Формулиране на одитни въпроси

31. Добра практика за одитора е да определи одитни въпроси, които да адресират одитната цел(и). Това ще подпомогне определянето и структурата на одита.

32. Важно е одитните въпроси да бъдат тематично свързани, да се допълват, да не се припокриват и взети заедно да са изчерпателни, така че да постигнат целта(ите) на одита. Стремешът е всички аспекти на целта на одита да бъдат обхванати от конкретни одитни въпроси. Всички термини, използвани във въпросите, трябва да бъдат ясно дефинирани. Въпросите се излагат в неутрална форма, дори ако одиторът очаква да установи проблеми във връзка с дадени въпроси.

33. Одитните въпроси могат да бъдат аналитични, нормативни или описателни. Дори ако е препоръчително одитните въпроси да се формулират по нормативен или аналитичен начин, понякога добавянето на описателните въпроси може да е полезно в одита, особено когато се подготвя одит в област, в която липсва информация за икономичността, ефикасността или ефективността.

34. Формулирането на одитните въпроси е повтарящ се процес, в който одиторът ги конкретизира и прецизира отново и отново, вземайки под внимание известната или новата информация по темата, както и разумността на получените отговори. По време на етапа на планирането, идеята на формулирането на одитните въпроси е систематично да се насочи вниманието към онова, което одиторът трябва да знае за постигането на целта на одита. В процеса на придобиване на повече познания от страна на одитора в хода на одита, одитните въпроси могат да бъдат коригирани, за да отразят по-добре обекта на одит (вижте раздел Извършване от настоящия МСБОИ), но това не трябва да се извършва твърде често. Тъй като се препоръчва одитните въпроси да се съобщат на одитираната организация, промяната им в хода на одита може да породви съмнения относно професионализма, обективността и безпристрастността на одита.

Определяне на обхвата на одита

35. Целта(ите), одитните въпроси и обхватът на одита са взаимно свързани и трябва да бъдат разглеждани заедно. Дори незначителни промени в целта(ите) или одитните въпроси могат да имат огромно отражение върху цялостния обхват на одита.

36. Обхватът определя границите на одита. За да определи обхвата, одиторът трябва да идентифицира кои организации ще бъдат обхванати от одита или коя конкретна програма или аспект на програма определя границите на одита. Одиторът трябва също така да идентифицира времевия период, който ще бъде проучван и, ако е уместно, териториалните звена, които ще бъдат включени. С цел избягване на твърде сложен или скъп одит, обхватът на одита може да изключи

определени дейности или организации, дори ако те по принцип биха били уместни за целта на одита.

37. Добра практика е при първа възможност да се обсъди обхвата на одита с одитираната организация. В някои случаи може да се окаже полезно изрично да се поясни онова, което не се предвижда да попадне в обхвата. Това може да намали вероятността от погрешни представи или очаквания.

Определяне на одитните критерии

38. Одиторът трябва да определи подходящи одитни критерии, които съответстват на целта(ите) на одита или на одитните въпроси (МСБОИ 3000/47). Одитните критерии представляват еталоните или стандарта, използвани за оценка на обекта на одит, за да се установи дали дадена програма отговаря или надвишава очакванията. Критериите осигуряват база за оценка на доказателствата, за достигане до констатации и за разработване на заключенията по целите на одита.

39. Критериите могат да бъдат качествени или количествени и определят спрямо какво ще бъде оценявана одитираната организация. Одитните критерии могат да бъдат общи или специфични, те могат да отразяват нормативен модел за обекта, който е подложен на преглед, те могат да представляват най-добрата или добрата практика или очакването за това “какво трябва да бъде” съгласно законите, нормативните разпоредби или целите. Одитните критерии могат също да представляват “онова, което се очаква” съгласно научните познания и най-добрите практики, или “какво може да бъде” (при подобри условия). Естеството на одита и одитните въпроси определят кои критерии са най-подходящи.

40. Одиторът може да използва различни източници за идентифицирането на критерии, например:

- а) Закони и нормативни разпоредби, ръководещи дейността на одитираната организация
- б) Политически цели или изявления на законодателните власти
- в) Решения, взети от законодателните или изпълнителните власти
- г) Ключови индикатори за изпълнение, определени от одитираната организация или правителството
- д) Подробни процедури за дадена функция или дейност
- е) Стандарти от изследвания, литература или професионални и/или международни организации
- ж) Международни еталони за добро изпълнение
- з) Съответстващо изпълнение в частния сектор
- и) Еталони – същата организация в различни години; различни

организации със същата дейност

- й) Документи за планиране, договори и бюджети на одитираната организация
- к) Обща управленска литература и литература за обекта на одит
- л) Критерии, използвани по-рано в сходни одити или от други ВОИ
- м) Стандарти, определени от одитора, евентуално след консултация с експерти в одитираната област
- н) Идентифициране на това какво би могло да бъде (при по-добри условия).

41. Понякога одитните критерии са лесни за определяне, например, когато целите, установени от законодателните власти или правителството са ясни, точно определени и уместни. Често обаче, това не е така. Целите могат да са неясно формулирани, да са противоречиви или да не съществуват. Подобна ситуация не трябва да възпрепятства одитора от извършване на одита. В такива ситуации може да се наложи одиторът да определи критерии, които отразяват идеалния или очаквания резултат, спрямо който изпълнението от страна на организацията може да бъде измерено. Една от възможностите е да се зададат критерии като се позволи на експерти в областта да задават въпроси, като например “какви трябва да са най-добрите възможни резултати предвид обстоятелствата и съгласно най-популярната сравнима практика?”. Ако, от друга страна, одиторът използва критерии за изпълнение или стандарти, заложи от одитираната организация, е необходимо той/тя да бъде предпазлив(а). Постигането на съответствие с тези стандарти не означава непременно добро изпълнение и одиторът трябва да бъде наясно, че одитираната организация е възможно да залага неприемливо ниски стандарти, с което да си гарантира, тяхното изпълнение.

Фиг. 2

Полезни съвети за определянето на добри одитни критерии. Уверете се, че те са:

- а) относими и логически или причинно свързани с одитните въпроси
- б) разбираеми, кратки и ясни, т.е. недвусмислени и лесни за възприемане
- в) завършени, взети заедно са изчерпателни за всеки одитен въпрос, т.е. взети заедно те са достатъчни, за да отговорят на одитните въпроси
- г) обективни, безпристрастни
- д) могат да бъдат тествани, така че да е възможно да се идентифицира какви процедури и доказателства са необходими, за да се даде отговор и да се направи заключение спрямо критериите.

42. Съгласно МСВОИ 3000/51, като част от планирането или извършването на одита, одиторът трябва да обсъди одитните критерии с одитираната организация и евентуално със съответните заинтересовани страни. Могат да възникнат несъгласия с критериите, които могат да бъдат обсъдени и евентуално да бъдат разрешени на един ранен етап. Това е особено важно в случаите, когато критериите са разработени конкретно за ангажимента, или когато не са очевидни и могат да бъдат оспорени от одитираната организация.

43. Важно е одиторът да изслуша уместните аргументи на одитираната организация, когато се обсъждат критериите, но в същото време да е наясно с потенциалния им интерес да прикрият слабостите. Представените от одитираната организация факти и аргументи трябва да бъдат претеглени спрямо други съществени факти и аргументи (от други източници, експерти и т.н.), и след внимателна преценка, одиторът може да приеме гледната точка на

одитираната организация по отношение на критериите. Крайното решение относно задаването на критериите обаче е на одитора и е важно той да запази независимостта си в този процес.

Избор на методи за събиране на одитни доказателства

44. Важна част от планирането как да се извърши одита е да се определят методите, които ще бъдат използвани за събиране и анализ на данни. Целта(ите) на одита, одитните въпроси, обхватът на одита и одитните критерии са факторите, определящи насоките за това какви доказателства са необходими и кои са най-подходящите методи за тяхното получаване.

45. При предварителното проучване целта на избора на методи е да се фокусира систематично върху това, което одиторът трябва да знае, за да отговори на одитните въпроси и да обърне внимание на критериите, и откъде и как той може да получи информацията. В тази връзка е препоръчително да се извърши пилотен тест, по време на който одиторът тества метода за събиране на информация. Целта е да се възприемат най-добрите методи и стандарти, но техният избор може да бъде ограничен от възникването на практически проблеми, отнасящи се до наличието на данни или тяхната приложимост и цената за събирането им. Може да се наложи одиторът да се спре на второто най-добро решение.

46. Ако съществува проблем с наличието на вторични данни, или качеството на данните е лошо, одиторът може да реши да събере първични данни като разработи въпросници, статистически документи, наблюдения и т.н. Въпреки че първичните данни, изготвени от одитора обикновено са най-надеждни, вторичните данни, събрани и / или анализирани от други лица (например, доклади за оценка на изпълнението, вътрешни доклади и т.н.) могат да бъдат важен източник на информация в одитите на изпълнението.

47. Възможно е да се наложи на одиторите да преосмислят промяна в програмата на одита. Одиторът трябва да реши кои методи са подходящи в одита, т.е. какви са предимствата и недостатъците им, както и дали методите са твърде скъпи спрямо очакваните от тях резултати. В подобни ситуации е необходимо да се вземат под внимание важността и приноса, предизвикани от промяната на програмата на одита и е нужно промените в одита да се извършват колкото се може по-рано.

48. Одитите на изпълнението могат да използват голям брой техники за събиране на данни, които често се прилагат в социалните науки, като например проучвания, интервюта, наблюдения, събиране на административни данни и други писмени документи. Статистическите методи за формиране на извадки и проучванията могат да позволят да се оцени цялото население, а различните казуси, обединени с други доказателства могат да дадат възможност за задълбочен анализ.

49. Чрез различни методи за събиране на данни могат да бъдат получени различни видове одитни доказателства, както е показано в приложената по-долу таблица.

Таблица 1. Връзка между видовете одитни доказателства и различните методи

Одитно доказателство	Методи за събиране на данни
Свидетелски доказателства	Интервюта Проучвания, въпросници Фокус групи Референтни групи
Документални доказателства	Прегледи на документи Прегледи на досиета Използване на съществуващи статистически данни Използванена съществуващи бази данни
Физически доказателства	Наблюдение на хора Проверка на обекти или процеси Експерименти, например ниво на сигурност на компютърните данни
Аналитични доказателства	Например: Количествени методи за събиране на информация. Анализи за разработка на данни, регресивни анализи. Изчисления, сравнения, разбиванена информацията на компоненти и разумни аргументи.

50. За одитора е важно да определи подходяща стратегия за одита като се комбинират програми, методи и техники на проучванията в одита, които да отговарят както на контекста, целта(ите), въпросите, критериите и съществуващите умения и ресурси на одитора, така и на наличието от данни.

Пример за матрица на планиране на одита

51. При планирането на одита одиторът трябва да обвърже целта(ите) на одита, обхвата му и одитните въпроси, одитните критерии и методите за събиране и анализ на данните. Няма универсално приложим модел

за планиране и разработване на програма на одитите на изпълнението. Представеният по-долу метод очертава добрата практика и често е приложим. Той може да не е подходящ за всички одити, но е полезен за по-сложните ангажменти. Следователно, във всеки отделен случай одиторът трябва да прецени дали е подходящо да приложи описания по-долу метод или съществуват по-добри алтернативи.

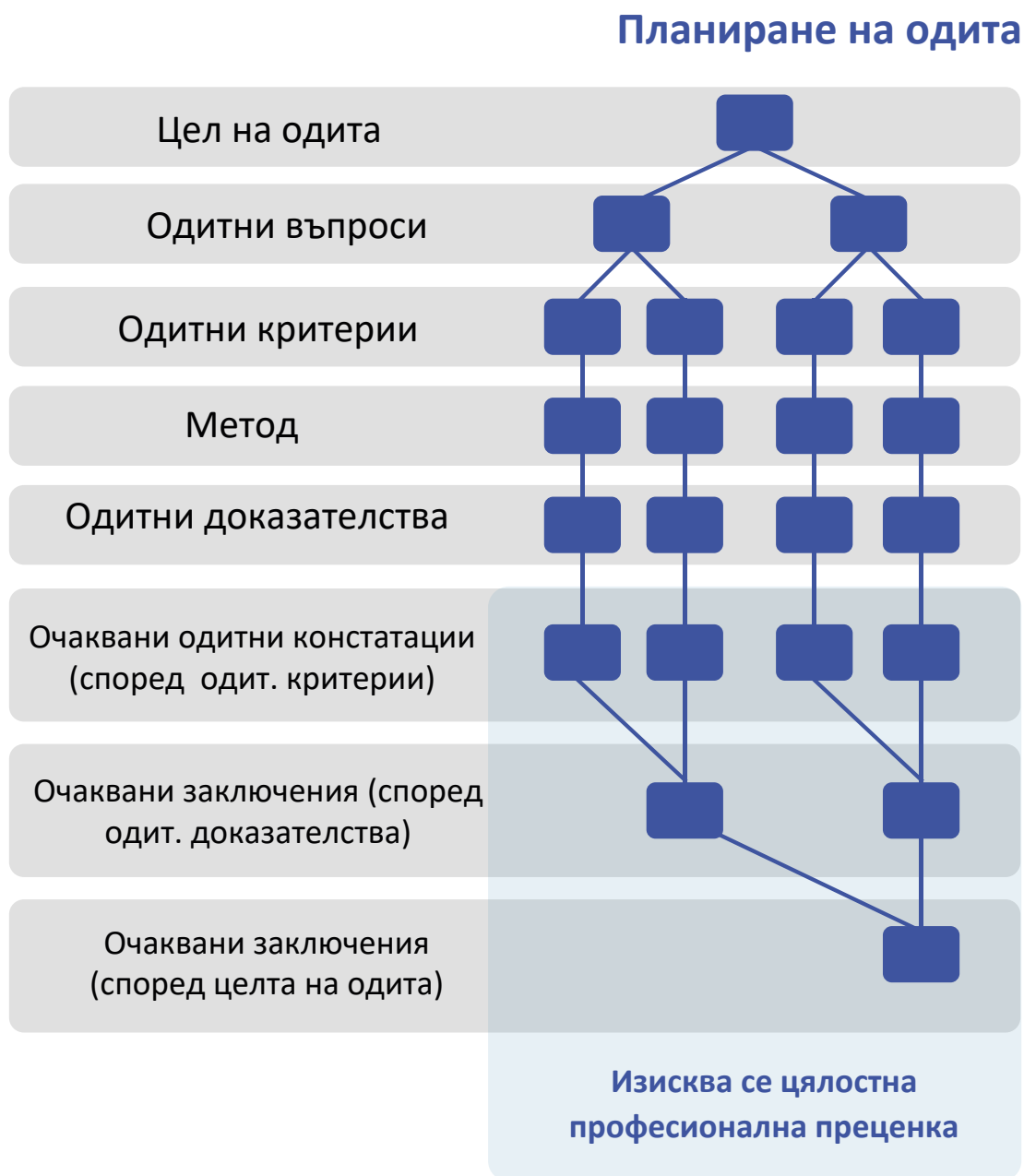
52. Целта на матрицата на планиране на одита е да се изясни валидността на заключенията спрямо целта на одита и да се гарантира логична последователност на разсъждения и анализ от одитната цел до използваните одитни критерии и методи. Матрицата помага на одитора да наложи логичен и последователен модел за планиране на проучването и да гарантира, че са разгледани всички аспекти на целта на одита. По-важното е, че матрицата на планиране на одита изисква от одитора, на етапа на планиране, да изясни спрямо какви източници на доказателства могат да бъдат тествани одитните критерии.

53. Фигурата по-долу показва по какъв начин целта(ите) на одита може да бъде разбита на специфични одитни въпроси и как всеки одитен въпрос е свързан с одитните критерии. Когато се правят заключения, одиторът използва професионалната си преценка като взема под внимание различните одитни констатации, степента на същественост на констатациите и характера на дефектите, които са открити по време на одита.

54. В матрицата на планиране на одита е важно одиторът ясно да очертае какъв вид анализ е необходим, за да има възможност за получаване на достатъчни и уместни одитни доказателства за извеждане на констатациите. Това изисква одиторът да опише какъв вид информация и данни трябва да бъдат събрани, от конкретни източници, необходимите техники за събирането на данните и методите, които ще бъдат използвани за анализа им.

55. Както е показано на фигурата, очакваните констатации от одита са пряко свързани с одитните критерии. Одиторът трябва да оцени дали програмата или организацията покриват критериите. Ако одитът покаже, че някои от критериите са покрити, а други не, одиторът трябва да използва професионалната си преценка, за да определи какви да бъдат заключенията от одита.

Схема 1: Матрица на планиране на одита(пример)



Добро управление на проекта и представяне на програмата на ръководителите (контрольорите) и ръководството на БОИ

56. Тъй като одитите на изпълнението са времеемки и скъпи, е изключително важно одитът да бъде надлежно планиран и изпълнението на програмата да се наблюдава регулярно и да се предприемат корективни мерки, когато е уместно. Одитната програма трябва да бъде написана, документирана и представена пред ръководството на БОИ за одобрение.

57. При извършване на одита е необходимо целия одитен екип да

притежава нужните професионални компетенции. Необходимо е всички членове на одитния екип да разбират по един и същи начин значението на одитните въпроси, обхвата на работата, която им е възложена и характера на отговорностите, които се изискват при прилагането на одитните стандарти. Въпреки това се определя човек от екипа за негов ръководител. Това най-често е най-опитния или одитора с най-висока длъжност. Ръководителят на екипа е отговорен за изпълнението на одитната работа, както и за възлагането на задачи на членовете на екипа. Ръководителят на екипа осигурява висококачественото и своевременно изпълнение на работата на одитния екип. Като част от одитната работа, търсенето на възможности за развитие на служителите, се счита за добра практика. Например, може да се избере не толкова опитен одитор за ръководител на екипа и да му се осигурят подкрепа и коучинг от страна на по-опитен одитор.

58. Когато се изготвя програма на одита, е важно да се определят графика и необходимите ресурси. Одиторът също трябва да прецени дали е необходимо да се консултира с вътрешни или външни експерти (консултанти, други одитори), за да подобри качеството на одита. Програмата може да помогне на екипа да раздели одитния процес на по-малки части. Това улеснява екипа в преценката доколко реалистично е използването на ресурсите в сравнение с необходимата работа. Ако програмата покаже, че времевите срокове са твърде кратки, може да се наложи екипът да ги удължи или да обмисли кои одитни въпроси са най-важните и да им посвети подходящо време и ресурси. Понякога на не толкова важните въпроси може да се отговори чрез използването на по-малко времеемки методи за събиране на данни, като например използване на налични вторични източници, вместо използване на данни от въпросници или интервюта.

59. Добра практика е да се документират използваните бюджетни средства, изработените дни, както и постигнатите междинни цели. Това може да бъде извършено електронно или документирано в работни документи заедно с важните събития в одита. Когато се изпълняват по-сложни одити на изпълнението, ВОИ може да обмисли назначаването на опитен ръководител (контрольор) или надзорен комитет, който да дава указания на одитния екип и да наблюдава напредъка на одита.

60. Ръководителите (контрольорите) на одита предоставят указания и насоки на персонала, на който е възложен одита, за да се постигнат целите на одита и да се спазват приложимите изисквания. В същото време те се информират за възникналите съществени проблеми, преглеждат извършената работа и осигуряват ефективно обучение в процеса на работата. Естеството и степента на надзор на персонала и прегледа на одитната работа могат да варират в зависимост от редица фактори, като например, големина на одитната организация, важност на работата и опит на персонала. Счита се за уместно редовно да се информира висшето ръководство за постигнатия напредък по време на одита, както и появилите се констатации, заключение и препоръки.

» **УПРАВЛЕНИЕ НА ОДИТНИТЕ РИСКОВЕ**

61. Добрата практика изисква да се обсъдят специфичните одитни рискове и как одиторът планира да ги намали в одитната програма или при предварителното проучване. Оценката на риска може да е под различни форми, но може да се извърши чрез търсене на отговор на следните въпроси:

а) Има ли достатъчно налични данни и тези данни с добро качество ли са?

б) Притежава ли одитния екип достатъчно умения и познания за конкретния одит?

в) Реалистични ли са времевите срокове и ресурси (часове/средства), необходими за извършването на одита?

г) Темата на одит чувствителна ли е, напълно прозрачна ли е или е противоречива? (политическа, медийна, парламентарна чувствителност)

д) Сложен ли е одитът и/или обектът на одит?

е) Има ли риск, свързан с управленския интегритет или риск от свързаност с организацията?

62. Ако одитният риск е значим, може да е необходимо да се разработят допълнителни стратегии за намаляване на одитния риск и/или да се модифицира одитната програма. След това одиторът може да разработи и модифицира стратегията за събиране на доказателства, за да намали одитния риск. Например, може да е полезно да се обмисли:

а) Създаване на различна комбинация от персонала – например включване на повече старши служители

б) Използване на допълнителни вътрешни или външни специалисти

в) Коригиране на стратегията и методите за събиране и анализ на данни

г) Определяне на специфични договорености за комуникация с одитираната организация

д) Установяване на специфични мерки за контрол на качеството.

Комуникация на етапа на планиране

63. Препоръчително е да се планират контактите с одитираната организация и важните заинтересовани страни по време на предварителното проучване, както и през целия одитен процес, за да бъдат те непрекъснато информирани за напредъка на одита.

64. Практиките относно комуникацията могат да варират. Някои ВОИ предпочитат да предоставят на одитираната организация – по-специално на висшето ръководство – подробна информация относно предварителното проучване, тъй като тяхното включване на ранен етап може да успокои одитираната организация и отговорните участници относно характера и обхвата на одитните критерии. Други ВОИ не предоставят подробна информация на този етап, а предпочитат да го направят след като бъде одобрено предложението за одит. Дори без да се предоставя подробна информация, обикновено е добра практика да се предостави на одитираната организация информация за предположенията и причините, които служат като база за решението да се извърши предварителното проучване. Предварителните дискусии с одитираната организация са от голямо значение, за да бъде тя информирана относно предварителното проучване, за какво може да се отнася евентуалния одит и защо той може да бъде извършен.

65. Дискусиите с ръководителите и персонала на одитираната организация са важни за придобиването на основни познания в областта на одита и за нейните функции и условия. За да се избегнат недоразумения, е препоръчително ангажираната одитна организация да бъде информирана за подобни контакти. Разговори с одитираната организация могат да послужат за преориентиране на първоначалните цели на одита. В допълнение, важно е да се провеждат дискусии с вътрешните одитори и да се използва техния опит.

Фиг.3

Примерни теми за обсъжданията с одитираната организация по време на предварителното проучване могат да бъдат следните:

- а) дали одитът е поискан от други страни, например законодателните власти или инициативата е на самата ВОИ;
- б) дали одитът адресира общ риск, дали включва стратегическа оценка или е свързан с въпроси за икономичността, ефикасността или ефективността и, ако това е така, на какво основание;
- в) предназначението и целите на предварителното проучване;
- г) програмата на одита, обхват на одита, времетраене и методология;
- д) одитните критерии;
- е) видът информация, която може да е необходимо ВОИ да получи от одитираната организация на този етап, за да придобие познанията, да тества потенциалните програми и т.н.

66. В допълнение към срещите и обсъжданията с одитираната организация, в подкрепа на процеса на комуникация при предварителното проучване, могат да се използват няколко метода:

а) Изпращане на писмо директно до ръководителя на одитираната организация. Това гарантира подходящото представяне на одита пред висшето ръководство. Може да бъде изготвен стандартен формат, за да се гарантира, че информацията се представя по един и същи начин за всички одити.

б) Изготвяне на брошура, представяща мандата и принципите на одита на изпълнението, както и обобщение на одитния процес. Това улеснява разбирането за това какво представлява одитът на изпълнението и какво включва одитния процес. Тя може да бъде публикувана на интернет страницата на БОИ като общо представяне на одита на изпълнението.

в) Определяне на лицата за контакт в одитираната организация, за да се даде възможност на одитора да контактува директно с одитираната организация и одитният процес да протича гладко. Независимо от това е важно висшите ръководства и на двете страни да бъдат информирани по важните въпроси. Това може да бъде улеснено чрез определяне на лице за контакти.

67. Отговорност на одитора е да се постарее да насърчи подходящ диалог и комуникация. Ако възникнат несъгласия, обаче, е важно те да се разрешават по професионален и безпристрастен начин – аргументите да се изслушват внимателно, фокусът да бъде върху фактите, да се запази обективността и почтеността.



68. Настоящият раздел съдържа изискванията и указанията за извършването на одити на изпълнението. Целта на тези изисквания е да се определи цялостният подход, който одиторът да прилага при извършването на тези одити. Изискванията към извършването са свързани на първо място с получаването на достатъчни и уместни одитни доказателства, и на второ място с използването на тези доказателства в отговор на целта на одита и на одитните въпроси.

» ДОКАЗАТЕЛСТВА

Изискване според МСВОИ 3000

Одиторът трябва да получи достатъчни и уместни одитни доказателства, за да изведе одитни констатации, да достигне до заключения в отговор на целта(ите) на одита и на одитните въпроси, и да даде препоръки, когато това е уместно и в съответствие с мандата на ВОИ. (МСВОИ 3000/106)

УКАЗАНИЯ

69. Одиторът трябва да започне да събира доказателствата, необходими за постигане на целта(ите) на одита и за получаване на отговор на одитните въпроси. Решенията за това как да се процедира в процеса на събиране на данни обикновено се взема при планирането на одита (вижте раздел Планиране по-горе). В зависимост от това колко подробна е одитната програма, при стартирането на същинския одит може да е необходимо той да се развие допълнително, от гледна точка на това откъде и как ще се събират необходимите доказателства. Може

да е полезно да се изготвят подробни одитни програми, ако това не е направено по време на етапа на планиране.

70. Когато се получат одитните доказателства, одиторът трябва да прецени дали те са достатъчни и уместни. Въз основа на тази оценка, одиторът може да реши дали са необходими допълнителни или различни одитни доказателства.

Как се получават достатъчни и уместни доказателства

71. Доказателствата при одитите на изпълнението рядко са категорични (да/не или вярно/невярно). По-често те са убедителни (“насочват към заключението, че...”). Когато се работи в области, в които доказателствата са по-скоро убедителни, отколкото категорични, по време на предварителното проучване или в началото на етапа на извършване може да е полезно да се проведат дискусии с експерти в областта относно характера на доказателствата, които ще бъдат получени и начина, по който те ще бъдат анализирани и тълкувани от одитора. Този подход намалява риска от погрешно разбиране на доказателствата и може да ускори одитния процес. Важно е също така одиторът да търси информация от различни източници, тъй като организациите, лицата в дадена организация, експертите и заинтересованите страни имат различни гледни точки и изтъкват различни аргументи.

72. Целта на етапа на предварително проучване на одита е то да бъде подходящо и внимателно, така че по време на изпълнението да е възможно приложението на методите за събиране на данни, описани в документите за планирането. Въпреки това, на етапа на извършване на одита, одиторът трябва да продължи да идентифицира потенциалните източници на информация, които могат да се използват като доказателства. На етапа на планирането не могат да се предвидят всички ситуации, следователно може да се наложи по време на етапа на изпълнение одиторът да коригира обхвата на одита, одитните въпроси, одитните критерии и методите за събиране и анализ на информация. Препоръчително е да се ограничат радикалните промени в одитната програма, освен в случаите когато това не може да се избегне. Съществените промени в програмата се решават от ръководството и е необходимо те да бъдат съобщени на одитираната организация.

73. Одиторът също така трябва да оцени дали липсата на достатъчни и уместни доказателства се дължи на недостатъци във вътрешния контрол или на други слабости на програмата, и дали липсата на достатъчни и уместни доказателства може да представлява базата за констатации от одита.

Оценка дали доказателствата са достатъчни и уместни

74. Концепцията за достатъчни и уместни доказателства е неразделна част от одита (Вижте МСВОИ 3000/106-111). При оценката на доказателствата одиторът трябва да прецени дали взети заедно те са достатъчни и уместни за постигане на целите на одита и дали подкрепят констатациите и заключенията. Целите на одита могат да варират в широки граници, както и степента на работата, която е необходима за оценка на достатъчността и уместността на доказателствата за постигане на целите му. Концепциите за риска и съществеността подпомагат одитора при неговата оценка на одитните доказателства (вижте също Одитен риск и същественост в Указание 3910).

Фиг. 4

Достатъчност

Това е мярка за количеството на доказателствата, използвани за постигане на целите на одита и подкрепящи констатациите и заключенията от одита.

Уместност

Това е мярка за качеството на доказателствата, която обхваща относимостта, валидността и надеждността на доказателствата, използвани за постигане на целите на одита и в подкрепа на констатациите и заключенията.

а) Относимост

о отнася се за степента, в която доказателствата са в логическа връзка с и са относими към разглежданите одитна цел(и) и одитни въпроси

б) Валидност

о отнася се за степента, в която доказателствата представляват съдържателна или разумна база за измерване на обекта на оценяването. С други думи, валидността се отнася за степента, в която доказателствата представят онова, което твърдят, че представят

в) Надеждност

о отнася се за степента, в която одитните доказателства са подкрепени с потвърждаващи данни от широка гама източници, или водят до едни и същи одитни констатации, когато се тестват повторно

75. Както е посочено по-горе, съществуват различни видове и източници на доказателства, които одиторът може да използва. Всеки вид доказателство има своите силни и слаби страни. При оценката на уместността на доказателствата е полезно да се правят следните разграничения:

а) Документалните доказателства са по-надеждни от устните, но надеждността се променя, в зависимост от източника и целта на документа.

б) Свидетелските доказателства, които са подкрепени писмено, са по-надеждни от предоставените само в устна форма.

в) Доказателства, които са получени на базата на много интервюта са по-надеждни от доказателства, базирани на единично или малко на брой интервюта.

г) Свидетелските доказателства, получени при условия, при които лицата могат да говорят свободно, са по-надеждни от онези, получени при условия, при които лицата могат да се чувстват заплашени.

д) Доказателствата, получени от запознати, надеждни и непредубедени трети страни, са по-надеждни от онези, получени от ръководството на одитираната организация или други лица, които имат пряк интерес в одитираната организация.

е) Доказателствата, получени когато вътрешният контрол е ефективен, са по-надеждни от онези, получени когато вътрешният контрол е слаб или не съществува.

ж) Доказателствата, получени чрез пряко наблюдение, изчисление и проверка от страна на одитора, са по-надеждни от онези, които са получени индиректно.

з) Оригинални документи са по-надеждни от копията на документи.

76. Следните предположения са полезни при оценката на достатъчността на доказателствата:

а) Колкото по-голям е одитният риск, толкова повече и по-качествени доказателства са необходими.

б) По-солидните доказателства могат да позволят използването на по-малко на брой доказателства.

в) Наличието на голям обем одитни доказателства не компенсира липсата на относимост, валидност или надеждност.

г) Обикновено повече доказателства са необходими тогава, когато одитната организация има различно мнение по темата.

77. Одиторът трябва да определи общата степен на достатъчност и уместност на доказателствата, за да осигури разумна база за констатациите и заключенията в контекста на целите на одита.

Професионалната преценка му помага да определи достатъчността и уместността на доказателствата като цяло (вижте също Професионална преценка и скептицизъм в Указание 3910). Обикновено в процеса на определяне на достатъчността и уместността на доказателствата и при докладване на резултатите от одитната работа се използва тълкуване, обобщаване или анализ на доказателствата. Когато е уместно, одиторът може да използва статистически методи за анализ и тълкуване на доказателствата, за да оцени тяхната достатъчност.

Фиг.5

Достатъчни и уместни доказателства

а) Доказателствата са достатъчни и уместни, когато осигуряват разумна база в подкрепа на констатациите или заключенията в контекста на целите на одита.

б) Доказателствата не са достатъчни или не са уместни, когато:

- о използването им носи неприемливо висок риск, който може да накара одитора да достигне до невярно или неподходящо заключение;

- о те са съпътствани от значителни ограничения, имайки предвид целите на одита и целевите потребители на доказателствата; или

- о те не осигуряват адекватна база за постигане на целите на одита или в подкрепа на констатациите и заключенията. Одиторът не може да използва такива доказателства в подкрепа на констатациите и заключенията.

» **КОНСТАТАЦИИ И ЗАКЛЮЧЕНИЯ**

Изискване според МСВОИ 3000:

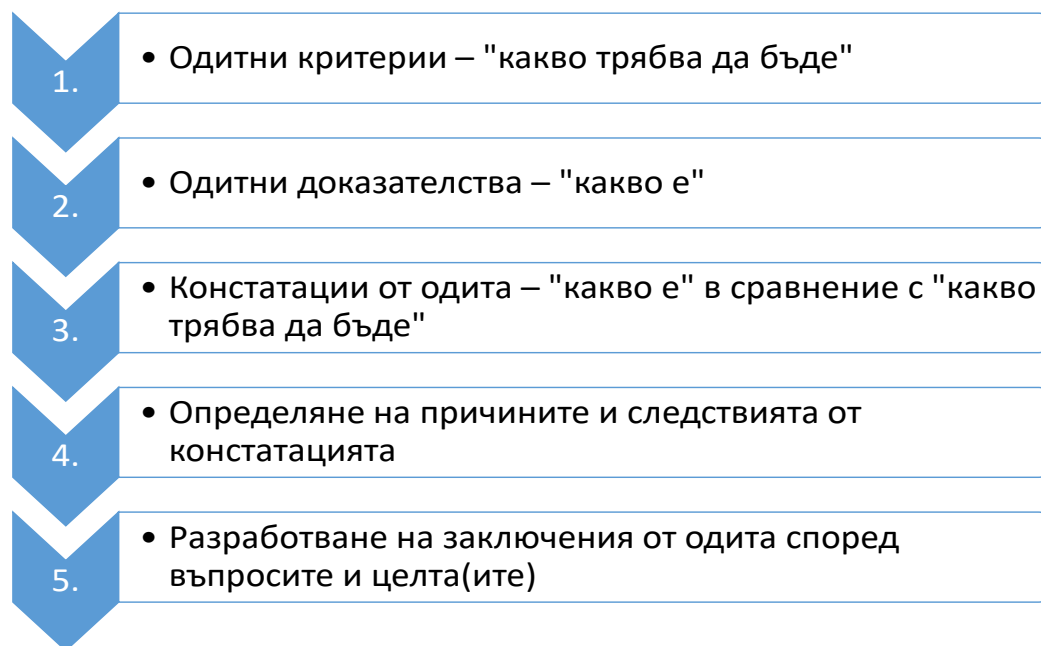
Одиторът трябва да анализира събраната информация и да гарантира, че одитните констатации се разглеждат в перспектива и отговарят на целта(ите) на одита и одитните въпроси, като преформулира целта(ите) на одита и одитните въпроси, както е необходимо. (МСВОИ 3000/112)

УКАЗАНИЯ

78. Одитът на изпълнението включва поредица от аналитични процеси, които се реализират постепенно чрез взаимодействие помежду си, позволявайки въпросите и използваните методи да се развият в

дълбочина и сложност. Целият процес е тясно свързан с процеса на изготвяне на одитния доклад. Докладването може да се разглежда като важна част от аналитичния процес, чиято връхна точка е в отговорите на одитните цели и одитните въпроси (вижте раздел Докладване по-долу).

79. Аналитичните стъпки за достигане до заключения от одита могат да се илюстрират по следния начин:



80. Стъпка 1 определя одитните критерии, което се извършва на етапа на планиране. Стъпка 2 представлява събиране на доказателства и оценка дали те са достатъчни и уместни (Вижте раздел Доказателства по-горе).

81. Стъпка 3 е етапът, в който одиторът използва доказателствата, за да отговори на одитната цел(и) и одитните въпроси. Тогава критериите се сравняват с реално съществуващата ситуация и се генерират констатациите от одита.

82. Стъпка 4: Когато одиторът е идентифицирал отклонение между това "какво трябва да бъде" и "какво е", съветът е, когато е възможно, той(тя) да определи защо е възникнало отклонението (причината) и какви са последствията от него (следствието).

83. В стъпка 5 одиторът прави заключение въз основа на констатациите. Формулирането на одитни заключения може да наложи до голяма степен прилагането на професионалната преценка на одитора и интерпретация, за да отговори на одитните въпроси и одитните цели.

Преди да се направят заключенията, е необходимо да се разгледа контекстът и всички съществени аргументи, както и различните гледни точки. Препоръчва се участието на висшето ръководство на БОИ (вижте Контрол на качеството и увереност в МСБОИ 3100).

» ИЗГОТВЯНЕ НА КОНСТАТАЦИИ ОТ ОДИТА

84. Констатациите от одита представляват резултатите от анализирането и оценката на конкретни доказателства и тяхната връзка с одитните критерии. От този момент нататък констатациите се използват като отговор на одитните въпроси, което от своя страна служи като основа за извеждане на заключения според целта(ите) (вижте примера за матрица на планиране на одита в раздел Планиране по-горе). Констатациите от одита обикновено съдържат следните елементи: критерии („какво трябва да бъде“), доказателства („какво е“), причини („защо е налице отклонение от критериите“) и резултати („какви са последствията“).

85. Постигането или надминаването на критериите може да покаже добра практика, водеща до добро изпълнение. Невъзможността да се покрият критериите е индикация, че са необходими подобрения. Нереалистично е, обаче, да се очаква, че изпълнението от страна на одитираната организация по отношение на икономичността, ефикасността и ефективността винаги ще отговаря на критериите. Важно е да се отчете, че задоволителното изпълнение не означава перфектно изпълнение, а се базира на онова, което едно разумно лице може да очаква, вземайки предвид обстоятелствата, свързани с одитираната организация. Освен това, реално, не може винаги да се отговори на критериите. Например, това може да важи в случаите с някои международни споразумения, с които може да се окаже трудно да се съобразят напълно в краткосрочен или дългосрочен план. „Задоволителното изпълнение“ е възможно в този случай да се разбира като постигане на това, което реално може да се постигне, за да се подобри постепенно ситуацията по отношение на постигане на съответствие със заложените критерии. Това означава, че независимо дали одитираната организация е в съответствие с критериите или не, одиторът трябва също така да вземе под внимание съществеността и да използва професионалната си преценка при интерпретирането на фактите как това се отразява върху изпълнението на организацията.

86. Повечето одити включват определен вид анализ, за да се разбере или обясни наблюдаваното. При анализа на събраната информация е препоръчително фокусът да е върху одитния въпрос и целта(ите) на одита. Това спомага за систематизиране на данните и осигурява фокус на анализа. Използва се широка гама модели или методи за анализ в зависимост от целта на одита и видовете доказателства, които се използват. Почти всички одити включват под различна форма

анализ на документи. В зависимост от количеството на документите и критериите, които се анализират, самите анализи могат да се различават в детайлите. Повечето одити включват също интервюта с одитираната организация или други заинтересовани лица. Те могат да се проведат по различен начин, в зависимост от целта на интервюто-структурните интервюта могат да служат като база за по-задълбочени анализи, докато неформалните интервюта могат да служат като база за разглеждане на гледната точка на одитираната организация. Също така, различни видове статистически методи могат да се използват за анализ на голям обем от данни - от основни до по-разработени методи-в зависимост от вида на използваните данни. Оценяването и проектирането на констатациите и заключенията по време на всички одитни дискусии между екипа, с колегите и ръководството води до осигуряване на ценен принос. В заключение, дискусиите с одитираната организация и в някои случаи с фокус групи, могат да дадат на одитора ценен принос на този етап от одита.

Фиг.6

Примери за някои различни методи и модели анализ

- а) Статистически анализ на данни
- б) Анализ на документи или физически доказателства
- в) Систематичен анализ на интервюта
- г) Проучвания на документация или физически доказателства
- д) Дискусии в одитния екип, с опитни колеги и ръководството
- е) Дискусии с одитираната организация
- ж) Дискусии с фокус групи

87. Понякога анализът може също да изисква сравняване на констатации, като например:

- а) сравнение на различни институции - най-малко успешните институции могат да почерпят опит от най-успешните и
- б) сравняване на одитираната област с подобна одитна област в друга страна или юрисдикция.

» ОПРЕДЕЛЯНЕ НА ПРИЧИНА И СЛЕДСТВИЕ ПРИ КОНСТАТАЦИИТЕ

88. Въпреки че е важно да се търсят обяснения за отклоненията от критериите, причините трябва да се представят внимателно. Те трябва

да бъдат подкрепени с достатъчни и уместни одитни доказателства. Удачно е да се вземе под внимание гледната точка на одитираната организация относно причините, довели до проблемите или слабостите при изпълнението. Ако тази гледна точка обаче не е базирана на достатъчни и уместни одитни доказателства, одиторът не може да я приеме като уместна или коректна. Ако гледната точка на одитираната организация не е достатъчно добре подплатена с доказателства, но според професионалната преценка на одитора е приемлива, тогава той може да избере да представи гледната точка на одитираната организация в доклада.

89. Препоръчително е одиторът да идентифицира възможните последици от непостигането на критериите. Ако е възможно, при идентифициране на резултатите, реалната ситуация трябва да бъде сравнена с идеалната ситуация, при която критериите биха били изпълнени. В известна степен възможните резултати биха били разгледани на по-ранен етап като основание за извършването на одит на конкретния проблем.

90. Резултатите могат да бъдат идентифицирани или като нещо, което вече е възникнало, или като вероятно бъдещо въздействие, базирано на логично обмисляне. Естеството на констатациите определя дали одитора може да представя реални или потенциални резултати. Реалните резултати от минали или съществуващи условия помагат да се демонстрират последиците и обикновено осигуряват причините, поради които са необходими корективни действия. Потенциалните резултати обикновено се описват като логични последици, които възникват в случай, че доказателствата не отговарят на критериите. Потенциалните резултати имат известна степен на спекулативност, затова одиторът трябва да ги използва внимателно, особено в отсъствието на каквито и да било свързани доказателства или наблюдавани минали резултати.

91. Важно е одиторът внимателно да изследва връзката между причина и следствие и да се фокусира върху възможността, че други външни фактори могат да оказват влияние върху изследвания резултат. За да се отговори на въпросите за причините и следствията, може да е необходимо да се използват усъвършенствани аналитични техники.

Фиг.7

Важно е да се разбере естеството на различните взаимовръзки, които може да съществуват между причината и следствието. Не винаги например, лошото финансиране е причина за лоши условия. Лошото качество на работата, може да е причина за намаляване на финансирането за дадена организация. Когато извършва задълбочена проверка на данните, одиторът не трябва да забравя, че съществуват много причини за наличието на взаимовръзките:

а) Може да съществува директна взаимовръзка между причина и следствие. Например, ако един университет има определен прием всяка година и увеличи приема си на заочни студенти, то той трябва да намали приема на редовни студенти.

б) Може да има обратна причинно-следствена връзка. Например, лошите изпитни резултати могат да се дължат на отсъствия, но също така отсъствията могат да се дължат на лоши изпитни резултати.

в) Взаимовръзката може да представлява съвпадение. Например, може да съществува връзка между качеството на здравеопазването в местната власт и изпитните резултати в същата област, но е трудно да се каже, че едното е причина за другото.

г) Може да съществува смесено следствие. Например, взаимовръзката между качеството на здравеопазването и изпитните резултати може да се дължи на ефективното използване на ресурсите от местната власт, което може да не е било взето под внимание като част от работата на място.

» **ФОРМУЛИРАНЕ НА ЗАКЛЮЧЕНИЯ СЛЕД РАЗГЛЕЖДАНЕ НА КОНСТАТАЦИИТЕ**

92. След като одиторът е формирал констатациите, определил е защо критериите не са били удовлетворени (причините) и възможните последствия (резултати), той трябва да направи заключения. Заключенията представляват отчетите, изведени от одитора в резултат на тези констатации. Тъй като одитите на изпълнението показват недостатъци от гледна точка на икономичността, ефикасността и/или ефективността, заключенията трябва да посочват причините защо аспекти от икономичността, ефикасността или ефективността липсват.

93. Заключенията от одита поясняват и придават смисъл на конкретните констатации в доклада. Заключенията представят

мнението на одитора и се простират извън простото повторение на констатациите. Докато констатациите от одита се идентифицират чрез сравнение между това “какво трябва да бъде”, според критериите на одитните доказателства(включително аналитичните доказателства) и “какво е”, заключенията отразяват обясненията и мнението на одитора, базирани на тези констатации. Заключенията могат да включват идентифицирането на обща тема или определен модел в констатациите. Може да бъде идентифициран и основния проблем, който обяснява констатациите.

94. Заключенията трябва да следват логично от констатациите, проблемите и слабостите на изпълнението и техните причини и следствия. Всички аналитични стъпки, предприети извън констатациите, трябва да бъдат точно обяснени и обосновани.

95. Когато се правят заключения, често е необходимо да се преразгледат анализирани данни и одитните констатации, за да се знае със сигурност, че заключенията са базирани на солидна основа. Анализът на данните включва комбиниране на резултатите от различни източници. Както беше вече упоменато, има различни методи, които могат да се използват при този анализ. При един правилно проведен одит на изпълнението, изтъкнатите аргументи са балансирани спрямо най-силните възможни контра аргументи, а различните противоречащи си виждания се претеглят едно спрямо друго. Заключенията трябва да се базират на обективни критерии, доказателства и констатации.

96. При обобщаването на заключенията одиторът трябва редовно да ги тества спрямо доказателствената база. Вероятно заключенията, които са подкрепени от различни видове доказателства, ще бъдат по-надеждни от тези, които са базирани само на един източник на доказателства.

97. В процеса на формулиране на заключенията може да се наложи одиторът да коригира или леко да промени одитния въпрос, а в редки случаи – дори целта(ите) на одита. Когато по време на анализа стане ясно, че с получените доказателства и констатации не е възможно да се отговори на одитния въпрос, може да се наложи той да бъде леко коригиран. Въпреки това, идеален вариант е когато на по-ранен етап от одитния процес, подобни трудности са били отразени и нужните корекции извършени. Ако това е необходимо, корекциите трябва да бъдат обсъдени и комуникирани както вътрешно в институцията, така и с одитираната организация.

98. Важно е одиторът да е ориентиран към целта и да работи систематично и с надлежна грижа и обективност, и да упражнява професионалната си преценка, когато анализира доказателствата. Изключително важно е одиторът да възприеме критичен подход и да запази обективна дистанция от изложената информация. В същото време той трябва да бъде възприемчив по отношение на гледните точки и аргументите. Одиторът трябва да е в състояние да разглежда нещата от различни гледни точки и да има открито и обективно отношение

към тях. Ако той не е възприемчив, може да пропусне най-добрите аргументи. Това подчертава и важноста на рационалните оценки, тъй като одиторът не взема предвид собствените си предпочитания и тези на други лица. Следователно важно е участието на одитора да бъде представено като процес на обмисляне и обективен анализ, а не като убеждението, че определени гледни точки са правилни (Вижте раздел Професионална преценка и скептицизъм в Указание 3910).

» **УПРАВЛЕНИЕ НА ОДИТНИЯ РИСК НА ЕТАПА НА ИЗПЪЛНЕНИЕ НА ОДИТА**

99. Важно е одитният риск и планираните стратегии за намаляването му да бъдат наблюдавани в процеса на одита, както и да се адаптират спрямо променящите се обстоятелства, когато това е необходимо. Доброто планиране дава възможност на одитора да управлява одитния риск по време на изпълнението на одита, тъй като той е планирал различните възможности и сценарии. Например, ако планираните процедури за събиране на данни не позволяват на екипа да събере достатъчно доказателства, одиторът трябва да разработи алтернативна програма за коригирането им, или ако е необходимо да коригира одитните въпроси, на които ще се отговаря. Също така, одиторът винаги трябва да преценява дали одитните рискове са се променили по начин, който може да доведе до неуместни заключения, небалансирана информация или недопринасяне на полза. В това отношение са важни подходящите процедури за контрол на качеството и надзор.

» **ДОКУМЕНТИРАНЕ НА ЕТАПА НА ИЗПЪЛНЕНИЕ НА ОДИТА**

100. Одиторът документира одита достатъчно пълно и подробно в съответствие с МСВОИ 3000/86. Своевременното изготвяне на одитната документация спомага да се гарантира качеството на одита и улеснява ефективния преглед и оценка на получените одитни доказателства и направените заключения преди финализирането на доклада. Тъй като седмици след като реално е била извършена работата е трудно да се възстановят и припомнят конкретните дейности, свързани със събирането на одитните доказателства, работата трябва да се документира в момента, в който одитният екип я е завършил, за да се намали рискът от неточна одитна документация, да се подобри качеството на одита и да се повиши ефикасността на ангажимента.

101. Естеството и обхватът на одитната документация за конкретен одит са в значителна степен въпрос на професионална преценка, базирана на уникалните обстоятелства при всеки одит. От одитора, обаче, се очаква да документира следното:

- а) целта(ите), обхвата и методологията на одита; и
- б) извършената работа и получените доказателства в подкрепа на

съществените преценки и заключения.

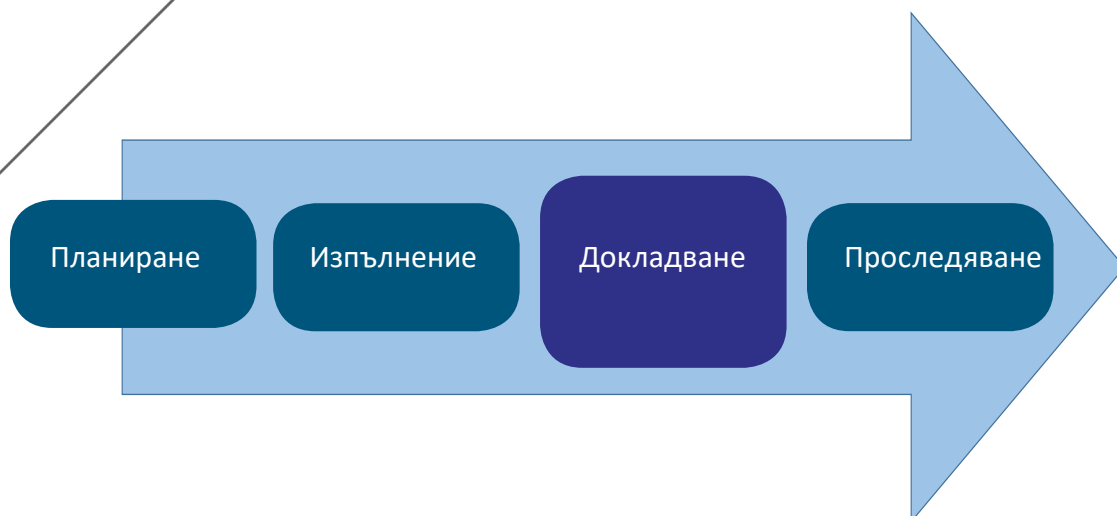
» **ОБСЪЖДАНЕ НА ПРЕДВАРИТЕЛНИТЕ КОНСТАТАЦИИ И ЗАКЛЮЧЕНИЯ – В РАМКТЕ НА И ИЗВЪН ИНСТИТУЦИЯТА**

102. С напредването на работата постепенно проектът на доклада придобива форма. Бележките и наблюденията се подреждат структурирано и с напредването на обсъжданията вътре в организацията и извън нея, се изготвя текст, той се оценява и редактира; проверяват се детайлите и се обсъждат заключенията. Комуникацията е от изключителна важност в аналитичния процес, тъй като преди да може да направи заключения, одиторът трябва да вземе под внимание контекста и всички уместни аргументи, както и различните гледни точки. Поради тази причина одиторът трябва да поддържа ефективна и своевременна комуникация с одитираната организация и свързаните заинтересовани страни.

103. Вътрешните дискусии със старшите одитори и опитните колеги могат да помогнат на одитора в аналитичните процеси – за претеглянето на констатациите и оценката на предварителните констатации и заключения.

104. Извън институцията е необходим обмен на информация за обсъждане на съществените въпроси, които са възникнали по време на одита. На този етап е необходимо да се гарантира, че фактите в описанията са верни и точни и, че анализите са изчерпателни и разглеждат причините, довели до идентифицираните проблеми. Трябва да бъдат представени различните аргументи, а констатациите да бъдат изложени в съответния контекст. Срещите с одитираната организация могат да послужат за потвърждение на фактите и да спомогнат за формулирането на одитните констатации и препоръки.

105. Добра практика е да се провеждат срещи със старшите ръководители или други длъжностни лица. Друга добра практика е провеждането на срещи на фокус групи, където за обсъждане на предварителните констатации, заключения и препоръки се канят различни заинтересовани лица и експерти. Възможността за обсъждане на различните проблеми в присъствието на всички важни заинтересовани лица повишава приноса от одита (вижте раздел Комуникация в Указание 3910).



106. Настоящият раздел съдържа изискванията и указанията за докладване при одити на изпълнението. Целта на изискванията за докладване е да установи общата рамка по отношение на оповестяването на резултатите от одита на изпълнението. Тези изисквания са свързани с формата на доклада, съдържанието, издаването и разпространението му.

107. Целта на одитния доклад е (1) да информира целевия(ите) потребител(и) за резултатите от одитите; (2) да направи резултатите по-малко податливи на погрешно разбиране; (3) да представи резултатите на обществеността, за да осигури прозрачност, освен ако няма конкретно законово ограничение в това отношение; и (4) да улесни проследяването с цел определяне дали са предприети подходящи корективни действия.

» СЪДЪРЖАНИЕ НА ДОКЛАДА

Изисквания според МСВОИ 3000:
Одиторът трябва да предоставя одитни доклади, които са а) изчерпателни, б) убедителни, в) навременни, г) лесни за разбиране от читателя и д) балансирани. (МСВОИ 3000/116)
В одитния доклад одиторът трябва да идентифицира одитните критерии и източника им. (МСВОИ 3000/122)
Одиторът трябва да гарантира, че одитните констатации водят до ясно заключение по отношение на целта(ите) на одита и/или одитните въпроси, или да обясни защо това не е възможно. (МСВОИ 3000/124)

УКАЗАНИЯ

108. Докладите от одитите на изпълнението целят да допринесат за повишаване на познанието и да привлекат вниманието към подобренията, които са необходими. При одита на изпълнението одиторът докладва за икономичността и ефикасността, с които се придобиват и използват ресурсите, както и ефективността, с която се постигат целите. Тези доклади могат да варират в значителни граници по отношение на обхвата и естеството, например, могат да обхващат това дали ресурсите са използвани по надежден начин, да коментират въздействието на политиките и програмите, и да правят препоръки за промени, предвидени да доведат до подобрения.

109. При изготвянето на одитния доклад е от изключителна важност одитния екип, ръководителите (контрольорите) и лицата, извършващи преглед относно контрола на качеството, да разгледат критично заключенията във връзка с одитните констатации, доказателства, данни и критерии. Констатациите и заключенията трябва да бъдат подкрепени от достатъчни и уместни доказателства. Ако бъдат предоставени, препоръките трябва да бъдат обвързани с констатациите и заключенията. Важно е също така и изпълнението на подходящи процедури за изясняване и потвърждение на фактите с одитираната организация.

Изготвяне на изчерпателни доклади

110. Важно е докладът да насърчава правилно и коректно разбиране на отразените въпроси и условия, върху които е фокусиран одита. За да изготви изчерпателен доклад, одиторът обичайно включва описание на целта(ите) на одита, обхвата и използваната методология за постигане на целта(ите) на одита и за получаване на отговор на одитните въпроси. Читателите имат нужда от тази информация, за да разберат целта на одита, естеството и обхвата на извършената работа, контекста и гледните точки по отношение на докладваните факти.

111. Читателите също така трябва да знаят дали са налице каквито и да било съществени ограничения в целта(ите) на одита, обхвата, методологията или събраните данни, така че да могат разумно да тълкуват констатациите, заключенията и препоръките в доклада без да бъдат подвеждани.

112. В доклада одиторът обикновено посочва съществените предположения, направени при извършването на одита и описва използваните методи и критерии, включително техните източници. Одиторът носи крайната отговорност за определянето и обяснението на използваните критерии в одитния доклад (за допълнителна информация относно критериите вижте раздел Планиране в настоящите Указания).

113. Одиторът може да предостави пояснителна информация, за

да създаде контекста за общото послание и да помогне на читателя да разбере констатациите и важността на дискутираните въпроси. Подходящата пояснителна информация може да включва обяснения за това как работят програмите и операциите, важността им, описание на отговорностите на одитираната организация и обяснение на термините.

114. От изключителна важност при написването на изчерпателен доклад е одиторът да представи достатъчни и уместни доказателства, които да подкрепят констатациите и заключенията, свързани с одитните цели.

Изготвяне на убедителни доклади

115. В един убедителен доклад констатациите и заключенията от одита адресират целта(ите) на одита и одитните въпроси, и са представени убедително и обективно. Докладът осигурява логично изложение на констатациите, заключенията и препоръките, които са ясно свързани с целите на одита, одитните въпроси и одитните критерии. В допълнение, заключенията и препоръките следват логично от представените одитни констатации, факти и аргументи. Един убедителен доклад е необходимо също така да бъде и точен. Точният доклад е базиран на факти, с ясно изложение на източниците, методите и предположенията, така че потребителите му да могат да преценят каква тежест да отдадат на доказателствата и заключенията, изложени в него. Използваният изказ и тон са неутрални, а представената информация е достатъчна, за да убеди читателите във валидността на констатациите, разумността на заключенията и ползите от изпълнението на препоръките. Представени са различните гледни точки, мнения и аргументи.

116. Един от начините да се помогне на одитора да изготви убедителни и точни одитни доклади е да се използва лице, извършващо преглед за контрол на качеството на ангажимента. Това е независим опитен одитор, който проверява дали фактите, цифрите и датите са коректно докладвани, дали констатациите са подкрепени по подходящ начин с доказателства в одитната документация, както и дали заключенията и препоръките следват логично от доказателствата.

Изготвяне на навременни доклади

117. Докладът трябва да предоставя достъпна, сбита и актуална информация, която правителството, законодателните власти и одитираните организации могат да използват за постигане на подобрения. За да бъде максимално полезен, целта на одитора е да осигури уместни доказателства навреме, за да отговори на легитимните потребности на целевите потребители. Аналогично, предоставените в доклада доказателства са по-полезни, ако са свързани с актуални

проблеми. Следователно, навременното публикуване на доклада е важно. Някои ВОИ контролират актуалността на своята работа като залагат конкретни дати, които да съвпадат със сесиите на законодателя. Следователно, представянето на одитния доклад е заложено предварително. В други случаи, е възможно ВОИ да проявят повече свобода при определяне на сроковете като вземат предвид нужните на заинтересованите потребители и най-доброто време за представянето на одитния доклад.

118. По време на одита, одиторът може да предоставя на одитираната организация междинни доклади по важни въпроси, ако това е позволено съгласно мандата на ВОИ. Тази комуникация сигнализира на одитната организация за въпроси, на които трябва да се обърне незабавно внимание и им позволява да предприемат корективни действия преди приключването на окончателния доклад (вижте раздел Комуникация в Указание 3910).

Изготвяне на лесно четими доклади

119. За да има ефективен принос е важно докладите от одитите на изпълнението да бъдат ясни, сбити, логични и фокусирани върху темата на одита. Когато те са лесно четими, вероятността за получаване на най-голямо въздействие върху широката публика е най-голяма.

Удовлетворяване на потребностите на аудиторията

120. Основен фактор за успех при изготвяне на доклад, който е лесен за четене, е да се определи неговата аудитория и да се разберат нейните потребности. Основната аудитория за докладите от одити на изпълнението са законодателните власти и държавните агенции. Има, обаче, и други заинтересовани страни, като например гражданите, научните среди, частния сектор и медиите, но вероятно техният интерес е с различен фокус относно резултатите от одита на изпълнението.

Ефективна структура на доклада

121. Със започването на изготвянето на одитния доклад е важно да се определи проект на структура, за да се улесни организацията и изложението на текста. Ефективната структура позволява докладът да грабне вниманието на читателя, да изложи целите на одита, да оповести сложни въпроси и да предостави ясно тълкуване на резултатите. Използването на подход, наречен “вечерно парти”, може да помогне на одитора при изготвянето на структура на доклад, който е лесен за четене. Подходът “вечерно парти” прави препратка към реалните ситуации на вечерните партита, когато е на разположение много кратко време, за да се привлече вниманието на останалите гости.

Среща от типа “вечерно парти” се провежда след събирането и анализа на данните, а целта ѝ е в доклада да се формулират ясни, интересни заключения, всяко от които да може да бъде изложено в рамките на 10-15 секунди и на тази основа да се надградят повече нива на детайлност.

Фиг.8

Полезни съвети за изготвяне на проект на доклад, който е лесен за четене

а) Уверете се, че съдържанието на доклада произтича от целта(ите) на одита и че на читателя е предоставена достатъчно информация, за да разбере темата.

б) Разделете текста чрез използването на заглавия.

в) Изложете ясно основния въпрос на всеки раздел и параграф, както и начина, по който той е свързан с общата тема на одита;

г) Планирайте доклада си така, че да се чете лесно, като му придадете ясен и прегледен вид.

д) Избягвайте прекаленото използване на препратки и съкращения.

Ясна формулировка

122. Лесният за четене доклад трябва да бъде ясен. За повишаване на яснотата:

а) избягвайте използването на жаргон. Когато се изисква използването на технически, научни или чужди термини и съкращения, те трябва да бъдат обяснени. За читателя е полезно обясненията да се предоставят в речник на термините или под формата на лесни за откриване бележки под черта;

б) избягвайте двусмислието;

в) използвайте последователно един и същи термин за конкретна мисъл или обект;

г) използвайте действителен, вместо страдателен залог;

д) използвайте стегнат изказ. Използвайте кратки раздели, параграфи и изречения;

е) използвайте примери, които демонстрират констатациите и заключенията от одита;

ж) използвайте онагледяване, за да насочите вниманието към

основните точки. Използвайте списъци, таблици, диаграми, карти и други илюстрации, за да представите сложни и големи обеми от данни. Често те предават посланието по-ефективно от текстовото изложение. Оформяйте обаче таблиците и графиките опростено. Уверете се, че те илюстрират само една идея и че читателят ще бъде в състояние да разбере тази идея веднага.

Изготвяне на балансиран доклад

123. За да се увеличи влиянието на работата, на която се основава докладването при одита на изпълнението, тя трябва да е безпристрастна и да подкрепя общите констатации, заключения и препоръки. Необходимо е одиторът да обясни в одитния доклад резултатите/ влиянието, което оказват проблемите, защото това ще улесни читателя в разбирането на значението на проблема. Това от своя страна ще окуражи одитираната организация да предприеме корективни действия и да извърши подобрения.

124. За изготвянето на балансиран и конструктивен доклад е полезно:

а) Констатациите да бъдат представени обективно и безпристрастно. Представяне и тълкуване на фактите по неутрален начин, като се избягва субективна информация или изказ, който може да предизвика отбранителна реакция и опозиция.

б) Да бъдат отразени различните гледни точки и становища. Когато съществува възможност за различни легитимни тълкувания на доказателствата, те трябва да бъдат представени, за да се гарантира безпристрастност и балансираност. Като проследява залегналите аргументи, читателят може по-добре да разбере крайните заключения и препоръки.

в) Докладът да бъде пълен. Пълният доклад включва както добрите, така и лошите страни, и отбелязва положителните моменти, там където ги има. Включването на положителни аспекти може да доведе до подобрене в изпълнението от страна на други правителствени организации, които се запознават с доклада. Важно е докладът да съдържа цялата информация и необходими аргументи, за да постигне целта(ите) на одита и да насърчи адекватно и коректно разбиране на докладваните въпроси и условия. Фактите не трябва да бъдат укривани, а незначителните недостатъци не трябва да бъдат преувеличавани. Винаги трябва да бъдат търсени обяснения, особено от одитираната организация, и те трябва да бъдат критично оценявани.

» ПРЕПОРЪКИ

Изискване според МСВОИ 3000:

Одиторът трябва да дава конструктивни препоръки, които е вероятно те да допринесат значително за коригиране на слабостите или проблемите, идентифицирани в процеса на одита, винаги, когато това е уместно и допустимо, съгласно мандата на ВОИ. (МСВОИ 3000/126)

УКАЗАНИЯ

125. Когато се предоставят, препоръките целят насърчаването на подобрения като например намаляване на разходите и опростяване на административните процеси, подобряване на качеството и обема на услугите или подобряване на ефективността, влиянието или ползите към обществото. Одиторът може да препоръча действия за коригиране на недостатъците и други слабости, установени по време на одита, и за подобрения в програмите и операциите, когато възможността за подобрене е потвърдена от докладваните констатации и заключения.

Фиг.9

Въпроси, които трябва да бъдат взети под внимание при изготвянето на препоръките:

- а) Какво трябва да се направи и защо?
- б) Къде е необходимо да се направи?
- в) Кой е отговорен да го направи?
- г) Предлагащите действия ще отстранят ли установените проблеми?
- д) Може ли предлаганите действия да имат негативни последици?

126. Може да е уместно да се представят аргументи “за” и “против” различните алтернативни предложения. Проследявайки основните аргументи, читателят може по-добре да разбере крайните препоръки.

127. За да бъдат конструктивни, препоръките обикновено трябва:

- а) да бъдат насочени към разрешаване на причината за идентифицираните слабости или проблеми;
- б) да са практични и да допринасят за постигане на подобрения;

- в) да са добре обосновани и да следват логически от констатациите и заключенията;
- г) да бъдат формулирани по такъв начин, че да се избягват очевидните неща или просто да се представят заключенията от одита по друг начин;
- д) да не бъдат нито твърде общи, нито твърде детайлни. Препоръки, които са общи, обикновено носят риск да не допринесат за подобрения, а препоръки, които са твърде подробни, ограничават свободата на одитираната организация;
- е) да са възможни за изпълнение без допълнителни ресурси;
- ж) да излагат ясно препоръчаните действия и кой е отговорен за предприемането им;
- з) да бъдат адресирани до организациите, които носят отговорността и са компетентни за изпълнението им.

128. Ефективните препоръки насърчават подобрения при изпълнението на държавните програми и дейности. Препоръките са ефективни, когато са адресирани до страните, които имат правомощията да предприемат действия, и когато препоръчаните действия са конкретни, практични, ефективни с оглед на разходите и могат да бъдат измерени.

Фиг.10

Полезни съвети за изготвяне на препоръки

- а) Помислете за потенциалните препоръки на ранен етап в процеса на одита. От екипите често се очаква да представят обхвата на потенциалните препоръки на ранен етап.
- б) Напишете препоръките по начин, който да позволява одиторите да оценят дали те са били изпълнени или не.
- в) Когато е възможно, работете с одитираната организация, за да идентифицирате необходимите промени и начините за тяхното постигане.

» **КОМУНИКАЦИЯ С ОДИТИРАНАТА ОРГАНИЗАЦИЯ****Изисквания според МСВОИ 3000:**

Одиторът трябва да даде на одитираната организация възможност да коментира одитните констатации, заключенията и препоръките от одита преди ВОИ да публикува одитния доклад. (МСВОИ 3000/129)

Одиторът трябва да отрази проверката на коментарите на одитираната организация в работните документи, включително причините за промените в одитния доклад или за отхвърлянето на получените бележки. (МСВОИ 3000/130)

УКАЗАНИЯ

129. Осигуряването на възможност одитираната организация да коментира констатациите, заключенията и препоръките от одита преди издаването на доклада помага да се гарантира, че фактите, представени в доклада, са точни и безпристрастни и, че анализите са изчерпателни и адресират причината за идентифицираните проблеми. Всички тези въпроси трябва да бъдат обсъдени с отговорните органи, засегнати от одита.

130. Предоставянето на проекта на доклада с констатациите за преглед и коментари от одитираните организации, помага на одитора да изготви доклад, който е безпристрастен, изчерпателен и обективен. Включването на мненията на одитираните организации дава като резултат доклад, който представя не само констатациите, заключенията и препоръките на одитора, но и гледната точка на одитираната организация. Това е особено важно в случаите, в които има различия в мненията относно значими факти, които са представени в доклада или големи разногласия, свързани с подходящия курс на действие, който ще се поеме при извършването на подобрения. Препоръчително е коментарите да бъдат получени в писмена форма.

131. Обикновено ВОИ определя срок, в който одитираната организация да предостави обратна връзка, но трябва да се обърне внимание на осигуряването на достатъчно време за изготвяне на обратната връзка.

Разглеждане на получените коментари

132. Всички получени коментари трябва да бъдат внимателно разгледани. Когато отговорите предоставят нова информация, одиторът трябва да ги оцени и да е склонен да промени проекта на доклада. Всички разногласия трябва да бъдат анализирани, за да бъде окончателният доклад балансиран и безпристрастен.

133. Когато коментарите на одитираните организации не са достатъчни, за да се отговори на констатациите, когато са непоследователни или противоречат на констатациите, заключенията или препоръките от

проекта на доклада, е желателно одиторът да оцени валидността на коментарите. Ако одиторът не е съгласен с по-голямата част от коментарите, добрата практика е той да обясни в работен документ причините за несъгласието. Обратното, препоръчително е одиторът да промени доклада колкото е необходимо, ако се установи, че коментарите са валидни и са подкрепени с достатъчни и уместни доказателства.

134. Отговорите трябва да бъдат документирани. Полезно е да се отрази проверката на обратната връзка в работните документи, така че да бъдат документирани каквито и да било промени в проекта на одитния доклад или причините да не се направят такива.

135. В края на процеса е препоръчително одитираните организации да бъдат информирани за процедурите и графика за публикуване на окончателния доклад.

Препращане на проекта на доклада на трети страни

136. За да се гарантира, че одитният доклад е безпристрастен и балансиран, е добра практика проект на доклада да се препрати на трети, засегнати от одита страни, както и на одитираната организация. Третите страни са всички засегнати от доклада, включително всички лица и организации, упоменати в доклада. Добра практика е да се даде възможност на третите страни да коментират посоченото за тях и техните действия или мнения. Въпреки че на третите страни може да се представи за коментари целия проект на доклада, одиторът трябва да прецени какъв интерес имат те в обекта на одита. При определени обстоятелства одиторът може да избере да изпрати на третите страни целия доклад или основни части от него, но често е уместно да се изпратят само извадки от него.

» РАЗПРОСТРАНЕНИЕ НА ДОКЛАДА

Изискване според МСВОИ 3000:
ВОИ осигурява на широката общественост достъп до своите одитни доклади, като взима предвид законовите разпоредби за конфиденциалност на информацията.(МСВОИ 3000/133)

УКАЗАНИЯ

Разпространение на докладите до отговорните страни, заинтересованите лица и обществеността

137. Препоръчва се ВОИ да решат какъв начин на разпространение на докладите да използват, който да съответства на техния мандат. Всеки одит на изпълнението обикновено се публикува в отделен доклад или на хартиен носител, или онлайн, или и по двата начина. Докладите трябва да бъдат разпространени до законодателните власти и отговорните страни. Често срещана практика е докладът да е достъпен за широката

общественост и за други заинтересовани страни, пряко и чрез медиите, освен ако това не е забранено по закон или с нормативни разпоредби. Предимство е, ако докладите са на разположение за публично обсъждане и критика.

138. Ако определена информация е забранена за публично оповестяване или не е включена в доклада, поради клауза за конфиденциалност или поради деликатния характер на информацията, одиторът трябва да отбележи в доклада, че тази информация е била пропусната и да посочи причините за това пропускане. Определена информация може да бъде класифицирана или може да бъде забранена за публично оповестяване от законодателя или наредбите. При подобни обстоятелства одиторът може да публикува отделен доклад, класифициран доклад, или доклад, който е за ограничено ползване и съдържа тази информация, като разпространи доклада само до тези страни, които са упълномощени от законодателя или наредбите, за да го получат.

139. Други причини, които оправдават изключването на определена информация от доклад, който е обект на публично достояние или е широко разпространен, могат да бъдат допълнителни обстоятелства, свързани с публичната безопасност, неприкосновеност на личния живот или опасения, свързани със сигурността. Например, подробна информация, отнасяща се до компютърна сигурност може да бъде изключена от достъпните за широката общественост доклади, заради потенциален риск от щети, които могат да бъдат причинени от злоупотреба с тази информация. При подобни обстоятелства, одиторът може да направи информацията анонимна или да публикува доклад, който е за ограничено ползване и съдържа тази информация, като разпространи доклада само до тези страни, които са отговорни за прилагането на неговите препоръки.

Резултатите могат да бъдат представени по различни начини

140. Препоръчително е одиторът да използва форма на одитен доклад, която е подходяща за целевите потребители и е в писмена форма, или в друг достъпен формат. Например, одиторът може да представи одитните доклади като използва електронна медия, която е достъпна за всички целеви потребители. Добра практика е да се публикува резюме на доклада на интернет страницата на ВОИ.

141. В допълнение към публикувания доклад (на хартия или онлайн) одиторът може да обмисли разработването на допълнителни материали за по-широко разпространение на констатациите, съдържащи се в основния доклад:

а) Препоръчва се предоставяне на медиите на подходяща и добре балансирана информация, например под формата на прессъобщения. Това може да намали риска медиите да разберат погрешно констатациите или да ги преувеличат.

б) Изготвяне на резюме на окончателния доклад, което да покрива най-съществените заключения и да бъде публикувано на уеб страницата на ВОИ, за да бъде достъпно за широката общественост.

в) Могат да се издават отделни индивидуални доклади, съдържащи обратна връзка, с които да се разбере до каква степен изпълнението на отговорните страни съответства на еталоните в отрасъла. Тези доклади могат да помогнат и при разпространението на добрата практика.

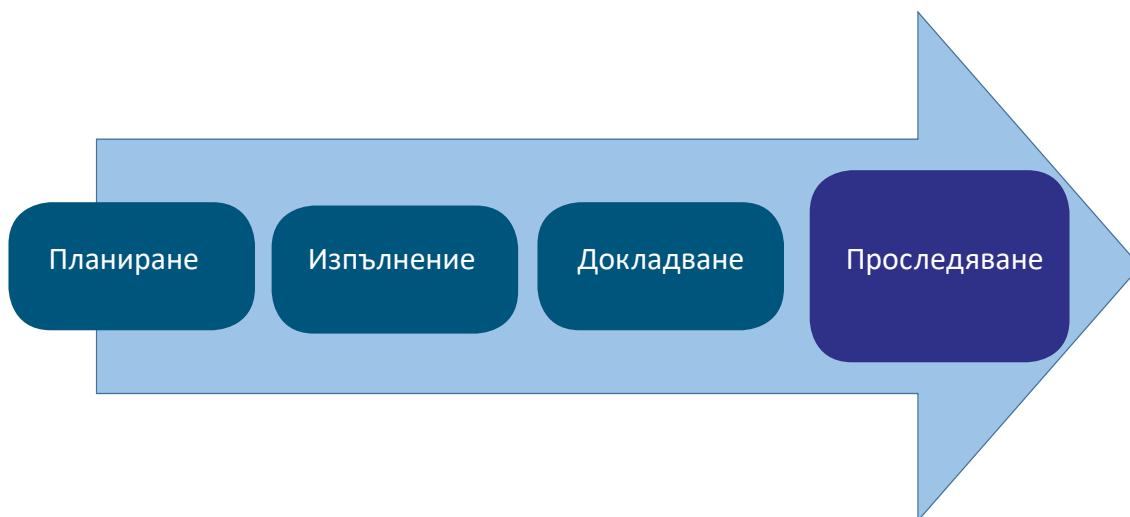
г) Подробен анализ на данните може да бъде публикуван в интернет като допълнителни технически анекси.

д) Пълният текст на други доклади на същата тема, изготвени от консултанти или научни работници, може да бъде публикуван в интернет, в подкрепа на резюмето, предоставено в основния доклад. Уместно е обаче, това да става, единствено когато се счита, че тези доклади имат значим принос и не противоречат по никакъв начин на констатациите и заключенията в одитния доклад.

142. Нуждите на потребителите оказват влияние върху формата на материалите и могат да включват резюмета, прессъобщения или друг вид презентационни материали. За да постигне максимален ефект, всеки продукт трябва да бъде написан в стил, подходящ за конкретната аудитория. Изготвянето на програма за комуникациите може да осигури структуриран подход за начина, по който ефективно да се достигне до различните аудитории, и може да даде навременен принос към процеса на вземане на решения (Вж. раздел Планиране в настоящите Указания).

143. Каквито и средства да се използват за разпространение на посланието в доклада, одиторът трябва да се увери, че посланията са напълно последователни. Одиторът също така трябва да прецени дали материалите са били подложени на достатъчен контрол на качеството.

144. В допълнение към писмените материали, одиторът може да използва широка гама от средства, което ще доведе до увеличаване влиянието на одитите, като подпомага организациите да подобряват изпълнението си и като разпространява добрите практики и натрупания опит в целия публичен сектор. За да направи това, одиторът може да използва различни методи, като например работни семинари с одитираната организация, за да помогне за стимулиране и внедряване на полезна промяна. Провеждането на конференции е също ефективен начин за достигане до практикуващите специалисти и насърчава дискусии по важни въпроси.



145. С публикуването на доклада не се слага край на одитния процес. Извън публикуването съществува проследяване на въздействието от одита. Целта на одитните доклади е да се повлияе върху начина, по който се разработват и предоставят услуги на гражданите и да се дадат препоръки, които да помогнат за подобрения в икономичността, ефикасността и ефективността на тези услуги. Настоящият раздел съдържа изискванията към проследяването и предоставя съвети как да се реализира проследяване на докладите от одитите на изпълнението.

Изисквания според МСВОИ 3000:

Одиторът трябва да проследява, както това е уместно, предишните констатации и препоръки от одита, а ВОИ трябва да докладва на законодателните власти, ако това е възможно, относно заключенията и въздействията от всички съществени корективни действия. (МСВОИ 3000/136)

Одиторът трябва да се фокусира върху проследяването, дали одитираната организация е адресирала проблемите по подходящ начин и дали е подобрила установената ситуация в рамките на разумен период от време. (МСВОИ 3000/139)

УКАЗАНИЯ***Защо е необходимо проследяване***

146. Проследяването на одитния доклад е важно средство за засилване на въздействието от одита и подобряване на бъдещата одитна работа и следователно, е ценна част от одитния процес. Процесът на проследяване улеснява ефективното изпълнение на одитните констатации и препоръките от доклада. Процесът на проследяване също така осигурява на БОИ, на законодателните власти и правителството обратна информация за ефективността и подобренията, извършени от одитираната организация във връзка с одитите на изпълнението.

147. Проследяването на констатациите и препоръките от одита може да послужи за четири основни цели:

а) идентифициране на степента, в която одитираните организации са извършили промени в отговор на констатациите и препоръките от одита;

б) определяне на въздействието, което може да бъде отдадено на одитите;

в) идентифициране на области, които биха били полезни за проследяване при бъдещата работа;

г) оценка на изпълнението от страна на БОИ. Проследяването осигурява база за преценка и оценка на изпълнението от страна на БОИ и може да допринесе за по-добро познание и по-добри практики във БОИ. В тази връзка проследяването на одитните доклади е инструмент за самооценка.

Фокус на проследяването

148. Обикновено проследяването се извършва периодично, както това се счита за уместно от БОИ. Приоритетността на задачите за проследяване обикновено се оценява като част от цялостната одитна стратегия на БОИ. Трябва да се осигури достатъчно време на одитираната организация, за да приложи съответните действия.

149. Когато се извършва проследяване на одитните доклади, целта е да се определи дали предприетите действия по констатациите и препоръките са коригирали съществуващите условия. Това означава, че както положителните, така и отрицателните реакции по отношение на одита и одитния доклад трябва да бъдат проверени от одитора. Следователно е важно да се възприеме непредубеден подход.

150. Въздействието от одита може да бъде идентифицирано чрез ефекта от корективните действия, предприети от отговорните страни, или чрез въздействието на одитните констатации и заключения върху

управлението, отговорността, разбирането на установения проблем или подхода към него.

151. Когато извършва проследяване на одитния доклад, одиторът трябва да се концентрира върху констатациите и препоръките, които все още са относими към момента на проследяването. Недостатъчни или незадоволителни действия от страна на одитираната организация могат да наложат допълнителен одит от ВОИ.

Как да се извършва проследяване

152. За проследяване на направените констатации и препоръки могат да се използват различни методи.

а) Организиране на среща с отговорните страни след определено време, за да се установи какви действия са били предприети за подобряване на изпълнението и да се определи кои препоръки са били изпълнени.

б) Искане отговорните страни да информират ВОИ в писмена форма за това какви действия са предприели за адресиране на проблемите, представени в одитния доклад.

в) Използване на телефонни разговори или единични посещения на обекта, за да се събере информация за това какви действия са предприети от одитираната организация.

г) Поддържане на информираност относно реакциите от отговорните страни, законодателя и медиите, и анализ дали идентифицираните проблеми са били адресирани по подходящ начин или не.

д) Изискване за извършване на финансов одит за събиране на информация относно предприетите действия, като част от техните одитни процедури.

е) Извършване на последващ одит, резултатът от който е нов доклад от одит на изпълнението.

153. Какви методи да бъдат използвани зависи от приоритетите, определени от ВОИ по време на процеса на стратегическо и годишно планиране на одитите на изпълнението. Това решение се повлиява от значимостта на установените проблеми, действията, които се очаква да бъдат изпълнени, както и от външния интерес към информацията за предприетите действия.

Как да се докладват резултатите от проследяването

154. Какъвто и метод да се използва, резултатите от проследяването трябва да бъдат докладвани съгласно реда за осигуряване на обратна връзка от законодателя. Добра практика е да се докладва пред отговорните страни или законодателните власти за установените

недостатъци и подобрения при проследяването на одитите.

155. Проследяването може да се докладва индивидуално или в обобщен доклад. Ако няколко проследявания се докладват заедно, това може да включва анализ на различните одити, който евентуално очертава общите тенденции и теми за редица области, за които се докладва. Каквато и да е формата им, докладите за проследяването трябва да бъдат балансирани и да представят обективно и безпристрастно констатациите.