



СМЕТНА ПАЛАТА
на РЕПУБЛИКА БЪЛГАРИЯ

НАРЪЧНИК

ЗА

ПРИЛАГАНЕ НА МЕЖДУНАРОДНО ПРИЗНАТИТЕ
ОДИТНИ СТАНДАРТИ И ОДИТНА ДЕЙНОСТ

ЧАСТ ФИНАНСОВ ОДИТ



2013

„Работете на горната граница на възможностите си. Там често е самотно, трудно и дори страшно. Но ако слезете надолу, работата ви ще пострада и няма да успеете.“ - думи на учения, писател и преводач проф. Александър Шурбанов

СЪДЪРЖАНИЕ

ВЪВЕДЕНИЕ	6
ГЛАВА ПЪРВА	7
СЪЩНОСТ И ОБЩИ ИЗИСКВАНИЯ ЗА ФИНАНСОВИЯ ОДИТ	7
Раздел първи	7
1. Същност, обхват и цели на финансовия одит	7
2. Концепцията „вярно и честно“ представяне	7
3. Приложима рамка за финансови одити и финансово отчитане	8
4. Способи за оповестяване на информацията, свързана с финансовите отчети.....	9
Раздел втори	9
1. Общи цели, принципи и изисквания, свързани с финансовия одит	9
Раздел трети	11
1. Обхват на одитната задача. Елементи на финансовите отчети.....	11
Раздел четвърти	11
1. Одитен процес и изисквания при изпълнение на одитната задача	11
2. Твърдение за вярност	13
3. Определяне на одитния подход.....	14
4. Одитни доказателства.....	21
5. Ниво на увереност.....	31
6. Одитни процедури за събиране на одитни доказателства и техники за анализ на информацията.....	33
7. Оценка на резултатите от извършените одитни процедури - видове, причини	40
ГЛАВА ВТОРА	45
ПЛАНИРАНЕ НА ОДИТНИЯ ПРОЦЕС	45
Раздел първи	45
1. Методология за стратегическото и годишно планиране.....	45
2. Оценка на риска при изготвяне на годишния план за одитната дейност на дирекция „Финансови одити“	50
ГЛАВА ТРЕТА	50
ОСЪЩЕСТВЯВАНЕ НА ПРЕДВАРИТЕЛНО ПРОУЧВАНЕ И ТЕКУЩ КОНТРОЛ НА ПЕРИОДИЧНИТЕ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ, ВЪВ ВРЪЗКА С ФИНАНСОВИЯ ОДИТ	50
Раздел първи	52
1. Предварително проучване и текущ контрол на периодичните отчети в одитираната организация	52
Раздел втори	87
1. Подход и етапи при осъществяване на предварително проучване и текущ контрол на периодичните отчети с място на изпълнение Сметната палата	87

СЪКРАЩЕНИЯ

1. Годишен финансов отчет - ГФО
2. Единна бюджетна класификация - ЕБК
3. Закон за данък добавена стойност – ЗДДС
4. Закон за данъците върху доходите на физическите лица – ЗДФЛ
5. Закон за корпоративното подоходно облагане- ЗКПО
6. Закон за публичните финанси – ЗПФ
7. Закон за Сметна палата – ЗСП
8. Закон за счетоводството – ЗСч
9. Компютърно-подпомогнати одитни техники - СААТТ
10. Международни стандарти на върховните одитни институции – МСВОИ
11. Международни счетоводни стандарти – МСС
12. Министерство на финансите – МФ
13. Национални счетоводни стандарти – НСС
14. Ниво на същественост на изпълнението - НСИ
15. Ниво на същественост за финансовия отчет като цяло – НСФОЦ
16. Ниво на същественост за конкретен клас сделки и операции, салда по сметки и оповестявания - НСКСО
17. Отчет за касовото изпълнение на бюджета и извънбюджетните сметки и фондове - ОКИБ
18. Сметкоплан на бюджетните предприятия – СБП
19. Текущ контрол - ТК

ВЪВЕДЕНИЕ

Наръчникът за прилагане на международно признатите одитни стандарти и одитната дейност в Сметната палата (Наръчникът) е разработен с цел да подпомогне работата на одиторите в Сметната палата и да унифицира одитната дейност. В процеса на изготвяне на този Наръчник са взети предвид изискванията на Международните стандарти на върховните одитни институции (МСВОИ) и Законът за Сметната палата (ЗСП).

Наръчникът и образците на работни документи отразяват като цяло международните изисквания на одитната дейност. Наличието на различия между Върховните одитни институции по отношение на мандата, законодателната среда, организационни структури и др., наложи някои текстове от МСВОИ да бъдат адаптирани към конкретните обстоятелства в Република България. В процеса на разработване на Наръчника сме анализирали ръководства за финансов одит, публикувани от други ВОИ, особено от страните с дългогодишна традиция в одита. Освен това сме ползвали издания на някои национални автори, които обхващат въпроси, свързани с финансов одит.

Наръчникът е ръководство за одиторите, което е насочено към тяхното осигуряване с методология за извършване на финансов одит. Основната задача, която си поставяме с разработването му е да се опишат приложимите одитни техники и процедури и да се очертаят специфичните особености, свързани с изпълнение на финансов одит.

Образците на работни документи са стандартизирани и са метод за документиране и съотнасяне на информацията от тях към отделни части от одитните доклади/становища. Предвидено е също така да се осигури съгласуваност, както между членовете на одитния екип, така и с одитираната организация. Този наръчник ще се поддържа и актуализира от постоянна работна група, назначена от председателя на Сметната палата. Наръчникът е съобразен с одитната практика и е структуриран, така че да проследява одитният процес на всеки етап от неговото осъществяване. Включени са следните раздели:



ГЛАВА ПЪРВА

СЪЩНОСТ И ОБЩИ ИЗИСКВАНИЯ ЗА ФИНАНСОВИЯ ОДИТ

Раздел първи

1. Същност, обхват и цели на финансовия одит

„*Финансов одит*“ е изразяване на независимо мнение доколко годишният финансов отчет на предприятието дава вярна и честна представа за неговото финансово състояние и имущество в съответствие с идентифицираната обща рамка за финансова отчетност.

При изпълнение на финансови одити, одиторите събират и анализират конкретна информация, която одитираната организация трябва да съхранява по начин, който да позволява последваща проверка. Тази информация обхваща въпроси, свързани с финансовите средства на одитираната организация, начина на тяхното управление, използване и отчитане.

От друга страна, получената информация трябва да позволява извършване на оценка по отношение на нейното количество и качество, чрез съпоставянето ѝ с определени критерии. Като общ критерий за оценка при финансовия одит могат да служат прилаганите счетоводни стандарти, принципи и изисквания за отчитане на стопанските операции.

2. Концепцията „вярно и честно“ представяне

Финансовият одит на бюджетната организация, разглеждан като независима дейност, с цел изразяване на становище, представлява оценка на нейната отчетност. Мнението на одитора се явява гаранция за това, че финансовите отчети не съдържат съществени отклонения.

Законът за Сметната палата изисква при изразяване на своето мнение одиторът да използва израза „вярно и честно представяне“. От друга страна с чл. 23, ал. 1, т. 3 от Закона за счетоводството (ЗСч) е регламентирано, че предприятията трябва да съставят финансов отчет, който да отразява *вярно и честно* имущественото и финансовото им състояние. Съгласно Национален счетоводен стандарт 1 (отм.) „Представяне на финансови отчети“ *вярно и честно представяне* означава, че финансовият отчет е изготвен в съответствие с изискванията на Закона за счетоводството и Националните счетоводни стандарти, а за нерешени въпроси в Националните стандарти е избрало и прилагало счетоводна политика в съответствие с Международните счетоводни стандарти и е оповестило този факт. Тъй като текстът от НСС 1 (отм.) за нерешени въпроси в НСС (отм.) е неприложим за бюджетните предприятия, т. 44 от ДДС № 20 от 2004 г. предвижда, че в тези случаи Дирекция „Държавно съкровище“ при Министерството на финансите ще определи конкретен начин на отчитане, съобразен с тези обстоятелства.

В тази връзка, понятието за „*вярно и честно представяне*“ може да се разглежда в контекста на разбирането за избрана и прилагана счетоводна политика в съответствие с идентифицираната обща рамка за финансова отчетност и с очакванията на потребителите на информацията, представена във финансовите отчети на бюджетните организации.

От гледна точка на конкретния одитиран финансов отчет, той трябва да се приема, че дава „*вярна и честна представа*“, ако липсват съществени отклонения от действащата счетоводна рамка за финансова отчетност на бюджетните предприятия.

3. Приложима рамка за финансови одити и финансово отчитане

МСВОИ 1200	<p><i>Финансовият отчет може да бъде изготвен в съответствие с рамка за финансово отчитане, която е разработена, за да удовлетвори:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>общите потребности от финансова информация на широк кръг потребители (например, "финансов отчет с общо предназначение")</i>
-----------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Приложимата обща рамка за финансово отчитане за целите на изпълнение на финансовия одит се приема, че е тази, която е възприета от ръководството и когато това е уместно, от лицата, натоварени с общо управление за изготвяне на финансовия отчет. Общата рамка трябва да е приемлива от гледна точка на естеството на предприятието и целта на финансовия отчет, или която се изисква от закон или друга нормативна разпоредба. Терминът „обща рамка за достоверно представяне“ се използва, за да се направи препратка към обща рамка за финансово отчитане, която изисква спазване на изискванията на общата рамка и:

- потвърждава, изрично или по подразбиране, че за постигането на достоверно представяне на финансовия отчет може да е необходимо ръководството да представи оповестявания допълнително, извън конкретно изискваните от общата рамка; или
- потвърждава изрично, че може да е необходимо ръководството да се отклони от дадено изискване на общата рамка, за да постигне достоверно представяне на финансовия отчет. Такива отклонения се очаква да бъдат необходими единствено при извънредно редки обстоятелства.

При извършване на финансов одит, одиторите е необходимо добре да познават и прилагат изискванията на ЗСП, МСВОИ, настоящия Наръчник, както и указанията на МФ, и актовете на Сметната палата.

Приложимата рамка за финансово отчитане е свързана със спазване на изискванията на счетоводните правила, прилагани от бюджетните организации в публичния сектор на Република България.

Ефект от действието на законите и другите нормативни изисквания към финансовите отчети:

- *Пряко действие* – чрез тях се определят сумите, които следва да бъдат отчетени или обстоятелствата, които следва да бъдат оповестени в приложението към финансовия отчет.

Например, спазване на изискванията на ДДС № 20 от 2004 г. на МФ по отношение на признаване на дълготрайни материални активи. За подобни актове, одиторът следва да получи достатъчни и уместни доказателства за съобразяване на предприятието с тях от аспект влиянието им върху финансовия отчет.

- *Непряко действие* – несъобразяването с тях може да доведе до такъв ефект, който да се отрази съществено върху финансовото състояние на бюджетната организация.

В цялата си съвкупност годишният финансов отчет на бюджетните предприятия може да се определи като:

- **пълен финансов отчет** - тъй като всички елементи са определени от министъра на финансите и са абсолютно задължителни за всички бюджетни предприятия;
- **с общо предназначение;**
- **за достоверно представяне.**

Годишният финансов отчет на всички бюджетни предприятия е *с общо предназначение, пояснено в определенията на МСВОИ 1700:*

- съгласно т. 7, б. „а” „финансовият отчет е с общо предназначение, когато е изготвен в съответствие с рамката с общо предназначение” (ГФО е изготвен в съответствие с определената обща рамка на финансово отчитане за **всички бюджетни предприятия**, дадена от министъра на финансите);

- съгласно т. 7, б. „б” „рамката с общо предназначение е рамката, която е създадена, за да отговори на общите потребности от финансова информация на широк кръг потребители”.

Потребители на информацията, представена във финансовите отчети на бюджетните организации са:

- Министерство на финансите;
- Сметна палата;
- Европейския съюз;
- Народното събрание, чрез отчета за дейността на Сметната палата;
- Населението на териториалната общност.
- Кредитни институции; международни организации и др.

4. Способи за оповестяване на информацията, свързана с финансовите отчети

- информацията от ГФО се публикува на интернет-страницата на одитираната организация;
- одитният доклад и становището за заверка на ГФО се публикуват на интернет-страницата на Сметна палата и на одитираната организация.

Раздел втори

1. Общи цели, принципи и изисквания, свързани с финансовия одит

МСВОИ 1200	<i>Целта на одита е да повиши степента на доверие на целевите потребители във финансовия отчет. Това се постига чрез изразяването на становище от страна на одитора за това дали финансовият отчет е изготвен във всички съществени аспекти в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.</i>
-----------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Одитното становище дава информация за това дали финансовият отчет предоставя вярна и честна представа в съответствие с идентифицираната обща рамка за финансова отчетност. Одит, проведен в съответствие със ЗСП, МСВОИ и съответните етични изисквания, дава възможност на одитора да формира одитно становище за това.

Основна задача на финансовия одит е одиторът да получи достатъчно уместни, надеждни и разумни доказателства, които да му позволят да изрази становище за финансовите отчети. За постигането на тази цел е необходимо одиторът да потвърди, че:

- финансовите отчети дават вярна и честна представа за финансовото състояние и имуществото на одитираната организация;
- формата, съдържанието и представянето на финансовите отчети са в съответствие с приложимите изисквания на общоприетата рамка за финансово отчитане;
- в случаите, когато са налице обстоятелства и ситуации, при които е очевидно, че прилагането на общия ред на отчитане би довело до подвеждащо и невярно представяне на информацията на начислена и касова основа в съществени размери са

изпълнени конкретни изисквания дадени от дирекция "Държавно съкровище" при МФ и този факт е оповестен.

Одиторът трябва да е убеден, че изразеното от него мнение е подкрепено с достатъчно уместни и надеждни доказателства. В тази връзка, основните цели се конкретизират до няколко одитни цели, които му дават възможност да оцени одитните доказателства, получени при изпълнение на процедурите на ниво твърдение за вярност.

МСВОИ 1003	<p><i>Цел на одита (Audit objective) – Често целите на финансовия одит в публичния сектор са по-широки от даването на становище до каква степен финансовият отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. Одитните правомощия или задължения по отношение на организациите от публичния сектор, произтичащи от законови или подзаконови актове, министерски решения, изисквания на правителствената политика или решения на законодателя, често обхващат и допълнителни цели. Така например, тези цели могат да включват изпълнение на процедури и включване в одитния доклад на информация относно случаи на несъответствие с правната рамка и ефективността на вътрешните контроли. Дори когато не са заложени подобни допълнителни цели, обществеността би могла да има очаквания в тази посока.</i></p>
-----------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

1.1. По отношение на **баланса**, конкретните одитни цели се отнасят до следните твърдения за вярност:

- *Съществуване и собственост* – да се определи дали осчетоводените активи и пасиви съществуват и/или съответстват на приходи и разходи, които са извършени за тях;
- *Пълнота* – да се определи дали всички активи и пасиви са осчетоводени и дали приходите и разходите, са отнесени за съответния период;
- *Права и задължения* – да се определи дали осчетоводените активи са притежавани от одитираната организация, дали пасивите могат да бъдат отнесени към бюджетната единица и дали всички права върху имущество, залози, лихви или др. са отразени във финансовия отчет;
- *Оценяване/Измерване* – да се определи дали активите, пасивите и капитала са подходящо оценени в съответствие със счетоводната политика, която е прилагана последователно през одитирания период.

1.2. По отношение на **отчета за касово изпълнение на бюджета и извънбюджетните сметки и фондове**, конкретните одитни цели се отнасят до:

- *Съществуване* – да се определи дали осчетоводените приходи и разходи действително са възникнали за конкретния отчетен период;
- *Пълнота* – да се определи дали са осчетоводени всички приходи и разходи, които се отнасят за одитирания отчетен период;
- *Права и задължения* – да се определи дали всички приходи принадлежат и дали всички разходи са действително задължение на одитираната организация;
- *Оценка/измерване* – да се определи дали приходите и разходите са точно измерени в съответствие със счетоводната политика, която е прилагана последователно през целия отчетен период, а стойността по която са отчетени е точно определена и коректно представена в счетоводните регистри;

[\(Връзка към комбинираните твърдения за вярност\)](#)

Одитният процес включва събиране на одитни доказателства, отнасящи се до изброените по-горе цели, оценката на събраните доказателства, за да се формира мнение

и накрая да се докладва това мнение. По време на изпълнение на одитните процедури е необходимо да се съставят съответните работни документи, като част от одитната документация. Подходящо е при изготвяне на работните документи, като цел на одитните процедури да се включва една или няколко от по-горе изброените конкретни одитни цели, според вида и характера на извършваните тестове на ниво твърдение за вярност.

Раздел трети

1. Обхват на одитната задача. Елементи на финансовите отчети

Одиторът изразява мнение дали финансовия отчет е изготвен във всички съществени аспекти в съответствие с приложимата обща рамка за финансово отчитане. Това мнение е обичайно за всички одити на финансови отчети. Следователно, мнението на одитора не изразява сигурност за бъдещите действия и състояние на организацията, нито за ефективността, ефикасността и икономичността, с която ръководството е провеждало дейностите си.

Съгласно заповед на министъра на финансите, годишният финансов отчет на бюджетните предприятия е съвкупност от три елемента:

- *Годишен отчет за касовото изпълнение на бюджета и извънбюджетните сметки и фондове;*

- *Баланс към 31 декември* – прилага се утвърдената със Заповед № 81 от 29 януари 2002 г. на министъра на финансите (ДВ, бр. 13 от 2002 г.) форма на баланс;

- *Приложение* - съдържащо обяснителна записка за изпълнението на бюджета и извънбюджетните сметки и фондове, прилагана счетоводна политика и информация за състоянието и изменението на активи, пасиви, приходи и разходи (изготвят се в свободен текст и формат) съгласно методическите указания и стандарти, издавани по реда на чл. 5а, ал. 2 от Закона за счетоводството.

При одит на финансовите отчети в обхвата на одитната задача се включва проверка на изброените елементи на финансовия отчет, както и системата за вътрешен контрол, която се оценява от гледна точка на способността ѝ да осигури достоверност, законосъобразност и редовност на годишния финансов отчет.

Одитните задачи изпълнявани на основание чл. 53, ал. 4 от ЗСП, свързани с осъществяване на предварително проучване и текущ контрол на периодичните финансови отчети, обхващат проверки на съставените отчетни форми (оборотна ведомост, отчети за касовото изпълнение на бюджета и извънбюджетните сметки фондове, справи, разшифровки и др.), съгласно конкретните указания на министъра на финансите за съответния отчетен период.

При одит на финансовите отчети законосъобразността се изследва и оценява само от гледна точка на изискванията на счетоводното законодателство. В случай на установяване на данни за нарушения на други нормативни актове ръководителят на одитния екип информира писмено (*с докладна записка*) директора на дирекция „Финансови одити“, който от своя страна предприема необходимите действия.

Раздел четвърти

1. Одитен процес и изисквания при изпълнение на одитната задача

1.1. Изисквания към одиторите – етично поведение, професионален скептицизъм и професионална преценка

1.1.1. Етичното поведение е свързано със спазване на фундаменталните принципи и независимост изложени в Етичния кодекс. Одиторът трябва да спазва

свързаните етични изисквания, включително онези, които се отнасят до независимостта при изпълнение на финансов одит.

МСВОИ 1200	<p>Професионален скептицизъм - Отношение, което включва подход на мислене "поставяне под въпрос", запазване на повишено внимание към условия, които могат да посочват възможно отклонение, независимо дали се дължи на грешка или измама, и критична оценка на одитните доказателства.</p> <p>Професионална преценка – Приложение на съответното обучение, познания и опит в рамките на контекста, предвиден в одитните, счетоводните и етичните стандарти при вземането на информирани решения за посоката на действията, които са подходящи при съществуващите обстоятелства за извършване на одита.</p>
-----------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

1.1.2. Професионален скептицизъм - одиторът подхожда с критична оценка (при планиране, изпълнение и приключване на одита), поставяйки под въпрос валидността на получените одитни доказателства и внимавайки за одитните доказателства, които противоречат или поставят под въпрос надеждността на документите, за отговорите на запитванията и другата информация, получени от ръководството и лицата, натоварени с общото управление, както и за идентифициране на обстоятелства, които могат да доведат до съществени отклонения във финансовите отчети.

1.1.3. Професионална преценка – необходима при планирането и изпълнението на одита за определяне на: нивото на същественост и одитния риск (концепцията за ниво на същественост), характера, времето на изпълнение и обхвата на одитните процедури, достатъчността, и уместността и разумността на одитните доказателства, формирането на заключенията.

Оценката на риска и съществеността са свързани пряко с професионалната преценка на одитора, който трябва да изпълни одита така, че да сведе риска до приемливо ниско ниво.

Изисква се от одитора да упражнява *професионална преценка* и да поддържа отношение на *професионален скептицизъм* през целия период на планиране и изпълнение на одита, като:

- идентифицира и оценява рисковете от съществени отклонения, независимо дали се дължат на измама или грешка, на основа на разбиране за предприятието и неговата среда, включително за вътрешния контрол на предприятието;
- получи достатъчни и уместни одитни доказателства, за това дали съществуват съществени отклонения, чрез разработването и изпълнението на подходящи процедури в отговор на оценените рискове;
- формира становище по финансовия отчет, базирано на заключенията от получените одитни доказателства.

1.2. Получаване на **достатъчни и уместни одитни** доказателства и одитен риск - за постигане на разумна степен на сигурност, одиторът получава достатъчни и уместни одитни доказателства, с цел свеждане на одитния риск до приемливо ниско ниво, което му дава възможност да направи разумни заключения, върху които да базира мнението си.

1.3. Спазване на приложимото законодателство, ЗСП, МСВОИ, настоящият Наръчник и указанията на МФ, свързани с правилата на финансово отчитане.

2. Твърдение за вярност

Твърденията за вярност са изявления от страна на ръководството, изрично или не, които са част от финансовите отчети и се използват от одиторите при оценката на различни видове потенциални отклонения, които биха могли да възникнат.

МСВОИ 1315	<p>П 4 Твърдения за вярност (Assertions) – Изявления на ръководството, изрични или от друго естество, които са залегнали във финансовия отчет, така както те са използвани от одитора за преценка на различните видове потенциални отклонения, които могат да възникнат.</p>
МСВОИ 1500	<p>Одиторът използва твърдения за вярност за групи сделки и операции, салда по сметки, представяне и оповестяване, които са достатъчно подробни, за да формират база за оценка на рисковете от съществени неточности, отклонения и несъответствия, както и за проектирането и изпълнението на допълнителни одиторски процедури. Одиторът използва твърдения за вярност при оценката на рисковете чрез разглеждането на различните видове потенциални неточности, отклонения и несъответствия, които могат да възникнат и по този начин разработва одиторски процедури, които отговарят на оценените рискове. Други МСВОИ обсъждат специфични ситуации, при които от одитора се изисква да получи одитни доказателства на ниво твърдение за вярност.</p>

Твърденията за вярност, използвани от одитора при изпълнение на финансов одит, за да формира база за оценка на рисковете от съществени неточности, отклонения и несъответствия, както и за проектирането и изпълнението на допълнителни одитни процедури, съгласно параграф А 111 от МСВОИ 1315 попадат в следните категории:

- Твърдения за вярност за групи сделки, операции и събития **за периода**:
 - твърдение за **възникване** - сделки, операции и събития, които са били отчетени, реално са настъпили и се отнасят до одитираната организация;
 - твърдение за **пълнота** - всички сделки и събития, които е трябвало да се отразят във финансовия отчет, са отразени;
 - твърдение за **точност** - сумите и други данни, отнасящи се до отчетените сделки, операции и събития са отразени по подходящ начин;
 - твърдение за **разграничаване на периодите** - сделките, операциите и събитията са отразени за съответния отчетен период, за който са отнасят;
 - твърдение за **класификация** - сделките и събитията са били отразени по правилните счетоводни сметки от СБП и параграфи от ЕБК.
- Твърдения за вярност за салда по сметки **в края на периода**:
 - твърдение за **съществуване** – осчетоводените активи и пасиви реално съществуват;
 - твърдение за **права и задължения** – одитираната организация притежава или контролира правата върху активите, а пасивите са нейни задължения;
 - твърдение за **пълнота** - всички активи, пасиви, приходи и разходи, които е трябвало да бъдат отразени, са отразени;
 - твърдение за **оценка и разпределение** - активите и пасивите са включени във финансовия отчет с подходящи суми, както и че всички възникващи корекции в оценката или разпределението им са подходящо отразени.

- Твърдения за вярност относно *представянето и оповестяването* в ГФО:
 - твърдение за *възникване, права и задължения* - оповестените събития, сделки и операции и други въпроси са възникнали и се отнасят до предприятието;
 - твърдение за *пълнота на оповестяванията* - всички оповестявания, които е трябвало да бъдат включени във финансовия отчет, са включени и са в съответствие с нормативните изисквания и приложимите счетоводни принципи;
 - твърдение за *класификация и разбираемост* - финансовата информация е подходящо представена и описана, а оповестяванията са ясно изразени;
 - твърдение за *точност и оценка* - финансовата и друга информация са оповестени честно и със съответстващите суми.

МСВОИ 1315	<i>А 112. Одиторът може да използва твърденията за вярност, както е описано по-горе, или може да ги изрази по различен начин, при условие че са обхванати всички горепосочени аспекти. Например одиторът може да избере да комбинира твърденията за вярност за транзакциите и събитията с твърденията за вярност за салдата по сметки.</i>
-----------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Както е посочено в МСВОИ 1315, одиторът може да приложи комбинация от по-горе описаните твърдения за вярност, което би направило използването им малко по-лесно за прилагане при изпълнение на финансов одит. Комбинирането на твърденията за вярност позволява те да се прилагат при трите категории - салда, сделки и операции, оповестяване.

Всяка от одитните процедури, която се изпълнява при финансов одит има за цел да потвърди или отхвърли посочените твърдения за вярност. Възможно е с една одитна процедура да се анализират едновременно няколко твърдения. При съставяне на одитната документация е необходимо да се записва каква е целта, която си поставя одиторът и кое/кои твърдения за вярност ще одитира.

3. Определяне на одитния подход

В процеса на опознаване на дейностите на организацията и средата, в която тя функционира, трябва да се вземе решение за подхода, който ще се предприеме, за да се извърши одита и да се постигнат поставените цели. Избраният подход отразява полученото от одитора разбиране за дейността на организацията и осигурява намаление до приемливо ниво на риска, така че одитните процедури няма да разкрият съществени отклонения във финансовия отчет. Избраният подход трябва да гарантира, че са получени достатъчни, уместни и надеждни одитни доказателства за постигане целите на одита.

Одитният подход е комбинацията от различни видове тестове, които одиторът използва за получаване на одитни доказателства, необходими за постигане целите на одита.

МСВОИ 1330	<i>А2. Оценката на рисковете от съществени отклонения на ниво финансов отчет и оттам на общите отговори на одитора се влияе от разбирането на одитора за контролната среда. Ефективната контролна среда може да позволи на одитора да има по-голямо доверие във вътрешния контрол и в надеждността на одитните доказателства, генерирани вътрешно в рамките на предприятието и следователно, да позволи на одитора да изпълни някои одитни процедури на междинна дата, вместо в края на периода. Недостатъците в контролната среда обаче имат точно противоположния ефект; например одиторът може да отговори на една</i>
-----------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

	<p>неефективна контролна среда като:</p> <ul style="list-style-type: none"> • изпълни повече одитни процедури в края на периода, вместо към междинна дата. • получи по-убедителни одитни доказателства от процедури по същество. • увеличи броя на териториалните звена, които да бъдат включени в обхвата на одита. <p>А3. Следователно тези съображения имат значително влияние върху общия подход на одитора, например фокусиране върху процедурите по същество (подход по същество), или подход, който използва тестове на контролите, както и процедури по същество (комбиниран подход).</p>
--	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Одиторът може да определи следните подходи за извършване на одита:

- **подход по същество** – включва търсене на приемлива сигурност относно точността и пълнотата на финансовия отчет чрез проучване на достатъчен брой счетоводни операции, с цел да се осигури пряко доказателство относно валидността на записванията. Този подход се основава на пряка проверка на финансова и нефинансова информация за одитираната организация. Прилага се, когато при предварителното проучване, одиторът не е получил доверие в ефективността на вътрешния контрол. При този подход одиторът постига необходимото му ниво на увереност само от тестове по същество.

- **комбиниран подход** – чрез този подход одиторът търси приемлива сигурност относно точността и пълнотата на финансовия отчет, като използва тестове на контролите и процедури по същество. Този подход се основава на ефективността на вътрешния контрол в одитираната организация и доверието, което одиторът е получил към системата за вътрешен контрол, при предварителното проучване на одитираната организация. Ако одиторът установи, че независимо от наличието на утвърдени правила и процедури за осъществяване на съответните контролни дейности и същите са прилагани, но съществува значителна вероятност от допускане и неразкриване на съществени отклонения, той не следва да разчита на резултатите от тях. Предварителната оценка на одитора за вътрешните контролни процедури трябва да се основава на тезата, че този контрол действа максимално ефективно, за да осигури вярно и честно представяне на финансовото състояние и имуществото на одитираната организация и ръководството е направило всичко възможно, за да го постигне.

МСВОИ 1003	<p><i>*Процедура по същество (Substantive procedure) – Одитна процедура, разработена с цел установяване на съществени отклонения на ниво твърдение за вярност. Процедурите по същество включват:</i></p> <p><i>(а) тестове на детайлите (на видове сделки, салда по сметки и оповестявания); и</i></p> <p><i>(б) аналитични процедури по същество.</i></p> <p><i>*Тест на контролите (Test of controls) – Одитна процедура, планирана с цел оценяването на оперативната ефективност на контролите при предотвратяването или разкриването и коригирането на съществени отклонения на ниво твърдение за вярност.</i></p>
---------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

3.1. Процедури по същество

Процедурите по същество се извършват, за да се разкрият съществени отклонения и несъответствия на ниво твърдение за вярност и включват детайлни тестове за групите

сделки и операции, за салдата по сметки и за оповестявания, както и аналитични процедури по същество.

Одиторът изпълнява процедури по същество за всяка съществена група от сделки и операции, салдо по сметки и оповестяване, независимо от нивото на оценения риск от съществени отклонения и несъответствия. Това изискване се свързва с факта, че оценката на риска се влияе от субективната преценка на одитора и е възможно да се пропусне установяването на съществени отклонения. От друга страна, съществува възможност за заобикаляне или неприлагане на предвидените контролни дейности, както от служителите, така и от ръководството по различни причини, включително и поради действия от тяхна страна, дължащи се на измама.

Процедурите по същество могат да включват следните одитни процедури, свързани с процеса на счетоводно отчитане и изготвяне на финансовия отчет:

- равнение на информацията във финансовия отчет с данните от счетоводната документация.
- проверка на съществените записвания в счетоводните регистри и други корекции, направени в хода на изготвянето на финансовия отчет.

Задължително е извършването на процедури по същество, с които се установява цялостното представяне на информацията във финансовите отчети и спазването на действащите изисквания към тях.

3.1.1. Тестове на детайлите – представляват задълбочено проучване на конкретни класове сделки и операции или салда по сметки или оповестявания, изпълнени чрез предвидените одитни техники описани в т. 6, раздел четвърти от глава първа на настоящия Наръчник. В резултат на тези процедури, одиторът е възможно да открие отклонения, за които трябва да установи какъв е техният характер и кои са причините довели до тяхното допускане. Това е необходимо, за да установи как са възникнали и дали са *аномалия* или е възможно да са валидни и за други стопански операции, отчитани през различен период от време (*системно отклонение*).

Тестове на детайлите се извършват с цел осигуряване на достатъчна и надеждна информация в отговор на следните основни въпроси:

- ✓ Съществуват ли реално всички активи и пасиви?
- ✓ Всички активи, пасиви, приходи и разходи отчетени ли са?
- ✓ Приходите и разходите отнесени ли са към конкретни позиции от финансовия отчет?
- ✓ Правилно ли са оценени активите, пасивите, приходите и разходите?
- ✓ Стопанските операции правилно ли са класифицирани, според приложимата обща финансова рамка за отчитане и действащата счетоводна политика?

След като одиторът осигури нужните данни и в случай на наличие на некоригирани отклонения, той трябва да ги оцени, като ги класифицира според това дали те са:

- количествено измерими (съществени по стойност), т.е. имат пряко и измеримо финансово отражение върху стойността на тестваната позиция от финансовия отчет. Процентът на отклоненията и тяхната парична стойност за количествено измерими грешки се изчислява в зависимост от записаната стойност на операция в съответната позиция от финансовия отчет;
- не са количествено измерими (съществени по характер или контекст), т.е. че грешката не може да се отнесе към конкретна позиция от финансовия отчет или защото ефектът ѝ не може да бъде измерен, при което цялото отклонение се взема предвид при определяне на неговата тежест;
- съществени или несъществени – до колко оказват влияние върху потребителите на информация. Одиторът трябва да прецени дали установените некоригирани

отклонения взети предвид индивидуално или с натрупване биха повлияли при преценката му за вида на изразеното от него одитно становище.

3.1.2. Аналитични процедури – одиторът изпълнява подобни процедури, за да установи определени тенденции и зависимости, с цел установяване на необичайни отклонения и тенденции в отразената финансова информация.

МСВОИ 1500	<i>A21. Аналитичните процедури се състоят в оценката на финансовата информация, извършвана чрез проучване на съществените връзки между финансови и нефинансови данни. Аналитичните процедури обхващат и проучването на установени колебания и връзки, които не са последователни спрямо останалата съответстваща информация или се отклоняват съществено от прогнозираните суми.</i>
-----------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Дефинициите, които са приети и действащи в одитната теория определят общите характеристики на аналитичните процедури, като се посочва, че обикновено се съпоставят финансови с нефинансови данни, имащи отношение към представената информация във финансовия отчет. Много често аналитичният преглед е един от основните източници за получаване на доказателство за пълнота. Аналитичният преглед може да се извършва под формата на сравнения, тенденции или пропорции, които са несъвместими или се отклоняват от основната информация. Обикновено, той включва проучване и сравняване на информация като:

- финансова и нефинансова информация (*например*, сравняване на постъпления с издадени лицензи);
- сравняване на данни от одитирания спрямо предходен отчетен период;
- сравняване на информация за очаквани резултати;
- сравняване на данни, отнасящи се до единици със сходен предмет на дейност и обем на разполагаеми финансови ресурси и др.

При прилагане на процедури за анализ одиторът следва да прецени дали събраната информация може да бъде анализирана в първоначалния ѝ вид или да бъде подложена на обработка. Резултатите от извършения анализ трябва винаги да бъдат използвани от одиторите безпристрастно и недвусмислено.

Анализът на събраната информация задължително трябва да бъде предшестван от проучване и проверка на данните относно тяхната вярност, обективност, пълнота, несъответствия и противоречия. Следващата стъпка при процедурите за анализ е изследването на събраната информация по същество, за да бъдат установени съществуващите връзки, тенденции, схеми и други форми на взаимовръзка.

Процедурите за анализ могат да варират от обикновено сравняване (съпоставяне) на данни от финансови отчети и/или от други източници до извършване на комплексен анализ, при който се прилагат съответни статистически методи и модели.

Аналитични процедури могат да се прилагат при сравнение на следната информация:



Изборът на процедурите за анализ, които ще бъдат приложени в рамките на конкретна одитна задача, зависи от вида и обхвата на одита, от получената при предишни одити информация за одитираната организация, неговата специфика, знанията и професионалните умения на одиторите. Подходящо е да се прилагат аналитични процедури обикновено при извършване на:

а) **сравнителен анализ** на финансовата информация, одиторът съпоставя равностойна информация за предшестващи периоди или подобни организации. Обикновено е възможно да се правят сравнения с предходен отчетен период или аналогичен на одитирания. Сравнението е възможно да се прилага за анализ на информация от финансовите отчети за текущата година с информацията от отчетите за предходната година; информация от финансовия отчет с информацията от съответните счетоводни сметки за отчетния период. Друг вид сравнение, което може да се направи е сравнение на финансова информация с независима, важна и достоверна нефинансова информация.

б) **анализ на тенденциите**, при който се проучват промените в балансовата стойност на отделни активи/пасиви и се очертават тенденциите на развитие на промените във финансовите показатели на одитираната организация; изследват се тенденциите в изменението на показателите при наличие на нетипични за одитираната организация стопански операции, както и при наличие на салда по синтетични счетоводни сметки, които не са обичайни за отчитане на неговата дейност;

в) **анализ на съотношенията**, като се установяват относителни величини, като се сравняват отчетените финансови показатели с планираните показатели. Използвайки полученото разбиране за одитираната организация, одиторът трябва да установи различните връзки между отделните елементи на информацията и да проучи как те се променят във времето.

Често одиторът извършва комбинация от одитни процедури – проучващи запитвания и повторно изпълнение и/или фактическа проверка, допълнени с подходящи аналитични процедури. Възможно е прилагане на аналитичните процедури съвместно с други одитни процедури, тъй като при едновременното им използване одиторите могат да стигнат до заключения, които са съществени при формиране на одитното мнение за съответния финансов отчет. Представени са примери за прилагане на аналитичните процедури, като допълвани или допълващи процедури:

Одитна процедура	Изпълнени аналитични процедури, които се допълват от други	Аналитични процедури, които допълват други процедури
1	2	3
Фактическа проверка	Установява се висок процент на изменение по сметките за ДМА – изпълнява се фактическа проверка за тяхното съществуване.	Фактическата проверка на капиталовите разходи показва наличие на сключени договори за изграждане на инфраструктурни обекти. Извършва се аналитична процедура за съответствие на отчетените разходи на касова и начислена основа.
Наблюдение	Установяват се съществени изменения по сметките за ДМА – наблюдава се инвентаризацията.	Наблюдава се неспазване на правилата за въвеждане на информация в счетоводната системата. Извършва се аналитична процедура за проверка на салда по сметки.
Потвърждение/запитване	Установяват се съществени изменения в салда по сметки за задължения. Проверят се изпратените писма към контрагенти за потвърждаване на вземания/задължения.	Служител с ръководни функции по време на проведено интервю с него твърди, че при съпоставяне на данните получени от дирекция „Собственост“ за дължими и внесени наеми с тези от счетоводната система е установено несъответствие, което до момента не е коригирано. Извършва се аналитична процедура за проверка на салда по съответните счетоводни сметки.
Повторно изпълнение/изчисление	Установява се съществено изменение в сметките за капитал. Повторно се изчисляват приключвателните операции за счетоводните сметки от раздели 6 и 7.	При повторно изпълнение на операциите свързани с курсови разлики се установяват отклонения. Изпълняват се аналитични процедури за проверка на салда по съответни счетоводни сметки.

3.2. Тестове на контролите

Представяват проверка на оперативната ефективност на контролите, използвани от бюджетното предприятие в различните области на извършваната дейност за целия одитиран период. При извършването на тези тестове, одиторът се стреми да получи разумна, но не абсолютна сигурност, че вътрешните контроли са прилагани ефективно през одитирания период и са предотвратили допускането на съществени отклонения във финансовия отчет. Тестване на контролите се прилага само, когато контролният риск е оценен като нисък или среден.

Съгласно А20 от МСВОИ 1330, тестове на контролите се изпълняват само за тези контроли, които одиторът е определил като подходящо планирани за предотвратяването или разкриването и коригирането на съществени отклонения в дадено твърдение за вярност. Ако в различни периоди от време в хода на одита са били използвани съществено различни контроли, всяка една от тези контроли се разглежда поотделно.

Характерът на конкретния контрол влияе върху вида на процедурата, която е необходима за получаването на одитни доказателства за това дали контролът е функционирал ефективно. За да се потвърди, че контролите са действали ефективно и последователно през периода, при извършване на одита се прилагат следните техники за тяхното тестване:

- отправяне на проучващо запитване към подходящи лица от одитираната организация;
- подробно проучване на документи и записи;
- наблюдение на прилагането на приети правила и контролни процедури;
- повторно изпълнение от одитора на контролните дейности.

Наблюдението и запитването включват наблюдение на действията на длъжностните лица, отговорни за осъществяването на съответната контрола и тяхната работа и/или отправяне на специфично запитване към тях или ръководството относно начина на извършване на работата. За да се получи достатъчно и уместно доказателство чрез извършените одитни процедури трябва да се гарантира, че това проучване обхваща всички етапи на действие на контролите. Одиторът трябва да избягва насочващи въпроси, като по-скоро отправя запитване относно начина на изпълнение на контролите. Подходящо е да се търси несъответствие между това, което е наблюдавано и това, което е получено като отговор.

Чрез извършване на наблюдение и запитване е възможно да се получат доказателства, че контролите действат в периода на тяхното проучване. Като самостоятелно прилагани техники, те не могат да осигурят достатъчни одитни доказателства за действието на контролите през целия одитиран период. За да се получат достатъчни и надеждни одитни доказателства освен посочените процедури е необходимо и извършване на допълнителни проверки.

Например, проучване на документи, проверка на процедури по съгласуване и одобряване, повторно изпълнение на контролни процедури и др., които се изпълняват за различен период от наблюдавания.

Описаните техники за тестване на контролите съвпадат с техниките, използвани за разбиране на организацията и средата, в която тя функционира. Следователно, оценяването на контролния риск и тестването на контролите може да бъде като едно продължение на одитните процедури, използвани за получаване на разбирането. Основното различие е, че целта на тестването на контролите е по-специфична и то трябва да бъде по-разширено. Въпреки че процедурите за тестване на контролите имат различни цели от тези за получаване на разбиране за организацията, съществува значително припокриване между тях. И двете включват запитване, наблюдение и физическа проверка. Има две основни различия в прилагането на тези процедури между етапите:

Първо, при получаване на разбиране за организацията, техниките се прилагат към всички контролни правила и процедури, определени като част от системата, докато тестването на контролите се прилага само, където контролният риск е оценен като нисък или среден, а след това само за ключовите контроли.

Второ, техниките за получаване на разбиране се прилагат само към една или няколко стопански операции, докато тестването на контролите се извършва върху по-широка извадка от данни.

Много често в одитната практика се налага и е разумно прилагане на комбинация от тест на контрола с тест по същество, което представлява тест с двойна цел.

Пример:

Тест с двойна цел се изпълнява при фактичката проверка на фактури относно това дали са одобрени и проверени (тест на контрола), и дали няма отклонения, неточности и пропуски (тест по същество).

Изборът на вида, обема и времето за изпълнение на планираните тестове е удачно да включва и елемент на непредсказуемост. Такъв подход е препоръчителен, тъй като лицата, които обичайно предоставят информация на одиторите и са определени за лица за контакт с одитния екип са запознати с обичайните одитни техники и подходи и биха могли преднамерено да прикрият или да интерпретират информация по подвеждащ за одитора начин. За да се избегне или ограничи в разумна степен възможността за попадане в подобна ситуация, одиторът може да предвиди:

- тестване на позиции от финансовия отчет, които обичайно не попадат в обхвата на одита и не се извършват одитни процедури за тях;
- изпълнение на одитните процедури във време, което е различно от обикновеното;
- прилагане на различни методи за подбор на извадките;
- изпълнение на одитни процедури за различни структурни звена в системата на първостепенния разпоредител с бюджети или с различно местонахождение, като това обстоятелство не се обявява предварително.

Описаният подход в изпълнението на одитните процедури е възможно да осигури надеждни доказателства, както за наличие на съществени отклонения във финансовия отчет, така и за отклонения, дължащи се на измама.

При извършване на финансов одит, одиторът трябва да постигне ниво на увереност от 95% при одитен риск от 5%. Необходимото ниво на увереност може да се получи от изпълнение на тестове на контрола и от процедури по същество. Не е възможно нивото на увереност да бъде получено само в резултат на тестове на контрола. Във всички случаи при финансов одит е необходимо изпълнение на определен обем тестове по същество.

Обемът на тестовете по същество, които одиторът трябва да изпълни, за да достигне необходимото ниво на увереност, може да е различен и зависи от оценката на присъщия и контролния риск.

4. Одитни доказателства

4.1. Същност на одитните доказателства

Одитното становище трябва да се базира на основателни заключения, за които са събрани достатъчни, надеждни и уместни одитни доказателства, които да гарантират, че одитното мнение е обосновано. Одитно доказателство е информацията, използвана от одитора за достигането до изводите, върху които се основава одитното становище. То включва информацията, съдържаща се в счетоводната документация, въз основа на която е изготвен финансовият отчет, както и друга информация.

Одитните доказателства могат да се разглеждат като данни, свързани с фактите и обстоятелствата, които следва да се проучат и оценят при изпълнение на одитната задача и които са установени при изпълнение на същата, чрез съответните техники и процедури за събиране на одитни доказателства. Също така, те отразяват информацията, събрана и анализирана по време на одита и използвана в подкрепа на одитните констатации. Информацията и одитните доказателства са взаимно свързани, както е онагледено по-долу:



Одитните доказателства са основата за формиране на одитното становище. Целта на одитора е да разработи и изпълни одитните процедури по начин, който да му даде възможност да получи достатъчни и уместни одитни доказателства, за да е в състояние да направи разумни заключения, въз основа на които да базира мнението си.

При финансовите отчети в публичния сектор, ръководството често може да твърди, че сделките, операциите и събитията са отразени във финансовите отчети в съответствие със законодателството или друго правомощие. Одиторът е необходимо да събере такива одитни доказателства, които да обхващат, както информация, която е в подкрепа на потвържденията на твърденията за вярност на ръководството, така и каквато и да е било информация, която противоречи на тези твърдения. Какво количество и какъв вид доказателства ще бъдат необходими, за да се изпълнят целите на одита и да се спазва програмата за изпълнение на одитната задача по подходящ начин, е въпрос на професионална преценка на одиторите.

4.2. Изисквания към одитните доказателства

4.2.1. Одитните доказателства, за да могат да служат като надеждна база за изграждане на констатациите и оценките в одитните доклади и одитните становища трябва, както поотделно, така и в своята съвкупност, едновременно да бъдат **достатъчни, уместни, надеждни и разумни**. Съответствието им с всички посочени изисквания е условие за тяхното качество и предпоставка за осигуряване на обосновани констатации и оценки на одитора за одитирания финансов отчет.

- **Достатъчност** - изискването одитните доказателства да са достатъчни е свързано с *количеството*, удовлетворяващо потребителите на одитния доклад да приемат, че констатациите и заключенията са обосновани и че формираното одитно становище е основателно. За достатъчни могат да се приемат одитните доказателства, които в тяхната съвкупност трябва да позволят на всеки друг ползвател на информацията да достигне до същите изводи, изразени от одитора.

**МСВОИ
1500**

A4. Достатъчността е мярка за тяхното количество. Количеството на необходимите одитни доказателства се влияе от оценката на одитора

	<i>на рисковете от отклонения (колкото по-високи са оценените рискове, толкова по-вероятно е да бъдат необходими повече одитни доказателства), както и от качеството им (колкото по-високо е качеството, толкова по-малко може да са необходими). Получаването на повече одитни доказателства, обаче не може да компенсира ниското им качество.</i>
--	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

• **Уместност** – това е изискване, свързано с тяхното качество. Одитните доказателства са уместни, ако са ясно и по логичен начин свързани с одитните цели, констатации и изводи. Определят важността и надеждността на събраните доказателства за подкрепа или разкриване на отклонения в групите сметки, оповестяванията и свързаните с тях твърдения за вярност.

МСВОИ 1500	<i>A5. Уместността е мярка за качеството на одитните доказателства, а именно тяхното съответствие и надеждност в подкрепа на заключенията, на които се базира одитното становище. Надеждността на доказателствата се влияе от техния източник и характер и зависи от индивидуалните обстоятелства, при които са получени.</i>
-----------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

• **Надеждност** - това е изискване, свързано с тяхното качество и има пряка връзка с източника им и с техния вид (документални, свидетелски, физически или аналитични). Одитните доказателства са надеждни, ако осигуряват получаването на същите резултати при повтаряне на проверките или ако информацията е потвърдена от различни източници. Доказателствата са по-надеждни, когато са получени от независим външен източник или са получени директно от одитора, чрез анализ и физическа проверка, в сравнение с предоставените от одитираната организация. Взаимно сравними доказателства от различни източници (потвърждаващи доказателства) са по-правдоподобни от доказателства от един единствен източник. По-надеждни доказателства от вътрешен източник са тези, при които се осигурява ефективност, резултат на осъществявани контролни дейности.

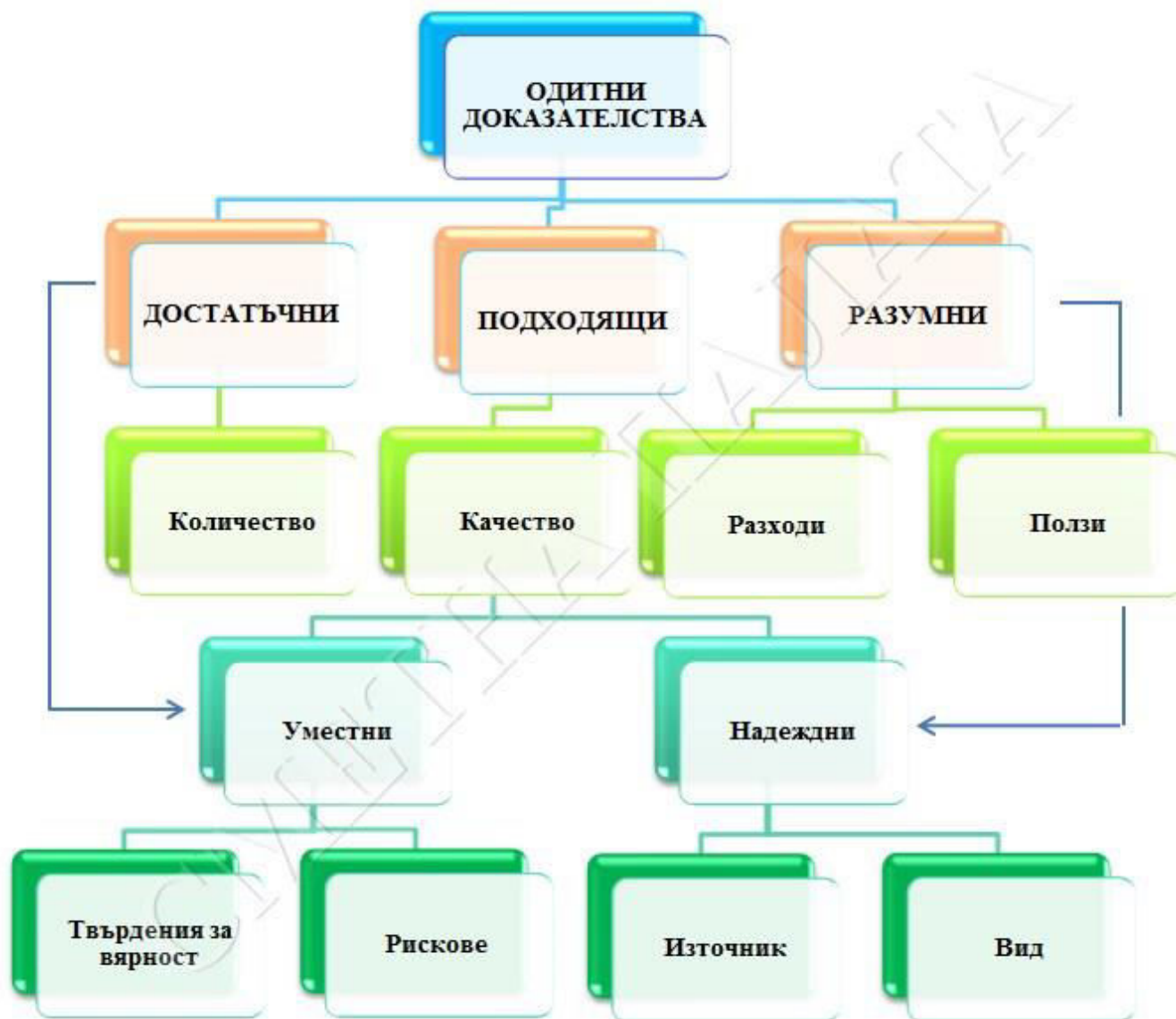
• **Разумност** – това е изискване, свързано с разходите за тяхното получаване. Одитните доказателства са разумни, когато разходите за събирането им са съизмерими (т.е. не превишават) с полезността на информацията от тях. При преценката за разумност на одитните доказателства е необходимо да се отчитат, както разходите на средства за получаване на съответното одитно доказателство, така и разходите на време и трудността за събирането му. Когато конкретно одитно доказателство е необходимо за постигане на целите на одита, трудности при събирането му, както и разходите за него, не могат да мотивират отказ на одитния екип от прилагане на конкретната процедура за получаване на съответното одитно доказателство. В подобни случаи ползата от събирането на това доказателство е съизмерима с разходите за него, поради което няма да бъде нарушено изискването за разумност на одитните доказателства.

Преценката за разумност задължително се прави от одитния екип преди дадено одитно доказателство да бъде събрано, поради което трябва да бъде направена на етапа на планиране на одитната задача.

4.2.2. Всеки одит трябва да бъде изпълнен по начин, който да гарантира, че разходите необходими за събиране на одитните доказателства няма да надвишава ползата от тях.

4.2.3. Качествените одитни доказателства трябва да позволяват на всеки външен потребител на информация въз основа на тях да достигне до същите констатации и оценки, до каквито е достигнал одитния екип.

Особено внимание е необходимо да се обърне на одитните доказателства, подкрепящи негативни констатации и оценки.



4.3. Видове процедури за получаване на доказателство

**МСВОИ
1500**

Одитни процедури за получаване на одитни доказателства А10. Както се изисква и е обяснено допълнително в МОС 315 и МОС 330 одитните доказателства за достигане до разумни заключения, въз основа на които да се базира одитното мнение, се получават чрез изпълнението на:

- (а) процедури за оценка на риска; и
- (б) допълнителни одитни процедури, които включват:
 - (i) тестове на контролите, когато се изискват от стандартите или когато одиторът е избрал да направи това; и
 - (ii) процедури по същество, включително тестове на детайлите и аналитични процедури по същество.

Когато се разглеждат източниците на доказателства в съответствие с параграф А2 на МСВОИ 1500, одиторите в публичния сектор могат също да вземат предвид доказателства, получени при одити на изпълнението или други одитни дейности, отнасящи се до одитираната организация.

Одитни доказателства, получени от предишни одити, могат при някои обстоятелства да осигурят уместни доказателства, когато одиторът изпълни процедури за установяване на продължаващото им съответствие. Когато разчитат на доказателства, получени при предишни одити, одиторите преценяват дали направените твърдения за вярност и изпълнените тестове са уместни за целите на одита на финансовите отчети. Схемата показва видовете тестове, които одиторът извършва, за да получи доказателства.



Доказателството, което установява *съществуване*, *пълнота* и други и е предназначено да задоволи съществена цел, представлява съществено доказателство.

Например, доказателство, което е получено чрез физическо проучване на активи, потвърждава тяхното *съществуване*. Доказателство, получено чрез проверка на изчисления на суми се отнася до *измерване*.

Одиторът трябва да гарантира, че работните документи съдържат доказателства, които подкрепят по адекватен начин всички заключения, препоръки и становища, както и да документират по подходящ начин в работни документи събраните одитни доказателства, включително основата и обхвата на планирането, извършената работа и констатациите от одита. Одиторът трябва да събере одитната документация в одитно досие и да приключи своевременно административния процес по оформянето на окончателното одитно досие след датата на одитния доклад, като се съобрази с приетия ред чрез утвърдени вътрешни актове на Сметната палата. Одиторът също е ангажиран да

не заличава или изважда от досието одитна документация от какъвто и да било характер преди изтичане на срока за поддържането на архив.

4.4. Видове одитни доказателства

Одитните доказателства могат да се класифицират в следните основни четири вида:

- *физически* – наблюдения на лица, събития, процеси или ситуации. Този вид доказателства могат да се получат посредством: снимки, видео, инвентаризации, преки наблюдения и др. Тези доказателства често са силно въздействащи;
- *документални* – най-често използваните одитни доказателства. Те могат да се получат от: писма, кореспонденция, договори, становища, доклади и др. на хартиен или електронен носител. При тези доказателства е необходимо винаги да се оценява надеждността и уместността на съществуващата информация от гледна точка на целите на одита. Такова доказателство може да се ползва за подкрепа на другите видове доказателства и може да се получава, както от вътрешни, така и от външни източници;
- *свидетелски* – получават се чрез: интервюта, фокус групи, въпросници и др. Тези доказателства трябва да се използват след получаване на писмено потвърждение на получените отговори или чрез потвърждаване на информацията от други източници;
- *аналитични* – получават се чрез: анализи, сравнения и интерпретиране на съществуващи данни и информация. Този вид доказателства се получават най-трудно и те трябва да се използват след внимателна преценка на приложените процедури за анализ. Обикновено биват: изчисления, сравнения, разделяне на информация на части и рационални аргументи.

Видове доказателства	Методи (одитни процедури) за получаване на доказателствата	Документирани
Физически	Извършване на пряко наблюдение или проверка, взимане на проби, заснемане на ситуации и др.	Бележки, фотографии, протоколи, графики, скици, мостри, аудиовизуални материали и др.
Документални	Проверка на документи, изготвяне на справки и протоколи, проучвания и др.	Доклади, описание на системи, кореспонденция, договори, резултати от проучвания, протоколи, справки и др.
Свидетелски	Провеждане на анкети и интервюта, получаване отговор на въпросници, фокус групи, експертни групи и др.	Анкетни карти, отговори на въпросници, протоколи от проведени интервюта, експертни доклади, обобщена информация и др.
Аналитични	Извършване на сравнение, анализи, проследяване на тенденции, установяване на съотношения, разделяне на информацията на компоненти, преподреждане на данни, изчисления и др.	Подходящо обобщение на резултатите от изпълнените процедури.

Одитните доказателства, които обикновено се събират и прилагат в подкрепа на констатациите са представени като пример. Ръководителят на одитния екип взема решение за всеки конкретен случай - колко и какви доказателства трябва да се съберат и приложат в одитното досие. Такива могат да бъдат:

- копия от финансовия отчет на одитираната организация;

- разпечатки и/или извлечения от счетоводните регистри;
- копия на първични документи – договори, фактури, платежни нареждания, приходни и разходни касови ордери, протоколи и др.;
- потвърждения, получени от трета страна (*например*, потвърждения от доставчици за извършена работа, и получени плащания по издадени от тях фактури);
- банкови извлечения;
- сравнения и проверки, извършени от служителите и проверени от ръководството;
- работни документи, създадени по време на тестовите на контроли и/или тестовите по същество;
- записки от интервюта;
- преизчисления (*например*, на начисления и оценка на несъбираеми вземания) и свързаните с тях подкрепящи доказателства (*например*, за възможни съдебни дела).

4.5. Източници за получаване на одитни доказателства

Източниците за получаване на одитни доказателства могат да се класифицират по следния начин:

Източници

Съдържание

Създадени пряко от одиторите	Интервюта, анкетни проучвания, фокус групи, директни проверки, наблюдения, аналитични процедури и др. Качеството на получените доказателства зависи преди всичко от уменията на одиторите да планират подходящи методи за получаване на доказателства и да приложат избраните методи.
Предоставени от одитираната организация	Информация от база данни, документация, счетоводни регистри, доклади на вътрешни одитори и др. Необходимо е одиторите да проверят достоверността на получената информация, която е от значение за одитното становище.
Предоставени от трети лица	Информация, потвърдена от други лица или официални данни. Степента на използване на тази информация зависи от степента, в която нейното качество може да бъде доказано, както и от значението ѝ по отношение на одитните констатации.
Отсъствието на информация като одитно доказателство	Получаване на одитно доказателство, което се счита негативно, тъй като след подходящо проучване, не е възможно да се получи доказателство за пряка подкрепа на дадено твърдение за вярност. В тази връзка позитивното доказателство (съществуване на активи, правилно действие на контроли и други), което пряко подкрепя съответното твърдение за вярност е по-надеждно от негативното.

4.6. Ред за събиране на одитните доказателства

Одитните доказателства се събират по инициатива на одитора, като в този процес той е силно зависим от съдействието, което му оказват длъжностните лица от одитираната организация. Съдействието може да бъде в различни форми:

- предоставяне на информация (*например*, изготвяне на справки, попълване на въпросници, анкети, участие в интервюта, даване на обяснения и др.);
- предоставяне на достъп (*например*, до архиви, досиета, бази данни, регистри, помещения, длъжностни лица, информационни системи и др.);

- осигуряване на техническа подкрепа (*например*, участие на длъжностни лица при извършване на наблюдения, измервания, проверки на място и др.).

4.6.1. *Препоръчително* е събирането на одитни доказателства във всеки конкретен случай да бъде предшествано от отправяне на *писмено* искане до ръководителя на одитираната организация или до определеното от него лице за контакти. Според характера на информацията, която ще бъде събирана, е възможно искането да бъде отправено и до други длъжностни лица с ръководни функции в съответната организация.

4.6.2. Всяко искане трябва да бъде максимално конкретно и да посочва търсената информация и/или очакваното съдействие.

4.6.3. Конкретното искане се подготвя от одитора по образец, подписва се от ръководителя на одитния екип и се завежда в деловодството на одитираната организация. В случай, че деловодната система на одитираната организация не позволява завеждане на искането, то може да бъде предадено на ръка или по друг подходящ начин на лицето, до което е адресирано. Фактът на предаване на искането се удостоверява по подходящ начин (*например*, с надпис „Получено на ръка” и подпис).

4.6.4. Когато одитираната организация е затруднен да удовлетвори искането на одитния екип в определения срок, той може да бъде удължен. Това обстоятелство се отразява върху екземпляра на искането, който е приложен в текущото одитно досие.

Действия в случаи на **неоказване на съдействие** от страна на одитираната организация:

- Когато одитираната организация не изпълни искането в определения срок (първоначален или удължен), ръководителят на одитния екип може да прецени дали да отправи повторно искане от свое име или да предложи изпращане на писмо от директора на дирекцията и/или председателя на Сметната палата до ръководителя на одитираната организация. Писмото до ръководителя на одитираната организация, както и повторното искане се съставят по образец.

- По време на изпълнение на описаната процедура одиторът полага усилия за събиране на доказателства за същите обстоятелства от други източници и чрез други одитни процедури.

- Процедурата по този раздел не се прилага, когато одитираната организация заяви, че не разполага с исканата информация и/или е налице обективна невъзможност да бъде оказано съдействие в друга форма, посочена от одитния екип (*например*, да осигури специалисти в определена област за участие в проверка на място и др.). В този случай се съставя констативен протокол за липсата на съответната информация и/или за липсата на възможност за оказване на съдействие.

- Когато въпреки всички положени усилия одитираната организация не предостави исканата информация, респективно не окаже исканото под друга форма съдействие, а одитният екип не е успял да събере необходимата за целите на одита информация от други източници, настъпват следните последици:

Хипотеза 1:

а) ограничаване на обхвата на одита чрез изключване от него на въпросите, за които не е осигурена информация; и

б) посочване в одитния доклад/уведомителното писмо на обстоятелството, че одитираната организация не е оказала необходимото съдействие и/или не е предоставил информация по време на извършването на одита.

Тази хипотеза възниква в случаите, когато одитният екип не може да формира становище по определени въпроси поради неосказаното съдействие и/или неполучаване на информация, но като цяло може да постигне целите на одита.

При тази хипотеза ограничаването на обхвата на одита няма като своя последица изменение в програмата за изпълнение на одитната задача. По този начин се дава възможност в одитния доклад да се отрази фактът на непредоставяне на информация или неоказване на съдействие, което е довело до ограничаване на обхвата на одита.

Хипотеза 2:

а) одитният екип изгражда констатация по въпроса, за който не е предоставена информация от одитираната организация, като акцентира върху факта на неоказано съдействие;

б) в констатацията се посочва, че не може да се изрази становище по съответния въпрос с необходимата степен на увереност и съществуват основателни съмнения, че в одитираната организация в съответната област се прилагат незаконосъобразни/недобри практики.

Тази хипотеза възниква в случаите, когато не могат да се установят определени факти и обстоятелства, които са от значение за формиране на становището на одитния екип поради непредоставяне на информация от страна на одитираната организация и обективна невъзможност тя да бъде събрана от други източници.

Винаги, когато не е предоставена информация от страна на одитираната организация, респективно не е оказано съдействие под друга форма, това обстоятелство се оповестява в доклада за резултатите от одита.

При събиране на одитни доказателства одиторът трябва да ползва такива одитни процедури, които позволяват получаване на различни по вид и източник одитни доказателства.

4.7. Практически ограничения при доказателствата

В процеса на оценка на одитните доказателства следва да се има предвид, че може да съществуват известни ограничения при практическото използване на различните видове одитни доказателства, а именно:

- оригиналните доказателства превъзхождат фотокопията, факсимилетата и др.;
- документалните доказателства са за предпочитане пред устно изложените, но все пак кореспонденцията, бележките и докладите могат да са непълни, неясни и дори неверни, докато интервюто може да осигури подробна информация не само за фактите, но и за ограниченията и средата;
- доказателства, предоставени от трети страни, извън одитираната организация, са по-надеждни от тези, получени от одитираната организация;
- получените чрез преки наблюдения, инспекции и изчисления доказателства от одитора превъзхождат доказателствата, получени по косвен начин.

4.8. Оценка на одитните доказателства

След приключване на одитните процедури за събиране на доказателства одиторите трябва да ги прегледат и оценят, за да преценят съществеността или значимостта на констатациите за достигане до надеждни одитни заключения по отношение на проверяваната информация. Трябва да се прецени дали липсата на подходящи и достатъчни доказателства се дължи на грешно избрани методи за тяхното събиране или на пропуски или неправилно изпълнение, като *например*, слабости на вътрешните контроли или функционални и структурни проблеми в одитираната организация. В първия случай може да е необходимо да се преразгледа и промени одитната методология или целите и обхвата на одита, а при втория случай – идентифицираните проблеми представляват одитни констатации.

При формиране на мнението си одиторът не преглежда цялата налична

информация, тъй като обикновено изводите могат да се направят на база *извадки* и други методи за избор на обектите, които ще бъдат одитирани. За да подкрепи мнението си, одиторът използва професионална преценка за оценяване на количеството и качеството на одитните доказателства и по този начин тяхната достатъчност и уместност.

При оценката на одитните доказателства трябва да се вземат предвид редица фактори, които оказват влияние върху тяхната надеждност и уместност, като *например*:

- наличието на единствен източник за получаване на одитни доказателства;
- невъзможност от документално потвърждаване на свидетелските доказателства;
- твърде високи разходи за получаване на доказателствата;
- противоречивост между доказателствата и очакваните резултати от одита;
- непредставителност на извадките;
- изолирани събития;
- информация само от ръководството на одитираната организация или от одитния екип;
- конфликтни доказателства.

Освен това при оценяване на количеството и качеството на одитните доказателства трябва да има предвид и следното:

Целта, за която ще бъдат използвани доказателствата	• Доказателствата в подкрепа на одитните констатации изискват по-строга преценка отколкото тези, които служат за потвърждаване на общата информация, представена в одитния доклад.
Степента на независимост на източника на доказателствата	• Получените от независими източници доказателства са по-надеждни.
Разходите за получаване на допълнителни доказателства спрямо вероятните ползи по отношение на подкрепата на констатациите и заключенията	• В даден момент допълнителните разходи за получаване на нови доказателства може да се окажат необосновани, тъй като няма да доведат до повишаване убедителността на доказателствата като цяло
Рискът, свързан с достигането до неправилни констатации или невалидни заключения	• Количеството на необходимите одитни доказателства се влияе от установеното ниво на риск – при по-високи нива на риска са нужни повече доказателства.
Грижите, положени при събирането и анализирането на данни и информация	• Отчита се и уменията на одиторите при изследване на конкретен въпрос.

4.9. Преглед за качеството на одитните доказателства

Одитният екип текущо, в хода на изпълнение на одитната задача, трябва да извършва преценка дали събраните към даден момент одитни доказателства отговарят на изискванията за достатъчност, уместност и надеждност. Одитният екип може да се обръща за помощ по преценка и към лица извън одитния екип (*например*, към началник-

отдела, експерти с методологични функции и други длъжностни лица, в обхвата на чиито служебни задължения попада подпомагането на одитните екипи).

В хода на изпълнение на одитната задача се провежда необходимия брой текущи обсъждания, последното от които е преди приключване на работата на одитния екип на място в одитираната организация.

При извършването на текуща преценка на събраните одитни доказателства, одитният екип трябва да отчете дали събраните към даден момент одитни доказателства от различни източници и от различен вид, разгледани в тяхната съвкупност, не си противоречат помежду си. Ако бъде установено, че одитно доказателство, събрано от даден източник, противоречи на одитно доказателство, събрано от друг източник, одиторът трябва да прецени какви допълнителни одитни процедури трябва да извърши, за да преодолее установеното противоречие.

Когато при текущото обсъждане на качеството на одитните доказателства възникнат съмнения в одитния екип относно тяхната достатъчност, надеждност и/или уместност, следва да се предприемат действия за допълнително събиране на одитни доказателства (включително от друг източник или от друг вид), като се приложат подходящи одитни процедури.

Преди провеждане на среща с представители на одитираната организация за изясняване на фактите и обстоятелствата, одитният екип извършва преглед на одитните доказателства. В случай, че в резултат на срещата за изясняване на факти и обстоятелства, възникне необходимост от събиране на допълнителни одитни доказателства или преосмисляне на събраните одитни доказателства, одитният екип провежда финално обсъждане.

Ръководителят на одита извършва съвместно с членовете на одитния екип преглед на одитните доказателства, преди връчване на одитния доклад или уведомителното писмо на ръководителя на одитираната организация, като част от процедурите за контрол на качеството. Ако в хода на обсъждането възникнат спорове, те се решават с участието на началник-отдела или окончателно от директора на дирекция „Финансови одити“.

Съответствието на одитните доказателства с общите изисквания за количество и качество се установява при извършване на прегледи за контрол на качеството, съгласно т. 1.5, раздел първи, глава трета.

5. Ниво на увереност

Нивото на увереност при одита отразява потенциалната възможност одиторът да изрази погрешно/неподходящо становище за одитираната организация. За да се постигнат целите на одита, нивото на увереност се определя при планирането на одитната задача и се наблюдава през целия одитен процес, включително докладване на резултатите от одита.

Нивото на увереност и вероятността да бъде изказано грешно/неподходящо становище (Риск на разкриване) са *обратнопропорционални* и се допълват до 100 процента (т.е колкото по-висока е степента на увереност, толкова по-малка е вероятността да се изрази грешно/неподходящо становище и обратното). В тази връзка нивото на увереност се изчислява по следния начин:

$$\text{Нивото на увереност} = 100 \% - \text{Риска на разкриване}$$

Одитната теория разглежда възможното ниво на увереност като три вида увереност: абсолютна, разумна и ограничена.

5.1. Абсолютната увереност е трудно постижима, поради което няма широко приложение, както в международната практика, така и в практиката на Сметната палата.

Постигането на абсолютно ниво на увереност от 100 % изисква извършването само и единствено на тестове по същество върху всички единици от генералната съвкупност, която се подлага на проверки, поради което е уместно само, когато генералната съвкупност е много малка по брой на единиците.

5.2. Разумна увереност е висока степен на увереност, но не абсолютна увереност от 100 %. За достатъчно ниво на разумна увереност се приема увереността в диапазона от 95 % до 67 %. Одитите за изразяване на разумна увереност включват оценка на рисковете, извършване на одитни процедури в отговор на оценените рискове и оценка на това дали събраните доказателства са достатъчни и уместни. Такова ниво на увереност позволява на одиторите да формулират становището си за одитирания финансов отчет и изразява достатъчно висока степен на сигурност, че становището няма да бъде погрешно/неподходящо.

МСВОИ 1320	<p><i>A1. При извършването на одит на финансов отчет общата цел на одитора е да получи разумна увереност относно това дали финансовият отчет като цяло не съдържа съществени отклонения, независимо дали се дължат на измама или грешка, което дава възможност на одитора да изрази становище дали финансовият отчет е изготвен, във всички съществени аспекти, в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане и да издаде доклад по финансовия отчет и да комуникира това както се изисква от стандартите в съответствие с одитните констатации¹.</i></p> <p><i>Одиторът получава разумна увереност чрез събиране на достатъчни и уместни одитни доказателства за намаляване на одитния риск до приемливо ниско ниво².</i></p>
-----------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

В този диапазон на увереността може да се приеме, че одиторът е намалил одитният риск до приемливо ниско ниво, според условията на одита. Това дава основание одиторът да изрази достатъчно категорично мнение, че **„финансовият отчет дава вярна и честна представа за финансовото състояние и имуществото на предприятието“**.

5.3. Ограничена е увереността, когато възможното ниво, което се постига е до 67%. Изпълнение на одитни задачи, при които се постига ограничено ниво на увереност е възможно да се прилагат при одити на междинни финансови отчети. При извършването на преглед за изразяване на ограничена увереност, процедурите обикновено са ограничени до аналитични процедури и запитвания. Такива финансови отчети се изготвят в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане за период, който е по-кратък от финансовата година.

Както одитите за изразяване на разумна увереност, така и прегледите за изразяване на ограничена увереност налагат да се постигне разбиране за одитираната организация и да се получат достатъчни и уместни доказателства в подкрепа на изразеното от одитора становище/ заключение (мнение). Времетраенето и обхватът на процедурите, както в одитите за изразяване на разумна увереност, така и при одитите за изразяване на ограничена увереност, се определят въз основа на професионалната преценка на одиторите.

Мандатът на Сметната палата не предвижда изразяване на одитното становище за междинните финансови отчети, които се изготвят от бюджетните организации. Отчетите

¹ МОС 200 "Общи цели на независимия одитор и на осъществяването на одит в съответствие с Международните одитни стандарти", параграф 11.

² МОС 200, параграф 17.

се предоставят на Сметната палата за осъществяване на предварително проучване и текущ контрол във връзка с финансовите одити.

6. Одитни процедури за събиране на одитни доказателства и техники за анализ на информацията

Одитните доказателства се получават на етапа на изпълнение на одитната задача в резултат от тестове на контрола и тестове по същество. Тестовите на контрола и тестовите по същество се изпълняват чрез използване на различни одитни процедури и одитни техники. Одиторът трябва да приложи такива одитни процедури за получаване на одитните доказателства, които са достатъчни за установяване на съществени отклонения във финансовия отчет.

МСВОИ 1500	<i>А2 Голяма част от работата на одитора при формиране на одитно становище представлява получаване и оценка на одитни доказателства. Одитните процедури за тяхното събиране могат да включват проверка, наблюдение, потвърждение, преизчисление, повторно изпълнение и аналитични процедури, често в определена комбинация в допълнение към проучващо запитване. Въпреки, че проучващото запитване може да осигури важни одитни доказателства и може дори да предостави доказателства за отклонение, само то обикновено не осигурява достатъчни одитни доказателства за отсъствието на съществени отклонения на ниво твърдение за вярност, нито за ефективността на контролите.</i>
---------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Доказателствата могат да бъдат получени на етапа на изпълнение на одита чрез извършване на комбинация от тестове на контрола (предшествани от оценка на съответните вътрешни контроли), тестове по същество на детайлите и аналитични процедури, както и чрез използване на информация от други източници, като например, писмени изявления и работа на други одитори или експерти. Макар че одиторът получава някои доказателства чрез тестване на сметките (например, изчисляване – повторно изпълнение на изчисления или проверка на коректността на счетоводната информация чрез изпълнение на различни калкулации – или анализ), само това не дава достатъчни одитни доказателства, на които да се базира одитното заключение. В процеса на изпълнение на одитната задача е необходимо изпълнението и на други процедури (например фактическа проверка, наблюдение или запитване и потвърждение).

Тези одитни процедури или комбинацията от тях, могат да се използват при тестове на контролите или при процедурите по същество. Одиторът трябва да прецени кой метод за получаване на одитни доказателства ще е подходящо надежден, като балансира надеждността спрямо разходите за получаване на одитните доказателства.

Одитните техники, които одиторът най-често използва, за да събере необходимите доказателства, могат да бъдат представени в следните категории:

а) фактическата проверка - способ, който има за цел да изследва отразената по определен ред информация и може да се разглежда като един от най-сигурните източници за получаване на одитни доказателства.

МСВОИ 1500	<i>Проверката се състои в преглеждане на данни или документи, независимо дали последните са вътрешни или външни, на хартиен носител, в електронна форма или на друг носител, или физическа проверка на даден актив. Проверката на данните или документите предоставя одитни доказателства с различна степен на надеждност, в зависимост от техния</i>
---------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

характер и източник, а в случая на вътрешни данни и документи - за ефективността на контролите върху тяхното създаване. Пример за проверка, използвана като тест на контролите, е проверката на документите за доказателства за оторизация.

Фактическата проверка включва следните елементи:

- определяне на въпроса, който ще бъде проверяван;
- измерване на количества, когато е приложимо;
- оценка на качествата му (съответствие, пълнота);
- сравняване на получената информация със счетоводните записвания;
- документирание на резултатите.

Фактическата проверка може да се изпълни, като се прегледат само съставени и налични документи, досиета, регистри (включително електронни), архиви, записи и др., които се намират, както в одитираната организация, така и извън него. Документите съдържат широк спектър от информация, която може да бъде използвана при одита. По тази причина е от особена важност одиторът да установи на възможно най-ранен етап вида, местонахождението и достъпността на документите, които могат да бъдат подложени на проверка.

Освен проверката на документи, фактическа проверка може да се извърши и чрез т.нар. **проверки на място**. Този вид проверки се извършват за установяване на наличието и/или състоянието на материални обекти (*например*, недвижими имоти, движими вещи, машини, съоръжения и др.). При този вид проверки се осигуряват надеждни одитни доказателства за наличието/съществуването на определени материални обекти, но не и за тяхната собственост и/или стойност.

Проверка на място може да се прилага за установяването на активи (дълготрайни или краткотрайни). Тя обикновено не е достатъчна за определяне на собствеността и оценката на материалния актив, тъй като подобни доказателства се събират с помощта на други одитни процедури – проверка на документи.

Въпреки, че фактическата проверка осигурява уместни одитни доказателства, тяхната надеждност не е абсолютна и в някои случаи тя може да бъде сериозно намалена. Надеждността на доказателствата, получена чрез тази одитна процедура, зависи от естеството на проучвания въпрос и колко добре е изпълнена процедурата, както и от достатъчното познаване на одитираната организация.

Съгласно МСВОИ 1500 проверката на материалните активи може да предостави надеждни одитни доказателства относно тяхното съществуване, но не е задължително да предостави такива относно правата и задълженията на предприятието или оценката на активите. Проверката на отделните материални запаси може да съпътства наблюдението на преброяването на материалните запаси.

Съставянето на счетоводните документи трябва да е съобразено с действащата нормативна уредба, която съдържа конкретни изисквания. Проверката за наличието на определени реквизити на документите може да се определи като *формална проверка*. Контролът за законосъобразност в публичния сектор в значителна степен е свързан с функции като оторизация и разрешаване, при които формалните белези на документите са от съществено значение. Липсата на подписи или идентификационни данни, освен че представлява неспазване на нормативните изисквания, може да се разглежда и като основание за поставяне под съмнение реалността на съответните документи.

Фактическите проверки могат да дават доказателства за оценката, собствеността и представянето и публичността (същността на одитираните транзакции и стопански операции).

б) наблюдението - метод, с който се постига проследяване на процеси, изпълнявани от определени длъжностни лица, които водят до резултати отразени във финансовите отчети.

МСВОИ 1500	<i>A17. Наблюдението включва наблюдение на процес или процедура, която се изпълнява от други лица, например наблюдение от страна на одитора на преброяването на материалните запаси от персонала на предприятието, или на изпълнението на контролни дейности. Наблюдението осигурява одитни доказателства относно изпълнението на даден процес или процедура, но се ограничава до момента от време, в който се осъществява, както и от факта, че наблюдаваното действие може да се отрази на начина на изпълнение на процеса или процедурата.</i>
-----------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Наблюдението се състои във физическо присъствие на процеса или на процедурите, извършвани от други лица.

Тази техника може да се използва ограничено, тъй като тя потвърждава единствено, че процедурата се е състояла по време на наблюдението. Подходяща е за прилагане в началния етап от изпълнение на одитната задача, тъй като чрез прилагането ѝ е възможно да се установи действието на утвърдени правила и процедури – *например*, относно протичане на технологични процеси, изпълнение на контролни дейности, потвърждение при въвеждане на информация в счетоводните регистри, разпределение на отговорностите в структурните звена и др. Наблюдението е особено подходящо да се прилага при тестване на контроли, които не остават писмена следа.

Наблюдението включва следните елементи:

- определяне на процеса или действието, което ще бъде наблюдавано;
- определяне на целта на одитната процедура и източниците на информация за нея;
- наблюдаване на изпълнението им;
- оценяване на качеството на изпълнението им;
- документиране на наблюдението.

Наблюдението е подходящо:

- при проследяване извършването на инвентаризация от комисия в одитираната организация;
- при проследяване на изпълнението на контролни дейности в одитираната организация, за прилагането на които не е осигурена одитна пътека (т.е. те не са описани и изпълнението им не се документира);
- при описание на процеси в одитираната организация и др.

Прилагането на наблюдение трябва да бъде документирано по подходящ начин. Отразяването на резултати от поредица от наблюдения може да се документира в контролна карта, контролен лист или др., а за отразяване на резултати от еднократно наблюдение - в паметна записка или протокол.

в) потвърждението - отговор на запитване, което приема или отхвърля дадено предположение. Обикновено като примери за потвърждение се посочват прякото потвърждение на вземания и задължения и салда по банкови сметки.

**МСВОИ
1500**

A18. Външното потвърждение представлява одитно доказателство, получено от одитора като пряк отговор в писмена форма до одитора, изпратен от трета страна (потвърждаващата страна) на хартиен или електронен носител. Процедурите за външни потвърждения често са уместни, когато се отнасят до твърдения за вярност, свързани с определени салда по сметки и техните елементи. Външните потвърждения, не трябва да се ограничават единствено до салда по сметки (например, одиторът може да поиска потвърждение на условията на договори или сделки на предприятието с трети страни). Искането на потвърждение може да бъде разработено с цел запитване дали са правени модификации в договора и ако това е така, какви са промените. Процедурите за външни потвърждения се използват и за получаване на одитни доказателства за отсъствието на определени условия (например, отсъствието на "допълнително споразумение", което може да се отрази на признаването на приходите).

Потвърждението включва следните елементи:

- определяне на информацията, която трябва да бъде потвърдена;
- определяне на лицата, от които трябва да бъде получено потвърждението;
- изготвяне и изпращане на искане за потвърждение;
- получаване на потвърждаващ отговор;
- сравняване на полученото доказателство със счетоводните записвания;
- документиране на резултатите.

Извършване на потвърждение се препоръчва, когато одиторът се съмнява в точността, пълнотата, собствеността или оценката на получената информация. Тази информация може да се даде от трети страни: банки, кредитори, доставчици, териториалните дирекции на Националната агенция за приходите (НАП) и др.

Например: от одитираната организация не е проведена инвентаризация на всички вземания и задължения. Одиторът трябва да прегледа потвърждаваща информация от длъжниците и кредиторите, за да получи увереност за верността на отразените данни в баланса към края на отчетния период.

Основната разлика между запитването и потвърждението е, че в единия случай одиторът се стреми да достигне до първична информация, а в другия случай се стреми да получи потвърждение на информация, с която вече се е запознал или тя е част от счетоводните записвания.

Доказателство, получено чрез запитване и потвърждение, обслужва пряко съществени цели за установяване на наличието и правото на собственост на активи и пасиви (вземания и задължения). Такова доказателство се използва най-често за установяване наличието и правото на собственост на активи, държани от трети лица или на суми, дължими към или от трети лица.

Запитването и потвърждението могат да осигурят доказателства, с които се установява правилната оценка на активи и пасиви, въпреки че обикновено трябва да бъде осигурено и допълнително доказателство за това. Сигурността на доказателства получени чрез тези одитни техники зависи от компетентността и независимостта на лицата, които предоставят информацията. Винаги съществува риск, че отговарящият може да подкрепи информация, която в действителност е грешна. Одиторът трябва да обмисли и проучи внимателно тези рискове, когато възнамерява да изпълни процедурите за запитване и потвърждение.

Потвърждението на документацията за осчетоводените транзакции доказва, че съответната транзакция (*например*, плащане на доставчик на бенефициента) е действително възникнала. Потвърждението, че транзакциите, за които са издадени документи, са счетоводно отразени, доказва пълнотата на записите.

г) **повторно изпълнение/изчисление** - представлява проверка на аритметична точност на данни, съдържащи се в първични счетоводни документи или счетоводни записи.

МСВОИ 1500	<p>Повторно изчисление A19. Повторното изчисление включва проверката на математическата точност на документите или регистрите. То може да се изпълнява ръчно или електронно.</p> <p>Повторно изпълнение A20. Повторното изпълнение включва независимо изпълнение от страна на одитора на процедурите или контролите, които първоначално са били изпълнени като част от вътрешния контрол на предприятието.</p>
-----------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Повторното изчисление е свързано с извършване на вече направени от одитираната организация калкулации/пресмятания или потвърждаване на тяхната точност чрез извършване на нови калкулации/пресмятания. Повторно изчисление може да се извърши чрез използването на информационни технологии (*например*, чрез получаването на електронен файл от предприятието и използването на СААТТ за проверка на точността на обобщението на файла).

Пример:

Повторно изчисление може да се извърши спрямо сумата на провизиране на просрочени вземания и задължения, осчетоводяване на преоценка, обезценка, размер на начислени и изплатени допълнителни възнаграждения и др.

Повторното изпълнение от страна на одитора на даден процес/процедура, прилагана в одитираната организация, предоставя одитни доказателства с висока степен на надеждност, тъй като се създават от самия одитор, а не от одитираната организация.

Повторно изпълнение на счетоводни операции е възможно да се приложи с цел получаване на доказателства, необходими за потвърждаване на съществуването и пълнотата на активи и пасиви и пълнотата на приходите и разходите, както и на съществуването и правилното функциониране на контролните дейности.

Повторното изпълнение като процедура изисква влагане на повече ресурси (време, усилия), поради което използването ѝ предполага преценка на необходимите човешки и времеви ресурси за изпълнението на тази процедура.

д) **проучващите запитвания** - обикновено представляват писмено или устно запитване отправено към ръководството, длъжностни лица с контролни функции, както и към лица извън одитираната организация, които разполагат с данни и информация, относима към одитната задача. Степента на уместност на доказателство, получено чрез запитване, зависи от мнението и познанието на одитора за компетентността, опита и независимостта на отговарящия.

МСВОИ 1500	<p>Проучващото запитване представлява търсене на информация от осведомени лица, както финансова, така и нефинансова в или извън предприятието. Проучващото запитване се използва широко през целия одит в допълнение към</p>
-----------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

други одитни процедури. Проучващите запитвания могат да варират от формални писмени запитвания до неформални устни запитвания. Оценката на отговорите на проучващите запитвания е неразделна част от процеса на самото отправяне на проучващи запитвания.

Запитването включва следните елементи:

- определяне на необходимата информация;
- подходящо формулиране на точни, ясни и кратки въпроси;
- определяне на лицата, към които ще бъдат отправени въпросите;
- оценяване на получената информация;
- съпоставяне на получената информация със счетоводните записвания, когато

това е приложимо;

- документиране на резултатите по подходящ начин.

Запитването може да се изпълни чрез изискване на отговори по предварително подготвяне на въпросници отправени към съответните длъжностни лица. Тази процедура е подходяща за събиране на информация за:

- а) получаване на общо разбиране за дейността на одитираната организация;
- б) изпълнението на даден процес при осъществяване на определена дейност;
- в) функционирането на дадено звено;
- г) начина на взаимодействие между различни структури и др.

Чрез използване на въпросници може да се събира информация от сравнително ограничен кръг лица (обикновено длъжностни лица от одитираната организация). Чрез един въпросник се събира информация за една област без значение дали тя ще бъде предоставена от едно или няколко лица. Когато се налага в рамките на конкретна одитна задача да се събира информация в различни области, следва да се съставят отделни въпросници.

Когато даден въпросник с едни и същи въпроси е предоставен за самостоятелно попълване от различни длъжностни лица, той се нарича *“структуриран въпросник”*.

Тази одитна техника може да се използва, както за тестване на контролите, така и при изпълнение на тестове по същество. Чрез запитването одиторът може да определи дали дадена политика или процедура се осъществява правилно и дали действа ефективно.

При разработването на конкретен въпросник е необходимо предварително да се обсъдят:

➤ **съдържанието на въпросите и начина на тяхното формулиране**

Въпросите, които ще се поставят, трябва да са максимално целенасочени и да позволяват чрез получените отговори да се получи конкретна информация в дадена област. Те трябва да са кратки и ясни, като няма пречка отговорите им да предполагат предварителна подготовка и събиране на данни от страна на лицата, които ще попълват въпросниците. Всеки въпрос трябва да бъде формулиран по начин, който да предполага един отговор. Допустимо е в рамките на един въпросник един и същи въпрос да бъде зададен по различен начин, ако това може да е от полза за постигане целите на одита.

Във въпросниците могат да се използват, както въпроси от отворен тип (свързани със свободно формулиране на отговор), така и от затворен тип (свързани с избор между предварително посочени отговори).

Въпросите от отворен тип са подходящи за: събиране на обща информация за одитираната организация; установяване на причини или мотиви за определени действия/бездействия; получаване на професионално становище от определено лице в

дадена област. При използване на въпроси от отворен тип одиторът трябва да отчита, че събраната чрез тях информация трудно подлежи на обработване и обобщаване.

Въпроси от затворен тип са подходящи за: събиране на информация в области, в които одиторът разполага с предварителна информация, подлежаща на потвърждаване; потвърждаване или отхвърляне на определена теза на одитора; събиране на информация от повече лица и др.

➤ **адресатите на въпросника**

Лицата, които ще попълват конкретен въпросник, трябва да бъдат предварително определени от одитора, като изборът им трябва да е свързан със заеманата длъжност и тяхната компетентност.

Въпросниците не могат да бъдат анонимни. В тях задължително трябва да се посочат името и длъжността на лицето/лицата, което/които е/са дало/дали отговорите.

Когато въпросници в конкретна област бъдат адресирани до повече лица, техният кръг трябва да бъде определен по начин, който да позволява получаване на мнения от по-широк кръг лица, имащи отношение към областта, която се изследва с въпросника.

➤ **начина и срока за представяне на попълнените въпросници**

Начинът за представяне на вече попълнените въпросници може да бъде различен (*например*, по пощата, по електронна поща и др.), но трябва да осигурява възможност да се установи кое лице е попълнило въпросника и каква е заеманата от него длъжност. Всеки попълнен въпросник трябва да бъде подписан от лицето, което го е попълнило.

При съставяне на даден въпросник одиторът следва да планира разумен срок, в който очаква той да бъде попълнен. Конкретният срок трябва да е подходящ с оглед сложността на зададените въпроси. Срокът и начинът за представяне на въпросниците трябва да бъде съобщен предварително на лицата, които ще ги попълват.

Когато одиторът провежда запитване под формата на **интервю**, той трябва да бъде добре запознат с темата на дискусиата, а въпросите да бъдат подготвени предварително.

Интервюто е одитна процедура за събиране на свидетелски доказателства, която може да бъде използвана, както на етапа на планиране, така и на етапа на изпълнение на одитната задача. При него одиторът, в качеството му на интервюиращ, получава информация от друго лице или лица (интервюиран) чрез устно задаване на въпроси и получаване на отговори в устна форма.

Интервюто се използва, за да се получи информация, която има отношение към целите на одита, потвърждава факти или подкрепя данни, събрани от други източници (*например*, от документи). Интервютата трябва да бъдат добре планирани и подготвени. Одиторът трябва да бъде максимално запознат с областите, които планира да бъдат изследвани чрез интервю.

Интервю може да бъде приложено, както спрямо длъжностни лица от одитираната организация, така и към трети лица, но само ако е получено съгласие от тяхна страна. Въпросите, които се задават от одитора при интервю трябва да съответстват на областта, в която работи интервюираният или за която се предполага, че той разполага с информация. Допустимо е едновременно провеждане на интервю с няколко лица.

Неправилно организирано и проведено е интервю, при което въпроси, свързани със счетоводната отчетност в одитираната организация, се отправят към длъжностни лица от звена, които не отговарят за счетоводните записвания (*например*, юристи, инженери и др.).

При използване на интервю, одиторът трябва да отчита обстоятелството, че отговорите на интервюираните лица могат да бъдат повлияни от тяхното субективно отношение към конкретни факти или от субективното им възприемане. По тази причина

информацията, събрана чрез интервю, е препоръчително да бъде потвърдена от други източници.

Въпросите, които се задават по време на интервюто, трябва да бъдат подготвени предварително от одитора, който провежда интервюто. Те трябва да бъдат кратки, недвусмислени, максимално конкретни, подредени в определена последователност (*например*, логическа, хронологична).

По правило въпросите при интервюто трябва да бъдат с такъв характер, че да позволяват отговор от страна на интервюирания без да му е необходима предварителна подготовка (*например*, събиране на определена информация). Ефективността от интервюто ще бъде по-висока, ако по време на интервюто интервюираният разполага със списък на въпросите, които ще му бъдат задавани.

При провеждане на интервю задължително присъстват поне двама членове на одитния екип, като единият от тях води интервюто. Това не изключва възможността другият член на одитния екип също да задава въпроси.

Одиторът, провеждащ интервюто или друг член на екипа, води бележки, които оформя в работен документ по образец непосредствено след приключване на интервюто. Одиторът, провеждащ интервюто, следва да уведоми интервюирания предварително, че целият разговор или по-съществени части от него ще бъдат документирани.

Резултатите от проведеното интервю се документират в работен документ по образец. Документирането на тази одитна процедура осигурява възможност да се:

- потвърди събраната информация, особено в случаите, когато няма друг източник на одитни доказателства в определена област или по определен въпрос;
- потвърди, че отговорите, дадени от интервюирания, са правилно разбрани и вярно отразени;
- осигури възможност за извършване прегледи за контрол на качеството на одитната работа.

Информацията, получена по време на интервю, следва да бъде потвърдена от интервюирания (*например* чрез полагане на подпис върху съставения работен документ или в протокол). При отказ от негова страна този факт се удостоверява от одитора, провел интервюто, чрез съответно отбелязване върху съставения работен документ.

Разновидност на интервюто е *структурираното интервю*. При него едни и същи предварително подготвени въпроси се задават на различни лица поотделно.

Провеждането и документирането се извършва по общите правила, като резултатите от всички проведени интервюта могат да бъдат обобщавани в табличен вид за улесняване на последващия им анализ.

Методите, които ще бъдат използвани на етапа на изпълнение на одитната задача, зависят от обекта на одит, наличните ресурси и време. При възможност, когато това би повишило ефикасността на одита, е препоръчително да се използват компютърно-подпомогнати одитни техники (СААТТ)³.

7. Оценка на резултатите от извършените одитни процедури - видове, причини

След изпълнение на всички планирани одитни процедури, одиторът трябва да оцени и анализира всички факти и обстоятелства, които са установени до този момент.

МСВОИ
1450

т.4, б. а **Отклонение** – разлика между сумата, класификацията, представянето или оповестяването на отчетена във финансовия отчет

³ Computer Assisted Audit Tools and Techniques

	<p>позиция и сумата, класификацията, представянето или оповестяването, което се изисква за тази позиция, за да бъде в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане. Отклонения могат да възникнат в резултат на грешка или измама. (виж параграф А1);</p> <p>т.4, б. б Некоригирани отклонения – отклонения, които одиторът е натрупал по време на одита и които не са били коригирани.</p>
--	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Оценката на резултатите от извършената работа е необходима, за да се прецени дали събраните одитни доказателства са достатъчни, надеждни и уместни, а изводите и заключенията, до които одиторът е достигнал могат да послужат за сигурна база за формиране на одитното становище за одитирания финансов отчет.

МСВОИ 1450	<p>11. Одиторът определя дали некоригираните отклонения са съществени, поотделно или взети заедно. При това определяне одиторът взема под внимание:</p> <p>(а) Размера и естеството на отклоненията както във връзка с конкретните видове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания и с финансовия отчет като цяло, така и с конкретните обстоятелства на тяхното възникване; и (виж параграфи А13 А17, А19 А20)</p> <p>(б) Ефекта от некоригираните отклонения, свързани с предходни периоди, върху съответните видове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания и върху финансовия отчет като цяло. (виж параграф А18)</p>
---------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

7.1. При тестване на контролите, грешка⁴ е отклонението на дадена контрола и общата сума на грешките се определя като степен (процент) на отклонението или честота на отклонението. При изпълнение на процедури по същество, грешка е неточност (невярно твърдение) или несъответствие на дадена парична сума. При всички случаи одиторът **трябва да изследва** естеството и причината за идентифицираните грешки и да провери тяхното възможно въздействие върху целта на конкретната одитна процедура и върху другите области на одита.

7.1.1. Според проявлението им те могат да се разглеждат като:

Несистемно отклонение – отклонение с единично проявление, дължащо се на причина, различна от тази на други установени грешки;

Системно отклонение – отклонение, породено от вътрешни недостатъци на системите, които би трябвало да са разкрити от системата, ако всичките ѝ елементи са функционирали коректно (Натисни [ТУК](#) за да се върнеш към началото на документа).

7.1.2. Като **съществени** се класифицират онези отклонения, които са били установени в един или няколко предходни отчетни периода. При преценката относно съществеността на дадено отклонение, одиторът трябва да вземе предвид и неговата стойност (ако е приложимо). Във всички случаи дадено отклонение се счита за съществено когато то превишава определеното ниво на същественост за финансовия отчет като цяло и/или за конкретен клас сделки, операции и оповестявания. Мотивът за този подход се свързва с допускането, че въпреки констатирането и докладването на

⁴ МСВОИ 1003 „Грешка (Error) – Непреднамерено отклонение във финансовия отчет, включително липсата на сума или оповестяване.”

определени проблеми ръководството или не ги е взело предвид и/или не са предприети необходимите действия за тяхното отстраняване и недопускане за следващи финансови отчети. От друга страна, този факт е явен показател, че приетите контролни дейности са недостатъчни и неефективни, както през одитирания, така и през предходния отчетен период и съществува реална възможност отклоненията да бъдат допуснати и за следващите отчетни периоди. В тази връзка се приема, че използването на един и същи одитен подход за оценка на съществените позиции от финансовия отчет осигурява последователност през различните отчетни периоди.

7.1.3. Одиторът трябва да има предвид, при оценка на резултатите от извършените одитни процедури, възможният **кумулятивен ефект** от наличие на несъществени некоригирани отклонения, които да окажат съществен ефект върху финансовия отчет. Възможни са различни подходи за оценка на влиянието на такива отклонения, като *например*, включване в обхвата на одитните процедури на позиции или единици, които са под определения стойностен праг на същественост. Това решение на одитора може да се мотивира с факта, че в предходни отчетни периоди са констатирани отклонения по същите или свързани с тях позиции от финансовия отчет и въпреки ниската им стойност е налице съмнение, че е възможно влияние върху одитирания отчет. Изпълнявайки тези процедури е подходящо одиторът да провери и въвеждането на нови или допълването на съществуващите контролни дейности, които са предвидени да минимизират подобни отклонения.

7.2. При анализа на отклоненията, които са били открити чрез тестове на контрола или чрез процедури по същество, одиторът може да срещне следните причини и видове отклонения:

- В изключително редки случаи една неточност или отклонение може да е **аномалия** (*например*, очевидно непредставително за пропуски или несъответствия в популацията). За да приеме дадена неточност или несъответствие за аномалия одиторът трябва да има висока степен на сигурност, че те не са представителни за популацията. Одиторът получава такава сигурност чрез изпълнението на допълнителни процедури за получаване на достатъчно уместни одитни доказателства, че те не се отразяват върху останалата част от популацията;

МСВОИ 1450	<i>Аб. Одиторът може да поиска от ръководството да извърши преглед на даден вид сделки и операции, салда по сметки или оповестяване, за да може то да разбере причината за идентифицираното от одитора отклонение, да изпълни процедури за определяне на сумата на реалното отклонение в този вид сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, и да извърши подходящи корекции във финансовия отчет. Това искане може да бъде отправено (<i>например</i>, въз основа на предвиждането на одитора на отклоненията, идентифицирани в дадена одитна извадка, в цялата популация, от която тя е извлечена).</i>
-----------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Подходът описан в стандарта е възможно да бъде избран за онези случаи, в които ръководителят на одитния екип прецени, че ресурсите с които разполага по време на изпълнение на одита не му позволяват да достигне до необходимите изводи и оценки за определени позиции от ФО или поради естеството и характера на разглеждания въпрос счита, че е по-удачно причините да бъдат установени от одитираната организация. Подходът би дал възможност на ръководството да установи причините, получената информация да го провокира своевременно да предприеме действия за коригиране на

отклоненията и/или въвеждане на такива контролни процедури, които да ограничат възможността за повторно допускане на констатираните проблеми.

Одитният процес е представен като схема по-долу и определя последователността в работата на одитния екип, за да изпълни одитната задача, прилагайки този наръчник. Към всеки етап на процеса са разработени образци на работни документи. Приема се, че ако те са съставени по подходящ начин ще се осигури съответствие с изискванията, включени в настоящия документ. Повечето работни документи трябва да бъдат попълнени, за да се осигури възможност да се спазят стандартите, но трябва да се има предвид, че някои от тях са само предложения и трябва да се адаптират при изпълнението на всяка одитна задача.

СМЕТНА ПАЛАТА

ОСНОВНИ ЕТАПИ ПРИ ОСЪЩЕСТВЯВАНЕ НА ОДИТНАТА ЗАДАЧА

Първи етап

Предварително проучване и текущ контрол на периодичните финансови отчети, като част от планирането на ФО

- Дейности по предпланиране – разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, аналитични процедури, определяне на съществени позиции от финансовия отчет;
- Определяне на същественост;
- Съставяне на план-график за изпълнение на задачите в екипа.

Втори етап

Изпълнение на планираните задачи по време на предварителното проучване и текущия контрол на периодичните финансови отчети

- Одитни процедури на ниво твърдение за вярност;
- Коригиране/некоригиране на отклонения по време на текущия контрол.

Трети етап

Изготвяне на уведомително писмо, съдържащо резултатите от извършеното предварително проучване и текущ контрол на периодичните финансови отчети

- Изготвяне на уведомително писмо;
- Уведомяване на ръководителя на одитираната организация за резултатите от изпълнените одитни задачи.

Четвърти етап

Планиране на финансов одит на ГФО

- Оценка на риска – присъщ, контролен, риск на разкриване.
- Изготвяне на програма за финансов одит на ГФО.

Пети етап

Изпълнение на финансов одит на ГФО

- Изпълнение на одитните задачи за всяка област за одитирания период и изготвяне на работни документи;
- Подготовка на одитните доказателства;
- Даване на възможност за коригиране на отклоненията до приключване на одита.

Шести етап

Докладване на ГФО

- Изготвяне на одитен доклад за извършения финансов одит на ГФО, подкрепен с одитни доказателства;
- Изготвяне на одитно становище за заверка или отказ от заверка на ГФО;
- Връчване на одитния доклад и одитното становище на ръководителя на одитираната организация или упълномощено от него лице.

Седми етап

Съставяне на одитно досие

- Преглед и архивиране на цялата документация, създадена при изпълнение на одитните задачи – предварително проучване, текущ контрол на периодичните отчети и финансов одит на ГФО на бюджетната организация.

ГЛАВА ВТОРА

ПЛАНИРАНЕ НА ОДИТНИЯ ПРОЦЕС

Стандарти, които ще бъдат засегнати:
МСВОИ 1300 - Планиране одита на финансови отчети;
МСВОИ 1315 - Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения чрез получаване на разбиране за предприятието и неговата среда;
МСВОИ 1320 - Ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита;
МСВОИ 1330 - Одитни процедури в отговор на оценените рискове.

Законът за Сметната палата въвежда изисквания за задължително извършване на финансови одити на определени бюджетни предприятия. Съгласно чл. 53, ал. 1 от ЗСП, Сметната палата извършва финансов одит на:

- годишните финансови отчети на бюджетните организации - първостепенни разпоредители с бюджети, на бюджетните организации - второстепенни разпоредители с бюджети, които упражняват самостоятелни бюджети по силата на специални закони;
- годишните финансови отчети на общини с бюджети над 10 млн. лв.

Годишните финансови отчети на общини, чиито бюджети не надхвърлят 10 млн. лв., се одитират от Сметната палата, въз основа на оценка на риска и при периодичност, определена от нея.

Раздел първи

1. Методология за стратегическото и годишно планиране

Стратегическото и годишно планиране на дейностите, свързани с осъществяване на финансови одити представлява избор на действия и решения, които водят до разработка на специфичен план, чието предназначение е достигане заложените цели в стратегическите и оперативни документи на Сметната палата.

Планирането трябва да се фокусира върху това да отговори на няколко основни въпроси „какво?“, „как?“, „от кого?“ и „кога?“ да се изпълняват конкретни одитни задачи, като по този начин ще се осигури и постигане на заложените цели в стратегическите документи.

Стратегическия и годишен план за изпълнение на финансови одити са продуктите от стратегическото и годишното планиране. Те са детайлен, всеобхватен, комплексен план, който е предназначен да осигури изпълнението на мисията и достигането на целите в дългосрочен и краткосрочен период. Стратегическите документи се формулират и разработват от висшето ръководство, но се реализират с участието на всички нива от структурата на бюджетната организация.

Стратегическото планиране на одитната дейност има дългосрочен характер и обхваща период **от три до пет години**, докато годишното планиране се отнася за период от **една година**. Сметната палата може да приема **политики** в различни области от одитната си дейност, които се считат за приоритетни. В тях се изразява позиция по общи и концептуални въпроси, свързани с одита. При изпълнение на дейностите свързани със стратегическо и годишно планиране на одитните задачи е необходимо да се съобразят приетите документи от Сметната палата, които са и основа за избиране на подход и критерии за осъществяване на работата в дирекция „Финансови одити“.

Дейности и документиране на одитния процес

**1.1. Основни и специфични цели на методологията**

Основната цел на методологията е да предложи алгоритъм, който да структурира и обвърже стратегическите документи, приети от Сметната палата със спазването на стандарти и принципи при стратегическото планиране, свързано с изпълнение на финансови одити от ресорната дирекция.

Специфичните цели за методологията са свързани с:

- въвеждане на ясни правила, които определят участниците, отговорностите, етапите, стъпките и документите, които се изготвят при изпълнение на процесите за стратегическо и годишно планиране;
- въвеждане на образци на документи, като се определят задължителните реквизити по тях;
- систематизиране на процеса, свързан с планирането, като се оповестят в детайли стъпките, които участниците в процеса на разработването им следва да спазват;
- регламентиране на дейностите по оценка на риска и свързаният с това избор за включване в програмата за одитната дейност определени организации, при съобразяване на изискванията на ЗСП, приетите стратегически документи, политики и процедури, прилагани в организацията за съответния планов период.

1.2. Източници на информация необходима за дейностите по планиране

Ежегодно наличната информация за всяка организация, която подлежи на финансов одит се анализира и при необходимост се актуализира. Данните, които се включват, както при оценката на риска, така и при приоритизирането на одитните задачи могат да се получават от финансовите отчети, които се съхраняват в Сметната палата, чрез изпълнение на различни процедури като анкети, въпросници, интервюта и др., доклади и одитни досиета от изпълнени одити в одитирани организации, външни източници – официални интернет страници, информация от средствата за масово осведомяване и др.

Подходящо е да се поддържа постоянно одитно досие за всяка бюджетна организация, която подлежи на финансов одит.

1.3. Участниците в процеса на стратегическо и годишно планиране са:

- Председател;
- Заместник-председатели;
- Директор на дирекция „Финансови одити“;
- Началник-отдели към дирекция „Финансови одити“;
- Одитен състав.

Необходимо е пълноценно взаимодействие, съгласуваност и координация на всички организационни нива, както в процеса на разработване, така и в процеса на изпълнение на стратегическите и оперативни документи.

1.4. Документи, които се съставят при стратегическо и годишно планиране

Въз основа на приети от Сметната палата стратегически документи, политики и програми се разработва *стратегически план* за одитната дейност на дирекция „Финансови одити“. След извършване на оценка на риска за всяка бюджетна организация посочена в чл. 53 от ЗСП и при съобразяване на стратегическите документи, се изготвя годишен план, който служи за предложение за включване на конкретни одитни задачи за дирекцията в Годишната програма за одитната дейност на Сметната палата. Стратегическият и годишният план за одитната дейност на дирекцията включват:

- а) цели и приоритети;
- б) оценка на риска;
- в) необходими ресурси (човешки, материални, финансови и времеви);
- г) процедури за преглед и актуализация, както и индикатори за оценка на изпълнението;
- д) подход и разпределение на одитните задачи за съответния период.

1.5. Етапи на стратегическото планиране

1.5.1. Етапите на стратегическото планиране са:

- ✓ Дефиниране на *стратегическите цели*;
- ✓ *Анализ и проучване* на състоянието на бюджетните организации – набавяне на необходимата информация от различни източници и при необходимост актуализиране на постоянното одитно досие;

- ✓ *Оценка на риска* за всяка бюджетна организация, в която може да се извърши финансов одит.

- *Оценката на риска* за всяка организация се изчислява чрез комплексна оценка, която се получава по алгоритъм, чрез определяне на *рисковите фактори* за съответната организация (**Rf**). Броят и видът на рисковите фактори е подходящо да се запазват за периода на стратегическото планиране, като по този начин се осигуряват данни за оценителна скала за всеки рисков фактор – оценяват се по скала от 1 до 4, като конкретните признаци, по които се присъжда оценката се определят индивидуално според спецификите и характера на рисковия фактор.

Например, за рисков фактор „Размер на бюджета“ оценките се присъждат по следния начин:

Оценка **1** - при бюджет до 5 млн. лв.;

Оценка **2** - при бюджет от 5 до 10 млн. лв.;

Оценка **3** - при бюджет от 10 до 100 млн. лв.;

Оценка **4** - при бюджет над 100 млн. лв.;

- *Тегла на рисковите фактори (T)* – за всеки рисков фактор се определя неговото тегло, което представлява значимостта му спрямо всички останали. Общият сбор от присъдените тегла следва да е равен на 10.

Например, при дефинирани 4 броя рискови фактори, всеки от тях трябва да получи съответна тежест, сборът на които е 10. Ако сме определили, че:

Рисков фактор № 1 е с тежест - 5;

Рисков фактор № 2 е с тежест - 2;

Рисков фактор № 3 е с тежест - 1;

Рисков фактор № 4 е с тежест - 2.

Този подход позволява да се извърши приоритизиране на дефинираните рискови фактори, които от своя страна могат да бъдат много на брой.

- *Диапазон* за оценка на риска. Интервалите, които следва да се дефинират, в които ще попадат получените общи оценки на риска за съответните бюджетни организации са както следва:

При обща оценка на риска от **10 до 20**, бюджетна организация се оценява като „ниско рискова“;

При обща оценка на риска от **21 до 30**, бюджетна организация се оценява като „средно рискова“;

При обща оценка на риска от **31 до 40**, бюджетна организация се оценява като „високо рискова“;

- *оценка на риска (OP)* за всяка организация според диапазона, в който попада получената комплексна оценка. Оценката на риска за организацията може да бъде „ниска“, „средна“ и „висока“.

Оценката на риска (**OP**) се получава, като се умножи всеки рисков фактор (**Rf1; Rf2 ... Rfn**) по присъдената му тежест (**T**), т.е. неговата значимост. Получената оценка по всеки рисков фактор се сбира и се съпоставя с определения диапазон за оценка на

риска, в резултат на което съответната бюджетна организация получава обобщена оценка на риска. Описаният подход се получава след прилагане на следния математически модел:

$$OP = \sum \{ (Rf1 \times T) + (Rf2 \times T) + \dots + (Rfn \times T) \}$$

Оценките на риска за всяка организация могат да са в интервала от 10 (минимум) до 40 (максимум).

След оценката на риска, последователността при стратегическото планиране е:

✓ *Приоритизиране* и разпределение на одитните задачи – определяне на подход за извършване на финансов одит за всички организации за определен период от време, в т.ч. общини, чийто бюджети не надхвърлят 10 млн. лв.;

✓ *Определяне на необходимите ресурси* - човешки, материални, финансови и времеви;

✓ *Изготвяне на стратегическия план за периода* – отговорност на директора на дирекция „Финансови одити“ е да обобщи и състави документа, който се предоставя на ресорния заместник-председател за утвърждаване;

✓ *Утвърждаване* на стратегическия план от ресорния заместник-председател.

1.6. Годишно планиране

ЗСП⁵

(1) Сметната палата приема с общо съгласие годишната програма за одитната си дейност. Народното събрание може със свое решение да възлага на Сметната палата да извършва до пет одита годишно извън предвидените в годишната програма.

(2) Сметната палата приема програмата по ал. 1 след обнародване на държавния бюджет на Република България за съответната година в "Държавен вестник", но не по-късно от 31 декември на предходната година.

(3) Годишната програма за одитната дейност на Сметната палата се предоставя на Народното събрание в 7-дневен срок от нейното приемане или изменение.

(4) Годишната програма за одитната дейност на Сметната палата в частта за одита на средства от фондове и програми на Европейския съюз се изпраща на Европейската сметна палата и на Европейската комисия за сведение.

Годишна програма за одитната дейност на Сметната палата идентифицира одитните задачи, които трябва да бъдат изпълнени през дадена година, включваща съответните одитни задачи, разпределението на човешкия и финансовия ресурс за тяхното изпълнение и планираните срокове на приключването им. Конкретните одитни задачи, след това се планират и извършват в съответствие с приложимите правила и изисквания на ЗСП, МСВОИ, настоящия наръчник и др. актове и указания утвърдени за прилагане в Сметната палата.

1.6.1. Етапи на годишното планиране

Етапите на годишното планиране са:

✓ определяне на годишните *цели и приоритети*, в съответствие със стратегическите цели за дирекцията и Сметната палата;

⁵ чл. 7 от Закона за Сметната палата

✓ събиране и актуализиране на данните за бюджетните организации - постоянни одитни досиета на СП, отчети на организациите, информация от медиите, предходни одити и др.;

✓ изготвяне на оценка на риска за всяка организация, въз основа на събраната информация за актуалното състояние и полученото разбиране за нея от последните извършени финансови одити;

Оценката на риска за всяка организация се изчислява по описания алгоритъм отнасящ се за стратегическото планиране;

✓ класифициране (*подреждане*) на организациите в низходящ ред в зависимост от оценката на риска. В резултат на изпълнените процедури се определят бюджетни организации, оценени като ниско или средно рискови, за които текущия контрол ще се извърши с ограничени човешки, времеви и финансови ресурси. Необходимите одитни процедури в отговор на оценените рискове, както и задължителните проверки са описани в раздел IV от настоящия Наръчник;

✓ определяне на необходимите ресурси - човешки, материални, финансови и времеви;

✓ изготвяне на годишен план и предложение за включване на одитни задачи за дирекция „Финансови одити“ в годишната програма на Сметната палата;

✓ приемане и утвърждаване на годишния план.

Годишното и стратегическо планиране се осъществяват в съответствие с актовете на председателя и заместник-председателите на Сметната палата и в определените от тях срокове.

2. Оценка на риска при изготвяне на годишния план за одитната дейност на дирекция „Финансови одити“

Всяка бюджетна организация, в която Сметната палата има право да извършва финансов одит подлежи на анализ и оценка на риска за нея. Ежегодно тази оценка се преглежда и при наличие на нови данни, настъпили промени в организацията или при идентифициране на нови рискови фактори, оценката на риска се актуализира, като се спазва описаната методология за оценка на риска при стратегическото планиране. Извършените процедури по оценка на риска и планиране на одитната работа се документират.

Извън определените като задължителни одитни задачи, в годишната програма на дирекция „Финансови одити“ се предвижда изпълнение и на финансови одити за общини, чийто бюджети не надхвърлят 10 млн. лв. Техният брой, време за изпълнение и одитен екип се определят на база оценка на риска и при съобразяване с разполагаемите човешки, финансови и времеви ресурси.

ГЛАВА ТРЕТА

ОСЪЩЕСТВЯВАНЕ НА ПРЕДВАРИТЕЛНО ПРОУЧВАНЕ И ТЕКУЩ КОНТРОЛ НА ПЕРИОДИЧНИТЕ ФИНАНСОВИ ОТЧЕТИ, ВЪВ ВРЪЗКА С ФИНАНСОВИЯ ОДИТ

Предварително проучване и текущ контрол на периодичните финансови отчети на бюджетните предприятия се изпълнява като част/етап от финансовите одити на годишните финансови отчети на бюджетните предприятия на: първостепенни разпоредители с бюджети; второстепенни разпоредители, които упражняват самостоятелни бюджети по силата на специални закони; общините; други финансови отчети, когато това е предвидено в закон. Дейностите се изпълняват с цел осигуряване на

необходимата информация за планиране на финансов одит на ГФО на бюджетните предприятия, в т.ч. и оценката на риска. На този етап се осигурява ограничена увереност, поради ограничения период за представяне на информацията във финансовите отчети.

В Годишната програма за одитната дейност на Сметната палата, на база оценка на риска на всички бюджетни организации, които подлежат на финансов одит на ГФО се планира изпълнение на предварително проучване и текущ контрол, изпълняван в одитираните организации или с място на изпълнение само в Сметна палата.

Приложими МСВОИ:

МСВОИ 1000 Указания за финансов одит - Общо въведение в указанията за финансов одит на ИНТОСАЙ;

МСВОИ 1003 Указания за финансов одит - Речник на термините към указанията за финансов одит на ИНТОСАЙ;

МСВОИ 1200 Указания за финансов одит – Общи цели на независимия одитор и на осъществяването на одит в съответствие с МОС;

МСВОИ 1210 Указания за финансов одит – Договаряне на условията на одитните ангажименти;

МСВОИ 1220 Указания за финансов одит - Контрол на качеството на одита на финансовите отчети;

МСВОИ 1230 Указания за финансов одит - Одитна документация;

МСВОИ 1240 Указания за финансов одит – Отговорност на одитора относно измами при одита на финансовите отчети;

МСВОИ 1265 Указания за финансов одит - Комуникация на недостатъци във вътрешния контрол с лицата, натоварени с общо управление, и с ръководството;

МСВОИ 1300 Указания за финансов одит - Планиране на одита на финансовите отчети;

МСВОИ 1315 Указания за финансов одит - Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения чрез получаване на разбиране за организацията и нейната среда;

МСВОИ 1320 Указания за финансов одит - Ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита;

МСВОИ 1500 Указания за финансов одит - Одитни доказателства;

МСВОИ 1510 Указания за финансов одит - Първоначални ангажименти за одит – начални салда;

МСВОИ 1520 Указания за финансов одит - Аналитични процедури.

Предварителното проучване и текущия контрол на периодичните отчети се осъществяват от одитни екипи от Дирекция „Финансови одити”, на основание издадена заповед от ресорния заместник-председател на Сметната палата. Чрез осъществяването на тази одитна задача **се цели:**

- да се извърши предварително проучване, в резултат на което да се получи или актуализира разбирането за предприятието и естеството на средата, в която то функционира, включително вътрешния контрол;
- да се осигури достатъчна и надеждна информация, която да послужи при идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения при финансов одит на ГФО, чрез получаване на разбиране за организацията и нейната среда;
- да се провери надеждността и редовността на информацията включена в периодичните отчети на ниво твърдение за вярност, като се установят отклоненията спрямо нормативните изисквания (ЗСч, указанията на МФ, данъчните закони и др. нормативни актове);

- да се даде възможност на одитираната организация да коригира констатираните отклонения.

Раздел първи

1. Предварително проучване и текущ контрол на периодичните отчети в одитираната организация

Етапите на осъществяване на предварителното проучване и текущия контрол на периодичните финансови отчети на бюджетните организации, могат обобщено да се разглеждат като:

- ✓ планиране на одитната задача;
- ✓ изпълнение на одитната задача;
- ✓ изготвяне на уведомително писмо за резултатите от осъществените предварително проучване и текущ контрол на периодичните отчети.

1.1. Първа стъпка – планиране на одитната задача

1.1.1. Стартиране на текущия контрол

Със *заповед* на ресорния заместник-председател се определя одитен екип, който осъществява финансов одит на годишния финансов отчет на бюджетното предприятие за съответната година. Възлагането на предварително проучване и текущ контрол на периодичните финансови отчети на бюджетното предприятие се извършва със заповед на ресорния заместник-председател, в която се конкретизират срокове за изпълнение, основни етапи и документи, които подлежат на утвърждаване и одобряване от отговорния заместник-председател и директор на дирекция „Финансов одит“.

Одитният екип и началникът на отдел към дирекция „Финансов одит“, който е отговорен за осъществяване на текущ контрол при изпълнение на одитна задача подписват декларация по образец, удостоверяваща липсата на несъвместимост и конфликт на интереси при извършването на одитите.

МСВОИ 1220	<i>Етичните изисквания, на които трябва да отговарят екипа по ангажимента и лицето, извършващо преглед за контрол на качеството на ангажимента, които обикновено включват Част А и Б от Етичния кодекс на професионалните счетоводители на Международната федерация на счетоводителите (Кодекса на МФС), свързани с одита на финансови отчети, наред с национални изисквания, които са по-рестриктивни.</i>
-----------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

- Заповедта за възлагане на предварителното проучване и текущия контрол се предоставя чрез куриер/по пощата или на ръка на ръководителя на бюджетното предприятие или друго лице от одитираната организация, което е упълномощено за това, като се придружава с *уведомително писмо*. Одиторът изисква потвърждаване на информацията, включена в образеца на уведомително писмо, от ръководителя на организацията или друго подходящо длъжностно лице, на които са делегирани тези отговорности.

МСВОИ 1210	<i>Договаряне на условията на одитните ангажменти</i> П 9. Одиторът договаря условията на одитния ангажимент с ръководството или с лицата, натоварени с общо управление, както това е целесъобразно. П 10. Както е посочено в параграф 11, договорените условия на одитния ангажимент се отразяват в писмо за поемане на одитен ангажимент или
-----------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

	<p>друга подходяща форма на писмено споразумение и включват:</p> <p>(a) целта и обхвата на одита на финансовия отчет;</p> <p>(b) отговорностите на одитора;</p> <p>(c) отговорностите на ръководството;</p> <p>(d) установяване на рамката за финансово отчитане, приложима за изготвянето на финансовия отчет; и</p> <p>(e) препратка към очакваната форма и съдържание на всички доклади, които следва да бъдат издадени от одитора и изявление, че може да съществуват обстоятелства, при които даден доклад може да се различава от очакваните форма и съдържание.</p>
--	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

В писмото освен посочената в МСВОИ информация се предоставят данни за периода, в който одитният екип планира да пребивава в обекта, необходими документи и информация, както и крайния срок за предоставянето им, отговорностите на одитора и ръководството, определяне на длъжностно лице за контакти и други във връзка с предстоящата задача. По преценка на ръководителя на одита е възможно необходимите конкретни документи, справки, информация и въпроси да се поставят с отделно придружително писмо, в което да се конкретизират срокове за тяхното представяне и др. уточняващи изисквания. Писмото се изготвя от ръководителя на одитния екип, който освен минималната информация предвидена в образеца на писмото може да изиска и представяне на други данни, свързани с периодичния финансов отчет.

- При изпълнение на **повтарящи** се одити, ръководителят на одита е възможно да прецени, че не е необходимо потвърждаване на отговорностите от ръководството на одитираната организация и уточняване на някои други условия по одита. В този случай следва да се съобразят следните фактори:

<p>МСВОИ 1210</p>	<p>Повтарящи се одити (виж параграф 13)</p> <p>A28. Одиторът може да реши да не изпраща за всеки период ново писмо за поемане на одитен ангажимент или друг писмен договор. Следните фактори, обаче, може да направят уместно преразглеждането на условията на одитния ангажимент или напомнянето на предприятието за съществуващите условия:</p> <ul style="list-style-type: none"> • Всякаква индикация, че предприятието разбира погрешно целта и обхвата на одита. • Всякакви преразгледани или специални условия на одитния ангажимент. • Скорошна промяна във висшето ръководство. • Съществена промяна в собствеността. • Съществена промяна в естеството или обема на дейността на предприятието. • Промяна в правните или регулаторни изисквания. • Промяна в рамката за финансово отчитане, приета при изготвянето на финансовия отчет. • Промяна в други изисквания за докладване.
------------------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

По преценка на ръководителя на одита се изготвя уведомително писмо в разширен вариант по образец с включени отговорности на ръководителя на одитираната организация или в съкратен вариант. **Препоръчително** е в случаите, когато настъпват съществени промени в състава на ръководството и отговорните длъжности по съставяне на финансовите отчети и/или промени, свързани с вида и нивото на разпореждане на

бюджетната организация да се преразгледат основните условия на одита и връзката им с целта, обхвата и отговорностите на двете страни.

След подписване и потвърждаване на условията на одита от ръководството на одитираната организация, уведомителното писмо се прилага към текущото одитно досие.

- След изпълнение на посочените дейности, ръководителят на одита по своя преценка е възможно да разпредели задачите, които трябва да се изпълнят до изготвяне на подробен план-график. Разпределението се документира в работен документ по образец и се предоставя на членовете на одитния екип за сведение и изпълнение. Подобно разпределение е подходящо да се извършва в екипи с включени повече от двама одитори. Работният документ **не е задължителен и не подлежи на утвърждаване** от директора на дирекция „Финансови одити“, но се включва в текущото одитно досие, ако бъде съставен от ръководителя на одитния екип.

1.1.2. Предварително проучване на бюджетна организация и получаване на разбиране за предприятието и естеството на средата, в която то функционира, включително вътрешния контрол

МСВОИ 1315	<p><i>Процедури за оценка на риска и свързани дейности</i></p> <p><i>А1. Получаването на разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, включително за неговия вътрешен контрол (наричано по –долу “разбиране за предприятието”), е непрекъснат, динамичен процес на събиране, актуализация и анализ на информацията, в процеса на одита. Разбирането установява рамката, в която одиторът планира одита и упражнява професионална преценка в процеса на одита.</i></p>
-----------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Условие за качествено планиране на финансов одит и за изразяване на обективно одитно мнение за достоверността на финансов отчет е ефективното предварително проучване, анализиране на допуснатите отклонения от предишния финансов одит, определяне на обхвата, одитните подходи и методи за получаване на одитни доказателства, както и изпълнение на аналитични процедури.

За постигане на тази цел е необходимо:

1.1.2.1. Получаване на разбиране за организацията и естеството на средата, в която тя функционира – подход и цели

Одитният екип получава разбиране за организацията и естеството на средата, в която тя функционира, като проучва дейностите в нея, последователността на процесите, които функционират, както и хронологията на осчетоводяването им. Чрез предварителното проучване одитният екип опознава счетоводните системи, програмните продукти и работата с тях, както и приетите правила и процедури за изпълнение на контролни дейности.

Основното проучване и разбиране на дейността на одитираната организация е необходимо:

- **за определяне на съществеността** – това разбиране позволява на одитора да вземе решение за допустимия размер на отклоненията, както и за интересът на потребителите на информацията, породен от разкриването на даден въпрос;
- за определяне на онези фактори, които водят до **увеличаване/намалване на риска** от съществени отклонения във финансовите отчети;
- за избиране на **подход**, при тестване на специфични рискови фактори и осигуряване на приемливо ниво на увереност при извършване на одита.

Полученото разбиране в процеса на предпланиране осигурява на одиторите съществена информация, необходима при планиране и осъществяване на одита. Одиторът трябва да разбере:

- по какъв начин и от кого се осъществяват основните процеси в организацията;
- да се запознае с ръководните лица и разбере техните отговорности;
- да проучи организационната структура на одитираната единица.

По време на предварителното проучване, одиторите трябва да опознаят основните процеси, които протичат в организацията, да идентифицират значимите и съществени стопански операции, да се анализират източниците на финансиране, основни договори и взаимоотношения с доставчици и клиенти и др.

Нужната информация е възможно да се получи от различни източници. Подходящо е да се извърши запознаване с нормативните изисквания, в т.ч. специфичните законови и подзаконовни актове, които регулират дейността на организацията, дискусия с ръководството, служителите отговорни за съставяне, изпълнение и отчитане на бюджета и извънбюджетните сметки и фондове, да се анализират докладите на вътрешните одитори и др. контролни организации, да се извърши наблюдение на някои от дейностите, свързани с отчитане и контрол върху счетоводните записвания, да се анализират работните документи и доклади от предходни одити на Сметната палата. Необходимо е одиторите да използват данни от постоянното досие на обекта, резултатите от предишни одити, от срещи и интервюта с ръководството и други отговорни експерти. За набиране на допълнителна информация одиторите могат да отправят проучващи запитвания към ръководството и служителите. Стремежът на одитния екип е *внимателно и възможно най-подробно* да опознае средата, в която се генерира финансовия отчет, да уточни важни характеристики и специфични особености, които биха имали отношение към одитната работа и да се получи представа за конкретната дейност.

По време на предварителното проучване е необходимо да се получи подробно разбиране на счетоводната и контролната системи - одиторът следва да добие ясна представа за **организацията на счетоводната система**, в т.ч.:

- приетата счетоводна политика и счетоводните процедури;
- основните категории сделки (транзакции, стопански операции), които са съществени, значими и характерни за одитираната организация;
- отговорностите и връзките между отделните счетоводители;
- периодичността и видовете отчети, които се изготвят;
- счетоводния процес и процеса по докладване на финансовата информация от възникване на стопанската операция до отразяването ѝ във финансовия отчет;
- оторизацията, разделението на права и отговорности във връзка с извършването на финансови транзакции;
- прилаганата счетоводна програма (софтуер);
- политиката на ръководството по отношение на контрола, неговото изпълнение, интегриране във всички дейности и актуализиране при установена необходимост.

Целите на одитора при получаване на разбиране и предварителното оценяване на **вътрешния контрол** трябва да бъдат определени в самото начало. Тези цели могат да включват:

а) подпомагане планирането на естеството, времето на изпълнение и обхвата на одитните процедури. Възможно е одиторът да намали количеството на тестовете по същество, ако е установено, че ключовите контроли са подходящо планирани и че те действат непрекъснато и ефективно през целия период, който се проверява. При този подход одиторът цели да получи част от изискваното доверие от вътрешния контрол на

организацията и така той може да намали нивото на доверие, което трябва да се получи от тестовете по същество;

б) получаване на разбиране за степента, до която са извършени подобрения в системите за вътрешен контрол през различните отчетни периоди;

в) да се достигне до заключенията относно ефективността на системата за вътрешен контрол.

Независимо от целите на одитора при идентифицирането и оценката на вътрешните контроли той трябва на етапа на планиране да: оцени дизайна (замисъла) на вътрешните контроли, свързани с одита, като провери дали контролите, индивидуално или в комбинация с други контроли, са в състояние ефективно да предотвратят или разкрият и коригират отклонения; установи дали контролите са прилагани (т.е. те съществуват и организацията ги използва).

Одиторът оценява дадена контрола, когато решава дали да проверява нейното прилагане. За да разбере и потвърди функционирането/действието на дадена контрола, одиторът извършва тестове по отношение на малък брой транзакции (*не повече от три*). Получаването на разбиране за контролите на одитираната организация не трябва да се възприема като тестване на нейната оперативна ефективност. Такива тестове се извършват на етапа на изпълнение на одитната задача.

Трябва да се взимат предвид само контролите, които съответстват на целите на одита. Установяването дали дадена контрола, индивидуално или в комбинация с други, е относима към целите на одита, е въпрос на професионална преценка на одитора. Нещо повече, одиторът трябва да определи, кои контроли трябва да се считат за ключови контроли. Броят на ключовите контроли, които трябва да се изберат за тестване, е минимумът, необходим за осигуряване обхващането на всички съответни рискове.

Използването на ръчни или автоматизирани елементи във вътрешния контрол се отразява на начина на инициране, отразяване (записване), обработка и докладване на транзакциите/дейностите. За да разбере вътрешния контрол, одиторът трябва да прецени дали организацията е реагирала чрез въвеждане на ефективни контроли адекватни на рисковете, възникващи от използването на ИТ системи (некоректна обработка, неоторизиран достъп и промени, потенциална загуба на данни) и на ръчни системи (контролите може да са пренебрегнати или заобиколени, може да възникнат елементарни грешки и пропуски).

Получената информация ще помогне на одиторите да определят средата на одитиране и очакваното въздействие на одитираната организация върху обема и качеството на одитната работа при практическото изпълнение на одита.

Ако се извършва *за първи път финансов одит* в тази организация е необходимо да се направи проучване относно:

- законовата уредба – общи и специфични правни актове, регламентиращи дейността на организацията;
- вътрешните актове – разпоредби, правилници, инструкции, наредби, заповеди и др., които имат задължителен характер;
- начините и източниците на финансиране, в т.ч. приетия бюджет и разпределението му по функции и дейности, утвърдените приходи и разходи, в т.ч. и по извънбюджетните сметки и фондове, други източници на средства;
- документите, свързани с организационната и управленска структура – планове, структура и щатни разписания, длъжностни характеристики, брой разпоредители в системата на първостепенния и др.;
- документите от предишните одити на Сметната палата, както и на др. контролни органи по отношение на проблемите, констатираните нарушения, изводите и препоръките, съдържащи се в тях;

- публикации, свързани с дейността на организацията;
- дългосрочни споразумения и договори;
- отчети и доклади представяни на различни нива и за различни потребители.

При изпълнение на текущ контрол в организации, **които вече са били одитирани**, създадено е постоянно одитно досие, което се актуализира периодично (задължително след приключване на възложена одитна задача от одиторите на Сметната палата) и е документирано подробно полученото разбиране за одитираната организация, е подходящо да се проучи дали е настъпила промяна в някои основни аспекти, които биха оказали влияние върху оценката на риска, избора на подход и обхват на планираните тестове.

Необходимата информация може да се получи чрез провеждане на интервю, проучване, отправяне на запитване до ръководството или други длъжностни лица определени за комуникация с одитния екип. Според избора на подход за получаване на разбиране на поставените въпроси, работният документ може да се оформи като „въпросник“, „интервю“, „анкета“ или др.

Работният документ се съставя само при осъществяване на одитни задачи, свързани с предварително проучване и текущ контрол на периодичните финансови отчети на бюджетни организации, които не са новосъздадени, а вече са били обект на изпълнение на финансов одит.

Информацията, която е необходима за създаване на добро разбиране на одитираната организация може да се получи от *различни източници*. Обхватът на работата на одитора за получаване на достатъчно разбиране за законната и регулаторната рамка зависи от естеството и комплексността на законите и другите нормативни актове. Необходимо е одиторът да получи разбиране само за частта от законодателството, която е относима към конкретната одитна задача. При всички случаи отговорността за осигуряване на съответствие с приложимите закони и другите нормативни актове се носи от одитираната организация. Това включва гарантиране, че законодателството и правилата са подходящо отразени във всички етапи на оперативната дейност на организацията.

Подход при получаване на подробно разбиране за одитираната организация

Компонент	Елементи на компонента	Как да получим разбиране
Контролна среда	<p>Всеобхватната същност на контролната среда изисква одиторът да прецени, дали следните елементи предоставят подходяща/уместна основа за или обратно, подкопават ефективността на другите компоненти на вътрешния контрол:</p> <ul style="list-style-type: none"> • оповестяване и налагане на интегритет/етични ценности; • придържане към компетентността; • участие на лицата, натоварени с общо управление; • управленска философия и работен стил; • организационна структура; • възлагане на правомощия и отговорности; • политики и практики във връзка с човешките ресурси 	<p>Запитвания; Наблюдения; Проверка на документи, например на Етичния кодекс.</p>

Процес за оценка на риска на организацията	<p>Като база за оценка от страна на одитора на рисковете, одиторът проверява как ръководството управлява риска и по-специално как той:</p> <ul style="list-style-type: none"> • идентифицира рисковете, свързани с финансовото отчитане и съответствието; • определя тяхната значимост; • оценява вероятността от възникване; • решава какви действия да предприеме за тяхното управление. 	Преглед на процеса на организацията за оценка на рисковете и на документирането.
Информационни системи и комуникация	<p>Като хранилище на всички записи и транзакции на организацията, е от критично значение одиторът да получи разбиране за:</p> <ul style="list-style-type: none"> • важните видове транзакции; • процедурите за инициране, отразяване, обработване и отчитане на транзакциите; • счетоводните записвания; • процеса на финансово отчитане; • обработката на изключително високите или необичайните транзакции; • повторната обработка на отхвърлените транзакции. 	Запитвания относно организацията на транзакциите и тяхната обработка; Тестова разходка; Инспекция
Контролни дейности	<p>Одиторът се фокусира върху това, как контролните дейности, индивидуално или в комбинация, намаляват риска, като обръща специално внимание на:</p> <ul style="list-style-type: none"> • оторизирането; • прегледите на изпълнението; • обработката на информация; • физическите контроли; • разпределението на отговорностите. 	Запитвания; Наблюдения.
Мониторинг на контролите	<p>Като оценява колко добър е мониторинга на организацията върху контролите и как тя предприема корективни действия, когато е необходимо, одиторът проверява доколко ефективен е вътрешния контрол в рамките на организацията. Въпросите, които трябва да се вземат предвид обхващат:</p> <ul style="list-style-type: none"> • управленските и надзорните дейности; • вътрешния одит; • информацията от трети страни (например жалби и оплаквания); • оценки. 	Проверка на източниците на информация за нуждите на мониторинга; Запитвания.

1.1.2.2. Фактори, които биха оказали съществено влияние при получаване на разбиране за организацията.

Одитният екип трябва да изследва влиянието на някои фактори, примери за които могат да са:

✓ **Отраслови фактори** - нови географски териториални звена или закриване на съществуващи такива; реорганизации, включително прехвърляне на дейности към други организации; нови програмни области; бюджетни ограничения или намаления на бюджета; политически инициирани решения извън организацията.

✓ **Регулаторни фактори** - включват специфични закони и други нормативни разпоредби, които засягат организацията и потенциалното влияние на несъответствието с тях; други външни фактори, включително приложимата рамка за финансова отчетност.

✓ **Характер на предприятието** – разбирането на стопанските операции; познаване на извършените дейности, включително съответните програми; управленската структура; видовете инвестиции; начина на финансиране.

✓ **Разбиране за избора и приложението на счетоводната политика** - одиторът оценява дали счетоводната политика на предприятието е подходяща за неговата дейност и е в съответствие с приложимата рамка за финансово отчитане.

✓ **Вътрешен контрол** - одиторът придобива разбиране за вътрешния контрол, свързан с финансовото отчитане. Елементи на вътрешния контрол, съществени за одита: контролна среда, информационна система, контролни дейности, процедури на предприятието за оценка на риска, комуникации, мониторинг на контролите.

1.1.3. Определяне на обхвата, одитните подходи, методи и процедури

Ръководителят на одитния екип определя обхвата на одита, одитните подходи, методи и процедури при осъществяване на текущ контрол на периодичните отчети.

В областта на изследване, одиторът трябва да проучи системите на организацията като приложи следните **процедури** (техники):

- **използване опита, натрупан от предходни одити в бюджетното предприятие** – много от задачите се извършват на повтаряща се основа. Познавания за вътрешно-контролната система, получени от предходни одити се потвърждават в текущия контрол. Информация за управленски решения, становища и политики се поддържа в постоянни работни документи (досиета – на хартиен и/или електронен носител).

- **запитване до подходящи лица от бюджетното предприятие** - това запитване (интервюиране) до ръководството или други подходящо определени длъжностни лица, може да бъде проведено като част от получаване на разбирането за вътрешно-контролната структура.

**МСВОИ
1315**

Проучващи запитвания към ръководството и други лица в предприятието {параграф 6(a)}

Аб. Голяма част от информацията, получена чрез проучващите запитвания на одитора, се получава от ръководството и лицата, отговорни за финансовото отчитане. Одиторът, обаче, може също да получи информация или различна гледна точка за идентифициране на рисковете от съществени отклонения, чрез проучващи запитвания към други лица в предприятието и други служители, притежаващи различно ниво на правомощия. Например, проучващи запитвания, отправени към:

- *лицата, натоварени с общо управление, могат да помогнат на одитора да разбере средата, в която се изготвят финансовите отчети.*
- *служители от вътрешния одит, могат да предоставят информация за вътрешните одитни процедури, изпълнени през годината, свързани с разработването и ефективността на вътрешния контрол на предприятието и дали ръководството е отговорило по удовлетворителен начин на констатациите от тези процедури.*

	<ul style="list-style-type: none"> • <i>служители, участващи в инициирането, обработката или отразяването на сложни или необичайни операции, могат да помогнат на одитора при оценката на уместността на подбора и прилагането на определени счетоводни политики.</i> • <i>щатния правен съветник (юрисконсулт), може да предостави информация относно такива въпроси, като например, съдебни процеси, спазването на закони и други нормативни разпоредби, информация за измами или подозрения за измами, засягащи предприятието, гаранции, задължения след продажба, договорености (като например, съвместни предприятия) с бизнес партньори и значението на договорните условия.</i>
--	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

- **проучване на системите за финансово управление и контрол и други процедурни документи** – за да внедри и поддържа адекватна и ефективна вътрешно-контролна структура, бюджетната организация трябва да има достатъчно утвърдена система от вътрешни актове, които одиторите трябва да проучат и обсъдят, за да са сигурни, че е правилно разбрана и прилагана.

- **наблюдение на дейностите и действията в бюджетното предприятие** – в допълнение към подробното проучване на документите и записванията, одиторите могат да наблюдават някои длъжностни лица от организацията в процеса на изготвяне на определени документи, счетоводни записвания или осъществяване на контролни действия.

- **повторно изпълнение** – одиторът трябва да повтори минимален брой операции чрез системата. Тези проверки помагат на одитора да потвърди, че счетоводната система действа по описания начин, както и да се установи дали контролите, които са въведени в организацията действат така, както са описани. По този начин, освен че получава надеждно разбиране за изследваната област, едновременно се изпълняват и тестове на контрола.

- **аналитични процедури** – оценката на финансовата информация чрез прилагане на аналитични процедури на този етап допълва разбирането на одитора за представената информация във финансовия отчет и дава възможност за правилно определяне на видовете одитни процедури, които трябва да се извършат при изпълнение на одитната задача.

МСВОИ 1003	<p><i>Аналитични процедури (Analytical procedures) – Оценки на финансова информация чрез анализ на правдоподобни взаимовръзки между, както финансови, така и нефинансови данни. Аналитичните процедури обхващат и необходимото проучване на идентифицираните колебания или взаимовръзките, които са несъвместими с другата съответстваща информация или се отклоняват съществено от очакваните стойности.</i></p>
-----------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Извършването на сравнителен анализ на данните от текущия спрямо аналогичния периодичен финансов отчет за предходната година, може да бъде полезно при идентифициране на необичайни операции или събития, суми, съотношения и тенденции насочващи одитора към определени позиции, салда по сметки и/или параграфи, които да бъдат взети предвид при определяне на обхвата и одитните процедури.

1.1.4. Резултати от предишни одити - информация, получена в предходни периоди

Одитният екип се запознава и с резултатите от предишни финансови одити, като проверява допуснатите отклонения и дали същите не се повтарят в периодичния

финансов отчет за текущата година. Натрупаният предишен опит на одиторите спрямо одитираната организация, и одитните процедури, изпълнявани при предишни одити могат да предоставят информация по въпроси като *например*:

- минали отклонения и дали те са били своевременно коригирани;
- естеството на организацията и прилагания вътрешен контрол (включително недостатъци в него);
- съществени промени в организацията (структура, персонал, вътрешни актове) или в нейната дейност, възникнали от предходния финансов период, които могат да подпомогнат одитора при придобиването на достатъчно разбиране за средата, във връзка с идентифициране и оценка на рисковете от съществени отклонения.

От одитора се изисква да определи дали информацията, получена в предходни периоди, продължава да е уместна, ако той възнамерява да ползва тази информация за целите на текущия одит. Това е така, защото промените в контролната среда, *например*, могат да се отразят върху уместността на информацията, получена през предходната година. За да определи дали са възникнали промени, които биха могли да се отразят върху уместността на тази информация, одиторът може да отправи проучващи запитвания и да изпълни други уместни одитни процедури, като *например* „преглед” на съответните системи, повторно изпълнение/изчисление за една до пет операции и др.

1.1.5. Документиране на полученото разбиране за средата, в която функционира одитираната организация и актуализиране на данните в постоянното ѝ одитно досие

а) Полученото разбиране и цялата информация свързана с одитираната организация, в която се извършва текущ контрол и/или финансов одит се документира в работен документ, който е примерен и може да се допълва и адаптира според спецификите и характерните особености, в процеса на одита.

б) При изпълнение на текущ контрол в организации, *които вече са били одитирани*, необходимата информация за получаване на разбиране за средата, в която се изготвя финансов отчет, може да се получи чрез провеждане на интервю, проучване, отправяне на запитване до ръководството или други длъжностни лица определени за комуникация с одитния екип. За изпълнение на тази одитна процедура се съставя работен документ, който според избора на подход за получаване на разбиране на поставените въпроси, може да се оформи като „въпросник“, „интервю“, „анкета“ или др. подходящ работен документ.

Работният документ се съставя *задължително* при всички одитни задачи за осъществяване на предварително проучване и текущ контрол на бюджетните организации, които не са новосъздадени, а финансовите им отчети вече са били обект на изпълнение на финансов одит.

1.1.6. Описание на процесите

Полученото разбиране за описание на процесите в съответните области на изследване, основните им етапи и включените в тях дейности се отразяват в работен документ. Въз основа на събраната информация одиторът получава разбиране за процесите и дейностите, които протичат във всяка област на изследване - от възникване на стопанската операция до нейното приключване, като се проследява документирането и отчитането по съответните счетоводни сметки от СБП и параграфи/подпараграфи на ЕБК.

В работния документ се посочват целите на работния документ за съответната област, която се проучва, източниците на информация и др. Работният документ, в който се описват процесите се съставя *само в случаите* на структурни промени, въвеждане на различна организация на работата, приети нови/актуализирани вътрешни актове и др.,

които изменят данните в съставените работни документи от последния извършен финансов одит/текущ контрол в организацията. За да се осигури необходимата информация за наличие на подобни случаи е подходящо да се отправят проучващи запитвания или да се проведат интервюта с отговорни длъжностни лица от организацията.

МСВОИ 1315	<i>За повтарящи се одити определени документи могат да бъдат използвани отново, актуализирани както това е необходимо за отразяване на промените в дейностите или процесите на предприятието.</i>
-----------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

В случаите, когато последният финансов одит/текущ контрол е осъществен от друг екип, ръководителят на настоящия екип задължително се запознава с последния доклад и съставените работни документи от досието, в т.ч. и за описание на процеса. Одитният екип, който извършва предварително проучване и текущ контрол е необходимо да изпълни и финансов одит на ГФО на одитираното бюджетно предприятие за съответната година.

При извършване на предварителното проучване, ако се установят обстоятелства, които променят данните, се съставя нов работен документ за описание на процесите.

1.1.7. Определяне на ниво на същественост при планиране и изпълнение на одитната задача

<p><i>Приложими МСВОИ:</i></p> <p><i>МСВОИ 100 Основни принципи на одита в публичния сектор</i></p> <p><i>МСВОИ 1000 Указания за финансов одит - Общо въведение в указанията за финансов одит на ИНТОСАЙ;</i></p> <p><i>МСВОИ 1003 Указания за финансов одит - Речник на термините към указанията за финансов одит на ИНТОСАЙ;</i></p> <p><i>МСВОИ 1300 Указания за финансов одит - Планиране на одита на финансовите отчети;</i></p> <p><i>МСВОИ 1315 Указания за финансов одит - Идентифициране и оценяване на рисковете от съществени отклонения чрез получаване на разбиране за обекта и неговата среда;</i></p> <p><i>МСВОИ 1320 Указания за финансов одит - Ниво на същественост при планирането и изпълнението на одита;</i></p> <p><i>МСВОИ 1330 Указания за финансов одит - Одитни процедури в отговор на оценените рискове;</i></p> <p><i>МСВОИ 1500 Указания за финансов одит - Одитни доказателства;</i></p> <p><i>МСВОИ 1520 Указания за финансов одит - Аналитични процедури.</i></p> <p><i>МСВОИ 1530 Указания за финансов одит – Одитни извадки</i></p>

Определянето на съществеността е свързано със задачата на одитора да оцени пределното ниво на допустими отклонения и очакваните неточности, за да планира обхвата на тестовите по същество и тестовите на контрола. Информацията е съществена, ако пропускането ѝ или неправилното ѝ представяне би повлияло на решенията, които потребителите вземат на базата на финансовите отчети. Съществеността зависи от спецификата на одитираната организация (обща стойност на отчетени приходи/разходи, стойност на актива/пасива и др.) или характера на отклоненията, преценена през конкретните обстоятелства на пропуск или неправилно представяне. В този смисъл, съществеността представлява по-скоро праг или пределна точка, отколкото основна

качествена характеристика, която информацията трябва да притежава, за да бъде полезна. При финансов одит, съществеността е онази определена стойност или границата на установени отклонения, под която те не се използват като основание за изразяване на резерви или отказ от заверка на годишния финансов отчет на бюджетното предприятие.

Дадена позиция от Отчета за касово изпълнение на бюджета и извънбюджетните сметки и фондове (ОКИБ) или оборотната ведомост е съществена, ако при невярно представяне на данните по нея може да представлява интерес или да повлияе значително на решенията, които потребителите вземат при запознаване с финансовите отчети на бюджетното предприятие. Правилното определяне на съществеността помага на одитора при дефиниране на обхвата на извършваната одитна задача, както и на обема от тестове, които трябва да изпълни.

Между нивото на същественост и риска съществува обратна връзка. Колкото по-ниско е нивото на определената същественост, толкова по-високо ниво на риск одиторът трябва да предвиди. Определеното ниво на същественост намира приложение на всеки етап от изпълнение на одитната задача, което е систематизирано чрез следната фигура:



Съществеността е израз на относителната значимост на отделни въпроси в контекста на възприемането на финансовия отчет като цяло. Нивото на същественост се определя от одитора, за да бъде използвано при:

- определяне на характера, времето и обхвата на одитните процедури;

- оценяване на влиянието на отклоненията;
- крайното одитно заключение относно ефекта на некоригираните грешки върху финансовия отчет като цяло.

Важно! Нивото на същественост и одитният риск са свързани и се разглеждат заедно в хода на целия одитен процес.

а) Определяне на видовете същественост

Конкретни позиции от финансовия отчет могат да се определят като съществени, както поради стойността им, така и поради естеството или смисъла им. Определеното ниво на същественост намира приложение, както за финансовия отчет *като цяло*, така и по отношение на отделни позиции – салда на сметки, групи операции или сделки и оповестявания, отчетна стойност по параграф/подпараграф и др.

МСВОИ 100	<p><i>П 10. Съществеността често се разглежда като стойностна величина, но характерът или естеството на отделен елемент или група елементи могат също да представляват въпрос на същественост - например, когато закон или наредба изисква те да бъдат обявени отделно, независимо от стойностното им изражение.</i></p> <p><i>П 11. Освен като стойност и поради характера си, даден въпрос може да бъде съществен и вследствие на контекста (смисъла), в който той се проявява. Например, когато един елемент се разглежда по отношение на:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> <i>а) цялостния преглед на финансовата информация;</i> <i>б) общия сбор, от който той е част;</i> <i>в) свързаните показатели;</i> <i>г) съответната сума в предходните години.</i>
----------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

В тази връзка може да се приеме подход, при който съществеността да има **три основни аспекта**:

- същественост по **стойност**;
- същественост по **естество** (характер);
- същественост по **смисъл** (контекст).

Одиторът трябва да избере подходящо ниво на същественост, което е въпрос на одитна преценка, тъй като това, което в един конкретен случай е най-подходящо в друг би могло да бъде неприемливо за целите на одита.

При определяне на нивото на същественост трябва да се идентифицират всички основни въпроси, които да попаднат в обхвата на одита и за тях да се изпълнят съответните тестове на детайлите и на контрола. Това позволява на ръководителя на одита да определи:

- Какви **одитни процедури** трябва да бъдат използвани (наблюдение, проучване, повторно изпълнение и др.);
- **Какво ще бъде тествано** (цялата популация, представителна/непредставителна извадка) и какви методи за подбор ще са най-подходящи (базирани на преценка, статистически чрез софтуер);
- **Кой** ще извърши и документира всяка процедура и времето за изпълнението ѝ;
- **Каква документация** или други доказателства ще бъдат поискани предварително и по време на работата в одитираната организация;
- Дали има риск от **недостиг на ресурси** или други **ограничаващи фактори**, които изискват преразглеждане на планираните одитни процедури.

б) Същественост по стойност

Понятието се свързва с количествени характеристики и може да се определи като **абсолютна сума** или **относителен дял**.

Докато общоприетите одиторски стандарти ориентират към едно по-високо ниво на същественост (3-5 % отклонение на даден показател), то за публичния сектор се смятат за подходящи едни по-консервативни нива (между 0 до 2 % от стойността, която най-точно отразява нивото на финансовата дейност на одитираната организация).

С Решение № 025 от 21.02.2013 г. ръководството на Сметна палата прие праг на същественост до 2 %. Това ниво на същественост кореспондира с одитен риск от 5% и ниво на увереност от 95 %.

Консервативният подход при оценката на съществеността в публичния сектор е предизвикан от особената чувствителност на обществения интерес към дейността и отчетността на бюджетните организации.

МСВОИ 1450	<i>A2. Одиторът може да определи сума, под която отклоненията биха били очевидно незначителни и не би следвало да бъдат натрупвани, тъй като той очаква натрупването на такива суми очевидно да няма съществен ефект върху финансовия отчет. "Очевидно незначителни" не е просто друг израз за "несъществени". Въпросите, които са очевидно незначителни, имат напълно различен (по-малък) обхват от нивото на същественост. Това са въпроси, които очевидно нямат последици, независимо дали индивидуално или взети заедно, и независимо дали са преценени съгласно каквито и да било критерии за размер, характер или обстоятелства. Когато е налице каквато и да било неувереност относно това дали една или повече позиции са очевидно незначителни, въпросът се разглежда като такъв, който не е очевидно незначителен.</i>
-----------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

в) Същественост по естество (характер)

Понятието се свързва само с качествени характеристики на съществеността, без значение на стойностното ѝ изражение.

Одиторът определя същественост по **естество (характер)**, когато:

- прецени, че определена информация, въпрос или област от дейността на одитираната организация е особено важна за потребителите на одитния доклад;
- към дадена информация, въпрос или област от дейността на одитираната организация има засилен обществен интерес;
- определена информация, свързана с одитираната организация, по силата на нормативен или друг акт, подлежи на отделно отчитане или докладване (*например, задължително представяне на информация за размера на поети ангажменти, просрочени вземания и задължения и др.*).

Когато одиторът прави преценка за същественост по естество (характер), той трябва да отчита следните обстоятелства:

- съществува ли и каква е връзката на конкретна информация, въпрос или област, които са оценени като съществени, с целта на одита;
- доколко конкретна информация, въпрос или област, оценени като съществени, са предмет на регламентация с нормативни актове.
- многообразието и сложността на дейностите в одитираната организация и свързаните с това фактори (*например, място на одитираната организация в*

административната структура, качеството му на първостепенен или второстепенен разпоредител и др.).

При одитирана организация с множество и сложни функции одиторът трябва да избере като съществени въпроси/области, които имат значение не само за потребителите на информация (*например*, одитирана организация, външни потребители, Сметна палата), но и такива, които имат пряко отношение за постигане на целите на одита.

Примери за отклонения, съществени по характер или по смисъл: липса на утвърдена и прилагана счетоводна политика; неунифицирана счетоводна политика по отделни позиции (съгласно ДДС № 20 от 2004 г.) и индивидуален сметкоплан в системата на първостепенния разпоредител; незаведено имущество при наличие на актове за собственост; неизвършена инвентаризация на активите и пасивите и неосчетоводени резултати от нея за текущата година и др.

г) Същественост по смисъл (контекст)

Понятието е свързано с оценката на отделен въпрос от дадена област като съществен поради:

- обстоятелствата, при които се проявява;
- влиянието/ефектът на този въпрос върху цялата област;
- връзката му с други въпроси, които са значими и важни за потребителите на информация (*например* съмнения за измами и др.).

Отделният въпрос, който се изследва, сам по себе си е възможно да не е съществен нито по стойност, нито по характер, но може да бъде важен, в следствие на обстоятелствата, при които възниква. Неговата важност произтича само от проявлението му в определена среда, върху която той влияе. Неоправдано е да се изпълняват одитни процедури, които са насочени към установяване на индивидуални отклонения на твърде ниски стойности, освен ако сборът от тях е в голям размер или има подозрения за наличие на данни за измама.

Съществеността в различните ѝ проявления може да се комбинира, като в рамките на един одит се определят области, въпроси, позиции във финансовия отчет, които са съществени по стойност, но също и такива, които са съществени по естество (характер) и/или по смисъл (контекст).

Примери за отклонения, съществени по смисъл (контекст):

Пример 1: Не е регламентиран ред за заместване при отсъствие на главния счетоводител по време на годишното приключване, което създава предпоставки за липса на контрол при съставянето на ГФО и съответно за недостоверно представяне на информацията в него.

Пример 2: При анализа за изменение на отделна счетоводна сметка през различните отчетни периоди се установява, че крайното ѝ салдо за одитирания спрямо предходен отчетен период се е увеличило с почти 80 %. Независимо от това, че салдото по сметката не е с съществено по стойност, одиторът може да реши да го анализира, тъй като е вероятно да е допуснато отклонение при отчитане на съответната стопанска операция, която не е типична за бюджетната организация.

Пример 3: Същественост по контекст (смисъл) може да се приложи за счетоводна сметка 9200 „Поети задължения по договори“, тъй като отчетните данни по нея са обвързани както със сметки от раздел 4 „Сметки за разчети“, така и със справка за поети ангажименти към ОКИБ, така и с други отчетни данни, включени във финансовия отчет на бюджетната организация.

Пример 4: Прегледът на счетоводната политика и/или указания за счетоводни записвания на стопанските операции показва, че те не са своевременно актуализирани, при наличие на основание за това. В този случай е подходящо одиторът да вземе предвид този факт и да определи като съществени по смисъл (контекст) установените отклонения, тъй като наличието на неточни указания би било причина за допускане на множество грешки от различни разпоредители с бюджети в системата на първостепенния разпоредител както през текущия, така и в предходни отчетни периоди.

1.1.8. Последователност при определяне на ниво (праг) на същественост по стойност при планирането и изпълнението на одитната задача

При планиране на одита и при неговото изпълнение, одиторът трябва да подходи с необходимия професионален скептицизъм като очаква да открие погрешни или непълни финансови отчети. В тази връзка, при планирането е необходимо да се определи приемливо ниво за количеството на неверни твърдения и данни, които се приемат за „праг/ниво на същественост“. Определянето на този етап на нивото на същественост помага на одитора да планира какви проверки ще направи и към кои счетоводни сметки от СБП и/или параграфи/подпараграфи от ЕБК за съответната година ще насочи в по-голяма степен вниманието си. От друга страна определянето на ниво на същественост дава възможност да се изпълнят процедурите за избор на извадки от съответните популации/подпопулации. Обобщено се приема, че нивото на същественост влияе на:

- ✓ обхвата на одита;
- ✓ вида и обема на одитните процедури;
- ✓ размера на одитните извадки;
- ✓ оценката на отклоненията;
- ✓ констатациите, които трябва да бъдат включени в одитния доклад;
- ✓ съдържанието и вида на одитното мнение за одитирания финансов отчет;

Нивото на същественост е максимално допустимото равнище на общите отклонения и несъответствия, които не биха оказали съществено влияние върху решенията и поведението на потребителите на информация от даден финансов отчет.

МСВОИ 1320	<i>Рамката на отчетността може да въведе други фактори, които да влияят на определянето на съществеността на различни нива. Като следствие на това съществеността може да бъде резултат и на количествени, и на качествени фактори, и нивата на същественост за конкретни видове трансакции, салда по сметки или оповестявания често могат да бъдат установени на ниски равнища.</i>
-----------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

При вземането на решение за определяне на нивото на същественост, одиторът трябва да вземе предвид следните взаимовръзки:

а) Нивото на същественост има пряко отношение към **обхвата и продължителността** на одитните процедури, които ще се изпълняват при съответната одитна задача. Колкото по-високо е определеното ниво на същественост, толкова по-малък е обхватът на одитните процедури и обратно.

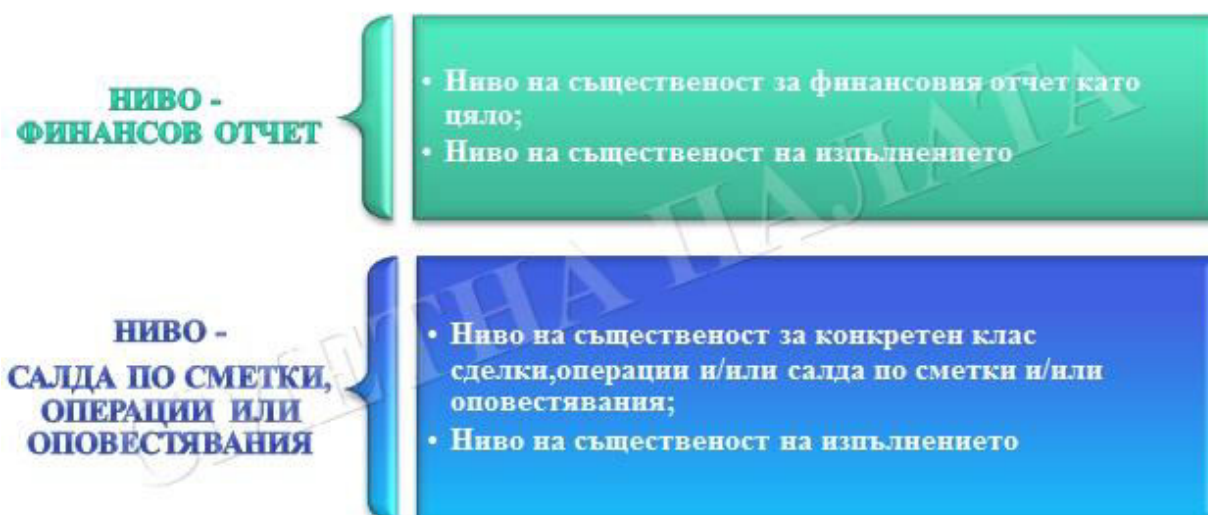
б) Между **нивото на същественост и одитния риск съществува обратно пропорционална зависимост** – колкото е по-високо нивото на същественост, толкова по-ниско трябва да е определеното ниво на риска и обратно, независимо че съществеността е единица за мярка или величина, а рискът - за несигурност. Взети заедно, те измерват неувереността в дадена величина. Одиторът трябва да вземе под внимание тази

зависимост при определяне на характера, времето на изпълнение и обхвата на одитните процедури. В тази връзка колкото е по-ниско нивото (прагът) на съществеността, толкова повече допълнителни усилия и време ще използва одиторът, за да събере необходимите доказателства.

Пример:

Когато нивото на същественост се определи като ниско, то нивото на риска се увеличава и одиторът може да компенсира това като извърши допълнителни тестове на контрола или процедури по същество.

в) Определянето на ниво на същественост е резултат както от **професионалната преценка** на одитора, така и от полученото **подробно разбиране** за одитираната организация и средата, в която тя функционира. Тези познания са необходими на одитора, за да дефинира нивото на същественост в следните аспекти:



1.1.8.1. Избор на база за определяне на нивото на същественост

Най-важният въпрос при определянето на съществеността във фазата на планиране е избора на подходяща база. Стандартите препоръчват за такава база да се избира най-типичният показател за съответната организация. Препоръчва се да се избират показатели, които не могат да бъдат манипулирани лесно и могат да бъдат оценени преди края на годината, тъй като одитните процедури в повечето случаи започват и се планират преди датата на съставяне на финансовия отчет.

Изборът на база е обикновено въпрос на одиторска преценка. Когато определя базата за същественост, одиторът се ръководи от характера на дейността на одитираната организация, специфичните очаквания на потребителите на информация от финансовите отчети и други фактори, които биха оказали влияние върху разбирането за отчетените транзакции, салда по сметки или оповестявания. На този етап на одита все още не е установена същността или причината за допуснатото отклонение. По тази причина е необходимо да се приеме, че може да бъде открито съществено отклонение. Обосновано е одиторът да избере възможно най-високото ниво възможни съществени отклонения, които могат да бъдат допуснати от съставителите на финансови отчети и които биха повлияли на заинтересованите лица от тази информация. Ето защо е важно като за начало при определяне на съществеността, одиторът да идентифицира възможните потребители на информацията от финансовите отчети и техните потребности. В [глава първа, т. 3](#) от

Наръчника са описани основните лица, институции и организации, чиито интереси се свързват с разходваните публични средства, както и с управление и разпореждане с предоставеното имущество на одитираните бюджетни организации.

МСВОИ 1320	<i>А9. При одит на организация от публичния сектор, общите разходи или нетните разходи (разходите, намалени с приходите или разходите, намалени с паричните постъпления) може да представляват по-подходящи референтни показатели за дейности по програми. Когато организация от публичния сектор разполага с публични активи, тези активи могат да се явяват подходящ референтен показател.</i>
-----------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

В тази връзка, като база за определяне на нивото на същественост могат да бъдат приемани общата сума на приходите, разходите, активите, пасивите и др. Съгласно МСВОИ 1320 в публичния сектор за потребителите на информацията от финансовите отчети обикновено интерес представлява общата сума на разходите или тази на активите. Базата за определяне на съществеността за финансовия отчет като цяло се приема общата сума на **активите**, които са включени в баланса на съответната бюджетна организация за одитирания период и се прилага задължително за всички одитни задачи. Мотивите за избора на тази база са свързани основно с вида на одитната задача и необходимостта от изразяване на независимо одитно становище за одитирания финансов отчет. Неподходящо е да се приема общата сума на отчетените разходи като база за определяне на нивото на същественост, тъй като те са величина, която не обхваща всички управлявани ресурси от предприятието. От друга страна информацията за стойността на актива се пренася през различните отчетни периоди, за разлика от данните на касова основа. Отчетите за касово изпълнение на бюджета и извънбюджетните сметки и фондове се изготвят за определен период (тримесечие, шестмесечие, деветмесечие, година), като в началото на следващия отчетен период (01 януари) те са с нулева отчетна стойност.

1.1.8.2. Ниво на същественост за финансовия отчет като цяло

МСВОИ 1320	<i>Когато изготвя цялостната стратегия на одита, одиторът определя нивото на същественост за финансовия отчет като цяло. Ако в конкретните обстоятелства на предприятието, са налице един или повече конкретни видове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, за които отклонения в по-нисък размер от сумата на нивото на същественост за финансовия отчет като цяло, е разумно да се очаква да повлияят върху икономическите решения на потребителите, взети въз основа на финансовия отчет, одиторът също определя ниво или нива на същественост, които да бъдат прилагани към тези конкретни видове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания.</i>
-----------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Нивото на същественост за финансовия отчет като цяло (НСФОЦ) се базира на разумното очакване на одитора за възможно най-голямото отклонение, което би могло да окаже влияние върху икономическите решения на потребителите на финансовите отчети, взети въз основа на информацията включена в тях. В тази връзка, одиторът е необходимо да идентифицира кои са потребителите на информацията и какви са техните финансово-информационни нужди. Обикновено то се установява като сума, сходна с тази, използвана от съставителите на финансовия отчет. В допълнение към определения праг на същественост като процент е възможно понякога да е налице необходимост от приемане на ниво на същественост като абсолютна сума за определени транзакции,

позиции от финансовия отчет или оповестявания. Използвайки професионална преценка, одиторът установява нивото на същественост като най-голямата сума на дадено отклонение или сборът от установени грешки, които не биха повлияли на икономическите решения на потребителите на финансовите отчети. След като се установи, сумата на цялостното ниво на същественост се превръща в един от факторите, според които ще бъде преценяван крайният резултат на одита, тъй като при приключване на одита НСФОЦ се използва за оценяване на ефекта от идентифицираните отклонения върху финансовия отчет и съставяне на подходящо независимо мнение в одитния доклад.

Нивото на същественост се изчислява, като се вземе предвид стойността на избраната база и се умножи по съответния процент, определен като подходящ за изпълнение на конкретната одитна задача по следната формула:

$$\text{НСФОЦ} = \text{Избрана база (Актив)} \times \text{Ниво на същественост (в \%)}$$

НСФОЦ е необходимо да се актуализира, когато одиторът узнае информация, която би предизвикала промяна в установеното първоначално ниво на същественост (например, при промяна в оценката на риска).

1.1.8.3. Ниво на същественост на изпълнението (НСИ)

МСВОИ 1320	<p><i>Определение</i></p> <p>П 9. „... Ниво на същественост на изпълнението означава сумата или сумите, определени от одитора на по-нисък размер от нивото на същественост за финансовия отчет като цяло с цел намаляване до подходящо ниско ниво на вероятността общата сума на некоригираните и неразкритите отклонения да надвишава нивото на същественост за финансовия отчет като цяло.</p> <p>Ако е приложимо, нивото на същественост на изпълнението също се отнася и за сумата или сумите, определени от одитора на по-нисък размер от нивото или нивата на същественост за конкретни видове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания.”</p> <p>П 11. Одиторът определя ниво на същественост на изпълнението за целите на оценката на рисковете от съществени отклонения и за определяне характера, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одитни процедури.</p>
-----------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Необходимостта от коригиране на НСФОЦ се обуславя от допускането, че ако одитните процедури са насочени само към стойности, които надвишават определения праг на същественост, съществува риск общата стойност на възможни отклонения по отделни позиции от финансовия отчет, които не са включени в одитните процедури да надвиши определеното ниво на същественост за ФО като цяло. Това е причината одиторът да предвиди изпълнение на допълнителни проверки, които да са достатъчни за минимизиране на този риск. Отговорът на одитора в този случай е именно определяне на ниво на същественост на изпълнението, което е с по-ниска стойност от приетото НСФОЦ. Определянето на НСИ позволява на одитора да дефинира вероятността от грешки при сравнително малки суми, които кумулативно биха могли да имат съществен ефект върху финансовите отчети.

Пример:

Грешка със стойност под определения праг на същественост в процедура през конкретен месец би могла да бъде признак за потенциална съществена грешка, ако се повтаря всеки месец. В този случай общата сума на всички отклонения за периода е възможно да се определи като съществена, а пропускането ѝ може да доведе до неправилно формулиране на одитното мнение относно одитирания финансов отчет.

При изпълнение на финансов одит, одиторът определя НСИ в диапазона от **50 до 75 на сто** от НСФОЦ, по следната формула:

$$\text{НСИ} = \text{НСФОЦ} \times \text{Определен процент (в диапазона от 50 до 75 \%)}$$

Определянето на процента се прилага при изчисляване на този показател изисква професионална преценка. Решението на одитора за избор на конкретна величина от посочения диапазон зависи от полученото до момента разбиране за дейността на организацията, средата в която функционира и наличието, и вида на некоригирани отклонения, установени през предходен одитиран период.

Нивото на същественост на изпълнението може да се промени на базата на констатациите на одита (като например, случаите, при които оценката на риска е била преразгледана) при настъпване на нови обстоятелства, които дават основание за преразглеждане на оценката на риска и съществеността.

1.1.8.4. Ниво на същественост за конкретен клас сделки и операции, салда по сметки и оповестявания (НСКСО)

МСВОИ 1320	<p><i>A10. Факторите, които могат да указват съществуването на един или повече конкретни видове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, за които отклонения в по-малък размер от нивото на същественост за финансовия отчет като цяло, би могло да се очаква да повлияят върху икономическите решения на потребителите, взети въз основа на финансовия отчет, включват:</i></p> <ul style="list-style-type: none"> • <i>дали определени закони, нормативни разпоредби или приложимата рамка за финансово отчитане влияят на очакванията на потребителите чрез оценяването или оповестяването на определени позиции (например сделки със свързани лица и възнаграждение на ръководството и на лицата, натоварени с общо управление);</i> • <i>ключови оповестявания във връзка с отрасъла, в който функционира предприятието (например разходи за изследователска и развойна дейност за фармацевтична компания);</i> • <i>дали вниманието е фокусирано върху конкретен аспект от дейността на предприятието, който е оповестен отделно във финансовия отчет (например новопридобита стопанска дейност).</i>
-----------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Ниво на същественост за конкретен клас сделки/операции, и/или салда по сметки и/или оповестявания се определя (НСКСО) по отношение на класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, за които се счита, че поради наличието на определени обстоятелства или възможни отклонения в по-нисък размер от сумата на нивото на същественост за финансовия отчет като цяло, които могат разумно да се очаква да повлияят върху икономическите решения на потребителите, взети въз основа на финансовия отчет. НСКСО е възможно да се определи като относителен дял (до 2% от общата стойност) или като абсолютна сума (но не по-висока от стойността на

относителния дял до 2%), която се счита, че е максимално допустимото ниво на отклонения по тази/тези позиции от финансовия отчет.

В тази връзка, като се отчете интересът на заинтересованите лица към разходваните средства от бюджетните организации, НСКСО може да се определя като се приеме *общата сума на разходите от съответния формуляр за отчитане на касова основа (ОКИБ; ИБСФ-3; ИБСФ-3-КСФ; ИБСФ-РА и др.)* за база за изчисляване на съществеността за конкретен клас сделки, операции или оповестявания или конкретен параграф/подпараграф, определени класове сделки и операции (провизии, ДМА, КМА и др.). Възможно е да се определи по преценка на одитора НСКСО за отделен параграф/подпараграф от ЕБК, счетоводна сметка от СБП, шифър от актива/пасива на Баланса или отделна стопанска операция, но този подход трябва писмено да бъде мотивиран. Тези позиции, за които одиторът *мотивирано* определи отделно ниво на същественост (по-ниско от НСФОЦ) трябва да бъдат подробно изследвани и анализирани, а резултатите от проверките да се документират по подходящ начин. В случай, че за НСКСО се определя относителен дял (%) тази същественост се изчислява като се вземе предвид стойността на избраната база и съответния процент по следната формула:

$$\text{НСКСО} = \text{База за определяне на същественост} \times \text{Ниво на същественост (в \%)}$$

1.1.8.5. Ниво на същественост на изпълнението за конкретен клас сделки/операции, и/ли салда по сметки и/или оповестявания (НСИ 2)

МСВОИ 1320	<i>А 12. нивото на същественост на изпълнението, свързано с нивото на същественост, определено за конкретен вид сделки или операции, салда по сметки или оповестявания, се определя, за да се сведе до подходящо ниско ниво вероятността общият размер на некоригираните и неразкритите отклонения в този конкретен вид сделки и операции, салда по сметка или оповестявания да надвишава нивото на същественост за този конкретен вид сделки и операции, салда по сметки или оповестявания. Определянето на ниво на същественост на изпълнението не представлява просто механично изчисление и изисква професионална преценка.</i>
-----------------------	-------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Определянето на **НСИ 2** дава възможност на одитора да реагира на оценките на конкретни рискове и да допусне възможното наличие на неразкрити несъществени отклонения, които взети заедно биха възлезли на съществена сума.

Това ниво е същото като нивото на същественост на изпълнението, разгледано по-горе, с тази разлика, че се отнася до сумите, установени по отношение на НСКСО. НСИ 2 ще бъде установено като по-малка сума в сравнение с НСКСО, с цел да се гарантира, че ще бъде извършена достатъчно одитна работа. Влияние върху НСИ 2 оказва разбирането на одитора за предприятието, което се актуализира по време на изпълнението на процедурите за оценка на риска, както и характерът и обхватът на отклоненията, идентифицирани в предишни одити и следователно, очакванията на одитора, свързани с отклоненията в текущия период.

При изпълнение на финансов одит, одиторът определя **НСИ 2** в диапазона от **50 до 75 на сто** от НСКСО по следната формула:

$$\text{НСИ 2} = \text{НСКСО} \times \text{Ниво на същественост (от 50 до 75 \%)}$$

1.1.8.6. Допустимо отклонение – тази величина намира основно приложение при определяне размера на извадката, необходима за изпълнение на процедури по същество (детайлни тестове), екстраполацията и оценката на установените отклонения.

МСВОИ 1530	<i>„Допустимо отклонение” – парична сума, определена от одитора, във връзка с която одиторът се опитва да получи подходящо ниво на увереност, че паричната сума, определена от одитора, не е била превишена от действителното отклонение в популацията</i>
-----------------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Съгласно параграф А 3 от МСВОИ 1530 при формиране на извадка одиторът определя *допустимото отклонение*, за да адресира риска, че съвкупността от индивидуално несъществени отклонения може да доведе до съществено отклонение във финансовия отчет, както и за да осигури известен толеранс за възможни неустановени отклонения. Колкото *по-високо* се установи допустимото ниво на отклонения, толкова по-малък е размерът на извадката. Колкото по-ниско се установи допустимото ниво на отклонения, толкова по-голям е размерът на извадката. Допустимото отклонение е прилагането на нивото на същественост на изпълнението, но към определена извадкова процедура (тестове по същество) и може да бъде *същата сума или сума, по-ниска* от нивото на същественост на изпълнението.

1.1.8.7. Допустим процент/брой на несъответствия

МСВОИ 1530	<i>„Допустим процент на несъответствие” – процент на несъответствие спрямо установените вътрешни контролни процедури, определени от одитора, във връзка с които одиторът се опитва да получи подходящо ниво на увереност, че процентът на несъответствие, определен от одитора, не е бил превишен от действителния процент на несъответствие в популацията.</i>
-----------------------	-----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Определянето на тази величина намира приложение при избора на размера на извадката и оценката на установените несъответствия при изпълнените тестове на контрола. При разглеждането на характеристиките на дадена популация, за тестовите на контролите, одиторът прави оценка на очаквания процент несъответствие на базата на одитното разбиране за съответните контроли или въз основа на проверката на малък брой единици от популацията. Съгласно параграф А 7 от МСВОИ 1530 тази оценка се прави, за да се *формира* одитна извадка и да се *определи* нейният размер. Например ако очакваният процент на несъответствие е неприемливо висок, одиторът обикновено ще реши да не извършва тестове на контролите. По подобен начин одиторът прави оценка на очакваното отклонение в популацията за тестове на детайлите. Ако очакваното отклонение е високо, при изпълнението на тестове на детайлите може да се окаже подходяща 100% проверка или използването на по-голям обем извадка.

➤ *Например:*

Ако на етапа на планиране е прието, че при изпълнени за одитирания период 1 000 броя контролни действия за отделен процес, подпроцес, класове сделки или салда по сметки/параграфи е определен като допустим брой несъответствия - 2 отклонения спрямо приетите вътрешни актове или приложима нормативна уредба. В този случай, при установено 1 отклонение от проверени 25 единици, следва да се включат допълнително още поне 15 единици в одитната извадка. Ако и в добавените единици се установи

отклонение това е основание да се счита, че проверявана контролна дейност е неефективна и не води до намаляване на риска от допускане на отклонения.

В случай, че одиторът стигне до извода, че одитната извадка не предоставя разумна база за заключения относно популацията, предмет на тестването, тъй като са установени несъответствия, които превишават предварително допустимият процент или брой, той може да разшири размера на извадката, да тества алтернативен контрол или да модифицира съответните процедури по същество.

Допустимият процент/брой на несъответствия обикновено се определя като много малък, често пъти не позволявайки никакви несъответствия или позволявайки само едно несъответствие. Тестовите на контролите осигуряват доказателства относно това дали контролите работят или не. Следователно, те се използват единствено, когато функционирането на контрола се очаква да е надеждно и се планира изпълнение на тестове на контрола (контролен риск различен от висок).

1.1.8.8. Минимална сума (тривиална грешка или незначително отклонение)

Минимална сума се счита тази величина, под която грешките биха били очевидно незначителни и не би следвало да бъдат натрупвани, тъй като очакването е, че натрупването на такива суми няма да има съществен ефект върху финансовия отчет.

Конкретната стойност за прието ниво на минимална сума за одитирания финансов отчет е възможно да се приеме като *абсолютна стойност* или *да се изчисли* като относителен дял по следната формула:

$$\text{Минимална сума} = \text{НСИ} \times 5\%$$

В случаи на определено НСКСО е подходящо да се изчисли минимална сума за тези сделки/операции, и/ли салда по сметки и/или оповестявания по следната формула:

$$\text{Минимална сума} = \text{НСИ} \times 2 \times 5\%$$

Приетото ниво на минимална сума е необходимо на одитора при вземане на решение относно това дали констатирани отклонения следва да се вземат предвид при формиране на неговото мнение за одитирания финансов отчет, както и следва ли същите да бъдат натрупвани и включени в таблицата на грешките, която ще се състави при изпълнение на финансов одит на ГФО на съответната бюджетна организация.

1.1.8.9. Преразглеждане на нивото на същественост

В началото на одита обикновено се определя същественост по стойност, която трябва да се приема само като отправна точка при определяне обхвата и времетраенето на одитните процедури. В случай на получаване на нова информация, която одиторът счита за съществена и е от особено значение за формиране на неговото мнение, той трябва да преразгледа определеното НСФОЦ (и ако е приложимо, нивото на същественост или нивата за конкретни класове сделки, операции или оповестявания). Ако одиторът заключи, че е необходимо да определи по-ниска същественост за финансовия отчет като цяло (и ако е приложимо за НСКСО) от първоначално определените, то тогава е необходимо одиторът да прецени дали трябва да се преразгледа нивото на същественост на изпълнението, както и дали характерът, времето на изпълнение и обхвата на допълнителните одитни процедури продължават да бъдат подходящи.

Преразглеждането на нивото на същественост би могло да доведе до увеличение на извадката и определяне на допълнителни позиции от отчета, които да бъдат

одитирани. Обикновено промяната на нивото на същественост е в посока към неговото понижаване.

1.1.8.10. Документиране на одитната работа, свързана с процедурите за оценяване нивото на същественост на одитирания финансов отчет

Определянето на ниво на същественост при изпълнение на финансов одит е свързано с вземане на редица решения от страна на одитора. Този факт създава необходимостта те да бъдат включени в одитната документация, като се писмено се мотивира избора на :

МСВОИ 1320.14	<p><i>а) ниво на същественост за финансовия отчет като цяло;</i></p> <p><i>б) ако е приложимо, ниво или нива на същественост за конкретни видове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания;</i></p> <p><i>в) ниво на същественост на изпълнението; и</i></p> <p><i>г) всяко преразглеждане на подточки от а) до в) в хода на одита.</i></p>
------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Всички стъпки, които се изпълняват при определяне и документиране на нивото на същественост трябва да са обвързани с разбирането на одитора за това кои са потребителите на информацията от финансовите отчети, кои фактори са от съществено значение при вземане на решение за конкретните позиции, които да са обект на особено внимание при изпълнение на одита и съществува ли информация, които изисква преразглеждане на първоначално определеното ниво на същественост.

Одиторът трябва да документира информация за некоригираните отклонения, установени по време на одита, чрез предвиденият задължителен работен документ, като включва:

МСВОИ 1450.25	<p><i>а) разглеждането на общия ефект от некоригираните отклонения;</i></p> <p><i>б) оценката за това дали е надвишено нивото или нивата на същественост за конкретни класове сделки и операции, салда по сметки или оповестявания, ако има такива; и</i></p> <p><i>в) оценка на ефекта от некоригираните отклонения върху основните съотношения или тенденции, както и спазване на определени законови, нормативни или договорни изисквания (например клаузи по дълг).</i></p>
------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Процедурите по документиране на определеното ниво на същественост се изпълняват при планиране на одитната задача, а в случаи на неговото преразглеждане – по време на изпълнение на одита.

1.1.9. Същественост при конкретна одитна задача

На етапа на планиране на одита, одиторът следва да определи нивото на идентифицирани отклонения, което би могло да се счита за съществено и би повлияло на цялостно направени изводи. **Факторите**, които одиторът следва да има предвид при определяне на ниво на същественост са:

- вид на дейността на предприятието;
- основни показатели от финансовия отчет;
- приложимост към всички съвкупности;
- предишен опит на одитора.

✓ Одитният екип определя праг на същественост при всяка одитна задача. Този праг може да бъде определен като процент или като абсолютна сума и трябва да бъде съобразен с преценката на одитора и определения от Сметната палата максимален праг на същественост.

Когато определя по-нисък праг на същественост от максимално определения от Сметната палата праг, одитният екип трябва да разшири обхвата на одитните процедури и да зададе по-голям обем на одитната извадка. В случай, че при конкретен одит е изчислен висок риск на разкриване, това води до ниско ниво на увереност. Един от начините одиторът да редуцира рискът на разкриване при подобна хипотеза е да намали прага на същественост.

✓ Факторите, които могат да повлияят за определяне на по-нисък праг на същественост, са:

а) значителен обем на финансовия ресурс, който одитираната организация управлява;

б) засилен обществен или друг интерес към дейността на одитираната организация;

в) значимост на финансовия отчет на одитираната организация за вземане на важни управленски решения;

г) необходимост от проверка на законосъобразността на отразени във финансовия отчет операции/сделки спрямо приложимата обща рамка за финансово отчитане.

✓ При определяне на по-нисък от зададения от Сметната палата праг на същественост, одитният екип трябва да държи сметка за необходимостта да изпълнява одита по ефективен и ефикасен начин.

Пример:

Максимално определеният праг на същественост от Сметната палата е до 2%. При конкретен одит одиторът преценява, че е подходящо да определи по-нисък праг на същественост – например 1,5%. Това решение ще има като последица необходимостта от изпълнение на по-голям обем одитни процедури и ще ангажира в одита повече ресурси. Когато е невъзможно или неоправдано привличане на допълнителни ресурси, одиторът може да обоснове ограничаване на обхвата на одита чрез изключване от него на определени позиции, които се преценяват, като по-малко съществени или значими.

✓ Одиторът може да определи различни прагове на същественост за отделни счетоводни области или позиции на финансовите отчети. Тези прагове трябва да са съобразени с приетия от Сметната палата максимален праг на същественост, като не могат да го надвишават. В тези случаи всеки един от праговете на същественост се определя като абсолютна сума или като процент от общите приходи, общите разходи по отчета за изпълнение на бюджета и извънбюджетните сметки и фондове или от стойността на актива/пасива по баланса на одитираната организация.

✓ Когато одитът е планиран преди да е изготвен и представен финансовият отчет на одитираната организация, прагът на същественост се определя спрямо бюджета. След представяне на финансовия отчет, ако в него се съдържат различни данни, прагът на същественост няма да се промени като %, но ще се промени абсолютната му стойност.

Пример:

Прагът на същественост е определен на 2% от общия размер на разходите. По бюджета са планирани разходи в размер на 5 000 000 лв. Във финансовия отчет са отчетени разходи в размер на 6 000 000 лв. В този случай в хода на одита прагът на

същественост ще бъде променен, но само като абсолютна стойност, без да се променя като %.

Когато се изпълнява финансов одит, по правило одиторът първо определя същественост по стойност и база върху, която тя се определя, които следва да бъдат документирани). Едновременно с това одиторът трябва да прецени дали отделни позиции от отчета не са съществени по характер или контекст. В случай, че това е така, той трябва да определи праг на същественост и по характер или контекст. Тогава тези позиции трябва да бъдат включени в одитната извадка за проверка, независимо че стойностното им изражение е под прага на същественост по стойност.

✓ Определяне на съществените сметки и групи от сметки – полученото разбиране за средата и наличната информация към този момент от изпълнение на одитната задача трябва да послужат като основание за идентифициране на съществените позиции от финансовия отчет, за които ще се предвидят да се изпълнят съответните одитни процедури. Подходящо е да се дефинират най-малко по **три счетоводни сметки** и съответно параграфа/подпараграфа, които са с най-високи стойности спрямо общия размер на приходи, разходи, финансови активи и пасиви, трансфери от касовия отчет и активи, пасиви, задбалансови активи и пасиви от баланса на бюджетната организация.

✓ От значение за одита е съществеността на отделни грешки с малки суми, но натрупани през отделните междинни периоди, които могат да окажат негативен ефект за вярното и честно представяне на информацията. В случай че в процеса на одита бъдат разкрити подобни грешки и тяхната обща сума превишава 50% от допустимото ниво на същественост за конкретния клас сделки, операции или оповестявания в количествено или качествено изражение, трябва да се направят необходимите корекции с цел тяхното отстраняване или свеждането им под определената прагова сума.

1.1.10. Области на изследване

При осъществяване на текущия контрол *основните* области на изследване са:

- отчет за касовото изпълнение на бюджета и извънбюджетните сметки и фондове;
- оборотна ведомост;
- приложения към периодичния финансов отчет.

При предварителното проучване одиторите изследват разпределената им област, като събират и анализират предоставената информация от одитираната организация. При анализиране и проверка на данните включени в приложенията към периодичния отчет се изследва тяхното съответствие с данните в оборотната ведомост, ОКИБ, счетоводната система и др. Проверява се задължително спазването на изискванията за оповестяване на изискваща се информация съгласно НСС (отм.) и ДДС № 20 от 2004 г..

1.1.11. Прилагане на аналитични процедури

Прилагат се аналитични процедура на *ниво твърдение за вярност*, предназначени за идентифициране на взаимовръзки и индивидуални елементи, които изглеждат необичайно или е възможно да отразяват съществени отклонения във финансовия отчет. Аналитичните процедури могат да включват анализ на тенденциите или регресионен анализ и може да се извърши ръчно или с помощта на компютърно подпомагани одитни техники. На този етап от изпълнение на одитната задача е необходимо да се изпълнят минимум следните аналитични процедури:

а) Установяване на *взаимовръзките* между счетоводни сметки от СБП и параграфи от ЕБК – чрез ползване на специализиран софтуер *или* чрез таблица за съпоставяне на отчетените данни по отделни позиции от финансовия отчет. Определят се

съществените различия между данните на начислена и касова основа, след което се предвиждат съответните одитни процедури за установяване на тяхната логическа обосновааност или наличие на отклонения;

б) Извършване на сравнителен анализ и установяване на **изменението** по счетоводни сметки от СБП и параграфи от ЕБК, спрямо аналогичен предходен отчетен период. Целта на тази процедура е да се установят събития, действия или операции, които не са характерни за одитираната организация и са били изпълнени през текущия период. Наличието на съществени стойностни разлики спрямо предходен период дава основания на одитора да счита тази позиция от финансовия отчет за рискова и да я анализира/провери по подходящ начин.

1.1.12. Съставяне на план-график за разпределение

Ръководителят на одитния екип съставя **план-график за разпределение** на задачите по области, срокове и членове на одитния екип. Препоръчително е при възможност за съответния одитор да се определят задачите по начин, който осигурява тестване на дадена стопанска операция, както на начислена, така и на касова основа.

План-графикът за разпределение на задачите се представя от ръководителя на одитния екип на съответния началник на отдел за контрол, съгласно определения срок в заповедта на заместник-председателя за възлагане изпълнение на одитната задача. Изпълнените контролни процедури се документират в работен документ. Графикът се утвърждава от директора на Дирекция „Финансови одити“.

1.2. Втора стъпка - изпълнение на одитната задача

По време на изпълнение на задачата, одиторът събира и анализира достатъчно уместни и надеждни одитни доказателства, които да му позволят да изгради мнението си относно финансовия отчет. Одитните доказателства се получават при изпълнение на одитните процедури и техники, с които се съпоставят данните от финансовия отчет и фактическото състояние на действащите контроли с нормативните изисквания, установените счетоводни принципи и вътрешните правила, в т.ч. утвърдена счетоводна политика, индивидуален сметкоплан и др. За извършване на фактическите проверки се използват одитните техники описани в Глава 2, раздел 2, т. 5 от настоящия Наръчник. Изпълнените одитни процедури се документират чрез съставяне на работни документи, подкрепени с одитни доказателства. В работните документи се отразява целта, източника на информация и предмета на проверка (счетоводни документи, регистри, досиета, договори и др.). Документите се съставят от одитора извършил проверката и се проверяват от ръководителя на одита. За документи съставени от ръководителя на одита, одобрението се извършва от съответния началник-отдел към дирекция „Финансови одити“, при предоставяне на одитното досие за извършване на предвидените процедури по контрол на качеството, като се отбелязва дата и подпис на проверилия. По този начин се постига обективност и проследимост на извършените одитни процедури. Одиторите трябва да извършат всички планирани процедури, които да им помогнат да направят изводи/закljučения по поставените цели на одита.

На този етап от изпълнение на одитната задача се извършват действия по:



Одиторите могат да използват работата на други лица (като например вътрешни одитори, други външни одитори, експерти, консултанти и др.), когато тя има отношение към конкретния одит. В такива случаи е необходимо информацията да бъде предварително оценена и препотвърдена. Това може да се постигне посредством оценка на репутацията, квалификацията и независимостта на съответните лица и чрез проверка на техните доклади и работна документация.⁶ В случаите, когато получени от други лица материали ще се включат в одитния доклад/уведомително писмо, е необходимо да се посочи източникът на съответните констатации.

В процеса на изпълнение на одитната задача одиторите могат да открият ситуации, слабости в контрола, отклонения и необичайни операции или резултати, които да представляват индикатори за незаконни действия и злоупотреби (измама, непочтеност, корупция или нередност). В случай на възникване на подобни съмнения трябва да се спазват стандартните процедури от частта „Идентифициране и докладване на данни за измами при извършване на одит“ на Наръчника за прилагане на международно признатите одитни стандарти и одитната дейност на Сметната палата.

1.2.1. Изпълнение на одитни процедури на ниво твърдение за вярност

Екипът извършва одитни процедури на ниво твърдение за вярност за отчета за касовото изпълнение на бюджета и извънбюджетните сметки и фондове и обратната ведомост, както и за първичните документи. Прилагат се определени одитни процедури, за да се получи достатъчна увереност, че отразената информация във финансовия отчет е редовна и надеждна и отчетите са изготвени **в съответствие с нормативните изисквания**. По своя характер процедурите се разглеждат като тестове на контрола и процедури по същество.

Проверяват се задължително финансови отчети на **второстепенни разпоредители** или разпоредители от по-ниска степен. При голям брой второстепенни

⁶ Спазват се изискванията на МСВОИ 1620 Ползване работата на експерт на одитора

разпоредители в системата на първостепенния разпоредител с бюджети се проверяват отчетите на високорисковите предприятия на извадков принцип. Задължително се документира начинът по който са избрани определен брой разпоредители за проверка, като се посочват критериите за подбор – размер на бюджета, вид на разпоредителя, проверяван/непроверяван през последни 2 или 3 години, установени съществени отклонения при последния финансов одит и др. Препоръчително е за избраните разпоредители от по-ниска степен (втора, трета) да се изпълняват еднакви тестове, тъй като това би позволило извеждането на аналогични констатации за системата на първостепенния разпоредител, който се одитира. Наличието на системни отклонения за тях би дало основание на одиторите да установят отклонения, които се дължат на липса или недостатъчна методология при отчитане на стопанските операции.

Процедурите по същество представляват тестове, които са извършени с цел да се получат доказателства на одита, така, че да бъдат открити съществените отклонения във финансовия отчет. За да постигне тази цел одиторът трябва да получи доказателства за твърденията на ръководството за вярност на финансовия отчет, които са изречени или включени в него.

Обикновено одитните доказателства се събират за всяко твърдение за вярност във финансовия отчет. В много случаи те се комбинират. *Например* – твърдението за съществуване на материални активи се комбинира с твърдението за тяхната оценка. Два от най-важните теста на твърденията са за *пълнота* и *съществуване*. Това са тестове, които се провеждат в противоположна посока. Ако например одиторът направи тест за пълнотата на задълженията, то той трябва да направи произволна извадка на първичен документ като например – фактура за получени активи и да го проследи чрез други свързани фактури, дневници, главна книга – до финансовия отчет под формата на задължение. Ако иска да направи тест за съществуването на вземания, той трябва да започне по обратния ред – с извадка от вземанията във финансовия отчет и да ги проследи през главната книга, дневниците и фактурите. На практика одиторът се интересува от пълнотата или занижаването на разходите и пасивите и от съществуването или завишаването на активите и приходите.

1.2.2. Извършване на тестове по време на текущия контрол

По време на изпълнение на одитната задача се извършват предвидените на етапа на планиране на одитната задача тестове на контрола и процедури по същество. Най-обобщено тестовете обхващат:

- Анализ на данните, отразени в периодичната оборотна ведомост, които са индикатор за наличие на отклонения във финансовия отчет;
- Преглед и анализ на данните, отразени по извлеченията на счетоводните сметки и установяване на неправилно отразени суми по отделните счетоводни сметки;
- Преглед на данните, описани в първичните и вторичните счетоводни документи за установяване на неправилни контировки на операциите;
- Преглед и анализ на данните, отразени в справките за взаимовръзка между счетоводни сметки и параграфи/подпараграфи и установяване на причините за тях;
- Преглед и анализ на данните, описани в други документи (договори, контролни листа, документи за необичайни транзакции, банкови извлечения, инвентаризационни описи и сравнителни таблици, протоколи за брак и др.).

Тези тестове са примерни и имат обобщен характер. Същите трябва да се детайлизират, т.е. одиторът трябва да извърши тестване на салда или обороти по счетоводни сметки, подгрупи, групи или раздели на сметки, отчетна стойност по конкретен параграф/подпараграф, както и необичайни транзакции, сделки, стопански операции с големи обороти и др. По време на изпълнение на одитната задача

задължително се извършва проверка на отчетените капиталови разходи на начислена и касова основа и на стопанските операции свързани със стопанската дейност, когато това е приложимо.

а) **Обхват на тестовете на контрола** – колкото повече се разчита на ефективността на контролите, толкова по-голям е обхвата на тестовете на контрола. Одиторът трябва да има предвид, че тестване на контролите се изпълняват само ако е вероятно да не бъдат констатирани несъответствия или те да са твърде минимални, т.е. ако контролният риск е нисък или среден. Вътрешно присъщата последователност на ИТ обработката не предполага непременно увеличаване на обхвата на тестовете, освен ако програмите не се променят.

Извършените тестове на контрола задължително се документират, като се съставят подходящи работни документи по приложен макет.

Когато за тестване на оперативната ефективност на вътрешния контрол се използват статистически извадки, размерът на необходимата извадка не се увеличава с увеличаване на популацията. Случайна извадка от дори само 25 обекта без констатирани несъответствия може да осигури високо ниво на увереност, че контролът функционира ефективно.

При проектиране на тестовете на контрола е необходимо предварително да се определи точно какво представлява несъответствие или неспазване на приложими изисквания (законодателство, вътрешни актове и др.). По този начин се създава възможност за еднозначно оценяване на резултатите от извършените одитни процедури – тестове на контрола.

Възможен подход при изпълнение на тестове на контрола чрез прилагане на извадков подход е следният:

Първа хипотеза:

Предварителното проучване показва, че ежедневно от главния счетоводител се извършва контрол (ръчен) на съставените счетоводни записвания, свързани с извършване на разходи. Вземайки предвид изискванията от горната таблица е необходимо да се приложи тест на този контрол за поне 25 единици, ако не се допуска наличие на несъответствия с вътрешните правила или ако одиторът счита, че е допустимо едно несъответствие следва да се изпълнят тестове за минимум 40 единици.

В първия случай, при проверени 25 единици, констатирането на дори едно несъответствие не може да бъде получено намаление на риска. Необходимо е да се разшири обхвата на извадката и да се тестват допълнително още поне 15 единици. Ако не се установят несъответствия в допълнително включените единици ще се осигури умерено намаление на риска и е подходящо да се изпълнят тестове по същество с по-широк обхват на извадката. Аналогично, ако се установят несъответствия в допълнително включените единици, не е възможно да се постигне намаление на риска, следователно се изпълняват процедури по същество с по-висок обхват на извадките.

Втора хипотеза:

Предварителното проучване показва, че ежедневно от главния счетоводител се извършва контрол (ръчен) на съставените счетоводни записвания, свързани с извършване на разходи. При изисквани минимум 25 единици за включване в извадката за извършване на тестове на контрола, одиторът решава да се увеличи обема на извадката, като подлага на тестване 60 единици. При проектиране на тестовете, одиторът предвижда, че не се допускат несъответствия за изпълнените контролни дейности. В резултат на изпълнените одитни процедури ако се установи:

- пълно съответствие при изпълнение на контролите, се постига високо ниво за

намаление на адресирания риск;

- едно несъответствие се постига умерено намаление на риска;
- повече от едно несъответствие, следователно не може да бъде получено намаление на риска в резултат на тестването на контролите.

Оценяване на резултатите от изпълнените тестове на контрола

В резултат на изпълнените тестове, одиторът трябва да анализира резултатите и да документира наличието или липсата на несъответствия. Необходимо е да се установят причините и естеството на всички несъответствия, ако има такива и те да бъдат внимателно изследвани. Одиторът може да обмисли дали са налице индикации за пренебрегване и заобикаляне на контролите и/или евентуална измама, или проблемът е резултат просто от това, че отговорното лице е замествано от друг служител, който не е бил подходящ за изпълнение на възложената му задача.

Важно! При оценяване на резултатите трябва да се извърши съпоставяне между определенният *допустим процент/брой на несъответствия* и *горната граница на несъответствията*.

В случай на установени несъответствия над максимално допустимите, одиторът трябва да обмисли одитният си подход като избере разширение на обхвата на извадката и/или предвиди друга алтернативна/подходяща процедура за постигане на необходимата увереност.

аа) От одитния екип се осъществява наблюдение на провеждането на годишната инвентаризация в съответствие с изискванията на съответните МСВОИ⁷, чрез инцидентно (без предупреждение) участие на одитния екип в нейното провеждане. Изпълняват се одитни процедури относно окончателните регистри за материалните запаси на предприятието, с цел определяне дали същите отразяват точно реалните резултати от инвентаризацията (МСВОИ 1501). За целта от одиторите се извършват:

- оценка на инструкциите и процедурите на ръководството за отразяване и контрол върху резултатите от инвентаризацията на предприятието (МСВОИ 1501 параграф А4);
- наблюдение на изпълнението на процедурите на ръководството за инвентаризация (МСВОИ 1501 параграф А5);
- проверка на материалните запаси (МСВОИ 1501 параграф А6);
- изпълнение на тестови преброявания (МСВОИ 1501 параграф А7-А8);
- наблюдение на текущата инвентаризация и равнението ѝ с началните количества (МСВОИ 1510);
- одитни процедури относно окончателните регистри за инвентаризация на дълготрайните активи, които се намират в отдалечено местонахождение (МСВОИ 1600).

⁷ МСВОИ 1500 Одитни доказателства

МСВОИ 1501 Одитни доказателства - конкретни съображения по подбрани въпроси

МСВОИ 1510 Първоначални ангажименти за одит – начални салда

МСВОИ 1600 Конкретни съображения – одити на финансови отчети на група (включително ползване работата на одитори на компоненти)

МСВОИ 1705 Модификации на становището, изразено в доклада на независимия одитор

МСВОИ 1710 Сравнителна информация – съответстващи данни и сравнителни финансови отчети

Резултатите от извършените одитни процедури се документират в работен документ по образец.

б) Тестове по същество

Процедурите по същество се извършват, за да се разкрият съществени неточности, отклонения и несъответствия на ниво твърдение за вярност, и включват детайлни тестове за групите сделки и операции, за салдата по сметки и за оповестявания, и аналитични процедури по същество.

Независимо от оцененния одитен риск от съществени неточности, отклонения и несъответствия, определен при последния финансов одит на ГФО, одиторът изпълнява процедури по същество за всяка съществена група от сделки и операции, салдо по сметки и оповестяване.

Процедурите по същество на одитора следва да включват минимум следните одитни процедури, свързани с процеса на счетоводно отчитане и изготвянето на финансовия отчет:

- Равнение на информацията във финансовия отчет с данните от счетоводната документация;
- Проверка на съществените записвания в регистрите и другите корекции, направени в хода на изготвянето на финансовия отчет;
- други подходящи одитни процедури на ниво твърдение за вярност.

Извършените тестове по същество се документират, като се съставят подходящи работни документи по образец или друг подходящ начин, който включва резултатите от одитните процедури.

1.2.3. Изменения в одитния подход

При установяване на съществени отклонения или несъответствия, необходимо е те да бъдат анализирани като се търси причината за тях и се конкретизира вида им (системни ли са или не). След извършеният анализ е възможно ръководителят на одита да прецени, че е необходимо изменение в одитния подход като предвиди и изпълни следните действия:

➤ **Повторно изпълнение** на одитни процедури – в случай, че се стигне до извода, че събраните до момента одитни доказателства не са достатъчни, надеждни и уместни спрямо идентифицираните проблеми;

➤ **Преразглеждане** на предварителните оценки (в т.ч. от предходен одит) – в резултат на изпълнените до момента одитни процедури и установените факти и обстоятелства е възможно да се промени приетата оценка на риска, преценката на системите за управление и контрол или нивото на същественост определено в началото на изпълнение на одитната задача;

➤ **Промяна** в планираните първоначално одитни процедури и включване на допълнителни задачи – предвидените за изпълнение одитни процедури биха могли да бъдат изменени по начин, който да включва в тях и области, салда по сметки или групи позиции от финансовия отчет, които не са били тествани, но са систематично свързани с констатираните отклонения или несъответствия. Например ако се установи идентично повтарящо се отклонение в две или три структури от системата на първостепенния разпоредител е възможно да се изпълнят аналогични одитни процедури и за централна администрация или да се включат допълнителни единици в извадката, притежаващи характеристики свързани с одитираните, при които е установено отклонението. Подходящо в този случай е увеличаване на размера на одитната извадка, като броят на допълнителните единици се определя като старият размер на извадката се замени с новоопределеният и се включат такива позиции, които първоначално не са били

одитирани.

При изпълнение на възложената задача, одиторът изпълнява определени процедури, за да се увери, че финансовите отчети са пълни и са изготвени правилно във всички съществени аспекти. Дори и при най-качествената работа съществува риск одиторът да не установи, че даден финансов отчет съдържа отклонения и несъответствия. Всеки признак, че може да е допуснато отклонение или е възникнала злоупотреба, която би могла да доведе до съществено погрешен отчет, трябва да застави одитора да разшири своите действия и да положи максимални усилия, за да потвърди или разсее съмненията си.

Резултатите от работата, извършена на този етап е необходимо да бъдат надлежно документирани, тъй като основните изводи и информацията събрана към този момент ще бъдат основата на програмата за финансов одит на ГФО.

1.2.4. Обсъждане на установените факти и обстоятелства с ръководството на бюджетното предприятие

Одиторът определя дали въз основа на извършената работа е идентифицирал съществени отклонения, които да включи в уведомителното писмо, включващо резултатите от осъществения текущ контрол на периодичния финансов отчет и дали са налице недостатъци във вътрешния контрол.

Съгласно изискванията на МСВОИ 1265, одиторът трябва да обсъди съществените факти и обстоятелства от своите констатации с подходящото ръководно ниво. Тази дискусия дава възможност на одитора своевременно да обърне внимание на ръководството за тяхното съществуване, които е възможно преди това да не са били известни на ръководните длъжностни лица. Нивото на ръководство, на което е подходящо да се обсъждат констатациите, е нивото, което е запознато с въпросната област от вътрешния контрол и финансова отчетност, и което има правомощия да предприеме корективни действия по каквито и да било идентифицирани недостатъци във вътрешния контрол. При определени обстоятелства може да не е целесъобразно одиторът да обсъжда своите констатации директно с ръководството, например, ако констатациите поставят под въпрос почтеността или компетентността на ръководството.⁸

Одиторът трябва своевременно да обсъди с ръководството, с подходящо ниво на отговорност в писмена форма:

- факти и обстоятелства, без изводи, оценки и заключения, свързани с установените отклонения, които **възнамерява да включи в уведомителното писмо**;
- съществени недостатъци във вътрешния контрол, освен ако при съществуващите обстоятелства би било нецелесъобразно да ги **комуникира директно с ръководството**;⁹
- други недостатъци в организацията, идентифицирани по време на текущия контрол, които не са представени до момента на ръководството и които, съгласно професионалната преценка на одитора, са от такава важност, че се налага да се **обърне вниманието на ръководството** към тях.¹⁰

При обсъждането на фактите и обстоятелствата от констатациите на одитора с ръководството, той може да получи друга уместна информация, подлежаща на допълнително разглеждане, като *например*:

⁸ параграф А 1 от МСВОИ 1265 Указания за финансов одит- *Комуникация на недостатъци във вътрешния контрол с лицата, натоварени с общо управление, и с ръководството*;

⁹ параграфи А14, А20-А211 от МСВОИ 1265

¹⁰ параграфи А22-А26 от МСВОИ 1265

- разбирането на ръководството за реалните или подозираните причини за недостатъците;
- изключенията, възникващи в резултат на недостатъците, които ръководството може да е забелязало, *например*, отклонения, които не са предотвратени от съответните контроли на информационните технологии (ИТ);
- предварителна индикация от ръководството за неговия отговор относно тези констатации;
- допълнителни документи или обяснения, които одиторът не е разглеждал до момента.

Обсъждането трябва да се извърши, след като ръководителят на одитния екип е предоставил в писмена форма, фактите и обстоятелства, които възнамерява да включи в уведомителното писмо. С придружително писмо, входирано в организацията, ръководителят на одитния екип предлага да се проведе среща, на която да се изрази становище от ръководството по така представените факти и обстоятелства.

Проведеното обсъждане се документира в протокол, в който се отразява мнението на представителите на организацията и при необходимост се прилагат допълнителни документи, свързани с изложените факти и обстоятелства.

В случаи, когато от бюджетната организация се получи **отказ** за провеждане на подобно обсъждане, този факт се документира от ръководителя на одитния екип по подходящ начин (констативен протокол/паметна записка) и/или се събират допълнителни доказателства в подкрепа на констатациите към уведомителното писмо за извършен текущ контрол. Възможен подход е да се изиска писмен отказ от ръководството за провеждане на обсъждане, в който да бъдат изложени мотивите за това решение.

1.2.5. Обсъждане на установените факти и обстоятелства, и събраните одитни доказателства по време на изпълнение на възложената задача

МСВОИ 1220	<i>Дискусиите между членовете на екипа по ангажимента позволяват на по-неопитните участници да повдигат въпроси пред по-опитните членове на екипа, така че в рамките на екипа по ангажимента да се установи подходяща комуникация.</i>
---------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Между членовете на одитния екип е необходимо да се извърши обсъждане на установените факти и обстоятелства, и събраните одитни доказателства. Дискусиите позволяват да бъде изразено различно становище от всеки, в случай на несъгласие и/или въпросът да се отнесе към съответния началник-отдел или директор на дирекция „Финансови одити“. От друга страна, както е посочено и в МСВОИ 1220 „Контрол на качеството на одита на финансовите отчети“ проведените дискусии въвеждат по-неопитните членове на екипа в спецификата на изпълнение и документиране на финансовия одит. Постигнатото съгласие/несъгласие между членовете на екипа се документира в работен документ.

1.3. Трета стъпка - изготвяне на уведомително писмо за резултатите от осъществените предварително проучване и текущ контрол на периодичните отчети

Този етап включва изготвяне на **уведомително писмо** за осъщественото предварително проучване и текущ контрол по образец.

Установените отклонения/несъответствия трябва да бъдат подкрепени с работни документи и със съответните/нужните – копия на първични документи; отчети; договори; решения; заповеди; счетоводна политика; правила; инструкции; наредби и др. По

преценка на ръководителя на одита е възможно да се изискват справки, разшифровки, писмени обяснения по определени въпроси. Корижираните отклонения по време на текущия контрол се отразяват на кратко в уведомителното писмо. Включването на текстове, удостоверяващи предприетите действия от страна на одитираната организация, насърчава отговорните служители да осигуряват достоверна и надеждна информация за финансовите отчети. От друга страна, оповестяването на коригиращи действия по време на изпълнение на одитната задача придава на документа положителна насоченост и представя добронамереното отношение от страна на одиторите към одитираната организация.

Всеки член на одитния екип съставя работен документ, който съдържа проект на констатации и разработени части от уведомителното писмо, съобразно разпределението на задачите в утвърдения план-график. Към документа се прилагат съответните одитни доказателства и работни документи в подкрепа на установените по време на изпълнение на одитната задача факти и обстоятелства. Работният документ се проверява от ръководителя на одитния екип и се прилага в текущото одитно досие. Последователността на действия и комуникация с одитираната организация трябва да е съобразена с посочените в образца на план-графика за изпълнение на одитните процедури.

Ръководителят на одитния екип изготвя и предоставя на съответния началник-отдел проект на **уведомително писмо**, което обобщава констатираните отклонения, изводи и заключения. В него задължително се включват некоригираните отклонения, които ще бъдат проследени по време на изпълнение на финансов одит на годишния финансов отчет на одитираната бюджетна организация. Документът се подписва от ръководителя и членовете на одитния екип, след като се извърши финално обсъждане на проекта на уведомително писмо в екипа.

Проектът на уведомително писмо, се предоставя на ръководителя на одитираната организация или упълномощено от него лице, срещу разписка **в сградата на съответното изнесено работно място (ИРМ)**, а за бюджетните организации с местонахождение съвпадащо с работното място на одиторите в сградата на одитираната организация.

Ръководителят на екипа създава/актуализира и допълва **постоянното одитно досие** на одитираната организация, проучва и анализира финансовата информация и комплектова документацията в текущо одитно досие, което съдържа: уведомително писмо, опис на доказателствата, копия на първични документи и други съгласувани и подписани от одитираната организация работни документи) и др.

Текущото досие се предоставя на началник-отдела за осъществяване на контрол на качеството, който документира извършените от него процедури в контролен лист по образец.

2. Документирание и работни документи.

МСВОИ 1230	<p>8. Одиторът изготвя одитна документация, която е достатъчна, за да даде възможност на одитор с опит, който няма предишна връзка с одита, да разбере: (виж параграф А2-А5, А16-А17)</p> <p>(а) <i>Характера, времето на изпълнение и обхвата на изпълнените одитни процедури с цел спазване на изискванията на МОС и приложимите закони и регулаторни изисквания; (виж параграф А6-А7)</i></p> <p>(б) <i>Резултатите от извършените одитни процедури и получените одитни доказателства; и</i></p> <p>(в) <i>Съществените въпроси, възникващи по време на одита, направените по тях заключения и съществените професионални преценки, направени в процеса на достигане до тези заключения.</i></p>
---------------	------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Документирането на изпълнените одитни процедури е важна част от изпълнението на одитната задача. Основната **цел** и изискване към документирането е да се осигури **пълно, ясно, точно и непредубедено описание** на анализираната информация за формираното одиторско мнение.

Документирането на изпълнените одитни процедури **задължително** трябва да предоставя информация за:

- а) **източниците на информацията** (базата от данни), на които се основава одитното заключение;
- б) използваните **одитни техники**;
- в) **срокт/периодът**, който обхващат проверките;
- г) кой е **изпълнителят** на одитната процедура;
- д) **какво е установеното** при проверката или анализа;
- е) **кой** е осъществил контрол по качеството за изпълнението на процедурата.

За голяма част от одитните процедури, към настоящия Наръчник са посочени образци на работни документи, които са **задължителни** за приложение. По правило, това са работните документи, които отразяват работата по съществените и задължителни елементи за изпълнението на всяка одитна задача (заповед за възлагане на одита, работни документи за определяне на същественост, обхват, оценка на риска, план-график и др.). За друга част от одитните процедури са посочени **примерни** образци, които **не са задължителни** за приложение и имат за цел да илюстрират един от възможните подходи за документиране на съответната процедура (тестове на детайлите и контрола, разпределение на задачите, взаимовръзки на касова и начислена основа и др.). В случаите когато в образците на работните документи съществуват текстове, които са неприложими или недостатъчни, одиторът е възможно да ги актуализира и допълни според конкретната ситуация. Примерните работни документи са свързани с изпълнението на определени ТК и ТС, чието съдържание не може да бъде унифицирано за всички одити, т.к. е в зависимост от структурата на съответната одитирана организация и конкретните правила за дейността, въведени с вътрешните актове за одитираната организация. Многообразието на обектите, структурата и правната рамка на одитираните организации не позволяват подобни работни документи да бъдат унифицирани до един задължителен по вид образец. В тези случаи одиторите избират съдържанието и вида на документа според принципа за „предимство на съдържанието пред формата“, като спазват изискването **информацията от работните документи да осигурява най-малко задължителната информация, посочена по-горе**. Описанията трябва да бъдат кратки, ясни и достатъчни, за да може всеки трети читател да достигне до изводите, които е направил одиторът. Когато съответните актове са публични или се прилагат като доказателства не е необходимо да се описват дълги и големи по обем цитати от правната рамка, от вътрешните актове, договорите и др. Във всички случаи когато съставен работен документ се включва като одитно доказателство, е необходимо той да се съгласува писмено с полагане на подпис и дата от подходящо длъжностно лице, като се впише следният текст „*Потвърдил факти и обстоятелства, представител на одитираната организация*”.

Отговорност на ръководителя на одита е да създаде и организира досие за възложената одитна задача на **електронен** и **хартиен** носител, което се допълва до приключване на финансов одит на годишния финансов отчет на съответното бюджетно предприятие.

Изискванията към работните документи имат отношение и към осъществяването на контрол на качеството от началниците на отдели и директорът на дирекция „ФО“ за изпълнението на одитната задача.

1.5. Контрол на качеството

МСВОИ 1220	<p><i>П 25 По отношение на извършвания преглед на одитен ангажимент лицето, извършващо преглед за контрол на качеството на ангажимента, документира, че:</i></p> <p><i>(а) са изпълнени процедурите, изисквани от политиката на фирмата за преглед на контрола на качеството на ангажиментите;</i></p> <p><i>(б) прегледът за контрол на качеството на ангажиментите е приключен на или преди датата на одитния доклад; и</i></p> <p><i>(в) на лицето, извършващо преглед за контрол на качеството, не са станали известни каквито и да било неразрешени въпроси, които могат да го накарат да прецени като неуместни съществените оценки и изводите, направени от екипа по ангажимента.</i></p>
-----------------------	--------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Контролът на качеството върху одитната дейност е процедура (процес), която има за цел: да наблюдава как се осъществява изпълнението на одитните задачи; да коригира евентуални несъответствия с принципите и правилата, въведени с вътрешните актове на СП за качествено изпълнение на одитите и да подобри одитната практика и дейност. Контрол на качеството на одита се извършва на всички етапи от одитната задача. Осъществява се от ръководителя на одитния екип, от началниците на отдели и от директорът на дирекция „Финансови одити“. Текущ контрол на качеството - преди и в хода на изпълнението на одитните процедури, осъществява ръководителят на екипа, съобразно вменените му отговорности. Началниците на отдели и директорът на дирекцията осъществяват текущ и/или последващ контрол, съобразно правата и отговорностите им, определени с вътрешните актове на СП. Съдържанието и видът на работните документи при упражняване на контрол на качеството са посочени в приложения към съответните раздели от наръчника.

МСВОИ 1230	<p><i>A13. МОС 220 изисква одиторът да извърши преглед на изпълнената одитна работа чрез преглед на одитната документация.¹¹ Изискването за документирание на това кой е извършил преглед на изпълнената одитна работа не предполага необходимост всяка конкретна работна книга да включва доказателства за прегледа. Изискването, обаче, означава документирание на това каква одитна работа е била подложена на преглед, кой е прегледал тази работа и кога е била подложена на преглед.</i></p>
-----------------------	---------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

Всички работни документи съставени от членовете на екипа се проверяват от ръководителя на одита, а в случай че той е съставителя, документа се проверява от съответния началник-отдел към дирекция „Финансов одит“. Действията по проверка и одобрение се документират като се поставя подпис и актуална дата от проверяващия.

МСВОИ 1220	<p><i>П. 22 Различия в становището</i></p> <p><i>В случаите, когато възникват различия в становището в рамките на екипа по ангажимента, с лицата, с които се провеждат консултации или, където това е приложимо, между съдружника, отговорен за ангажимента и лицето, извършващо преглед за контрол на качеството на ангажимента, необходимо е екипът по ангажимента да следва</i></p>
-----------------------	----------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------------

¹¹ МОС 220, параграф 17.

<i>политиката и процедурите на фирмата за действие и за разрешаване на различия в становището.</i>

След изпълнените процедури по контрол на качеството от съответния началник-отдел и директор дирекция „Финансови одити” е възможно да са отправени към ръководителя на одита отделни предложения за корекции. При несъгласие с дадените указания ръководителят на одитния екип може да отправи писмено възражение пред отговорния заместник-председател. Заместник-председателят разглежда възражението и се произнася с мотивирано писмено решение, което е окончателно.

Раздел втори

1. Подход и етапи при осъществяване на предварително проучване и текущ контрол на периодичните отчети с място на изпълнение Сметната палата

Законът за Сметната палата вменява на определени бюджетни организации, задължението да предоставят на Сметната палата периодичните си финансови отчети за осъществяване на текущ контрол, оценка на риска и предварително проучване във връзка с одитите. На основание извършена оценка на риска от дирекция „Финансови одити“ се определят бюджетни организации, за които необходимите одитни процедури, свързани с изпълнение на законовите изисквания се осъществяват в Сметната палата, при съкратени срокове и ограничен обхват на одитните процедури. Този подход е приложим за организации, които са оценени като ниско или средно рискови, традиционно за финансовите им отчети е изразявано одитно становище „без резерви“ или „без резерви, с обръщане на внимание“, както и ако размера на средствата, които разходват е относително минимален. Подходящо е при този подход за изпълнение на одитната задача, комуникацията с одитираната организация да се осъществява по електронен път – чрез електронна поща, телефонни контакти и др., като в оперативен порядък се осигурява необходимата комуникация. При възникнала необходимост от посещение на място в одитираната организация и извършване на разходи за командировки, с цел получаване и обсъждане на отделни факти и обстоятелства, ръководителят на одитния екип, чрез директора на дирекция „Финансови одити”, писмено мотивира искането си в докладна записка до ресорния заместник-председател.

По преценка на ръководителя на одитния екип може да се изискват справки, разшифровки, писмени обяснения по определени въпроси, заверени копия на първични счетоводни документи, които се сканират и изпращат по електронната поща или друг подходящ начин, който не изисква посещение на място. В случаите когато отговорите или информацията, която е изисквана не е възможно да бъде осигурена до крайния срок на възложената задача, същите се предоставят в Сметна палата в разумен срок. След представянето им в Сметната палата, документите се включват в текущото одитно досие и се анализират по време на изпълнение на финансовия одит на годишния финансов отчет на одитираната организация.

Съществените моменти са следните:

1.1. Възлагането на одитната задача се извършва по начина описан в раздел първи от настоящата част от Наръчника. Ресорният заместник-председател издава заповед, с която определя одитния екип и срока за приключване на одитната задача. Членовете на екипа подписват декларации, с които удостоверяват липсата на несъвместимост и конфликт на интереси при извършване на одита.

1.2. Необходимото **разбиране за организацията** и естеството на средата, в която тя функционира се получава като се отправят писмени запитвания към одитираната организация.

1.3. Предварителното проучване, свързано с първоначалното разбиране за организации, които преди това не са били одитирани се документира в работен документ. Ако необходимата информация не бъде осигурена до края на одитната задача, получените документи след края на текущия контрол се прилагат в текущото одитно досие и служат за формиране на одитното мнение при изпълнение на финансовия одит на ГФО на бюджетната организация;

1.4. Посочената одитна процедура не се изпълнява за организации, за които вече е документирано подробно разбиране за тях и средата, в която се съставят финансовите отчети. Необходимо е да се установи дали за одитирания период са настъпили промени, които биха били от значение за изпълнението на одитната задача, а информацията от постоянното одитно досие трябва да се актуализира. Проучването трябва да включва и отправяне на запитване до подходящи длъжностни лица от организацията, а отговорите да се документират в работен документ.

1.5. Определя се **ниво на същественост**, като се прилагат процедурите описани в глава трета, раздел I, т. 1.1.7 от Наръчника. Решенията на одитора за конкретната одитна задача се документират с предвиденият за това образец на работен документ;

1.6. По време на изпълнение на одитната задача се **анализират** данни от финансовия отчет, предназначени за идентифициране на взаимовръзки и индивидуални елементи, които изглеждат необичайно или е възможно да отразяват съществени отклонения в него. Аналитичните процедури могат да включват анализ на тенденциите или регресионен анализ и може да се извърши ръчно или с помощта на компютърно подпомагани одитни техники. На този етап от изпълнение на одитната задача е необходимо да се изпълнят минимум следните аналитични процедури:

1.7. Установяване на **взаимовръзките** между счетоводни сметки от СБП и параграфи от ЕБК – чрез ползване на програмен продукт „ЕКВА“ се генерират справки по отделни позиции от финансовия отчет. Определят се **съществените различия (не е необходимо да се търси логическа обвързаност между касова и начислена основа за всички позиции)** между касова и начислена основа, за които се изпълняват подходящи одитни процедури за установяване на тяхната логическа обосновааност или наличие на отклонения;

1.8. **Сравнителен анализ** и установяване на изменението по счетоводни сметки от СБП, спрямо аналогичен предходен отчетен период. Извършеният анализ се документира по образец и при възможност се уточняват с одитираната организация евентуални необичайни изменения по конкретни позиции от финансовия отчет;

1.9. Анализира се **взаимовръзката** между данните за крайните салда посочени в баланса към 31 декември на предходния отчетен период спрямо началните салда за одитирания период. В случаите когато тази проверката не е извършена по време на финансовия одит на годишния финансов отчет за предходния отчетен период тази процедура се осъществява при изпълнение на текущия контрол на периодичния отчет. Резултатите от одитната процедура за анализ на 2011 г. спрямо 2012 г. се документират в работен документ по образец и за анализ на 2012 г. спрямо 2013 г. се документират в работен документ по образец.

1.10. Резултатите от осъществените предварително проучване и текущ контрол на периодичните отчети се обобщават в **уведомително писмо**, което се предоставя на ръководителя на одитираната организация по пощата, с обратна разписка. Ако бюджетната организация се намира в населено място, съвпадащо с местоработата на одитора, уведомителното писмо се връчва лично, като процедурата се документира с

разписка, подписана от ръководителя на одитираната организация или упълномощено от него лице.

1.11. Процедурите по контрол на качеството се изпълняват аналогично на тези отнасящи се за извършване на предварително проучване и текущ контрол в одитираната организация. Изпълнените контролни дейности от началник-отдел се документират в контролен лист по образец.

Авторски колектив:

Проф. д-р Валери Димитров

Д-р Валери Апостолов

Теодора Бакърджиева

Мария Цветанова

Йорданка Димитрова

Милян Истатков

СМЕТНА ПАЛАТА