


<p>МИНИСТЕРСТВО НА ФИНАНСИТЕ</p>	<p>ОДОБРИЛ:</p> <p>СИМЕОН ДЯКОВ ЗАМЕСТНИК МИНИСТЪР-ПРЕДСЕДАТЕЛ И МИНИСТЪР НА ФИНАНСИТЕ</p> 
<p><i>Дирекция „Вътрешен контрол“</i></p>	<p>Актуализиран: <i>Декември 2009 г.</i></p>

**НАРЪЧНИК
ЗА ВЪТРЕШЕН ОДИТ
ТОМ III
ОДИТНИ ТЕХНИКИ И
ИНСТРУМЕНТИ**

СЪДЪРЖАНИЕ НА ТРЕТИ ТОМ НА НАРЪЧНИКА ЗА ВЪТРЕШЕН ОДИТ

ГЛАВА ПЪРВА.....	6
ОДИТНА ИНФОРМАЦИЯ	6
ВЪВЕДЕНИЕ	7
I. ХАРАКТЕРИСТИКИ НА ИНФОРМАЦИЯТА	8
1. Достатъчност.....	8
2. Надеждност	8
3. Уместност.....	9
4. Полезност	9
II. ВИДОВЕ ОДИТНА ИНФОРМАЦИЯ	10
1. Физическа одитна информация	10
2. Информация от свидетели.....	10
3. Документална одитна информация.....	11
4. Аналитична одитна информация.....	12
III. ОДИТНИ ДОКАЗАТЕЛСТВА	12
1. Информация и доказателства	12
2. Класификация на доказателствата	13
3. Степен на надеждност на доказателствата	13
ГЛАВА ВТОРА	15
ОДИТНИ ПРОЦЕДУРИ	15
ВЪВЕДЕНИЕ	16
I. ДЕТАЙЛНИ ПРОЦЕДУРИ	16
1. Интервю	16
2. Детайлно тестване.....	16
3. Наблюдение и инспектиране.....	17
4. Сканиране.....	18
5. Статистически и нестатистически извадки.....	18
6. Запитване и потвърждение.....	20
II. АНАЛИТИЧНИ ОДИТОРСКИ ПРОЦЕДУРИ	21
1. Естество на аналитичните процедури.....	21
2. Използване на аналитичните процедури.....	22
3. Неочаквани резултати.....	22
4. Видове аналитични процедури.....	23
III. ДОКУМЕНТИРАНЕ НА РАЗБИРАНЕТО ЗА ОДИТНИТЕ ЕДИНИЦИ....	23
1. Описателни бележки	23
2. Органиграма	24

3. Диаграма/флоучарт	24
ГЛАВА ТРЕТА.....	25
ОДИТОРСКА ДОКУМЕНТАЦИЯ	25
I. НЕОБХОДИМОСТ ОТ ДОКУМЕНТИРАНЕ.....	26
II. РАБОТНИ ДОКУМЕНТИ.....	26
1. Цел и същност	26
2. Форма и съдържание на работните документи	27
3. Реквизити на работните документи	27
4. Изисквания при изготвяне и попълване на работните документи	28
III. РАБОТНА ДОКУМЕНТАЦИЯ.....	29
1. Изисквания за пълнота на работната документация по ангажимента	29
2. Образци на работни документи.....	31
3. Текущ преглед на качеството на работните документи.....	32
IV. СЪХРАНЕНИЕ И ПОДДЪРЖАНЕ НА ОДИТОРСКАТА ДОКУМЕНТАЦИЯ	33
1. Постоянно одиторско досие.....	34
2. Текущо одиторско досие	37
V. ДОСТЪП ДО ОДИТОРСКАТА ДОКУМЕНТАЦИЯ	39
ГЛАВА ЧЕТВЪРТА.....	41
ИЗГОТВЯНЕ НА ОДИТЕН ДОКЛАД	41
ВЪВЕДЕНИЕ	42
1. Тон на одитния доклад.....	42
2. Качество на одитния доклад	42
3. Процес на изработване на доклад	44
4. Примерна структура на раздел от одитния доклад.....	44
5. Проблеми при писане на доклад и възможни решения.....	45
6. Ключова роля на докладите за добра комуникация	47
ГЛАВА ПЕТА.....	49
ОДИТЕН АНГАЖИМЕНТ ЗА КОНСУЛТИРАНЕ	49
ВЪВЕДЕНИЕ	50
I. СЪЩНОСТ	50
1. Специфика на ангажиментите за консултиране.....	51
2. Основни принципи.....	52
3. Видове ангажменти за консултиране.....	53
II. ОФИЦИАЛНИ АНГАЖИМЕНТИ ЗА КОНСУЛТИРАНЕ	54
1. Дефиниране на официалните ангажменти за консултиране в годишния план за дейността по вътрешен одит	54

2. Планиране на официалните ангажименти за консултиране.....	55
3. Изпълнение и документирание на одитните ангажименти за консултиране..	57
4. Представяне на резултатите от изпълнението на ангажиментите за консултиране	57
5. Мониторинг на ангажиментите за предоставяне на консултантски услуги.	58
ГЛАВА ШЕСТА	59
ОДИТНИ ПРОЦЕДУРИ ЗА РАЗПОЗНАВАНЕ НА ИНДИКАТОРИ ЗА ИЗМАМА	59
ВЪВЕДЕНИЕ	60
I. НАЙ-РАЗПРОСТРАНЕНИ ФОРМИ НА ИЗМАМА	60
II. ЧЕРВЕНИ ЛАМПИ - ИНДИКАТОРИ ЗА ИЗМАМИ В ОБЛАСТТА НА ОБЩЕСТВЕНИТЕ ПОРЪЧКИ.....	62
III. ОПАСНИ СИГНАЛИ ЗА НАЛИЧИЕ НА ЗЛОУПОТРЕБИ.....	63
IV. ИНДИКАТОРИ ЗА ИЗМАМА СПОРЕД ДЛЪЖНОСТТА НА ИЗВЪРШИТЕЛИТЕ И СФЕРАТА НА ИЗВЪРШВАНЕ	63
1. Червени лампи, отнасящи се за служителите.....	64
2. Червени лампи, отнасящи се за ръководителите	64
3. Червени лампи за паричната наличност.....	64
4. Червени лампи за ведомостите за заплати.....	64
5. Червени лампи в областта на поръчките/активите	64
ГЛАВА СЕДМА.....	65
ДРУГИ ВИДОВЕ ОДИТ	65
I. ОДИТ НА ИЗПЪЛНЕНИЕТО	66
1. Същност на одита на изпълнението	66
2. Цели и задачи на одита на изпълнението.....	68
3. Избор на одитирана единица за извършване на одита на изпълнението.....	68
4. Специфични моменти при извършване на одита на изпълнението	69
II. ОДИТ НА ИНФОРМАЦИОННИТЕ ТЕХНОЛОГИИ.....	70
1. Същност на одита на информационните технологии	70
2. Същност на информационните системи.....	70
3. Изисквания към вътрешните одитори	70
4. Цели на одита на информационните технологии	71
5. Изводи/заключения.....	72
III. ФИНАНСОВ ОДИТ	72
1. Същност и цели на финансовия одит.....	72
2. Разбиране за дейността	73
3. Специфика при извършването на фактически проверки.....	73

4. Докладване	74
ПРИЛОЖЕНИЯ	75
<i>Приложение 1 към Глава II, том III</i>	75
<i>Приложение 2 към Глава II, том III</i>	85
<i>Приложение 3 към Глава II, том III</i>	86
<i>Приложение 3А към Глава II, том III</i>	89
<i>Приложение 3В към Глава II, том III</i>	93
<i>Приложение 3Г към Глава II, том III</i>	94
<i>Приложение 4 към Глава III, том III</i>	95
<i>Приложение 5 към Глава III, том III</i>	96
<i>Приложение 6 към Глава III, том III</i>	97
<i>Приложение 7 към Глава V, том III</i>	98

ГЛАВА ПЪРВА

ОДИТНА ИНФОРМАЦИЯ

ВЪВЕДЕНИЕ	7
I. ХАРАКТЕРИСТИКИ НА ИНФОРМАЦИЯТА	8
1. Достатъчност	8
2. Надеждност	8
3. Уместност	9
4. Полезност	9
II. ВИДОВЕ ОДИТНА ИНФОРМАЦИЯ	10
1. Физическа одитна информация	10
2. Информация от свидетели	10
3. Документална одитна информация	11
4. Аналитична одитна информация	12
III. ОДИТНИ ДОКАЗАТЕЛСТВА	12
1. Информация и доказателства	12
2. Класификация на доказателствата	13
3. Степен на надеждност на доказателствата	13

ВЪВЕДЕНИЕ

Вътрешните одитори носят полза на организацията, като независимо и обективно оценяват процесите на управление и контрол и ги подобряват. Резултатите, които предоставят вътрешните одитори, са обективна оценка и полезни предложения за усъвършенстване на системите за финансово управление и контрол в организацията. За да се постигне желаното високо качество на тези резултати, вътрешните одитори трябва систематично и дисциплинирано да използват достатъчно надеждна, уместна и полезна информация. Използването на информация е ключова, основна част от всички одиторски дейности – дългосрочно планиране, конкретни ангажименти, управление на одитните ресурси, професионално усъвършенстване, комуникация и пр. Затова вътрешните одитори трябва добре да познават същността и видовете информация, характеристиките ѝ, нейните източници и възможности.

Целта на тази глава е да представи базисна информация за характеристиките и видовете информацията, както и за същността на одитните доказателства. Събирането, анализа и документирането на достатъчна, надеждна, уместна и полезна информация се постига чрез прилагането на адекватни одитни процедури (Глава втора) и съставяне на подходящи работни документи (Глава трета).

231 - Идентифициране на информацията

Вътрешните одитори трябва да идентифицират достатъчно надеждна, уместна и полезна информация, за да постигнат целите на ангажимента.

232 - Анализ и оценка

Вътрешните одитори трябва да основават изводите и резултатите от ангажимента на извършени подходящи анализи и оценки.

233 - Документиране на информацията

Вътрешните одитори трябва да документират съответната информация, подкрепяща изводите и резултатите от ангажимента.

233.U1 - Ръководителят на вътрешния одит трябва да упражнява контрол върху достъпа до документацията по ангажимента. Ръководителят на вътрешния одит трябва да получи одобрението на ръководителя на организацията, преди да разкрие такава документация пред външни лица.

233.U2 - Ръководителят на вътрешния одит трябва да разработи изисквания за съхраняване на документацията по ангажиментите. Тези изисквания трябва да са в съответствие с вътрешните правила на организацията, както и с всички свързани нормативни или други изисквания.



Стандарти 231-233 от Стандартите за вътрешен одит в публичния сектор, посветени на информацията, се отнасят към изпълнението на конкретен одитен ангажимент, с който са свързани и преобладаващият брой примери в този том от Наръчника за вътрешен одит. Това не бива да води до погрешния извод, че изложеното тук важи само за одитен ангажимент. Вътрешните одитори трябва

винаги да имат предвид, че информация се идентифицира, анализира, оценява и документира при всеки вид одиторска работа и следователно описаното в Наръчника за вътрешен одит и изложените изисквания са приложими във всеки аспект от дейността по вътрешен одит.

I. ХАРАКТЕРИСТИКИ НА ИНФОРМАЦИЯТА

Събираната от вътрешните одитори информация трябва да е достатъчна, надеждна, уместна и полезна, за да осигури стабилна основа при изготвяне на констатации, изводи и препоръки.

1. Достатъчност

Достатъчна е информацията в случай, че е събрана и документирана фактическа, адекватна и убедителна информация, при наличието на която едно здравомислещо информирано лице би стигнало до същите заключения, до които са достигнали вътрешните одитори.

Достатъчната информация представлява факти – реално случили се в обективната действителност действия или бездействия (фактическа информация); тези факти служат на вътрешния одитор за конкретна цел (адекватна информация); те са такива, че всеки друг предпазлив и информиран одитор би се съгласил (убедителна информация).

Преценката дали определена информация е достатъчна зависи от фактори като значимост и чувствителност на дадения обект. Основният въпрос е дали информацията притежава тази степен на убедителност, която е необходима при съответните обстоятелства.

Примери:

Актът за раждане може да не е достатъчен за удостоверяване на самоличността на едно лице, докато шофьорската книжка, лична карта или паспорт може да са достатъчни поради наличието на снимка.

Убедителността трябва да бъде по-голяма при информация за нарушения на лица на ръководни позиции, отколкото в случай на информация за злоупотреби с дребни суми. Разликата в риска предопределя качеството и количеството на информацията.

2. Надеждност

Надеждната информация е компетентна и е получена чрез прилагането на най-подходящите одитни техники и процедури за конкретния случай.

Надеждната информация може да бъде потвърдена от други лица и източници; тя отразява точно наблюдаваното събитие и не съществува съмнение в истинността или пълнотата ѝ.

Надеждната информация е най-добрата, която одиторът може да получи при използването на подходящите техники и процедури – тя е събрана с разумни усилия, съобразени със съотношението ползи-разходи.

Степента на надеждност на информацията зависи от много фактори. Такъв основен фактор е източникът на информацията, тъй като по дефиниция някои източници генерират по-точна и пълна информация в сравнение с други източници.

Примери:

-
- ✓ Получената от независим източник информация в повечето случаи е по-надеждна от тази, получена от одитираната организация или дейност;
 - ✓ Извлечената от система с ефективни вътрешни контроли информация като цяло е по-надеждна от тази, получена в система с неадекватни вътрешни контроли;
 - ✓ Получената директно от вътрешния одитор информация чрез физическа проверка, наблюдения, изчисления и инспекция по принцип е по-надеждна от получената непряко информация;
 - ✓ Оригиналните документи са по-надеждни от техните копия.
-

3. Уместност

Уместната информация подкрепя одиторските преценки, заключения и препоръки, тя съответства на целите на конкретния ангажимент и въобще на дейността по вътрешен одит.

Уместността показва връзката на информацията с нейното приложение. Уместната информация има логическа връзка с това, което цели да докаже. Данни без логична, разумна връзка с изследвания въпрос са неуместни, ненадеждни и не могат да се използват при доказване или опровергаване на изследвания въпрос. Уместната информация е винаги в пряка или непряка връзка с целите на ангажимента или на друга одиторска дейност.

Пример:

При проверка на процедурите за изготвяне на ведомостта за заплати, в общия случай по-уместна ще бъде информацията, получена от отговорното за това лице, в сравнение с информацията от лице, на което се изплаща заплатата.

4. Полезност

Полезната информация помага на организацията да постигне целите си. Тази характеристика съответства на дефиницията за вътрешния одит като дейност, която носи полза и подобрява управлението, функционирането и резултатите на организацията.



Идентифицирането на информация, полезна за организацията, е основният смисъл от съществуването на дейността по вътрешен одит.

II. ВИДОВЕ ОДИТНА ИНФОРМАЦИЯ

Информацията може да произлиза от достоверна документация, изчисления, сравнения и други, приложени към данните, аналитични дейности на вътрешния одитор, взаимовръзки между данните, физическата наличност, последващи събития, помощни документи, твърдения на служителите на одитираната единица/система или трети страни и пр. В зависимост от своя характер и естество, одитната информация може да бъде класифицирана в следните четири вида (форми):

- ✓ Физическа информация;
- ✓ Информация от свидетели;
- ✓ Документална информация;
- ✓ Аналитична информация.

1. Физическа одитна информация

Физическа е информацията, получена при преки наблюдения и проверки върху лица, предмети и дейности. Обикновено наблюденията и проверките се извършват от вътрешния одитор – той може да инспектира и инвентаризира доставените материали на мястото на реализация на проекта, да наблюдава обработването на фактурите; той също така може да поиска например да се вземат мостри от смесения бетон, който се излива на строителна площадка, с цел върху мострите да се извършат лабораторни тестове за проверка на здравината на бетона.

Физическата информация се документира по подходящ начин – например записки от проведени наблюдения, справка с резултатите от лабораторни тестове върху мостри от материали и др.

Физическата информация се събира по два основни начина – чрез преки проверки и наблюдения от вътрешния одитор или лабораторен анализ.

1.1. Преки проверки и наблюдения

При преките проверки и наблюдения вътрешният одитор физически преглежда определени обекти, събития или хора и документира видяното. При документирането на проверката или наблюдението могат да се използват лични записки /бележки/, констативни протоколи и др.



Когато единствено наблюдението предоставя информация за състояние от значение за ангажимента/организацията, тогава поне двама одитори трябва да участват в наблюдението и съответно установят състоянието.

1.2. Лабораторен анализ

Когато вътрешният одитор одитира доставки за строителство, храна и други материални продукти, той включва и лабораторен анализ, за да установи дали доставените материали отговарят на качествените спецификации по договора и дали тези спецификации са в съответствие с промишлените стандарти. Вътрешният одитор трябва да координира действията на експертите по време на лабораторните тестове.

2. Информация от свидетели

Информацията от свидетели представлява писмени или устни твърдения на служители от одитираната единица или други лица, получени в отговор на запитвания или проведено интервю. Вътрешният одитор документира направените изявления по подходящ начин.

Техниките, които вътрешният одитор използва при подготовката, провеждането и

документирането на интервю, са разгледани в подробно в Глава II (и *Приложение 1* към нея) на настоящия том III от Наръчника за вътрешен одит.



Обикновено информацията от свидетели не може да бъде самостоятелно основание за заключение и трябва да бъде подкрепена от други видове информация, когато това е възможно.

3. Документална одитна информация

Това е най-широко разпространеният вид информация, събирана от вътрешните одитори и обикновено създавана от други лица. Тя обхваща всички писмени форми на комуникация, включително счетоводни регистри, попълнени заявления, докладни записки, писма, справки, становища, електронно генерирани документи, ведомости, фактури, договори, закони и т.н.

В зависимост от източника си, документалната информация може да бъде:

3.1. Вътрешна информация

Тази информация се създава и остава в организацията. Обичайно използваните източници за получаване на такава информация са счетоводните книги и регистри на одитираната организация.

3.2. Вътрешно-външна информация

Тя се създава от организацията, но впоследствие подлежи на обработка от трета страна, например от банка. Тези документи се считат за по-надеждни, тъй като приемането им от външната страна се счита за потвърждение на тяхната точност, вярност и пълнота.

3.3. Външно-вътрешна информация

Тази информация се създава от външна страна, след което се обработва от организацията: например фактура от доставчик. Подобно на вътрешно-външната, разглежданият вид информация е по-надеждна от вътрешната информация, но стойността ѝ се занижава от обстоятелството, че такъв документ може да бъде унищожен от лице от организацията.

3.4. Външна информация

Това е информацията, която се създава извън рамките на одитираната организация. Тя може да бъде получена от:

- ✓ Държавни/общински институции на централно, областно и местно ниво;
- ✓ Дружества, предоставящи услуги;
- ✓ Банкови и финансови институции;
- ✓ Академични институции;
- ✓ Неправителствени организации;
- ✓ Магазини;
- ✓ Други.

Класически пример за събиране на такава информация представлява искането за потвърждаване на вземанията на организацията. Външната информация се счита за най-надеждна, тъй като тя не може да бъде променяна от организацията.



Вътрешните одитори трябва внимателно да обмислят какъв подход и техники ще използват, за да съберат информация от трети страни. При необходимост може да се приложи чл. 23 от Закона за вътрешния одит в публичния сектор, ако са налице условията за това.

4. Аналитична одитна информация

Аналитичната информация се създава от вътрешния одитор чрез анализ на взаимовръзките между данните. Тя обикновено се явява резултат от извършена проверка и логическия анализ на документална информация, информация от свидетели и физическа информация, както и на аналитична информация.

Анализът предоставя изводи и заключения, направени въз основа на изследване на съставните части на една информация (или изследване на няколко информации) за причинно-следствени връзки, съгласуваност, относимост и пр.

Източниците на аналитичната информация са изчисления, сравнения с изискванията на законодателството и вътрешните правила, резултати от дейностите в предходни периоди, сходни операции и дейности, закони и подзаконови нормативни актове.

Извършените от вътрешните одитори анализи следва да бъдат документирани, като един от най-подходящите начини е изготвяне на таблица с подходящи колони, даваща възможност за онагледяване на извършения анализ/съпоставка.

☞ Пример:

Анализ на списъка с договори, за да се установи по кои от тях са направени най-големи промени или има преразход – сравнение между действително извършените разходи и първоначално заложената в договора цена.

III. ОДИТНИ ДОКАЗАТЕЛСТВА

1. Информация и доказателства

Доказателство в най-широк смисъл е всяка информация, която се използва да подкрепи или отхвърли истинността на едно твърдение. Събраната и документирана от одитора информация, която подпомага формирането на одиторските преценки и заключения, представлява одитно доказателство.

В контекста на правото материята за доказателствата е уредена в процесуалните закони, които съдържат правила относно предмет на доказване, тежест на доказване, видове доказателства и доказателствени средства, доказателствена сила и пр. Целта на тези норми е да уредят допустимостта на информацията за нуждите на административния, гражданския и наказателния процес, с оглед установяването на истината и защита на страните. При осъществяване на своята дейност вътрешният одитор не прилага ограниченията на тези процесуални норми, той се ръководи от одиторската си преценка и може да преглежда и оценява всякакви данни, с цел да събере достатъчна, надеждна, уместна и полезна информация. Затова в контекста на одиторската работа по-често се използва терминът “информация” за всичко, което може да бъде използвано в подкрепа на констатациите, заключенията, препоръките и всяко друго действие и преценка на вътрешния одитор.

Юридическите концепции и тези на вътрешния одит имат обща логическа основа. Информацията в контекста на вътрешния одит и доказателството в юридическия контекст са предназначени да предоставят основа за убеждение, да потвърдят или

отхвърлят твърдение. Естеството на одиторската работа е такова, че може да наложи присъствието и участието на вътрешния одитор в съдебни и други процедури; одиторската документация също може да бъде разглеждана в такива процедури и да послужи като доказателство. Предвид изложеното, за вътрешните одитори е полезно да бъдат запознати с използваните в правото класификации и характеристики на доказателствата.

2. Класификация на доказателствата

Във всички национални правни системи е разпространена класификацията на доказателствата като първични и вторични, преки и косвени.

2.1. Първични и вторични доказателства

Първичните доказателства представляват най-удовлетворителният и надежден метод за доказване/оценка на определено твърдение. За най-добро доказателство обикновено се приема документалното доказателство.

Вторичните доказателства са по-ненадеждни от първичното доказателство, защото може да представляват копия на оригинални документи или устни доказателства.

2.2. Преки и косвени доказателства

Преките доказателства доказват един факт непосредствено и не е необходимо да се търси допълнителното му потвърждаване.

Косвените доказателства доказват странични факти, чрез които може да се направи извод за първичния факт. Убедителността на косвените доказателства зависи от обосноваването на изводите, до които се стига чрез доказателствата.

3. Степен на надеждност на доказателствата

Различните доказателства са с различна степен на надеждност и убедителност. При определяне на надеждността на доказателство следва да се имат предвид следните обстоятелства:

- ✓ Доказателства, събрани от трети страни, външни за организацията, могат да бъдат по-надеждни от доказателства, събрани от лица от организацията;
- ✓ Писмените доказателства по принцип са по-надеждни от устните доказателства;
- ✓ Оригиналите са по-надеждни от копията;
- ✓ Проверените доказателства от различни източници са по-надеждни в сравнение с доказателствата, получени от един източник;
- ✓ Доказателства по твърдения на трети лица - тези доказателства не са надеждни, защото повтарят казаното от някого, което създава възможност за изопачаване и погрешна интерпретация. Освен това се предполага, че лицето, направило изказването, съществува и по неясни причини не е на разположение лично да свидетелства, а предоставените от трето лице сведения не могат да се проверят. По принцип всеки човек свидетелства за факти и обстоятелства, които лично и пряко познава;
- ✓ Потвърждаващи доказателства - потвърждаването е основен елемент от всяка дейност по събиране на доказателства. Даден факт, за който вече се смята, че е подкрепен от доказателства, трябва да бъде допълнително проверен с техниките за потвърждаване. Така неговата истинност се удостоверява с по-голяма сигурност и убедителност;

- ✓ Убедителното доказателство е толкова силно по своя характер, че позволява да се направи само единно логическо заключение и няма нужда от допълнително потвърждение;
- ✓ Доказателството, базирано на преценка, обикновено се изключва, тъй като може да съдържа елементи на предубеденост.

ГЛАВА ВТОРА

ОДИТНИ ПРОЦЕДУРИ

<u>ВЪВЕДЕНИЕ</u>	16
<u>I. ДЕТАЙЛНИ ПРОЦЕДУРИ</u>	16
<u>1. Интервю</u>	16
<u>2. Детайлно тестване</u>	16
<u>3. Наблюдение и инспектиране</u>	17
<u>4. Сканиране</u>	18
<u>5. Статистически и нестатистически извадки</u>	18
<u>6. Запитване и потвърждение</u>	20
<u>II. АНАЛИТИЧНИ ОДИТОРСКИ ПРОЦЕДУРИ</u>	21
<u>1. Естество на аналитичните процедури</u>	21
<u>2. Използване на аналитичните процедури</u>	22
<u>3. Неочаквани резултати</u>	22
<u>4. Видове аналитични процедури</u>	23
<u>III. ДОКУМЕНТИРАНЕ НА РАЗБИРАНЕТО ЗА ОДИТНИТЕ ЕДИНИЦИ</u>	23
<u>1. Описателни бележки</u>	23
<u>2. Органиграма</u>	24
<u>3. Диаграма/флоучарт</u>	24

ГЛАВА ВТОРА

ОДИТНИ ПРОЦЕДУРИ

ВЪВЕДЕНИЕ

Вътрешните одитори използват различни одитни процедури, за да съберат, анализират и документират достатъчна, надеждна, уместна и полезна информация за целите на ангажимента и дейността по вътрешен одит. В тази глава са изброени най-разпространените одитни процедури.

I. ДЕТАЙЛНИ ПРОЦЕДУРИ

1. Интервю



Интервютата са ключова техника при осъществяване на дейността по вътрешен одит. Те са важен способ за получаване и потвърждаване на информация относно работата на системите и контролите. В същото време те дават възможност да се създадат и поддържат добри отношения между звеното за вътрешен одит и останалите служители в организацията.

В [Приложение 1](#) към настоящия т. III от Наръчника за вътрешен одит е представена подробна информация за видовете интервюта, техните цели, етапите и използваните техники за провеждане, както и най-често допусканите грешки при подготовката и протичането на интервюто.

2. Детайлно тестване

2.1. Същност

Детайлното тестване включва преглед и проучване на наличните документи в зависимост от проверяваните дейности и транзакции. Тези документи предоставят информация, която обикновено е по-стойностна от свидетелските твърдения за това дали дадена транзакция е осъществена или дали дадена контролна процедура е извършена.

Основната цел на детайлните тестове е да се потвърди, че операциите (дейностите) са:

- ✓ пълни (нищо не липсва);
- ✓ точни (стойностите са коректни);
- ✓ валидни (има правно основание/оторизация да бъдат извършени) – т.е.

извършените операции са документално обосновани, проследими и правилни.

2.2. Употреба

Детайлните тестове се използват при слабости в контрола и за установяване на последствията от тези слабости, т.е. доколко (в каква степен) тези слабости са довели

до грешки и нередности. Слабости в контрола съществуват, когато са налице следните обстоятелства:

- ✓ няма контролни дейности;
- ✓ съществуващите контролни дейности не се прилагат на практика – в резултат на извършени тестове за проиграване и тестове на контролите, вътрешните одитори могат да установят, че определени контроли не се прилагат на практика и да вземат решение за извършване на детайлни тестове;
- ✓ съществуващите контроли са неадекватни – в случай, че вътрешните одитори установят, че дадена контрола не е адекватна, те може да планират детайлни тестове. Такова решение зависи от същността на контролната дейност и риска, който тя покрива и се основава на професионалната преценка на вътрешните одитори.

2.3. Видове

Двете разновидности на детайлното тестване са потвърждението и проследяването.

Потвърждението е проверка на стойности или факти от финалния документ към първоначално създадения - например проверка на осчетоводените стойности чрез преглед и съпоставяне с информацията от първичните документи.

- ✓ Целта при връщането назад в процесите е да се предостави информация за това дали осчетоводените стойности отразяват действителни транзакции;
- ✓ Потвърждаването подкрепя твърдението за съществуване или проявление;
- ✓ Потвърждаването няма отношение към твърдението за пълнота. Това, че някои транзакции са осчетоводени не доказва, че всички транзакции са били осчетоводени.

Проследяването включва изследването на транзакциите, започвайки от първичните документи към крайните обобщени суми.

Например: Стойността на доставения актив се проверява дали е отразена по съответните счетоводни сметки.

Следователно, посоката на тестване е обратна на тази при потвърждаването. Целта при проследяването е да се подкрепи твърдението за пълнота.



Посоката на проследяване е от основно значение за постигането на целта на двата вида тестовете

3. Наблюдение и инспектиране

3.1. Същност

Наблюдението и инспектирането са процедури, които включват преглед на физическа информация от вътрешния одитор. Основно предимство на тези процедури е фактът, че получената информация се състои от преките впечатления на вътрешния одитор и поради това е високо надеждна.



Писмената информация за една операция обикновено се изготвя от лицето, което я извършва; документът се съгласува и/или проверява от лицето, натоварено да надзирава операцията. Възможно е този документ да не съдържа точна информация и затова наблюдението и инспектирането служат като потвърждение.

Терминът „наблюдение” обикновено се използва при преглед на определена

дейност/процес, например вътрешният одитор наблюдава изпълнението на контролни процедури.

Терминът „инспектиране” се отнася до прегледа на физическите активи (например машини).

3.2. Употреба

Наблюдението и инспектирането са процедури с ограничена полезност.

Познанията на наблюдаващия или инспектиращия могат да бъдат недостатъчни, за да дадат надеждна информация. Например, един вътрешен одитор може да не е обучен да оценява стойността на предмети на изкуството, състоянието на някои земеделски продукти или остатъчната стойност на специфичното оборудване. В тези случаи може да се потърсят услугите на външни експерти.

Наблюдението и инспектирането не установяват права – например кой има право на собственост върху това, което се наблюдава или инспектира, или дали други лица имат права върху тези активи.

Наблюдението и инспектирането доказват най-вече съществуването и държането на определени активи в даден момент.

4. Сканиране

Сканирането е процедура за търсене на явни изключения в голямо количество данни. Сканирането е полезно и ефикасно, когато необичайните елементи са лесно определими и вътрешните одитори са склонни да допуснат широк интервал от приемливи за него стойности. Например, сканирането лесно ще установи дебитните салда при задълженията или кредитните салда при сметките за парични средства.

5. Статистически и нестатистически извадки

5.1. Необходимост от извадки

Методът на одитните извадки се използва, когато е необходимо да се направи извод за функционирането на дадена система, чиято дейност е свързана с голям обем информация от един и същ вид. Пример за такава информация са наличието на голям брой еднотипни договори и документи (приходни касови ордери, разходни касови ордери, фактури, платежни документи и др.).

Вътрешните одитори извършват проверка само върху част от цялата информация, т.е. върху извадка, тъй като ограничението на одитните ресурси и прилагането на принципа разходи-ползи правят невъзможен прегледът на 100 % от информацията, относима към одитния ангажимент. Освен това в повечето случаи прегледът само на част от информацията не оказва влияние върху нивото на увереност, необходимо за формиране на изводите за одитираната система.

Одитните извадки биват статистически и нестатистически и зависят от методите, използвани за подбор на елементите (документи, суми, счетоводни записи и други). Изборът на вида на извадката се прави след преценка на предимствата и недостатъците на всеки един от методите.

5.2. Статистически извадки

Тези извадки са формираны така, че всеки елемент от популацията има еднакъв шанс

(възможност) да бъде избран за проверка. Затова методът на статистическата извадка е обективен при избора и броя на елементите. Статистическите извадки се използват основно при извършване на финансов одит.

Предимствата на статистическата извадка са следните:

- ✓ Дава възможност да се избере извадка с оптимален обем, съответстващ на целта на проверката;
- ✓ Количествено измерва риска от прилагането на статистическия метод (т.е. доколко чрез извадката може да се направи надеждно заключение за цялата съвкупност);
- ✓ Дава количествена оценка за достатъчността/пълнотата на събраните доказателства;
- ✓ Лесно се прилага със софтуер;
- ✓ Осигурява по-аргументирани заключения за резултатите;
- ✓ Дава възможност за по-обективни препоръки към ръководството на одитираната единица.
- ✓ Недостатъците на статистическата извадка са:
- ✓ Изисква случаен избор на данни, което може да отнеме повече време и да е по-скъпо като метод;
- ✓ Може да доведе до проблеми при установяването на връзката между случайно избраните единици и цялата популация, ако извадката не е избрана подходящо;
- ✓ Може да изиска допълнителни разходи за обучение на членовете на одиторския екип за да ползват съответния софтуер.

5.3. Нестатистически извадки

Използването на нестатистически извадки се базира на субективната професионална преценка на вътрешния одитор за обема и съдържанието на извадката. Те са изключително удачни и икономични при малки популации, както и в случаите, когато предварителното проучване е установило наличие на адекватни контролни механизми. Позициите, към които одиторите трябва да се насочат, могат да бъдат позициите с най-ниска и най-висока стойност, ключови позиции, изискващи особено внимание и с висок риск.

За да минимизира субективизма при нестатистическата извадка, одиторът внимателно трябва да определи популацията, да анализира нейните елементи, като ги групира (стратифицира) подходящо въз основа на признаци като времеви период, характеристики на елементите (стойност, сложност), видове, категории и пр. При формиране на нестатистическа извадка вътрешните одитори трябва да имат предвид следните минимални изисквания:

- ✓ Представителност на всички видове/категории елементи от популацията – т.е. в извадката да присъства поне една транзакция от всеки един основен вид разход (съответно поне една процедура от всеки вид и пр.);
- ✓ Представителност на всички периоди – т.е. когато популацията обхваща три години, в извадката трябва да присъстват елементи от всяка от трите години; когато обхваща една година – от всяко тримесечие или от всеки месец; когато популацията включва периоди, през които различни длъжностни лица са отговаряли за операциите с елементите на

популацията, в извадката трябва да има поне по един елемент от всеки период;

- ✓ Представителност на всички стойности – обикновено се избира поне по един елемент с ниска, средна и висока стойност. Освен това като цяло в извадката се включват повече елементи с по-високи стойности за сметка на тези с по-малка стойност. По този начин се покриват с одиторска работа транзакции на сравнително по-голяма стойност от общата и се предполага, че ако в тях няма допуснати грешки, съществува голяма вероятност в по-голямата част от другите транзакции също да няма грешки. Вътрешните одитори трябва обаче да имат предвид, че е възможно и обратното – да има грешки в множество транзакции с малки единични стойности, които обаче може да индикират наличието на сериозен проблем като системна грешка и/или значителна обща стойност.

Предимствата на нестатистическата извадка са:

- ✓ Позволява на одиторите да използват собствена преценка при определянето на обема на извадката и да избират извадкови елементи с голяма стойност и висок риск;
- ✓ Може да постигне ефективността и ефикасността на статистическите извадки, но с по-малко разходи.

Недостатъците на нестатистическите извадки са:

- ✓ Резултатите не предоставят обективни статистически заключения;
- ✓ Рискът на извадковия метод не може да се измери и обясни количествено;
- ✓ Обикновено не са подходящи за одитори с недостатъчен опит.

Вътрешните одитори трябва задължително да документират по какъв начин са определили популацията, как са стратифицирали елементите, как са избрали обема на извадката и конкретните позиции, които ще бъдат проверени. Документирането може да се извърши с паметна записка и/или друг работен документ.

6. Запитване и потвърждение

Исканията (запитвания) за потвърждение се изпращат от вътрешните одитори до страни, външни за одитираната организация. Отговорите, които се връщат директно на вътрешните одитори, са изцяло външна информация.

Исканията за потвърждение се използват най-вече при тестването на вземания.

6.1. Отрицателно потвърждение

Отрицателното потвърждение (мълчаливо съгласие) – до получателя се изпраща информация с молба да отговори само в случай, че не е съгласен с тази информация. То се използва, когато са налице голям брой малки суми и вътрешният одитор е убеден, че получателите ще обърнат внимание на изпратената от него молба.



Вътрешният одитор трябва да предвиди извършването на други процедури, които да допълнят използването на отрицателни потвърждения.

Вътрешният одитор трябва да провери съответната информация, получена чрез

върнатите отрицателни потвърждения, за да определи нейния ефект върху ангажимента. Например при индикации за грешки и неточности, одиторът трябва да преосмисли своята оценка на риска и ефекта върху планираните процедури по ангажимента. Невърнато отрицателно потвърждение дава някаква информация за наличие на салдото, защото писмото не е върнато с обозначение, че адресатът не е известен; въпреки това, то не дава изрична гаранция за това дали получателят е проверил информацията.

6.2. Позитивно потвърждение

Позитивното потвърждение от длъжника, както и плащането, е най-надеждната информация за това, че задължението е действителен актив и е точно определено. Информацията е особено надеждна, защото клиентът няма причина да потвърди несъществуващо задължение и защото съответната документация не е била под контрола на одитираната организация. Ако вътрешните одитори не успеят да получат положително потвърждение, трябва да извършат алтернативни процедури по ангажимента, включително второ и трето искане.

6.3. Запитвания за потвърждение до финансови и други институции

Писма могат да се изпратят също и до финансови институции, които да потвърдят конкретен депозит и преки задължения по заеми. При тази процедура се изисква също така информация и за каквито и да било други депозити и заеми, известни на институцията. Задълженията понякога се потвърждават от доставчиците, дадените на консигнация стоки - от лицето, което ги е взело на консигнация. Стойността на условните задължения понякога се потвърждава от юристи.

II. АНАЛИТИЧНИ ОДИТОРСКИ ПРОЦЕДУРИ

232 - Анализ и оценка

Вътрешните одитори трябва да основават изводите и резултатите от ангажимента на извършени подходящи анализи и оценки.

1. Естество на аналитичните процедури

Аналитичните одиторски процедури представляват изучаване и сравнение на взаимовръзките и отношенията между информацията (финансова и нефинансова). Аналитичните процедури осигуряват на вътрешните одитори ефикасно и ефективно средство за оценка на събраната информация. Оценката представлява резултат от съпоставката между информацията и предварителните очаквания на вътрешния одитор и за целта могат да се използват парични суми, действителни количества, съотношения или проценти. Аналитичните процедури освен това са полезни за идентифициране на неочаквани различия, отсъствие на очаквани различия, потенциални грешки и незаконосъобразни действия, други необичайни събития и операции. Аналитичните одиторски процедури може да включват:

- ✓ съпоставка на информация за одитирания период с подобна информация за предишни периоди;
- ✓ съпоставка на финансова и оперативна информацията за одитирания период с бюджетите и прогнозите;

- ✓ изследване на взаимоотношенията между финансовата информация и съответната нефинансова информация (например, съпоставка между отразените разходи във ведомостите за заплати и промените в средната численост на персонала);
- ✓ изследване на взаимоотношенията между отделни елементи на информацията;
- ✓ съпоставка на информацията с подобна информация за други организационни звена;
- ✓ съпоставка на информацията с подобна информация за сектора, в който организацията упражнява дейност.

2. Използване на аналитичните процедури

Аналитичните одиторски процедури се използват както при планирането на ангажимента, така и в хода му, с цел проверка и оценка на информацията в подкрепа на резултатите от ангажимента. За да определят до каква степен да използват аналитични одиторски процедури, вътрешните одитори трябва да вземат предвид следните фактори:

- ✓ значението на областта, която се проверява;
- ✓ оценката на риска и ефективността на управлението на риска в проверяваната област;
- ✓ адекватността на системата за финансово управление и контрол;
- ✓ наличието и надеждността на финансовата и нефинансова информация;
- ✓ прецизността, с която могат да се прогнозира резултатите от аналитичните одиторски процедури;
- ✓ наличието и съпоставимостта на информацията за сектора, в който работи организацията;
- ✓ степента, в която други процедури, провеждани при изпълнение на ангажимента, подкрепят резултатите от ангажимента.
- ✓ След като извършат оценка на тези фактори, вътрешните одитори трябва да преценят и използват допълнителни процедури за одит, ако е необходимо за постигане на целите на ангажимента.

3. Неочаквани резултати



Когато аналитичните процедури генерират неочаквани резултати, одиторът трябва да изясни значението и причините за тези резултати. Това обикновено изисква прилагането на други процедури, които не са аналитични - запитвания и интервюиране на ръководството, и/или прилагане на други процедури, докато въпросът се изясни. Подобен въпрос може да е показател за наличие на потенциална грешка, нередност или незаконосъобразно действие и в такъв случай той трябва да се докладва на ръководството.

4. Видове аналитични процедури

Аналитични одиторски процедури са:

- ✓ Сравнение на информация от текущия период със сходна информация от минали периоди. Сравнението може да е на година към предходна година, тримесечие към тримесечие, текущото тримесечие към същото на предходната година и т.н. Пример за такова е анализът на тенденциите. При подобно сравнение трябва да се отчетат и настъпилите междуременно промени и ефекта им върху информацията;
- ✓ Изчисляване на бюджетните отклонения – това е ефективна аналитична процедура при условие, че бюджетът е изготвен внимателно и отразява разумно очакванията за резултатите от дейността на организацията. Подобно сравнение на текущите резултатите с предвидените в бюджета стойности е често срещана счетоводна процедура при разходите. От вътрешните одитори се очаква да определят дали бюджетите са разумни и дали отклоненията са идентифицирани и анализирани;
- ✓ Сравнение с информация за отрасъла – предоставя възможност за съпоставяне с най-добрите практики, които са външни за одитираната организация и затова тези сравнения може да са по-полезни и по-надеждни, отколкото тези с вътрешна информация;
- ✓ Сравнение на счетоводната с оперативната информация – например материалните запаси, себестойността и продажбите трябва да съответстват на производството, доставките, пласмента и т.н.;
- ✓ Анализ на отношенията между елементите на счетоводната информация – например при някои счетоводни сметки, като тези за несъбираеми вземания и вземания от клиенти се очаква да има определено съотношение;
- ✓ Информация за икономическите условия (брутен вътрешен продукт, движения на лихвения процент, промени в заетостта) и друга външна нефинансова информация (демографски спад) също трябва да се използват от вътрешния одит при интерпретиране на резултатите от дейността на организацията;
- ✓ Други.



При прилагането на аналитични процедури данните трябва да се използват внимателно, като се отчита фактът, че неизбежно са настъпили промени, които влияят върху съпоставимостта на информацията.

III. ДОКУМЕНТИРАНЕ НА РАЗБИРАНЕТО ЗА ОДИТНИТЕ ЕДИНИЦИ

Вътрешните одитори трябва да имат задълбочено разбиране за целите на одитните единици, дейностите и контролите, с които се постигат и кои служители са отговорни за изпълнението им. Това разбиране трябва да се документира и за това може да се използват описателни бележки, органиграми и диаграми.

1. Описателни бележки

Описателните бележки представляват относително лесен и удобен начин за документиране и обяснение на одитираната система/единица. Съставя се текстовото описание на одитната единица. Като база за изготвянето им може да се използва информацията от предходни одити, срещи и разговори с ръководството и други

служители, имащи отношение към одитираната система.

Описателната бележка трябва да съдържа информацията относно:

- ✓ Целта/целите на одитната единица;
- ✓ Връзки и допирни точки между/със други одитната единица;
- ✓ Разпределение и делегиране на правата и на отговорностите;
- ✓ Всички ключови контроли и процеси;
- ✓ Извънредни ситуации или случаи, които се нуждаят от обяснение;
- ✓ Извънредни контроли;
- ✓ Друга.

Описателните бележки могат да бъдат под формата на паметни записки, резюме или други относими форми на документиране. В **Приложение № 2** към настоящия том III от Наръчника за вътрешен одит е представен примерен образец за попълване на описателна бележка.

2. Органиграма

Организационната структура (органиграма) е друг удобен начин за описание на връзките между структурите/служителите в една организация и тяхната йерархична подчиненост. Документирането чрез органиграми може да се използва, както на ниво организации, така и на ниво дирекции, отдели или комбинирано за структури от една и съща йерархия.

Недостатък при този вид документиране на одитната единица е, че не уточнява конкретните задължения и отговорности на отделните структури/длъжностни лица, а само формалните взаимоотношения между тях. В този смисъл одиторите трябва да изготвят допълнителни документи за документиране на разбирането си – например описателни бележки или друг вид записки, в които да отбележат конкретните задължения и отговорности (виж предходния параграф).



Документират се действителните (действащите) одитни единици, а не тези, които са разписани (заложи). При документирането на процесите обикновено се прилагат комбинирано няколко метода, включително описателни бележки, органиграми, диаграми, паметни записки от проведени интервюта и пр.

3. Диаграма/флоучарт

Основна цел на диаграмите е да представят схематично протичането на процесите в организацията и движението и съхраняването на документите. Изготвянето на диаграми дава възможност на вътрешните одитори да проучат одитната единица, да идентифицират неефективните дейности, пропуските и слабостите при прилагането на контролите.

Този инструмент се използва при запознаване и анализиране на дейностите и е особено полезен при предварителното проучване. За да бъдат полезни на вътрешните одитори, диаграмите следва да бъдат изготвени за реално осъществяващите се процеси и реално съществуващи одитни единици, а не за описаните във вътрешните актове.

В Приложение № 3 (в това число приложения от 3 А до 3 Г) към настоящия том III от Наръчника за вътрешен одит е предоставена информация за видовете диаграми, предимствата и недостатъците при изготвянето им, използваните символи, пример за хоризонтална и вертикална диаграма на примерен одитен процес: „Доставяне на социални помощи в натура”.

ГЛАВА ТРЕТА

ОДИТОРСКА ДОКУМЕНТАЦИЯ

<u>I. НЕОБХОДИМОСТ ОТ ДОКУМЕНТИРАНЕ</u>	26
<u>II. РАБОТНИ ДОКУМЕНТИ</u>	26
<u>1. Цел и същност</u>	26
<u>2. Форма и съдържание на работните документи</u>	27
<u>3. Реквизити на работните документи</u>	27
<u>4. Изисквания при изготвяне и попълване на работните документи</u>	28
<u>III. РАБОТНА ДОКУМЕНТАЦИЯ</u>	29
<u>1. Изисквания за пълнота на работната документация по ангажмента</u>	29
<u>2. Образци на работни документи</u>	31
<u>3. Текущ преглед на качеството на работните документи</u>	32
<u>IV. СЪХРАНЕНИЕ И ПОДДЪРЖАНЕ НА ОДИТОРСКАТА ДОКУМЕНТАЦИЯ</u>	33
<u>1. Постоянно одиторско досие</u>	34
<u>2. Текущо одиторско досие</u>	37
<u>V. ДОСТЪП ДО ОДИТОРСКАТА ДОКУМЕНТАЦИЯ</u>	39

ГЛАВА ТРЕТА

ОДИТОРСКА ДОКУМЕНТАЦИЯ

I. НЕОБХОДИМОСТ ОТ ДОКУМЕНТИРАНЕ

233 – Документиране на информацията

Вътрешните одитори трябва да документират съответната информация, подкрепяща изводите и резултатите от ангажимента.

Дейността по вътрешен одит трябва да бъде подходящо документирана. Това е необходимо, защото професионалната одиторска преценка играе значителна роля при взимането на решения. Одиторската документация, която изготвят вътрешните одитори, трябва да отразява получената информация и направените анализи и да подкрепя одиторските преценки и препоръките, които се докладват. Характеристиките на одитната информация и процедурите за нейното събиране и анализ са разгледани в глави първа и втора от настоящия том III от Наръчника за вътрешен одит.

Отговорност за цялостната дейност на звеното за вътрешен одит носи ръководителят на вътрешния одит, в това число за документирането на информацията, осигуряване на качеството на създаваната работна/одиторска документация, съхраняването и контрола върху разпространението на информацията. Това предполага той активно да участва лично, но не означава, че единствено ръководителят на вътрешния одит извършва тези дейности.

II. РАБОТНИ ДОКУМЕНТИ

Вътрешните одитори изготвят различни документи, които отразяват приложените процедури, извършените тестове, получената информация и направените анализи и заключения, относими за изпълнението на съответната одиторска работа и подкрепят констатациите и препоръките. Всички тези документи представляват работни документи.

1. Цел и същност

Работните документи се изготвят с цел да се:

- ✓ осигури принципна подкрепа на докладваните резултати от дейността по вътрешен одит;
- ✓ документира как одиторите постигат целите на ангажимента и на дейността по вътрешен одит;
- ✓ подпомогне планирането, изпълнението и прегледа на ангажимента;
- ✓ улеснят прегледите, извършвани от трети страни;
- ✓ създаде база за оценка на дейността по вътрешен одит и програмата за осигуряване на качеството;
- ✓ осигури подкрепа в случаи на установени индикатори за извършени измами и водени съдебни дела;

- ✓ подпомогне професионалното развитие на служителите на Звеното за вътрешен одит;
- ✓ демонстрира съответствието на вътрешния одит със Стандартите за вътрешен одит в публичния сектор.

Работните документи отразяват получената информация от проведени интервюта, прегледи на документи, анализ на дейности и процеси, наблюдения и пр. Освен това работните документи предоставят основа за надзор (текущ преглед) върху работата по ангажиментите, предназначен да осигури качество на работата и развитие на персонала. Прегледът на работната документация по ангажимента от ръководителя на вътрешния одит трябва да бъде отразен в работните документи, като част от надзора върху ангажимента.

2. Форма и съдържание на работните документи

Организацията, формата и съдържанието на работните документи следват логиката на конкретния одитен ангажимент и на дейността по вътрешен одит като цяло. Работните документи може да бъдат изготвени на хартия или на електронен носител. Когато се избира електронен формат, вътрешните одитори следва да имат предвид, че документите може да не бъдат възстановени след определен период от време. Ако документите са върху носител, различен от хартиен, необходимо е да се предвиди създаването на резервни копия.

Вътрешните одитори трябва да се придържат към единни стандарти за формата и съдържанието на работните документи. Затова ръководителят на вътрешния одит трябва да утвърди политики относно работната документация, с цел унифициране на произвежданите от Звеното за вътрешен одит работни документи. Стандартните работни документи подобряват ефикасността на одиторската работата, улесняват нейното делегиране, възлагане и изпълнение. Вътрешните политики и правила на Звеното за вътрешен одит за форма и съдържание на работните документи трябва да съответстват на изискванията на Закона за вътрешния одит в публичния сектор, Стандартите за вътрешен одит в публичния сектор и Наръчника за вътрешен одит.

Ръководителят на вътрешния одит може да въведе изисквания за:

- ✓ формата (примерни образци на изготвяните работни документи в Звеното за вътрешен одит);
- ✓ минималното съдържание на работните документи (задължителни реквизити);
- ✓ други специфични изисквания за форма и съдържание на работната документация, в зависимост от целите, за които се изготвя, вида на ангажимента и други. Може да се въведат стандартни форми на въпросници, одитни програми, контролни листа и други работни документи за различните видове одитни ангажименти. При всяко следващо прилагане на стандартни работни документи, утвърдили се като полезни в работата на вътрешните одитори, може се да се извършват все по-малко подобрения и допълнения в тях.

3. Реквизити на работните документи

Работни документи имат следните реквизити:

3.1. Заглавие на документа

Всеки работен документ трябва да идентифицира ангажимента и да указва целта, за която е изготвен, като включва поне:

- ✓ наименование на работните документи;
- ✓ име на организацията, наименование на одитираната система/единица;
- ✓ наименование на одитния ангажимент;
- ✓ описание на съдържанието и предназначението на документа; цел на одитната процедура – посочва се например каква е целта на теста, който ще се извърши;
- ✓ одитиран период;
- ✓ дата на изготвяне, име и подпис;
- ✓ дата на съгласуване/надзор, име и подпис.

3.2. Връзка с одитния ангажимент

Всеки работен документ има идентификационен номер/индекс, който препраща към съответното текущо одитно досие или референтния номер.

3.3. Инициали на вътрешния одитор

Всеки работен документ трябва да е подписан от вътрешния одитор, който е изготвил (попълнил) работния документ и датата, на която е извършил проверката/тестването, както и името на ръководителя на вътрешния одит, ръководителя на одитен екип или друг служител, на който е възложен текущия надзор върху ангажимента и съответно датата, на която е извършил прегледа.

3.4. Символи

Използваните знаци, съкращения, отметки и други символи върху работния документ трябва да бъдат обяснени.

3.5. Датиране на документа

Датата на документа трябва да отразява времето на създаването му и хронологически да съответства на графици по ангажимента, работните програми и другата одиторска документация, която се създава по време на ангажимента.

3.6. Източници на информация

Посочват се източниците на информация, използвани за направените анализи, правят се подходящи препратки (референции) към документите/лицата, от които сме получили информацията и др.

3.7. Заключение на вътрешния одитор

В тази заключителна част на работния документ вътрешният одитор формулира заключенията от извършените анализи, наблюдения, тестове и др.

4. Изисквания при изготвяне и попълване на работните документи

Вътрешните одитори трябва да:

- ✓ внимават да не създават излишни работни документи;



За да се повиши ефикасността на работата по ангажимента, трябва да се избягва повтарянето на една и съща информация или направени анализи в различни работни документи от един ангажимент. Наложително е да се използва реферирането от един документ към друг с цел лесно проследяване и избягване на припокриване и дублиране. Информацията от работните документи по даден одитен ангажимент може да се отнася и ползва за нуждите на друг ангажимент. В такива случаи се прави референция от работните документи към съответните ангажименти, за които се отнася.

- ✓ пишат ясно и четливо в работните документи или да ги попълват в електронен вид, като се погрижат надлежно за съхранението им и в двата случая;
- ✓ спазват граматичните правила и правопис;
- ✓ изписват правилно наименованието на организацията, структурните звена, имената на лицата/служителите, като посочват и длъжността;
- ✓ не използват коректор и да не правят поправки в документите;
- ✓ не използват остър/негативен тон при даването на характеристики, оценяване работата на служители или процедури/действия/операции;
- ✓ при приключването на ангажимента да изключат от досието по ангажимента работни документи, които не са завършени (чернови), както и информация, която не е проверена или е проверена частично.

III. РАБОТНА ДОКУМЕНТАЦИЯ

Работната документация следва да отразява всеки етап от одитния процес. Създаването на одиторската документация започва от планирането на одитния процес до приключването му, включително при проследяване изпълнението на дадените препоръки. Работните документи трябва да покриват следните аспекти от одитния процес:

- ✓ планиране;
- ✓ оценка на риска;
- ✓ проверка и оценка на адекватността и ефективността на вътрешния контрол;
- ✓ извършените процедури по ангажимента, получената информация и достигнатите заключения;
- ✓ преглед;
- ✓ комуникация;
- ✓ проследяване на резултатите.

1. Изисквания за пълнота на работната документация по ангажимента

За да е пълна и да подкрепя направените заключения, работната документация по ангажимента включва подробна информация относно:

- ✓ Документи, свързани с планирането и работни програми по ангажимента;
- ✓ Целите на одитните процедури;

- ✓ Извършената одиторска работа;
- ✓ Процедурите по ангажимента, получената информация и достигнатите заключения;
- ✓ Прилаганата методология;
- ✓ Въпросници за контрол, диаграми, контролни листове и описателни бележки;
- ✓ Бележки и паметни записки от интервюта;
- ✓ Данни за организацията, като например организационни диаграми и длъжностни характеристики;
- ✓ Копия от важни договори и споразумения;
- ✓ Оперативни и финансови политики;
- ✓ Резултати от оценки на контрола;
- ✓ Документи за потвърждаване и представителство;
- ✓ Описи на документи; извършени проверки и други;
- ✓ Анализ и проверка на сделки, процеси и счетоводни салда;
- ✓ Резултати от прилагани аналитични одиторски процедури;
- ✓ Представяне на окончателните резултати от ангажимента и отговори на ръководството;
- ✓ Кореспонденция по ангажимента, ако същата документира направените заключения от изпълнението на ангажимента.



Всеки, който преглежда по-късно работния документ, трябва да може да разбере с каква цел е създаден той, какво е искал да провери/установи одиторът, какви проверки е направил, каква информация е анализирал, до какви заключения е стигнал и въз основа на тази информация преглеждащият (разумно предпазлив и компетентен одитор) трябва да достигне до същите изводи и заключения.

Представеният по-долу въпросник има за цел да улесни вътрешните одитори в оценката им доколко изготвените работни документи са достатъчни.

Въпроси, които следва да се вземат под внимание при оценка на достатъчността на работните документи

Когато оценявате изготвената документация за конкретна одитна процедура или от конкретен етап от одитния процес, помислете върху следното:

1. Взел ли съм под внимание изброените фактори при определяне на вида, съдържанието и обхвата на одиторската документация:

- ✓ риска от съществени грешки, свързани с одитираната система, сметка, вид транзакции и/или други;
- ✓ същността на одиторската процедура;
- ✓ значимостта на доказателствата, получени при тестването;
- ✓ същността и обема/броя на идентифицираните изключения;
- ✓ преценка за необходимостта от формулиране на извод (в зависимост от вида на работния документ)

2. Документирал ли съм обстойно всички значими и всички критични обстоятелства, отнасящи се до одитна единица (например подкрепени ли са с информация от работните документи всички констатации)? Документирал ли съм всички особени обстоятелства, отнасящи се до одита (например ограничения)?

3. Включил ли съм обобщени анализи/оценки на информацията?

4. Включени ли са в одиторската документация всички доказателства, получени на хартиен или електронен носител от трети страни?

5. Коректно (ясно и разбираемо) ли съм описал всички тестове и резултатите от тях?

Имам ли препратки към първичните документи, които съм проверил?

6. Този, който проверява моята работа, ще бъде ли в състояние да разбере и оцени:

- ✓ същността на изпълнените процедури,
- ✓ подходящо ли е времето за изпълнение на процедурите,
- ✓ обема и уместността на изпълнените процедури,
- ✓ работни документи, доказателства и резултати,
- ✓ направените одиторски преценки,
- ✓ изводите, до които съм достигнал на база на събраните доказателства?

7. И в крайна сметка, цялата изготвена одиторска документация има ли логичен и разумен смисъл?

2. Образци на работни документи

Към настоящия Наръчник за вътрешен одит са приложени образци на работни документи: контролен лист, таблица, и други, които са примерни. Вътрешните одитори адаптират приложените образци към спецификата на конкретния ангажимент и/или да изготвят други работни документи, като се съобразяват с изложените по-горе общи изисквания (виж по-горе).



Работните документи за извършването на проверките не са строго регламентирани и стандартизирани. Единствено одитният план и докладът имат съдържание, което е задължително съгласно Закона за вътрешния одит в публичния сектор и Стандартите за вътрешен одит в публичния сектор.

2.1. Работни документи за разбиране

Описателните бележки, диаграмите и органограмите са разгледани по-горе в Глава II на настоящия том III от Наръчника за вътрешен одит.

2.2. Контролен лист

Контролните листове са най-използваната форма за извършване и документиране на резултатите от различните видове тестове. *Приложение № 4* към настоящия том III от Наръчника за вътрешен одит съдържа примерен образец на контролен лист.

2.3. Документ за обобщение на резултатите от тестове

Документът „Анализ - обобщение на резултатите от тестове” може да подпомагане вътрешните одитори при обработката на информация, придобита в резултат на различни тестове и вече документирана в други работни документи. Основната идея на такъв обобщителен документ е да подпомогне формулирането на една (или няколко) констатации на базата на резултатите, отразени в контролни листове, протоколи, паметни записки и/или др. *Приложение № 5* към настоящия том III от Наръчника за вътрешен одит съдържа примерен образец на такъв работен документ.

2.4. Таблица

Таблицата се използва често при аналитичните процедури и може да подпомогне вътрешните одитори при съпоставянето на информация. *Приложение № 6* към настоящия том III от Наръчника за вътрешен одит съдържа примерен образец на такъв работен документ.



Информацията за работните документи в настоящата глава трябва съответно да се прилага както при изпълнение на одитен ангажимент, така и при изпълнение на всички други дейности по вътрешен одит.

3. Текущ преглед на качеството на работните документи

3.1. Отговорност

Създаваните от вътрешните одитори работни документи подлежат на преглед от ръководителя на вътрешния одит. Задължение на ръководителя на вътрешния одит е да осъществява текущ преглед върху изработената документация по ангажиментите. В по-големите Звена за вътрешен одит този преглед може да се възложи от ръководителя на вътрешния одит на друг вътрешен одитор (например ръководителя на одитния екип), съобразно установената в Звеното за вътрешен одит организация (надлежно разписана във вътрешните правила). Това възлагане обаче не сваля от ръководителя на вътрешния одит отговорността за качеството на работната документация и той трябва да извършва подходящи текущи проверки – надзор върху работата на вътрешния одитор по осигуряване качеството на работните документи.

По преценка на ръководителя на вътрешния одит всеки работен документ може да се

проверява непосредствено след изготвянето му или на всеки етап от одитния процес може да извърши общ преглед на създадените до момента работни документи. Това зависи от сложността на ангажимента и професионализма и опита на вътрешните одитори.

3.2. Съдържание

Текущият преглед върху работните документи следва да включва проверки относно:

- ✓ съответствие с целите за които са изготвени и оценка на професионалния подход на одиторите;
- ✓ изпълнени ли са всички необходими процедури;
- ✓ правилно ли са документирани процедурите;
- ✓ как е стигнато до тези заключения.

3.3. Документиране

Извършеният преглед на работната документация по ангажимента трябва да се документира по подходящ начин, например:

- ✓ подпис на ръководителя на вътрешния одит и поставяне на дата върху всеки работен документ;
- ✓ попълване на контролен лист за преглед на работни документи;
- ✓ изготвяне на паметна бележка, описваща същността и резултатите от прегледа;
- ✓ приемане на работата чрез използването на електронен софтуер за изготвяне и проверка на работни документи.

За текущите прегледи като вид вътрешна оценка виж още Глава V от Наръчника за вътрешен одит, том I.

IV. СЪХРАНЕНИЕ И ПОДДЪРЖАНЕ НА ОДИТОРСКАТА ДОКУМЕНТАЦИЯ

233.U2 - Ръководителят на вътрешния одит трябва да разработи изисквания за съхраняване на документацията по ангажиментите. Тези изисквания трябва да са в съответствие с вътрешните правила на организацията, както и с всички свързани нормативни или други изисквания.

Документацията, която се създава в резултат на дейността по вътрешен одит, може най-общо да се класира по следния начин:

- ✓ Постоянно одиторско досие (организационни диаграми, описание на дейности и процеси, стратегически и оперативни документи, нормативни и вътрешни актове, стратегически и годишни планове на Звената за вътрешен одит, междинни и годишни доклади за дейността по вътрешен одит и други);
- ✓ Текущи одиторски досиета;
- ✓ Документи от последващи проверки за проследяване на изпълнението на дадените препоръки(със съответните референции към текущите досиета, съдържащи препоръките, които са били обект на проверка);
- ✓ Документация за идентифицирани индикатори за измама, ако има такива.

Ръководителят на вътрешния одит установява във вътрешните правила на Звеното за вътрешен одит ред и начин за класифициране, съхраняване и ползване на одиторската документация и следи за неговото спазване. Тези изисквания се отнасят за всички

създавани документи в Звеното за вътрешен одит, независимо от формата, в която се съхраняват, като посочват мястото и продължителността за съхранение на документацията по ангажиментите. Сроковете за съхранение в Звеното за вътрешен одит се определят от нуждите на организацията, въведения ред за съхраняването на документите в организацията и приложимите законови изисквания (например: Закон за Националния архивен фонд, Закон за счетоводството и други нормативни актове). Тези въпроси могат да се обсъдят с юрист от организацията.

Например:

Всички документи може да се архивират на годишна база и архивните досиета да се съхраняват 20 години, освен ако законодателството не предвижда по-дълъг период на съхранение. Това не се отнася до постоянното одиторско досие, което се ползва непрекъснато, допълва се и се актуализира. Досиетата може да се прехвърлят от помещенията на вътрешните одитори в архивни помещения на третата година, например документите за 2008 г. да бъдат прехвърлени в създадения архив на 01.01.2010 г.

На всяко архивирано досие трябва да бъде поставен етикет с номера и наименованието на одитния ангажимент в установен формат и прикрепен списък със съдържанието му. Отговорност на ръководителя на вътрешния одит е да осигури одиторската документация да бъде налична, окомплектована и своевременно архивирана.

1. Постоянно одиторско досие

Постоянното досие съдържа информация от общ характер за дейността, структурата и целите на организацията, като стратегии, политики, приложими нормативни актове, вътрешни правила и др. Тази информация е от съществено значение за проучването и разбирането на организацията, дейностите, системите, процесите в нея, за нуждите на планирането на дейността по вътрешен одит (стратегическо, годишно и конкретен одитен ангажимент) и в частност за определяне на обхвата и целите на ангажиментите.

Информацията в постоянното досие следва да се допълва и актуализира текущо - в резултат на дейностите по стратегическо и годишно планиране, както и след приключването на всеки одитен ангажимент. За целта вътрешните одитори могат да използват цялата информация, събрана в процеса на тяхната работа и по време на регулярните контакти с лица от организацията, за да се уверят, че в постоянното досие е налична най-новата и актуална информация.

Информацията от постоянното досие е база за ефективно и ефикасно планиране и извършване на дейността по вътрешен одит в организацията. Всички вътрешни одитори следва да познават и използват документите от постоянното досие, за да могат ефективно да изпълняват задълженията си.

Пример за минималното съдържание на постоянното досие е посочен по-долу. Това съдържание не е изчерпателно и ръководителят на вътрешния одит във вътрешните правила на Звеното за вътрешен одит може да уреди друго, по-детайлно съдържание на досието, както и ред за класирането на информацията по съответните раздели (основни групи), специфична номенклатура (индекси) на всеки от разделите и пр. Към основния

индекс на групата може да се въведат аналитични индекси - по одитни единици, структурни звена или други критерии за класиране на информацията в съответствие с утвърдените вътрешни правила и политика на Звеното за вътрешен одит.

Постоянно досие		
Контролен лист за пълнота на досието*		
Индекс	Раздел/Група	Работен документ/ Референция/**
1000	Цели, политики и основни функции на	
2000	Списък на стратегическите документи	
3000	Списък на приложимите нормативни актове	
4000	Списък на вътрешните актове	
5000	Списък на сключените договори (може да се приложат копия на по-важни договори и други писмени споразумения, но ако са много на брой, по-подходящо е в изчерпателния списък да се реферира към местонахождението на съответните договори)	
6000	Организационна диаграма	
7000	Списък с имената и длъжностите на ръководните служители (По преценка ръководителя на вътрешния одит може да включи в този или отделен раздел и други документи, които счита че са съществени за дейността по ВО и имат общ характер, например длъжностни характеристики на ключовите фигури в одитната единица, работни планове на ключови длъжностни лица, и други релевантни документи)	
8000	Документиране на одитната вселена (работни документи с описания и диаграми за всички одитни единици с всички основни одитни единици в организацията, със съответните референции)	
9000	Статут на Звеното за вътрешен одит (заедно с работен документ за датите, на които е изготвен, одобрен, публикуван на вътрешната електронна страница, представен на ръководните служители, дати на предложенията за актуализация и пр. релевантни дейности на вътрешния одит)	
10 000	Вътрешни правила на Звеното за вътрешен одит (заедно с работен документ за датите и дейностите по изработване, приемане, актуализация и т.н.)	
11 000	Управление на човешките ресурси на Звеното за вътрешен одит(виж за необходимите документи Глава II от Наръчника за вътрешен одит, том I)	

12 000	Стратегически план за дейността на Звеното за вътрешен одит, анекси към него, други релевантни документи като протоколи от проведени срещи за обсъждане на планове, кореспонденция и др.	
13 000	Годишен план за дейността на Звеното за вътрешен одит с приложения и други релевантни документи	
11 000	Списък с извършените от Звеното за вътрешен одит одитни ангажименти (с референции към съответното текущо досие и към одитния доклад; по преценка на ръководителя на вътрешния одит одитните доклади може да се приложат и тук)	
12 000	Периодични доклади за дейността по вътрешен одит в организацията	
13 000	Оценка на качеството на одитната дейност (виж Глава V със същото наименование от Наръчника за вътрешен одит, том I; тук влизат програмата за осигуряване на качеството и усъвършенстване и всички други вътрешни и външни оценки с изключение на текущия надзор върху работата по ангажимента, резултатите от който се документират и към текущото досие на съответния ангажимент)	
14 000	Взаимодействие със звената/ото за вътрешен одит на второстепенните/първостепенния разпоредител	
15 000	Взаимодействие с други организации (виж Глава III от Наръчника за вътрешен одит, том I)	
16 000	Резултати от проверки (доклади и др.) на външни одитори и други контролни органи	
17 000	

*Контролният лист за пълнота на досието определя съдържанието му и реда за класиране на информацията по раздели и индекси, помага прегледа на информацията.

** Реферирането следва да се използва както за прегледност и бързо намиране на необходимата информация, така и с цел да се избегне дублирането на документация в постоянното и текущите досиета. Затова в текущите досиета по ангажиментите следва да се прави референция към документи с общ характер от постоянното досие, вместо да се пази една и съща информация на двете места. Възможно е и в постоянното досие да се реферира към съществена информация и документи, които физически се съхраняват в текущите досиета от ангажиментите (или дори извън Звеното за вътрешен одит в други източници в организацията). Коя информация и документи са съществени, е въпрос на професионална одиторска преценка на ръководителя на вътрешния одит. Обикновено за съществена се счита информация, отнасяща се до повече от една система, резултати от приключени ангажименти, които имат пряка връзка или ще окажат влияние върху одиторската работа по други ангажименти и пр.

2. Текущо одиторско досие

За всеки одитен ангажимент се създава текущо досие, което съдържа цялата документация по ангажимента. То следва да включва информацията относно:

- ✓ планирането на ангажимента – писмо/друг документ за откриване, работни документи за разбирането на одитната единица, за идентифициране на контролни цели, рискове и контроли и за оценяването им, паметна записка или др. от въстъпителната среща, одитен план, работни програми и др.;
- ✓ фактическите проверки – всички работни документи за извършените одитни процедури и други одитни доказателства, документи, съдържащи формулираните констатации, изводи и препоръки;
- ✓ докладването – проект на доклад, паметни записки от обсъждането му с ръководството, становище, финален одитен доклад, план за действие и др.;
- ✓ последващи действия за проследяване изпълнението на препоръките - писмена информация от ръководството за напредъка, рефериране към текущото одитно досие от извършен ангажимент за увереност за проследяване на препоръките и др.;
- ✓ извършен текущ надзор върху работата по ангажимента, включително документи, изразяващи разногласия между ръководителя на вътрешния одит и членовете на опитния екип по съществени въпроси и начина на тяхното разрешаване;
- ✓ друга относима към съответния одитен ангажимент информация.

Текущото досие съдържа информация, която е от значение за протичането на конкретния одитен ангажимент. От досието може да се получи информация за същността и обема на извършената работа на всеки от етапите на одитния процес.



Ръководителят на вътрешния одит взема решение за организацията и реда за класиране на одиторската документация в постоянното и текущите досиета, както и за електронното документиране и съхранение на информацията в Звеното за вътрешен одит. Избраният подход трябва да се въведе като стандартен за подреждането на досиета във вътрешните правила на Звеното за вътрешен одит.

Текущо досие

*Контролен лист за пълнота на досието**

	Раздел 1000 - Планиране	Ръководител на екипа:
--	--------------------------------	------------------------------

1001	Контролен лист за планиране и работна/и програма/и	
1002	Писмо за откриване на ангажимента и провеждане на първоначална среща с ръководството	
1003	Документи, свързани с подготовката на първоначалната среща (проект на теми и въпроси за обсъждане на срещата с ръководството)	
1004	Работни документи/въпросници за състоянието на вътрешния контрол, вкл. разбиране на одитната единица, проучване на процесите и оценка на контролната среда, управлението на риска, контролните дейности, информацията и комуникацията, системата за мониторинг и други	
1005	Бележки от събирането на информация	
1006	Документи за идентифициране на контролни цели, рискове и контроли и за оценяването им	
1007	Работни документи за определяне на вида и обема на проверките	
1008	Одитен план	
1009	
	Раздел 2000 - Одиторски проверки	
2001	Контролен лист за извършените проверки	
2002	Работни документи от извършените одитни процедури	
2003	
	Раздел 3000 - Докладване	
3001	Проект на одитен доклад/ Одитен доклад	
3002	Становище/а по проекта	
3003	План за действие	
3004	Протокол/паметна записка от заключителната среща с ръководството	
3005	
	Раздел 4000 - Проследяване на препоръките	
4001	График за проследяване изпълнението на дадените препоръки	
4002	Информация за коригиране на установените пропуски	
4003	
	Раздел 5000 – Текущ надзор за качеството на ангажимента	

5001	Контролен лист за извършени проверки – текущ контрол по време на одитния ангажимент и/или други релевантни документи (описателна бележка или паметна записка за същността, степента и резултатите от надзора и пр.)	
5002	Документи за извършени проверки за контрол на качеството след приключване на одитния ангажимент	
50....		
	Раздел 6000 - Архивиране и ползване на одиторското досие	
6001	Контролен лист за изготвяне на досието и/или др.документи, свързани с изготвяне на досието	
6002	Ползване на досието от членовете на одиторския екип/вътрешните одитори в Звеното за вътрешен одит (контролен лист и др.документи)	
6003	Ползване на досието от трети лица (контролен лист и др.документи)	
60.....		



По време на ангажимента работните документи по него следва да се съхраняват на едно общо място и да се подреждат в хронологичен ред, съобразно фазите на ангажимента (ако са на хартиен носител в общ класьор/досие, ако са в електронен формат в обща папка). Това подпомага ползването на документацията и текущия преглед на качеството, избягва се дублиране на работата в случаите, когато няма ясно определени персонални задачи или е трудно да бъде разпределена работата на отделните етапи от изпълнението на задачите. Всеки трябва да може да разбере какви проверки са направени до момента, каква информация е събрана и анализирана, какви заключенията са направени, за да може да ги вземе предвид при изпълнението на своите задачи/отговорности по ангажимента.

V. ДОСТЪП ДО ОДИТОРСКАТА ДОКУМЕНТАЦИЯ

233.U1 - Ръководителят на вътрешния одит трябва да упражнява контрол върху достъпа до документацията по ангажимента. Ръководителят на вътрешния одит трябва да получи одобрението на ръководителя на организацията, преди да разкрие такава документация пред външни лица.

Ръководителят на вътрешния одит отговаря за достъпа до събраната информация и доказателства. Всички работни документи по ангажиментите са собственост на организацията и са под контрола на ръководителя на вътрешния одит . Предоставянето на одиторска документация на служители на организацията може да става само след одобрението на ръководителя на вътрешния одит. Предоставянето на одиторска

документация на външни за организацията лица става само след одобрението на ръководителя на вътрешния одит и със съгласието на ръководителя на организацията. Достъп до одиторската документация трябва да се предостави на Сметната палата, както и на други външни одитори в съответствие с техните правомощия.



Политиката и процедурите на Звеното за вътрешен одит за достъпа до работната документация трябва да се регламентира във вътрешните правила на Звеното за вътрешен одит.

Ръководителят на вътрешния одит отговаря за подържането и съхранението на одитните досиета до тяхното архивиране (предаването им в специални архивни помещения, ако има обособени такива или друго). Одиторската документация не подлежи на общо ползване. Когато се предоставя на други лица (служители на организацията, външни одитори и други лица) трябва да се спазват следните правила:

- ✓ принципно копия на работни документи на служители от организацията не се предоставят, освен ако ръководителя на вътрешния одит прецени, че такова предоставяне на работен документ ще е полезно и подходящо. Ръководителят на вътрешния одит преценява дали в някои случаи да обсъди с ръководството постъпили искания за достъп до одиторска документация на лица от организацията;
- ✓ работна документация може да се предоставя след получено одобрение на ръководителя на организацията. Изключения се допускат в случаите, предвидени в закон (чл.26 от Закона за вътрешния одит в публичния сектор) ;
- ✓ документацията и досиетата трябва да се прегледат внимателно, преди да бъдат разпространявани вътре или извън организацията;
- ✓ представят се само конкретно поисканите документи;
- ✓ Звеното за вътрешен одит трябва да контролира разпространението на одиторската документация;
- ✓ Звеното за вътрешен одит трябва да осъществява непрекъснат физически контрол върху работните документи, прегледът на документацията от външни лица трябва да става под надзора на представител от Звеното за вътрешен одит;
- ✓ когато от вътрешните одитори се изисква да изготвят документ във връзка с разследване на компетентните органи, е необходимо одиторите предварително да получат юридическа консултация. Предоставят се само копия, като оригиналите се запазват, особено ако документите са изготвени на ръка. В случай, че се налага предоставянето на оригинали на документи, Звеното за вътрешен одит трябва да запази копие на документите.

Всички искания за достъп до одиторска документация трябва да се регистрират в специален регистър. Той е част от правилата за достъп до одиторската документация и съдържа минимум: име на лицето или институцията/организацията, отпращава искането за достъп; дата, час, място на преглеждане на документите; наименование и номер на предоставените за преглед работни документи/доклади; в случай на предаване за ползване на документи се изготвя подробен протокол, такъв се изготвя и за връщането им.

ГЛАВА ЧЕТВЪРТА

ИЗГОТВЯНЕ НА ОДИТЕН ДОКЛАД

<u>ВЪВЕДЕНИЕ</u>	42
<u>1. Тон на одитния доклад</u>	42
<u>2. Качество на одитния доклад</u>	42
<u>3. Процес на изработване на доклад</u>	44
<u>4. Примерна структура на раздел от одитния доклад</u>	44
<u>5. Проблеми при писане на доклад и възможни решения</u>	45
<u>6. Ключова роля на докладите за добра комуникация</u>	47

ГЛАВА ЧЕТВЪРТА

ИЗГОТВЯНЕ НА ОДИТЕН ДОКЛАД

ВЪВЕДЕНИЕ

Изготвянето на обективен, добре структуриран и полезен одитен доклад е от изключително значение за правилното разбиране на резултатите от одитния ангажимент. Одиторите трябва да обърнат внимание върху своите умения за писане на доклади, тъй като качественият одитен доклад представя тяхната работа пред ръководството и колегите, показва компетентност и полезност и гради авторитет. Представената по-долу информация се отнася до техники и принципи на писмено докладване. Етапите на изготвяне на доклад за резултатите от изпълнен одитен ангажимент са разгледани в Глава IV от Наръчника за вътрешен одит, том II.

1. Тон на одитния доклад

Тонът, с който е написан докладът, е важен фактор за възприемането му. Той помага на потребителя да разбере посланието и проблемните въпроси. Тонът на всеки доклад трябва да бъде:

- ✓ конструктивен - докладите насърчават предприемането на корективни действия и подобрения. Доклад, който набляга на съдействието, подкрепя инициативите на ръководството за подобряване на работата и включва потенциалните ползи за организацията, се приема много по-благосклонно от доклад, който не следва тази линия на представяне;
- ✓ позитивен - доклад, написан с позитивен и насърчителен тон, се чете с много по-благоприятна нагласа, отколкото доклад с негативен тон;
- ✓ обективен - от доклада трябва да отсъства както съзнателна, така и несъзнателна предубеденост. Докладът не бива да се превръщат в средство за предаване на личното мнение на одитора;
- ✓ неполемичен - споровете по събраните данни и по резултатите от анализа им трябва да бъдат разрешени по време на ангажимента и преди завършването на доклада;
- ✓ балансиран - докладите трябва да подчертават постигнатите резултати от ръководството, настъпилото подобрение на работата, както и възможностите за усъвършенстване, отчетени от одиторите.

2. Качество на одитния доклад

242 - Качество на докладите

Докладите трябва да бъдат прецизни, обективни, ясни, стегнати, конструктивни, пълни и навременни. Ако окончателният доклад съдържа съществена грешка или пропуск, ръководителят на вътрешния одит трябва да предостави коригираната информация на всички лица, които са получили първоначалния доклад.

Вътрешните одитори трябва да имат адекватно разбиране за характеристиките на качествения одитен доклад.

✓ **Прецизност**

Докладите трябва да не съдържат грешки и изопачена информация и да отразяват вярно всички съществени факти и обстоятелства. В тази връзка доказателствата трябва да са внимателно и прецизно събрани, оценени и обобщени, преди съответната констатация да бъде включена в доклада.

✓ **Обективност**

Докладите трябва да са обективни, честни, безпристрастни и изготвени в резултат на справедлива и балансирана оценка на всички релевантни факти и обстоятелства. Констатациите, изводите и препоръките трябва да са формулирани без всякакво предубеждение, пристрастие, личен интерес или въздействие, оказано от други лица.

✓ **Яснота**

Докладите трябва да са лесно разбираеми и логични. За целта в доклада трябва да се включи цялата значима и релевантна информация и да се избягва употребата на излишна техническа терминология. Използваният език и тонът на доклада трябва да са съобразени с аудиторията, към която е насочен. Необходимо е да се положат усилия прочитът на одитния доклад да е приятна и лесна задача за потребителите и да води до загриженост от тяхна страна за докладваните констатации. Трябва да се използват думи и изрази, които най-просто предават посланието на доклада.

✓ **Стегнатост**

Докладите трябва да са конкретни, да се избягват ненужните обяснения, подробности, повторения и многословие. Това се постига чрез дълго изграждани умения за преработване и редактиране на информация. Докладът трябва да съдържа кратки изречения, които да предават една мисъл или твърдение. Дългите изречения се четат по-трудно и правят доклада по-неразбираем. Структурирайте доклада в параграфи с единна концепция, обединени от свързващи елементи с предходния и следващия параграф. Необходимо е да се избягват прекалено дългите параграфи и дължината им трябва да се редува.

✓ **Конструктивност**

Конструктивните доклади подпомагат ръководството и водят към подобряване на дейността. Съдържанието на доклада трябва да бъде полезно, положително и смислено и да допринася за постигане на целите на одитираната дейност и организацията.

✓ **Пълнота**

Докладът не трябва да изпуска нищо, което е от съществено значение за потребителя; необходимо е да включва цялата значима и релевантна информация и констатации в подкрепа на изводите и препоръките.

✓ **Навременност**

Докладите трябва да се представят в подходящия момент и навреме на лицата, които могат да предприемат действия по дадените препоръки.



ВНИМАНИЕ! Тези съвети са от полза при писането на одитния доклад:

- ✓ Помисли, преди да започнеш да пишеш. Напиши това, което си сигурен, че искаш да кажеш;
- ✓ Пиши така, че да те разбере и най-неподготвеният потребител на одитния доклад. Обяснявай просто и ясно;
- ✓ Ако нещо от написаното не ти звучи ясно, редактирай го;
- ✓ Използвай Наръчника за вътрешен одит, когато пишеш и се обръщай за справка към него винаги, когато се чувстваш несигурен;
- ✓ Когато редактираш, преглеждай текста многократно, за да:
 - се увериш, че си казал ясно всичко (особено внимавай за двусмислие),
 - обмислиш каква точно информация носи всяко изречение, неговото място и логическа връзка с целия текст,
 - провериш стила (изказът трябва да е еднакъв) и „изчистиш” текста от повторения,
 - провериш за граматически грешки,
 - се убедиш, че преценките в доклада ти са верни, независимо дали са неприятни за потребителя на доклада.
- ✓ Полагай постоянни усилия за подобряване на одитния доклад.

3. Процес на изработване на доклад

3.1. Добра работна атмосфера

Ръководителя на вътрешния одит/ръководителят на одитния екип организира съвещание по доклада с участието на всички одитори, ангажирани в изпълнението на одитния ангажимент. Целта е добре да се обмислят и планират задачите по изготвянето на доклада, както и да се създаде и поддържа атмосфера на откритост и взаимна подкрепа и се насърчи участието на всички членове на екипа за съставянето на качествен доклад. Търсенето и обсъждането на предложения и идеи е ефективна техника, при която всеки член на екипа, дори тези, които не могат да предложат идеи от значение за целите на доклада, могат да дадат своя принос в обмена на мнения.

3.2. Определяне на въпросите, които трябва да се включат в доклада

В процеса на дискутиране на предложения и идеи се определят всички въпроси (теми), които трябва да се включат в доклада. Всеки въпрос трябва да се проучи и разгледа обективно, за да се прецени дали да бъде част от доклада или не. Оценката се прави на базата на наличието или липсата на документирани факти и обстоятелства за състояние, критерий, причина и влияние/ефект за всяка предложена констатация и препоръка. Проект на констатация, която не съдържа четирите необходими елемента, не бива да се отхвърля веднага категорично. Същевременно ръководителят на вътрешния одит трябва да има предвид, че тя не може да се включи в доклада, докато не се изяснят надлежно и съответно разпишат четирите ѝ елемента.

4. Примерна структура на раздел от одитния доклад

Целта на настоящото изложение е да предложи стандартна структура на отделните части на доклада.

- ✓ Заглавие на раздела/главата - заглавието трябва да предава идеята на съдържащите се там констатации недвусмислено и без отрицателен нюанс. Заглавието трябва да е конструктивно и да съдържа подтик за действие;
- ✓ Заглавие на констатация – ако има такова, трябва да е съгласувано със заглавието на раздела или главата. Самото съдържание на констатацията трябва да съответства на поставените заглавия – на констатацията и раздела, в който тя се намира;
- ✓ Изводите и препоръките трябва да следват от констатациите. Важно е връзката да е логическа и съдържателна, а не формална. Изписването на отделен параграф със заглавие „извод” не винаги е необходимо – в случай, че изводът е ясен и оценката е недвусмислена, той може да бъде и част от констатацията (елемент ефект).

5. Проблеми при писане на доклад и възможни решения

5.1. Източници на проблемите

В процеса на писане на одитни доклади се появяват различни източници на проблеми. Направените по-рано добри анализи и подготвени одитни констатации често се забравят в процеса на писането. Причините са много:

- ✓ Повторно написване (пренаписване) от ръководителя на вътрешния одит - Когато опитен одитор приключи с проекта на доклад, обикновено той дава най-доброто от себе си и съответно не остава доволен, когато вижда ръководителя на вътрешния одит да надраска целия текст или, още по-лошо, когато без обяснения пренебрегва неговата работа напълно и започва да пише доклада отначало. От друга страна, понякога ръководителя на вътрешния одит са принудени да прибегват до такива действия поради факта, че от получения проект не може да се разберат отделните констатации и докладът като цяло въобще;
- ✓ Прекалено много време се отделя за писането на доклада - В старанието си да предостави продукт, който да отговаря на професионалните стандарти и да предотврати грешки и недоразумения при четенето му, ръководителят на вътрешния одит въвежда процедура за преглед, която може да отнеме доста време. Следователно голяма част от разходите и разполагаемото време за одитна работа са отделени в този случай за процеса по докладване;
- ✓ Прекалено малко време се отделя и се пишат лоши проекти на доклади - Повечето одитори считат, че проверките са най-важната част от одита. Те смятат, че са изпълнили своите цели, когато открият сериозни недостатъци и те започват още по време на одита да се коригират. Докладът за тези одитори представлява само начин да приключат работата. Затова проектът, предоставен на ръководителя на вътрешния одит, се оказва плод на небрежно свършена работа. Други одитори пък считат, че след като ръководителят на вътрешния одит пише доклада отначало, няма нужда да отделят твърде много от собственото си време;
- ✓ Слаби умения за писане - Много от вътрешните одитори не умеят да пишат добре и трябва да отделят време, за да се научат как да пишат ясно и недвусмислено. Компютърната техника осигурява възможност за преглед и лесно коригиране на текстовете с цел подобряването им;

- ✓ Разногласия между одиторите и ръководителя на вътрешния одит - Разногласията могат да варират от граматика и правопис до логика и интерпретиране на установените факти;
- ✓ Писане на докладите на място, отдалечено от мястото на фактическите проверки и след тях - Много одитни доклади са писани в кабинета, след като е приключила одитната работа „на терен”. Времето отслабва паметта, дори когато тя се освежава от работни документи. Писане на части от доклада на мястото на фактическите проверки прави текста реалистичен и кара одитора да внимава повече за всеки детайл, който може да е отразен в работните документи, но може и да липсва. Когато детайлът липсва в одиторската документация, има вероятност да се пропусне нещо важно или да се изопачи констатацията. Тук отново компютрите помагат, като позволяват писане на мястото на фактическите проверки;
- ✓ Липса на интерес от страна на крайния потребител на доклада - Упорито работещите одитори намират изпитват неудовлетвореност от докладването, защото често трудните за разбиране доклади предизвикват пълна липса на интерес от потребителя на доклада и дори той въобще не дава признаци, че знае за неговото съществуване;
- ✓ Липса на ясно цялостно мнение за одитната единица – въпреки обстоятелството, че основната задача на одитора е да даде оценка за дейността на одитната единица - предмет на одитния ангажимент за увереност, често такава оценка липсва в доклада – както за цялата единица, така и за отделните ѝ процеси, стъпки и пр. Това значително намалява полезността на доклада;
- ✓ Неясна или подвеждаща квалификация на пропуските - Анализът на докладите налага извода, че законови нарушения, системно неизпълнение на задълженията от страна на служителите и непредставяне на очакваните резултати се квалифицират както от ръководителите, така и от вътрешните одитори като технически грешки, не се търсят причините за това неизпълнение и отговорните лица.

5.2. Предложения за адресиране на проблемите

Източниците на проблемите при писане на одитни доклади често могат да се открият в самия процес. При подходящ процес, докладът може да бъде пълен, логичен и лесен за четене и може да подпомогне неговото приемане от потребителя.

Ако не може да се подобри значително, процесът на писане може да се коригира чрез някоя от следните стъпки:

- ✓ Изготвяне на формат на доклада със зададени стандарти за граматика, правопис, главни букви и други улеснения – този единен формат, използван от съответното Звено за вътрешен одит, ще отстрани някои от дребните източници на разногласия между одитния персонал и ще помогне за постигане на известна степен на стандартизация в звеното;
- ✓ При наличие на обективна възможност за това, трябва да се предвиди възможност проектът на доклад да се преглежда от одитор, неучаствал в одитния процес. Този преглед следва да се направи, преди проектът да се предаде на ръководителя на вътрешния одит. Така незначителните граматически и очевидни логически грешки, както и някои одиторски проблеми могат да намерят своето решение преди да се е появил конфликт между одиторския екип и ръководителя на вътрешния одит;

- ✓ Провеждане на обучение за писане и преработване на доклади в Звеното за вътрешен одит – Ръководителят на вътрешния одит и опитните одитори трябва да бъдат обучители на колегите, като популяризират желаните от ръководителя на вътрешния одит формат и правила;
- ✓ Използването на формат, който да осигури наличието на всички елементи на констатацията. Тази стъпка е абсолютно наложителна в Звеното за вътрешен одит, тъй като масово се пишат и докладват констатации, без да притежават необходимите елементи. Констатациите трябва да бъдат подготвени и завършени по време на фактическите проверки, без значение по-късно къде е написан проекта на доклад.

6. Ключова роля на докладите за добра комуникация

- ✓ Докладите целят комуникация и когато такава не се постигне, те нямат стойност. Много одитори смятат, че със самото написване на доклада вече са постигнали комуникация, което не е правилно;
- ✓ Често срещан проблем е фактът, че одиторът пише доклада, а потребителят го чете, т.е. те са от двете страни на процеса. Пишещият доклад мисли повече за писането, отколкото за четенето; той не си дава сметка, че комуникацията се отнася не само за този, който пише, но и за този, който чете. Докато потребителят не възприеме информацията, няма комуникация – има само думи на хартия; следователно ключът е във възприемането. Всички, които пишат доклади, трябва да си задават въпроса: „Потребителите, за които е предназначен докладът, ще го разберат ли и ще го възприемат ли?;.
- ✓ Пишещият трябва да си дава сметка, че той е добре запознат със средата и обстоятелствата в текста, който представя. Читателят обаче обикновено не е запознат толкова добре и затова текстът трябва да съдържа достатъчно разяснителна информация, за да може потребителят да разбере напълно посланието. Когато написаното е извън способностите за възприемане и очаквания на читателя, той не може да го разбере. Затова основно правило при писането на доклади е да се познават потребителите на доклада. Одиторският екип трябва да знае:
 - Какво могат да възприемат читателите?
 - Какво очакват?
 - Какво им е обяснено да очакват?
 - От какво се нуждаят?

След като има отговори на посочените въпроси и тези отговори се вземат предвид при писането, одиторският екип може да се надява да постигне комуникация.

- ✓ Министърът, изпълнителният директор, кметът може най-добре да възприема основните идеи и въпросите, които оказват влияние върху министерството, агенцията, общината като цяло. Ръководителят на организацията очаква да бъде осведомен за съществените неща. Той очаква неговите притеснения да бъдат опровергани (или потвърдени), да се предприемат действия за минимизиране на някои рискове или да се поправи някой съществен недостатък;
- ✓ Оперативните ръководители на одитната единица могат да възприемат подробности за процесите. Те могат да разберат детайлите и дискусиите, водени на познатия им (технически) език. Освен това те са в правото си да не бъдат изненадани, а да видят в одитния доклад въпросите, които са били обсъдени с тях по-рано по време на ангажимента;

- ✓ Следователно вътрешните одитори трябва да са наясно, че комуникационното послание в основата си е предназначено за получателя и комуникацията се състои от възприемане и очаквания. Както перфектната работа по фактическите проверки, така и най-добрите анализи остават само на хартия, ако не се комуникират успешно.

ГЛАВА ПЕТА

ОДИТЕН АНГАЖИМЕНТ ЗА КОНСУЛТИРАНЕ

<u>ВЪВЕДЕНИЕ</u>	50
<u>I. СЪЩНОСТ</u>	50
<u>1. Специфика на ангажиментите за консултиране</u>	51
<u>2. Основни принципи</u>	52
<u>3. Видове ангажименти за консултиране</u>	53
<u>II. ОФИЦИАЛНИ АНГАЖИМЕНТИ ЗА КОНСУЛТИРАНЕ</u>	54
<u>1. Дефиниране на официалните ангажименти за консултиране в годишния план за дейността по вътрешен одит</u>	54
<u>2. Планиране на официалните ангажименти за консултиране</u>	55
<u>3. Изпълнение и документирание на одитните ангажименти за консултиране</u> ..	57
<u>4. Представяне на резултатите от изпълнението на ангажиментите за консултиране</u>	57
<u>5. Мониторинг на ангажиментите за предоставяне на консултантски услуги</u> ..	58

ГЛАВА ПЕТА

ОДИТЕН АНГАЖИМЕНТ ЗА КОНСУЛТИРАНЕ

ВЪВЕДЕНИЕ

Вътрешният одит е дейност за предоставяне на увереност и консултиране, предназначена да подпомага организацията да постига целите си и се осъществява чрез два типа ангажменти:

- ✓ ангажменти за даване на увереност;
- ✓ ангажменти за консултиране (чл. 6 от Закона за вътрешния одит в публичния сектор).

Одитните ангажменти за консултиране и ангажментите за даване на увереност не са взаимноизключващи се одитни дейности. Често в резултат на изпълнен ангажмент за увереност на вътрешния одит се възлага ангажмент за консултиране. Възможно е и при изпълнение на ангажменти за консултиране да се прецени, че е необходимо да бъде изпълнен ангажмент за даване на увереност.

Тази глава разглежда спецификата на одитните ангажменти за консултиране, както и основните принципи, които следва да бъдат прилагани при тяхното изпълнение.

I. СЪЩНОСТ

Консултирането е неразделна част от работата на вътрешните одитори в процеса на оценяване и подпомагане на дейността на организацията. Вътрешните одитори могат да извършват консултиране като част от ежедневните си рутинни дейности и по предложение/искане от ръководителя на организацията.

Консултирането:

- ✓ подобрява дейността на организацията и подпомага постигането на целите ѝ;
- ✓ задълбочава одиторското разбиране за работните процеси, рискове, проблемни области и слабости във вътрешния контрол на организацията;
- ✓ позволява провеждането на диалог между ръководителя на вътрешния одит, ръководителя на организацията и други лица на ръководни длъжности за обсъждане на специфични управленски въпроси.

O

Одитният ангажмент за консултиране се изразява в даване на съвет, мнение, обучение и други, предназначени да подобряват процесите на управление на риска и контрола, без вътрешният одитор да поема управленска отговорност за това (чл. 8 от Закона за вътрешния одит в публичния сектор).

Естеството на ангажментите за консултиране следва да се дефинира в статута на Звеното за вътрешен одит (Стандарт 100 K1 от Стандартите за вътрешен одит в публичния сектор). Видовете ангажменти за консултиране (официални и неофициални), както и редът за тяхното инициране/възлагане, изпълнение, докладване и мониторинг на резултатите трябва да се опише в статута на Звеното за вътрешен

одит.

Някои консултантски дейности са изброени в чл. 8 от Закона за вътрешния одит в публичния сектор, но ръководителя на вътрешния одит по своя преценка и на база задълбоченото познаване на организацията си и нуждите от консултиране може да добави и други дейности (напр. подпомагане при въвеждане на управлението на риска и др.).

Водещото при изпълнение на ангажименти не следва да е формата на консултиране, а увереността, че тази одиторска дейност ще спомогне за подобряване на процесите по управление на риска и контрола в организацията.

1. Специфика на ангажиментите за консултиране

Съществуват няколко специфични изисквания на Закона за вътрешния одит в публичния сектор и Стандартите за вътрешен одит в публичния сектор, които отличават ангажиментите за консултиране от тези за даване на увереност. Основните разлики са свързани с:

- ✓ Дългосрочното планиране на ангажиментите – одитните ангажименти за даване на увереност се планират от ръководителя на вътрешния одит на база оценка на риска, докато ангажиментите за консултиране се инициират от ръководителя на организацията;
- ✓ Определянето на цели и обхват - целите и обхватът на ангажимента за даване на увереност се определят от ръководителя на вътрешния одит и трябва да отразяват резултатите от направената от вътрешния одитор оценка на риска, свързана с одитната единица, докато целите и обхватът на ангажимента за консултиране трябва да отчитат рисковете, контролите и управленския процес, доколкото за това е постигнато съгласие с ръководителя на организацията – т.е. те се договарят между ръководителя на вътрешния одит и ръководителя на организацията (чл. 7, ал. 2, чл.8, ал.2 от Закона за вътрешния одит в публичния сектор);
- ✓ Планирането на ангажимента - тази фаза от одитния процес за всеки ангажимент за даване на увереност се документира в одитен план, който съдържа задължителни елементи (обхват, цели, времетраене, разпределение на ресурсите, одитен подход и техники и вид и обем на проверките (чл.36 от Закона за вътрешния одит в публичния сектор и Стандарт 220 от Стандартите за вътрешен одит в публичния сектор). При ангажиментите за консултиране постигнатото разбиране с ръководството за целите, обхвата, отговорностите и очакваните резултати трябва да се документират в план само при значими ангажименти (Стандарт 220 К1 от Стандартите за вътрешен одит в публичния сектор);
- ✓ Представянето на резултатите - за резултатите от ангажимента за даване на увереност се изготвя доклад, който съдържа задължителни елементи, определени в чл. 38 от Закона за вътрешния одит в публичния сектор и Стандарт 241 от Стандартите за вътрешен одит в публичния сектор. Представянето на резултатите от ангажимента за консултиране може да бъде различно по форма и съдържание, в зависимост от естеството на ангажимента и потребностите на ръководителя на организацията (Стандарт 241 К1 от Стандартите за вътрешен одит в публичния сектор);
- ✓ Проследяването на резултатите - проследяването на резултатите от предприетите от ръководството мерки във връзка с изпълнения одитен

ангажимент е задължително (чл. 7, ал. 2 от Закона за вътрешния одит в публичния сектор, Стандарт 250 от Стандартите за вътрешен одит в публичния сектор). Статусът на резултатите от ангажимента за консултиране се наблюдава от вътрешния одитор до степента, договорена с ръководителя на организацията (Стандарт 250 К1 от Стандартите за вътрешен одит в публичния сектор).

2. Основни принципи

Всяка дейност по вътрешен одит, в т.ч ангажиментите за консултиране, изисква прилагането на систематичен и дисциплиниран подход и спазване на принципите (независимост, обективност, компетентност, професионална грижа, почтеност и поверителност), заложи в Закона за вътрешния одит в публичния сектор, Стандартите за вътрешен одит в публичния сектор и Етичния кодекс (виж том I от Наръчника за вътрешен одит).

2.1. Систематичен и дисциплиниран подход

- ✓ Прилагането на систематичен и дисциплиниран подход при изпълнението на одитни ангажименти за консултиране предполага, че организацията трябва да има основни правила за консултантските ангажименти – определени в Статута на Звеното за вътрешен одит;
- ✓ Ръководителят на вътрешния одит следва да разработи подходящи политики и процедури за изпълнението на ангажиментите за консултиране (например във вътрешните правила на Звеното за вътрешен одит).

2.2. Независимост и обективност при одитни ангажименти за консултиране

Стандартите за вътрешен одит в публичния сектор изискват вътрешните одитори да докладват на ръководителя на вътрешния одит и ръководителя на организацията за наличието на съмнения за накърняване на принципите независимост и обективност по отношение и на двата вида ангажименти.

Вътрешните одитори могат да изпълняват ангажимент за консултиране, свързан с дейности, за които преди това са носели отговорност (Стандарт 113.К1 от Стандартите за вътрешен одит в публичния сектор). При условие, че съществува вероятност от накърняване на независимостта или обективността на вътрешните одитори във връзка с извършването на предложени ангажименти за консултиране, ръководителя на вътрешния одит трябва да уведоми ръководителя на организацията, преди да бъде приет консултантския ангажимент.

При разпределението на служителите от Звеното за вътрешен одит в годишния план, ръководителят на вътрешния одит трябва да вземе предвид разписаното в чл. 31 от Закона за вътрешния одит в публичния сектор и в Стандарт 113.У1. от Стандартите за вътрешен одит в публичния сектор ограничение, съгласно което вътрешни одитори не трябва да изпълняват ангажименти за увереност, свързани с дейности и структури, които са били консултирани или в които тези одитори са работели през последната една година.

Внимание следва да се обърне и на изискването за писмено деклариране пред ръководителя на вътрешния одит на тези обстоятелства, която е необходимо само при **наличие** на обстоятелства, но не и при отсъствието на такива. Вътрешните одитори

могат да използват примерения образец на такава декларация към настоящия Наръчник за вътрешен одит (*Приложение 7*).

В процеса на изпълнение на одитните ангажименти за консултиране (както и по отношение на ангажиментите за даване на увереност) вътрешните одитори трябва да бъдат непредубедени и безпристрастни и да избягват конфликта на интереси.

Ръководителят на вътрешния одит и вътрешните одитори не могат да поемат управленска отговорност за приемането и прилагането на резултатите и препоръките от ангажиментите за консултиране, тъй като по същество това не е одиторска функция. Тази отговорност се носи от ръководителя на организацията по смисъла на Закона за финансово управление и контрол в публичния сектор и Закона за вътрешния одит в публичния сектор. В противен случай се нарушават принципите на независимост и обективност и разпоредите на Закона за вътрешния одит в публичния сектор (чл. 31, ал. 2). Ако са налице обстоятелства за накърняване на независимостта или обективността преди началото на одитния ангажимент за консултиране или по време на изпълнението му, вътрешните одитори уведомят ръководителя на вътрешния одит.

Ръководителят на вътрешния одит трябва да осигури избягване на накърняването на независимостта и обективността. Това може да се постигне чрез предприемане на следните действия:

- ✓ да разпредели различни вътрешни одитори в изпълнението на ангажиментите за даване на увереност и ангажиментите за консултиране по отношение на една и съща одитна единица;
- ✓ да осигури независим надзор върху изпълнението на ангажиментите;
- ✓ да дефинира персонално отговорностите за постигане на целите на ангажиментите;
- ✓ да докладва на ръководителя на организацията за предполагаемото накърняване на независимостта и обективността.

2.3. Компетентност и професионална грижа

Преди да бъде поет ангажимент за консултиране, ръководителят на вътрешния одит трябва да провери дали вътрешните одитори в Звеното за вътрешен одит притежават знанията, уменията и другите способности, нужни за изпълнението на целия ангажимент. При условие, че ръководителят на вътрешния одит не може да осигури ангажиментът или на част от него да се осъществи с необходимата компетентност, той трябва да:

- ✓ откаже ангажимент за консултиране или
- ✓ предложи привличане на експерт (Стандарт 121.K1 от Стандартите за вътрешен одит в публичния сектор).

Професионалната грижа изисква при изпълнението на ангажимент за консултиране вътрешните одитори да взимат под внимание:

- ✓ потребностите и очакванията на ръководството, включително естеството, времетраенето и представянето на резултатите от ангажимента;
- ✓ относителната сложност и обем на работата, необходима за постигане целите на ангажимента;
- ✓ разходите по консултантския ангажимент, отнесени към потенциалните ползи от него.

3. Видове ангажименти за консултиране

Ангажиментите за консултиране са:

- ✓ **Официални** - обикновено се планират и включват в годишния план за дейността по вътрешен одит. Официалните ангажименти за Тези ангажименти се уреждат в писмено споразумение (одитен план) между ръководителя на организацията и ръководителя на вътрешния одит;
- ✓ **Неофициални** - рутинни дейности и обмяна на информация, устно и/или писмено предоставяне на съвети и мнения, преглед на изготвени документи, подпомагане и/или участие в работни групи и други. Ръководителят на вътрешния одит трябва да заложи в Статута на Звеното за вътрешен одит какви могат да бъдат неофициалните ангажименти за консултиране, както и реда за тяхното възлагане. Броят на дните, използвани от Звеното за вътрешен одит за неофициални ангажименти за консултиране през предходната година, може да бъде приет за база при планиране на дните, необходими за такива ангажименти в следващата година. Тази преценка трябва да бъде отразена в стратегическия план (одитна стратегия, анализ на потребностите и пр.) и съответно в годишния план.

II. ОФИЦИАЛНИ АНГАЖИМЕНТИ ЗА КОНСУЛТИРАНЕ

1. Дефиниране на официалните ангажименти за консултиране в годишния план за дейността по вътрешен одит

Годишният план за дейността по вътрешен одит може да включва и предложени от ръководителя на организацията ангажименти за консултиране, с цел осигуряване на необходимото одитно покритие на одитните единици в организацията. В тези случаи преди да поеме официален ангажимент и да го включи в плана, ръководителят на вътрешния одит трябва да:

- ✓ се увери, че естеството на този ангажимент съответства на описаното в Статута на Звеното за вътрешен одит, както и че съществуват подходящи политики и процедури за осъществяване на такъв тип ангажименти във вътрешните правила на Звеното за вътрешен одит (ако липсват, ръководителят на вътрешния одит следва да предприеме актуализиране на правилата. Ръководителят на вътрешния одит не трябва да отказва консултиране, поради липса на разписани правила или описание в Статута, ако условията за поемане на ангажимента съответстват на Закона за вътрешния одит в публичния сектор и Стандартите за вътрешен одит в публичния сектор);
- ✓ се увери, че ръководителят на организацията и другите лица на ръководни длъжности разбират същността и предназначението на одитните ангажименти за консултиране;
- ✓ прецени доколко изпълнението му ще доведе до по-добро управление на рисковете и до подобряване на дейностите в организацията (Стандарт 201.K1 от Стандартите за вътрешен одит в публичния сектор);
- ✓ определи дали вътрешните одитори притежават необходимите знания, умения и други способности за изпълнение на ангажимента или на част от него и дали е необходимо назначаването на експерт, който да подпомогне Звеното за вътрешен одит. В случай, че Звеното за вътрешен одит не притежава необходимия капацитет за изпълнение на ангажимента

или на част от него, ръководителят на вътрешния одит трябва да откаже включването му в годишния план. Ръководителят на вътрешния одит обосновава пред ръководителя на организацията по подходящ начин мотивите за отказа (Стандарт 121 К1 от Стандартите за вътрешен одит в публичния сектор).

Всички резерви на ръководителя на вътрешния одит по отношение на ползата или евентуални негативни влияния на резултатите от ангажимента за консултиране трябва да се обсъдят с ръководителя на организацията. Ръководителят на вътрешния одит принципно трябва да се въздържа от поемането на одитни ангажименти за консултиране, които не са описани в Статута на звеното за вътрешен одит, не носят полза, не подпомагат дейността на организацията и не допринасят за постигане на стратегическите ѝ цели. Това се отнася и за ангажиментите за консултиране, които се инициират след одобрението на годишния план.

Възможно е да възникне необходимост за извършване на одитен ангажимент за консултиране, след одобрението на годишния план. В случай, че изпълнението на ангажимента за консултиране ще доведе до неизпълнение на друг/и планиран/и ангажимент/и, ръководителят на вътрешния одит трябва да извърши промяна в годишния план. За целта ръководителят на вътрешния одит следва да постигне съгласие с ръководителя на организацията за измененията в плана (например: кой от одобрените в годишния план ангажименти да отпадне, за да бъдат пренасочени одитните ресурси към ангажимента за консултиране). Тези промени следва да бъдат документирани с анекс към годишния план и да се утвърждават от ръководителя на организацията.



Целите и обхвата на ангажиментите, включени в годишния план за дейността по вътрешен одит, следва да са договорени предварително между

ръководителя на организацията и ръководителя на вътрешния одит (виж Глава IV от Наръчника за вътрешен одит, том I).

2. Планиране на официалните ангажименти за консултиране

2.1. Първоначално проучване

Независимо дали ангажиментът за консултиране е включен първоначално в годишния план за дейността по вътрешен одит или е възложен през годината, ръководителят на вътрешния одит и ръководителят на организацията трябва да постигнат съгласие по отношение на целите, обхвата, съответните отговорности и другите очаквания на ръководството. При значими (официални) ангажименти това разбиране трябва да бъде документирано (Стандарт 220.К1 от Стандартите за вътрешен одит в публичния сектор).

Преди да дефинира целите и обхвата на ангажимента и да ги обсъди с ръководителя на организацията, ръководителят на вътрешния одит трябва да проучи:

- ✓ потребностите на ръководителя на организацията и другите служители на ръководни длъжности, включително характера, времето и представянето на резултатите от изпълнението на ангажимента;
- ✓ възможната мотивация на ръководството;
- ✓ продължителността на работата, необходима за постигане целите на поетия ангажимент;

- ✓ уменията и ресурсите, необходими за изпълнение на ангажимента;
- ✓ вероятното влияние върху другите планирани одитни ангажименти;
- ✓ вероятни ползи за организацията от изпълнението на ангажимента;
- ✓ ефекта върху обхвата на годишния план за дейността по вътрешен одит, предварително одобрен от ръководителя на организацията.

За целта ръководителят на вътрешния одит и вътрешните одитори трябва да проведат подходящи срещи и да съберат необходимата информация, за да оценят характера и продължителността на одитния ангажимент за консултиране.

2.2. Определяне на цели и обхват на ангажимента за консултиране

На база на получената информация ръководителят на вътрешния одит определя и документиращ целите, обхвата и изискванията за представяне на резултатите от одитния ангажимент. Документирането може да бъде извършено в писмено споразумение, одитен план или друг подходящ начин и одобрено от ръководителя на организацията. Когато ангажиментите за консултиране са включени в годишния план, утвърждаването му от ръководителя на организацията може да се приеме като писмено договаряне на целите, обхвата и времетраенето.

От съществено значение е ръководителят на вътрешния одит и ръководителят на организацията да постигнат съгласие по въпросите, посочени в плана или споразумението. Ръководителят на вътрешния одит и вътрешните одитори трябва да планират обхвата на одиторската работата така, че да изпълнят целите на ангажимента.

Целите на консултантските ангажименти трябва да:

- ✓ съответстват на основните ценности и цели на организацията (Стандарт 213.K1 от Стандартите за вътрешен одит в публичния сектор);
- ✓ отчетат рисковете, формите на контрол и управленските процеси, доколкото за това е постигнато съгласие с ръководителя на организацията (Стандарт 221.K1 от Стандартите за вътрешен одит в публичния сектор);

Ако ръководителят на организацията постави специални изисквания, които според ръководителя на вътрешния одит стесняват първоначално определените от него цели на ангажимента, ръководителят на вътрешния одит може да предприеме едно от следните действия:

- ✓ да се опита да убеди ръководителя на организацията за включване на допълнителните цели в одитния ангажимент за консултиране;
- ✓ да документиращ факта, че първоначално определените цели не са били следвани и да го отбележи в крайното представяне на резултатите от консултантския ангажимент;
- ✓ да включи предварително определените от него цели в следващ одитен ангажимент за даване на увереност.

При изпълнение на ангажименти за консултиране вътрешните одитори трябва да осигурят достатъчен обхват, за да се постигнат договорените цели. Ако по време на ангажимента вътрешните одитори имат резерви по отношение на обхвата, това трябва да се обсъди с ръководството, за да се реши дали изпълнението на ангажимента да продължи (Стандарт 222 K1 от Стандартите за вътрешен одит в публичния сектор).

Целите, обхватът на ангажимента за консултиране, както и процедурите/техниките, които ще бъдат използвани за постигане на целите, трябва да се документират в работна програма. Формата и съдържанието на работната програма могат да бъдат различни, в зависимост от естеството на ангажимента (Стандарт 224.K1 от Стандартите

за вътрешен одит в публичния сектор). Ръководителят на вътрешния одит следва да определи обхвата на ангажимента, да прецени неговото разширяване или стесняване в зависимост от потребностите на ръководителя на организацията. Ръководителят на вътрешния одит трябва да бъде сигурен, че определеният обхват на работа е адекватен за постигане целите на ангажимента. Целите, обхватът и сроковете за изпълнение на ангажимента трябва периодично да се подлагат на преценка и да се актуализират в хода на работата.

3. Изпълнение и документиране на одитните ангажменти за консултиране

При изпълнение на ангажиментите за консултиране вътрешните одитори трябва да обърнат внимание на:

- ✓ рисковете, свързани с целите на ангажимента, и да имат предвид съществуването на други значими рискове (Стандарт 211.K1 от Стандартите за вътрешен одит в публичния сектор);
- ✓ формите на контрол, свързани с целите на ангажимента, и да отчитат съществуването на значими контролни слабости (Стандарт 212.K1 от Стандартите за вътрешен одит в публичния сектор);
- ✓ Вътрешните одитори трябва да обърнат внимание на ефективността на процесите на управление на риска и адекватността и ефективността на вътрешния контрол въобще. Ръководителят на организацията трябва да бъде информиран за съществените рискове и слабости на контрола. Основна задача на вътрешните одитори при одитни ангажменти за консултиране е да преценят професионално;
- ✓ значимостта на рисковете или слабостите, както и действията, предприети или планирани за тяхното намаляване или поправяне;
- ✓ очакванията на ръководителя на организацията при докладване на резултатите от изпълнение на ангажимента.

Вътрешните одитори трябва да документират работата, извършена за постигане целите на одитния ангажимент за консултиране, като подкрепят с доказателства резултатите от нея. Ръководителят на вътрешния одит) трябва да прецени кои изисквания за документиране на информация при ангажиментите за даване на увереност са приложими по отношение на консултантските ангажменти.

Ръководителят на вътрешния одит трябва да разработи изисквания и политики за запазването и съхраняването на документацията по ангажиментите за консултиране, както и да определи реда за предоставянето ѝ на лица вътре и извън организацията.

4. Представяне на резултатите от изпълнението на ангажиментите за консултиране

Докладването на резултатите от консултантските ангажменти може да бъде различно по форма и съдържание, в зависимост от потребностите на ръководителя на организацията, определени в споразумението или одитния план (Стандарт 241.K1 Стандартите за вътрешен одит в публичния сектор).

Ръководителят на вътрешния одит носи отговорността за предоставянето на ръководството на организацията на крайните резултати от ангажимента по консултиране (Стандарт 244.K1 от Стандартите за вътрешен одит в публичния сектор).

При изпълнение на консултантски ангажименти могат да бъдат установени проблеми, свързани с управлението на риска, контрола и управлението в организацията. При условие, че тези въпроси са значими за организацията, те трябва да бъдат доведени до знанието на ръководителя на организацията и одитния комитет, ако има сформиран такъв. (Стандарт 244.К2 от Стандартите за вътрешен одит в публичния сектор).

Изискванията за докладване на ангажиментите за консултиране се определят от ръководителя на организацията и трябва да съответстват на целите, определени и съгласувани между ръководителя на вътрешния одит и ръководителя на организацията. Докладът, съдържащ резултатите от одитния ангажимент за консултиране, трябва да описва неговата същност и всички ограничения или други фактори, за които ръководителят на организацията и/или Одитният комитет трябва да бъде информиран.

5. Мониторинг на ангажиментите за предоставяне на консултантски услуги

Стандартите за вътрешен одит в публичния сектор изискват ръководителят на вътрешния одит да планира проследяване на изпълнението на дадените препоръки и другите предприети мерки в резултат на одитните ангажименти за консултиране. Това наблюдение на напредъка трябва да се осъществява в зависимост от постигнатото съгласие с ръководителя на организацията (в съответствие с утвърдения годишен план или анекса към него). (Стандарт 250.К1 от Стандартите за вътрешен одит в публичния сектор). Знанията за рисковете и контролите в одитната единица, придобити от вътрешните одитори по време изпълнението на одитните ангажименти за консултиране, трябва да бъдат използвани при осъществяване на други дейности по вътрешен одит, вкл. в бъдещи ангажименти за даване на увереност (Стандарт 211.К2 от Стандартите за вътрешен одит в публичния сектор).

Мониторинг на напредъка по ангажиментите за консултиране може да се извърши по начините, приложими за одитен ангажимент за даване на увереност. (виж Глава V от Наръчника за вътрешен одит, том II).

ГЛАВА ШЕСТА

ОДИТНИ ПРОЦЕДУРИ ЗА РАЗПОЗНАВАНЕ НА ИНДИКАТОРИ ЗА ИЗМАМА

<u>ВЪВЕДЕНИЕ</u>	60
<u>I. НАЙ-РАЗПРОСТРАНЕНИ ФОРМИ НА ИЗМАМА</u>	60
<u>II. ЧЕРВЕНИ ЛАМПИ - ИНДИКАТОРИ ЗА ИЗМАМИ В ОБЛАСТТА НА ОБЩЕСТВЕНИТЕ ПОРЪЧКИ</u>	62
<u>III. ОПАСНИ СИГНАЛИ ЗА НАЛИЧИЕ НА ЗЛОУПОТРЕБИ</u>	63
<u>IV. ИНДИКАТОРИ ЗА ИЗМАМА СПОРЕД ДЛЪЖНОСТТА НА ИЗВЪРШИТЕЛИТЕ И СФЕРАТА НА ИЗВЪРШВАНЕ</u>	63
<u>1. Червени лампи, отнасящи се за служителите</u>	64
<u>2. Червени лампи, отнасящи се за ръководителите</u>	64
<u>3. Червени лампи за паричната наличност</u>	64
<u>4. Червени лампи за вedomостите за заплати</u>	64
<u>5. Червени лампи в областта на поръчките/активите</u>	64

ГЛАВА ШЕСТА

ОДИТНИ ПРОЦЕДУРИ ЗА РАЗПОЗНАВАНЕ НА ИНДИКАТОРИ ЗА ИЗМАМА

ВЪВЕДЕНИЕ

В раздел шести „Идентифициране и докладване на индикатори за измами и нередности” на Глава VI от Наръчника за вътрешен одит, том I са представени определения на основните термини в тази област - индикатор на измама, кражба, невярно осчетоводяване, подкуп и др. В настоящата глава за удобство на вътрешните одитори са включени списъци с индикатори за наличието на вероятни измами. Установяването на тези индикатори в процеса на изпълнение на одитните ангажменти трябва да бъде докладвано незабавно от вътрешните одитори на ръководителят на вътрешния одит. За да могат да направят преценка наличието на такива обстоятелства, вътрешните одитори трябва да познават дефинициите за измама и подкуп, дадени от Наказателния кодекс (НК).

О Измамата според Наказателния кодекс е набавянето на имотна облага от или за определено лице чрез възбуждане или поддържане на заблуждение или използването на неосведоменост на някого, с което се причинява имотна вреда. (чл.209)

О Подкуп, според Наказателния кодекс е поискването или приемането дар или каквато и да е облага, която не се следва, или приемане на предложение или обещание за дар или облага от длъжностно лице, за да извърши или да не извърши действие по служба. (чл.301)

При установяване на индикатори за наличие на измама, одиторите трябва единствено да ги документират и да отнесат констатираното към съответния компетентен орган за предприемане на необходимите мерки. Вътрешните одитори в подкрепа на заключението си за наличие на индикатори трябва да представят доказателства, съдържащи достатъчно надеждна, уместна и полезна информация. Работните документи, които се създават по време на одита и са доказателства за такива индикатори, могат да бъдат предоставени на компетентните органи, по реда на чл. 26 от Закона за вътрешния одит в публичния сектор.

Тази глава съдържа някои списъци с примерни ситуации и т.нар. червени лампи, които си свързват с наличието на индикатори на измами и нередности в одиторската работа, както и в практиката на разследващите органи.

I. НАЙ-РАЗПРОСТРАНЕНИ ФОРМИ НА ИЗМАМА

Следните дейности се сочат като най-разпространени форми на измама:

1. Подправяне на печати;
2. Кражба на стоки, инструменти, материали и други видове оборудване;
3. Присвояване на малки суми от каси и касови апарати;
4. Неотчитане на продажбите на стоки и присвояване на получените пари;
5. Създаване на излишъци в каси и касови апарати чрез неотчитане на постъпилите суми;
6. „Надуване” на разходните сметки или отклоняване на средства за лична облага;
7. Присвояване на вземания, постъпили по клиентски сметки;
8. Присвояване на плащанията от клиенти, издаването на разписки върху „къс хартия” или собственооръчно изготвени разписки;
9. Събиране на дадено вземане, присвояване на парите и отписването му като несъбираемо вземане;
10. Задължаване на клиентски сметки с размера на откраднати парични средства;
11. Отпускане на кредити срещу фалшиви молби на клиенти и върнати стоки;
12. Постъпленията не се внасят ежедневно или се внасят само част от парите;
13. Поправяне на дати върху вносни бележки, за да се прикрие кражба;
14. Внасяне на закръглени (неточни) суми от постъпления, като след това се прави опит „да се навакса изоставането” в края на месеца;
15. Отчитане на фиктивни допълнителни часове при изготвяне на ведомостите за заплати, увеличаване на ставката или отработените часове;
16. Присъствие на служители във ведомостите за заплати след прекратяване на трудовите взаимоотношения с тях;
17. Фалшифициране и добавяне на нови служители във ведомостите за заплати, задържане на непотърсени заплати;
18. Унищожаване, изменяне или анулиране на касови разписки и присвояване на парите;
19. Присвояване на суми от продажби в брой, използвайки фалшиви сметки за вземания;
20. Отчитане на неоправдани отстъпки при продажби в брой;
21. Повишаване стойностите на касовите ордери и/или общата сума на разходите при осчетоводяването на разплащанията;
22. Използване на документи за извършени лични разходи за оправдаване на неправилно извършени плащания;
23. Използване на копия, направени чрез индиго, на използвани преди това оригинални разходни документи или използването на надлежно одобрен разходен документ от предишен период, променяйки неговата дата (повторно изплащане);
24. Изплащане на фалшиви фактури, изготвени или саморъчно или получени чрез тайна договорка с доставчиците;
25. Повишаване на стойността на фактури на доставчиците след тайна договорка с тях;
26. Покупка на стоки за лична употреба за сметка на организацията, чрез подправяне на заявки;
27. Начисляване на стойността на откраднати стоки по фиктивни сметки;
28. Фалшифициране на размера на материалните запаси, за да се прикрият кражби или други нарушения;
29. Вмъкване на фалшиви страници в счетоводната книга;
30. Въвеждане на погрешни суми в касовите книги и в отчети за извършени разплащания;

31. Умишлено объркване на записвания в контролните и аналитичните сметки;
32. Продажба на отпадъци и скрап и присвояване на постъпленията;
33. „Продажба” на ключове от врати или комбинации на сейфове или трезори;
34. Създаване на кредитни салда по сметките в счетоводната книга и присвояване на съответните суми;
35. Фалшифициране на товарителници и поделяне на средствата с превозвача;
36. Предоставяне на специални цени или привилегии на клиенти или възлагане на изпълнението на дейности/услуги на определени доставчици срещу подкуп.

II. ЧЕРВЕНИ ЛАМПИ - ИНДИКАТОРИ ЗА ИЗМАМИ В ОБЛАСТТА НА ОБЩЕСТВЕНИТЕ ПОРЪЧКИ

Индикаторите за наличието на вероятни измами (червени лампи) в процедурите за възлагане и изпълнение на обществени поръчки са:

1. Възлагане на услуги и стоки, които не са необходими или са повече от необходимото;
2. Неадекватно или неточно оценяване на потребностите от услуги;
3. Дефиниране на изискванията за доставки така, че само определени изпълнители или доставчици да могат да ги изпълнят;
4. Договаряне или закупуване от един единствен източник без разглеждане на алтернативни източници на стоки и услуги;
5. Отчети за работа или спецификации за материали, които съответстват на предпочитани изпълнители или на един единствен изпълнител или доставчик;
6. Пускане на информация за възлагането на поръчка към предпочитани или избрани изпълнители или доставчици;
7. Консултиране с предпочитани изпълнители и доставчици относно изисквания и спецификации;
8. Изготвяне на стандарти и условия, за да се ограничи конкуренцията;
9. Разделяне на договорните изисквания по такъв начин, че изпълнители и доставчици да могат да си поделят или да се редуват в офертите;
10. Разделяне на изискванията за обществените поръчки с цел избягване прилагането на нормативните правила за обществените поръчки;
11. Изпълнителят или доставчикът дава оферта без адреси;
12. Необосновано дисквалифициране на изпълнител или доставчик;
13. Пристрастни критерии за оценка на предложенията;
14. Договор се възлага на новосъздадена фирма;
15. Възлагане на договор или поръчка за покупка на друг участник в търга, а не на този с най-ниска цена (когато критерий за оценка на офертите е най-ниска цена);
16. Изпълнители, които дават оферта и не печелят търга, а след това са подизпълнители;
17. Съществени промени в договора след възлагането;
18. Възлагане на договори на изпълнители или доставчици с история за лошо или съмнително изпълнение;
19. Неправилно удостоверяване от изпълнителя или доставчика за етапа на завършване на договора или доставката;
20. Предоставяне на услуги или материали, които не отговарят на изискванията на договора или поръчката за покупка;

21. Приемане на качеството на услуга или материал без сертификат от изпълнителя или от продавача.

III. ОПАСНИ СИГНАЛИ ЗА НАЛИЧИЕ НА ЗЛОУПОТРЕБИ

Опасни сигнали, насочващи към възможността за наличие на злоупотреби, са:

1. Заемане на малки суми от приближени служители;
2. Присъствие на кредитори или събирачи на вземания (дългове) на работното място и прекомерна употреба на телефона, за да се избегнат кредиторите;
3. Поставяне на разписки в касата, покриващи остатъка до отчетените парични средства или убеждаване на други лица да приемат разписки срещу отпускането на малки краткосрочни заеми;
4. Склонност към прикриването на неефикасност чрез манипулиране на данни;
5. Отправяне на критики към други лица, така че да се отклони вниманието от евентуални подозрения;
6. Отговаряне на въпроси с нелогични обяснения;
7. Увличане по хазартни игри в степен, до която лицето е неспособно да понесе загубите;
8. Злоупотреба с алкохол, или постоянни посещения на нощни заведения, или контакти със съмнителни лица;
9. Закупуване или придобиване чрез „бизнес“ канали на скъпи автомобили и други скъпи вещи;
10. Обясняване на по-висок жизнен стандарт с доходи, получени от недвижими имоти;
11. Раздразнение при задаването на логични и уместни въпроси;
12. Отказ да се оставят без наблюдение документите, по които дадено лице работи или съхранява по време на деня, редовно оставане в офиса след работно време;
13. Отказ от вземането на отпуски или отклоняване на предложение за повишение поради страх от разкриване;
14. Постоянни контакти и забавления със служител на фирма доставчик;
15. Държане на необичайно големи банкови сметки или интензивно търгуване с ценни книжа;
16. Продължително боледуване на лицето или член на семейството му, обикновено при липса на план за погасяване на дълговете;
17. Изтъкване на високи лични постижения и/или държането на необичайно големи суми пари;
18. Пренаписване на документи под претекст да бъдат оформени по-добре.

IV. ИНДИКАТОРИ ЗА ИЗМАМА СПОРЕД ДЛЪЖНОСТТА НА ИЗВЪРШИТЕЛИТЕ И СФЕРАТА НА ИЗВЪРШВАНЕ

Вътрешните одитори могат да се ориентират за индикаторите за измама и като вземат под внимание какъв пост заема лицето в организацията, както и сферите на дейност, в които може да бъде извършена злоупотреба. Измамите, които обикновените служители могат да направят, се различават от тези, които могат да извършат техните ръководители, поради различните възможности за влияние, достъп до документация и др. Вътрешните одитори следва да имат знания за това какви са най-типичните измами, които биха могли да се извършат в различните одитни единици на организацията.

1. Червени лампи, отнасящи се за служителите

- ✓ промяна в стила на живот на служителя: скъпи коли, бижута, жилища, дрехи;
- ✓ значителни лични дългове и кредитни проблеми;
- ✓ промени в поведението, които биха могли да бъдат индикатор за взимането на наркотици, алкохолни или хазартни проблеми;
- ✓ високо текучество на персонала, особено в области с висок риск от измами;
- ✓ отказ на служителя да излезе в отпуск или да си вземе болничен;
- ✓ липса на разделение на задълженията в рисковата област.

2. Червени лампи, отнасящи се за ръководителите

- ✓ нежелание да предоставят информация на одиторите;
- ✓ прекалено голям брой банкови сметки;
- ✓ чести смени на банките;
- ✓ прекалено голям брой транзакции в края на годината;
- ✓ непланиран овърдрафт или влошаване на паричния баланс.

3. Червени лампи за паричната наличност

- ✓ оплаквания на клиентите, че не получават потвърждения за плащания по техните сметки;
- ✓ необичайно големи суми или разходи, направени за един служител;

4. Червени лампи за ведомостите за заплати

- ✓ противоречиви (нелогични) извънредни часове;
- ✓ начислени извънредни часове на напуснали служители;
- ✓ начислени извънредни часове в период със слаба натовареност.

5. Червени лампи в областта на поръчките/активите

- ✓ няма физическа сигурност за активите/инвентара;
- ✓ необичайно намаляване на активите;
- ✓ плащане на доставчик, който не присъства в списъка на одобрените доставчици;
- ✓ доставчици, които нямат реален адрес.

ГЛАВА СЕДМА

ДРУГИ ВИДОВЕ ОДИТ

<u>I. ОДИТ НА ИЗПЪЛНЕНИЕТО</u>	66
<u>1. Същност на одита на изпълнението</u>	66
<u>2. Цели и задачи на одита на изпълнението</u>	68
<u>3. Избор на одитирана единица за извършване на одита на изпълнението</u>	68
<u>4. Специфични моменти при извършване на одита на изпълнението</u>	69
<u>II. ОДИТ НА ИНФОРМАЦИОННИТЕ ТЕХНОЛОГИИ</u>	70
<u>1. Същност на одита на информационните технологии</u>	70
<u>2. Същност на информационните системи</u>	70
<u>3. Изисквания към вътрешните одитори</u>	70
<u>4. Цели на одита на информационните технологии</u>	71
<u>5. Изводи/заклучения</u>	72
<u>III. ФИНАНСОВ ОДИТ</u>	72
<u>1. Същност и цели на финансовия одит</u>	72
<u>2. Разбиране за дейността</u>	73
<u>3. Специфика при извършването на фактически проверки</u>	73
<u>4. Докладване</u>	74

ГЛАВА СЕДМА

ДРУГИ ВИДОВЕ ОДИТ

I. ОДИТ НА ИЗПЪЛНЕНИЕТО

1. Същност на одита на изпълнението

Одит на изпълнението е проверката на дейностите по планиране, изпълнение и контрол на всички управленски нива с оглед тяхната икономичност, ефикасност и ефективност.

За целта на този Наръчник за вътрешен одит могат да се използват и следните определения за одит на изпълнението:

- ✓ Одит на изпълнението е проверка на икономичността, ефикасността и ефективността, с които одитираната организация управлява ресурсите и отговорностите си (ИНТОСАЙ);
- ✓ Одит на изпълнението е обективна и систематична проверка на програма, структура, процес и др. за даване на оценка дали одитираната единица е постигнала икономичност, ефикасност и ефективност при изпълнение на дейността си.

Икономичността, ефикасността и ефективността са ключови елементи на одита на изпълнението, които се дефинират по следния начин:

О Икономичност означава необходимите ресурси за осъществяване на дейността на одитираната единица да се придобиват с най-малки разходи и при спазване на изискванията за качество, количество и своевременност.

☞ *Пример:*

- ✓ Доставка на стоки и услуги за училища/болници се извършват на най-изгодна цена, в съответното количество и качество, на необходимото място и в необходимото време;
- ✓ Цената на определена марка и модел превозно средство е по-ниска в сравнение с друго със същите технически характеристики.

О Ефикасност е постигането на максимални резултати от използваните ресурси при осъществяване на дейността на одитираната единица

☞ *Пример:*

Ефикасност е постигната когато необходимите разходи за обучение на един ученик или средствата за осигуряване на медицинско обслужване на едно лице намаляват

постепенно или когато повече деца са били обучени или повече медицински услуги са били осигурени без допълнителни ресурси.

О Ефективността е степента на постигане на целите на одитираната организация, при съпоставяне на действителните и очакваните резултати от дейността ѝ.

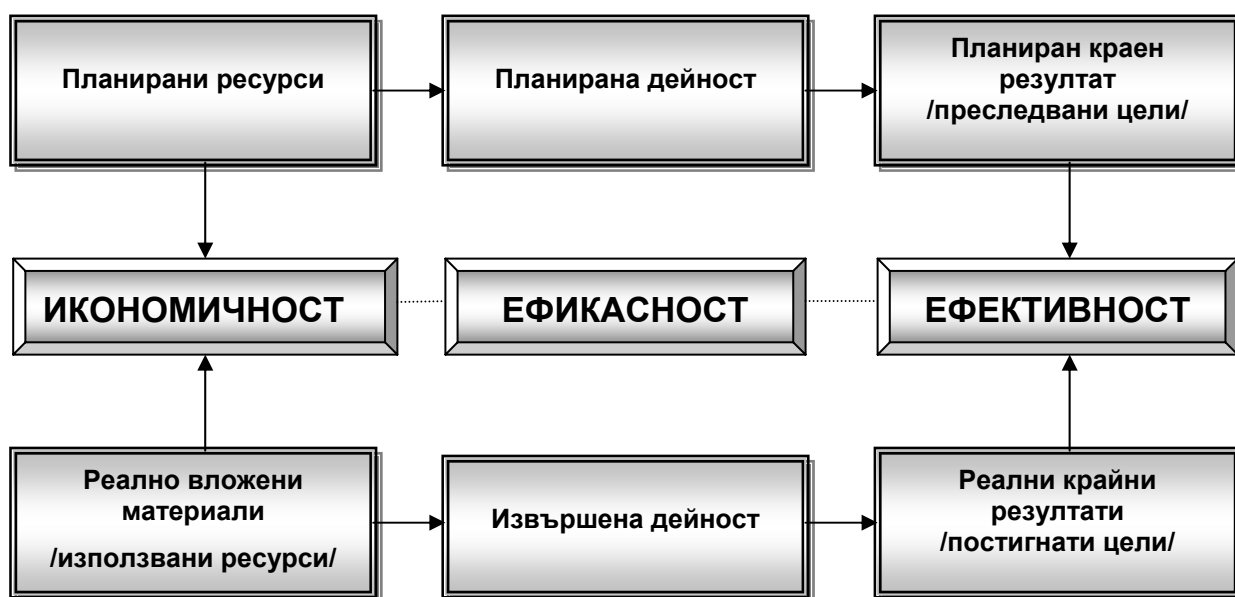
☞ Пример:

Нивото на заболяемост е намаляло в резултат на извършените медицинските услуги, (напр. спрямо предишен период, др.);

Отчетените в края на годината предоставени услуги отговарят напълно на заложените в годишния план.

По своята същност одитът на изпълнението е изследване на получената „стойност срещу пари” (value for money), тъй като представлява проверка на начина на управлението на ресурсите (финансови, човешки, материални) с оглед постигане на максимална икономичност, ефективност и ефикасност.

Следният схематичен модел илюстрира връзките между заложен/входящи ресурси, извършени дейности/процеси и краен резултат и между икономичност, ефективност и ефикасност:



На практика границите между икономичност, ефективност и ефикасност рядко са ясно очертани. Затова и проверките обикновено целят едновременното проследяване на трите аспекта на изпълнението (икономичност, ефективност, ефикасност) като част от един и същи одит. От друга страна, възможно е да се извърши и одит на изпълнението, който да провери само един от трите елемента – икономичност, ефективност или ефикасност.

2. Цели и задачи на одита на изпълнението

Основната цел на одита на изпълнението е да даде увереност за това доколко икономично, ефикасно и ефективно са изпълнени дейностите, включително придобиването и управлението на ресурсите.

Пример:

Примерни цели на одит на изпълнението на проект за изграждане на болница:

- ✓ Дали офертата, договорът и контролни дейности, свързани с построяването на болницата, осигуряват изграждането ѝ навреме и при най-ниски разходи (Икономичност),
- ✓ Дали се е увеличил обемът и се е подобрило качеството на извършените административни и медицински услуги при използването на същия обем ресурси, или
- ✓ Дали е намаляло количеството на изразходваните ресурси (оперативни инструменти, екипировка, леглови фонд и др.) при запазване на обема и качеството на административните и медицински услуги (Ефикасност),
- ✓ Дали постигнатите резултати, например намаление на списъка на чакащите пациенти, увеличение на извършените операции, подобрене на нивото на диагностика и лечение, на здравето и качеството на живот са съотносими/отговарят на предварително заложените цели (Ефективност).

3. Избор на одитирана единица за извършване на одита на изпълнението

Вътрешните одитори извършват одит на изпълнението и дават становище за прилагане на принципите за икономичност, ефективност и ефикасност обикновено за проект или програма в определена организация. Дефинирането на одитните единици, в които ще се извърши одит на изпълнението, се осъществява на етап стратегическо и годишно планиране на дейността по вътрешен одит (Виж Глава IV от Наръчника за вътрешен одит, том I).

Подходящи одитни единици за извършване на одит на изпълнението са проекти, структури, процеси, свързани с изпълнение на:

- ✓ дейности, в които са ангажирани значителен обем финансови ресурси;
- ✓ дейности, в които е съсредоточен голям обществен интерес;
- ✓ дейности, при които е установен риск от непостигане на целите;
- ✓ дейности, които се считат за рискови в резултат на съществени организационни, управленски, административни промени, необичайни за одитираната единица процедури, сложни и изискващи специфични познания проекти и пр.;
- ✓ използвани ресурси (съотношението между извършените разходи за ресурси и крайните резултати/продукти);
- ✓ крайни резултати/продукти, съпоставени с първоначално заложените (т.е. ефективността).

Примерни одитни единици	Възможности за подобрене
Договори за доставка/услуги, сключени в резултат на проведени процедури за	Придобиване на необходимите стоки и услуги на най-ниска цена при същото

възлагане на обществени поръчки	качество, на необходимото място и в необходимото време
Управление на имоти и други активи, в т.ч. автомобили, сгради и др.	Увеличаване на приходите от управлението на активите
Управление на материалните запаси	Оптимизиране на процеса по съхранение: 1. съкращаване на времето от доставката на стоките/материалите до тяхното използване/влагане 2. намаляване на загубите, свързани със съхранението на стоките/услугите 3.ограничаване на липсите

4. Специфични моменти при извършване на одита на изпълнението

Одитът на изпълнението, както и одитът на системите, преминава през стандартните фази за изпълнение на одитен ангажимент за даване на увереност (виж том II от Наръчника за вътрешен одит).

4.1. Формулиране на ясни показатели за икономичност, ефективност и ефикасност

Това е необходимо, тъй като вътрешните одитори се нуждаят от критерии, които да използват при оценяване изпълнението на дейностите. Показателите за оценка трябва да са ясно описани и при възможност базирани на нормативни или вътрешни актове, възприети стандарти, организационни и управленски теории и практики и т.н. В случай, че посочените по-горе източници не съдържат необходимата информация за формулиране на показатели, за определянето им могат да се използва информация от сходни системи/дейности.

4.2. Дефиниране на риска

Идентифицирането и оценяването на рисковете при одит на изпълнението преминава през същите етапи, през които всеки одитен ангажимент за даване на увереност

При извършването на одит на изпълнението вътрешните одитори следва да се насочат към идентифициране, анализ и документиране на доказателства, че една одитна единица не е постигнала или не може да постигне определените критерии за икономичност, ефективност и ефикасност. Този риск може да е резултат от слабости в системите за финансово управление и контрол.

При одита на изпълнението се отделя по-малко време на документирането, както и на съществуващите контролни дейности, тъй като при този вид одит основната цел е да се даде оценка за икономичност, ефективност и ефикасност на дейността на одитираната единица.

4.3. Докладване при одит на изпълнението

Докладването на резултатите от одита на изпълнението се извършва по реда на Глава IV от Наръчника за вътрешен одит, том II.

Одитният доклад за представяне на резултатите от одита на изпълнението следва да съдържа също списък на критериите, които са използвани за оценка на

икономичността, ефективността и ефикасността. Когато вътрешният одитор е дал различна относителна тежест на използваните от него одитни критерии (показатели) при излагането на изводите, причините за това трябва да бъдат изяснени точно в доклада.

При констатирани възможности за подобряване на изпълнението на дейностите задължително трябва да се дадат подходящи препоръки на ръководството за предприемане на коригиращи действия.

Използването на качествени показатели (за икономичност, ефикасност и ефективност) прави всеки одит на изпълнението различен и уникален по своето съдържание. Определените цели на ангажмента и критерии за икономичност, ефективност и ефикасност, идентифицираните рискове, създадени работни документи и начин на представяне на резултатите обикновено са строго индивидуални за всеки ОИ и не могат да се използват като «матрица» за друг подобен одитен ангажимент. Извършването на одит на изпълнението зависи от субективната преценка и професионални качества на вътрешния одитор. В този смисъл освен избор на подходящи одитни единици за извършване на одит на изпълнението, ръководителят на вътрешния одит трябва да прецени добре и професионалната подготовка на вътрешните одиторите, които ще го извършат.

II. ОДИТ НА ИНФОРМАЦИОННИТЕ ТЕХНОЛОГИИ

1. Същност на одита на информационните технологии

Одитът на информационните технологии (ИТ одит) е прилагане на одитни умения в технологическите аспекти на работните процеси. Той включва независим преглед и тестване на практиките и процедурите, свързани с:

- ✓ обезпечаване извършването на работните процеси;
- ✓ процесите на планиране и организиране на ИТ, развитие и придобиване на нови системи и удобства;
- ✓ икономичното, ефикасно и ефективно използване и експлоатация на ИТ средства.

2. Същност на информационните системи

Информационните технологии имат все по-съществена роля при управлението на организациите от публичния сектор и вътрешните одитори трябва да се насочат към тяхното оценяване, независимо от тяхната сложност. Информационните технологии могат да се използват за изготвяне на финансово-счетоводна информация или за информация, свързана с конкретни дейности, процеси и др.

За информационни системи можем да говорим, когато финансова или нефинансова информация, свързана с дейността на организацията, се обработва с участието на компютърна техника, независимо от това дали техниката се намира в или е извън организацията.

3. Изисквания към вътрешните одитори

В съответствие със стандарт 121.У3 от Стандартите за вътрешен одит в публичния сектор, вътрешните одитори трябва да притежават познания за ключови рискове и

контроли в областта на информационните технологии, както и за технологично базирани одитни техники за осъществяване на възложената им работа. В тази връзка те трябва да бъдат запознати със същността, основните цели и възможности на информационните системи в организацията.

Стандартите за вътрешен одит в публичния сектор не съдържат изисквания всички вътрешни одитори да притежават компетентността на вътрешен одитор, чието основно задължение е извършването на одит на информационните технологии. Ако в дадена организация голяма част от информационните потоци се обработват с помощта на компютърна техника, ръководителят на вътрешния одит следва да предприеме действия в Звеното за вътрешен одит да бъде назначен вътрешен одитор, който да притежава необходимите знания и умения за извършването на одит на информационните технологии.

4. Цели на одита на информационните технологии

При извършването на одит на информационните технологии вътрешните одитори трябва да имат предвид, че основните цели на информационните системи са:

- ✓ да съдържат достатъчно достоверни данни и информация, които да позволят осъществяването на ефективен контрол;
- ✓ да предоставят своевременно информация на ръководството с оглед постигане целите на организацията.

Увеличаващата се сложност и разнообразие при прилагането на технологиите води до необходимостта от повече специализирани ИТ умения за проверка на специфичните дейности, свързани с използването на компютърна техника. В таблицата са изброени няколко параметри на информационните системи, към които могат да се насочат вътрешните одитори и свързаните с тях одитни цели.

Характеристики на информационната система	Цели на одита
1. Съдържание	В информационната система съдържа ли се цялата необходима информация?
2. Срок	Може ли да се получи информация в желаното време?
3. Актуализация	Налице ли е последната актуална информация?
4. Достоверност на данните	Точна ли е информацията, съдържаща се в информационните системи?
5. Достъпност	Може ли заинтересованите лица да получат лесно тази информация и защитена ли е информацията от нерегламентиран достъп?
6. Архивиране	Създава ли се архив на данните към определена дата и какви са правилата за достъп до архивните файлове?

При извършване на одит на информационните технологии вътрешните одитори трябва да имат предвид, че им е необходима специфична техническа подготовка. За да бъде извършен такъв одит, в екипа, изпълняващ одитния ангажимент, могат да бъдат включени и специалисти в областта на информационните технологии. Одитният процес съответства на одита на системите.

5. Изводи/заключения

Оценката/заключението от извършения одит трябва да се отнася за това адекватни ли са информационните технологии на потребностите на ръководството на организацията и на одитната единица, приносът им за постигане целите на организацията и подобряване на вътрешния контрол.

III. ФИНАНСОВ ОДИТ

1. Същност и цели на финансовия одит

Основна цел на финансовия одит е да се даде увереност на потребителите на информацията от финансовите отчети, че същите отразяват вярно, честно и точно имущественото и финансово състояние на организацията. При финансовия одит се обръща внимание на финансово-счетоводната система, с цел да се изрази одиторско мнение за финансовите отчети. Финансово-счетоводната система в организацията включва процедурите, свързани с изготвяне, записване, отчитане и съхранение на надеждна информация относно финансовите операции.



ВНИМАНИЕ!

Вътрешният одит като дейност няма за задача да изразява мнение и да дава становище по финансови отчети на организациите от публичния сектор. При изпълнение на одитни ангажименти, свързани с финансовата дейност, вътрешните одитори трябва да формулират цели, свързани с ефективността на финансово-счетоводната система.

Пример:

- ✓ Да се оцени ефективността на вътрешния контрол по отношение осигуряване на съответствието с действащото законодателство на извършените и отразени в отчетите финансови и счетоводни операции;
- ✓ Да се оцени дали документирането на финансовите и счетоводни операции осигурява проследяване на всички решения и действия на ръководителя на организацията.

Ако вътрешните одитори са планирали да изпълнят одитен ангажимент, свързан с финансовата дейност, те трябва да насочат вниманието си основно към оценка на финансово-счетоводната система на организацията. Тяхната задача е да изразят мнение относно адекватността и ефективността на тази финансово-счетоводна система и дали нейното функциониране осигурява достоверност, законосъобразност и редовност на

годишния финансов отчет. Одитната дейност, свързана с изразяване на становище по финансовия отчет, се осъществява чрез прилагане на специфични инструменти и техники, които не са характерни за дейността по вътрешен одит като цяло.

Основни правомощия за изразяване на мнение по финансовите отчети на бюджетните предприятия имат одиторите от Сметната палата. Целите на финансовия одит, извършван от одиторите на Сметната палата, са:

- ✓ да се извърши проверка на системите за финансово управление и контрол и на управленските решения във връзка с организацията, планирането, управлението, отчитането и контрола на бюджетните и другите публични средства;
- ✓ да се изрази независимо одитно становище относно достоверността, законосъобразността и редовността на съответния финансов отчет или отчет за изпълнението на бюджета и извънбюджетните сметки и фондове.

Предвид тези правомощия на одиторите от Сметната палата, особено важно е ръководителят на вътрешния одит да изпълни изискванията на стандартите за координация с външните одитори (виж том I от Наръчника за вътрешен одит) в случай, че включи в годишния одитен план ангажимент, свързан с финансово-счетоводната система на организацията. По този начин ще осигури минимално дублиране на одитната дейност и ефективно използване на ресурсите.

2. Разбиране за дейността

При изпълнението на одитен ангажимент, свързан с финансовата дейност на организацията, ръководителят на вътрешния одит и вътрешните одитори трябва да получат достатъчно добро разбиране по отношение на:

- ✓ Счетоводната политика и счетоводните процедури;
- ✓ Основните категории сделки /транзакции/ на одитираната организация;
- ✓ Разходооправдателните документи и сметки във финансовите отчети;
- ✓ Съществуващите счетоводни записвания и тяхното естество;
- ✓ Използвания счетоводен софтуер;
- ✓ Счетоводния процес и процеса по докладване на финансовата информация от възникване на транзакцията до отразяването ѝ във финансовите отчети;
- ✓ Оторизацията, разделението на права и отговорности във връзка с извършването на финансови транзакции;
- ✓ Разбиране за политиката на ръководството по отношение на контрола, свързан с финансовата дейност.

3. Специфика при извършването на фактически проверки

За да съберат достатъчно доказателства, които да им позволяват да изразят мнение относно ефективността на вътрешния контрол при финансовата дейност, вътрешните одитори трябва да извършат необходимите проверки. Проверките могат да бъдат насочени към установяване дали:

- ✓ Стопанските операции са били извършени с одобрение на ръководството;
- ✓ Всички стопански операции са били точно отразени по съответните сметки;
- ✓ Достъпът до активите и документите е регламентиран по ред, гарантиращ тяхното съхранение;

- ✓ Записаните по счетоводните сметки активи съответстват на наличните;
- ✓ Стопанските операции са били извършени в съответствие с нормативните актове;
- ✓ Съществуват механизми за предотвратяване, разкриване и коригиране на нередности и злоупотреби, извършени от ръководството, служителите и трети лица;
- ✓ Съществуват механизми, които осигуряват икономичното, ефективното и ефикасното изпълнение на стопанските операции;
- ✓ Други.

4. Докладване

Одитният доклад трябва да включва всички слабости, установени във финансово-счетоводната система, като се обърне особено внимание на установените и некоригирани несъответствия. Докладът трябва да насочи вниманието на ръководството към слабостите във вътрешния контрол, които биха могли да доведат до проблеми с достоверността, законосъобразността и редовността на финансовия отчет.

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение 1 към Глава II, том III

ИНТЕРВЮ

I. ВИДОВЕ ИНТЕРВЮТА

Одитните интервюта могат да бъдат:

- ✓ общи;
- ✓ насочени.

Общите интервюта целят получаване на разбиране за дейността на организацията и изграждането на доверие между служителите ѝ. При провеждането на такива интервюта следва да се избягват преките въпроси и интервюто се структурира около общи теми за разговор. Този подход се прилага, за да се:

- ✓ подобри разбирането за отношението на ръководството към дефинираните цели, управлението на риска и контрола;
- ✓ създадат добри колегиални отношения, включително да се подобри разбирането на служителите и ръководството за дейността по вътрешен одит;
- ✓ разкрият нови рискови области от дейността на организацията.

Насочените интервюта целят получаване на специфична информация относно различни конкретни факти, например процедурите по изплащане на фактури за доставка, за делегиране на отговорности и др. При този тип интервюта вътрешният одитор предварително определя каква информация му е необходима и формулира въпроси, които ще подпомогнат получаването ѝ. Той планира акцентите на срещата и контролира нейното провеждане, като насочва тона и темпото на дискусията към определените цели. Предимството на насочените интервюта е, че вътрешните одитори получават конкретна информация по предварително подготвени въпроси.

В практиката вътрешните одитори сами решават как да провеждат интервю, като използват предимствата на двата подхода. Изборът на подход зависи от:

- ✓ длъжността, правомощията и отговорностите на интервюираното лице;
- ✓ вида и количеството на необходимата информация;
- ✓ целта, за която ще бъдат използвани резултатите от интервюто (разбиране на дейността на организацията, стратегическо и годишно планиране на дейността по вътрешен одит или изпълнение на одитен ангажимент);
- ✓ разполагаемите ресурси (времеви, човешки и др.).

В много случаи се използва комбинация от двата вида интервю, като одиторите започват с насочения подход за получаване на необходимата информация и завършват с общия подход, за да дадат възможност на интервюирания да разшири темата на разговора. (Възможен е и обратният подход - преминаване от общ разговор към конкретните въпроси).

II. ЦЕЛИ НА ИНТЕРВЮТО

По време на изпълнение на дейността си вътрешният одитор постоянно комуникира с лица от организацията с цел:

- ✓ **Получаване или потвърждаване на информация** – това е основната задача на вътрешните одитори при провеждане на интервюта. Интервюто в голяма степен улеснява получаването на специфични документи или информация, които да потвърдят вече събраните доказателства.
- ✓ **Идентифициране на източници на информация** – вътрешните одитори непрекъснато търсят данни и информация, които да използват като доказателства. Когато провеждат интервюта, те задават въпроси, които да ги насочат към други източници на информация. Вътрешните одитори трябва да следят за достъпни източници, които да им осигурят достатъчна, надеждна, уместна и полезна информация.

Получената информация по време на провеждане на интервюта на различните етапи на изпълнение на дейността по вътрешен одит следва да бъде документирана. Тя трябва да се потвърди в писмена форма – подписано изявление или подписано копие от резюмето на интервюто, съставено от вътрешния одитор. По този начин се потвърждава, че устно предадената информация по време на интервюто отговаря на даден факт.

При определяне основателността на получените от свидетели доказателства или в каква степен доказателството е съотносимо към проучвания факт са възможни следните варианти:

- ✓ Информацията, получена по време на интервю с надеждно трето лице може да е по-достоверна от информацията, получена от одитираното лице;
- ✓ Информацията, получена по време на интервю, когато условията предполагат лицето да говори свободно, е по-достоверна от тази, получена при неудобни или стресиращи обстоятелства;
- ✓ Информацията, получена по време на интервю с лице, което не е предубедено или притежава богати познания в дадена област, е по-достоверна от тази, получена от лице с предубеждения или частични познания в същата област.



Запомнете: Изборът на интервюирано лице и надеждността на изявленията на интервюирания са сериозни съображения за надеждността и достоверността на информацията.

III. ЕТАПИ ПРИ ПРОВЕЖДАНЕ НА ОДИТНО ИНТЕРВЮ

Провеждането на интервю представлява процес, следващ ясно и логично дефинирани последователни етапи. Вътрешните одитори трябва да познават детайлно всеки един от етапите, за да провеждат интервюто правилно и да успеят да постигнат целите му.

Етапите, през които преминава одитното интервю, са:

- ✓ Планиране,

- ✓ Откриване на интервюто,
- ✓ Провеждане,
- ✓ Приключване на интервюто,
- ✓ Документиране и потвърждаване на интервюто.

1. Планиране на интервюто

За да е добре подготвен за провеждането на интервю за събиране на одитни доказателства, вътрешният одитор трябва:

- ✓ Да знае и разбира ясно целта на интервюто;
- ✓ Да получи колкото е възможно повече познания в областта, върху която ще се фокусира интервюто;
- ✓ Да прегледа всички свързани с темата папки, документи, както и други данни за улесняване подготовката на въпросите;
- ✓ Да състави списък с основните теми и въпроси, които трябва да се разгледат. Трябва да се проучат и разберат ключови думи, специализирана терминология и професионални изрази;
- ✓ Всеки от въпросите трябва да се отнася само за една тема. Да изготви кратки, директни, лесни за разбиране и по същество въпроси. Един въпрос не трябва да предизвиква множество отговори;
- ✓ Да си създаде ясна представа за отговорите, които очаква да получи. В противен случай одиторът ще срещне трудности при разпознаването на неадекватни или неясни отговори и няма да може да реагира на тези отговори;
- ✓ Да проведе интервюто с възможно най-подходящото за целта лице, което може да предостави достатъчна, надеждна, уместна и полезна информация. Обикновено интервютата се уговарят предварително, но в много случаи едно ненасрочено интервю може да е оправдано и да се окаже много резултатно;
- ✓ Да избере подходяща среда или място, където ще се проведе интервюто. Атмосферата следва да е приятна и предразполагаща;
- ✓ Да прецени уместността от провеждане на дискусия със съответното лице, предшестваша интервюто с цел да подготви интервюирания, да установи връзка с него и да създаде добра основа на процеса на комуникация.

Вътрешните одитори трябва да подобряват устните си и писмени умения за комуникация, за да могат в процеса на провеждане на интервю да получат необходимата им за изпълнение на дейността по вътрешен одит информация.



Запомнете: Опитният интервюиращ успява да си създаде представа за интервюирания от един или два контакта. Това помага на интервюиращия да прецени надеждността на даваните отговори и да оцени верността им.

2. Откриване на интервюто

Откриването на интервюто е изключително важно, защото задава тона на цялото интервю, както и на възможните последващи интервюта.

✓ Встъпителна част

Представете се и се уверете, че интервюираният знае кой сте точно и откъде сте. Когато не познавате интервюирания, е уместно да представите официално документ, удостоверяващ Вашата месторабота и длъжност (служебна карта). Може да се наложи да се посочи и правното основание, въз основа на което интервюираният трябва да окаже съдействие на вътрешния одитор.

✓ Представяне на целите и задачите на интервюто

Вътрешният одитор трябва да изложи ясно целите и задачите на интервюто. Обяснете целите на интервюто, за да накарате интервюираният да Ви съдейства и избегнете създаване на враждебно отношение. Трябва да се уверите, че интервюираният знае и разбира защо се провежда интервюто и защо информацията Ви е необходима. Представете нужните сведения, за да си осигурите съдействието на интервюирания, без да разкривате информация. Това може да повлияе негативно на целите на интервюто или да го усложни.



Не споменавайте на интервюирания думите “измама”, “неправомерни деяния”, “неправомерно поведение” и други подобни изрази без причина, освен ако това не са конкретните въпроси, които трябва се разгледат по време на интервюто.

Вътрешният одитор трябва да избягва обсъждането на:

- ✓ Плана и подхода на одита;
- ✓ Формирани теории по случая;
- ✓ Формирани мнения, съждения, идеи;
- ✓ Събрана до момента информация, както и такава, която предстои да бъде събрана.

Посоченото по-горе не следва да се приема като задължително правило от вътрешните одитори. В някои случаи интервюто може да включва подобни теми – например обсъждане на одитния план с ръководителя на одитната единица.

За да осигури възможно най-комфортна и благоприятстваща разговора обстановка, вътрешният одитор е подходящо да остави интервюираното лице да реши къде ще се проведе интервюто, като се опита да играе ръководна и контролираща роля по отношение избора на мястото. Одиторът също така трябва да внимава да не се вълчи в незначителни и твърде лични разговори, като направи бързо преценка колко време да продължи неангажиращия разговор, за да предразположи интервюирания. Вътрешният одитор трябва да обръща внимание не само на думите на интервюирания, но и на своите собствени по време на разговора.

3. Провеждане на интервюто

Интервюто се провежда, след като вътрешният одитор изцяло се е подготвил за него. В противен случай резултатът ще е не само загуба на ценно време, но може и да застраши постигане целите на ангажимента и авторитета на Звеното за вътрешен одит.

Вътрешният одитор трябва да определи продължителността на интервюто. Това зависи от въпросите, които ще се разглеждат. Независимо какъв въпрос или въпроси ще се разглеждат, по правило интервюто не бива да продължава повече от 45 минути.

Вътрешният одитор трябва да контролира интервюто, а не интервюираният - одиторът трябва да бъде водещ при провеждането на интервюто, но не трябва да влияе върху отговорите на интервюирания.

По време на интервюто вътрешният одитор трябва да:

- ✓ се държи професионално;
- ✓ е учтив и с твърди позиции;
- ✓ избягва конфликти и спорове;
- ✓ проявява разбиране;
- ✓ е винаги обективен и безпристрастен.

Вътрешният одитор трябва да избягва:

- ✓ да се отклонява от темата или да позволява това на интервюирания субективност и фамилиарност;
- ✓ емоционални забележки;
- ✓ нетърпение;
- ✓ съгласие и несъгласие;
- ✓ реакции на изненада, недоволство и осъждане.
- ✓ да се разсейва или отделя внимание на прекъсвания от рода на телефонни обаждания, сарказъм и липса на учтивост.

Интервютата не бива да се провеждат от повече от двама одитори. Интервюираното лице често се притеснява от самото интервю, а присъствието на повече от двама вътрешни одитори може да засили това чувство. Същевременно при очаквани трудности (комплексност на одита, специфични технически теми и др.) или при чувствителност на одитирания процес (данни за нарушения, публикации в пресата за некомпетентност и пр.) е необходимо интервюиращият екип да се състои от двама одитора.

Провеждащият интервюто вътрешен одитор трябва да участва активно в него. Начинът, по който одиторът възприема отговорите на интервюираното лице, се влияе от интереса на одитора към интервюто. В този смисъл, вътрешният одитор трябва да:

- ✓ демонстрира активен интерес към интервюто и обсъжданите по време на интервюто въпроси и да следи внимателно получените отговори;
- ✓ следва логиката на интервюирания или да отбелязва липсата на такава;
- ✓ идентифицира ключовите идеи, произтичащи от отговорите на интервюирания, да ги разбира и запазва за бъдещите си съждения;
- ✓ си отбелязва, но да не привлича вниманието върху явни несъответствия в отговорите на интервюираното лице;
- ✓ избягва всичко, което би могло да има отрицателно влияние върху интервюто.

При формулирането на въпросите вътрешният одитор трябва да се стреми да е възможно най-прецизен и конкретен. Слушайте внимателно отговорите, които дава интервюираният на всеки един въпрос. Целта е да се извлече информация от интервюирания по даден въпрос.

Добра техника при провеждане на интервю е интервюираният да бъде прекъсван, когато има основание за това, но не често. В най-добрия случай прекъсването се прави с цел:

- ✓ да се задържи вниманието на интервюирания върху въпросите на вътрешния одитор, да се преформулират отговорите на интервюирания;
- ✓ да се зададат на интервюирания поясняващи и свързани с казаното въпроси.

Относно воденето на бележки по време на интервюто одиторът трябва да има предвид:

- ✓ воденето на точни бележки е добра практика при провеждането на одитно интервю. Получената информация по време на интервюто трудно се извлича отново – бележките запазват точността на получената информация.
- ✓ воденето на бележки може да разсее интервюирания, тъй като може да отвлече вниманието му от интервюто и интервюирания, когато одиторът си припомня какво е било казано и опитва да го запише. Затова в случай на двама интервюирани е добре единият да провежда интервюто, а другият да води бележки.
- ✓ воденето на бележки може да разсее интервюирания поради притеснение, че ще бъде цитиран. Препоръчва се вътрешният одитор да предупреди интервюирания, че по време на интервюто ще бъдат водени бележки.

4. Приключване на интервюто

Добра практика е да се задават въпроси на интервюирания с цел откриване на източници на потвърждаваща информация. Източниците на такава информация може да са физически, аналитични или документални. Тяхната цел е да обосноват/потвърдят получената по време на интервюто информация. Потвърждаващата информация:

- ✓ обосновава устните твърдения;
- ✓ допълва или може да се добави към данните, получени по време на интервюто;
- ✓ може да се окаже от основно значение за анализа на данните.

След провеждане на интервюто вътрешните одитори трябва да извършат преглед на получената информация, за да се получи окончателно потвърждение от интервюирания. За целта вътрешният одитор трябва:

- ✓ да повтори точка по точка казаното по време на интервюто и да потвърди с интервюирания отговорите на планираните и уточняващите въпроси;
- ✓ да следи за допълнителна информация, която може да бъде предоставена от интервюирания в края на интервюто;
- ✓ отново да зададе някои съществени въпроси, ако ситуацията позволява това;
- ✓ да изброи пред интервюирания всички въпроси, на които той е обещал да отговори по-късно;
- ✓ да припомни на интервюирания какви документи и други потвърждаващи доказателства е обещал да предостави;
- ✓ да предложи срокове за изпълнение на обещаните от интервюирания действия.

Преди да приключи интервюто, вътрешният одитор трябва да се увери, че интервюираното лице ще е на разположение и в бъдеще, при условие, че:

- ✓ се получи нова информация;

- ✓ възникнат нови въпроси, които трябва да се проверят или недоразумения, които се нуждаят от уточняване.



Запомнете: при приключване на интервюто интервюираните лица често са по-малко предпазливи и по-искрени. Това се дължи на факта, че напрежението от провеждане на интервюто е отминало. Вътрешният одитор трябва да следи внимателно коментарите и случайните забележки от страна на интервюирания в края на интервюто.

5. Документиране и потвърждаване на интервюто

Веднага след приключването на интервюто то трябва да се документира. За документирането на всички проведени интервюта може да използва стандартна форма на паметна записка, с цел по-лесно анализиране и съпоставяне на получената информация.

Паметната записка трябва да съдържа следните данни за проведеното интервюто:

- ✓ целите на интервюто;
- ✓ дата и час на провеждането му;
- ✓ място на провеждане;
- ✓ продължителност;
- ✓ лица, присъствали на интервюто.

Същинската част на паметната записка съдържа:

- ✓ въпросите, поставени от вътрешния одитор по време на интервюто, както и всичко, казано от интервюирания в отговор на въпросите на одитора, неговите коментари и забележки;
- ✓ въпросите, останали без отговор;
- ✓ документи и други доказателства, предоставени на вътрешния одитор от интервюирания;
- ✓ списък на потвърждаващи доказателства, документи и отговори, които интервюираният е обещал да даде на зададените от вътрешния одитор въпроси.

Вътрешният одитор трябва да прецени дали естеството на информацията изисква паметната записка да бъде подписана и от интервюираното лице.

В някои случаи е възможно служителите да пожелаят да изразят писмено версията/становището си по въпроса след приключването на интервюто. Това важи особено в случаите, когато служителят смята, че тонът и насочеността на въпросите дават възможност интервюто да се тълкува погрешно и иска да формулира нещата по друг начин, за да покаже правилната гледна точка.

Паметната записка от интервюто, както и други доказателства, получени по време на интервюто, трябва да се включат към работните документи.

VI. ТЕХНИКИ ЗА ПРОВЕЖДАНЕ НА ОДИТНО ИНТЕРВЮ

1. Водене на бележки

Воденето на бележки е необходимо за съхраняване точността на отговорите на интервюирания, но същевременно може да разсее както интервюиращия, така и интервюирания. За да избегнете това:

- ✓ Планирайте воденето на бележки. Определете кой вътрешен одитор ще води бележките и кой ще провежда интервюто;
- ✓ Организирайте бележките по сфера на интерес, въпроси, идеи, ключови думи;
- ✓ Създайте си собствена техника за перифразиране и обобщаване на казаното;
- ✓ В края на интервюто вътрешните одитори трябва да прегледат бележките заедно с интервюирания и да използват бележките за документиране на интервюто възможно най-скоро, не по-късно от 24 часа.

2. Техника на задаване на въпроси

Способността на интервюиращия да задава въпроси, да изслушва отговорите им и да откликва на казаното е в основата на доброто провеждане на интервюта.

2.1. Насоки за изготвяне на въпросите:

- ✓ Формулирайте предварително въпросите като част от планирането на срещата. Използвайте въпросителните думи кой, какво, как, кога, къде и защо при формулирането на въпросите;
- ✓ Всеки въпрос следва да е ясен, сбит и да се ограничава до един проблем;
- ✓ Използвайте думи и език, които интервюираният ще разбере и приеме;
- ✓ Не задавайте много въпроси, които покриват аспектите прекалено общо;
- ✓ Опитайте се да задавате въпросите си в логичен ред, но бъдете готов и да подхванете и други свързани, в момента, в който възникнат;
- ✓ Изчакайте отговора на предишния въпрос преди да се преминете към следващия.

2.2. Насоки при задаване на въпросите:

- ✓ не говорете прекалено много, бъдете кратки и ясни;
- ✓ бъдете максимално дружелюбни и се усмихвайте;
- ✓ наблюдавайте изражението на интервюирания, за да сте сигурни дали Ви разбира или е объркан;
- ✓ не принуждавайте интервюирания да отговоря бързо;
- ✓ ако интервюираният не може да даде отговор на въпрос след определено изчакаване, предложете да преминете нататък и да се върнете на въпроса по-късно/да отговори в определен срок след приключване на интервюто.

3. Видове въпроси

Важно умение при провеждане на одитното интервю е способността за избор на правилната форма на въпросите. Този избор зависи от ситуацията и вътрешният одитор трябва да го направи по своя преценка.

3.1. Отворен тип въпроси

Те насърчават интервюираното лице да говори по-свободно и открито. На тях не може да се отговори еднозначно само с „да” или „не”. Отговорите на отворени въпроси обикновено предоставят информация и насърчават интервюирания да предоставя факти и да излага собствените си мнения и становища. Отворените въпроси обикновено започват с „Кой?”, „Какво?”, „Защо?”, „Кога?”, „Къде?”, „Как?”, „Чий?”.

3.2. Затворен тип въпроси

Те предоставят на интервюирания много по-малък избор при отговор, като често той е само „да” или „не”. Затворените въпроси не дават много възможности за дискусия и за излагане на собствените идеи на интервюирания. Те са полезни при получаване на конкретна информация или потвърждаване на основни факти и цифри. Затворените въпроси обикновено започват с „Бяхте ли?”, „Имате ли?”, „Направихте ли?”.

3.3. Проучващи въпроси

Имат за цел да извлекат подробна информация по определен въпрос, например кой, какво, кога, как, къде и защо.

☞ **Пример:**

При проверка на папките, какво точно правите? Как извършихте проверката? Какво установихте?

3.4. Уточняващи въпроси

Целта им е да се провери и разбере вече казаното от интервюирания, както и да бъде насърчен да продължи да дава отговори. Интервюиращият се позовава на изказване, което интервюираният току-що е направил и го преформулира като изясняващ въпрос.

☞ **Пример:**

Казахте, че сте проверили папката, кога извършихте проверката?



Не трябва да се използват:

- ✓ **подвеждащи въпроси** – например „Не мислите ли, че.....?”, или „Мислили ли сте...?” или „Защо не.....?”;
- ✓ **провокативни бележки или въпроси** - например „Защо управлението в този сектор е толкова слабо?”;
- ✓ **въпроси, на които не може да се отговори еднозначно** - такива въпроси обръкват интервюирания и обикновено водят до ненадеждни доказателства. Ако трябва да зададете два тясно свързани въпроса, задайте първия, изслушайте отговора и после задайте втория.
- ✓

5. Въпросници

Въпросниците са от помощ на вътрешните одитори при събиране на голямо количество информация относно отделен, специализиран въпрос или сфера. Въпросниците са полезни, когато трябва да бъдат интервюирани голям брой хора по една и съща специфична тема. Отговорите могат да се получат в непосредствен разговор с интервюирания, писмено или по телефона. Въпросникът е:

- ✓ похват, използван за получаване на конкретна търсена информация;
- ✓ добре планирано, официално разработено средство за събиране на информация;
- ✓ поредица от въпроси с отворен или затворен край;
- ✓ съставен в логическа последователност.

V. НЯКОИ ГРЕШКИ И РИСКОВЕ ПРИ ПРОВЕЖДАНЕ НА ОДИТНО ИНТЕРВЮ

Опитният интервюиращ трябва да знае какви рискове могат да възникнат по време на планираното интервю. Те могат да попречат на ефикасното и ефективно събиране на доказателства.

1. Лекцията не е одитно интервю

Някои интервюиращи се превръщат в лектори по време на интервюто. Понякога може да се получи и обратното, когато интервюиращият слуша през повечето време.

2. Дискусията не е одитно интервю

Интервютата понякога се превръщат в групови дискусии от които не може да се получи нужната информация, т.е. не може да се постигнат поставените цели.

3. Разговорът не е одитно интервю

Някои интервюта се превръщат в разговори, при които се загубва първоначалната цел на срещата.

4. Разпитът не е одитно интервю

Понякога интервюто се превръща в разпит и интервюиращият създава впечатление у интервюирания, че:

- ✓ интервюто е принудително;
- ✓ интервюираният не присъства на интервюто доброволно;
- ✓ интервюираният не може да прекрати интервюто, когато сам реши.



Внимание! Не превръщайте интервюто в разпит! Това няма да ви помогне да получите необходимата Ви информация - напротив, ще направи интервюирания подозрителен и без желание да Ви съдейства.

ДИАГРАМА

I. ВИДОВЕ ДИАГРАМИ

При схематичното представяне на процесите и дейностите се използват основно хоризонтални и вертикални диаграми.

1. Хоризонтални диаграми

Хоризонталните диаграми описват функциите на различните структури/системи, участващи в процеса. Структурите се подреждат последователно хоризонтално в горната част на страницата. Дейностите и документите, за които отговаря структурата, се изброяват вертикално в съответната колона, като се използват стандартни символи. В *Приложение 3В* е изготвена примерна хоризонтална диаграма.

2. Вертикални диаграми

Вертикалните диаграми описват последователно отделните стъпки на процесите във формат отгоре надолу. Изготвят се в табличен вид. Първата колона съдържа кратко описание на действията/дейностите, изпълнявани от съответната структура, следващата колона определя поредния номер на операцията, а последната колона съдържа документа/резултата от изпълнение на дейността. В *Приложение 3Г* е изготвена примерна вертикална диаграма.

Ръководителят на вътрешния одит и вътрешните одитори трябва да познават предимствата и недостатъците на диаграмите и да преценяват при какви случаи използването им бе било полезно за ефективното осъществяване на дейността по вътрешен одит.

II. ПРЕДИМСТВА И НЕДОСТАТЪЦИ ПРИ ИЗГОТВЯНЕТО НА ДИАГРАМИТЕ

Анализирайте внимателно информацията преди изготвянето на диаграмата. Изберете най-подходящата техника за представяне на процеса/системата. При избора си вземете под внимание времето, необходимо за изготвяне на диаграмата, опита в изготвянето на диаграми, сложността на представяне на процесите и връзките между тях и пр.

1. Предимства

Предимствата при изготвянето на диаграмите са:

- ✓ информацията може лесно да се предава и усвоява;
- ✓ диаграмите подчертават взаимовръзката и допирните точки между различните части на системата;

- ✓ одиторът може да види целия поток на документите и на дейностите, потенциалните слабости и проблемни области могат лесно да бъдат идентифицирани;
- ✓ диаграмите предлагат последователен метод за регистриране;
- ✓ препратките между системите улесняват работата на одитора.

2. Недостатъци

При изготвяне на диаграмите недостатъците са:

- ✓ диаграмите са с ограничен обхват и могат да не идентифицират управленските и организационните контроли;
- ✓ тяхното създаване може да отнема повече време от разказвателните описания;
- ✓ сложните диаграми по-скоро могат да объркат отколкото да разясняват;
- ✓ одиторът обикновено се нуждае от обучение и опит, за да ги изготвя.

3. Изготвяне на диаграми



При изготвяне на диаграми запомнете: Схематизирайте реално съществуващата, а не “официалната/заложената” система.

При създаването на диаграми:

- ✓ използвайте Word или друг специализиран софтуер (Диаграм-студио), защото една незначителна промяна в одитната може да наложи пречертване на цялата диаграма, а създавайки я автоматизирано, промените са много лесни чрез замяната на съответния символ. Освен това автоматизираното чертане на символи позволява да се създаде група от символи, като в случаите при които има повтаряне на едни и същи операции групата от символи може да се вмъкнат на съответното място;
- ✓ преценете дали да представите одитната единица чрез една или повече диаграми. Използвайте и описателни бележки, ако е необходимо;
- ✓ опитайте се да се разграничавате редовно протичащите процеси от процесите – изключение (две или три транзакции в периода). Не ги изобразявайте на една и съща диаграма;
- ✓ в случай, че решите да създадете диаграмата на ръка, работете с молив. Това ще ви спести време за корекции, когато правите грешки;
- ✓ всяка диаграма трябва да съдържа задължителните реквизити на работните документи и датата/ите на създаване, и на извършване на промени в нея;
- ✓ одиторът трябва да придобие много добро разбиране за дейността и за информационния поток, за да изготви диаграма за документиране, особено на по-сложна система.

Ръководителят на вътрешния одит и вътрешните одитори трябва да преценят своите умения и опит в изготвянето на диаграми и необходимото време за това. Препоръчително е да бъдат използвани диаграми за описване на процеси и дейности, оценени като високорискови, тъй като схематичното представяне може да бъде използвано и при изпълнението на следващ одитен ангажимент. Това ще намали необходимото време за документиране на системата. Ръководителят на вътрешния одит

и вътрешните одитори могат да извършат преглед на изготвената диаграма и актуализирането ѝ, ако е необходимо.

За документиране на разбирането на процесите и системите може да се използва и текстово описание, което е по-подходящо при липса на необходимия опит за изготвяне на диаграми. Водещият принцип при документиране на разбирането на одитната единица е предимство на съдържанието пред формата.

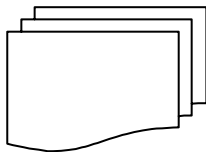
Стандартни символи, използвани в диаграмите (flowcharts)



ДОКУМЕНТ

Документ на хартиен носител от всякакъв тип, например фактура, списък. Използва се да покаже употребата на някакъв вид документ в процеса. Името на документа може да бъде посочен върху самия символ.

Например: фактура, платежно нареждане и др.



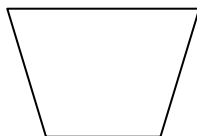
Символът показва включването (обработването) на по-голям брой документи в процес.



ПРОЦЕС (автоматизиран)

Символ за автоматизирана процедура, която трябва да бъде описана в графиката и отнесена към даден вид операция. Показва всяка функция в процеса, или операция, предизвикваща промяна в обема, формата, или местоположението на информацията.

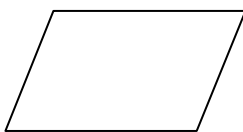
Например: служител, който подготвя издаването на фактура.



ПРОЦЕС (изпълняван ръчно)

Символ за ръчно изпълнявана процедура, която трябва да бъде описана в графиката и отнесена към даден вид операция.

Например: събиране на анкетни карти от служителите за обработка.



ВХОД/ИЗХОД ОТ СИСТЕМАТА

Символът показва информация/документ, която влиза или напуска системата. Използва се да се определи информацията като входяща или изходяща.

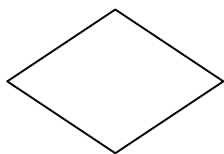
Например: получаване/изпращане на входяща/изходяща кореспонденция.



АВТОМАТИЗИРАНА ДЕЙНОСТ

Свързана с регистриране и проверка на получена информация.

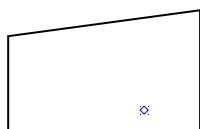
Например: регистриране и проверка на постъпваща информации и записването ѝ на магнитен носител.



РЕШЕНИЕ

Използва се да се определи вземането на решение за действие – ДА или НЕ.

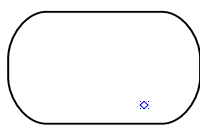
Например: Искането за плащане е/ не е одобрено. Ще се пристъпи ли към извършване на плащане, или искането ще бъде върнато на ИА по ФАР.



РЪЧНО ВЪВЕЖДАНЕ

Символът показва ръчно въвеждане на данни в системата, която е обект на проверка.

Например: актуализиране на таблица (база данни) с допълнително получена информация.



СЪБИТИЕ

Символът показва възникване на определено събитие, което изисква предприемането на последващи действия.

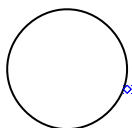
Например: недостиг на канцеларски материали в склада.



СЪХРАНЕНИЕ НА ИНФОРМАЦИЯ

Символ за постоянно досие

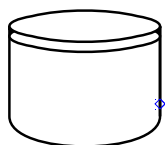
Например: архив, организиран по дата, входящ номер, име и др.



СЪХРАНЕНИЕ НА ИНФОРМАЦИЯ

Символ за магнитна лента. Позволява въвеждане, ползване на съхранени данни и записване на информация.

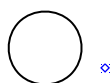
Например: Zip устройство.



СЪХРАНЕНИЕ НА ИНФОРМАЦИЯ

Съхранение на файлове на магнитен носител за on-line достъп.

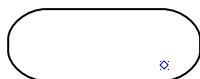
Например: файлов сървър - (Системата MIS – management information system по ИСПА).



СВЪРЗАЩ СИМВОЛ

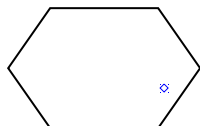
Използва се да обозначи изход към или вход в друга част на диаграмата. Въвежда се с номера.

Например: предаване на документ от един в друг отдел.



НАЧАЛО/КРАЙ

Символът се използва да обозначи начало или край в диаграмата, или като прекъсване.



ПРОМЯНА В ПРОГРАМАТА

Символът се използва в информационните технологии като сигнал за настъпването на промяна в програмата.

Например: сигнал за компютърен вирус, причинител за загуба на данни и др.



СТРЕЛКА

Символ, показващ посоката на движение на документация.

**Описание на процес:
„Доставяне на социални помощи в натура”**

1. Обща информация

Регионална дирекция (РД X) в Агенция Y провежда държавната политика в областта на социалното подпомагане, закрилата на детето, рехабилитацията и социалната интеграция на хората с увреждания на територията на област X.

Дирекцията контролира и координира дейността на 10 бр. общински пункта и в частност предоставянето на социални помощи в натура от тях.

Планираните и утвърдени средства за социални помощи за 20XX година са в размер на 6 000 000 лева.

Разплащането с доставчиците на помощите по сключените от изпълнителния директор на Агенцията Y договори по проведени процедури по ЗОП се извършва от РД X.

2. Процес на доставяне на социални помощи в натура

Заявките за доставка на пакети с хранителни продукти се изготвят от счетоводител, отговорен за разплащането с доставчиците в РД X, след извършване на проверка за фактическо наличие на средства за заплащане на пакетите. Заявките се одобряват от директора на регионалната дирекция. Преди да бъде направена и одобрена заявката, тя се съпоставя от счетоводителя с клаузите на сключения договор за доставките по отношение на: единична цена на продуктите, асортимент и количество – брой пакети за съответната социална служба.

След изпращане на заявката до доставчика, директорът на РД X уведомява с писмо 10-те пункта за отпускане на помощите за стойността на пакетите, заявените количества и датата, на която ще се извърши доставката в съответната дирекция.

В общинските пунктовете има определени лица, които отговарят за приемане, съхранение и отпускане на пакетите. Доставчикът предава с протокол пакетите на определените лица, като прилага и документите за качество на стоките. След като бъдат получени в склада, лицата, приели пакетите от доставчика, изготвят складова разписка.

Доставените пакети се фактурират от доставчиците и фактурите се получават в РД X.

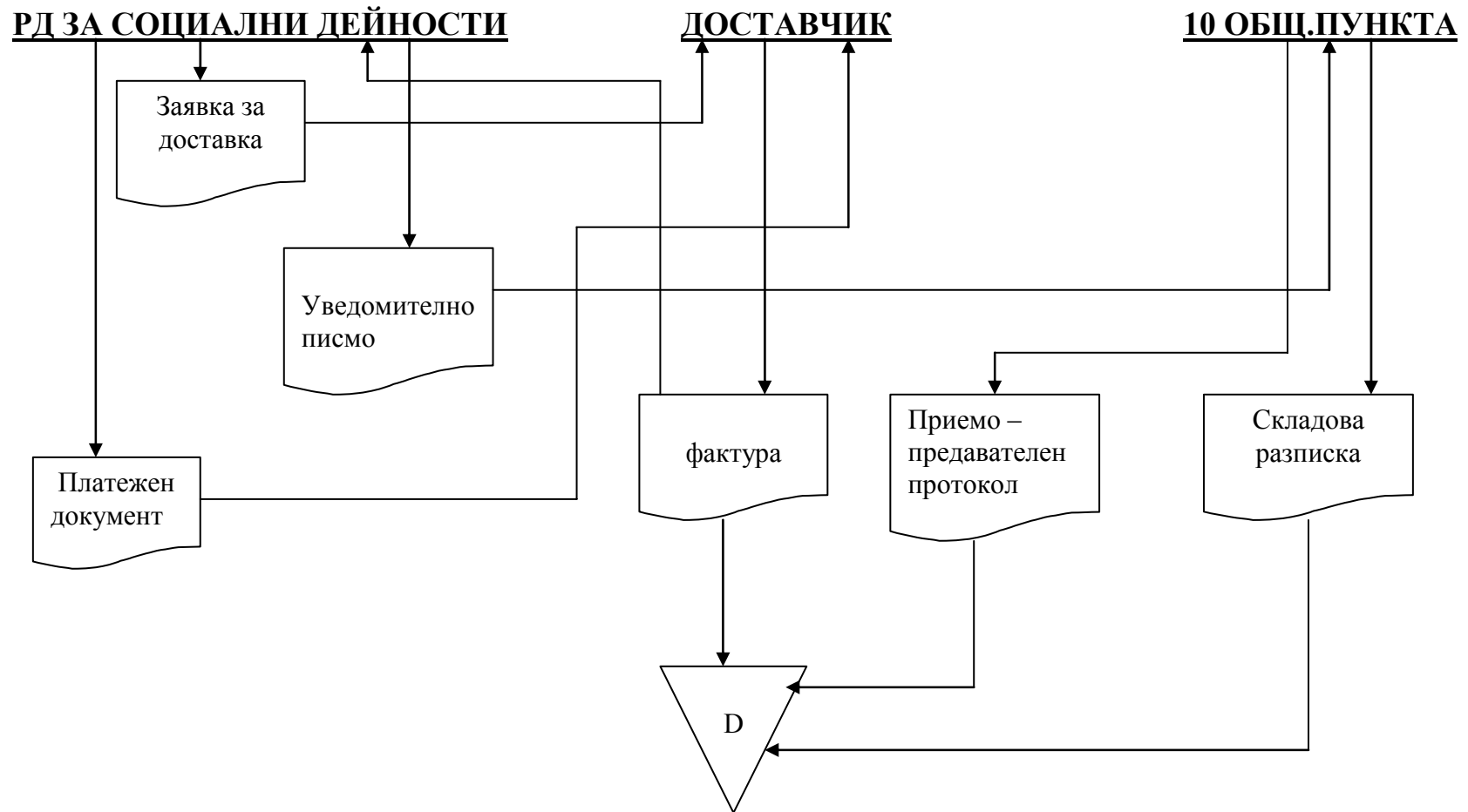
Служител, осъществяващ предварителен контрол по чл.13, ал.3, т.5 от Закона за финансово управление и контрол в публичния сектор в РД X, извършва проверки относно:

- съответствие на разхода с поетото задължение по вид и размер;
- компетентността на лицето, разпоредило извършването на разхода;
- верността на първичните счетоводни документи, включително правилното изчисление на количествата и сумите по тях, по отношение на заявените, доставените и фактурираните пакети.

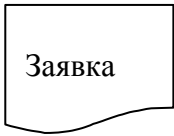
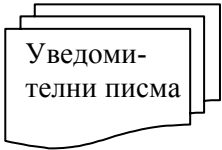
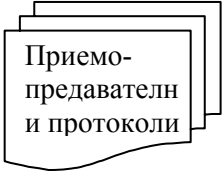
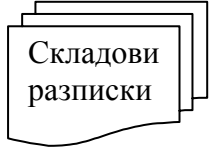


Извършеният предварителен контрол се удостоверява от посоченото лице с попълване на контролен лист – образец, утвърден с вътрешните правила на РД.

Главният счетоводител на РД X подготвя платежните документи и полага втори подпис върху тях. Плащането се одобрява от директора на РД X. Плащането към доставчика се отразява счетоводно по сметките за разчети и плащания.

СХЕМА НА ПРОЦЕСА „ДОСТАВЯНЕ НА СОЦИАЛНИ ПОМОЩИ В НАТУРА”



Примерна вертикална диаграма

Описание на дейностите/операциите	Пореден № на операцията	Документ/резултат от операцията
1	2	3
Заявките се изготвят от счетоводител в регионалната дирекция X и се одобряват от директора на регионалната дирекция.	1	
Уведомление от регионалната дирекция X на пунктовете за отпускане на помощите за количеството и стойността на пакетите и датата, на която ще се извърши доставката.	2	
Доставяне на социалните помощи в натура и изготвяне на приемо – предавателни протоколи.	3	
Издаване на складови разписки	4	
Доставчикът изпраща фактурата в регионална дирекция „X”	5	
Изплащане на дължимите средства на доставчика	6	

Приложение 4 към Глава III, том III

Одитна единица:	Период: ...200...г. –2009г.	Одитен ангажимент:
Документ: КОНТРОЛЕН ЛИСТ №..... ЗА ДЕТАЙЛНО ТЕСТВАНЕ НА		
(друга относима информация за попълването на контролния лист)		Референции:
Изготвил: <i>Име, подпис, дата</i>	Представил за преглед: <i>Име, подпис, дата</i>	
Приел за преглед: <i>Име, подпис, дата</i>	Проверил: <i>име, подпис, дата</i>	

1. Цел:

Да получим увереност, че

2. Популация:

- Общ брой единици (елементи):
- Брой проверени елементи:, или% от популацията;
- Обосновка на извадката – като обем и конкретно избраните позиции (описание как е направена извадката).

3. Проверени документи и къде се съхраняват:

-
-

4. Документиране на резултатите от тестването на всеки елемент от извадката

Детайлен тест на	Да	Не	Забележка

5. Заключение:

5.1. ОБОБЩЕНИЕ НА РЕЗУЛТАТИТЕ ОТ ТЕСТА:

5.2. ОЦЕНКА:

- ДОСТАТЪЧНА, НАДЕЖДНА, УМЕСТНА И ПОЛЕЗНА ЛИ Е ИНФОРМАЦИЯТА ОТ ТЕСТА

- СЪЩЕСТВЕНА ЛИ Е И ВЛИЗА ЛИ В ДОКЛАДА И АКО ДА, САМОСТОЯТЕЛНО ИЛИ ЗАЕДНО С РЕЗУЛТАТИТЕ ОТ ДРУГИ ТЕСТОВЕ – ДА СЕ РЕФЕРИРА КОИ СА ТЕ И В КАКЪВ РД ЩЕ СЕ АНАЛИЗИРАТ РЕЗУЛТАТИТЕ (АКО ИМА)

- ИМА ЛИ НУЖДА НЕЗАБАВНО ДА СЕ ДОКЛАДВА НА РЪКОВОДСТВОТО

6. Препоръки:

.....

Приложение 5 към Глава III, том III

Одитна единица:	Период: ...200...г. –2009г.	Одитен ангажимент:
Документ: АНАЛИЗ – ОБОБЩЕНИЕ на резултатите от тестовете на , документирано с: - контролни листове №№ , - протоколи №№..... , - паметна записка №№ , - други		
(друга относима информация)		Референция:
Изготвил: <i>име, подпис, дата</i>	Представил за преглед: <i>име, подпис, дата</i>	
Приел за преглед: <i>име, подпис, дата</i>	Проверил: <i>име, подпис, дата</i>	

ЦЕЛ:

- да се оцени дали чрез аналитична процедура - сравнение и анализ на резултатите от проверките на , получени чрез детайлно тестване – проследяване, лично наблюдение и интервюиране;
- да се подготви одитна констатация

Заключение/я от детайлния/те тест/ове	Резултати от наблюдението	Заключение от интервюто	
Сравнение и анализ			
- РЕЗЮМЕ НА РЕЗУЛТАТИТЕ - ОЦЕНКА И ОБОСНОВКА - ДОСТАТЪЧНА, НАДЕЖДНА, УМЕСТНА И ПОЛЕЗНА ЛИ Е СЪБРАНАТА ИНФОРМАЦИЯ И ДОКАЗАТЕЛСТВА ПО ВЪПРОСА - СЪЩЕСТВЕНА ЛИ Е * И ВЛИЗА ЛИ В ДОКЛАДА И АКО ДА, КАТО САМОСТОЯТЕЛНА КОНСТАТАЦИЯ ИЛИ ЗАЕДНО С ДРУГИ РЕЗУЛТАТИ - ИМА ЛИ НУЖДА НЕЗАБАВНО ДА СЕ ДОКЛАДВА НА РЪКОВОДСТВОТО			
Констатация			
1. Състояние	2. Критерий	3. Причина	4. Ефект
Заключение и препоръки (ако е уместно)			

- ИНФОРМАЦИЯТА МОЖЕ ДА Е СЪЩЕСТВЕНА, СРЕДНО СЪЩЕСТВЕНА ИЛИ НЕСЪЩЕСТВЕНА(ИЛИ ПО ДРУГ ПОДХОДЯЩ НАЧИН ЯСНО ОЦЕНЕНА ОТ ОДИТОРА)

До

.....
(Ръководителя на вътрешния одит /
Ръководителя на организацията)

.....
(име на организацията)

ДЕКЛАРАЦИЯ

за наличие на обстоятелства
по чл. 31, ал.1 от Закона за вътрешния одит в публичния сектор

Долуподписаният(ата),

на длъжност
(.....вътрешен одитор/ РВО)

ДЕКЛАРИРАМ, че:

През периода от до съм изпълнил/а одитен ангажимент за консултиране
№..... с предмет
..... в

ИЛИ

През периода от до съм работил/а като
в

Горното декларирам във връзка с участието ми в изпълнението на одитен ангажимент за
увереност с цел,
.....,
планиран съгласно Годишния план за дейността по вътрешен одит да се извърши в
.....
(обхват на структурите/звената в организацията)

Дата:

Декларатор:

(подпис)