



# Policy for assessing the quality of audit activities

## Политика за оценка на качеството на одитната работа

Husein Niazi Chaush<sup>1</sup>

Хюсеин Ниязи Чауш<sup>1</sup>

**Abstract:** In spite of the fact that audit is external or internal, from the level of audit quality is defined the level of consumer confidence in the audit authorities. The article examines the legislative requirements for audit authorities as well as the methods for achievement quality of audit activities.

**Key words:** Audit, Quality of Audit Activities, Bulgarian National Audit Office.

Един от най-важните и съществени за одита въпрос е осигуряване на неговото качество. Още в зората на създаването на първите организации на одиторите през XVIII век в Шотландия, непосредствено с разрастването и развитието на одиторската дейност съвсем естествено на дневен ред е възникнал въпроса за качеството на извършения одит и за достоверността на одиторската оценка на финансовите отчети. Качествените одити от една страна издигат репутацията на одитната институция, а от друга повишават надеждността на дадените оценки. В днешно време въпросът за качеството на одита е съществен за всички нормативни актове, регулиращи одитния процес. Контролът на качеството в одитния процес дава увереност, че по време на одита са били разгледани важни въпроси и че резултатите от одита, съдържащи се в одитния доклад, са отразени във всичките му съществени елементи. Международните стандарти по одит, Наръчниците за одит, Етичните кодекси и не на последно място специалните закони, регламентиращи одитната дейност, поставят на централно място осигуряването на качество на одитния процес. Осигуряването на качеството на одита се разпростира върху всички негови етапи. Политиката по отношение на качеството изразява намерения или насоки, отнасящи се до качеството на одитната дейност.<sup>1</sup>

<sup>1</sup>Хюсеин Ниязи Чауш-докторант катедра „Мениджмънт на сигурността и отбраната“, факултет „Национална сигурност и отбрана“, ВА „Г. С. Раковски“

Целта на политиката по качеството е постигането на желано състояние или стандарт за качеството при осъществяване на одитната дейност. Постигането на тази цел е функция на общите усилия на надзорните органи контролиращи одитния процес, на ръководството на одитните институции и на одиторите.

Качество е степента, до която определени характеристики на конкретна одитна задача отговарят на изискванията. Тези характеристики се дефинират като: значимост, надеждност, обективност, обхват, своевременност, яснота, ефективност и ефикасност.

Изискванията за качество и произтичащите от тях задълженията за осигуряване на качество на одита в настоящата статия се разглеждат в следните аспекти:

- първо, осигуряване на качеството на одита на равнище институция - Сметна палата, одиторска фирма, звено за вътрешен одит;
- второ, осигуряване на качеството на одита на отделните етапи от одитния процес;
- трето, задължения на одитора за постигане на качество при изпълнение на одит.

По отношение на одита на организациите от публичния сектор основните нормативни актове регламентиращи общата рамка за осигуряване на качество са: Международен стандарт на върховните одитни институции-40 „Контрол на качеството“ (МСВОИ 40)<sup>2</sup> и Международен стандарт за контрол на качеството за фирми, които извършват одити и прегледи на финансови отчети, и други ангажменти за изразяване на увереност и свързани по съдържание услуги (МСКК1)<sup>3</sup>. МСВОИ се базира на ключовите основополагащи принципи на МСКК1 и е адаптиран така, че да се прилага от Върховните

<sup>2</sup>Международен стандарт на върховните одитни институции-40 Контрол на качеството за ВОИ, Комитет по професионалните стандарти на ИНТОСАЙ

<sup>3</sup> Международен стандарт за контрол на качеството за фирми, които извършват одити и прегледи на финансови отчети, и други ангажменти за изразяване на увереност и свързани по съдържание услуги, разработен от Съвета по международни стандарти и стандарти за изразяване на увереност (СМОССИУ) и публикуван от Международната федерация на счетоводителите (МФС) през декември 2008 г.

<sup>1</sup>Наръчник за одитна дейност, с. 125, Сметна палата, С., 2009

одитни институции(ВОИ). И двата стандарта регламентират изграждането на система за контрол на качеството. МСКК1 регламентира елементите на системата за контрол на качеството в следната последователност:

- а) лидерски отговорности за качество в рамките на фирмата;
- б) приложими етични изисквания;
- в) приемане и продължаване на връзките с клиентите и специфични ангажименти;
- г) човешки ресурси;
- д) изпълнение на ангажименти;
- е) текущо наблюдение (мониторинг).<sup>4</sup>

Елементите на системата за контрол на качеството, съдържащи се в МСКК1 са приложими за обхвата на работа, извършвана от ВОИ<sup>5</sup>. В същото време стандарта уточнява, че одитната дейност на ВОИ може да е по-широка от одитния ангажимент на одиторската фирма. Това внася определен нюанс при структуриране на елементите на системата за контрол на качеството за ВОИ, които са:

- а) отговорности на ръководството за качеството на работата във ВОИ;
- б) приложими етични изисквания;
- в) приемане и продължаване на ангажимент;
- г) човешки ресурси;
- д) изпълнение на одити и друга дейност;
- е) текущо наблюдение (мониторинг).<sup>6</sup>

Задачата на системата за контрол върху качеството е да осигури разумна степен на сигурност, че одитната институция и нейният персонал спазват професионалните стандарти, приложимите правни и регулаторни изисквания, както и издадените от външния одит доклади са подходящи за съответните обстоятелства<sup>7</sup>. Всеки от елементите на системата има свое съдържание определящо изисквания за конкретни задължения.

Освен ръководствата на одитните институции и одиторските фирми, при външния одит в публичния сектор отношение към процеса на контрол върху качеството на одита имат също и Консултативният съвет на Сметната палата, Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори и Институтът на дипломираните експерт-счетоводители. Законът за Сметната палата и Законът за независимия финансов одит подробно регламентират техните правомощия по контрола на качеството на одита в публичния сектор.

Консултативният съвет на Сметната палата(КСП) е новоконструиран орган (м. април 2011 г.) и действията му са предстоящи. По отношение на контрола на

качеството на одита законодателят е вменил на Консултативният съвет задължението:

- да извършва два пъти в годината преглед на качеството на приключили одити, подобрани на извадков принцип, и на одитите, възложени с решение на Народното събрание.<sup>8</sup>

На практика, при стратегическото и годишното планиране на одитната дейност на Сметната палата темите на одитните задачи са съобразени с приоритетите, политиките и стратегиите за одитната дейност. При колегиалния модел на управление (действал до края на 2010г.) контролът на качеството на етап стратегическото и годишното планиране на одитната дейност на Сметната палата е отговорност на ръководителите на отделения (10-ма), на директорите на териториални поделения (6-ма) и на колегията на Сметната палата (11-ет). При новия модел на управление на палатата - „генерален одитор” отговорността за контрола на качеството на етапа на стратегическото и годишно планиране на дейността е на председателя и неговите двама заместници. Консултативният съвет на Сметната палата в състав от 5- ма члена може само да изразява становище по проекта за годишната програма за одитна дейност.<sup>9</sup> Законодателят не регламентира ясно, какво следва при становище на неodobрение. На практика законодателно стесненият кръг на участващите в предлагането, обосноваването и планирането на теми за одитни задачи по годишната програма за одитна дейност на Сметната палата повишава риска за допускане на субективност при избора на качествени и актуални теми за одитни задачи, особено в областта на одита на изпълнението и на одита за съответствие при финансовото управление.

На отделните етапи на одитния процес при модела на генералния одитор осигуряването на качество е отговорност:

- на етапа на планиране на одитната задача - на ръководителя на одитния екип, началник отдела, директора на дирекция, зам-председателя на СП;
- на етапа на изпълнение на одита - основно на одитния екип;
- на етапа на докладване резултатите от одита – на ръководителя на одитния екип, началника на отдела, директора на дирекция, зам-председателя на СП;
- на етап на проверка на изпълнение на препоръките - ръководителя на одитния екип, началника на отдела, директора на дирекция, зам-председателя на СП.

Законът за независимия финансов одит задължава всички регистрирани одитори и регистрирани одиторски предприятия, които са членове на ИДЕС, както и регистрирани одитори и регистрирани предприятия от държавите - членки на Европейския съюз, или от трети държави, да са обект на контрол на качеството на дейността им. Системата

<sup>4</sup>Ръководство по международни стандарти за одит и контрол върху качеството, с. 61, МСКК1, International Federation of Accountants (IFAC), 2009

<sup>5</sup>МСВОИ40, с.4

<sup>6</sup>МСВОИ40 Контрол на качеството за ВОИ, с.6-13, Комитет по професионалните стандарти на ИНТОСАЙ, 2008

<sup>7</sup>Ръководство по международни стандарти за одит и контрол върху качеството, с. 60, МСКК-1, International Federation of Accountants (IFAC), 2009

<sup>8</sup> Закон за Сметната палата, чл. 22, ал. 6, ДВ бр. 98, 2010

<sup>9</sup> Закон за Сметната палата, чл.22, ал.5, т. 2, ДВ бр.98, 2010 г.



за контрол на качеството се изгражда и функционира по правилата, процедурите и плановете, утвърдени от Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори (КПНРО) по предложение на ИДЕС.

Законово функционира на Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори във връзка с осигуряване качеството на одита, са регламентирани значително по-детайлно от тези на КСП и се изразяват в:

- осъществяване на надзор над дейността на Института на дипломираните експерт-счетоводители (ИДЕС);
- утвърждаване на годишния план, правилата, процедурите и лицата за извършване на проверки за контрол на качеството на дейността на регистрираните одитори;
- връщане за допълнителна или повторна проверка случаите, в които резултатите от извършените проверки за контрол на качеството от органите на Института на дипломираните експерт-счетоводители са незадоволителни;
- налагане на наказания в определените от закона случаи.

Основните правомощия на ИДЕС по отношение контрола на качеството на одита извършван от независимите одитори са:

- да утвърждава вътрешна система за контрол на дейността на своите членове;
- да контролира качеството на одиторската дейност и професионалното поведение на своите членове;
- да контролира качеството на одиторската дейност на регистрираните одитори чрез съвета за контрол на качеството на одиторските услуги, като извършва проверки по утвърдени от КПНРО правила, процедури и плановете;
- да разглежда констатациите на съвета за контрол върху качеството на одиторските услуги чрез дейността на дисциплинарния съвет и на съвета по професионална етика. Въз основа на констатациите на съвета за контрол върху качеството на одиторските услуги и на съвета по професионална етика членовете на дисциплинарния съвет съставят актове за установените нарушения.

Обхватът на контрола на качеството на дейността на регистрираните одитори е също законово регламентиран и е свързан с:

- проверка на одиторската документация за съответствие с приложимите одиторски стандарти;
- проверка за спазване изискванията на Международните одиторски стандарти;
- проверка на спазването на етичните норми и изискванията за независимост на одитора;
- установяване адекватността на времевите и човешките ресурси, употребени за извършване на одита съобразно обхвата и сложността му;
- установяване адекватността на одиторските възнаграждения, получени за одита;
- оценка на вътрешната система за контрол на

качеството, приложена от регистрирания одитор;

- проверка за спазване на дадените предписания.

Задължение на ИДЕС е да публикува ежегодно обобщени резултати от дейността си по контрол на качеството.

Периодичността на проверките за контрол на качеството на одитната дейност, извършвани от Комисията за публичен надзор над регистрираните одитори е:

- на регистриран одитор, извършващ независим финансов одит на предприятие с дейност от обществен интерес - най-малко веднъж на три години;
- на регистриран одитор, който не извършва независим финансов одит на предприятие, извършващо дейност от обществен интерес - най-малко веднъж на 6 години. Институтът на дипломираните експерт-счетоводители изготвя подробен доклад за извършените проверки за контрол на качеството на дейността на тези одитори за всяко календарно тримесечие.

За всяка проверка на регистриран одитор се изготвя доклад, копие от който се изпраща на ИДЕС.

Законът за вътрешния одит в публичния сектор, Стандартите за вътрешен одит 130, 131, 132 и Наръчникът за вътрешен одит определят, че ръководителят на вътрешния одит е отговорното лице за разработване и прилагане на програма за осигуряване качеството на одитната дейност, която включва вътрешни и външни оценки.<sup>10</sup> Вътрешните оценки се изразяват в:

- текущи прегледи на работата на звеното за вътрешен одит;
- периодични прегледи, извършвани чрез самооценка или чрез оценяване от други лица.

Изискването е Програмата за осигуряване на качеството да покрива всички аспекти на вътрешния одит, както и да наблюдава постоянно нейната ефективност. Всяка част от програмата следва да бъде разработена така, че да подпомогне вътрешния одит да добавя стойност и да подобрява дейността на организацията, както и да даде увереност, че вътрешният одит се извършва в съответствие със Стандартите и Етичния кодекс<sup>11</sup>.

Стандарт 131 „Оценяване на програмата за качество” регламентира външните оценки, свързани с прегледи за осигуряване на качеството, да се извършват поне веднъж на пет години от квалифициран, независим проверяващ или екип от проверяващи, външни за организацията, които притежават сертификат „вътрешен одитор в публичния сектор”. Във връзка със състоянието на вътрешния контрол и вътрешния одит в организацията от публичния сектор Законът за финансовото управление и контрол в публичния сектор (ЗФУКПС) поставя изискване ежегодно министърът на финансите до 31 май да изготвя и внася в Министерския съвет

<sup>10</sup> Закон за вътрешния одит в публичния сектор, чл.29, Д.В., бр.8, 2011 г.

<sup>11</sup> Наръчник за вътрешен одит, т. I, с. 71, МФ. 2009

консолидиран годишен доклад за вътрешния контрол в публичния сектор, който включва и годишния доклад за състоянието на вътрешния одит. След приемането му от Министерския съвет консолидираният доклад се представя на Народното събрание и Сметната палата.<sup>12</sup> На практика изискването на ЗФУКПС прави задължителни годишните оценки на състоянието на вътрешния контрол и звената за вътрешен одит (ЗВО) в публичния сектор. Технологично годишната оценка се изготвя от ръководителя на ЗВО и се докладва на ръководителя. Ръководителят на организацията е отговорен за изпращането на годишния доклад за състоянието на вътрешния контрол и вътрешен одит на министъра на финансите. При изпълнение на одитни задачи и прегледи на дейността, ръководителят на вътрешния одит и звената по вътрешен одит са обект на външно оценяване и проверка от:

- Сметната палата, при изпълнение на одити със задача проверка и оценка на вътрешния контрол и вътрешен одит в организацията от публичния сектор;
- ИА „Одит на средства от Европейския съюз“ към Министерство на финансите - при одити, свързани с получаване и разходване на средства от европейски фондове и програми;
- Европейската комисия - при проверки на организации от публичния и частния сектор, които участват в управлението на програми и проекти на Европейския съюз, системата на собствени ресурси на общността, както и прегледи във всяка една друга област за съответствие и изпълнение изискванията на договорите и приложимото европейско право;
- Европейската сметна палата (ЕСП). Одиторите от ЕСП извършват независим външен одит, който включва проверки и дава мнение за законосъобразността и правилността на транзакциите, за приходите, задълженията, административните разходи и др.;
- Централно хармонизиращо звено за вътрешен одит (ЦХЗВО) в Министерството на финансите. ЦХЗВО извършва системно наблюдение в министерствата и общините по прилагане на изискванията на Закона за вътрешния одит в публичния сектор, на издадените въз основа на него актове, с цел актуализиране и доразвиване на методологията по вътрешен одит.

Отговорността на одитора за осигуряване на качество на одита е непрекъсната, на всички етапи от одитния процес. Тази отговорност е в съответствие с определената област за проучване, анализ и оценка. За всяко свое действие при изпълнение на одита, на всеки един негов етап одиторът попълва работни документи по образец, на хартиен или електронен носител. Работните документи дават възможност за проследяване и последващ контрол на предприетите от одитора подход, приложени способности, направени констатации и оценки.

Независимо дали одитът е външен или вътрешен, от нивото на качество на одита се определя и нивото на доверие на потребителите в одиторските проверки. Качеството на одита осигурява обществената репутация на одиторската професия. Сходна е и тезата на Ж. Бонев, че обществото и правителството разчитат на одиторите за осигуряване на стабилно счетоводство и надеждни финансови отчети, ефективно финансово управление и предоставянето на компетентни изисквания, съвети за отстраняване на допуснати грешки<sup>13</sup> и неточности във финансовите отчети и управлението.

Анализът на действащата национална нормативна уредба на процеса на осигуряване на качество на одита показва, че той е по-детайлно и по-ясно регламентиран за дейността на независимите одитори и на звената за вътрешен одит, отколкото за Сметната палата. Това несъвършенство се нуждае от законодателно преосмисляне и преоценка, за да може качеството на одита, осъществяван от държавната одитна институция да бъде ефикасен елемент от цялостната дейност на контрол.

#### ЛИТЕРАТУРА

- [1] Бонев, Ж., Размисли върху някои аспекти на независимия финансов одит, годишник на ИДЕС, С., 2010г.
- [2] Закон за вътрешния одит в публичния сектор, Д.В., бр.8, 2011г.
- [3] Закон за Сметната палата. Д.В., бр.98, 2010 г.
- [4] Закон за финансовото управление и контрол в публичния сектор, ДВ. бр.54, 2010г.
- [5] Международен стандарт на върховните одитни институции-40 Контрол на качеството за ВОИ, Комитет по професионалните стандарти на ИНТОСАЙ
- [6] Международен стандарт за контрол на качеството за фирми, които извършват одити и прегледи на финансови отчети, и други ангажименти за изразяване на увереност и свързани по съдържание услуги, разработен от Съвета по международни стандарти и стандарти за изразяване на увереност, Международната федерация на счетоводителите, 2008 г.
- [7] Наръчник за одитна дейност, Сметна палата, С., 2009
- [8] Наръчник за вътрешен одит, т.1, МФ, 2009г.
- [9] Ръководство по международни стандарти за одит и контрол върху качеството, МСКК-1, International Federation of Accountants (IFAC), 2009

<sup>12</sup>Закон за финансовото управление и контрол в публичния сектор, чл. 20, ал. 2, ДВ. бр.54, 2010г.

<sup>13</sup> Бонев, Ж., Размисли върху някои аспекти на независимия финансов одит, годишник на ИДЕС, с. 100, С., 2010