



## ОВЛАДЯВАНЕ НА КАЧЕСТВОТО В ОДИТОРСКИТЕ ДРУЖЕСТВА

*Janin AUDAS, Brigitte GUILLEBERT*  
Съдружници в 01 AUDIT ASSISTANCE  
Одиторско дружество – Версай

*Още в началото подчертаваме, че всяко одиторско дружество трябва да управлява качеството на услугите, които предлага, като имаме предвид, че те трябва да удовлетворяват клиентите в максимална степен в съответствие с приложимите професионални стандарти. В този смисъл разглеждаме същността на вътрешния контрол в одиторското дружество и присъщите му ограничения. Разкриваме същността на управлението на качеството в одиторското дружество и ролята на неговото ръководство при неговото управление. Във връзка с това разглеждаме управлението на ресурсите в дружеството, одиторските услуги и подобренieto на системата. Разглеждаме и документирането на управлението на качеството в одиторското дружество.*

*В заключение акцентираме, че овладяването на качеството е задължение за одиторските дружества и създава предимство в процеса на свободната конкуренция.*

*Анотация, Димитър Желязков*

Всяко одиторско дружество трябва да управлява качеството на продуктите, които предлага, т.е. нейната дейност трябва да бъде организирана по такъв начин, че продуктите ѝ да удовлетворяват клиентите и да отговаря на професионалните стандарти.

Овладяването на качеството изисква въвеждането на система за управление на качеството в дружеството, както и добра организация на самата фирма и на вътрешния контрол.

### **1. Припомняне на понятието „вътрешен контрол“**

*Системата за вътрешен контрол е набор от политики и процедури, въведени от ръководството на предприятието, за да се осигури, доколкото е възможно, стриктното и ефективно управление на неговата дейност.*

Процедурите за вътрешен контрол включват спазване на политиките за управление, опазването на активите, предотвратяване и разкриване на нередности и неточности, точност и пълнота на счетоводните записвания и навременно представяне на надеждна финансова и счетоводна информация.

Системата за вътрешен контрол е по-широко обхватна от областите, които са пряко свързани със счетоводната система. Тя включва общата среда за

вътрешния контрол, т.е. съвкупността от поведенията, нивата на разясняване и съответните действия от страна на ръководството във връзка с вътрешния контрол и неговото значение в предприятието. Тази среда оказва влияние върху ефективността на специфичните процедури за вътрешен контрол. При все това сама по себе си организираната среда за вътрешен контрол не е гаранция за ефективността на системата за вътрешен контрол.

Тя се състои от следните основни елементи:

- философия и стил на ръководство;
- функциониране на управителния съвет и неговите комисии;
- структурата на предприятието и методите за делегиране на правомощия и отговорности;
- системата за контрол на ръководството, която включва функционирането на вътрешния одит, политиките и процедурите, свързани с персонала, както и разпределението на задачите;
- процедурите за контрол, което означава политиките и процедурите, определени от ръководството, с цел постигане на специфичните цели на предприятието, допълващи общата среда за вътрешния контрол.

### **Присъщи ограничения на вътрешния контрол**

Системата за вътрешен контрол не гарантира на ръководството сигурно постигане на поставените цели. Това се дължи на ограниченията, които са присъщи на функционирането на всяка система. Тези ограничения са следните:

- цената на вътрешния контрол не трябва да надвишава очакваната полза от него;
- в повечето случаи вътрешният контрол е насочен само към повтарящите се операции, а останалите му убягват;
- човешките грешки поради небрежност, разсеяност, погрешна преценка или неправилно разбиране на инструкциите представляват риск, който не може да се елиминира напълно;
- възможността да се избегне вътрешният контрол в случаите на съглашателство между член на ръководството или служител с други лица в или извън предприятието;
- възможността лице, натоварено с задачи по вътрешния контрол, да злоупотреби с правомощията си – например член на ръководството не изпълнява поставените му задачи във връзка с вътрешния контрол;
- евентуално несъответствие и съответна неприложимост на процедурите поради развитие и промяна на ситуацията.

За да се създаде ефективна и успешна система за вътрешен контрол, е необходимо да се внедри система за управление на качеството. Това важи за

предприятията, както и за счетоводните и одиторските дружества. С цел илюстрация вземаме за пример подхода за управление на качеството, който е подходящ за одиторските дружества.

## 1. Системата за управление на качеството

Управлението на качеството включва единна и рационална организация на дружеството, за да се постигнат целите, поставени от ръководството. Редовното завишаване на поставените цели дава възможност за възходящо спираловидно развитие, известно под наименованието „спирала на непрекъснатото подобрене“:

**Планиране > организация > изпълнение > контрол > подобрене**

Нека да цитираме една известна мисъл по този въпрос: *„Овладеяването на качеството изисква такава организация на дружеството, че то да се научи днес да се справя по-добре от вчера и не толкова добре, колкото утре“.*

Овладеяването на качеството включва:

- добро познаване на очакванията на клиентите;
- ясна стратегия, разбита по цели, определена от ръководството;
- въвеждане на съответна вътрешна организация, както и ефективно управление на материалните и човешките ресурси;
- спазване на професионалните стандарти за одит (NEP), утвърдени от Министерството на правосъдието, прилагане на добрите практики, изведени от Националната одиторска компания (CNCC) и признати от Висшия одиторски съвет (НЗС) и на професионалната доктрина.

Спазването на професионалните стандарти гарантира техническото качество на предоставените услуги на принципа на минималното усилие преди изказването на становище.

Що се отнася до управлението на качеството, то е насочено не към работата по документацията/досиетата, а към вътрешната организация на дружеството, която дава възможност да се предоставят услуги съобразно изискванията на клиентите и професионалните стандарти.

## 2. Внедряване на стандарт за качество в дружеството

Първоначално, с общо решение на съдружниците, качеството трябва да бъде заложено като елемент на **стратегията на дружеството**.

Това означава, че всички съдружници трябва да са съгласни със спазването и прилагането на приетия стандарт за качество.

Този етап е необходим и в днешно време, може би именно той се пропуска в дружествата.

**Професионални стандарти = Качество на услугата**

**Стандарт за качество = Качество на организацията на дружеството**

### **2.1. Роля на ръководството на дружеството**

Ръководството на дружеството отговаря за управлението на подхода, който е самата сърцевина на качеството.

То трябва да:

- определи политиката по качеството в хармония с глобалната стратегия на дружеството;
- определи измерими цели, като се направи разбивка на различните нива: съдружници, директори на направления, ръководители на звена и асистенти;
- разясни тази политика и тези цели на всички сътрудници;
- осигури необходимите средства за постигане на определените цели – необходими технически компетенции, достатъчен брой персонал, оперативни инструменти, актуализирана документация;
- внедри и провежда политика на непрекъснато подобрене.

Ръководството трябва постоянно да следи и за правилното разбиране на изискванията на клиента, както и за тяхното спазване, при условие че те отговарят на професионалните стандарти. То трябва също така да се увери в доброто прилагане на системата за управление на качеството в дружеството, както и в това, че работните екипи не произвеждат „свръх качество“ над очакванията на клиента и извън изискванията на професионалните стандарти - ***свръх качеството не е добро качество, то води до повишение на цената, което не може да се начисли.***

Ръководството трябва да изисква **преглед на прилагането на системата**, за да е сигурно в адекватността и ефективността на самата система.

### **2.2. Управление на ресурсите**

Дружеството трябва да организира внедряването и контрола на необходимите ресурси за осъществяването на целите, т.е. на човешките и материалните ресурси.

#### **2.2.1. Човешки ресурси**

Персоналът, който изпълнява дейности, влияещи върху качеството на продукта, трябва да бъде компетентен въз основа на своето образование, професионално обучение, умения и опит.

Дружеството трябва:

- да определи необходимите компетенции на персонала, който изпълнява дейности, влияещи върху качеството на предоставените услуги;
- да осигури необходимото обучение или да предприеме други дейности, за да удовлетвори своите потребности (политика за набиране на персонал);
- да оцени ефективността на предприетите действия;
- да се увери, че членовете на персонала осъзнават смисъла и значението на тяхната дейност, както и начина, по който допринасят за постигане на целите, свързани с качеството.

### **2.2.2. Материални ресурси**

Дружеството трябва да определи, осигури и поддържа необходимата инфраструктура, за да гарантира съответствието на „продукта“. Тази инфраструктура включва следното:

- помещения, работно пространство и прилежащи съоръжения;
- инструменти, оборудване, хардуер и софтуер, свързани с процесите;
- поддръжка, като Ръководство за одит, логистика и средства за комуникация.

### **2.3. Предоставяне на услугата**

След като поема задължението да изпълнява одиторска дейност съобразно процедурата, съответстваща на Професионалните стандарти (NEP), дружеството трябва да се увери, че тази законова процедура е добре разбрана от клиента или че напълно се вписва във възможните задачи за изпълнение съобразно стандартите за преките професионални задължения на одитора (DDL).

Той трябва да управлява „ресурсите“, които влияят върху качеството на крайния продукт, и да упражнява дейността си, т.е. да изпълнява одиторските си задължения.

Професионалните стандарти, свързани с „планиране на дейността“, както и с „делегирането и надзора“, напълно отговарят на изискванията за качество на дружествата.

Изпълнението на задачата минава през няколко последователни етапа:

- изслушване на потребностите на клиента (среща с клиента, писмо за възлагане на дейност, поддръжане на дейността);

- концепция за предоставяне на услугата (планиране на изпълнението на мисията, определяне на работните екипи);
- „покупки“ на потенциални партньорства, които са необходими за реализиране на услугата, външни експерти и/или сътрудници;
- производство на услугата (планиране на работата, делегиране и изпълнение на мисията съобразно изискванията на закона или на договора (преки професионални задължения на одитора) и при предвидените условия, надзор и отчетност);
- контрол на съответствието (независим преглед).

#### 2.4. Измерване, анализи и подобрене

Няма управление на качеството без последващ контрол върху приложението на политиката за **контрол на качеството**, внедрена от ръководството.

Контролът на качеството може да бъде определен като *„политика и процедури, приети от дружеството, за да се гарантира в разумна степен, че всички задачи се изпълняват съобразно основните принципи, съдържащи се в професионалните стандарти“*.

Дружеството трябва да планира и внедри процеси за наблюдение, измерване, анализ и подобрене, необходими за следното:

- да покаже съответствието на услугите (на професионалните стандарти и правила и на очакванията на клиентите);
- да гарантира съответствието на системата за управление на качеството (одити на качеството – вътрешни или възложени на външни изпълнители);
- непрекъснатото повишение на ефективността на системата за управление на качеството (наблюдение и измерване на процесите и услугите, контрол на несъответстващите услуги).

Резултатите от различните контролни дейности – удовлетвореност на клиентите, вътрешен одит, контрол на процесите, контрол на услугите, съответствие на услугите, както и другите източниците на информация (предложения на персонала) трябва да се централизират и анализират, а показателите за качество трябва да се изчисляват на определени интервали от време. Това дава възможност да се отчита цялостно качеството на предоставените услуги – качеството по преценка на клиента, спазване на сроковете, степен на участие на сътрудниците, ефективност на системата за вътрешно планиране, контрол на производствените цени, постигнатите резултати по поставени задачи, но също така и загуба на клиенти, нови клиенти, промени в таксите за клиента и т.н.

Анализът на всички тези данни следва да даде възможност да се прецени адекватността на системата за управление на качеството на дружеството на процеса на еволюция на качеството на реализираните услуги. Това обобщение се прави от ръководството.

## **2.5. Превантивни действия и коригиращи действия**

Действията с цел превенция (за да се избегне възникване на събитие) и действията с цел корекция (за да се избегне повтаряне на грешка или неизправност) представляват две задължителни процедури в системата на документиране на управлението на качеството. Тези действия се основават на одитния подход, базиран на риска (колкото по-висок е рискът, толкова повече превантивни действия трябва да въведе дружеството).

Проследяването и контролът на несъответствията на въведените действия за целта са необходими, за да се проверява тяхната ефективност.

Тези действия могат да бъдат възложени и на външен изпълнител.

## **3. Система за документиране**

Няма управление на качеството без управление на необходимата документация по качеството (под каквато и да била форма и на какъвто и да бил носител).

Документирането на системата за управление на качеството трябва да включва:

- документиране на политиката по качеството и на поставените цели, свързани с качеството;
- наръчник по качеството;
- документираните процедури;
- документите, необходими за осигуряване на ефективно планиране, функциониране и контрол на процесите.

Документираната процедура предполага самата процедура да бъде установена, документирана, внедрена и актуализирана. Обхватът на документацията на системата за управление на качеството е различен в различните дружества по следните причини:

- размерът на дружеството и вида на неговите дейности;
- сложността на процесите и техните взаимодействия.

### **3.1. НК – Наръчникът по качеството**

В дружеството трябва да се въведе и актуализира така нареченият Наръчник по качеството, който да включва:

- областите на приложение на системата за управление на качеството, включително подробно – елементите, които са изключени и аргументите за това;
- документираните процедури, установени за системата за управление на качеството или позоваване на тях;
- описание на взаимодействията между процесите в системата за управление на качеството.

Документацията по системата за управление на качеството трябва да се контролира, тъй като в противен случай не може да се претендира за контрол върху качеството и неговото овладяване.

Документираната процедура предполага самата процедура да бъде установена, документирана, внедрена и версията ѝ да бъде актуализирана. Обхватът на документацията на системата за управление на качеството е различен в различните дружества по следните причини:

- размерът на дружеството и вида на неговите дейности;
- сложността на процесите и техните взаимодействия.

Необходимо е да се въведе процедура за извършване на следното:

- одобряване на документите, т.е. установяване на тяхната адекватност преди разпространението;
- ако е необходимо, преглеждане, актуализиране и повторно одобряване на документите;
- да се гарантира, че промените и състоянието на текущата версия на документите са идентифицирани;
- да се гарантира наличието на местата за ползване на съответните правилни версии на приложимите документи;
- да се гарантират четивността и лесната идентификация на документите;
- да се гарантират идентификацията на документите с външен произход и контролът върху тяхното разпространение;
- предотвратяване на непреднамерено използване на остарели документи и тяхната адекватна идентификация, ако се съхраняват за някакви цели.

За да се осигури единството на практиките в дружеството, е необходимо документацията по качеството да бъде актуализирана и персоналът да има достъп до последните версии на определените документи, на които разчита в работата си.

### **3.2. Контролът на записите или документиране на свършената работа**

„Записите“ са специфични документи, които трябва да се разработят и съхранят, за да може да се докаже съответствието на изискванията и на ефективното функциониране на системата за управление на качеството. Записите трябва да се контролират, да бъдат четивни, лесни за идентифициране и достъпни. Необходимо е да се документира съответна процедура с цел да се осигури идентификацията, складирането, защитата, достъпът, продължителността на съхранение и унищожаване на записите.

Записът за качеството е документ, който предоставя ясни доказателства за извършената работа и получените резултати. В повечето случаи записът е на хартия, но може да се съхранява и в електронна база данни. Следва, че електронното съхраняване е напълно приемливо, при условие че бъдат осигурени необходимите защита и достъп по всяко време.



При одиторски мисии документацията от годишните проверки и документацията за постоянно съхранение задължително подлежат на записване.

#### **4. Овладяването на качеството – задължение на дружествата и предимство в конкуренцията**

Ние знаем, че когато в дружеството е внедрена система за управление на качество в съответствие със стандартите за качество, системата за вътрешен контрол със сигурност е ефективна и тогава одиторът може в голяма степен да разчита на тази система. В противен случай той трябва да използва допълнителни техники за одит и може само да препоръча на ръководителя да приложи такъв подход.

От своя страна, одиторските дружества могат само да спечелят, като се ангажират с процеса на овладяване на качеството. Това ще им даде възможност да изградят надежден вътрешен контрол и по този начин да спечелят доверие, което е необходимо качество за запазване на най-значимите и най-взискателните възложители.

*Тази статия е разработена с помощта на следните издания:*

- *Нормативен справочник на CNCC;*
- *Оценка на вътрешния контрол. CNCC Collection „Информационни бележки“;*
- *Регламент на НЗС за контрол на качеството на одиторската професия;*
- *Ръководство за четене на стандарт ISO 9001, предназначено за професионални счетоводители на свободна практика, издадено от AFNOR и CSOEC (09/2003);*
- *Стандарт за качество ISQC1, публикуван от IFAC.*

#### **Глосар:**

*CNCC: Национална одиторска компания*

*DDL: Преките професионални задължения на одитора*

*НЗС: Висш съвет на одиторите*

*NEP: професионален стандарт*