



ОТ КОНТРОЛ ВЪРХУ КАЧЕСТВОТО КЪМ УПРАВЛЕНИЕ НА КАЧЕСТВОТО НА ОДИТОРСКИТЕ АНГАЖИМЕНТИ

проф. д-р Али Вейсел

Дипломиран експерт-счетоводител

Регистриран одитор

Преподавател във ВУЗФ – София

Ключови думи:	Резюме
<p>Контрол върху качеството</p> <p>Управление на качеството</p> <p>Одиторски ангажименти</p> <p>МСУК 1</p> <p>МСУК 2</p> <p>МОС 220</p>	<p><i>В статията се изследват новите стандарти за качеството на одиторските ангажименти, издадени от Международната федерация на счетоводителите, в сила от 15 декември 2022 г. Представят се промените, които водят до нов подход, основан на риска. Набляга се на разпоредбите, които увеличават задълженията, включително относно прегледа за качеството на ангажимента и комуникациите. Новите отговорности се илюстрират с примери, систематизирани от пояснителните материали към стандартите.</i></p>

През м. февруари 2019 г. *Международната федерация на счетоводителите* издаде дискуссионни документи за следене качеството на одиторските ангажименти. След прегледа на коментарите по тях в края на 2020 г. бяха публикувани нови стандарти, които значително увеличават изискванията. С тях се адресира еволюиращата и все по-сложна среда, включително нарастващите очаквания на заинтересованите страни. В съответствие с измененията до 15 декември 2022 г. одиторите трябва да разработят и внедрят системи за управление на качеството. **Целта** на настоящата статия е да се систематизират измененията в подхода към качеството, с които контролът се трансформира в управление. Тя се постига с решаването на следните **задачи**:

- преглед на новия стандарт за управление на качеството за фирми, които извършват одиторски ангажименти;
- анализ на новия стандарт за преглед за качеството;
- изследване на преработения стандарт за качеството на одита.

Новите стандарти за качеството на одиторските ангажименти са следните:

- Международен стандарт за управление на качеството 1 – *Управление на качеството за фирми, които извършват одити или прегледи на финансови отчети или други ангажименти за изразяване на сигурност или свързани по съдържание услуги* (МСУК 1);¹
- Международен стандарт за управление на качеството 2 – *Прегледи за качеството на ангажимента* (МСУК 2).²

С тях се създава проактивен и ефективен подход към управлението на качеството, основан на риска, при съразмерност на прилагането.³

Преработен е Международен одиторски стандарт 220 – *Контрол върху качеството на одита на финансови отчети*. Новото наименование на стандарта е МОС 220 (преработен) – *Управление на качеството на одита на финансови отчети* (МОС 220).⁴

1. Преглед на МСУК 1

МСУК 1 замества Международния стандарт за контрол върху качеството (МСКК) 1 – *Контрол върху качеството за фирми, които извършват одити и прегледи на финансови отчети и други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги*.⁵ Съгласно новия стандарт одиторите са длъжни да проектират система за управляване на качеството на ангажиментите.⁶ Изместването на фокуса от контрол върху качеството към управление на качеството се постига чрез включване на подход, основан на риска, т.е. управление на свързаните рискове.⁷

¹ International Standard on Quality Management 1 (Previously International Standard on Quality Control 1). Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements. Final Pronouncement, December 2020, <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-quality-management-isqm-1-quality-management-firms-perform-audits-or-reviews> [Accessed August 22, 2021].

² International Standard on Quality Management 2. Engagement Quality Reviews. Final Pronouncement, December 2020, <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-quality-management-isqm-2-enhancing-quality-reviews> [Accessed August 22, 2021].

³ <https://www.iasplus.com/en-ca/projects/assurance/completed-projects/proposed-international-standard-on-quality-management-1-proposed-international-standard-on-quality-management-2-and-proposed-revisions-to-international-standard-on-auditing-220-quality-management-for-an-audit-of-financial-statements-ed> [Accessed August 22, 2021].

⁴ International Standard on Auditing 220 (Revised). Quality Management for an Audit of Financial Statements, December 2020, <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-auditing-220-revised-quality-management-audit-financial-statements> [Accessed August 22, 2021].

⁵ <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-quality-management-isqm-1-quality-management-firms-perform-audits-or-reviews> [Accessed August 22, 2021].

⁶ Според стандарта фирма означава самостоятелно практикуващ професионален счетоводител, събирателно дружество, дружество или друго предприятие на професионални счетоводители или съответно тежен еквивалент в публичния сектор.

⁷ Arnold, C., A. Brathwaite. Getting Started on the New IAASB Quality Management Standards: An Overview, March 2021, <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/getting-started-new-iaasb-quality-management-standards-overview> [Accessed August 22, 2021].

МСУК 1 трябва да се прилага от всички фирми, изпълняващи ангажименти съгласно стандартите на *Международната федерация на счетоводителите*. Това включва одити и прегледи на финансови отчети, други ангажименти за изразяване на сигурност и свързани по съдържание услуги.

Стандартът включва осем компонента, които работят по итеративен и интегриран начин.⁸ Компонентите на новата система за управление на качеството и на старата система за контрол са сравнени в следващата таблица.

Компоненти на системата за качеството

Таблица № 1

Компоненти на системата за управление на качеството съгласно МСУК 1	Компоненти на системата за контрол върху качеството съгласно МСКК 1
Процесът на фирмата за оценка на риска	-
Общо управление и ръководство	Лидерски отговорности за качество в рамките на фирмата
Приложими етични изисквания	Приложими етични изисквания
Приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и конкретни ангажименти	Приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и конкретни ангажименти
Изпълнение на ангажимента	Изпълнение на ангажимента
Ресурси	Човешки ресурси
Информация и комуникации	-
Процес по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците	Текущо наблюдение

От таблицата се вижда, че два от компонентите на системата са нови – *процесът на фирмата за оценка на риска* и *информация и комуникация*. Но те водят до някои промени и в другите компоненти.

МСУК 1 не уточнява как трябва да изглежда системата за управление на качеството. Фирмата трябва да въведе процедури, които са подходящи за нея.⁹ Това означава постигане на разумна степен на сигурност, че:

⁸ International Standard on Quality Management 1 (Previously International Standard on Quality Control 1). Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements. Final Pronouncement, December 2020, <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-quality-management-isqm-1-quality-management-firms-perform-audits-or-reviews> [Accessed August 22, 2021].

⁹ <https://www.icaew.com/technical/audit-and-assurance/faculty/audit-and-beyond/audit-and-beyond-2021/audit-and-beyond-june-2021/quality-management-isqm> [Accessed August 22, 2021].

- фирмата и нейният персонал изпълняват отговорностите си в съответствие с професионалните стандарти и приложимите закони и регулаторни изисквания; и
- докладите за ангажиментите, издавани от фирмата или съдружниците, отговорни за ангажиментите, са подходящи.

В това отношение са важни разпоредбите към посочените компоненти.

1.1. Процесът на фирмата за оценка на риска

Новите стандарти за качеството са основани на риска.¹⁰ Затова процесът на фирмата за оценка на риска е от ключовите промени.¹¹

МСУК 1 изисква фирмите да определят целите във връзка с качеството, да идентифицират и оценяват свързаните рискове и да разработят и приложат отговори за тяхното адресиране.

В стандарта са посочени цели към всички компоненти на системата без „процесът на фирмата за оценка на риска“ и „процес по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците“. Възможно е да се определят и допълнителни цели, които са необходими според фирмата.

В стандарта не са представени рисковете за качеството, тъй като се очаква фирмите да ги идентифицират, при отчитане на съответните специфики.

Примерни рискове за качеството:¹²

1. Общите финансови цели на фирмата зависят в прекомерна степен от обема на предоставяните от фирмата услуги, които не попадат в обхвата на МСУК 1. Затова възниква риск от разпределяне или насочване на ресурсите по начин, който дава приоритет на услугите, които не попадат в обхвата на стандарта. Това би могло да окаже неблагоприятно влияние върху качеството на одиторските ангажименти.

2. Фирмата е малка с малко на брой съдружници, отговорни за ангажименти. Възможно е отговорностите и отчетността на ръководството за качеството да не са ясно дефинирани и възложени. Действията и поведението на ръководството, които не насърчават качеството, може да не са поставени под въпрос.

¹⁰ Introduction to ISQM 1. Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements, December 2020, <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-quality-management-isqm-1-quality-management-firms-perform-audits-or-reviews> [Accessed August 22, 2021].

¹¹ First-Time Implementation Guide. International Standard on Quality Management 1, Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements, June 2021, <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-quality-management-isqm-1-quality-management-firms-perform-audits-or-reviews> [Accessed August 22, 2021].

¹² Този пример и следващите са систематизирани от пояснителните материали към МСУК 1, МСУК 2 и преработения МОС 220.

Не са посочени и процедури за адресиране на рисковете освен няколко конкретни отговора, които включват:

- поне веднъж годишно фирмата трябва да получава документирано потвърждение за спазване на изискванията за независимост от целия персонал;
- фирмата трябва да установява политики или процедури за получаване, разследване и разрешаване на оплаквания и обвинения за това, че работата не е извършена в съответствие с професионалните стандарти и приложимите законови и регулаторни изисквания;
- фирмата трябва да установява политики или процедури, които да адресират прегледите за качеството на ангажимента; и други.

Примерен отговор за адресиране на рисковете за качеството:

Фирмата установява политики или процедури за консултации, които включват с кого екипите по ангажименти следва да проведат консултациите и конкретните въпроси, за които се изискват консултации. Фирмата назначава лица с подходяща квалификация и опит, които да предоставят консултациите.

При по-малките фирми документирането на целите във връзка с качеството, рисковете за качеството и съответните отговори могат да бъдат по-малко подробни в сравнение с по-сложна фирма.

1.2. Общо управление и ръководство

Този компонент изисква създаване на среда, която подкрепя системата за управление на качеството. С новия стандарт са подобрени разпоредбите, свързани с отговорността. Ръководството трябва да демонстрира ангажираност чрез своите действия и поведение. Повече се набляга на отговорността на целия персонал. Има изисквания за организационната структура и възлагането на роли, отговорности и правомощия. Те трябва да са целесъобразни с оглед създаване на възможност за разработването, внедряването и функционирането на системата за управление на качеството. Потребностите от ресурси, включително финансови, се планират, получават, разпределят и насочват по начин, който съответства на целите за качество.

1.3. Приложими етични изисквания

Стандартът изисква установяване на цели за качеството в съответствие с етичните норми, включително с тези, свързани с независимостта.

Промените в този компонент се отнасят до изискванията, основани на принципи. Повишен е фокусът към всички етични разпоредби. По ясно са представени задълженията към лица извън фирмата, включително към мрежата и доставчиците на услуги.

1.4. Приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти и конкретни ангажименти

Установяват се цели, свързани с приемането и продължаването на взаимоотношения с клиенти и конкретни ангажименти. Те също са основани на принципи. Изследват се почтеността и етичните ценности на клиентите. Анализира се способността на фирмата да изпълни ангажимента в съответствие с професионалните стандарти и приложимите закони и регулаторни изисквания. Има нова разпоредба, свързана с приоритетите на фирмата – финансовите приоритети (например възнаграждения и печалба на фирмата) или оперативните приоритети (например растеж или стратегическо направление) не трябва да водят до неподходящи преценки относно това дали да се приеме или продължи взаимоотношение с клиент или конкретен ангажимент.

Примерни фактори за анализиране способността на фирмата да изпълни ангажимента:

- обстоятелствата на ангажимента и крайният срок за доклада;
- наличието на лица с подходящата компетентност и способности, включително достатъчно време, за да бъде изпълнен ангажиментът;
- наличието при необходимост на експерти;
- ако е необходим преглед за качеството на ангажимента, дали има лице, което да отговаря на изискванията за съответствие с установените критерии в МСУК 2;
- необходимостта от технологични ресурси, например ИТ приложения, които дават възможност екипът по ангажимента да изпълни процедури с данните на предприятието;
- необходимостта от интелектуални ресурси, например методология, специфични за съответния отрасъл или предмет насоки или достъп до информационни източници.

1.5. Изпълнение на ангажимента

Системата за управление на качеството трябва да установява цели, които водят до изпълнението на качествени ангажименти. Тук се включват отговорностите на екипа по ангажимента и съдружниците, отговорни за ангажимента, ръководството, надзора и прегледа, консултациите, различията в мненията и документацията.

Поради по-големия акцент върху професионалната преценка и професионалния скептицизъм е въведено изрично изискване те да се упражняват и от екипите по ангажиментите. Подобрени са изискванията за ръководство, надзор и преглед.

Примери за ръководство и надзор над екипа по ангажимента:

- проследяване напредъка при изпълнение на ангажимента;
- разглеждане на следните въпроси по отношение на членовете на екипа по ангажимента: дали разбират дадените им указания; и дали работата се извършва в съответствие с планирания подход към ангажимента;
- адресиране на въпроси, възникващи по време на ангажимента и вземане под внимание на тяхното значение;
- идентифициране на въпроси, нуждаещи се от консултация или разглеждане от по-опитни членове на екипа по време на ангажимента.

Примери за преглед на извършената работа:

Вземане под внимание на това дали:

- работата е била извършена в съответствие с политиките или процедурите на фирмата и професионалните стандарти;
- съществените въпроси са били повдигнати за допълнително разглеждане;
- са били проведени подходящи консултации, като взетите в резултат заключителни решения са били документирани и приложени;
- съществува необходимост от преразглеждане на естеството, времето на изпълнение и обхвата на планираната работа;
- извършената работа подкрепя заключенията, до които е достигнато, и е подходящо документирана.

1.6. Ресурси

Фирмата следва да установи цели във връзка с качеството, които да адресират подходящото и своевременно получаване, разработване, използване, поддържане, разпределяне и насочване на ресурсите.

МСКК 1 разглеждаше само човешкия фактор. МСУК 1 регламентира човешките, технологичните и интелектуалните ресурси. Има нова разпоредба относно човешките ресурси, според която, когато фирмата не разполага с достатъчен или подходящ персонал, който да позволи функционирането на системата на фирмата за управление на качеството или изпълнението на ангажиментите, се привличат лица от външни източници (мрежата от фирми, друга фирма, част от мрежата или доставчик на услуги).

Примери за технологични ресурси:

При по-малки фирми технологичните ресурси може да се състоят от ИТ приложение, използвано от екипите по ангажименти, което е закупено от доставчик на услуги.

При по-сложна фирма технологичните ресурси може да обхващат множество ИТ приложения, включително специално разработени приложения или приложения, разработени от мрежата от фирми (например софтуер за ангажименти и автоматизирани одиторски инструменти и ИТ приложения за текущо наблюдение върху независимостта или определяне на екипите по ангажименти).

Примери за интелектуални ресурси:

Писмени политики или процедури, методология, специфични за отрасъла или предмета насоки, счетоводни ръководства, стандартизирана документация или достъп до информационни източници (например абонаменти за уебсайтове, които осигуряват задълбочена информация относно предприятия или друга информация, която обикновено се използва при изпълнение на ангажименти).

1.7. Информация и комуникации

Това е нов компонент на системата за качеството, който изисква установяване на цели, които да адресират получаването, генерирането и използването на информация, включително нейното своевременно комуникиране в рамките на фирмата и до външни страни.

В стандарта са включени нови и подобрени изисквания за идентифициране, обработване и поддържане на уместна и надеждна информация, която да подкрепи системата за управление на качеството, както и за комуникация между фирмата, персонала и екипите.

Примери за комуникация между фирмата, персонала и екипите по ангажименти:

- фирмата комуникира до персонала и екипите по ангажименти отговорностите, свързани с ангажимента;
- фирмата комуникира до персонала и екипите по ангажименти промените в системата за управление на качеството в степента, в която тези промени имат отношение към техните отговорности, и дава възможност на персонала и екипите по ангажименти да предприемат бързи и подходящи действия в съответствие с техните отговорности;
- фирмата комуникира информация, получена по време на процеса по приемане и продължаване на взаимоотношения с клиенти или конкретни ангажименти, която е уместна за екипите по ангажименти при планирането и изпълнението на ангажиментите;
- екипите по ангажименти комуникират информация до лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, или лицата, предоставящи консултации.

Пример за информация, получена от фирмата от мрежата от фирми:

Фирмата получава информация от мрежата от фирми или от други фирми, част от мрежата от фирми, относно клиенти или други фирми от мрежата, когато съществуват изисквания за независимост, засягащи фирмата.

Примери за случаи, когато закон, нормативна разпоредба или професионалните стандарти може да изискват фирмата да комуникира информация до външни страни:

- на фирмата става известен случай на неспазване на изискванията на закони от страна на клиент и приложимите етични изисквания изискват докладване за неспазването до компетентен орган;
- закон изисква фирмата да публикува доклад за прозрачност и посочва естеството на информацията, която се изисква да бъде включена в доклада за прозрачност.

1.8. Процес по текущо наблюдение и отстраняване на недостатъците

МСУК 1 изисква фирмата да установи процес по текущо наблюдение на недостатъците, за да се осигури уместна, надеждна и своевременна информация относно разработването, внедряването и функционирането на системата за управление на качеството. Това позволява да се предприемат подходящи действия, за да се отговори на идентифицираните недостатъци, които трябва да бъдат отстранени своевременно.

Дейностите по наблюдение включват проверка на приключени ангажименти. Въведена е нова рамка за оценка на идентифицираните недостатъци, както и за оценка на степента на тяхната същественост и всеобхватност. Повече изисквания има и за отговор на недостатъците.

Фирмата трябва да оцени констатациите, за да определи дали са налице недостатъци. Идентифицираните пропуски се оценяват за степен на същественост и всеобхватност, чрез разследване на първопричините и ефекта върху системата за управление на качеството. Действията по отстраняване на недостатъците следва да са в отговор на резултатите от анализа на първопричините.

Примери за констатации, от които произтича недостатък:

- констатациите, отнасящи се до действията и поведението на ръководството, може да са качествено важни, имайки предвид всеобхватния ефект, който това би могло да има върху системата за управление на качеството като цяло;
- сходни констатации за ангажименти, които се появяват при множество ангажименти, може да сочат за системен проблем;
- големият брой на избраните ангажименти, при които са идентифицирани констатациите, в съотношение към общия брой на избраните ангажименти, показват съществен недостатък.

Примери за изследване на първопричините на идентифицирани недостатъци:

1. Фирмата идентифицира, че екипите по ангажменти, изпълняващи одит на финансови отчети, пропускат да получат достатъчни и уместни одитни доказателства относно приблизителните счетоводни оценки, когато предположенията на ръководството са с голяма степен на субективност. Прави се заключението, че тези екипи по ангажменти не упражняват подходящ професионален скептицизъм. Установява се, че първопричина за този проблем е свързана със средата, която не насърчава членовете на екипите по ангажменти да подлагат на съмнение лица с големи правомощия.

2. Фирмата установява, че е налице определен недостатък, защото подобни констатации се срещат при множество ангажменти. Тези констатации обаче не са установени при няколко други ангажмента в рамките на същата тествана популация. Съпоставяйки ангажментите, се достига до заключение, че първопричината за идентифицирания недостатък е липсата на подходящо участие на съдружниците, отговорни за ангажментите, в ключови етапи от ангажментите.

Съгласно МСУК 1 разработената система за управление на качеството, с посочените осем компонента, трябва да се оценява към определен момент във времето поне веднъж годишно. Задължение за това има лицето, на което е възложена крайната отговорност за системата. Първата оценка трябва да се извърши в рамките на една година след 15 декември 2022 г.

2. Преглед на МСУК 2

МСУК 1 изисква преглед за качеството на определени ангажменти като специфичен отговор на рисковете. В тези случаи се прилага МСУК 2¹³. Прегледът се извършва на ниво ангажмент от лицето, извършващо преглед за качеството на ангажмента, от името на фирмата.

МСУК 2 регламентира назначаването и съответствието с установените критерии на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажмента, както и неговите отговорности, включително свързани с документирането.

С приемането на новия стандарт *Международната федерация на счетоводителите* цели разширяване на обхвата на ангажментите, които изискват преглед, определяне на критерии за лицата, извършващи преглед, и увеличаване на техните задължения.¹⁴

¹³ <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-quality-management-isqm-2-enhancing-quality-reviews> [Accessed August 22, 2021].

¹⁴ Introduction to ISQM 2. Engagement Quality Reviews, December 2020, <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-quality-management-isqm-2-enhancing-quality-reviews> [Accessed August 22, 2021].

В това отношение са разпоредбите на МСУК 1 за установяване на политики или процедури за адресиране на прегледите за качеството на ангажимента в съответствие с МСУК 2 и изискването за **преглед за качеството** при:

- одит на финансови отчети на регистрирани за търгуване на борсата предприятия;
- одит или други ангажименти, по отношение на които преглед за качеството на ангажимента се изисква от закон или нормативна разпоредба; и
- одит или други ангажименти, по отношение на които фирмата определя, че преглед за качеството на ангажимента е подходящ отговор за адресиране на един или повече рискове за качеството.

Примери за рискове, по отношение на които фирмата може да изисква преглед:

1. ангажименти, които предполагат високо ниво на сложност или преценка, като например: при приблизителни счетоводни оценки с висока степен на несигурност; рискове относно способността на предприятието да продължи да функционира като действащо предприятие; ангажименти, които изискват специализирани умения и познания при оценяване на съответния предмет спрямо приложимите критерии (например отчет за парникови газове);

2. ангажименти с проблемни въпроси, например: неотстранени съществени недостатъци във вътрешния контрол; съществено преизчисляване на сравнителна информация във финансовия отчет;

3. ангажименти с необичайни обстоятелства, например нов клиент, който е имал разногласия с предходния си одитор;

4. ангажименти с по-висока степен на преценка, например проформа финансова информация, която ще бъде включена в проспект;

5. ангажименти, отнасящи се до следните видове предприятия: предприятия в нововъзникващи отрасли или в които фирмата няма предходен опит; предприятия, за които са изразени опасения в комуникации от регулаторни органи в областта на ценните книжа или органи за надзор; предприятия, които държат значителен обем активи в доверително качество за голям брой заинтересовани лица, включително финансови институции; предприятия с голяма обществена известност или чието ръководство или собственици са лица с голяма обществена известност; предприятия с голям брой и широк кръг заинтересовани страни.

Според МСУК 2 фирмата трябва да установи политики или процедури, които да излагат **критериите за назначаване** на лице, извършващо преглед за качеството на ангажимента. Те следва да изискват лицето да не е член на екипа по ангажимента и:

- да притежава компетентността и способностите, включително достатъчно време, както и подходящ авторитет да извърши прегледа за качеството на ангажимента;
- да спазва приложимите етични изисквания, включително във връзка със заплахите за обективността и независимостта на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента; и
- да спазва разпоредбите на закон или нормативна разпоредба, ако има такива, които имат отношение към съответствието с установените критерии на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента.

При по-малки фирми може да няма съдружник или друго лице във фирмата, което да съответства на установените критерии. При такива обстоятелства фирмата може да сключи договор или да получи услугите на лица, външни за фирмата, които да извършат прегледа за качеството на ангажимента.

Политиките трябва да адресират и заплахите за обективността. Например съдружникът, отговорен за ангажимента, може да поеме ролята на лице, извършващо преглед за качеството на ангажимента, след две години.

МСУК 2 изисква да се установят политики или процедури във връзка с **извършването на прегледа** за качеството на ангажимента.¹⁵ Значително внимание трябва да се обръща на съществените въпроси и преценки, направени при планирането, изпълнението и докладването по ангажимента.

Лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, трябва да уведоми съдружника, отговорен за ангажимента, ако има опасения, че съществените преценки не са подходящи. При приключване на прегледа също се изисква уведомяване.

Фирмата следва да установи политики или процедури, които да изискват лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, да поеме отговорността за документиране на прегледа. Документацията трябва да е достатъчна, за да даде възможност на опитен практикуващ професионален счетоводител, без предходна връзка с ангажимента, да разбере естеството, времето на изпълнение и обхвата на процедурите, както и заключенията. Тя трябва да съдържа:

- името на лицето, извършващо преглед за качеството на ангажимента, и на лицата, оказали съдействие при прегледа за качеството на ангажимента;
- идентифициране на документацията за ангажимента, която е била обект на преглед;
- базата за определяне спазването на изискванията на стандарта;

¹⁵ International Standard on Quality Management 2. Engagement Quality Reviews. Final Pronouncement, December 2020, <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-quality-management-isqm-2-enhancing-quality-reviews> [Accessed August 22, 2021].

- уведомленията, които се изискват; и
- датата на приключване на прегледа за качеството на ангажимента.

Изискванията на стандарта са основани на принципи.¹⁶ Затова формата, съдържанието и обхватът на документацията зависят от естеството на ангажимента, характеристиките на предприятието, сложността на въпросите, обема на прегледаната документация и други фактори.

3. Преглед на преработения МОС 220

МОС 220 разглежда специфичните отговорности по отношение управлението на качеството на ниво ангажимент при одит на финансови отчети и свързаните с това отговорности на съдружника, отговорен за ангажимента.¹⁷

Стандартът е преработен поради приемането на МСУК 1 и МСУК 2. Чрез него се изясняват и засилват ключовите елементи на управлението на качеството на ниво ангажимент.¹⁸ Насърчава се проактивното управление на качеството. Подчертава се значението на професионалния скептицизъм и професионалната преценка. Набляга се на важната роля на съдружника, отговорен за ангажимента, и се засилва значението на всички членове на екипа.

Според стандарта съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да поеме **цялостната отговорност за управляване на качеството** и за постигане на качество при ангажимент за одит, включително да поеме отговорност за създаване на среда за ангажимента, която да подчертава културата на фирмата и очакваното от членовете на екипа поведение.

Възможно е да се възложи разработването или изпълнението на процедури, задачи или действия на други членове на екипа по ангажимента. В този случай съдружникът, отговорен за ангажимента, продължава да носи цялостната отговорност, включително за надзор над тези членове и преглед на извършената от тях работа.

Според стандарта управлението на качеството на ниво ангажимент се подкрепя от системата на фирмата за управление на качеството по МСУК 1 и се влияе от специфичното естество и обстоятелствата на ангажимента за одит. Затова обикновено екипът по ангажимента може да разчита на политиките или процедурите на фирмата при спазване на изискванията на МОС 220, освен ако:

¹⁶ First-Time Implementation Guide. International Standard on Quality Management 2, Engagement Quality Reviews, June 2021, <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-quality-management-isqm-2-enhancing-quality-reviews> [Accessed August 22, 2021].

¹⁷ <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-auditing-220-revised-quality-management-audit-financial-statements> [Accessed August 22, 2021].

¹⁸ Introduction to ISA 220 (Revised). Quality Management for an Audit of Financial Statements, December 2020, <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-auditing-220-revised-quality-management-audit-financial-statements> [Accessed August 22, 2021].

- разбирането или практическият опит на екипа по ангажимента не сочи, че политиките или процедурите на фирмата няма да адресират ефективно естеството и обстоятелствата на ангажимента; или
- информация, предоставена от фирмата или от други страни, относно ефективността на такива политики или процедури, не подсказва друго.

С тази разпоредба се премахва рискът екипът по ангажимента да нарушава качеството поради пропуски в системата.

В преработения стандарт има насоки за демонстриране упражняването на професионален скептицизъм чрез действията и за комуникациите на екипа по ангажимента. Те включват специфични стъпки за смекчаване на пречките, които биха могли да нарушат подходящото упражняване на професионален скептицизъм.

Примерни пречки пред упражняването на професионален скептицизъм на ниво ангажимент:

- бюджетни ограничения, които биха могли да възпрепятстват използването на достатъчно опитни или технически квалифицирани ресурси;
- кратки срокове, които биха могли да окажат негативно влияние върху поведението както на лицата, които извършват работата, така и на лицата, които осъществяват ръководство, надзор и преглед;
- липса на сътрудничество или неправомерен натиск, наложен от ръководството, които биха могли да окажат негативно влияние върху способността на екипа по ангажимента да разрешава сложни или спорни проблемни въпроси;
- недостатъчно разбиране за предприятието и средата, в която то функционира, неговата система за вътрешен контрол и приложимата рамка за финансова отчетност, което би могло да ограничи способността на екипа по ангажимента да извършва подходящи преценки и информирано да поставя под въпрос твърденията на ръководството;
- трудности при получаване на достъп до данни, обекти, определени служители, клиенти, доставчици или други лица, което би могло да накара екипа по ангажимента да прояви предубеденост при избора на източници на одиторски доказателства и да потърси одиторски доказателства от източници, които са по-лесно достъпни;
- прекомерно разчитане на автоматизирани инструменти и техники, което би могло да доведе до това екипът по ангажимента да не оценява критично одиторските доказателства.

Повече са и изискванията, свързани с ресурсите. Съдружникът, отговорен за ангажимента, следва да определи, че достатъчни и подходящи ресурси (човешки, технологични и интелектуални) за изпълнението на ангажимента са своевременно насочени или предоставени на разположение на екипа по ангажимента, вземайки под

внимание естеството и обстоятелствата, политиките или процедурите на фирмата, както и промените, които биха могли да възникнат.

Когато одитът се извършва изцяло от съдружника, отговорен за ангажимента, някои изисквания в МОС 220 не са приложими. Например фирмата може да определи, че няма необходимост от установяване на общофирмена система за текущо наблюдение на независимостта. Вместо това независимостта може да се наблюдава текущо на ниво ангажимент от съдружника, отговорен за ангажимента. Изискванията, отнасящи се до ръководството, надзора и прегледа на работата на други членове на екипа по ангажимента, са приложими само ако има членове на екипа по ангажимента, различни от съдружника, отговорен за ангажимента.

Може да се **обобщи**, че с новите стандарти за качество на *Международната федерация на счетоводителите* се създава проактивен подход, който предполага определяне на целите, идентифициране и оценяване на рисковете и прилагане на подходящи отговори. Той е подобен на одитния процес и позволява постигане на разумна степен на сигурност за спазване на задълженията. Подобряват се разпоредбите, за да се набляга на риска. Въвеждат се нови изисквания, които отговарят на предизвикателствата на средата, включително относно ресурсите и комуникацията. Особено голямо значение има разширяването на обхвата на ангажиментите, които изискват преглед. Въвеждат се критерии за лицата, извършващи преглед за качеството на ангажимента, и се увеличават техните отговорности. По този начин контролът върху качеството се трансформира в управление на качеството.

Библиографска справка:

1. Arnold, C., A. Brathwaite. *Getting Started on the New IAASB Quality Management Standards: An Overview, March 2021*, <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/getting-started-new-iaasb-quality-management-standards-overview> [Accessed August 22, 2021].
2. *Basis for Conclusions. Prepared by the Staff of the IAASB. International Standard on Quality Management (ISQM) 1 (Previously International Standard on Quality Control 1). Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements, December 2020*, <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-quality-management-isqm-1-quality-management-firms-perform-audits-or-reviews> [Accessed August 22, 2021].
3. *Basis for Conclusions. Prepared by the Staff of the IAASB. International Standard on Quality Management (ISQM) 2. Engagement Quality Reviews, December 2020*, <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-quality-management-isqm-2-enhancing-quality-reviews> [Accessed August 22, 2021].

4. *Basis for Conclusions. Prepared by the Staff of the IAASB. International Standard on Auditing (ISA) 220 (Revised). Quality Management for an Audit of Financial Statements, December 2020, <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-auditing-220-revised-quality-management-audit-financial-statements> [Accessed August 22, 2021].*
5. *First-Time Implementation Guide. International Standard on Quality Management 1, Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements, June 2021, <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-quality-management-isqm-1-quality-management-firms-perform-audits-or-reviews> [Accessed August 22, 2021].*
6. *First-Time Implementation Guide. International Standard on Quality Management 2, Engagement Quality Reviews, June 2021, <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-quality-management-isqm-2-enhancing-quality-reviews> [Accessed August 22, 2021].*
7. *International Standard on Auditing 220 (Revised). Quality Management for an Audit of Financial Statements, December 2020, <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-auditing-220-revised-quality-management-audit-financial-statements> [Accessed August 22, 2021].*
8. *International Standard on Quality Management 1 (Previously International Standard on Quality Control 1). Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements. Final Pronouncement, December 2020, <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-quality-management-isqm-1-quality-management-firms-perform-audits-or-reviews> [Accessed August 22, 2021].*
9. *International Standard on Quality Management 2. Engagement Quality Reviews. Final Pronouncement, December 2020, <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-quality-management-isqm-2-enhancing-quality-reviews> [Accessed August 22, 2021].*
10. *Introduction to ISA 220 (Revised). Quality Management for an Audit of Financial Statements, December 2020, <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-auditing-220-revised-quality-management-audit-financial-statements> [Accessed August 22, 2021].*
11. *Introduction to ISQM 1. Quality Management for Firms that Perform Audits or Reviews of Financial Statements, or Other Assurance or Related Services Engagements, December 2020, <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-quality-management-isqm-1-quality-management-firms-perform-audits-or-reviews> [Accessed August 22, 2021].*

12. *Introduction to ISQM 2. Engagement Quality Reviews, December 2020, <https://www.iaasb.org/publications/international-standard-quality-management-isqm-2-enhancing-quality-reviews> [Accessed August 22, 2021].*
13. *<https://www.iaasb.org/publications/international-standard-auditing-220-revised-quality-management-audit-financial-statements> [Accessed August 22, 2021].*
14. *<https://www.iaasb.org/publications/international-standard-quality-management-isqm-1-quality-management-firms-perform-audits-or-reviews> [Accessed August 22, 2021].*
15. *<https://www.iaasb.org/publications/international-standard-quality-management-isqm-2-enhancing-quality-reviews> [Accessed August 22, 2021].*
16. *<https://www.iasplus.com/en-ca/projects/assurance/completed-projects/proposed-international-standard-on-quality-management-1-proposed-international-standard-on-quality-management-2-and-proposed-revisions-to-international-standard-on-auditing-220-quality-management-for-an-audit-of-financial-statements-ed> [Accessed August 22, 2021].*
17. *<https://www.icaew.com/technical/audit-and-assurance/faculty/audit-and-beyond/audit-and-beyond-2021/audit-and-beyond-june-2021/quality-management-isqm> [Accessed August 22, 2021].*

FROM QUALITY CONTROL TO QUALITY MANAGEMENT OF AUDIT ENGAGEMENTS

Prof. Ali Veysel, PhD

Certified Public Accountant

Registered Auditor

Lecturer at VUZF University – Sofia

Keywords:	Summary
Quality control Quality management Audit engagements ISQM 1 ISQM 2 ISA 220	<i>The article examines the new standards of quality for auditor`s engagements, issued by the International Federation of Accountants, effective December 15, 2022. It presents the changes that lead to a new risk-based approach. Emphasis is placed on provisions that increase liabilities, incl. on the engagement quality review and communications. The new responsibilities are illustrated with examples, systematized from the explanatory materials of the standards.</i>