

КОНТРОЛЪТ НА КАЧЕСТВОТО НА ВЪНШНИЯ ОДИТ В ПУБЛИЧНИЯ СЕКТОР

доц. д-р Красимир Йорданов
*Департамент „Икономика“
Нов български университет*

Резюме: Развитието на контрола на качеството на външния одит в публичния сектор е от съществено значение за ефективната работа на върховните одиторски институции. Този контрол притежава характеристиките и елементите на всяка контролна функция, като неговата специфика се определя от особеностите на обекта, от вида на конкретния одит и най-вече от потенциала на институцията, която го развива.

Целта на студията е да се анализират специфичните особености на контрола на качеството на външния одит в публичния сектор, осъществяван от Сметната палата и на тази основа да се предложат възможни решения за утвърждаване и усъвършенстване на този уникален контролен процес. В систематичен порядък обект на изследване е състоянието на организационна, функционална и технологична структура на този контрол. Като предметни области са анализирани теоретичните въпроси на контрола на качеството, елементите на системата за контрол на качеството в Сметната палата и правните му източници.

Ключови думи: контрол на качеството, външен одит, публичен сектор, Сметна палата, Международни одиторски стандарти

QUALITY CONTROL OF THE EXTRENAL AUDIT IN THE PUBLIC SECTOR

Assoc. Prof. Krasimir Yordanov, Ph.D.
*Department of "Economics"
New Bulgarian University*

Summary: The development in the quality control of the external audit in the public sector is essential for the effective work of the superior audit institutions. This control has the same features and elements as those of each control function, but its specificity is defined by the particularity of the object, the type of the concrete audit and mostly by the potential of the responsible institution.

The aim of the current work is to analyze the specific features of the quality control of the external audit in the public sector, performed by the Bulgarian National Audit Office, and on this basis , possible solutions for affirmation and improvement of this unique control process to be suggested. In a systematic order the object of the study is the state of organizational, functional and technological structure of this control. The subject areas which are analyzed are the theoretical questions of the quality control, the elements of the system for quality control of the National Audit Office and the legal sources for quality control.

Key words: quality control, external audit, public sector, the National Audit Office, International audit standards

Контролът на качеството на външния одит в публичния сектор, осъществяван от Сметната палата, е област с особена актуалност в съвременните условия на развитие на тази форма на контролната функция. Този контрол се осъществява текущо, в рамките на всеки одитен процес, и като последваща функция по отношение на отделни одити. Негови правни източници са Закона за Сметната палата¹, приложимите одиторски стандарти и подзаконови и административни актове.

В настоящата студия се изследват особеностите на системата за контрол на качеството на външния одит в публичния сектор, осъществяван от Сметната палата като иманентна част от цялостната система на управление на институцията. Разгледани са възможни решения за утвърждаване и усъвършенстване на този уникален контролен процес - „контрол на контрола“ Безспорно контролът на качеството е сложна система, функционираща в съвкупността от взаимоотношения, които възникват във връзка с осигуряването на качествен одитен продукт. Това предполага качеството на одита да се контролира както текущо в рамките на всяка фаза на одитния процес като се предприемат своевременни корективни мерки при констатирани отклонения, така и под формата на последващи прегледи. В българската специализирана литература основно се изследват проблемите на контрола на качеството на одиторските услуги, осъществявани от регистрирани одитори. Още в първата българска книга „Одиторски контрол“ авторите проф. Динев и доц. Лилия Христова посвещават самостоятелна част на контролът върху качеството като разглеждат този контрол по отделните фази на одиторската проверка и предлагат конкретни контролни процедури за неговото осъществяване. ²Ретроспекция на развитието на регламентите на контрола на качеството на одиторските услуги прави

¹ Закон за Сметната палата, ДВ, бр. 98, 2010 г.

² Динев, М., Л. Христова, Одиторски контрол, С. 1992. с. 46

Б. Йонкова, изтъквайки и основните проблемни области.³ Според проф. М. Динев, българският независим финансов одит разполага със система за контрол на качеството на одиторските услуги, която е обществен гарант за широко обществено доверие към изразяваните мнения за сигурност.⁴ При определянето на същностните характеристики на контрола на качеството на одите авторите се придържат към легалното определение в МОС 220 "Контрол върху качеството при одита на финансови отчети". Контролът върху качеството на одита се определя като "съвкупност от процедури, с изпълнението на които се осигурява увереност, че одита е осъществен съобразно изискванията на Международните одиторски стандарти"⁵

В ръководството на Международната федерация на счетоводителите е дадена легална дефиниция на понятието: „Преглед за контрол върху качеството на ангажимент (*Engagement quality control review*)“. Той се определя като процес с цел да осигури обективна оценка на или преди датата на доклада, на съществените преценки, които екипът по ангажимента е направил и заключенията, до които е достигнал при формулиране на доклада.⁶ Този контрол дава увереност на потребителите, че по време на одита са били разгледани всички съществени въпроси и че резултатите от одита, съдържащи се в одитния доклад, са обосновани и доказани. В този смисъл качеството като понятие може да се определи като степента, до която определени методически и технологични характеристики на всеки одит отговарят на изискванията и критериите, определени в приложимата нормативна

³ Йонкова, Б. Съвременни проблеми на контрола по качеството на одиторските услуги, с. 75-76, Сборник доклади на Юбилейна научна конференция 30 години катедра „Финансов контрол“, С, УНСС.2006 г.

⁴ Динев, М. Кризата, одитът и другите, Годишник на ИДЕС, С. 2009. с. 23.

⁵ Томов, Й., С. Костова, Одиторски стандарти, Академично издателство. Свищов, 2008, с. 119.

⁶ Ръководство по международни стандарти за одит и контрол на качеството, *International Federation of Accountants (IFAC), 2009, p.170.*

рамка. Характеристиките на одитните процедури се ограничават до: значимост, надеждност, обективност, обхватност, своевременност, яснота, ефективност и ефикасност.

Значимостта е обвързана с въпросите, които са проучвани при одита. В публичния сектор тя може да се оцени в качествен и/или количествен аспект в различни направления, като размер на разходите, размер на бюджетната субсидия на одитирания обект, резултатите от дейността на одитирания обект или ползите от нея за обществото и др.

Надеждността предполага констатациите и оценките при одита вярно да отразяват действителната обстановка като се отчитат проучваните въпроси, а всички твърдения в одитния доклад да са документирани и подкрепени с достатъчни и уместни одитни доказателства, събрани по време на одита.

Обективността гарантира, че одитът е осъществен безпристрастно и без предубеденост. Констатациите и оценките трябва да се базират изцяло върху анализирани и доказани по безспорен начин факти.

Обхватността позволява програмата за изпълнение на одитната задача да обхваща всички рискови и съществени области. При осъществяването на отделния одит следва да са изпълнени всички планирани задачи.

Своевременността налага резултатите от одита да са представени в определените срокове. Това включва спазването на крайните и междинни срокове, определени със заповедта за възлагане на одита, декомпозирани в приложения, към програмата за изпълнение на одитната задача, план -график.

В основата на *яснотата* стои изискването одитният доклад да е кратък и ясен. Това по принцип включва увереност, че констатациите и препоръките могат да бъдат лесно разбрани от всеки потребител.

Ефикасност показва, че ресурсите, определени за изпълнението на одитната задача, съответстват на нейната сложност и значимост.

Ефективността гарантира, че констатациите, оценките и препоръките намират адекватно въздействие върху ръководството на одитирания обект, правителството, Народното събрание, общинските съвети и др.

В Международен одиторски стандарт (МОС) 220 „Контрол върху качеството при одита на финансови отчети“ е посочено, че одитните екипи имат отговорност да прилагат процедури за контрол върху качеството, които са приложими към одиторския ангажимент и да предоставят уместна информация, която да даде възможност за функционирането на тази част от системата за контрол върху качеството, която е свързана с независимостта.

Най-общо контролът на качеството може да се разглежда като система от политики, критерии, процедури и техники и принципи прилагани в одитната дейност.

В МСКК-1⁷ са представени следните пет елемента на системата за контрол на качеството:

- а) Задължения на ръководството за качество в одитиращата институция;
- б) Приложими етични изисквания;
- в) Приемане и продължаване на връзките с обектите на одит и специфични ангажименти;
- г) Човешки ресурси;
- д) Изпълнение на ангажименти; и
- е) Текущо наблюдение (мониторинг).

Тези елементи са приложими към специфичните институционални особености на българския модел на външен одит в

⁷ МСКК 1 – 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, Международна федерация на счетоводителите(МФС).

публичния сектор. Сметната палата има традиции във функционирането на система за контрол върху качеството, която включва политика и процедури, обхващащи всеки един от следните елементи:

Първият елемент се свързва с управленската отговорност за качество в рамките на одиторската институция. Одитиращата институция изготвя политика и процедури, чиято цел е насърчаването на вътрешната култура на основата, че качеството е от съществено значение при изпълнението на ангажиментите. Тази политика и процедури изискват от ръководството да поемат крайната отговорност за системата за контрол върху качеството. Политиката и процедурите трябва да гарантират, че всяко отговорно лице в т.ч. директор на одитна дирекция и началник на отдел, на които е възложена оперативна отговорност за функционирането на системата за контрол върху качеството, както и от страна на председателя или заместник председателяте. Те разполагат с достатъчен и подходящ опит и качества, както и с необходимите правомощия, за да отговорят на това очакване на обществото.

Вторият елемент на системата за контрол на качеството включва приложимите етични норми, свързани с изискванията одитиращият орган да създава политика и процедури, разработени по начин, осигуряващ разумна степен на сигурност, че нейният персонал спазва съответните етични изисквания. Осигуряването на разумна степен на сигурност, че служителите и външните експерти по чл. 41 от ЗСП, поддържат състояние на независимост, където това се изисква от съответстващите етични изисквания. Тази политика се реализира чрез спазването на Етичния кодекс на Сметната палата и позволява да се създават изисквания по отношение на независимостта на служителите.

Съгласно чл. 2 т. 2 от Етичния кодекс Сметната палата и нейните служители се ръководят от закона и професионалните

стандарти, като не допускат външно влияние и конфликти на интереси при осъществяване на дейността си. Кодексът въвежда етични изисквания за служителите и осигурява концептуална рамка за всички всеки одитор за осигуряване спазването на фундаменталните принципи на професионална етика. Тези принципи са: професионализъм, отговорност, обективност, независимост и безпристрастност, лоялност и съпричастност към основните цели на Сметната палата, политически неутралитет, почтеност и неподкупност, сътрудничество и конструктивност.

Важна предпоставка в тази насока е осигурената възможност да се идентифицират и оценят обстоятелствата и взаимоотношенията, които създават заплахи към независимостта, и да предприемат необходимите действия за елиминиране на тези заплахи или намаляването им до приемливо ниво. Елиминирането или ограничаването на заплахите може да стане посредством прилагането на предпазни мерки или, ако това се счете за уместно, одитния екип да се оттегли от изпълнението на одитната задача, основавайки се на закона, приложим стандарт или указание.

Тази политика и процедури изисква одиторите, отговорни за изпълнението на одитната задача, да предоставят своевременно съответната информация и да уведомят ръководството на съответното управленско ниво за обстоятелствата и взаимоотношенията, които създават заплахата за независимостта така, че да могат да бъдат предприети адекватни действия. Получаването и съобщаването на тази информация трябва да се извърши така, че одиторите да могат да определят веднага дали отговарят на изискванията за независимост. Следователно одитиращата институция трябва да поддържа и актуализира своите документи, свързани с независимостта и да може да предприеме съответните действия, относно идентифицирани заплахи към независимостта, които не са на приемливо ниво. Тези действия трябва да са взаимосвързани и обусловени със съответния раздел от Стратегията

за управление на риска, като иманентна част на системата за финансово управление и контрол на институцията.

Третият елемент налага приемане и продължаване на връзките с одитираните обекти с цел да се информира **за нарушения на изискванията за независимост**, които включват задълженията на служителите да:

- информират незабавно за нарушения на независимостта, които са им станали известни;
- да уведомят незабавно за идентифицираните нарушения на тази политика и процедури ръководителя на одитния екип който, обръща внимание на нарушението, като при необходимост се предприемат действия за гарантиране на изискванията за независимост на други одитни екипи в същия обект. При необходимост те също трябва да предприемат съответните действия.

Минимум веднъж годишно, одитиращата организация трябва да получава писмено потвърждение за спазването на нейната политика и процедури, както и на процедурите за независимост, от целия персонал, от когото се изисква да бъде независим съгласно съответстващите етични и законови изисквания.

Четвъртият елемент на системата е свързан с качеството на човешките ресурси на одитиращата институция, която трябва да създава политика и процедури, разработени с цел предоставяне на разумна степен на сигурност, че тя разполага с достатъчно персонал с компетентност, способности и ангажимент към етичните принципи, необходими за:

- изпълнението на одитите в съответствие с професионалните стандарти и приложимите правни и регулаторни изисквания;
- които да позволят да се издават доклади, които са подходящи за конкретните обстоятелства.

В съответствие с посочените изисквания са правните норми от гл. IV от Закона за Сметната палата където са регламентирани изисквания за назначаване⁸, за несъвместимост за заемане на длъжност⁹, забрана за извършване на платна дейност¹⁰, задължение

⁸ Чл. 25, ал. 1 За одитор на Сметната палата се назначава лице, което:

1. е с висше образование, с образователно-квалификационна степен "магистър" и с трудов или служебен стаж не по-малко от три години, и
2. е преминало успешно изпита за одитор в Сметната палата съгласно правилата за условията и реда за провеждане на изпит за назначаване на одитори в Сметната палата или притежава сертификата за одитор;
3. е спечелило конкурс за назначаване по реда на правилника за подбор, назначаване, обучение, оценка на трудовото изпълнение и професионалното развитие на одиторите и служителите на Сметната палата.

(2) Одиторските длъжности са одитор, старши одитор първа степен, старши одитор втора степен и главен одитор. Повишаването в длъжност се осъществява съгласно правилника за подбор, назначаване, обучение, оценка на трудовото изпълнение и професионалното развитие на одиторите и служителите на Сметната палата.

(3) За стажант-одитор се назначава лице с висше образование, с образователно квалификационна степен "магистър", което е спечелило конкурс, съгласно правилника за подбор, назначаване, обучение, оценка на трудовото изпълнение и професионалното развитие на одиторите и служителите на Сметната палата.

Стажант-одиторът подпомага одитната дейност.

⁹ Чл. 26. (1) За служители на Сметната палата се назначават лица, които не са осъждани за умишлено престъпление от общ характер и не са лишени по съдебен ред от правото да заемат съответната длъжност.

(2) При настъпване на промени в обстоятелствата по ал. 1 лицата са длъжни да уведомят писмено в 7-дневен срок председателя, който е задължен да предприеме действия в съответствие със законовите му правомощия.

¹⁰ Чл. 30. (1) Директорите на дирекции и одиторите не могат да заемат друга платена длъжност или да извършват друга платена дейност освен научна, преподавателска или дейност, регламентирана в Закона за авторското право и сродните му права.

(2) Обстоятелствата по ал. 1 се удостоверяват пред работодателя с декларация.

за опазване на информация¹¹, а също оценка на трудовото изпълнение¹² и обучение и професионална квалификация¹³.

Петият елемент на системата за контрол на качеството на одита обхваща изпълнението на одита. За целта одитиращата институция създава политика и процедури, разработени с цел предоставяне на разумна степен на сигурност, че одитите са изпълнени в съответствие с професионалните стандарти и приложимите правни и регулаторни изисквания, и че одиторите издават доклади, които са подходящи за установените обстоятелства. Реализирането на този елемент от политиката за контрол на качеството включва:

- изследване на въпроси, които са подходящи за насърчаването на последователността от гледна точка на качеството на изпълнение на одита;
- делегиране на отговорности за упражняване на надзор;

¹¹ Чл. 32. (1) Лицата по чл. 23 и членовете на Консултативния съвет са длъжни да опазват класифицираната информация, представляваща държавна или служебна тайна, както и търговската, банковата или друга защитена от закона тайна и да не разгласяват факти и обстоятелства, станали им известни при или по повод изпълнението на техните задължения.

(2) Лицата по чл. 23 и членовете на Консултативния съвет при постъпване на работа подписват декларация за опазване на тайната и за неразгласяване на факти и обстоятелства по ал. 1.

¹² Чл. 34. (1) Служителите на Сметната палата подлежат ежегодно на оценка за трудовото изпълнение.

(2) Оценката на трудовото изпълнение се извършва при условия и по ред, определени с правилника за подбор, назначаване, обучение, оценка на трудовото изпълнение и професионално развитие на служителите.

(3) Трудовото правоотношение на служител може да бъде прекратено, когато е получил две последователни най-ниски годишни оценки.

¹³ Чл. 33. (1) Служителите на Сметната палата са длъжни да участват в обучението, организирано от Сметната палата за поддържане и повишаване на професионалната квалификация.

(2) Разходите по ал. 1 са за сметка на бюджета на Сметната палата.

- определяне на отговорности за извършване на преглед.

В рамките на този елемент следва да се осигури разумна степен на сигурност, че са проведени съответните юридически и др. консултации по трудни или спорни въпроси. В тази насока следва да се осигурят достатъчно ресурси, които да позволят провеждането на всяка консултация, документиране на нейното естество и обхват, съгласуване на заключенията между консултанта и консултирания и изпълнение на заключенията, произтичащи от консултациите.

Прегледът за контрол върху качеството на одитния процес, следва да осигурява обективна оценка на съществените изводи и оценки, направени от одитния екип, и на заключенията, достигнати при формулирането на доклада. В технологичен порядък прегледът за контрол върху качеството трябва да обхване всички одити като предварително следва да се определят критерии, спрямо които да бъдат оценявани. Критериите, като приети стандарти за сравнение, трябва да са подходящи за формиране на разумна и последователна оценка в контекста на професионалната преценка. В този смисъл те трябва да отговарят на изискванията за уместност, пълнота, надеждност, неутралност и разбираемост.

Контролните процедури трябва да са съобразени с естеството, времето за извършване и обхвата на прегледа за контрол.

Прегледът за контрол върху качеството на всеки одит трябва да включва:

- обсъждане на съществени въпроси;
- преглед на финансовите отчети или на друга, свързана с предмета на одита, информация и на предложени одитен доклад;
- преглед на избрана документация по одитната задача, свързана със съществени преценки, които одитния екип е направил и заключения, до които е достигнал;
- оценка на заключенията, достигнати при съставянето на доклада, и анализ дали предложеният доклад е подходящ.

При определянето на лицата, извършващи преглед за контрол върху качеството на одита трябва да се установи тяхната допустимост посредством преценка на техните квалификации, които са необходими за изпълнението на контрола, включително необходимия опит и степента, в която с лицето, извършващо преглед за контрол върху качеството може да провеждат консултации, без това да доведе до компроментиране на неговата обективност.

Документирането на прегледа за контрол върху качеството на ангажимента следва да създава информация, че процедурите, изисквани от политиката на одитиращата организация във връзка с прегледа, са били изпълнени, че прегледът е приключил на или преди датата на доклада и, че на контролиращите качеството лица не са им известни никакви неразрешени въпроси, които биха създали риск, че направените от одитния екип съществени преценки и достигнатите заключения не са подходящи.

Текущо наблюдение върху политиката и процедурите на институцията като шести елемент на системата се осъществява с цел да осигури разумна степен на сигурност, че политиката и процедурите, свързани със системата за контрол върху качеството, са подходящи, адекватни, функционират ефективно и отговарят на практиката. Процесът на текущо наблюдение включва постоянно разглеждане и оценка на системата за контрол върху качеството, включително периодична фактическа проверка на всеки одит. Това изисква отговорността за процеса на текущо наблюдение да бъде възложена на всеки ръководител на съответното ниво в Сметната палата, или на други лица, разполагащи с достатъчен и подходящ опит и правомощия, за да поемат тази отговорност. Одиторите, извършващи одита или прегледа за контрол върху ангажимента, не трябва да участват във фактическата проверка на одитите.

В резултат от процеса на текущо наблюдение се прави оценка на ефекта от установените несъответствия.

Препоръките за подходящи корективни действия по отношение на отделен одит или член на екипа, както и обсъждане на констатациите с лицата, отговарящи за обучението и професионалното развитие. Препоръките може да бъдат насочени към промени в политиката и процедурите за контрол върху качеството или да се отнасят за дисциплинарни действия срещу лицата, които не спазват политиката и процедурите на одитиращата институция, особено тези, които го правят постоянно.

Обсъжданата информация включва описание на изпълнените процедури за текущо наблюдение и заключения, до които се е достигнало в резултат от процедурите за текущо наблюдение, а когато е уместно предмет на обсъждане системните, повтарящите се или други съществени несъответствия, и на действията, които са предприети за елиминирането или коригирането на тези несъответствия.

Одиторската организация установява политика и процедури, изискващи съответната **документация на системата за контрол върху качеството**, която да осигури доказателства за функционирането на всеки елемент на нейната система. Тя установява политика и процедури, изискващи съхраняването на тази документация за период от време, достатъчен да позволи на лицата, извършващи процедури по текущо наблюдение, да оценят спазването от страна на фирмата на системата за контрол върху качеството, или за по-дълъг период, ако това се изисква от закон или разпоредба.

Политиката и процедурите в тази област изискват документиране на оплакванията и твърденията, както и на отговорите, които са били дадени на тези оплаквания и твърдения.

Политиките и процедурите на Сметната палата за контрол на качеството трябва да се съобщят на служителите и да се документират. С голям приоритет за всяка върховна одиторска институция (ВОИ) е да вземе под внимание рисковете за качеството на

своята работа и да създаде система за контрол на качеството, която да отговаря адекватно на тези рискове. Рисковете за застрашаващи качеството зависят както от мандата, функциите и правомощията на Сметната палата, така и от условията и средата, при които тя функционира. Тези рискове могат намерят благоприятна среда за възникване при осъществяването на всяка от функциите на институцията.

Като се съблюдава приложимостта на МСВОЙ 40,¹⁴ контролът на качеството на външния одит в публичния сектор се осъществява в съответствие със Закона за Сметната палата като отговаря актовете на институцията, формиращи изискванията на приложимата институционална рамка за контрол на качеството.

Политиките и процедурите, които се прилагат по отношение контрола на качеството на одитната дейност трябва да гарантират, че всяка одитна задача се изпълнява в съответствие с нормативните, професионалните и етични изисквания за осъществяване на одит.

Контролът на качеството се основава на следните принципи:

- независимост, честност, обективност и конфиденциалност, а така също и нормите на професионално поведение;
- професионална компетентност;
- извършването на всеки одит трябва да се възлага на одитори, притежаващи необходимата подготовка и опит;
- работата на одиторите трябва да се проверява в достатъчна степен и да се осъществява текущ контрол на всички нива, за да се осигури разумна увереност, че качеството на извършената работа съответства на изискванията;
- в случай на необходимост трябва да се потърсят консултации със специалисти, притежаващи квалифицирани знания;

¹⁴ Този МСВОИ се основава на Международния стандарт за контрол на качеството е разработен от Съвета по международни стандарти и стандарти за изразяване на увереност (СМОССИУ) и публикуван от Международната федерация на счетоводителите (МФС)

- необходимо е да се провежда постоянно наблюдение за адекватното и ефективно прилагане на принципите и конкретните процедури за контрол на качеството на одитната дейност.

Принципите и конкретните процедури на контрола на качеството на одита трябва да се доведат до знанието на всеки одитор, така че да се осигури разумна увереност, че същите се разбират и прилагат на практика.

Моделът на организация на външния одит в публичния сектор предполага адекватни решения осигуряващи ефективен контрол на качеството с цел постигане на желано състояние или стандарт за качеството при осъществяване на одитната дейност.

Системата **за управление на качеството на институцията като част от нейната общата управленска система** представлява координирани политики, процедури и дейности, приети за постигане на целите, свързани с качеството и обхваща:

а/ **планирането на качеството** като процес, в рамките на който одитиращата институция се съсредоточава върху поставянето на цели във връзка с качеството и уточняването на свързаните с тях процедури;

б/ **контрол на качеството като процес**, в рамките на който одитиращата институция има намерение да удовлетвори изискванията за качество;

в/ **осигуряване на качеството като процес**, който гарантира, че съществуват необходимите контролни механизми, че те се прилагат правилно, и че са набелязани възможните начини за тяхното утвърждаване или подобряване;

г/ **повишаването на качеството**, което представлява дейност развиваща способностите на одитиращите да извършва по-качествена работа.

Текущо наблюдение представлява процес на постоянно разглеждане и оценяване на системата на институцията за контрол

върху качеството, включително провеждане на периодични проверки на избрани приключили ангажименти, разработен с цел да осигури фирмата с разумна степен на сигурност, че нейната системата за контрол върху качеството функционира ефективно.

След приемането на новия Закон за Сметната палата¹⁵ и направените с него изменения в организационната и управленска структура на Сметната палата възникват нови изисквания пред контрола на качеството на извършваните одити.

Новия модел на организация на Сметната палата се основава изцяло на принципа на единоначалието, тъй като в определена степен се е запазено колегиалното начало, но в преобразуван вид¹⁶. Сметната палата се ръководи от председател. ВОЙ е в състав председател и двама заместник-председатели, които се избират от Народното събрание. Председателят се избира за срок 6 години, а заместник-председателите за срок 7 години.

Одитната дейност в Сметната палата се организира в шест дирекции. Към дирекциите са обособени отдели, сектори, както и изнесени работни места на територията на страната. Дирекциите се ръководят от директори. При отсъствие на директор на дирекция неговите правомощия се упражняват от друг директор на дирекция, определен със заповед на председателя.

Контролът на качеството трябва да даде разумна увереност, че планирането, организирането и извършването на одита е осъществено по начин осигуряващ ефективно използване на ресурсите и постигане целите на одита. В този смисъл правилно се посочва в специализираната литература, че в Сметната палата контролът на качеството се осъществява на всички етапи на одитния

¹⁵ Закон за Сметната палата, ДВ, бр. 98 от 14.12.2010 г., изм., бр. 1 от 4.01.2011 г., в сила от 4.01.2011 г.

¹⁶ Димитров, В. Новият Закон за Сметната палата – равносметката на една продължителна реформа. Одитът в България, С. 2012, с. 59.

процес и е организиран на всички управленски нива.¹⁷ Чрез осъществяване на преглед и надзор се гарантира добро качество на одитната дейност и се избягва повторението на слабости. Сметната палата има опит и е създала правила за осигуряване на качеството на одитите си.

След приемането на последния Закон за Сметната палата контрола върху качеството на одитната дейност е организиран в съответствие с утвърдения модел на управление на институцията. В този смисъл контролът на качеството е отговорност на председателя и заместник-председателите, но той се осъществява на всички йерархични нива на управление, от директорите на одитни дирекции, от началниците на отдели към всяка дирекция, на чието пряко подчинение са ръководителите на одитните екипи и одиторите. Важно място в системата за контрол на качеството заема Консултативния съвет на Сметната палата. (Приложение № 1)

Консултативния съвет включва председателя на Сметната палата и петима членове с професионален опит в областта на одита, финансовия контрол, финансите или счетоводството не по-малко от 15 години. Председателят председателства заседанията на Консултативния съвет, но не участва в гласуването. Членовете на Консултативния съвет се избират от Народното събрание за срок 5 години. Членовете могат да бъдат преизбрани.

Председателя на Сметната палата проф. Валери Димитров¹⁸ сполучливо оприличава Консултативният съвет по отношение на неговия статут и правомощия с одитните комитети по чл. 18 от Закона за вътрешния одит в публичния сектор.¹⁹

¹⁷ Цветков, Ц. Седемте аксиоми на финансовия одит в публичния сектор. Одитът в България, С. 2012, с. 90.

¹⁸ Димитров, В. Пак там. с.70.

¹⁹ Съгласно чл. 18, ал. 1 от ЗВОПС (Изм. и доп. - ДВ, бр. 54 от 2010 г.)■

Ръководителят на организацията може да сформира одитен комитет, който включва служители и външни за организацията лица с образователна степен "магистър",

Консултативният съвет приема:

1. правила за организацията на своята дейност;
2. правила за условията и реда за провеждане на изпит за назначаване на одитори в Сметната палата.

Консултативният съвет на Сметната палата дава становища по:

1. одитните доклади за резултатите от одитите, възложени от Народното събрание, които стават неразделна част от докладите;
2. доклада на Комисията за заверка на годишния финансов отчет на Сметната палата до Народното събрание;
3. отчета за изпълнението на бюджета на Сметната палата;
4. отчета за дейността на Сметната палата;
5. отчетите за изпълнение на стратегията и плана за обучение на персонала;
6. оценките на трудовото изпълнение и професионалното развитие на одиторите и служителите в случай на подадено до съвета възражение;
7. случаи на неспазване на нормите на Етичния кодекс на одиторите;
8. назначаване и освобождаване на ръководителя на звеното за вътрешен одит, статута, стратегическия и годишен план за дейността на звеното по вътрешен одит, както и по одитните му доклади;
9. други становища по въпроси, възложени от Народното събрание.

Консултативният съвет на Сметната палата дава препоръки:

1. по проекта за бюджет на Сметната палата;

които имат най-малко 4 години стаж в областта на финансовото управление и контрол, вътрешния или външния одит. Съгласно ал.5 на същия член одитният комитет подпомага вътрешния одит, като дава становище по статута на звеното за вътрешен одит, стратегическите и годишните планове за дейността по вътрешен одит, запознава се и взема отношение по годишния доклад за дейността по вътрешен одит и по всички значими въпроси, свързани с вътрешния одит.

2. по проекта за годишна програма за одитна дейност на Сметната палата;

3. по проектите за стратегия и плановете за обучение на персонала;

4. за промени в актовете по чл. 19, т. 2 от ЗСП;²⁰

5. по организационната структура на Сметната палата;

6. за подобряване ефективността на контрола по изпълнение на препоръките на Сметната палата.

Консултативният съвет извършва два пъти в годината преглед на качеството на приключили одити, подбрани на извадков принцип, и на одитите, възложени с решение на Народното събрание. Доклад с обобщените резултати от прегледите се изпраща на Народното събрание за сведение и се публикува на интернет страницата на Сметната палата.

Съгласно чл. 20 от ЗСП Консултативният съвет определя със свое решение критериите за подбор на приключили одити на Сметната палата, на които да бъде извършен преглед на качеството през съответната година.²¹

Важно значение за контрола на качеството има и разпоредбата на чл. 61 от ЗСП. Съгласно тази правна норма, Консултативният съвет на Сметната палата, както и председателят могат да правят предложения до Народното събрание и нейните специализирани комисии за разглеждане на одитни доклади с важно значение за подобряване на бюджетната дисциплина и управлението на

²⁰ Правилник за устройство и организация на дейността на Сметната палата, Етичен кодекс на работещите в Сметната палата, наръчник за прилагане на международно признатите одитни стандарти и одитната дейност на Сметната палата, правилник за подбор, назначаване, обучение, оценка на трудовото изпълнение и професионалното развитие на одиторите и служителите, стратегии, политики, указания и други вътрешни актове, уреждащи дейността на институцията.

²¹ Правила за организацията на дейността на Консултативния съвет на Сметната палата, решение на Консултативния съвет на Сметната палата № 3 от 16.06.2011 г. (Протокол № 4

бюджетните и/или другите публични средства и дейности. Независимо, че тези одитни доклади не попадат в хипотезата на чл. 22, ал. 4 т. 1 от ЗСП по тях също би следвало да се дават становища от Консултативния съвет.

С последния Закон за Сметната палата, освен традиционните обекти, в институционалния обхват на палатата са включени:

1. държавните предприятия *по чл. 62, ал. 3 от Търговския закон*;
2. търговските дружества с над 50 на сто държавно и/или общинско участие в капитала;
3. юридическите лица, които имат задължения, гарантирани от държавата, или задължения, гарантирани с държавно и/или общинско имущество.

Тези нови области на одит предполагат специфичен подход при контрола на качеството.

Контролът на качеството в системата на Сметната палата е организиран в съответствие с утвърдения модел на организация на дейността на институцията.

При **стратегическото и годишното планиране на одитната дейност** одитните задачи трябва да са съобразени с политиките и стратегиите за дейността, както и със средносрочния план за одитната дейност. На този етап контролът на качеството се извършва от заместник председател или директор на дирекция на Сметната палата.

На всеки от **етапите на одитния процес**, които обхващат дейностите по планиране, изпълнение, докладване и контрол на изпълнение на препоръките контролът е делегиран на отделните ръководители на всяко ниво на управление.

На тези етапи контролът се осъществява от:

- а/ ръководителя на одитния екип;
- б/ началника на отдел;
- в/ директор на дирекция ;

г/ Председателя на Сметната палата или упълномощен от него заместник председател.

- **Контрол на качеството на етап „планиране на одитната задача“**

На този етап контролът на качеството се осъществява от ръководител на одитния екип, началник на отдел и от директор на дирекция.

Ръководителят на одитния екип:

а/ разпределя задачите между членовете на одитния екип за извършване на предварителното проучване и съставя работен документ по образец; контролира тяхното изпълнение, като проверява представените от одиторите работни документи;

б/ изготвя съвместно с одиторите от одитния екип и подписва програма за изпълнението на одитната задача, ведно с приложен план-график за нейното изпълнение;

в/ обсъжда с ръководството на одитирания обект целите, критериите за оценка (при одит на изпълнението) и обхвата на одита, заложен в програмата за изпълнение на одитната задача;

г/ обсъжда и съгласува програмата за изпълнение на одитната задача с началника на отдел, а при необходимост и с директора на дирекция;

д/ създава и поддържа текущо одитно досие и опис-регистър на работните документи.

Началника на отдел:

а/ проверява изготвената програма за изпълнение на одитната задача, като извършва преглед на работните документи от текущото одитно досие;

В резултат на проверката програмата може да се върне за преработване, което се документира по подходящ начин, като се определя и срок за отразяване. Извършената проверка се документира с работен документ по образец.

б/ обсъжда програмата за изпълнение на одитната задача с ръководителя на одитния екип;

в/ представя програмата за изпълнение на одитната задача заедно с работните документи за контрол на качеството на директора на дирекция за утвърждаване.

Директорът на дирекция, съгласувано с ресорния заместник-председател:

а/ определя състава на одитния екип и неговия ръководител и възлага със заповед изпълнението на одитната задача в съответствие с годишната програма за одитната дейност на Сметната палата;

б/ проверява изготвената програма за изпълнение на одитната задача чрез проверка на попълнен работен документ от началника на отдел, като осъществява контрол за правилното разпределение на задачите между отделените членове на одитния екип според професионалната квалификация и опита им;

в/ обсъжда програмата за изпълнението на одитната задача с одитния екип и началника на отдел, като при необходимост извършва промени по нея в съответствие с целите и критериите на одита;

д/ утвърждава програмата за изпълнението на одитната задача с полагаването на подпис и дата.

• Контрол на качеството на етап „изпълнение на одитната задача“

На този етап контролът на качеството се осъществява от ръководителя на одитния екип и началника на отдел.

Ръководителят на одитния екип:

а/ отговаря за изпълнението на одитната задача, в съответствие с утвърдената програма;

б/ проверява начина, по който се изпълняват планираните одитни процедури за събиране на одитни доказателства;

За целта се проверяват съставените от членовете на одитния екип работни документи.

в/ осъществява контрол върху работата на външните експерти, като изразява становище за пълнотата на заключението и изпълнението на поставените задачи;

г/ организира обсъждане с членовете на одитния екип на количеството и качеството на одитните доказателства;

д/ организира обсъждане с ръководството на одитирания обект на фактите и обстоятелствата, установени при одита;

е/ обсъжда с ръководството на одитирания обект при извършване на одита необходимостта от предприемане на мерки за отстраняване на констатирани грешки и нередности, както и резултатите от одита;

ж/ запознава периодично началника на отдел с изпълнението на програмата на одита и с основните факти, констатирани по време на одита;

з/ при необходимост прави предложение за промени в програмата за изпълнение на одитната задача и търси съдействие от началника на отдел за решаването на възникнали казуси и проблеми;

и/ уведомява ръководителя на дирекцията за установени незаконосъобразни действия в процеса на одита, с цел предприемане на мерки за тяхното спиране;

й/ при възникнали казуси или проблеми по време на одита, чрез ръководителя на дирекцията, провежда консултации с дирекция „Правно-методологична“;

к/ поддържа текущото одитно досие.

Началникът на отдел:

а/ наблюдава работата на одитния екип и му оказва съдействие при разрешаване на спорни въпроси;

б/ следи спазването на сроковете за изпълнение на одитната задача съгласно заповедта за възлагане на одита и програмата, включително и чрез проверка на текущото одитно досие;

в/ информира директора на дирекция за изпълнението на одита и спазването на сроковете;

г/ резултатите от извършените проверки на етапа на изпълнение на одитната задача се документират с работен документ по образец, който се представя на директора на дирекция.

Директорът на одитна дирекция:

а/ наблюдава и подпомага работата на членовете на одитния екип;

б/ при необходимост утвърждава промените в програмата за изпълнение на одитната задача;

в/ проверява изпълнението на задачите от програмата въз основа на попълнения работен документ от началника на отдел;

г/ оценява работата на одитния екип и на всеки един от членовете му, съобразно възложените му одитни задачи.

• Контрол на качеството на етап „докладване“

На този етап контролът на качеството се осъществява от ръководителя на одитния екип, началника на отдел, директор на дирекция.

Ръководителят на одитния екип:

а/ организира изготвянето на проекта на одитния доклад;

б/ обсъжда с членовете на одитния екип констатациите в одитния доклад;

в/ обсъжда основните въпроси, изяснява и уточнява фактите и обстоятелствата, отразени в одитния доклад с одитирания обект;

г/ обсъжда с началник на отдел проекта на одитния доклад и одитните доказателства към него;

д/ при необходимост изразява писмено мнение по дадено становище по одитния доклад от ръководителя на одитирания обект и го предоставя на директор на дирекция;

- е/ изготвя проект на доклад за резултатите от одита;
- ж/ поддържа текущо одитно досие.

Началникът на отдел:

а/ проверява изготвения проект на одитен доклад, включително обосноваването на констатациите и оценките в него, както и одитните доказателства.

б/ проверява дали констатациите и оценките в одитния доклад са подкрепени от достатъчни, уместни и надеждни одитни доказателства;

Бележките и предложенията се отразяват в писмено становище или върху проекта на одитен доклад. Когато бележките са нанесени върху проекта на одитен доклад, коригираният вариант се съхранява в текущото одитно досие (включително в електронна форма).

в/ обсъжда проекта на одитен доклад с ръководителя на одитния екип;

г/ предоставя проекта на одитен доклад на директора на дирекция заедно с попълнените работни документи по образец;

д/ отговаря за оформянето на окончателния одитен доклад.

Директорът на одитна дирекция:

а/ директорът упражнява контрол за съответствие на проекта за одитен доклад с изискванията по чл. 43 от ЗСП;²²

б/ оценява доказателствата по отношение на тяхната надеждност и достатъчност и обвързаността им с направените констатации, изводи, оценки и препоръки.

в/ обсъжда с одитния екип проекта на одитен доклад.

²² Съгласно Чл. 43. от ЗСП в срок до 14 дни от завършване на одита ръководителят на одитния екип изготвя проект на одитен доклад съгласно приетата одитна програма и при спазване на изискванията на закона и международно признатите одитни стандарти.

Заместник председател:

Изготвя мотивирано писмено заключение по възраженията на ръководителя на одитираната организация или бившите ръководители по проекта на одитния доклад.

Председателят:

Издава окончателен одитен доклад въз основа на цялостна оценка на доказателствата и на възраженията и обясненията на ръководителя на одитираната организация или бившите ръководители, като може да:

1. Приеме или отхвърли напълно или частично заключението на ресорния заместник-председател по направените към него предложения за изменения и в резултат на това приеме, измени, отмени изцяло или частично констатации, изводи, оценки и препоръки в одитния доклад;

2. Отхвърли изцяло одитния доклад поради неотстранени пропуски и нередности в него;

3. Уведомява ръководителя на одитираната организация, когато промените в одитния доклад водят до изводи за нарушения, за които се търси по-тежка отговорност;

4. Произнася се окончателно по допълнително представеното възражение по промените в констатациите, оценките и изводите в окончателния одитен доклад.

- **Контрол на качеството на етап „изпълнение на препоръките от одита“**

Контролът на качеството се осъществява от ръководител на екипа, началника на отдел, заместник-председателя и председателя.

Ръководителят на екипа:

а/ проучва и анализира предприетите мерки за изпълнение на препоръките, за които ръководителят на одитирания обект е уведомил писмено Сметната палата;

б/ организира работа на екипа за извършване на проверка на място или в Сметната палата за изпълнението на препоръките;

г/ осъществява контрол по изготвянето на работни документи и събирането на одитни доказателства;

д/ организира изготвянето на доклад за резултатите от извършената проверка;

е/ представя проекта на доклад на началника на отдела.

Началникът на отдел:

а/ осъществява проверки относно изготвения доклад по отношение на формата, съдържанието и приложените одитни доказателства;

б/ предоставя проекта на доклад за резултатите от проверката за изпълнението на препоръките на директора на одитна дирекция.

Директорът на одитна дирекция:

а/ одобрява изпълнението на препоръките;

б/ дава указания за доработване и отстраняване на допуснатите пропуски.

Председателят или упълномощен от него заместник-председател:

а/ организира осъществяването на навременен контрол за изпълнението на препоръките;

б/ редовно информира за това Консултативния съвет на Сметната палата;

в/ при неизпълнение на препоръките председателят изпраща доклад с предложения за предприемане на действия съответно на Народното събрание, на Министерския съвет или на общински съвет.

Осигуряването на качеството след приключване на одитните процедури се осъществява чрез:

а/ периодично анализиране, обсъждане и оценяване от Сметната палата на системата за контрол и предприемане на действия за нейното усъвършенстване;

б/ периодично обсъждане на отменените и изменените констатации, оценки и заключения в одитните доклади, както и в заключенията на директорите на дирекции за установяване на основните причини за това и набелязване на мерки за подобряване на качеството на одитната дейност;

в/ последващо обсъждане от одитния екип на одитния доклад и препоръките за подобряване на управлението на бюджетните и другите публични средства и дейности, в което могат да се включат и други одитори, които не са участвали при извършването на конкретния одит, за да се набележат мерки за подобряване на качеството при бъдещи одити;

г/ Консултативният съвет извършва два пъти в годината преглед на качеството на приключили одити, подбрани на извадков принцип, и на одитите, възложени с решение на Народното събрание. Доклад с обобщените резултати от прегледите се изпраща на Народното събрание за сведение и се публикува на интернет страницата на Сметната палата. Контролът върху качеството на ангажимент в публичния сектор следва да се осъществява от лице във одитиращата институция, външно лице с подходяща квалификация, или екип от такива физически лица, никой от които не е член на екипа по ангажимента, с достатъчен и подходящ опит и правомощия да оценят обективно съществените преценки, които екипът по ангажимента е направил и заключенията, до които е достигнал при формулирането на доклада.

Към Консултативния съвет са създадени работни групи в които участват дипломирани експерт-счетоводители и одитори от Сметната палата които извършват преглед и оценка на качеството на приключили одити.

За осигуряване на по-добро качество на одитната дейност могат да се използват оценките в становищата на ръководителите на одитираните обекти, както и оценките на Народното събрание и Комисията по бюджет и финанси при обсъждането и приемането на отчета за дейността на Сметната палата за съответната година.

Постигането на целите на Сметната палата по отношение на контрола на качеството на одитните задачи може да бъде подпомогнато от Звеното за вътрешен одит на Сметната палата. Дейността по вътрешен одит може да обхваща всички структури, програми, дейности и процеси в Сметната палата.²³

Поддържането на необходимото качество е оценка за ефективността на управлението на външния одит в публичния сектор и за качеството на информационното осигуряване на различни потребители. Необходимо е да се идентифицират добрите практики при реализацията на тази функция и да се извършва системно анализ на извършваните одити с висока оценка за качество на прилаганите одитни техники и практики. Идеи в тази посока могат да се черпят от приложими стандарти, професионални статии, научноизследователски публикации и други актуални източници на указания. Уместно би било с включването на съответния обект в годишната програма за одитната дейност на Сметната палата да започне търсенето на квалифицирани членове на екипа, които да извършат одита.

Основните методически стъпки при контрола на качеството на одита могат да бъдат представени в следната логическа последователност.

1. Развитие на политиката на институцията за подбор, обучение и оценка на трудовото изпълнение и професионалното развитие. Добра предпоставка в тази насока е по-широка публичност и прозрачност на конкурсите за започване на работа.

²³ Статут на звеното за вътрешен одит на Сметната палата на Република България,

2. Преглед на извършеният контрол на отделните етапи на одита и разясняване на въпросите и ключовите аспекти на контрола на качеството.

3. Събиране на допълнителна информация, уточняване на работния план, избор и насрочване на интервюта и срещи при подготовката на прегледите за качество.

4. Използване на резултати от проучвания, анкети и др. способи подпомагащи работата по контрола на качеството и прегледа на документацията в одитните досиета.

5. Преглед на планираните и извършени одитни процедури в рамките на всяка отделна одитна задача, в т.ч. изготвяне на работни документи, оформяне на одитните досиета и оценка на адекватността на одитното покритие в свързаните с информационните технологии области.

6. Провеждане на интервюта с членове на Консултативния съвет оперативното ръководство и служителите от звеното за вътрешен одит, като се набляга върху рисковете и целите на Сметната палата да поддържа високо ниво на качество на всички видове одити.

7. Разглеждане на резултати от други функции по управление на качеството като прогнози мониторинг, инспекция, анализи и др. дейности насочени към усъвършенстване на процесите на управление в палатата.

8. Оценка на съответствието на дейността по контрол с предварително зададените критерии за оценка;

9. Преглед и оценка на дейностите за подобряване на качеството на одитите.

10. Изготвяне на заключителни документи, съдържащ основните констатации и съответните препоръки. Добра практика е провеждане на срещи на лицата извършили контрола на качеството със заинтересованите лица с цел предоставяне на възможност за коментари и отговори на дадените препоръки.

Всички стъпки могат да бъдат адаптирани към конкретните видове одити и обстоятелства и да се допълват в зависимост от нуждите на

контрола на качеството.

Както беше посочено, екипите на Консултативния съвет са съставени от висококвалифицирани експерти в областта на външния одит, които трябва да проявяват обективност при извършване на прегледите. Следва да се има предвид, че служителите на Сметната палата, включени в работните групи, може да изпитват затруднения да оценяват обективно свои колеги извършили одита попаднал в извадката за преглед на качеството.

Познанието за съответната сфера на дейност на одитирания обект е важна компетенция, която всеки от членовете на групата за преглед на качеството трябва да притежава. Членовете на групата трябва да имат познания за отрасъла, а така също и за организацията, която е била обект на одит.

В процеса за подбор на членове на работните групи трябва да се съблюдават следните критерии:

1. степен на обективност;
2. познаване на приложимата правна рамка и одиторски стандарти;
3. методически умения в областта на външния одит;
4. технически познания
5. професионална специализация;
6. познания за сферата на дейност на обекта на одит;
7. познания за одитираната организация;
8. умения за работа с хора;
9. комуникативни умения;
10. способност за извършване на конструктивен анализ и за формулиране на коментари и препоръки за подобрене.

Членовете на екипа трябва да се сменят периодично. По този начин ще се способства за привнасянето на нови и различни гледни точки към работата на групите, а самото участие на одитори в тези групи осигурява качествено извършване на одитите .

В заключение следва да се отбележи, че институционалната **политика по отношение поддържането и развитието на системата за контрол на качеството** включва както общите намерения или насоки, така и конкретните решения и управленски умения на мениджмънта подпомагащи реализирането на тази политика. Нейното познаване, не само от одиторите, но и от всички заинтересовани среди, позволява поддържането и развитието на системата за контрол в съответствие с водещите международни практики.

С цел да обслужва интересите на потребителите на информацията от одитните доклади, контролът върху качеството ще продължи да се развива и да допринася за правилното осъществяване на одиторските процедури за минимизиране на риска от неточни констатации, изводи и препоръки, т. е. Одиторските доклади да отговарят на обстоятелствата.

Използвана литература:

ДИМИТРОВ, В. Новият Закон за Сметната палата – равносметката на една продължителна реформа. Одитът в България, С. 2012.

ДИНЕВ, М., Л. Христова, Одиторски контрол, С. 1992.

ДИНЕВ, М. Кризата, одитът и другите, Годишник на ИДЕС, С. 2009.

ЙОНКОВА, Б. Съвременни проблеми на контрола по качеството на одиторските услуги, с. 75-76, Сборник доклади на Юбилейна научна конференция 30 години катедра „Финансов контрол“, С, УНСС.2006 г.

ТОМОВ, Й., С. Костова, Одиторски стандарти, Академично издателство. Свищов, 2008.

Ръководство по международни стандарти за одит и контрол на качеството, *International Federation of Accountants (IFAC), 2009, p.170.*

МСКК 1 – 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, Международна федерация на счетоводителите(МФС).

ЦВЕТКОВ, Ц. Седемте аксиоми на финансовия одит в публичния сектор, Одитът в България, С. 2012.

Закон за Сметната палата, ДВ, бр. 98, 2010 г.

Правилник за устройство и организация на дейността на Сметната палата,

Етичен кодекс на работещите в Сметната палата,

Правилник за подбор, назначаване, обучение, оценка на трудовото изпълнение и професионалното развитие на одиторите и служителите,

Правила за организацията на дейността на Консултативния съвет на Сметната палата, решение на Консултативния съвет на Сметната палата № 3 от 16.06.2011г. (Протокол № 4)

Auditing Standards. INTOSAI;

HAYES, R., A. Schilder, R. Dassen, P. Wallage.Principles of auditing: an international perspective, London. 1999;

www.issai.org

www.bulnao.government.bg

