



ДЕТЕРМИНАНТИ ЗА КАЧЕСТВОТО НА ОДИТА: СИСТЕМАТИЧЕН ЛИТЕРАТУРЕН ОБЗОР

Васил Николаев Бакърджиев

докторант в катедра „Финансов контрол“ в УНСС

Ключови думи:	Резюме
<p>Качество на одита</p> <p>Етични стандарти</p> <p>Независимост на одиторите</p> <p>Професионална компетентност</p> <p>Международни стандарти за одит</p> <p>Управление на риска</p> <p>Технологии в одита</p>	<p>Качеството на одита е основен фактор за осигуряване на прозрачност и доверие във финансовата информация, което го прави от ключово значение за инвеститори, регулатори и други заинтересовани страни. Настоящата статия има за цел да предостави систематичен литературен обзор върху четирите основни аспекта, които оформят качеството на одита: работните условия в одиторските фирми, етичните стандарти, професионалната компетентност и независимостта на одиторите. Чрез анализ на ключови изследвания и теоретични модели се разглеждат основните влияния на тези детерминанти върху одиторската практика. Изследването обобщава съвременните научни разработки и нормативни изисквания, за да се идентифицират възможности за подобряване на практиките и спазването на международните стандарти.</p>

Въведение

Одитът играе жизненоважна роля в модерната икономическа среда, като осигурява проверка и гаранции за надеждността на финансовите отчети. Качеството на одита обаче зависи от различни фактори, включително условията на работа, които одиторите срещат, техните етични норми, професионалните им умения и тяхната способност да запазят независимост от клиентите.

Настоящата статия има за цел да направи систематичен литературен обзор върху детерминантите на качеството на одита, като се акцентира върху четири основни аспекта: работните условия, етичните стандарти, професионалната компетентност и независимостта на одиторите. Задачите на литературния обзор са:

- да се обобщят ключовите изследвания и теоретични модели, свързани с работните условия и тяхното въздействие върху одиторските услуги;
- да се анализират съвременните изследвания върху етичните стандарти в контекста на одита;
- да се разгледат основните подходи към професионалната компетентност и обучение на одиторите;
- да се изследва литературата, свързана с независимостта на одиторите, и да се идентифицират приложимите нормативни рамки.

Чрез анализ на съвременната литература и теоретични модели статията има за цел да предостави по-задълбочено разбиране за ключовите детерминанти на качеството на одита и да предложи база за бъдещи изследвания и подобрения в професионалната практика.

1. Работни условия в одиторските дружества

а. Натовареност и ресурси

Работните условия в одиторските фирми са ключов фактор, който влияе върху качеството на одиторските услуги. Одиторите често се сблъскват с високи нива на натовареност, особено по време на финансови отчетни периоди, което може да доведе до повърхностни проверки или пропуски в анализа на данните. Проучванията на Christensen et al. (2022) показват, че прекомерното натоварване води до умора и намалена концентрация, което пряко засяга способността на одиторите да идентифицират потенциални несъответствия. Persellin, Schmidt, Vandervelde и Wilkins (2019) също посочват, че високата натовареност намалява професионалната скептичност и удовлетвореността от работата.

В допълнение, сливанията между одиторски фирми често създават културни предизвикателства, като липсата на интеграция на екипите намалява ефективността на работния процес (Christensen et al., 2022). Quadackers, Mock и Maijoor (1996) анализират как недостатъците в човешкия капитал и прекомерните работни натоварвания компрометират качеството на услугите, като акцентират върху необходимостта от по-добро планиране и управление на времето.

DeFond и Zhang (2014) изследват работните условия в големите одиторски фирми и показват, че наличието на повече ресурси и подкрепяща култура водят до по-високо качество на одита. Освен това Khavis и Krishnan (2020) подчертават, че балансът между работа и личен живот играе съществена роля за удовлетвореността на служителите и качеството на извършваните услуги.

б. Организационна култура и споделяне на знания

Организационната култура в одиторските фирми е друг важен аспект, който влияе върху качеството на одиторската работа. Добре развитата култура на сътрудничество и споделяне на знания може да

компенсира ограниченията на индивидуалните ресурси и да създаде основа за устойчиво професионално развитие.

Според Duh, Knechel и Lin (2022) фирмите, които насърчават екипната работа и обмена на опит между служителите, са по-способни да идентифицират и коригират грешки, което намалява риска от пропуски в одита.

Инвестициите в програми за обучение и менторство, както и създаването на вътрешни платформи за обмен на информация, са ефективни начини за подпомагане на културата на споделяне (Duh, Knechel и Lin, 2022). Pierce и Sweeney (2005) акцентират върху формалните и неформалните системи за контрол в големите одиторски компании, които играят съществена роля за поддържането на високи стандарти в професията.

Lorentzon, Elad и Mugwira (2024) добавят, че дистанционната работа, макар и предизвикателна, предлага възможности за повишаване на ефективността и адаптация към съвременните реалности, като същевременно изисква разработване на нови форми на организационна култура.

в. Управление на риска и инвестиции в технологии

Съвременните технологии предоставят нови възможности за повишаване на ефективността и точността на одиторските процедури. Според доклада на Deloitte US (2023) софтуерите за анализ на данни, базирани на изкуствен интелект, и автоматизацията на рутинните задачи помагат на одиторите да се фокусират върху стратегически значими аспекти на работата си. Това включва идентифицирането на модели, които могат да сигнализират за потенциални измами или други финансови нередности. Quick и Schmidt (2018) също подчертават, че интеграцията на технологии в одиторските практики подобрява не само управлението на риска, но и възприятията за независимост и качеството на одита.

Yunis, Mirza, Safi и Umar (2024) акцентират върху важността на дигиталната трансформация, като отбелязват, че използването на аналитични инструменти и автоматизацията на процеси водят до намаляване на риска от грешки и подобряване на качеството на одиторските заключения. Същевременно Aobdia (2019) изследва как недостигът на ресурси и високите нива на натовареност могат да ограничат ефективността на технологиите, ако те не са подкрепени от адекватно обучение и подкрепа за одиторите.

Въпреки че внедряването на технологии изисква значителни първоначални инвестиции, те предлагат дългосрочни ползи чрез намаляване на времето за изпълнение на задачите и подобряване на качеството на анализа. Persellin, Schmidt, Vandervelde и Wilkins (2019) подчертават, че ефективното управление на ресурсите и развитието на дигиталните умения могат да смекчат негативните ефекти от натоварването и да повишат професионалната скептичност на одиторите.

Интеграцията на тези технологии с традиционните методологии за одит изисква одиторите да развият нови технически умения. Това подчертава необходимостта от непрекъснато обучение и адаптация към променящата се среда, както и от спазване на регулации като GDPR, които осигуряват защита на данните. Следователно инвестициите в технологии не само подобряват ефективността, но също така допринасят за по-голяма прозрачност и доверие в одиторската професия.

2. Етичните стандарти

Етичните стандарти са основополагащ елемент в одиторската професия, осигуряващи рамка за поведение, която укрепва доверието на заинтересованите страни и поддържа високи професионални стандарти. Спазването на тези принципи гарантира, че одиторите действат обективно, независимо и в съответствие с моралните и професионалните изисквания, създавайки среда на прозрачност и отговорност.

Обективност

Обективността е основен етичен принцип, който изисква одиторите да бъдат безпристрастни и независими в своята работа. Тя предполага избягване на лични и професионални интереси, които биха могли да компрометират тяхната способност да предоставят обективно мнение. Международният етичен кодекс на счетоводителите (IESBA Code) подчертава необходимостта от идентифициране и управление на потенциални конфликти на интереси, за да се поддържа независимостта на одиторите. Тази безпристрастност е особено важна при дългосрочни ангажименти с клиенти, където съществува риск от прекалено близки отношения.

Почтеност

Почтеността е фундаментален принцип, който обхваща честността, етичната отговорност и моралната устойчивост на одиторите. Тя изисква от тях да предоставят честни и обосновани заключения, основани на обективен анализ на фактите. Както подчертава Sulaiman (2023), икономическата зависимост на одиторите от техните клиенти може да постави този принцип под заплахата, създавайки натиск за смекчаване на критиките или за одобрение на недостоверни данни. Затова спазването на почтеността е основен фактор за защитата на професионалната етика и общественото доверие.

Конфиденциалност

Конфиденциалността изисква одиторите да защитават чувствителната информация, предоставена от клиентите им, и да я използват единствено за целите на одиторския ангажимент. Този принцип е от изключителна важност в контекста на нарастващата дигитализация и глобализация, където защитата на данните е критичен въпрос. Yunis et al. (2024) подчертават необходимостта от стриктни политики за управление на информацията, съобразени с международни стандарти

като ISO 27001. Тези мерки не само предотвратяват нарушения на данни, но и укрепват доверието между одиторите и техните клиенти

Професионален скептицизъм

Професионалният скептицизъм е централен елемент на одиторската професия, изискващ критичен и аналитичен подход към информацията, предоставена от клиентите. Този принцип насърчава одиторите да поставят под въпрос необоснованите твърдения и да идентифицират потенциални несъответствия, които могат да сигнализират за измами или други неправомерности. Al Shbail и Hamdan (2024) отбелязват, че дистанционният одит поставя допълнителни предизвикателства пред прилагането на професионален скептицизъм поради липсата на пряк достъп до физическите активи и документи на клиента.

Значение на етичните принципи в практиката

Етичните принципи не само защитават професионалната репутация на одиторите, но също така гарантират точността и надеждността на финансовите отчети, които са от съществено значение за всички заинтересовани страни.

Систематичното прилагане на тези принципи създава основа за доверие и прозрачност, което е ключово за укрепване на обществената роля на одиторската професия. Инвестициите в обучение по етика, разработването на вътрешни политики за конфиденциалност и въвеждането на механизми за независим контрол допълнително подсилват етичните стандарти и защитават тяхното дългосрочно спазване.

Етични стандарти в международен контекст

С присъединяването към международни одиторски мрежи одиторските фирми са подложени на по-строги изисквания за спазване на етични и професионални стандарти. Lento и Yeung (2023) отбелязват, че компаниите, които са част от големи международни мрежи, демонстрират по-високо качество на услугите. Това се дължи на строгите регулации и контроли, налагани от тези мрежи, които изискват от членовете си спазване на международни стандарти за професионално поведение и отчетност.

Членството в такива мрежи предоставя и допълнителни ресурси за обучение, развитие и споделяне на добри практики, които помагат на одиторите да поддържат високи етични стандарти. Това е от особено значение в контекста на глобализирания одиторски пазар, където стандартите за прозрачност и отчетност се очаква да бъдат на високо ниво.

Етика и дистанционен одит

С нарастващото използване на дистанционен одит етичните стандарти играят все по-важна роля в поддържането на обективността и професионализма. Липсата на физическо присъствие при

дистанционните одити създава уникални предизвикателства, които могат да затруднят идентифицирането на потенциални несъответствия и рискове. Al Shbail и Hamdan (2024) подчертават, че тази нова реалност изисква одиторите да проявяват засилен професионален скептицизъм и да използват допълнителни методи за събиране на надеждни доказателства.

Технологичните иновации, като използването на софтуер за анализ на данни и дистанционни платформи за обмен на информация, могат да подпомогнат спазването на етичните стандарти в такива условия. Въпреки това тези технологии изискват от одиторите да притежават нови умения и знания, за да могат да запазят обективността си и да минимизират рисковете от компромиси с етичните принципи.

Систематичното прилагане на тези етични принципи, подкрепено от международни стандарти и добри практики, е ключово за поддържане на доверието и интегритета на одиторската професия.

3. Професионална компетентност

Значение на обучението и развитието

Професионалната компетентност е основополагащ елемент за постигането на високо качество на одиторските услуги. Тя включва не само задълбочени технически познания, но и умения за критично мислене, адаптивност към нови условия и способност за работа в мултидисциплинарни екипи. Dang et al. (2022) подчертават, че одиторите от Голямата четворка демонстрират висока степен на компетентност, което допринася за по-голямо доверие във финансовите отчети. Според Rompotis и Valios (2023) мултидисциплинарните екипи са ключови за предоставянето на качествени одиторски услуги, тъй като те комбинират различни експертни познания и гледни точки.

Persakis и Iatridis (2016) допълват, че развитието на професионалната компетентност е необходимо за адаптация към новите регулации и стандарти, които често се променят в динамичната бизнес среда. Непрекъснатото обучение, участието в сертификационни програми и професионалните форуми са неизменна част от поддържането на компетентността. Тези инициативи не само помагат за актуализиране на знанията, но и насърчават иновациите и уменията за справяне с комплексни казуси.

Harris и Williams (2020) обръщат внимание на значението на лидерските качества и емоционалната интелигентност в екипите. Способността на лидерите да мотивират, комуникират ефективно и управляват междуличностните взаимоотношения в екипите е критична за успеха на одиторските проекти. Освен това те посочват, че културната компетентност, особено в международни ангажименти, е важна за успешното изпълнение на задачи в глобален контекст.

Технологии и дигитализация

Дигитализацията и нарастващата сложност на финансовите транзакции изискват от одиторите постоянно развитие на техните технически умения. Yunis et al. (2024) акцентират върху необходимостта одиторите да придобиват знания в области като анализ на големи данни, използване на аналитични софтуери и изкуствен интелект. Тези технологии позволяват на одиторите да идентифицират аномалии, които могат да сигнализират за потенциални измами или други несъответствия.

Същевременно дигитализацията предоставя възможност за автоматизация на рутинни задачи, освобождавайки време за стратегически анализи. Това подобрява ефективността на процесите и минимизира риска от човешки грешки. Aobdia (2019) отбелязва, че компетентните одитори, които владеят новите технологии, могат по-добре да се ориентират в сложни финансови структури и глобализирани бизнес среди.

Въпреки това внедряването на тези технологии изисква значителни инвестиции както в оборудване, така и в обучение. Тези инвестиции са оправдани, тъй като допринасят за дългосрочно повишаване на качеството на услугите. Според доклада на IFAC (2023) технологичната трансформация също така предоставя нови възможности за обучение, включително виртуални симулации и онлайн курсове, които подобряват достъпността до професионално развитие.

Влияние върху корпоративното управление

Компетентността на одиторите е критичен фактор за качеството на финансовите отчети и доверието на заинтересованите страни. Verari et al. (2023) подчертават, че високо квалифицираните одитори допринасят за изготвянето на финансови отчети, които адекватно отразяват финансовото състояние на предприятията. Това не само повишава прозрачността, но също така помага за предотвратяване на манипулации и грешки.

Според Roussy и Rodrigue (2018) компетентните одитори могат ефективно да комуникират с управителните органи и да предоставят независими и обективни оценки на финансовите резултати. Това укрепва доверието между мениджмънта и заинтересованите страни, създавайки основа за устойчиво корпоративно управление. Освен това високото ниво на компетентност позволява на одиторите да идентифицират потенциални рискове и да предоставят навременни препоръки за тяхното минимизиране.

В съвременния глобализиран бизнес контекст компетентността на одиторите трябва да бъде динамична, за да отговори на нарастващите изисквания на регулаторните органи и на заинтересованите страни. Разнообразието в уменията, редовното обучение и технологичната иновация са основните двигатели, които гарантират качеството и надеждността на одиторските услуги.

4. Независимост на одиторите

Икономическа и социална зависимост

Независимостта на одиторите е от ключово значение за поддържането на доверието във финансовите отчети, като тя гарантира, че предоставената информация е обективна и достоверна. Въпреки това икономическата и социалната зависимост могат да застрашат тази независимост. Svanberg и Öhman (2015) подчертават, че дългосрочните взаимоотношения между одитори и клиенти могат да доведат до прекомерна близост, която компрометира професионалната дистанция и увеличава риска от пристрастност.

Един от основните рискове е икономическата зависимост, когато значителна част от приходите на одиторската фирма идват от конкретен клиент. Тази зависимост може да окаже натиск върху одиторите да бъдат по-снижодителни при оценката на финансовите отчети. В съответствие с разпоредбите на Закона за независимия финансов одит и изразяване на сигурност по устойчивостта (ЗНФОИСУ) са въведени конкретни мерки за справяне с икономическата зависимост. Например ако възнаграждението от един клиент надхвърля 15% от общия приход на одиторската фирма за две последователни години, се изисква задължителен преглед на качеството на одиторските процедури от независим одитор, посочен от одитния комитет (чл. 66, ал. 2).

Социалната зависимост също представлява предизвикателство, особено когато се изграждат дългосрочни отношения между одитори и ръководството на клиентите. Новите изисквания за ротация на одиторските екипи, определени в ЗНФОИСУ, целят да предотвратят подобна близост. Според закона одиторите, работещи за предприятия от обществен интерес, трябва да бъдат заменени след седем години, като след това се налага „период на охлаждане“ от пет години (чл. 65, ал. 4 и 5).

Ротация на одиторите

Ротацията на одиторите е една от най-обсъжданите стратегии за засилване на тяхната независимост. Lin и Yen (2022) посочват, че редовната смяна на одиторските екипи намалява риска от изграждане на твърде близки отношения между одиторите и клиентите, което от своя страна укрепва професионалната дистанция.

В духа на европейските регулации директивите на Европейския съюз и ЗНФОИСУ изискват задължителна ротация на одиторите за период от десет години. След изтичането на този срок одиторската фирма не може да предоставя услуги на същия клиент в продължение на пет години (чл. 65, ал. 3). Тази практика не само предотвратява формирането на прекомерна лоялност към клиента, но също така предоставя „свежи очи“ върху финансовите отчети.

Международни стандарти и практики

Големите международни одиторски мрежи, включително Голямата четворка, прилагат строги стандарти за независимост, за да осигурят обективност и качество на своите услуги. Donelson et al. (2020) отбелязват,

че тези фирми използват вътрешни политики и процедури, които включват разделяне на одиторските и консултантските дейности, както и строг мониторинг на спазването на етичните кодекси.

Тези принципи вече са интегрирани и в българското законодателство чрез ЗНФОИСУ. Законът изисква отделяне на консултантските от одиторските услуги, когато става въпрос за предприятия от обществен интерес, за да се избегне конфликт на интереси. Освен това одиторските фирми трябва да докладват на одитния комитет за всички допълнителни услуги, предоставени на клиента, като се гарантира, че тези услуги не компрометират независимостта на одиторите.

Международните одиторски стандарти (ISA) също предоставят рамка за защита на независимостта. Спазването на тези стандарти в България допълнително се подкрепя от националните изисквания на ЗНФОИСУ, които определят ясни правила за мониторинг и отчетност, целящи да защитят доверието на обществеността към одиторската професия.

Заклучение

Качеството на одита е резултат от комплексното взаимодействие на множество детерминанти, които обхващат работните условия, етичните стандарти, професионалната компетентност и независимостта на одиторите. Настоящата статия подчертава важността на тези аспекти и тяхното въздействие върху доверието на заинтересованите страни във финансовата отчетност.

Работните условия играят ключова роля за ефективността на одиторските процедури, като адекватното разпределение на ресурсите и културата на сътрудничество са от решаващо значение за поддържане на високи професионални стандарти. Етичните принципи, включително обективност, почтеност, конфиденциалност и професионален скептицизъм, остават в основата на доверието в професията и изискват непрекъснато усъвършенстване и прилагане в контекста на модерните технологични предизвикателства.

Професионалната компетентност на одиторите е друг съществен фактор, който изисква постоянни инвестиции в обучение, технологична адаптация и поддържане на актуални знания. Освен това независимостта на одиторите, защитена чрез ротация и прозрачност на взаимоотношенията с клиентите, остава основен стълб за гарантиране на обективност и надеждност в одиторската дейност.

Включването на международни стандарти и прилагането на националното законодателство, като ЗНФОИСУ, демонстрира ангажираност към повишаване на качеството на одиторските услуги и укрепване на регулаторната рамка. Настоящият обзор предоставя основа за по-нататъшно изследване и усъвършенстване на добрите практики, като подчертава важността на интегрирания подход за повишаване на качеството на одита и доверието в професията.

Библиографска справка:

1. Закон за независимия финансов одит и изразяването на сигурност по устойчивостта (ЗНФОИСУ), обн., ДВ, бр. 95 от 29 ноември 2016 г., посл. изм. и доп., ДВ, бр. 79 от 17 септември 2024 г.
2. Aobdia, D. (2019) *Do practitioner assessments agree with academic proxies for audit quality? Evidence from PCAOB and internal inspections*
3. Bepari, M., Nahar, S., Mollik, A., & Azim, M. (2023) *Content characteristics of key audit matters reported by auditors in Bangladesh and their implications for audit quality*
4. Christensen, B., Smith, K., & Williams, D. (2022) *The audit quality effects of small audit firm mergers in the United States*
5. DeFond, M., & Zhang, J. (2014) *A Review of Archival Auditing Research*
6. Donelson, D. C., Ege, M., Imdieke, A. J., & Maksymov, E. (2020) *The revival of large consulting practices at the Big 4 and audit quality*
7. Duh, R., Knechel, W., & Lin, C. (2022) *The Effects of Audit Firms' Knowledge Sharing on Audit Quality and Efficiency*
8. Harris, M. K., & Williams, L. T. (2020) *Audit quality indicators: Perspectives from Non-Big Four audit firms and small company audit committees*
9. Khavis, J., & Krishnan, J. (2020) *Employee Satisfaction and Work-Life Balance in Accounting Firms and Audit Quality*
10. Lento, C., & Yeung, W. (2023) *Exploring the audit quality and audit fee impacts of joining different types of non-Big Four accounting networks and associations: evidence from China*
11. Lin, H.-L., & Yen, A.-R. (N/A) *Auditor rotation, key audit matter disclosures, and financial reporting quality*
12. Lorentzon, J., Fotoh, L., & Mugwira, T. (2024) *Remote auditing and its impacts on auditors' work and work-life balance: auditors' perceptions and implications*
13. Persellin, J., Schmidt, J., Vandervelde, S., & Wilkins, M. (2019) *Auditor perceptions of audit workloads, audit quality, and job satisfactions*
14. Persakis, A., & Iatridis, G. E. (2016) *Audit quality, investor protection and earnings management during the financial crisis of 2008: An international perspective*
15. Pierce, B., & Sweeney, B. (2005) *Management control in audit firms—Partners' perspectives*
16. Quadackers, L., Mock, T., & Maijor, S. (1996) *Audit risk and audit programmes: archival evidence from four Dutch audit firms*
17. Quick, R., & Schmidt, F. (2018) *Do audit firm rotation, auditor retention, and joint audits matter*

18. Rompotis, G., & Balios, D. (N/A) *Audit quality, firm performance and risk: evidence from Greece*
19. Roussy, M., & Rodrigue, M. (2018) *Internal Audit: Is the 'Third Line of Defense' Effective as a Form of Governance? An Exploratory Study of the Impression Management Techniques Chief Audit Executives Use in Their Annual Accountability to the Audit Committee*
20. Shbail, M., Jaradat, Z., Hawamleh, A., Hamdan, A., & Alsartawi, A. (2024) *Enhancing audit quality in non-Big 4 firms: the role of remote auditing and audit staff capabilities*
21. Sulaiman, N. (2023) *External audit quality: its meaning, representations and potential conflict in practice*
22. Svanberg, J., & Öhman, P. (2015) *Auditors' identification with their clients: Effects on audit quality*
23. Yunis, M., Mirza, N., Safi, A., & Umar, M. (2024) *Impact of audit quality and digital transformation on innovation efficiency: Role of financial risk-taking*
24. Yunis, M., Mirza, N., Safi, A., & Umar, M. (2016) *Impact of audit quality and digital transformation on innovation efficiency: Role of financial risk-taking*

AUDIT QUALITY DETERMINING FACTORS: A SYSTEMATIC LITERATURE REVIEW

Vasil Nikolaev Bakardzhiev

PhD student in the Financial Control department at UNWE

Keywords:	Summary
<p><i>Audit quality</i></p> <p><i>Ethical standards</i></p> <p><i>Auditor independence</i></p> <p><i>Professional competence</i></p> <p><i>International Standards on Auditing</i></p> <p><i>Risk management</i></p> <p><i>Audit technology</i></p>	<p><i>Audit quality is a key factor in ensuring transparency and confidence in financial information, making it crucial for investors, regulators and other stakeholders. This article aims to provide a systematic literature review on the four main aspects that shape audit quality: working conditions in audit firms, ethical standards, professional competence and auditor independence. Through an analysis of key research and theoretical models, the main influences of these determining factors on audit practice are examined. The study summarizes current research and regulatory requirements to identify opportunities to improve practices and compliance with international standards.</i></p>