

Актуальные вопросы обеспечения и управления качеством услуг аудиторских организаций

Topical Issues of Ensuring and Managing the Quality of Services of Audit Organizations

УДК 657.6

DOI:

Г.В. Глазкова, канд. экон. наук, доцент Департамента аудита и корпоративной отчетности Факультета налогов, аудита и бизнес-анализа ФГБОУ ВО «Финансовый университет при Правительстве Российской Федерации» (Финансовый университет)

e-mail: g_glaz@inbox.ru

Н.А. Лосева, д-р экон. наук, проректор по УМ и НИР АНО ВО «Сергиево-Посадский гуманитарный институт»

e-mail: los.nat@mail.ru

G.V. Glazkova, Candidate of Economic Sciences, Associate Professor, Department of Audit and Corporate Reporting, Financial University under the Government of the Russian Federation (Financial University)

e-mail: g_glaz@inbox.ru

N.A. Loseva, Doctor of Economic Sciences, Vice rector for Uminer ANO VO «Sergiev Posad humanitarian Institute»

e-mail: los.nat@mail.ru

Аннотация. В статье рассматриваются вопросы обеспечения качества прочих услуг, оказываемых аудиторскими организациями, и управления их качеством, факторы и условия, уровни управления, система обеспечения и управления качеством.

Ключевые слова: качество услуг, аудиторские услуги, контроль качества, обеспечение качества, управления качеством услуг, рынок консалтинговых и прочих услуг.

Abstract. The article discusses the issues of quality assurance of other services provided by audit organizations and their quality management, factors and conditions, management levels, quality assurance and management system.

Keywords: quality of services, audit services, quality control, quality assurance, quality management services, consulting and other services market.

В соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» от 30.12.2008 №307-ФЗ (далее — Закон № 307-ФЗ), аудиторская деятельность (аудиторские услуги) — деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляется аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами в соответствии со стандартами аудиторской деятельности.

Под стандартами аудиторской деятельности понимаются международные стандарты аудита, принимаемые Международной федерацией бухгалтеров и признанные в порядке, установленном Правительством Российской Федерации [1, ст. 1, п. 2].

Виды аудиторских услуг, в том числе перечень сопутствующих аудиту услуг, устанавливаются федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и норматив-

но-правовому регулированию в сфере аудиторской деятельности [1, ст. 1, п. 4].

Кроме того, аудиторские организации и индивидуальные аудиторы могут оказывать прочие услуги, связанные с аудиторской деятельностью. К ним относятся:

- постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление бухгалтерской (финансовой) отчетности, бухгалтерское консультирование;
- налоговое консультирование, постановка, восстановление и ведение налогового учета, составление налоговых расчетов и деклараций;
- управленческое консультирование, связанное с финансово-хозяйственной деятельностью, в том числе по вопросам реорганизации организаций или их приватизации;
- юридическая помощь в областях, связанных с аудиторской деятельностью, включая консультации по правовым вопросам, пред-



ставление интересов доверителя в гражданском и административном судопроизводстве, в налоговых и таможенных правоотношениях, в органах государственной власти и органах местного самоуправления;

- автоматизация бухгалтерского учета и внедрение информационных технологий;
- оценочная деятельность;
- разработка и анализ инвестиционных проектов, составление бизнес-планов;
- проведение научно-исследовательских и экспериментальных работ в областях, связанных с аудиторской деятельностью, и распространение их результатов, в том числе на бумажных и электронных носителях;
- обучение в областях, связанных с аудиторской деятельностью [1, ст. 1, п. 7]

Прочие услуги, связанные с аудиторской деятельностью, не регламентируются положениями и требованиями международных стандартов аудита [2]. Но при этом они должны отвечать высоким стандартам качества, т.к. предоставляются аудиторской организацией.

В практической деятельности необходимо понимать, какие виды аудиторских услуг могут предоставлять аудиторские организации и индивидуальные аудиторы пользователям услуг на рынке, какими стандартами аудиторской деятельности следует руководствоваться при оказании той или иной услуги, суть и содержание отчета либо заключения при выполнении задания. С одной стороны, мы имеем нормы Закона № 307-ФЗ и определенный Минфином России перечень видов аудиторских услуг, в том числе сопутствующих аудиту услуг. С другой стороны, нормы Закона № 307-ФЗ обязывают осуществлять аудиторскую деятельность в соответствии с Международными стандартами аудита. Прочие связанные с аудиторской деятельностью услуги стандартами аудиторской деятельности не регламентированы [8, с. 9].

Проблема качества аудита, качества аудиторских услуг остается актуальной и востребованной в условиях, когда в России введены в действие и применяются международные стандарты аудита. Данной проблеме посвящено немало научных исследований, на практике с данной проблемой приходится постоянно сталкиваться аудиторам и аудиторским организациям при осуществлении ими аудиторской деятельности [9, с. 20].

Сегодня существует множество работ, посвященных проблемам организации контроля качества аудиторских услуг, в том числе подробно раскрываются вопросы методологии в научных трудах Н.В. Алтуховой [5], С.М. Бычковой [6], Е.М. Гутцайта [7], П.А. Неверова [12]. В частности, подчеркивается значение обеспечения качества аудиторских услуг и его контроля в современных условиях: «Эффективному достижению цели и конкретных задач внутреннего контроля способствует внедрение в практику управления аудиторскими организациями результатов науки, таких как процессный подход, адаптируемость методов и инструментов которого к обеспечению качества доказана теорией и проверена практикой» [12, с. 3]. В то же время проблемам обеспечения и контроля качества прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью, не уделяется должного внимания. В данной работе мы хотим частично восполнить этот пробел.

Действия по обеспечению качества или управлению качеством называются системами качества. В стандарте ИСО 8402:1994 дано следующее определение: *Система качества — совокупность организационной структуры, ответственности, процедур, процессов и ресурсов, обеспечивающая осуществление общего руководства качеством.*

Система (от греч. *systema* — целое, составленное из частей, соединение), множество элементов, находящихся в отношениях и связях друг с другом, образующих определенную целостность, единство.

Существует системный подход как метод действий.

Проведенное исследование позволило применить системный подход и рассмотреть понятия «обеспечение качества» и «управление качеством» аудиторских услуг, определить содержание понятий «система обеспечения качества» и «система управления качеством» аудиторских услуг.

Качество аудиторских услуг определяют такие основные характеристики, как профессиональная подготовка и компетентность аудитора, оказание аудиторских услуг и составление аудиторского заключения (отчета) в соответствии с требованиями аудиторских стандартов (как технологических, так и этических). Критерием качества аудиторских услуг

выступает достоверность аудиторского заключения, а также рекомендаций по оптимизации и повышению эффективности финансово-хозяйственной деятельности экономического субъекта.

Качество аудиторских услуг обеспечивается соблюдением требований законодательных и нормативных актов Российской Федерации об аудиторской деятельности, в том числе национальных и международных стандартов аудита. Система нормативно-правового регулирования, элементы регулирования аудиторской деятельности, система контроля качества аудита создают условия для формирования качества аудиторских услуг определенного уровня и функционирования рынка аудиторских услуг. Однако национальная экономика и рынок аудиторских услуг находятся в состоянии непрерывного развития. Появление новых потребностей со стороны общества и заинтересованных пользователей выдвигает новые требования к качеству аудиторских услуг, которые необходимо удовлетворять, т.е. необходимо обеспечить постоянное совершенствование аудиторских услуг и повышение их качества.

Необходимость изменений в аудиторской деятельности, механизме регулирования, порядке и правилах формирования аудиторского заключения, контроле качества аудиторской деятельности обусловлена переходом на международные стандарты аудита, развитием аудиторской профессии по международным нормам и правилам. Значительное влияние оказывает социально-экономическая среда, которая меняется и требует соответствия новым реалиям электронного взаимодействия в условиях цифровизации [11, с. 4].

Система обеспечения качества аудиторских услуг рассматривается как органическое сочетание и реализация совокупности элементов регулирования аудиторской деятельности — системы аудиторских стандартов, внешнего и внутреннего контроля качества аудиторских услуг, аттестации и повышения квалификации аудиторских кадров, регистрации аудиторов и аудиторских организаций в саморегулируемой организации [10, с. 223].

Система управления качеством аудиторских услуг рассматривается как постоянный, планомерный, целеустремленный процесс воздействия на всех уровнях управления

на факторы, определяющие качество аудиторских услуг и условия обеспечения качества аудиторских услуг, а также на обеспечение постоянного повышения качества аудиторских услуг в соответствии с потребностями рынка [10, с. 224].

Уровни управления качеством определяются действующей структурой управления. Механизм управления качеством аудиторских услуг рассматривается как сложная организационно-экономическая система, действующая в определенных экономических и правовых условиях, определенных Законом № 307-ФЗ, международными стандартами аудита, Кодексом профессиональной этики аудиторов, Правилами независимости аудиторов и аудиторских организаций, внутренними стандартами аудиторской деятельности и другими нормативными документами.

Управление качеством аудиторских услуг отражает влияние на формирование качества услуг подразделений, находящихся на разных уровнях управления, как в период создания, так и в период потребления аудиторских услуг.

В условиях развития законодательной и нормативной базы регулирования аудиторской деятельности управление качеством аудиторских услуг предусматривает следующие уровни: *организация (фирма, корпорация), регион, профессиональное объединение, государство.*

В условиях реструктуризации регулирования и перераспределения функций от государственных структур к общественному саморегулированию управление качеством аудиторских услуг необходимо обеспечить, прежде всего, в первичном звене — на уровне аудиторских организаций.

Политика в области качества должна отражать общие намерения и направление деятельности аудиторской организации в области качества аудиторских услуг, официально сформулированные высшим руководством. Политика в области качества аудита, как правило, согласуется с общей политикой аудиторской организации и обеспечивает основу для постановки целей в области качества аудиторских услуг.

Цели в области качества — это то, чего добивается аудиторская организация, к чему стремится в области качества аудиторских услуг. Они базируются на политике организации в области качества аудита и устанавлива-

ются для соответствующих функций и уровней управления организации [10, с. 227].

Политика и цели в области качества аудиторских услуг устанавливаются с тем, чтобы служить ориентиром для аудиторской организации. Они определяют желаемые результаты и способствуют применению организацией ресурсов для достижения этих результатов. Политика в области качества обеспечивает основу для разработки целей в области качества аудиторских услуг, анализа их результатов. Цели в области качества аудиторских услуг необходимо согласовывать с политикой в области качества и приверженностью к постоянному улучшению, а результаты должны быть измеряемыми. Достижение целей в области качества может оказывать позитивное воздействие на качество аудиторских услуг, эффективность (результативность) работы и финансовые показатели организации и, следовательно, на удовлетворенность и уверенность заинтересованных сторон [10, с. 228].

Первым шагом к обеспечению высокого качества услуг, связанных с практической деятельностью аудиторской организации, является проведение мероприятий по контролю качества прочих услуг. Во внутренних методических документах аудиторской организации должны быть установлены требования относительно оформления документации, передаваемой заказчику, должны существовать и использоваться внутрифирменные стандарты, практические методики по оказанию консалтинговых услуг. Практика осуществления внутреннего контроля качества зависят от размеров, организационной структуры, стиля и философии управления, использования ИТ в операционной деятельности по оказанию прочих услуг, включая уровень сложности или зрелости технологической платформы, используемой в аудиторской организации. При этом аудиторская организация может использовать подходы, предложенные аудиторскими стандартами.

Введение показателя качества в каждый проект, как средство достижения и поддержания репутации и профессионального мастерства аудиторской организации, позволит с помощью различных регулирующих механизмов создать стимулы к обеспечению необходимого качества любых услуг, предоставляемых аудиторской организацией.

Механизм управления качеством услуг может действовать только в том случае, если в системе управления качеством имеется четко сформулированный и четко выраженный план по качеству. По существу речь идет об управлении качеством в рамках заданного качества, т.е. об управлении процессом по обеспечению установленного уровня качества.

Модель управления качеством прочих услуг (рис. 1), оказываемых аудиторскими организациями, должна постоянно адаптироваться для удовлетворения потребностей рынка.

В реальных условиях предпринимательской деятельности аудиторских организаций механизм управления качеством услуг функционирует в двух режимах:

- *стратегическом* — с целью выявления новых потребностей, конъюнктуры рынка, определения необходимости и возможности освоения новых услуг под новые потребности, т.е. механизм управления качеством связан с выбором перспектив развития организации и формированием плана по качеству;

- *оперативном* — на основе и в рамках реализации установленного плана качества, т.е. механизм управления качеством услуг связан с обеспечением заданного качества.

Рассмотрим содержание отдельных блоков, входящих в модель управления качеством прочих услуг.

Блок 1. Рынок аудиторских и консалтинговых услуг. Этот блок занимает ключевое место в управлении качеством услуг. Объясняется это тем, что весь процесс управления качеством имеет своей целью создание и реализацию услуг с такими свойствами, которые смогут удовлетворять определенные потребности. На рынке также определяется, насколько качество оказанных услуг соответствует его реальным потребностям.

Блок 2. Изучение характера и объема потребностей рынка. Любой рынок стремится к равновесному состоянию, т.е. предложение объема аудиторских услуг, их характер и качество, должны соответствовать спросу на рынке. Только в этом случае аудиторская организация способна вести предпринимательскую деятельность и развиваться. На этой основе в механизме управления качеством появляется новая прямая связь, дающая начальный импульс для включения последующих

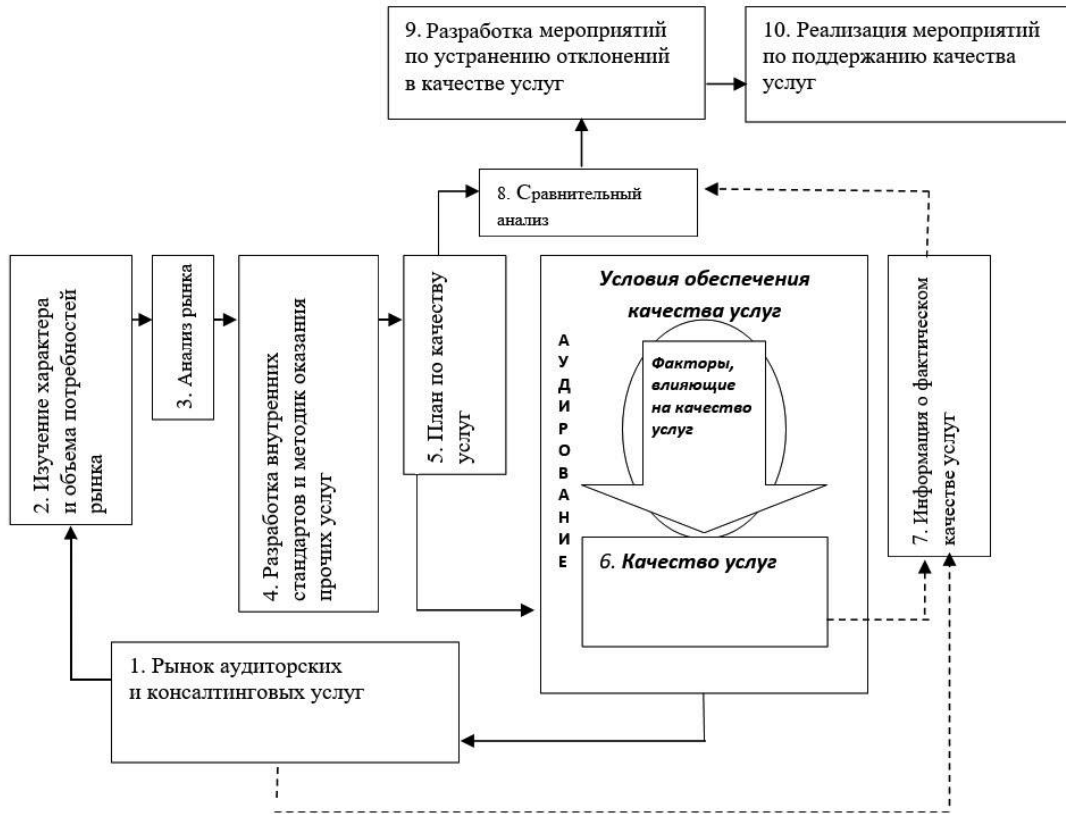


Рис. 1. Модель управления качеством прочих услуг

звеньев механизма управления качеством. Происходит осмысление содержательной стороны новых потребностей, выясняется их организационная, экономическая, психофизиологическая природа.

Блок 3. Анализ рынка. Прогнозируется конъюнктура рынка как создаваемых, так и возможно новых услуг. Это имеет решающее значение для оценки возможных объемов предоставления новых услуг. В этом блоке могут решаться вопросы о том, какими свойствами должны обладать будущие услуги с тем, чтобы удовлетворять потребность, характер которой выявлен в блоке 2. Анализируются различные экономические аспекты будущих услуг, спроса на них. Выясняется группа вопросов, связанных как с конкурентоспособностью услуг, так и с конкурентоспособностью организации в целом.

Особое место занимает оценка эффективности предоставления новых видов услуг (прежде всего консалтинговых и иных прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью). Оценка включает: анализ затрат на от-

дельную услугу, общий объем затрат на весь объем новых услуг, возможность снижения затрат, уровень цен на рынке услуг, сроки окупаемости затрат и др.

Блок 4. Разработка внутренних стандартов и методик оказания прочих услуг. Предполагает создание методического обеспечения для различных видов консалтинговых и прочих услуг и оформление их в виде программ, инструкций, рабочих таблиц, тестов, вопросников, которые будут использованы в ходе выполнения проекта.

Блок 5. План по качеству услуг. Разрабатывается и принимается план, который устанавливает уровень требований к качеству услуг в целом, дифференцируемых, если в этом есть необходимость, по видам. Определяются методы, средства, способы контроля.

Данные об установленном уровне качества услуг являются составной частью процесса оказания услуги, в ходе которого создается услуга, качество которой должно соответствовать установленным внутренними стандартами и методиками требованиям.

Организационная подготовка представляет собой весьма важный элемент системы управления качеством с большим комплексом специальных задач обеспечения качества. Это предполагает определение факторов и условий обеспечения качества, перечня законодательных и нормативно-правовых актов. В период организационной подготовки заключается договор на оказание услуг, где определяется характер услуг, права и обязанности сторон, сроки оказания услуг, оплата услуг и др. Работы по управлению качеством должны проходить в тесной увязке с организацией процесса оказания услуг и последующими стадиями контроля качества услуг.

Блок 6. Качество услуг. Любая оказанная услуга имеет определенное фактическое качество. Контроль качества услуги осуществляется как на отдельных этапах, так и на заключительной стадии. Таким образом, формируется информация о фактическом качестве услуги, которая направляется в блок 7.

Блок 7. Информация о фактическом качестве услуг. Для успешной деятельности аудиторской организации, поддержания ее высокой репутации, обеспечения конкурентоспособности, важное значение имеет информация о фактическом качестве оказываемых услуг. В блок 7 поступает два вида информации о фактическом качестве услуг: внешняя информация и внутренняя. В аудиторской организации необходимо анализировать, во-первых, соответствуют ли качество оказанных услуг требованиям внутренних стандартов качества; во-вторых, соответствует ли качество услуг запросам потребителей.

Блок 8. Сравнительный анализ. На основе двух видов информации необходимо оценить соответствие оказанных услуг заданным требованиям, а также степень расхождения с ними. При этом может иметь место:

- 1) фактическое качество услуг соответствует заданному качеству, установленному плану;
- 2) фактическое качество услуг не соответствует заданному качеству.

Если степень отклонения значительна, тогда возникает одна из типичных задач управления качеством: выработка и реализация мероприятий по устранению отклонения, поиск и ликвидация причин, вызвавших такое отклонение,

т.е. принятие решения о внесении изменений в процесс оказания услуг с тем, чтобы исключить подобные отклонения в дальнейшем.

Блок 9. Разработка мероприятий по устранению причин отклонений в качестве услуг. Необходимо проводить работу в двух направлениях: первое — оперативное обеспечение заданного качества услуг в рамках проекта; второе — стратегическое решение вопросов, связанных с отношением потребителя к качеству услуг, с сохранением имеющегося рынка, его потерей или расширением. При этом решаются следующие задачи:

- организация поиска причин, вызвавших отклонение качества услуг от заданного уровня;
- разработка, обоснование и экономическая оценка вариантов мероприятий по устранению причин, вызвавших отклонение качества услуг от заданного уровня;
- подготовка для руководства наиболее эффективных вариантов решений;
- принятие руководством оптимального, с точки зрения организационных и экономических возможностей, решения по устранению причин, вызвавших отклонение в качестве услуг.

Рекомендации зависят от характера и величины параметра, отклонившегося от заданного уровня значения, при этом учитываются возможности, которые можно использовать для устранения выявленной причины. Для того, чтобы принять единственно правильное и эффективное решение, нужно иметь критерии для оценки возможных вариантов действий. В каждом конкретном случае для принятия решения будет иметь место свой критерий. При этом на принятие решения относительно качества услуг будет влиять ограниченность ресурсов, время реализации мероприятия, ожидаемый результат, эффективность.

Блок 10. Реализация мероприятий по поддержанию качества услуг. Осуществляются мероприятия по устранению причин отклонений от заданного уровня качества.

Как показало выполненное исследование, в научных разработках и практической деятельности термины *управление качеством услуг* и *обеспечение качества услуг* либо разделяются, либо противопоставляются, либо

выступают как синонимы. Это порождает определенные дополнительные организационные и методические трудности, в этой связи предложим свое понимание данных понятий:

- *управление качеством услуг* — это подготовка (включая изучение потребностей и маркетинг) и внесение в план по качеству, нормативную, методическую документацию значений показателей качества услуг или изменений показателей качества услуг, а также выполнение комплекса необходимых работ по достижению и поддержанию этих показателей качества;

- *обеспечение качества услуг* — это выполнение необходимых работ по поддержанию показателей качества услуг на уровне, установленном в плане по качеству, нормативной и методической документации.

Если исходить из сформулированных определений, то в механизме управления качеством услуг (см. рис. 1) можно отметить, что одни блоки функционируют в четко выраженном режиме управления, другие — в режиме обеспечения.

Каждая функция управления качеством услуг и каждое действие в системах обеспечения качества выполняются в соответствии с общими функциями управления.

Таким образом, важно деление на две группы всех возможностей воздействия на качество услуг: *факторы*, влияющие на качество

и *условия*, обеспечивающие качество. Способность факторов влиять на улучшение качества в значительной степени зависит от условий обеспечения качества.

Условия улучшения качества услуг оказывают решающее воздействие на те конкретные силы, которые непосредственно изменяют и создают услуги нужного качества. Условия могут благоприятствовать полному проявлению возможностей факторов или сдерживать реализацию этих возможностей. В результате в первом случае качество улучшается, издержки падают, во втором — уровень качества снижается или требуется больше затрат по обеспечению заданного уровня.

По масштабу воздействия условия обеспечения качества услуг могут быть частными и общими. Вышеперечисленные условия определяются как частные условия. К общим условиям относятся: механизм рыночных взаимоотношений, гражданское законодательство, трудовое законодательство, условия ценообразования, порядок финансирования, протекционистская политика правительства и другие элементы хозяйственного механизма. Одна из важнейших и сложных задач управления качеством услуг заключается в том, чтобы при выработке мероприятий по повышению качества услуг обеспечить гармоничное сочетание факторов и условий, что позволяет наиболее эффективно управлять качеством.

Литература

1. Федеральный закон от 30 декабря 2008 г. № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (в ред. от 16 апреля 2022 г. № 114-ФЗ)
2. Международные стандарты аудита (Приказ Министерства финансов РФ от 9 января 2019 г. № 2н).
3. Приказ Министерства финансов РФ от 29 ноября 2019 г. № 1592 «Об основных направлениях развития аудиторской деятельности в Российской Федерации до 2024 года».
4. Приказ Министерства финансов РФ от 9 марта 2017 г. № 33н «Об определении видов аудиторских услуг, в том числе перечня сопутствующих аудиту услуг».
5. *Алтухова Н.В.* Обеспечение качества аудита в соответствии с Международными стандартами аудита: схемы и таблицы : учебное пособие для студентов высших учебных заведений, обучающихся по направлению подготовки «Экономика». — М.: ЮНИТИ, 2018. — 86 с.
6. *Бычкова С.М.* Контроль качества аудиторской деятельности: монография / С.М. Бычкова, Е.Ю. Итыгилова. — М.: Науч. б-ка, 2015. — 479 с.



7. *Гутцайт Е.М.* Теоретические основы аудита : монография / Е.М. Гутцайт, Научно-исследовательский финансовый институт Министерства финансов Российской Федерации. — 3-е изд, доп. и перераб. — М.: Сам полиграфист, 2022. — 1005 с.
8. *Лосева Н.А.* Аудиторские услуги и требования международных стандартов аудита // *Аудитор.* — 2018. — № 10. — С. 3–9.
9. *Лосева Н.А.* Качество аудиторских услуг и требования международных стандартов аудита // *Аудитор.* — 2018. — № 11. — С. 20–24.
10. *Лосева Н.А.* Качество аудиторских услуг в современных условиях (теория, методология, практика) : монография. — Издательство LAP LAMBERT Academic Publishing, 2012. — 340 с.
11. *Лосева Н.А.* Современная концепция развития аудиторской деятельности в России // *Аудитор.* — 2021. — № 11. — С. 3–10.
12. *Неверов П.А.* Организация внутреннего контроля качества аудиторских услуг на основе процессного подхода: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / [Место защиты: Сиб. ун-т потреб. кооп.]. — Новосибирск, 2011. — 19 с.