

Управление качеством аудита бухгалтерской отчетности в соответствии с требованиями МСА

Accounting Audit Quality Management in Accordance with Requirements of ISA

УДК

DOI:

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

e-mail: los.nat@mail.ru

N. A. Loseva, doctor of Economics, Vice rector for Uminer
ANO VO «Sergiev Posad humanitarian Institute»

e-mail: los.nat@mail.ru

Аннотация. В статье рассматриваются требования новых международных стандартов по управлению качеством аудита в аудиторской организации и при выполнении аудиторского задания.

Ключевые слова: цели управления качеством аудита, система управления качеством в аудиторской организации, компоненты системы управления качеством, контроль качества выполнения аудиторского задания.

Abstract: the article discusses the requirements of new international standards for managing the quality of financial audit in an audit organization and when performing an audit task.

Keywords: objectives of audit quality management, quality management system in an audit organization, components of a quality management system, quality control of an audit assignment.

Вопросы качества аудиторских услуг, управления качеством всегда были актуальны и востребованы не только для российского аудиторского сообщества, но и международного. Решению проблем обеспечения качества аудиторских услуг посвящены труды российских ученых С.М. Бычковой [7], Е.Ю. Итыгиловой [7], Е.М. Гутцайта [8], Э.А. Сиротенко [12], В.В. Скобары [13].

Совет по международным стандартам аудита и подтверждению достоверности информации (IAASB) в декабре 2020 г. разработал новые международные стандарты аудита по управлению качеством при проведении аудита бухгалтерской отчетности:

- **Международный стандарт управления качеством 1 (МСК 1)** «Управление качеством в аудиторских организациях, проводящих аудит или обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, или задания по оказанию сопутствующих услуг» [3];

- **Международный стандарт управления качеством 2 (МСК 2)** — «Проверки качества выполнения заданий» [4];

- **Международный стандарт аудита 220 (МСА 220) (пересмотренный)** «Управление качеством при проведении аудита финансовой отчетности» [5].

Какие новации внесены в Международные стандарты аудита по качеству аудита, какие новые требования придется выполнять российским аудиторским организациям, аудиторам при введении новых МСА на территории России?

Международный стандарт управления качеством (МСК 1) регламентирует обязанности аудиторской организации по разработке, внедрению и обеспечению функционирования системы управления качеством при проведении аудита или обзорных проверок финансовой отчетности, а также при выполнении прочих заданий, обеспечивающих уверенность, или заданий по оказанию сопутствующих услуг.

МСК 1 заменяет МСКК 1 «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг» [2].

МСК 1 регламентирует систему управления качеством аудиторских услуг в аудиторской организации за счет надежного, активного и эффективного подхода к управлению качеством; нацеливает аудиторские организации разрабатывать систему управления качеством, адаптированную к характеру и обстоятельствам деятельности на рынке аудиторских услуг и выполняемым ею обязательствам. МСК 1 относится ко всем аудиторским организациям, выполняющим задания в соответствии с международными стандартами IAASB.

Международный стандарт управления качеством 2 (МСК 2) регламентирует порядок назначения лица, осуществляющего проверку качества выполнения задания, и его соответствие критериям для назначения данной проверки, а также проведение и документальное оформление проверки качества выполнения задания.

МСА 220 (пересмотренный) устанавливает особые обязанности аудитора в отношении управления качеством на уровне задания при проведении аудита бухгалтерской отчетности, а также соответствующие обязанности руководителя задания. Проверка качества выполнения задания является составной частью системы управления качеством в аудиторской организации. При этом последняя функционирует на непрерывной и циклической основе и учитывает изменения в характере и обстоятельствах аудиторской организации и ее заданий.

Рассмотрим основные положения и требования международного стандарта управления качеством МСК 1, сравним с требованиями и положениями МСКК 1, выявим основные отличия.

Международный стандарт управления качеством МСК 1 определяет «Систему управления качеством аудиторских услуг в аудиторской организации» как взаимодействие следующих восьми компонентов:

процесс оценки рисков в аудиторской организации;

- 1) управление и высшее руководство;
- 2) соответствующие этические требования;
- 3) принятие решения о начале и продолжении сотрудничества с клиентом по выполнению задания;
- 4) выполнение задания;

- 5) ресурсы;
- 6) информационная система и информационное взаимодействие;
- 7) процесс мониторинга и устранения недостатков.

Для сравнения рассмотрим элементы системы контроля качества аудиторских услуг согласно МСКК 1. По п. 16 МСКК 1, аудиторская организация должна создать и поддерживать систему контроля качества, которая включает политику и процедуры по каждому из следующих элементов (в отличие от МСК 1 таких элементов всего шесть):

- 1) ответственность руководства за качество в самой аудиторской организации;
- 2) соответствующие этические требования;
- 3) принятие и продолжение отношений с клиентами, принятие и выполнение конкретных заданий;
- 4) кадровые ресурсы;
- 5) выполнение задания;
- 6) мониторинг.

Аудиторская организация должна документально оформить свою политику и процедуры и довести их до сведения персонала аудиторской организации. При этом она разрабатывает политику и процедуры, нацеленные на создание благоприятных условий для развития такой корпоративной культуры, в рамках которой при выполнении заданий важнейшим является качество аудиторских услуг (МСКК 1, п. 18).

Таким образом, первым отличием является то, что компоненты «системы управления качеством аудиторских услуг» существенно различаются как количественно, так и качественно согласно МСК 1 и МСКК 1.

Второе значительное отличие: согласно МСК 1 при разработке, внедрении и обеспечении функционирования компонентов системы управления качеством аудиторская организация применяет **риск-ориентированный подход (не рассматриваемый в МСКК 1)**, который применяется на комплексной основе.

МСК 1 определяет, что риск-ориентированный подход в системе управления качеством аудиторских услуг означает постановку целей в аудиторской организации для обеспечения качества аудиторских услуг, выявление и оценку рисков, связанных с достижением и обеспечением качества аудиторских услуг. Аудиторская организация выявляет

и оценивает риски, связанные с качеством аудиторских услуг, с целью разработки на комплексной основе мероприятий в ответ на оцененные риски.

Разработка и внедрение мероприятий в ответ на оцененные риски, связанные с качеством аудиторских услуг, должны определять характер, сроки и объем таких мероприятий.

Комплексный подход по МСК 1 требует, чтобы не реже одного раза в год лицо или лица, на которых возложена ответственность и обязанность за систему управления качеством аудиторских услуг, оценивали ее от имени аудиторской организации и делали вывод о том, обеспечивает ли эта система аудиторской организации разумную уверенность в том, что были выполнены цели системы управления качеством аудиторских услуг.

При применении риск-ориентированного подхода аудиторская организация обязана принимать во внимание следующее:

- характер и обстоятельства деятельности аудиторской организации;
- характер и обстоятельства заданий, выполняемых аудиторской организацией.

Данные положения и обстоятельства определены в МСК 1 как **масштабируемость**.

Таким образом, организация «системы управления качеством аудиторских услуг», согласно МСК 1, должна учитывать масштабы деятельности аудиторской организации, в частности уровень сложности и формализации профессиональной деятельности, варьироваться в зависимости от характера выполнения аудиторского задания. Это является *третьим важным отличием* МСК 1 от МСКК 1.

Четвертое значимое отличие МСК 1 от МСКК1 касается целей аудиторской организации, методов и средств ее достижения. Согласно п. 14 МСК 1, **цель аудиторской организации** состоит в том, чтобы разработать, внедрить и обеспечить функционирование системы управления качеством при проведении аудиторской организацией аудита, обзорных проверок финансовой отчетности, а также при выполнении прочих заданий, обеспечивающих уверенность, или заданий по оказанию сопутствующих услуг. Данная система обеспечивает аудиторской организации разумную уверенность в том, что:

- аудиторская организация и ее персонал выполняют свои обязанности в соответствии с профессиональными стандартами, а также требованиями законов и нормативных актов, выполняют задания в соответствии с данными стандартами и требованиями;

- заключения и отчеты по результатам задания носят надлежащий характер с учетом конкретных обстоятельств.

Выполнение заданий на стабильно высоком уровне качества аудиторских услуг служит общественным интересам.

В отличие от этого, согласно п. 11 МСКК 1, **цель аудиторской организации** состоит в том, чтобы внедрить и поддерживать систему контроля качества, позволяющую аудиторской организации получить разумную уверенность в том, что:

- организация и ее сотрудники соблюдают профессиональные стандарты и применимые законодательные и нормативные требования;
- заключения, выпущенные организацией или руководителями заданий, носят надлежащий характер в конкретных обстоятельствах.

Из вышеприведенного следует, что согласно МСК 1 и МСКК 1 цели и задачи аудиторской организации достигаются разными методами и средствами. Это, в свою очередь, определяет характер функционирования и различия систем управления качеством и контроля качества, качественный и количественный состав компонентов и элементов каждой из систем, взаимодействие между ними, конечный результат, которые оказывает решающее влияние на качество аудиторских услуг в аудиторской организации и на рынке аудиторских услуг в целом.

Рассмотрим подробнее содержательную часть компонентов «системы управления качеством аудиторских услуг в аудиторской организации» согласно новым требованиям МСК 1.

МСК 1 определяет **первый компонент «системы управления качеством аудиторских услуг в аудиторской организации» как процесс оценки рисков в аудиторской организации, предусматривающий:** изучение условий, событий и обстоятельств, действий, бездействий, которые могут негативно повлиять на достижение целей в области обеспечения качества, включая: характер и обстоятельства аудиторской деятельности; сложность и операционные

характеристики аудиторской организации; стратегические и операционные решения; характеристики управленческого стиля высшего управленческого руководства; ресурсы аудиторской организации; законы, нормативные акты, профессиональные стандарты; вид выполняемого задания и вид выпускаемого заключения; вид аудиторской организации.

Аудиторская организация обязана разработать и внедрить мероприятия в ответ на выявленные риски, связанные с качеством аудиторских услуг. Поэтому аудиторская организация разрабатывает и устанавливает политику, процедуры, которые предназначены для выявления информации, указывающей на необходимость постановки дополнительных целей в области обеспечения качества аудиторских услуг.

Второй компонент «системы управления качеством аудиторских услуг в аудиторской организации» по МСК 1 определен как управление и высшее руководство, что означает: аудиторская организация демонстрирует приверженность качеству посредством создания корпоративной культуры, принятой на всех уровнях аудиторской организации.

Акцент сделан на высшее руководство аудиторской организацией, которое несет ответственность и отчитывается за качество выполнения работы. Важно, чтобы надлежащая организационная структура и распределение функций, обязанностей и полномочий способствовали разработке, внедрению и обеспечению функционирования системы управления качеством в аудиторской организации.

В развитии данной темы стандарт определяет, что планирование потребностей в ресурсах, в том числе финансовых, а также получение, распределение и выделение ресурсов осуществляется в порядке, который соответствует приверженности аудиторской организации качеству аудиторских услуг.

Третьим компонентом «системы управления качеством аудиторских услуг в аудиторской организации», согласно МСК 1, являются соответствующие этические требования. Содержательная часть данного компонента включает положения об необходимости установления в аудиторской организации целей в области обеспечения качества, касающиеся выполнения обязанностей согласно соответствующим этическим требованиям, в том числе

требованиям независимости, которые удовлетворяют тому, что аудиторская организация и ее персонал: понимают соответствующие этические требования; выполняют свои обязанности в отношении этических требований, которые распространяются на аудиторскую организацию и выполняемые ею задания.

Четвертым компонентом «системы управления качеством аудиторских услуг в аудиторской организации» согласно МСК 1 является принятие и продолжение отношений с клиентами, принятие и выполнение конкретных заданий.

По своему содержанию данный компонент определяет, что аудиторская организация обязана установить следующие цели в области обеспечения качества, касающиеся принятия решения о начале и продолжении работы с клиентом: получение информации в отношении характера и обстоятельств задания; аудиторская организация способна выполнить задание в соответствии с профессиональными стандартами, применимыми требованиями законов и нормативных актов; финансовые и операционные приоритеты не приводят к ненадлежащему суждению относительно начала или продолжения сотрудничества с клиентов по определенному заданию.

Пятый компонент «системы управления качеством аудиторских услуг в аудиторской организации», согласно МСК 1, — выполнение задания.

Международный стандарт раскрывает содержание данного компонента следующим образом. Аудиторская организация обязана установить следующие направления и приоритеты при выполнении аудиторского задания:

- рабочие группы понимают и выполняют задания, включая общую ответственность руководителя за управление качеством и обеспечение качества в рамках задания;
- характер, сроки и объем осуществляемого руководства и надзора в отношении рабочих групп и проверки выполненной ими работы являются надлежащими с учетом характера и обстоятельств заданий и ресурсов, которые выделены; рабочие группы применяют надлежащее профессиональное суждение и, если это применимо к конкретному виду задания, проявляют профессиональный скептицизм;

- проводятся консультации по трудным или спорным вопросам и реализуются согласованные выводы;

- расхождения во мнениях среди членов рабочей группы или между этой группой и лицом, осуществляющим проверку качества выполнения задания, или лицами, действующими в рамках системы управления качеством в аудиторской организации, доводятся до сведения аудиторской организации;

- осуществляется своевременный сбор документации по заданию после даты заключения по результатам задания и хранение для обеспечения потребностей аудиторской групп, соблюдения законов, нормативных актов, соответствующих этических требований, профессиональных стандартов.

Шестым компонентом «системы управления качеством аудиторских услуг в аудиторской организации», согласно МСК 1, являются ресурсы.

Содержание данного компонента следующее. Аудиторская организация обязана установить такие цели в области обеспечения качества аудиторских услуг, которые касаются своевременного получения, улучшения использования, поддержания, распределения ресурсов и позволяют разработать, внедрить и обеспечить функционирование системы управления качеством аудиторских услуг в аудиторской организации.

Кадровые ресурсы. Персонал аудиторской организации демонстрирует приверженность качеству своими действиями и личным примером, развивает и поддерживает на должном уровне свою компетентность для выполнения своих функций; когда у аудиторской организации недостаточно персонала или отсутствует надлежащий персонал для обеспечения функционирования системы управления качеством в аудиторской организации или выполнения заданий, привлекаются лица извне.

При выполнении каждого задания назначаются члены рабочей группы, включая руководителя задания, которые обладают надлежащими способностями и профессиональной компетентностью, а также достаточным временем для выполнения заданий на стабильно высоком уровне качества.

Технологические ресурсы. Для обеспечения функционирования системы управления ка-

чеством в аудиторской организации или выполнения заданий привлекаются или создаются, внедряются, поддерживаются и используются надлежащие технологические ресурсы.

Интеллектуальные ресурсы. Для обеспечения функционирования системы управления качеством в аудиторской организации или выполнения заданий на стабильно высоком уровне качества привлекаются или создаются, поддерживаются и используются надлежащие интеллектуальные ресурсы.

Седьмым компонентом «системы управления качеством аудиторских услуг в аудиторской организации» является информационная система и информационное взаимодействие, направленная на получение, формирование или использование информации относительно системы управления качеством и доведение этой информации до сторон внутри аудиторской группы и внешних сторон на своевременной основе для разработки, внедрения и обеспечения функционирования системы управления качеством аудиторских услуг.

Восьмым компонентом «системы управления качеством аудиторских услуг в аудиторской организации», согласно МСК 1, являются обязательные ответные мероприятия — процесс мониторинга и устранения недостатков.

Разработка и внедрение ответных мероприятий предполагает выявление нарушений соответствующих этических требований; информирование о таких нарушениях, оценку и устранение угроз несоблюдения соответствующих этических требований.

Аудиторская организация получает не реже одного раза в год документально оформленное подтверждение соблюдения требований независимости от всех сотрудников, которые обязаны быть независимыми.

Аудиторская организация устанавливает политику или процедуры, направленные на сбор, расследование, урегулирование жалоб и заявлений в отношении невыполнения работы в соответствии с профессиональными стандартами и применимыми требованиями законов и нормативных актов.

Процесс мониторинга и устранения недостатков также предполагает, что аудиторская организация обязана организовать

процесс мониторинга и устранения недостатков с тем, чтобы своевременно предоставлять значимую и надежную информацию о разработке, внедрении и функционировании системы управления качеством; предпринимать в отношении выявленных недостатков надлежащие действия, в результате которых недостатки будут своевременно устранены.

Как результат функционирования «системы управления качеством аудиторских услуг», согласно МСК 1, в аудиторской организации проводится оценка системы управления качеством и разработка управленческого воздействия на систему управления качеством с целью достижения нового уровня качества выполнения аудиторского задания, его результатов и решения задач развития аудиторской организации.

Это принципиально новый подход в решении проблем качества аудита, который реализуется в результате формирования ответного воздействия на систему управления качеством с целью решения новых задач развития аудиторской организации.

Содержание данной оценки системы управления качеством в МСК 1 определяется следующим образом. Лицо или лица, на которые возложена конечная ответственность и обязанность отчитываться о системе управления качеством, должны оценить от имени аудиторской организации систему управления качеством. Оценку необходимо проводить на определенный момент времени и выполнять не реже одного раза в год.

На основании оценки лицо или лица, на которые возложена конечная ответственность и обязанность отчитываться о системе управления качеством, обязаны от имени аудиторской организации сделать один из следующих выводов:

- система управления качеством аудиторских услуг обеспечивает аудиторской организации разумную уверенность в том, что цели системы управления качеством выполняются;
- кроме вопросов, связанных с выявленными недостатками, которые оказывают значительное, но не всеобъемлющее влияние на разработку, внедрение и функционирование системы управления качеством, система управления качеством обеспечивает аудиторской

организации разумную уверенность в том, что цели системы управления качеством выполняются;

- система управления качеством не обеспечивает аудиторской организации разумную уверенность в том, что цели системы управления качеством выполняются.

Аудиторская организация обязана подготовить документацию по своей системе управления качеством, которая необходима:

- для обеспечения единообразного понимания персоналом системы управления качеством, включая понимание сотрудниками своих функций и обязанностей в отношении системы управления качеством и выполнения заданий;

- обеспечения последовательного внедрения и проведения ответных мероприятий;

- подтверждения разработки, внедрения и проведения ответных мероприятий с тем, чтобы лицо или лица, на которых возложена конечная ответственность и обязанность отчитываться о системе управления качеством, имели возможность оценить такую систему.

Необходимость подготовки документации — одно из важных требований МСК 1, выполнение которого обеспечивает функционирование «системы управления качеством аудиторских услуг в аудиторской организации», документация является составной частью данной системы.

Заключение

Рассмотренные положения и требования нового Международного стандарта управления качеством МСК 1 демонстрируют новые подходы к определению понятия «система управления качеством аудиторских услуг в аудиторской организации», к содержанию его компонентов, построению системы управления качеством в аудиторской организации и ее функционированию, а также ее принципиальные отличия от «системы контроля качества аудиторских услуг в аудиторской организации» согласно МСКК 1.

В практической деятельности аудиторов и аудиторских организаций новые международные стандарты управления качеством аудита нашли свою реализацию и применение в Рекомендациях аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам



по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2022 г. (приложение к письму Минфина России от 23.12.2022 № 07-04-09/126779), в которых отмечается, что помимо МСА, введенных в действие на территории Российской Федерации приказами Минфина России, при проведении аудита бухгалтерской отчетности за 2022 г. целесообразно руководствоваться МСК 1 по тем вопросам, по которым МСКК 1 соответствующие требования не установлены либо установлены в объеме (по характеру) меньше, чем предусмотрено МСК 1.

Российское аудиторское сообщество должно скоординировать свои действия, политику и процедуры по формированию систем управления качеством в аудиторских организациях в соответствии с новыми требованиями МСА.

В настоящее время Минфин России подготовил проект приказа о введении в действие на территории России нескольких международных стандартов, а также согласующихся поправок к ним [6]. Предполагается, что приказ вступит в силу со дня его официального опубликования, но для некоторых стандартов установлены иные сроки применения. В действие будут введены следующие стандарты:

Международный стандарт управления качеством 1 (МСК 1) «Управление качеством в аудиторских организациях, проводящих аудит или обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие

задания, обеспечивающие уверенность, или задания по оказанию сопутствующих услуг» (проектом утверждается новая версия стандарта, действующая в настоящее время версия стандарта утратит силу);

Международный стандарт управления качеством 2 (МСК 2) «Проверки качества выполнения заданий»;

Международный стандарт аудита 220 (пересмотренный) «Управление качеством при проведении аудита финансовой отчетности» (проектом утверждается новая версия стандарта, действующая в настоящее время версия стандарта утратит силу);

Международный стандарт аудита 600 (пересмотренный) «Особенности аудита финансовой отчетности группы (включая работу аудиторов компонентов)» (проектом утверждается новая версия стандарта, действующая в настоящее время версия стандарта утратит силу);

- согласующиеся и прочие поправки к другим международным стандартам вследствие принятия МСА 600 (пересмотренного);

- согласующиеся поправки в Международные стандарты аудита (МСА) и связанные материалы, возникшие в связи с реализацией проекта по управлению качеством аудита.

Согласно проекту Международный стандарт аудита 600 (пересмотренный), поправки к другим стандартам вследствие его принятия будут применяться начиная с 1 января 2024 г.

Литература

1. Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (в ред. Федерального закона от 24.07.2023 № 355-ФЗ).
2. Международный стандарт контроля качества 1 «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, и задания по оказанию сопутствующих услуг». Введен в действие приказом Минфина РФ от 09.01.2019 № 2н.
3. Международный стандарт управления качеством 1 «Управление качеством в аудиторских организациях, проводящих аудит или обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обеспечивающие уверенность, или задания по оказанию сопутствующих услуг». — https://www.ifac.org/system/files/publications/files/ISQM-1_Final-Pronouncement_Russian_Secure.pdf
4. Международный стандарт управления качеством 2 «Проверки качества выполнения заданий». — <https://www.iaasb.org/publications/2-3>

5. Международный стандарт аудита 220 (пересмотренный) «Управление качеством при проведении аудита финансовой отчетности». — <https://www.iaasb.org/publications/220-3>
6. <https://www.garant.ru/news/1642912/#sdfootnote1sym>
7. Бычкова С.М., Итыгилова Е.Ю. Понятие «качество» в аудите и бухгалтерском учете // Аудиторские ведомости. — 2005. — № 3. — С. 75–81.
8. Гутцайт Е.М. Аудит: концепция, проблемы, эффективность, стандарты. — М.: Элит 2000; ЮНИТИ-ДАНА, 2003. — 400 с.
9. Лосева Н.А. Актуальные вопросы развития аудиторской деятельности в России // Аудитор. — 2020. — № 9. — С. 30–34.
10. Лосева Н.А. Качество аудиторских услуг и требования международных стандартов аудита // Аудитор. — 2018. — № 11. — С. 20–24.
11. Лосева Н.А. Философия международных стандартов аудита в теории и практике российского аудита // Аудитор. — 2018. — № 2. — С. 22–29.
12. Сиротенко Э.А. Системное представление аудита: дис. ... д-ра экон. наук: 08.00.12. — М., 2005. — 360 с.
13. Скобара В.В. Качество аудита: дис. ... д-ра экон. наук в форме научного доклада: 08.00.12. — М., 1999. — 74 с.