

ОРИГИНАЛЬНАЯ СТАТЬЯ



DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-3-19-31
УДК 338.266.2;338.262.7;65.012.7(045)
JEL M42, H56, G38, L52

Концептуальные подходы к внедрению системы управления качеством аудиторских услуг на основе МСК 1

И.Н. Богатая, Е.М. Евстафьева

Ростовский государственный экономический университет,
Ростов-на-Дону, Россия

АННОТАЦИЯ

Качество оказания аудиторских услуг, которое ожидают и ценят заинтересованные стороны, лежит в основе доверия к этой профессии, что позволяет аудиторам действовать в общественных интересах. В настоящее время большое значение придается вопросам внедрения системы управления качеством аудиторских услуг. Фирмы, готовые к переменам, сторонники упреждающего подхода к инновациям в области аудита в предстоящие годы будут иметь больше шансов на успех. **Цель** исследования заключается в развитии концептуальных подходов к внедрению системы управления качеством (СУК) аудиторских услуг на основе МСК 1. Ее использование станет гарантией высокого профессионального уровня аудиторов, позволит им быть в курсе изменений в законодательстве. В ходе работы применялись такие общенаучные методы познания, как наблюдение, индукция, дедукция, системный анализ, обобщение, анализ и синтез. Авторами исследования обоснована необходимость системного и комплексного подхода к внедрению СУК на основе МСК 1 путем интеграции управления рисками с процессами стратегического планирования и управления эффективностью аудиторской фирмы, а также определены и детализированы основные этапы его реализации. **Результаты** работы предназначены для широкого круга читателей, в том числе руководителей, сотрудников аудиторских компаний, на которых возложена ответственность за организацию и функционирование системы управления качеством широкого спектра аудиторских услуг.

Ключевые слова: система управления качеством аудиторских услуг; проектный подход; цели в области качества; риски для качества аудиторских услуг; ответные меры по воздействию на выявленные риски; разработка и внедрение мероприятий по мониторингу

Для цитирования: Богатая И.Н., Евстафьева Е.М. Концептуальные подходы к внедрению системы управления качеством аудиторских услуг на основе МСК 1. *Учет. Анализ. Аудит = Accounting. Analysis. Auditing.* 2024;11(3):19-31. DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-3-19-31

ORIGINAL PAPER

Conceptual Approaches to the Implementation of a Quality Management System for Audit Services Based on International Standard for Quality Management 1

I.N. Bogataya, E.M. Evstafieva
Rostov State University of Economics,
Rostov-on-Don, Russia

ABSTRACT

In 2024, the issues of effective implementation of the audit services quality management system are playing a crucial role in any audit organization, since the quality of audit service delivery, which is expected, appreciated, and valued by stakeholders, lies at the heart of the audit profession, creating trust and underpinning confidence in the auditing profession and enabling auditors to act in the public interest. Currently, great importance is being placed on the implementation of an audit quality management system. Firms that embrace change and are the proponents of adopting a proactive approach to audit innovation will have a better chance of success in the years ahead. By using technology, building diverse teams and staying up to date with

© Богатая И.Н., Евстафьева Е.М., 2024

changes in legislation, auditors can ensure that they provide the highest quality services while staying one step ahead. It seems that the solution to this problem is possible with the introduction of a quality management system for audit services based on International Standard for Quality Management 1 (ISQM 1). The purpose of the study is to develop conceptual approaches to the implementation of a quality management system (QMS) for audit services based on International Standard for Quality Management 1. Its use will guarantee a high professional level of auditors and allow them to keep abreast of changes in legislation. In the process of work, such general scientific methods of cognition as observation, induction, deduction, system analysis, generalization, analysis, and synthesis were used. This article substantiates the need for a systematic, comprehensive, and integrated approach to the implementation of a quality management system for audit services based on International Standard for Quality Management 1 based on the integration of risk management with the processes of strategic planning and performance management of an audit firm. A conceptual approach to the implementation of a quality management system for audit services based on International Standard for Quality Management 1 has been formed. The main stages of its implementation have been identified and detailed. The results of the study are intended for a wide range of readers, including managers, employees of audit organizations who are responsible for the organization and functioning of the quality management system of audit services in the development of regulations and the implementation of a quality management system for a wide range of audit services.

Keywords: audit services quality management system; project approach; quality objectives; risks to the quality of audit services; response measures to impact identified risks; development and implementation of monitoring measures

For citation: Bogataya I.N. Evstafieva E.M. Conceptual approaches to the implementation of a quality management system for audit services based on international standard for quality management 1. *Uchet. Analiz. Audit = Accounting. Analysis. Auditing*. 2024;11(3):19-31. DOI: 10.26794/2408-9303-2024-11-3-19-31

ВВЕДЕНИЕ

Перемены в политической, социальной и экономической среде требуют изменения концептуальных подходов к обеспечению качества широкого спектра оказываемых аудиторских услуг. МФБ справедливо считает, что появление и широко-масштабное использование нефинансовой отчетности для целей управления организациями и обеспечения устойчивого развития является решающим переломным моментом для бухгалтерской профессии. В декабре 2023 г. по итогам заседания Консультативной группой Международной федерации бухгалтеров (англ. IFAC PAIB) был сделан вывод о том, что в условиях экономической неопределенности, геополитической нестабильности, назревших проблем в области устойчивого развития и изменения климата «доверие к информации и раскрытиям, связанным с устойчивым развитием, имеет важное значение, особенно с учетом того, что значительные объемы капитала направляются на достижение результатов устойчивого развития на рынках капитала» [1]. Одним из направлений повышения качества данной информации является расширение как практики внешнего аудиторского подтверждения финансовой и нефинансовой отчетности, так и спектра оказываемых аудиторских услуг. Усложнение последних ввиду возрастания роли профессионального суждения и проявления профессионального скептицизма также требует выработки совершенно новых подходов к обеспечению их качества, что заложено в новых международных стандартах управления качеством.

Представляется, что развитие концептуальных подходов к внедрению СУК аудиторских услуг на основе МСК 1 является актуальным и своевременным.

МАТЕРИАЛЫ ИССЛЕДОВАНИЯ И ИХ ОБСУЖДЕНИЕ

С 15 декабря 2022 г. во всех странах вступили в силу три международных стандарта, посвященных управлению качеством аудиторских услуг¹; в Российской Федерации они были введены в действие приказом Минфина России от 16.10.2023 № 166н².

Данные стандарты призваны помочь аудиторским компаниям повысить качество своих услуг

¹ Международный стандарт управления качеством (ISQM) 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». URL: <https://www.iaasb.org/publications/mezhdunarodnyy-standart-upravleniya-kachestvom-msk-1>; Международный стандарт управления качеством (ISQM) 2 «Проверки качества выполнения заданий». URL: <https://www.iaasb.org/publications/mezhdunarodnyy-standart-upravleniya-kachestvom-msk-2-proverki-kachestva-vypolneniya-zadaniy>; МСА 220 (пересмотренный) «Управление качеством при проведении аудита финансовой отчетности». URL: <https://www.iaasb.org/publications/mezhdunarodnyy-standart-audita-220-peresmotrennyy-upravlenie-kachestvom-pri-provedenii-audita>

² Приказ Минфина России от 09.01.2019 № 2 (ред. 16.10.2023) «О введении в действие международных стандартов аудита на территории Российской Федерации и о признании утратившими силу отдельных положений приказа Министерства финансов Российской Федерации». URL: https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317185/?ysclid=lucxhdbibx102023957

на основе риск-ориентированного подхода, обеспечивающего проактивность и масштабируемость при создании и функционировании СУК.

Основные отличия от действовавшего ранее МСКК 1³, состоят в:

- использовании комплексного сочетания прогрессивных подходов (системный, риск-ориентированный, стратегический, процессный, проактивный, масштабируемый);
- более активном и индивидуальном подходе к управлению качеством, ориентированном на реализацию целей в области качества путем выявления рисков «недостижения» этих целей и реагирования на риски;
- повышенных требованиях к корпоративному управлению и лидерству, повышении ответственности и подотчетности руководства;
- расширенных требованиях в зависимости от факторов, оказывающих влияние на внешнюю и внутреннюю среду аудиторской организации (требования к технологиям, аудиторским сетям, использованию внешних поставщиков услуг);
- новых требованиях в отношении информации и коммуникаций, включая общение с заинтересованными сторонами;
- повышенных требованиях к мониторингу и исправлению последствий в целях активного мониторинга СУК и своевременного устранения недостатков [2].

Таким образом, данные международные стандарты направлены на создание принципиально новой системы управления качеством в аудиторских организациях и переходу от концепции контроля качества к более широкой концепции управления им.

В качестве основных черт данной системы Минфин России отмечает «повышенную ответственность руководства аудиторской организации за управление качеством; риск-ориентированный подход к управлению качеством; решение проблем использования технологий, сетей и внешних поставщиков услуг; повышенное внимание к непрерывности потока внутренней и внешней

информации; мониторинг систем управления качеством и своевременное устранение выявляемых недостатков; изменение роли руководителя аудиторским заданием, повышение его ответственности за качество аудита»⁴.

Качество оказания аудиторских услуг всегда было в центре внимания российских исследователей. Кардинальные изменения в подходах к построению СУК требуют совершенствования методического обеспечения. Как показал проведенный контент-анализ, в научной электронной библиотеке eLIBRARY.RU за период введения в действие новых стандартов (с 1.01.2022 по 18.02.2024 г.) появилось 3907 публикаций по вопросам управления качеством как внутреннего, так и внешнего аудита, а вопросам внедрению этих стандартов посвящено всего 8 статей. Такие ученые, как И.Н. Богатая, И.В. Братко, Г.В. Глазкова, А.Н. Козлова, Н.Д. Коринько, Ю.Ю. Кочинев, Н.А. Лосева, О.Е. Лубенченко, С.В. Шульха рассматривают новации в управлении качеством работы аудиторских организаций, а также отдельные аспекты внедрения данных стандартов [3–7]. Н.В. Кобозева, В.Т. Чая и Л.Ю. Шкрюмок раскрывают проблемы, связанные с трансформацией системы внешнего контроля качества аудиторской деятельности в связи с введением новых стандартов управления качеством аудиторских услуг [8]. Следует также выделить статью Ю.Ю. Кочинева, посвященную вопросам внедрения в СУК в соответствии с МСК 1 такого компонента, как «оценка рисков» в аудиторской организации [9]. С одной стороны, это свидетельствует о незначительном интересе исследователей к данной теме. Но в то же время на сайте Международной Федерации бухгалтеров (англ. IFAC) представлено большое количество ресурсов, посвященных практике внедрения стандартов управления качеством в аудиторских фирмах разных стран. Несомненно, лучший опыт требует обобщения, а также развития на его основе методического инструментария управления качеством с учетом специфики аудиторских организаций.

³ Международный стандарт контроля качества (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». URL: [https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317257/#:~:text=Международный%20стандарт%20контроля%20качества%20\(МСКК,соответствии%20с%20Международными%20стандартами%20аудита%22](https://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_317257/#:~:text=Международный%20стандарт%20контроля%20качества%20(МСКК,соответствии%20с%20Международными%20стандартами%20аудита%22)

⁴ Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2022 г. (приложение к письму от 23.12.2022 № 07-04-09/126779). Минфин России (официальный сайт). URL: https://minfin.gov.ru/ru/performance/accounting/accounting/info/recommendations?id_65=301118-rekomendatsii_auditorskim_organizatsiyam_individualnym_auditoram_auditoram_provedeniyu_audita_godovoi_bukhgalterskoi_otchetnosti_organizatsii_za_2022_god

РЕЗУЛЬТАТЫ ИССЛЕДОВАНИЯ

Разработка концептуального подхода к внедрению системы управления качеством аудиторских услуг на основе МСК 1

Институт присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса (англ. ICAEW) указывает на то, что внедрение новых стандартов управления качеством знаменует огромный сдвиг в применяемых подходах и мышлении⁵.

При построении СУК аудиторскими организациями следует руководствоваться МСК 1 (принятым взамен МСКК 1), введенным МСК 2, пересмотренным МСА 220, а также согласующимися поправками в целый ряд МСА.

Минфином России, несмотря на то, что его приказ № 166н вступил в силу 06.12.2023 г., указывалось на необходимость соблюдения всех документов МСА, являющихся значимыми для выполнения аудиторского задания. Кроме того, «аудиторская организация вправе заявить в своем аудиторском заключении, что аудит проведен в соответствии с МСА лишь в случае, когда ею соблюдены все действующие документы МСА применительно к обстоятельствам, которые рассматриваются в этих стандартах»⁶. В этой связи уже при проведении аудита бухгалтерской отчетности за 2022 г. необходимо следовать новым стандартам управления качеством в комплексе с согласующимися поправками в целый ряд МСА. Несмотря на то что законодательно в период с 15 декабря 2022 по 6 декабря 2023 г. новые стандарты не были введены на территории России, аудиторским компаниям следовало руководствоваться МСКК 1. Для того чтобы аудит был проведен в соответствии с МСА, необходимо учитывать требования МСК 1 — как новые, так и расширенные (по сравнению с МСКК 1) прежние.

⁵ Quality management: what the new standards mean. ISAEW. 06.05.2022. URL: <https://www.icaew.com/insights/viewpoints-on-the-news/2022/may-2022/qm-quality-management-what-the-new-standards-mean>

⁶ Рекомендации аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам, аудиторам по проведению аудита годовой бухгалтерской отчетности организаций за 2022 г. (приложение к письму от 23.12.2022 № 07-04-09/126779). Минфин России (официальный сайт). URL: https://minfin.gov.ru/ru/performance/accounting/accounting/info/recommendations?id_65=301118-rekomendatsii_auditorskim_organizatsiyam_individualnym_auditoram_auditoram_po_provedeniyu_audita_godovoi_bukhgalterskoi_otchetnosti_organizatsii_za_2022_god&ysclid=lyfvsv4knu945209945

При внедрении МСК 1 можно выделить 4 укрупненных этапа: 1) установление целей в области качества; 2) выявление рисков для качества аудиторских услуг; 3) разработка и реализация ответных мер по воздействию на выявленные риски; 4) разработка и внедрение мероприятий по мониторингу [2] Данные этапы, по нашему мнению, требуют уточнения. В частности, необходимо выделить этап ознакомления со стандартами, регламентирующими систему управления качеством (стандарты менеджмента качества, оценки рисков, МСК 1, МСК 2, МСА 220) и изучения их. Кроме того, необходимо дополнительно выделить этап, предполагающий анализ характера и особенностей аудиторской организации, а также типов решаемых задач в рамках оказываемых аудиторских услуг, а также назначение ответственных лиц за внедрение системы управления качеством аудиторских услуг. Уточненные этапы внедрения внедрения МСК 1 представлены на *рис. 1*.

Следует выделить три основные трудности, возникающие при применении нового стандарта: 1) мультистандартность при построении системы управления качеством; 2) необходимость разработки стратегии аудиторской организации и активного использования планирования деятельности; 3) обязательность применения широкого спектра профессиональных суждений.

Рассмотрим содержание рекомендуемых нами этапов реализации концептуального подхода к внедрению СУК аудиторских услуг на основе МСК 1 с учетом указанных трудностей и возможных путей их преодоления.

Основные этапы реализации концептуального подхода к внедрению системы управления качеством аудиторских услуг на основе МСК 1

Первый этап предполагает ознакомление со стандартами, регламентирующими систему управления качеством, а также имеющимися информационными ресурсами по их внедрению и использованию, и изучение их.

Можно выделить следующие группы информационных ресурсов:

1. Международные стандарты менеджмента качества, оценки рисков, МСК 1, МСК 2, МСА 220.
2. Национальные стандарты (в случае, если в конкретной стране применяются не международные, а национальные стандарты).
3. Нормативные акты и рекомендации регуляторов аудиторской деятельности в конкретной стране.

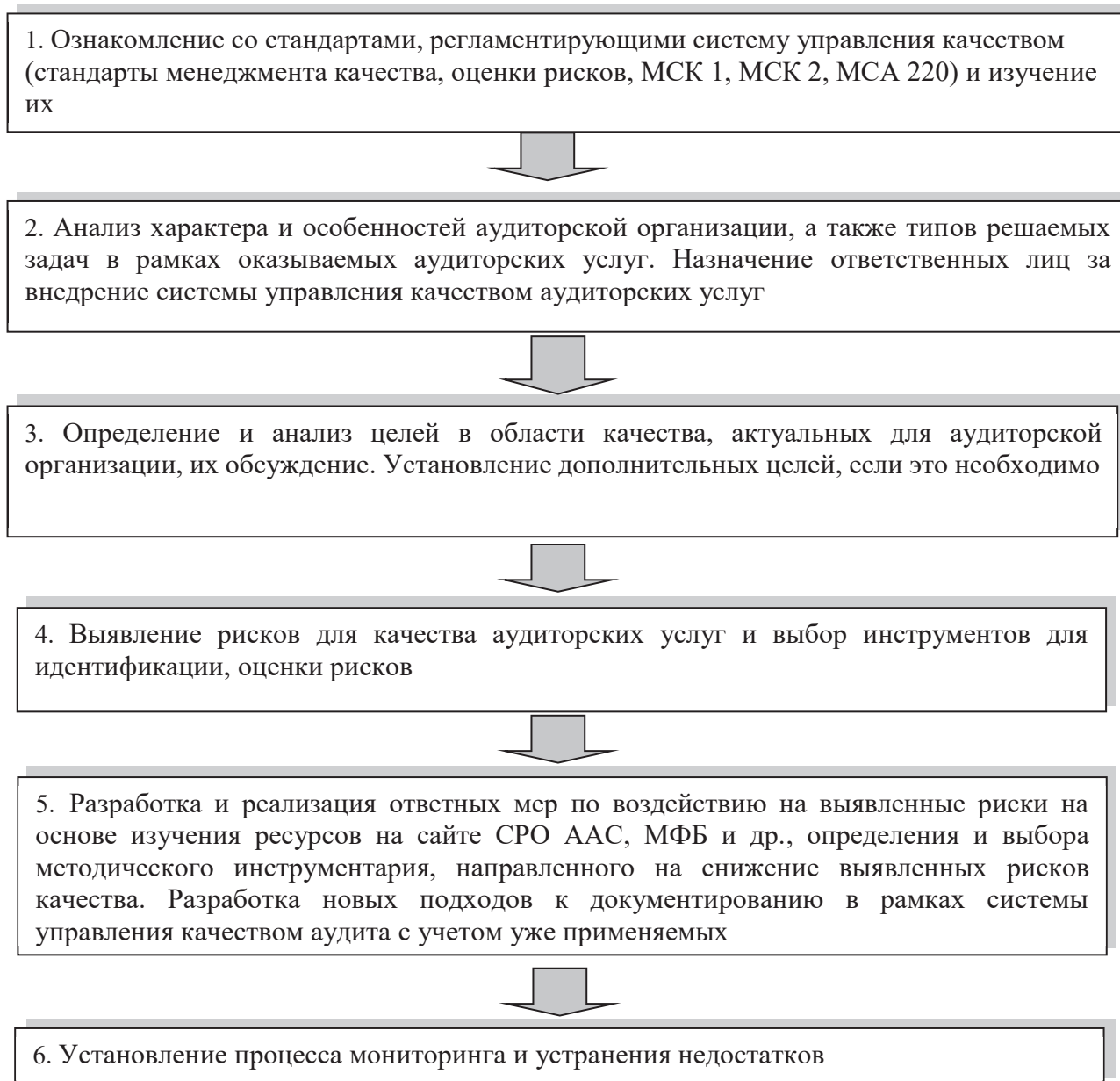


Рис. 1 / Fig 1. Рекомендуемые этапы реализации концептуального подхода к внедрению системы управления качеством аудиторских услуг на основе МСК 1 / Recommended stages of the implementation of a conceptual approach to the implementation of a quality management system for audit services based on International Standard for Quality Management 1

Источник / Source: разработано авторами / developed by the authors.

4. Информационные источники (как национальные, так и зарубежные), раскрывающие практику применения стандартов управления качеством аудиторских услуг.

В крупной аудиторской организации на момент внедрения МСК 1 в соответствии с требованиями действующего законодательства и внутренними регламентами функционировал целый

ряд систем — система внутреннего контроля, оценки рисков и др., сформированных с учетом особенностей конкретной компании, ее организационной структуры, организационно-правовой формы, размера и т.д. Внутренние регламенты и подходы, использованные при формировании данных систем, у различных аудиторских фирм могут существенно различаться. Напри-

мер, в АО «Кэпт» функционирует Департамент контроля качества и управления рисками, опирающийся в своей деятельности на Руководство по контролю качества и управлению рисками Кепт, а также внутрифирменное положение Кепт «Система управления качеством», требования которых являются обязательными для всех сотрудников⁷. В ООО «Лука Пачоли» внедрена система управления качеством аудиторских услуг, применяется регламент «Положение о системе контроля качества аудиторских услуг», учитывающий требования МСК 1. Компания «ФБК» подобную систему формирует, используя как Политику в области качества, так и стандарты ISO 9001:2015 и СТО Газпром 9001:2012⁸. Представленные примеры свидетельствуют, что подходы к регламентации СУК могут различаться. Одним из основных факторов, оказывающих влияние на особенности построения системы управления качеством широкого спектра оказываемых аудиторских услуг, является выбор стандартов, применяемых при формировании данной системы. В крупных аудиторских компаниях помимо непосредственно международных стандартов аудита применяется целый комплекс регламентов функционирования системы менеджмента качества (например, ГОСТ Р ИСО 9001–2015, ГОСТ Р ИСО 9004–2019 и др.)⁹.

ISCAEW справедливо предостерегает от ожидания детальных инструкций по внедрению и дальнейшему применению новых стандартов качества аудиторских услуг, поскольку они содержат лишь укрупненный концептуальный подход, не является универсальным и требует конкретизации на

⁷ Отчет о деятельности Кепт за 2022 г. URL: <https://assets.kept.ru/upload/pdf/transparency-reports/ru-kept-transparency-report-2022.pdf>

⁸ Политика в области качества. ФБК. URL: https://www.fbk.ru/upload/iblock/017/policy_ISO_STO_GZP.pdf

⁹ ГОСТ Р ИСО 9001–2015. Национальный стандарт Российской Федерации. Системы менеджмента качества. Требования (утв. приказом Росстандарта от 28.09.2015 № 1391-ст) (вместе с «Разъяснением новой структуры, терминологии и понятий», «Другими международными стандартами в области менеджмента качества и на системы менеджмента качества, разработанными ИСО/ТК 176». URL: <https://docs.cntd.ru/document/1200124394>; ГОСТ Р ИСО 9004–2019. Национальный стандарт Российской Федерации. Менеджмент качества. Качество организации. Руководство по достижению устойчивого успеха организации (утв. приказом Росстандарта от 20.08.2019 № 514-ст. URL: <https://legalacts.ru/doc/gost-r-iso-9004-2019-natsionalnyi-standart-rossiiskoi-federatsii-menedzhment/?ysclid=lyzfp492w2571061471>

уровне каждой компании. Кроме того, следует учитывать как динамику факторов макро- и микросреды, изменяющих принимаемые во внимание риски (влияющие на функционирование как аудиторской организации, так и ее системы управления качеством аудиторских услуг), так и результаты оценки последних.

Особое внимание в базе знаний уделено специфике внедрения МСК в аудиторских организациях, относящихся к малому бизнесу. В России решением Правления СРО ААС от 05.12.2023 г. утверждены и размещены на сайте СРО ААС в личных кабинетах аудиторов Методические материалы по разработке системы управления качеством с учетом особенностей малых и средних аудиторских организаций. В данных методических рекомендациях приведен Контрольный перечень вопросов для перехода на МСК 1.

В то же время, как показывает практика, в базе знаний на сайте МФБ размещена информация, включающая в себя руководства по внедрению конкретных стандартов управления качеством, видеозаписи вебинаров по проблемам, связанным с применением МСК; а также материалы и публикации, раскрывающие опыт внедрения МСК в отдельных странах, и рекомендуемые подходы, которые, впрочем, весьма различны. Особое внимание в базе знаний уделено специфике постановки МСК аудиторскими организациями, относящимися к малому бизнесу.

В России решением Правления СРО ААС от 05.12.2023 г. утверждены и размещены на сайте организации (в личных кабинетах аудиторов) «Методические материалы по разработке системы управления качеством с учетом особенностей малых и средних аудиторских организаций»¹⁰. В данном документе приведен Контрольный перечень вопросов для перехода на МСК 1, созданный на базе основных требований данного стандарта.

Эксперты рекомендуют не приспосабливать новые стандарты к сформированной СУК, так как это может привести к еще большим сложностям, поскольку подходы: реактивный (контроль

¹⁰ Методические материалы по разработке системы управления качеством с учетом особенностей малых и средних аудиторских организаций. Утверждены решением Правления СРО ААС от 05.12.2023 г. URL: <https://sroaas.ru/upload/iblock/23e/5ugkn5ug3wvo5of1gtldboah77adn10t/Metodicheskie-materialy-po-sisteme-upravleniya-kachestvom-dlya-malykh-AO.pdf>

качества) и проактивный (управление качеством), — существенно различаются¹¹.

Если в аудиторской компании выстроена система управления качеством широкого спектра услуг, то благодаря МСК 1 можно учесть и детализировать особенности ее функционирования. В идеале такая СУК должна касаться как аудиторских, так и прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью. В случае, когда система управления качеством (в соответствии с ГОСТ) в компании не применяется, можно использовать опыт и практику внедрения данных стандартов в коммерческих организациях.

МСК 1 раскрывает структуру системы управления качеством аудиторских услуг через 8 основных ее компонентов (рис. 2), часть которых присутствовала и была описана в ранее действовавшем МСКК 1. В МСК 1 заложен риск-ориентированный подход. СУК с позиции реализации риск-ориентированного подхода укрупненно можно представить в виде трех составных частей: 1) основа СУК; 2) процесс оценки рисков в аудиторской организации; 3) процесс мониторинга и устранения недостатков. В этой связи в СУК выделен такой новый компонент, как «Процесс оценки рисков в аудиторской организации». Основой для СУК являются 6 основных компонентов (5 из которых были выделены и в МСКК 1 и 1 дополнительно выделенный в МСК 1 элемент «Информационная система, информационное взаимодействие»).

В то же время появился ряд новых компонентов, например, процесс оценки рисков в аудиторской организации, информационная система и информационное взаимодействие, а некоторые прежние были уточнены. Если раньше выделялись исключительно «Кадровые ресурсы», то теперь данный компонент именуется «Ресурсы», которые подразделяются на человеческие, интеллектуальные и технологические. В МСКК 1 присутствовал компонент «Мониторинг», а сейчас он называется «Процесс мониторинга и устранения недостатков».

Особенностью нового стандарта управления качеством аудиторских услуг является то, что в нем заложен риск-ориентированный подход. В крупных аудиторских компаниях оценка рисков может осуществляться на базе избранных специализированных стандартов, которых в настоящее время

существует достаточно много. Наиболее часто используются концепция COSO «Управление рисками организации. Интеграция со стратегией и эффективностью деятельности» (англ. COSO ERM) 2017 г.; стандарты управления рисками Федерации европейских ассоциаций риск-менеджеров; ГОСТ Р ИСО 31000–2019 «Менеджмент риска. Принципы и руководство» и др. К тому же зарубежные и российские стандарты могут применяться как самостоятельно, так и в комплексе, что приводит к мультистандартности и уникальности каждой системы управления рисками, выстраиваемой в отдельной аудиторской организации.

МСК 1 аспекты оценки рисков детализирует исключительно в отношении системы аудиторских услуг — риски анализируются применительно к таким ее компонентам, как: 1) управление и высшее руководство; 2) соответствующие этические требования; 3) принятие решения о начале и (или) продолжении работы с клиентом по определенному заданию; 4) выполнение задания; 5) ресурсы; 6) информация и информационное взаимодействие¹².

МСК 1 предполагает интеграцию управления качеством в культуру аудиторской фирмы, ее стратегию, операционную деятельность и бизнес-процессы.

Наряду с этим внедрение МСК 1 обеспечивает:

- более активный и индивидуальный подход к управлению качеством, ориентированный на достижение целей в области качества путем выявления рисков для них и реагирования на риски;
- повышенные требования к корпоративному управлению и высшим руководителям, включая повышение их ответственности;
- расширенные требования к технологиям, аудиторским сетям и использованию внешних поставщиков услуг в зависимости от факторов, влияющих на среду компании;
- новые требования в отношении информации и коммуникаций, включая общение с внешними сторонами;
- повышенные требования к мониторингу СУК и исправлению последствий неверно разработанных

¹¹ Quality management: what the new standards mean. ISAEW. 06.05.2022. URL: <https://www.icaew.com/insights/viewpoints-on-the-news/2022/may-2022/qm-quality-management-what-the-new-standards-mean>

¹² Международный стандарт управления качеством МСК 1 (ISQM) 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». URL: <https://www.iaasb.org/publications/mezhdunarodnyy-standart-upravleniya-kachestvom-msk-1>

2	1. Процесс оценки рисков в аудиторской организации
1 Основа СУК	2. Управление и высшее руководство <i>(в МСКК ответственность руководства за качество в самой аудиторской организации)</i>
	3. Соответствующие этические требования <i>(было в МСКК 1)</i>
	4. Принятие решения о начале и (или) продолжении работы с клиентом по определенному заданию <i>(было в МСКК 1)</i>
	5. Выполнение задания <i>(было в МСКК)</i>
	6. Ресурсы (человеческие, технологические, интеллектуальные) <i>(было в МСКК — кадровые ресурсы)</i>
	7. Информационная система, информационное взаимодействие
3	8. Процесс мониторинга и устранения недостатков <i>(было в МСКК-мониторинг)</i>

Рис. 2 / Fig. 2. Основные компоненты системы управления качеством аудиторских услуг в соответствии с МСК 1 / The main components of the audit services quality management system in accordance with International Standard for Quality Management 1

Источник / Source: разработано авторами на основе МСК 1 / developed by the authors based on ISQM 1.

ных и/или реализованных ответных мер на выявленные риски с целью эффективного и своевременного устранения недостатков СУК [10].

На втором этапе рекомендуется провести анализ характера и особенностей аудиторской организации, а также типов задач, решаемых в рамках оказываемых аудиторских услуг. Необходимо также назначение лиц, ответственных за внедрение системы управления качеством аудиторских услуг. При этом в ходе ее формирования имеет смысл использовать проектный подход, предусматривающий проведение предварительной диагностики, заключающейся в анализе существующих систем контроля и менеджмента качества (в случае, если аудиторская фирма использует ГОСТы). В рамках

проекта осуществляется постановка задачи, формулируются цели аудиторской компании. Важным моментом является создание регламента в области управления качеством широкого спектра аудиторских услуг. В то же время необходимо сформировать концепцию выполнения проекта по внедрению СУК аудиторских услуг, разработать структуру системы управления качеством, определиться с используемой методологией.

Если система контроля качества основана на ранее применявшихся стандартах, аудиторской фирме необходимо описать перепроектированные бизнес-процессы, разработать рабочую документацию с учетом новаций. Особое внимание целесообразно уделить модели документирования,

информационного взаимодействия и коммуникационного обмена, а также разработке мер контроля реализации проекта, на всех стадиях которого важное значение имеет обучение как аудиторов, так и высшего руководства компании.

После реализации проекта по внедрению системы управления качеством аудиторских услуг она не должна оставаться статичной — ее следует постоянно пересматривать и корректировать с учетом изменяющихся рисков. Отличительной чертой новых стандартов является также подход, требующий установления причин недостатков в функционировании СУК аудиторских услуг в конкретной аудиторской организации, таких как отсутствие цели, невыявление существенного риска, неверные ответные меры на выявленный риск. Нужно воздействовать непосредственно на причины возникновения рисков, своевременно их идентифицируя и разрабатывая рекомендации по их минимизации до приемлемого уровня, а не на последствия, связанные с их реализацией.

На третьем этапе в рамках реализуемой стратегии необходимо установить и проанализировать цели в области качества, актуальные для аудиторской фирмы, и организовать их обсуждение. В случае целесообразности следует определить дополнительные цели.

Внедрение проактивного подхода к управлению качеством должно сопровождаться четкой формулировкой целей в рамках разработанной аудиторской организацией стратегии, что, в свою очередь, предполагает активное использование планирования деятельности в интересах контроля достижения поставленных целей. Это характерно далеко не для всех аудиторских компаний, относящихся к малому бизнесу, планирование в которых зачастую сводится к формальной разработке мероприятий в пределах проводимых проверок.

Стандарты привносят целый ряд обязательных целей, которые разработчики предлагают аудиторским фирмам взять за основу, адаптировав их к своим особенностям. Это может быть осуществлено через постановку дополнительных целей, детализацию либо, напротив, объединение выделенных в стандарте обязательных целей с учетом национальной специфики.

Так, при постановке целей аудиторским организациям целесообразно опираться на п. 28–60 МСК, содержащий требования как к компонентам системы управления качеством аудиторских услуг, так и к отдельным аспектам ее функционирования.

В то же время цели могут быть детализированы с учетом регулирующих национальную аудиторскую деятельность документов.

В частности, Кодекс профессиональной этики аудиторов и Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций¹³, указывают на целесообразность детализации российскими аудиторскими фирмами своих целей применительно к таким компонентам системы управления качеством, как управление и высшее руководство; соответствующие этические требования; принятие решения о начале и (или) продолжении работы с клиентом либо работы по определенному заданию.

На четвертом этапе необходимо выявить риски, связанные с качеством аудиторских услуг, и осуществить выбор инструментария для их идентификации и оценки.

Эти риски должны быть адаптированы к конкретной фирме, исходя из условий, событий, обстоятельств, действий (или бездействия), связанных с характером, обстоятельствами и обязательствами фирмы. Процесс оценки рисков и управления ими в аудиторской организации представлен на *рис. 3*.

В п. 25(а) МСК 1 указаны условия, события, обстоятельства, действия или бездействия, которые компания должна учитывать при оценке рисков. К ним, в частности, отнесены сложность и операционные характеристики компании, ее стратегические и оперативные решения и действия, бизнес-процессы и бизнес-модель, используемые в ходе оказания аудиторских услуг ресурсы, действующее законодательство, профессиональные стандарты и среда, в которой она работает, виды оказываемых аудиторских услуг и т.д.¹⁴

Подход к оценке и управлению рисками должен быть закреплен в регламентах аудиторской фирмы — в частности, в Положении о системе контроля качества аудиторских услуг либо в рамках Политики в области системы управления рисками и др. В малых

¹³ Кодекс профессиональной этики аудиторов. Утверждено решением Правления СРО ААС от 22.12.2023 (протокол № 657). URL: https://sroaas.ru/upload/iblock/e30/4ngnk7zcvgyce7g8t8txlcwt6jnop86/Kodeks-etiki-auditorov_-utverzhdeniyi_-Pravleniem-SRO-AAS-22-12-23.pdf; Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций. Утверждено решением Правления СРО ААС от 27.12.2023 (протокол № 658). URL: https://sroaas.ru/upload/iblock/f22/ljgfyj80cavh86ma1498quhfbhighs/221227_Pravilanezavisimosti.pdf

¹⁴ См. выше.

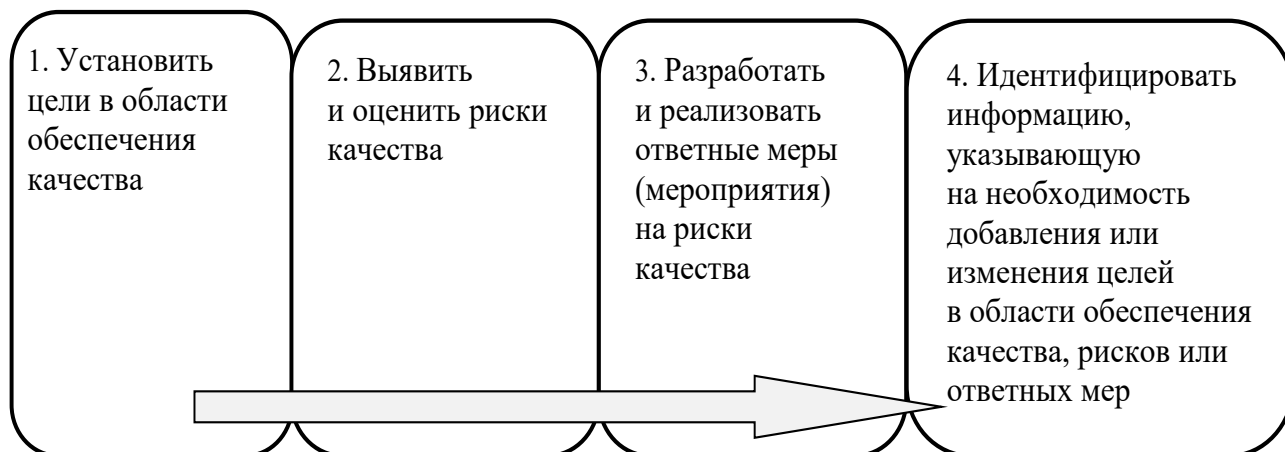


Рис. 3 / Fig. 3. Процесс оценки и управления рисками в аудиторской организации /
The process of risk assessment and management in an auditing organization

Источник / Source: разработано авторами на основе МСК 1 / developed by the authors based on ISQM 1.

аудиторских организациях данный подход может быть закреплен в заявлении о политике в отношении процесса оценки рисков, раскрывающем цели в области управления качеством, риски, связанные с качеством, ответные мероприятия, итеративный подход.

Выбор конкретного регламента обусловлен организационной структурой фирмы, ее стратегией, а также профессиональным суждением относительно регламентации оценки и управления рисками, которое также необходимо применять при выборе инструментария для идентификации рисков и их оценки.

В целях представления результатов анализа и оценки рисков целесообразно использовать матрицы рисков — их рекомендованные формы в настоящее время представлены на сайте МФБ. При этом структуры данных матриц различаются. Так, в отношении малых аудиторских организаций МФБ рекомендует раскрывать в них цели и риски в области качества, а также меры реагирования на риски. Вся информация, представленная в матрице рисков (см. таблицу) отображается в разрезе 6 компонентов системы управления качеством аудиторских услуг в числе которых — «1) управление и высшее руководство; 2) соответствующие этические требования; 3) принятие решения о начале и (или) продолжении работы с клиентом по определенному заданию; 4) выполнение задания; 5) ресурсы; 6) информация и информационное взаимодействие»¹⁵.

¹⁵ Международный стандарт управления качеством (ISQM) 1 «Управление качеством в аудиторских организациях, проводящих аудит или обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания, обес-

На пятом этапе необходимо изучить ресурсы на сайте СРО ААС, МФБ и др. и на их основе осуществить выбор инструментария для разработки ответных мер по снижению выявленных рисков качества, а также сформировать новые подходы к документированию в рамках системы управления качеством аудиторских услуг с учетом уже существующих.

Шестой этап связан с регламентацией процесса мониторинга и устранения недостатков, выявленных при оказании аудиторских услуг. Аудиторским организациям важно провести анализ их первоначальных недостатков. Данные недостатки могут быть связаны с отсутствием цели; несвоевременно идентифицированным либо неверно оцененным риском; запоздалой либо неадекватной реакцией на риск. При этом следует учитывать, что для каждой фирмы характерен свой индивидуальный набор рисков, а также соответствующие ему ответные меры.

Установление правильной первоначальной причины выявленных недостатков позволяет своевременно и действительно реагировать на них.

ВЫВОДЫ

В отличие от реактивного подхода, содержащегося в ранее действовавших документах, стандартами управления качеством в настоящее время предусматривается упреждающий подход к управлению качеством, основанный на рисках.

печивающие уверенность, или задания по оказанию сопутствующих услуг. URL: <https://www.iasb.org/publications/mezhdunarodnyy-standart-upravleniya-kachestvom-msk-1>

Таблица / Table

Матрица рисков, оказывающих влияние на качество широкого спектра оказываемых аудиторских услуг / A matrix of risks affecting the quality of a wide range of audit services provided

Цели качества / Quality objectives	Компонент системы управления качеством / A component of the quality management system	Показатели качества / Quality indicators	Описание риска и возможностей недостижения целей качества / Description of the risk and possibility of not achieving quality goals	Уровень риска / The level of risk	Вероятность события / The probability of an event	Оценка риска / Risk assessment	Качественная оценка риска / Qualitative risk assessment	Стратегия реагирования на риски (управления риском) / Risk response (risk management) strategy	Действия/меры по снижению уровня риска / Actions/ measures to reduce the level of risk	Сроки / Deadlines	Ответственные за устранение выявленных рисков / Responsible for the elimination of identified risks

Источник / Source: разработано авторами на основе МСК 1 / developed by the authors based on ISQM 1.

СУК аудиторских услуг должна быть адаптирована к характеру и обстоятельствам конкретной аудиторской организации с целью идентификации рисков, которые могут повлиять на качество оказываемых услуг и, следовательно, на всю аудиторскую компанию. При этом динамичность внешней среды требует непрерывной оценки рисков, которые с течением времени могут существенно изменяться. Таким образом, реализованная система управления качеством аудиторских услуг должна быть динамичной и постоянно совершенствующейся на основе актуализированной оценки рисков, выявления слабых сторон в функционировании СУК и принятия

ответных мер в рамках мониторинга и процесса устранения недостатков.

Результат настоящего исследования заключается в разработке на основе МСК 1 концептуального подхода к внедрению СУК широкого спектра оказываемых аудиторских услуг. Его преимуществом является совмещение стратегического, системного, проектного и риск-ориентированного подходов, что позволит обеспечить прозрачность и контролируемость бизнес-процессов в аудиторских организациях, улучшить качество оказываемых ими аудиторских услуг, повысить гибкость и адаптивность аудиторских фирм к турбулентной внешней среде.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

1. Rughani S. Navigating Transformation: The Impactful Leadership of Accountants. IFAC. 11.12.2023. URL: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/preparing-future-ready-professionals/discussion/navigating-transformation-impactful-leadership-accountants>
2. Богатая И.Н. Методические подходы к внедрению новых стандартов управления качеством в аудиторских организациях Проблемы учета, анализа, аудита и статистики в условиях рынка. Ученые записки. Вып. 25. Ростов н/Д: РИНХ; 2022:215.
3. Кочинев Ю.Ю. Новации в управлении качеством работы в аудиторских организациях. Интеллектуальная инженерная экономика и Индустрия 5.0 (ИНПРОМ). Сборник трудов VIII междунар. научно-практ. конф. (Санкт-Петербург, 27–30 апреля 2023 г.). СПб.: ПОЛИТЕХ-ПРЕСС; 2023:489–493.

4. Кочинев Ю.Ю. Новые требования к управлению качеством работы в аудиторских организациях. Молодые ученые России. Сборник статей XIX Всеросс. научно-практ. конф. (Пенза, 30 сентября 2023 г.). Пенза: Наука и Просвещение; 2023:19–21.
5. Братко И.В., Козлова А.М. Новые требования внутреннего контроля качества аудита. Модернизация российского общества и образования: новые экономические ориентиры, стратегии управления, вопросы правоприменения и подготовки кадров. Мат. XXIV нац. науч. конф. (с междунар. Участ.), (Таганрог, 21–22 апреля 2023 г.). Т. 1. Таганрог: Таганрогский институт управления и экономики; 2023:348–351.
6. Лосева Н.А., Глазкова Г.В. Актуальные вопросы обеспечения и управления качеством услуг аудиторских организаций. *Аудитор*. 2023;9(1):19–26.
7. Lubenchenko O.E., Shulha S.V., Korinko M.D. New Standards of Quality Management in Audit. The Risk-Based Approach. *Statistics of Ukraine*. 2022;96(1):117–126.
8. Чая В.Т., Кобозева Н.В., Шкромюк Л.Ю. Трансформация системы внешнего контроля качества аудиторской деятельности. *Аудит*. 2022;(6):24–31.
9. Кочинев Ю.Ю. Оценка рисков в аудиторской организации в соответствии с международным стандартом управления качеством (МСК) 1. *Аудитор*. 2023;9(8):23–27.
10. Богатая И.Н. Практические аспекты подготовки к внедрению новых стандартов управления качеством аудита. Бухгалтерский учет, анализ и аудит: современное состояние и перспективы развития: Мат. XIII Международной науч.-практ. Конф. (Екатеринбург, 25 апреля 2022 г.) Екатеринбург: УРГЭУ; 2022:24–27.

REFERENCES

1. Rughani S. Navigating Transformation: The Impactful Leadership of Accountants. IFAC. 11.12.2023. URL: <https://www.ifac.org/knowledge-gateway/preparing-future-ready-professionals/discussion/navigating-transformation-impactful-leadership-accountants>
2. Bogataya I.N. Methodological approaches to the introduction of new quality management standards in audit organizations. Problems of accounting, analysis, auditing and statistics in market conditions: Scientific notes. Issue 25. Rostov-on-Don: RINH; 2022:280:215. (In Russ.).
3. Kochinev Yu. Yu. Innovations in quality management in audit organizations Intellectual Engineering Economics and Industry 5.0 (INPROM). Proceedings of the VIII International Scientific and Practical Conference (St. Petersburg, April 27–30, 2023). St. Petersburg: POLYTECH PRESS; 2023:489–493. (In Russ.).
4. Kochinev Yu. Yu. New requirements for quality management in audit organizations Young scientists of Russia. Proceedings of the XIX All-Russian Scientific and Practical Conference (Penza, September 30, 2023). Penza: Science and Enlightenment; 2023:19–21. (In Russ.).
5. Bratko I.V., Kozlova A.M. New requirements for internal audit quality control. Modernization of Russian society and education: new economic guidelines, management strategies, law enforcement and personnel training. Proceedings of the XXIV National Scientific and Practical Conference (with international participation) (Taganrog, April 21–22, 2023). Vol. I. Taganrog: Taganrog Institute of Management and Economics; 2023:348–351. (In Russ.).
6. Loseva N.A., Glazkova G.V. Actual issues of ensuring and managing the quality of audit organizations' services. *Auditor*. 2023;9(1):19–26. (In Russ.).
7. Lubenchenko O.E., Shulha S.V., Korinko M.D. New Standards of Quality Management in Audit. The Risk-Based Approach. *Statistics of Ukraine*. 2022;96(1):117–126.
8. Chaya V.T. Kobozeva N.V., Shkromyuk L. Yu. Transformation of the external quality control system of auditing activities. *Audit*. 2022;(6):24–31. (In Russ.).
9. Kochinev Yu. Yu. Risk assessment in an auditing organization in accordance with the international standard of quality management (ISQM) 1. *Auditor*. 2023;9(8):23–27. (In Russ.).
10. Bogataya I.N. Practical aspects of preparation for the introduction of new audit quality management standards. Accounting, analysis and audit: current state and development prospects. Proceedings of the XIII International Scientific and Practical Conference (Yekaterinburg, April 25, 2022). Yekaterinburg: URGEU; 2022:24–27. (In Russ.).

ИНФОРМАЦИЯ ОБ АВТОРАХ / ABOUT THE AUTHORS

Ирина Николаевна Богатая — доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры аудита, Ростовский государственный экономический университет, член Совета Южного ТО СРО ААС, член Комитета СРО ААС по стандартизации и методологии аудиторской деятельности, Ростов-на-Дону, Россия
Irina N. Bogataya — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of the Audit Department of the Rostov State University of Economics, member of the Council of the Southern Branch of the SRO AAS, member of the SRO AAS Committee on Standardization and Methodology of Auditing, Rostov-on-Don, Russia
<https://orcid.org/0000-0002-4925-9705>

Автор для корреспонденции / Corresponding author:
bogaty89@rambler.ru

Елена Михайловна Евстафьева — доктор экономических наук, профессор, профессор кафедры бухгалтерского учета, Ростовский государственный экономический университет, Ростов-на-Дону, Россия
Elena M. Evstafyeva — Dr. Sci. (Econ.), Professor, Professor of Accounting Department of the Rostov State University of Economics (RINH), Rostov-on-Don, Russia
<https://orcid.org/0000-0001-7414-4080>
2982232@mail.ru

Конфликт интересов: авторы заявляют об отсутствии конфликта интересов.
Conflicts of Interest Statement: The authors have no conflicts of interest to declare.

Статья поступила в редакцию 01.04.2024; после рецензирования 10.04.2024; принята к публикации 15.07.2024.

The article was submitted on 01.04.2024; revised on 10.04.2024 and accepted for publication on 15.07.2024.

Авторы прочитали и одобрили окончательный вариант рукописи.
The authors read and approved the final version of the manuscript.