

**ПРИМЕНЕНИЕ СТАНДАРТОВ КАЧЕСТВА АУДИТА НА УРОВНЕ АУДИТОРСКОЙ
ФИРМЫ И МИССИИ ПО АУДИТУ
APPLICATION OF AUDIT QUALITY STANDARDS AT THE LEVEL OF THE AUDIT
FIRM AND THE AUDIT MISSION**

Liudmila Larițkaia

Academia de Studii Economice a Moldovei

Abstract. Совет по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности отчетности (IAASB) представил в окончательной редакции три новых стандарта по контролю качества аудита. Целью данной статьи является анализ изменений, которые были внесены Советом по международным стандартам аудита с целью улучшения качества аудита. В статье рассматриваются компоненты системы контроля качества аудиторской фирмы, при этом уделяется внимание двум новым компонентам в системе контроля качества аудиторской фирмы. В заключении даются предложения, касающиеся улучшению системы контроля качества аудиторской фирмы с учетом изменений в международных стандартах аудита.

Keywords: аудит, контроль качества, аудиторские риски

JEL Classifications: M42

Введение

Вопросы контроля качества аудита как на уровне аудиторской фирмы, так и на уровне миссии по проведению аудита финансовой отчетности приобретают в последнее время очень важное значение. В этой связи в сентябре 2020 года на своем заседании Совет по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности отчетности (IAASB) представил в окончательной редакции три стандарта, ставших итогом реализации масштабного проекта по улучшению качества аудита. Это такие стандарты аудита как:

- 1) МСА 220 «Менеджмент качества для аудита финансовой отчетности»,
- 2) МСКК 1 «Менеджмент качества для фирм, которые проводят аудит или обзор финансовой отчетности, а также другие задания или связанные с ними услуги»,
- 3) МСКК 2 «Задание по контролю качества».

Следует отметить, что первые два стандарта уже использовались аудиторскими организациями, под названиями МСА 220 «Контроль качества при проведении аудита финансовой отчетности» и МСКК 1 «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания», а стандарт МСКК 2 «Задание по контролю качества» является совершенно новым. Данные новые стандарты вступят в силу с 15 декабря 2022 года, при этом досрочное их применение приветствуется.

МСКК 1 «Менеджмент качества для фирм, которые проводят аудит или обзор финансовой отчетности, а также другие задания или связанные с ними услуги» посвящен формированию организационной системы управления качеством аудита самой аудиторской фирмы и создает базовые условия для проведения аудита на высоком уровне.

МСКК 2 «Задание по контролю качества» касается проведения проверок качества выполненных аудиторских миссий.

МСА 220 «Менеджмент качества для аудита финансовой отчетности» рассматривает качество на уровне отдельного задания или миссии по проведению аудита финансовой отчетности.

Анализ изменений в части контроля качества Международных стандартов аудита.

Данный анализ начнем с сравнения положений предыдущей и новой редакции МСКК 1.

Таблица 1.

Структура МСКК в предыдущей и новой редакции

<i>МСКК 1 (пересмотренный) «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и</i>	<i>МСКК 1 «Менеджмент качества для фирм, которые проводят аудит или обзор финансовой отчетности, а также другие задания или связанные с ними услуги»</i>
--	--

<i>обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания»</i>	
Введение Сфера применения настоящего стандарта Порядок применения настоящего стандарта Дата вступления в силу Цель Определения Требования Применение и соблюдение соответствующих требований Элементы системы контроля качества Ответственность руководства за качество внутри аудиторской организации Соответствующие этические требования Принятие и продолжение отношений с клиентами, принятие и выполнение конкретных заданий Кадровые ресурсы Выполнение задания Мониторинг Документация системы контроля качества Руководство по применению и прочие пояснительные материалы Применение и соблюдение соответствующих требований Элементы системы контроля качества Ответственность руководства за качество внутри аудиторской организации Соответствующие этические требования Принятие и продолжение отношений с клиентами, принятие и выполнение конкретных заданий Кадровые ресурсы Выполнение задания Мониторинг Документация системы контроля качества	Введение Цель настоящего стандарта Система менеджмента качества фирмы Сфера применения настоящего стандарта Дата вступления в силу Задачи Определения Требования Применение и соблюдение соответствующих требований Система менеджмента качества Управление и руководство Процесс оценки рисков фирмы Соответствующие Этические Требования Принятие и продолжение отношений с клиентами и конкретных требований Выполнение задания Ресурсы Информация и коммуникация Мониторинг и процесс восстановления Сетевые требования или сетевые службы Предоставление услуг Документация Приложение и другие пояснительные материалы Сфера применения настоящего стандарта Дата вступления в силу Задачи Определения Требования Применение и соблюдение соответствующих требований Система менеджмента качества Управление и лидерство Процесс оценки рисков фирмы Соответствующие Этические Требования Принятие и продолжение отношений с клиентами и конкретных требований Выполнение задания Ресурсы Информация и коммуникация Мониторинг и процесс восстановления Сетевые требования или сетевые службы Предоставление услуг Документация Приложение 1: компоненты системы менеджмента качества

Источник: разработано автором по материалам МСКК 1[1].

Следует отметить, что новый МСКК 1 вместо контроля качества оперирует понятием управления качеством, что реализуется через риск-ориентированный подход, который обеспечивает гибкую и масштабируемую систему, которая умеет подстраиваться под уникальные обстоятельства любой аудиторской фирмы и самих миссий по аудиту, что значительно превосходит использовавшийся до сих пор линейный подход.

Вместо ранее шести составляющих контроля качества аудита, новый стандарт устанавливает восемь компонентов.

По материалам МСКК 1 «Менеджмент качества для фирм, которые проводят аудит или обзор финансовой отчетности, а также другие задания или связанные с ними услуги» автор разработал схему элементов контроля качества аудиторской фирмы.

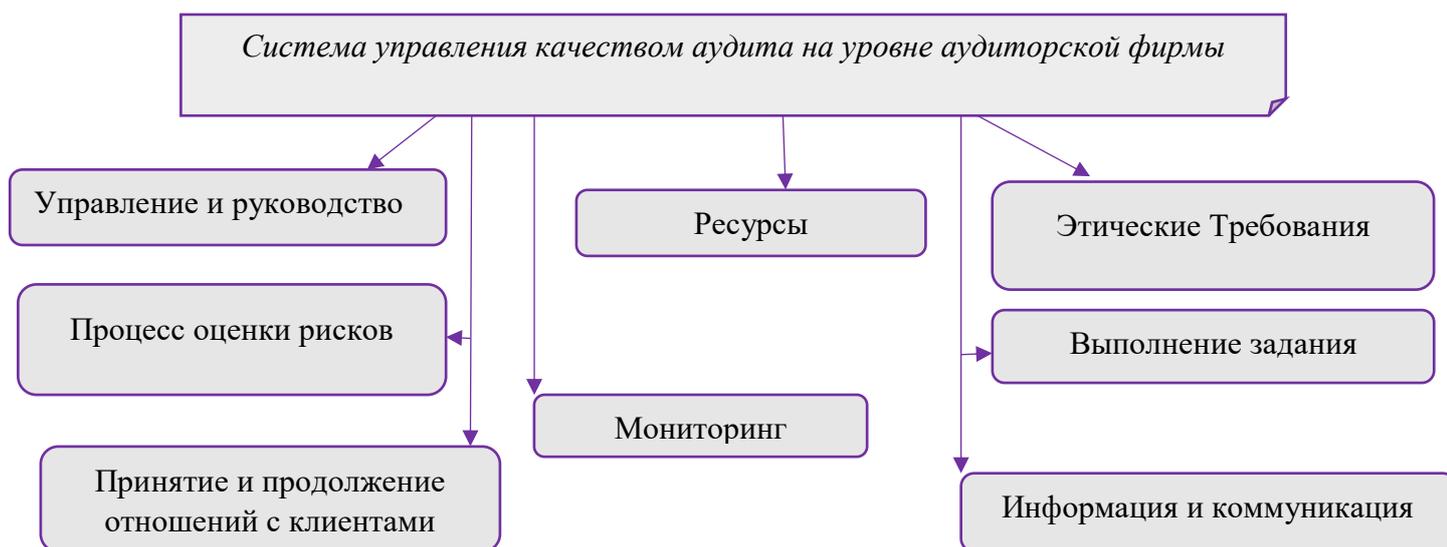


Рис 1. Системы управления качеством аудита на уровне аудиторской фирмы

Источник: разработано автором по материалам МСКК I «Менеджмент качества для фирм, которые проводят аудит или обзор финансовой отчетности, а также другие задания или связанные с ними услуги» [1].

Управление и руководство (Governance and Leadership) является одним из составных элементов управления качеством аудита на уровне аудиторской фирмы, и это одно из важнейших понятий нового стандарта. На руководство аудиторской фирмы возложена функция формирования основы системы управления качеством аудита, при этом учитываются последние изменения в кодексах корпоративного управления передовых экономик мира и формулируются соответствующие требования к руководству аудиторских фирм, устанавливая:

- ✓ зону ответственности руководства аудиторской фирмы,
- ✓ ежегодную оценку системы управления качеством аудиторской фирмы,
- ✓ уровень квалификации и полномочий руководства аудиторской фирмы,
- ✓ проверки эффективности деятельности самого руководства,
- ✓ необходимая организационная структура,
- ✓ распределение обязанностей,
- ✓ ресурсное планирование.

Особое внимание уделяется культурным ценностям аудиторской фирмы, которые способствуют качеству, включая выполнение этических принципов, понимание ценностей и установок во всей фирме и подчеркивание ответственности всего персонала за качество, связанное с выполнением заданий или деятельность в рамках системы менеджмента качества.

Процесс оценки рисков необходимо взять за основу при моделировании системы качества на аудиторской фирме, принимая во внимание три главных составляющих:

1. Определение целей по качеству, которых аудиторская фирма желает достичь в ходе выполнения аудиторских заданий;
2. Идентификация и оценка рисков для качества;
3. Разработка и внедрение ответных мер при возникновении рисков качества аудита.

При идентификации рисков следует ориентироваться на риски, которые имеют обоснованную вероятность возникновения и негативного влияния на достижение поставленных целей по качеству. При этом, принимаются во внимание обстоятельства, события, действия или бездействие. Аудиторская фирма в ответ на угрозы качества должна разработать ответные

меры, которые являются уникальными и разрабатываются каждой аудиторской фирмой на индивидуальной основе.

Этические требования данное требование предполагает создание руководств, содержащих положения соответствующих этических требований и рекомендации относительно того, как они применяются в том числе, в условиях выполнения аудиторского задания. Этические требования должны приниматься во внимание при:

- ✓ назначении персонала для управления и контроля за соблюдением соответствующих этических требований или предоставлении консультации по вопросам, связанным с соответствующими этическими требованиями,
- ✓ разработке политики или процедур для персонала по передаче соответствующей информации, связанных с личными или корпоративными ситуациями (финансовые интересы, кредиты, трудовые отношения или личные встречи),
- ✓ создании информационной системы, в том числе с помощью ИТ-приложений (т. е. ресурсов), для контроля соблюдения соответствующих этических требований, включая регистрацию и сохранение информации о независимости.

Принятие и продолжение отношений с клиентами и конкретных требований.

Аудиторской фирмой должны быть разработаны положения о принятии и продолжении отношений с клиентами в свете конкретных заданий (например: случаи, когда аудиторская фирма не должна принимать предложения клиентов: плохая репутация и др.).

Выполнение задания. Аудиторская фирма должна разработать политику или процедуры, касающиеся надзора за выполнением аудиторской миссии, которые могут включать:

- + Распределение обязанностей в команде,
- + Примерное планирование времени на проведение аудита или других заданий,
- + Ситуации, когда необходимы консультации,
- + Решение ситуаций, когда у команды аудиторов формируются разные мнения,
- + Особенности проведения аудита на предприятиях публичного интереса,
- + Специфика проведения аудита на ряде предприятий (банки, фондовые биржи и др.).

Ресурсы. Если действующая версия МККС 1 «Контроль качества в аудиторских организациях, проводящих аудит и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняющих прочие задания» различает лишь один вид ресурсов (человеческий), то новый стандарт будет оперировать более широким спектром: человеческих ресурсов (в том числе в виде привлекаемых внешних специалистов), технологических ресурсов (программное обеспечение) и интеллектуальных (как пример, методологии). При этом стандарт также уделяет внимание тому, в какой степени ресурсы подходят для выполнения задания, как именно они получены или созданы внутренними силами.

Информация и коммуникация. Общеизвестно, что для эффективного функционирования любой системы необходимо обеспечить непрерывный информационный поток надежной и полезной информации. Для обеспечения информационного потока (стандарт различает при этом внутренние и внешние коммуникации) может потребоваться формирование целой внутрикорпоративной информационной системы. Внешний обмен информационными потоками должен быть определен аудиторской фирмой, то есть случаи, когда необходимо осуществить внешний информационный обмен с какой-либо еще стороной, попутно определяя специфические виды информации, которые требуют коммуникации, способ и форму этих коммуникации, подходящий для них момент. В частности, таким не оговоренным стандартом случаем необходимой коммуникации является исполнение требований национального законодательства.

Мониторинг и процесс восстановления фокусирует внимание на отслеживании качества на уровне отдельного аудиторского задания к отслеживанию качества на уровне всей системы управления качеством аудита. Принимая во внимание

характер, масштаб и время проведения аудиторского задания, поскольку будет определяться множеством разных факторов: структурой системы управления качеством, изменений в ней, уникальными обстоятельствами. Стандарт вводит основы для анализа результатов мониторинга и обнаружения недочетов, с последующим анализом серьезности и постоянства этих самых недочетов.

МСКК 1 «Менеджмент качества для фирм, которые проводят аудит или обзор финансовой отчетности, а также другие задания или связанные с ними услуги» *оговаривает выборку выполненных заданий на прохождение проверок на качество*. Данная процедура отбора будет принимать в расчет то, насколько значимы проверенные компании с точки зрения общественного интереса, а также момент для проведения проверки на качество с учетом уровня риска.

МСКК 2 «Задание по контролю качества» (Engagement quality reviews) – новый стандарт, который отвечает за проверку качества выполнения аудиторского задания. В соответствии с положениями данного стандарта обязательный контроль качества по аудиту должен быть осуществлен компаний, чьи акции котируются на бирже, если национальное законодательство это требует, или же аудиторская фирма самостоятельно пришла к выводу, что необходим мониторинг. [3] Если аудиторская фирма приходит к выводу, что мониторинг необходим, то применяются положения МСКК 2 «Задание по контролю качества», который оговаривает такие вопросы как назначение ответственного лица на проведение проверки качества выполнения задания, документирование и регламент проведения проверки. При этом установлен двухлетний период, когда партнер, проводивший аудит, не имеет права проводить проверки качества выполнения аудиторских заданий. При этом аудитор-партнер, проводивший аудит не имеет право подписать аудиторское заключение до того момента, когда партнер проводивший контроль качества выполнения задания не подпишет заключения о проведенном контроле.

МСА 220 «Менеджмент качества для аудита финансовой отчетности» устанавливает более строгие правила для руководителей аудиторского задания, обязывая их принимать участие в аудите. [2] На руководителя задания возлагается ответственность за обеспечение *адекватности и достаточности* ресурсов для выполнения задания.

Партнер-руководитель задания, согласно обновленной версии стандарта МСА 220, обязан также осуществлять надзор за проведением проверки и определять дальнейшие ее направления, что подразумевает принятие в расчет самого характера задания, его обстоятельств и доступных ресурсов. В стандарте теперь четко изложено, что именно обязан удостоверять партнер-руководитель задания: ключевые вопросы аудита и существенные суждения, принятые по ходу аудита, плюс все формальные письменные примеры коммуникаций, которые направляются членами аудиторской команды менеджерам проверяемых организаций, лицам, наделенным руководящими полномочиями, либо же регулирующим инстанциям, а также по завершении аудиторского задания просмотреть все файлы и сделать заключение о выполнении всех работ на качественном уровне.

Заключение. Анализируя положения трех международных стандартов аудита, ответственных за контроль качества и изменения, в них внесенные, можно констатировать, что:

- 1) положения новых стандартов устанавливают два дополнительных элемента в системе контроля качества аудита: это процесс оценки рисков аудиторской фирмы и информация и коммуникация,
- 2) в связи с вводом такого элемента, как оценка рисков, в своих политиках и процедурах по качеству аудиторская фирма должна установить такие риски и разработать процедуры по их предотвращению,
- 3) с точки зрения информации и коммуникации аудиторская фирма в своих политиках и процедурах по контролю качества должна разработать перечень внешних и внутренних

информационных потоков и сотрудники аудиторской фирмы должны строго придерживаться установленных правил, с целью их выполнения и соблюдения принципа конфиденциальности.

Литература

1. International Standard on Quality Management 1, Quality management for firms that perform audits or reviews of financial statements, or other assurance or related services engagements <https://www.iaasb.org/publications-resources/exposure-draft-international-standard-quality-management-1-quality>
2. International Standard on Auditing 220 (revised), Quality management for an audit of financial statements <https://www.iaasb.org/publications-resources/exposure-draft-international-standard-auditing-220-revised-quality-0>
3. International Standard on Quality management 2, Engagement quality reviews <https://www.iaasb.org/publications-resources/exposure-draft-international-standard-quality-management-2-engagement-0>