

 Козина М.Д.

«27» декабря 2022г.

Пояснения

к иллюстративной матрице рисков, рекомендации по началу применения Международного стандарта 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» (далее - МСК 1) (компонент- процесс оценки рисков)

Общее

Начиная подготовку к внедрению системы управления качеством аудиторской организации (здесь и далее под аудиторской организацией (АО) понимается как аудиторская организация, так и индивидуальный аудитор) необходимо получить понимание требований МСК 1 и связанных стандартов.

Следует внимательно изучить требования стандарта МСК 1 (п. 1-п.60 МСК 1).

Если в аудиторской организации внедрены политики и процедуры в соответствии с требованиями МСК 1, то данные политики и процедуры могут быть по-прежнему актуальными и подходящими в большей или меньшей степени для системы управления качеством, которая создается согласно новыми требованиями стандартов управления качеством.

Тем не менее стандарты управления качеством предусматривают создание системы управления качеством в аудиторской организации, соответствующей обновленным требованиям. Начать ее построение целесообразно на основе новых требований – подходе, предусматривающем оценку рисков, но не с исправления существующих документов, относящихся к качеству.

После того, как будут установлены цели в области качества и определены риски качества, которыми необходимо управлять, уместно использовать уже действующие в организации политики и процедуры, изменив их там, где это потребуется.

МСК 1 требует (п.8, пп. 25-27 МСК 1), чтобы у аудиторской организации был процесс оценки рисков, цель которого состоит в том, чтобы:

- установить цели в области качества,
- выявить и оценить риски качества, а также
- разработать и реализовать меры реагирования на риски качества.

МСК 1 устанавливает следующие требования к применению этого процесса:



Система управления качеством **эффективна**, когда она достигает целей в области обеспечения качеством, т.е. желаемых результатов в отношении компонентов системы управления качеством, которые должны быть достигнуты аудиторской организацией (п.16 (q) МСК 1).

Целью иллюстративной матрицы рисков является помощь аудиторским организациям (не входящим в сеть, малым и средним аудиторским организациям, индивидуальным аудиторам), в выявлении, оценке рисков, связанных с достижением целей в области обеспечения качества (рисков, связанных с качеством), разработки мероприятий в ответ на эти риски и документировании рисков качества в соответствии с требованиями компонента «Процесс оценки рисков в аудиторской организации» (МСК1 п.23-27, п.57, п.58 (b) (c)).

Оценку рисков, разработку ответных мероприятий и процедур и их документирование, необходимо осуществлять с учетом специфики системы управления качеством конкретной аудиторской организации.

Первоочередной задачей является документирование ключевых ответных мероприятий и процедур, внедренных в конкретной аудиторской организации.

Приступая к процессу оценки рисков, нужно убедиться в том, что в аудиторской организации назначено(ны) лицо (лица):

- на которое (которые) возложена конечная ответственность и обязанность отчитываться о системе управления качеством (руководитель аудиторской организации или управляющий партнер аудиторской организации (либо лицо, занимающее равноценную должность) или, при необходимости, совет управляющих партнеров (либо равноценный орган) (конечная ответственность и подотчетность за систему управления качеством),
- на которое возложена ответственность за функционирование системы управления качеством (операционная ответственность за систему управления качеством),
- на которое возложена ответственность за функционирование конкретных аспектов системы управления качеством (оперативная ответственность за конкретные аспекты системы управления качеством).

Эти лица должны иметь соответствующий опыт, знания, влияние и полномочия и достаточно времени для выполнения возложенных на них обязанностей. В небольшой аудиторской организации это может быть одно и то же лицо (п.20, 21 МСК 1).

Ниже рассмотрены рекомендуемые действия (мероприятия по первому применению), которые аудиторская организация может предпринять для того, чтобы организовать свою систему управления качеством в соответствии с требованиями МСК 1 (компонент - процесс оценки рисков).

Мероприятие 1 - УСТАНОВЛЕНИЕ ЦЕЛЕЙ В ОБЛАСТИ ОБЕСПЕЧЕНИЯ КАЧЕСТВА

Цели качества

Первым шагом в процессе оценки рисков является установление целей в области качества, которые должны быть достигнуты (*n.8, n.24 МСК 1*), то есть желаемые результаты системе управления качеством в аудиторской организации и у индивидуального аудитора. Цели в области качества, которые должны быть достигнуты, указаны в МСК 1, поэтому первый шаг представляется не слишком сложным.

Цели в области качества охватывают следующие шесть компонентов системы управления качеством.

- **Управление и высшее руководство** — центральный компонент системы управления качеством. Высшее руководство задает тон корпоративной культуре, приверженность качеству. Корпоративная культура подразумевает осознание работы аудиторов в интересах общественности и соотнесение качества со стратегическими решениями аудиторской организации. Признание важности профессиональной этики, ценностей и отношений. Ответственность за качество всего персонала.

- **Соответствующие этические требования** — относятся к соответствующим этическим требованиям, которые обычно включают положения Кодекса СМСЭБ (включая Международные стандарты независимости). Кодекс СМСЭБ рассматривает конкретные вопросы, касающиеся соблюдения основополагающих принципов. Законы или нормативные конкретной юрисдикции также могут содержать положения, касающиеся этических требований, включая независимость.

- **Принятие решения о начале и (или) продолжении работы с клиентами либо работы по определенному заданию** — эти решения касаются суждений аудиторской организации о том, следует ли принять или продолжить сотрудничество с клиентом, и основаны на таких вопросах, как сложность и организационная структура клиента. Аудиторская организация должна убедиться, что она может выполнить задание с надлежащим качеством.

- **Выполнение задания** — устанавливаются всеобъемлющие требования к выполнению заданий, обеспечению качества. Например, во всех случаях рабочие группы должны понимать и выполнять свои обязанности, а также применять соответствующие профессиональные суждения. Эти цели также относятся к надзору и проверке выполненной работы.

- **Ресурсы** — включают кадровые ресурсы наряду с технологическими и интеллектуальными ресурсами. Кадровые ресурсы — это персонал, который работает в аудиторской организации, или может быть привлечен к работе, технологические ресурсы — это системы, которые используются (например, ИТ-приложения), интеллектуальные ресурсы — это используемые инструменты, например, методология, применяемая для выполнения заданий. Цели качества детализируют надлежащее использование всех трех видов ресурсов.

- **Информационная система и информационное взаимодействие.** — информация должна быть точной, полной, достоверной и своевременной, независимо от того, передается ли информация внутри аудиторской организации или внешним сторонам. В аудиторской организации с меньшим количеством персонала и непосредственным участием руководства может не быть необходимости в формальной коммуникационной политике.

Цели качества, изложенные в стандарте, являются исчерпывающими, и применяются для всех аудиторских организаций и всех заданий, если только они явно не применимы. Например, индивидуальному аудитору не нужны цели в области качества, связанные с руководством и надзором за персоналом. Если аудиторская организация не является частью сети аудиторских организаций, ей не нужны цели в области качества, связанные с информацией и коммуникациями внутри сети.

Важно проявлять осторожность при описании целей в области качества в МСК 1 с использованием иной, чем установлено стандартом, или сокращенной терминологии, поскольку это может непреднамеренно изменить значение цели в области качества или привести к потере ключевого аспекта цели в области качества.

Частично установленная цель в области качества может привести к недостатку в системе управления качеством.

Поскольку обстоятельства аудиторских организаций сильно различаются, не исключено, что могут быть цели в области качества в дополнение к тем, которые изложены в МСК 1, которые аудиторская организация должна установить и достичь, чтобы достичь целей системы управления качеством. Следовательно, МСК 1 требует от аудиторской организации установления дополнительных целей в области качества, когда аудиторская организация считает это необходимым для достижения целей системы управления качеством. Следует отметить, что обстоятельства, когда аудиторской организации может потребоваться установить дополнительные цели в области качества, не будут обычным явлением, и поэтому не все аудиторские организации сочтут необходимым устанавливать дополнительные цели в области качества.

Примеры целей качества приведены на листе «Цели качества» иллюстративной матрицы рисков.

Мероприятие 2 - ОЦЕНКА РИСКОВ, СВЯЗАННЫХ С КАЧЕСТВОМ

Второй шаг заключается в выявлении и оценке рисков достижения цели в области качества, то есть в том, каковы риски качества в аудиторской организации.

Выявление и оценка рисков качества следует обращать внимание на то, что может пойти не так в достижении целей в области качества, и привести к тому, что цели не будут достигнуты.

Этот подход поможет аудиторской организации в разработке и реализации ответных мер, которые эффективны при устранении рисков, связанных с качеством, а также позволит аудиторской организации более эффективно и действенно использовать свои ресурсы для решения проблем и повышения качества.

Риск качества согласно МСК 1 (*n.16 (r) МСК 1*) — это риск, по которому имеется обоснованная вероятность того, что:

- он возникнет;
- отдельно или в сочетании с другими рисками, он негативно повлияет на выполнение одной или более целей в области обеспечения качества.

Риск квалифицируется как риск качества, если он соответствует обоим критериям в определении.

Источники информации для использования в процессе оценки рисков качества, а также разработки и реализации мер реагирования, включает в том числе информацию (*n. A41 МСК 1*):

- полученную с помощью информационной системы и информационного взаимодействия (компонент системы управления качеством), которая исходит из внутреннего или внешнего источника,
- результаты разработанного аудиторской организацией процесса мониторинга и устранения недостатков.

При определении риска качества необходимо проанализировать **условия, обстоятельства события, действия или бездействия**, которые могут оказать неблагоприятное воздействие на способность аудиторской организации достичь своих целей в области качества.

МСК 1 содержит примеры понимания аудиторской организацией условий, событий, обстоятельств, действий или бездействий, которые могут оказать негативное влияние на достижение целей в области обеспечения качества (п. 25 (а), п. А 46 МСК 1).

Необходимо рассмотреть такие аспекты, как:

- сложность и особенности работы аудиторской организации,
- стратегические и операционные решения и действия, бизнес-процессы и бизнес-модель аудиторской организации,
- особенности стиля управления высшего руководства,
- ресурсы аудиторской организации, включая ресурсы, предоставляемые поставщиками услуг,
- законодательное регулирование, профессиональные стандарты,
- типы заданий, выполняемых аудиторской организацией и типы видов отчетов и заключений, которые выпускает аудиторская организация по результатам выполнения заданий,
- типы организаций, в отношении которых выполняются задания.

Список условий, событий, обстоятельств, действий, бездействий в п. 25 (а) МСК 1 не является исчерпывающим. Могут существовать другие условия, события, обстоятельства, действия, бездействия, которые могут отрицательно повлиять на достижение цели в области качества, которые необходимо понять и рассмотреть.

После получения понимания характера и обстоятельств аудиторской организации и рассмотрения вероятности и последствий риска, **следует задокументировать риски качества в разрезе соответствующих компонентов системы управления качеством, составив реестр рисков качества.**

Примеры подхода к документированию рисков качества приведены на листе «Реестр рисков» иллюстративной матрицы рисков.

При этом нет необходимости документировать каждое условие, событие, обстоятельство, действие, бездействие, которые могут привести к возникновению риска качества (документируется информация только в отношении значительных рисков). Документирование рисков качества может включать причины возникновения рисков качества, их оценку и разработку мер реагирования на такие риски.

Это будет служить основой для решений, принятых аудиторской организацией и совершенствования системы управления качеством.

Примеры подхода к документированию рисков качества приведены на листе «Реестр рисков» иллюстративной матрицы рисков.

Мероприятие 3 - РАЗРАБОТКА И ВНЕДРЕНИЕ МЕРОПРИЯТИЙ

Третий шаг — разработка и реализация мер реагирования на выявленные риски качества.

Реагирование на риски МСК 1 будет иметь решающее значение для соблюдения стандартов управления качеством.

МСК 1 требует, чтобы аудиторская организация разработала и внедрила меры реагирования, которые должным образом устраняют риски для качества.

Разработка и реализация ответных мероприятий (п. 16 (u), 26, A25-A27 и A 49-A51 МСК 1)

Ответные мероприятия (ОМ), которые должным образом разработаны и реализованы для устранения рисков, связанных с качеством, уменьшают возможность возникновения риска для качества, тем самым помогая аудиторской организации достичь целей в области качества.

Ответные мероприятия могут включать политики и процедуры (или их комбинацию), разработанные и внедренные для устранения одного или нескольких рисков качества.

- **Политики** – это положения, касающиеся того, что следует или не следует делать для снижения риска (рисков), связанного (связанных) с качеством. Такие положения могут быть оформлены документально, четко сформулированы в рамках информационного взаимодействия или подразумеваться в действиях и решениях (п. 16 (u) (i) МСК 1). Такие заявления могут быть задокументированы, прямо изложены в сообщениях или подразумеваться посредством действий и решений.
- **Процедуры** – это действия по реализации политики (п. 16 (u) (ii) МСК 1). Нет необходимости иметь политику и процедуру для устранения одного и того же риска качества, это может быть и то, и другое, или их комбинация.

Скорее всего, риски качества будут иметь место в каждом из шести компонентов, указанных выше, однако оценка риска и соответствующие ответные мероприятия будут различаться.

Чтобы должным образом устранить риски качества (разработать эффективные ответные мероприятия), необходимо принять во внимание причины оценок рисков качества. Характер, сроки и объем ответных мероприятий зависят от причин оценки рисков, связанных с качеством, то есть от рассмотрения причинно-следственных связей между реализацией риска и достижением одной или нескольких целей в области обеспечения качества (п. 16 (u), 26, A49 МСК 1).

П. 34 МСК 1 содержит конкретные ответные мероприятия, которые аудиторская организация **должна** разработать и реализовать. В отличие от целей в области качества, изложенных в МСК 1, указанные меры не являются исчерпывающими и не могут полностью устранить все риски для качества.

Ожидается, что аудиторская организация разработает и внедрит ответные мероприятия **сверх тех**, что указаны в МСК 1, чтобы полностью соответствовать требованиям МСК 1 п.26.

Примеры подхода к документированию ответных мероприятий приведены на листе «Оценка рисков ОМ» иллюстративной матрицы рисков.

Мероприятие 4 - ДОБАВЛЕНИЕ/МОДИФИКАЦИЯ ЦЕЛЕЙ КАЧЕСТВА, РИСКОВ ИЛИ ОТВЕТНЫХ МЕРОПРИЯТИЙ (при необходимости)

Оценка риска – это итеративный, а не линейный процесс.

При выявлении и оценке риска аудиторская организация может решить, что необходимо установить дополнительную цель в области качества; или, при разработке и реализации ответных мер, аудиторская организация может определить, что риск качества не был идентифицирован и оценен, а должен был быть.

ОПРЕДЕЛЕНИЕ ИНФОРМАЦИИ, УКАЗЫВАЮЩЕЙ НА НЕОБХОДИМОСТЬ ИЗМЕНЕНИЙ

МСК 1 (п. 27, A52) не устанавливает, как часто аудиторская организация должна переоценивать свои цели в области качества, риски качества и меры реагирования, потому что

они модифицируются, когда происходят изменения, влияющие на систему управления качеством, или когда выявляются недостатки. В небольшой аудиторской организации могут существовать неформальные политики и процедуры для выявления информации об изменениях в характере и обстоятельствах аудиторской организации или выполняемых ею заданий, особенно в случае, если лицо или лица, ответственные за установление целей по обеспечению качества, выявление и оценку рисков, связанных с качеством, и разработку и внедрение мероприятий в ответ на эти риски, способны выявлять данную информацию в ходе выполнения своей обычной деятельности.

При изменении характера и обстоятельств деятельности АО или характера заданий, а также в результате информации, полученной в результате процесса мониторинга и устранения недостатков, аудиторская организация:

- устанавливает дополнительные цели качества или дополнительно изменяет любые цели качества,
- изменяет или добавляет рискам качества и ответные меры на эти риски.

При необходимости внесения изменений – корректируйте информацию на соответствующих листах «Цели качества», «Реестр рисков», «Оценка рисков ОМ» иллюстративной матрицы рисков.

Примеры рисков качества приведены на листе «Примеры рисков ОМ» иллюстративной матрицы рисков для информации и могут быть не уместны для конкретной аудиторской организации. На этом же листе приведены примеры названий внутренних документов в области системы управления качеством, в которых могут быть установлены политики и процедуры.

Обращаем внимание, что настоящие пояснения подготовлены Комитетом по стандартизации и методологии аудиторской деятельности СРО ААС, носят исключительно информационный характер и подготовлены только для целей содействия членам СРО ААС в применении положений законодательства, регулирующего аудиторскую деятельность в РФ.

Позиция Комитета СРО ААС не может рассматриваться как официальное толкование требований нормативных правовых актов, заменяющее собственное профессиональное суждение аудитора, руководствуясь которым, аудитор может прийти к выводам, отличным от изложенных в настоящих разъяснениях.

Позиция органов Федерального казначейства, Минфина России или суда по указанным вопросам может отличаться от позиции СРО ААС.

Настоящие пояснения подготовлены с учетом действующих на дату утверждения данного документа нормативных актов. При использовании данного документа следует учитывать изменения в нормативных актах, касающиеся вопросов настоящего разъяснения и принятые в более поздние периоды.