

Международный стандарт образования 8

Требования к компетентности специалистов по аудиту



**Международная
федерация бухгалтеров**

Совет по Международным стандартам образования бухгалтеров
Международная федерация бухгалтеров
International Federation of Accountants
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, New York 10017 USA

Настоящий Международный стандарт образования был подготовлен Советом по Международным стандартам образования бухгалтеров (СМСОБ), независимым органом стандартизации в структуре Международной федерации бухгалтеров (МФБ). Действуя в интересах общественности, СМСОБ разрабатывает и выпускает рекомендации для бухгалтеров по доквалификационному обучению, подготовке и постоянному повышению квалификации. Также СМСОБ содействует сближению экономики развитых, развивающихся и новых стран в целях развития учебных программ для бухгалтеров во всем мире, особенно там, где это будет способствовать экономическому росту.

Настоящую публикацию можно бесплатно загрузить с веб-сайта МФБ: <http://www.ifac.org>. Утвержденным текстом настоящего МСО является текст на английском языке.

Миссия Международной федерации бухгалтеров (МФБ) - служить интересам общественности, укреплять бухгалтерскую профессию во всем мире и вносить вклад в развитие сильных экономических систем, ориентированных на международные отношения, путем установления и содействия выполнению высококачественных профессиональных стандартов, содействия сближению таких стандартов в международном масштабе и выражения мнения по общественно важным вопросам, входящим в непосредственную компетенцию профессии.

Copyright © July 2006 by the International Federation of Accountants (IFAC). All rights reserved. Used with permission. Contact Permissions@ifac.org for permission to reproduce, store or transmit this document.

This International Education Standard for Professional Accountants of the IFAC International Accounting Education Standards Board, published by the International Federation of Accountants (IFAC) in July 2006 in the English language, was translated into Russian by the Ukrainian Association of Certified Accountants and Auditors with the support of the United States Agency for International Development (USAID) CIPA-Ukraine Project in July 2006, and is used with the permission of IFAC. The process for translating International Education Standards for Professional Accountants was considered by IFAC and the translation was conducted in accordance with "Policy Statement—Translation of Standards and Guidance Issued by IFAC." The approved text of all International Education Standards for Professional Accountants is that published by IFAC in the English language.

Авторское право © июль 2006 г. Международная федерация бухгалтеров (МФБ). Все права сохранены. Использовано с разрешения. За разрешением на воспроизведение, хранения или передачу настоящего документа обращайтесь по электронному адресу: permissions@ifac.org.

Настоящий Международный стандарт образования для профессиональных бухгалтеров Совета МФБ по Международным стандартам образования бухгалтеров, изданный Международной федерацией бухгалтеров (МФБ) в июле 2006 года на английском языке, переведен на русский язык Украинской ассоциацией сертифицированных бухгалтеров и аудиторов при поддержке Агентства США по международному развитию (USAID) – Проект «CIPA – Украина» – в июле 2006 года и используется с разрешения МФБ. Описание процесса перевода Международных стандартов образования для профессиональных бухгалтеров рассматривалось МФБ, и перевод осуществлялся в соответствии с «Положением о переводе стандартов и инструкций, выпущенных МФБ». Утвержденным текстом Международных стандартов образования для профессиональных бухгалтеров является текст, изданный МФБ на английском языке.

МЕЖДУНАРОДНЫЙ СТАНДАРТ ОБРАЗОВАНИЯ ДЛЯ ПРОФЕССИОНАЛЬНЫХ БУХГАЛТЕРОВ МСО 8

ТРЕБОВАНИЯ К КОМПЕТЕНТНОСТИ СПЕЦИАЛИСТОВ ПО АУДИТУ

СОДЕРЖАНИЕ

	Параграфы
РАЗДЕЛ 1: ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ	
Введение.....	1-4
Цель настоящего Стандарта.....	5-7
Определения терминов.....	8-9
Дата вступления в силу.....	10
Сфера применения настоящего Стандарта.....	11-17
Профессиональные бухгалтеры и специалисты по аудиту.....	18-21
Развитие и поддержание на определенном уровне аудиторских способностей и компетентности.....	22-28
РАЗДЕЛ 2: ТРЕБОВАНИЯ К КОМПЕТЕНТНОСТИ СПЕЦИАЛИСТОВ ПО АУДИТУ	
Общие положения.....	29-31
Знания.....	32-41
Профессиональные навыки.....	42-44
Профессиональные ценности, этика и отношения.....	45-53
Практический опыт.....	54-60
Постоянное профессиональное развитие.....	61-62
Оценка.....	63-65
РАЗДЕЛ 3: ПАРТНЕР-РУКОВОДИТЕЛЬ ЗАДАНИЯ	
Общие положения.....	66-70
Требования к компетентности Партнера-руководителя задания.....	71-72
РАЗДЕЛ 4: ТРЕБОВАНИЯ К КОМПЕТЕНТНОСТИ СПЕЦИАЛИСТОВ ПО АУДИТУ В ОСОБЫХ УСЛОВИЯХ И ОТРАСЛЯХ	
Общие положения.....	73-74
Транснациональные аудиты.....	75-78
Особые отрасли.....	79-80
Практический опыт.....	81

РАЗДЕЛ 1: ОБЩИЕ ПОЛОЖЕНИЯ

Введение

1. Аудит – это процесс с четкой структурой, который:
 - (а) включает применение аналитических навыков, профессионального суждения и профессионального скептицизма;
 - (б) обычно выполняется группой специалистов под руководством менеджера с организаторскими навыками;
 - (в) применяет соответствующие формы технологии и придерживается определенной методики;
 - (г) соблюдает все соответствующие специальные стандарты, такие как Международные стандарты аудита (МСА), Международные стандарты контроля качества (МСКК), Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), Международные стандарты бухгалтерского учета в государственном секторе (МСБУГС) и любые действующие международные, национальные или местные нормативные акты;
 - (д) соблюдает обязательные стандарты профессиональной этики.
2. Аудит также является неотъемлемой частью развивающихся систем подотчетности и ответственности в организациях и обществе во всем мире. Хотя аудиты финансовой отчетности могут быть обязательными по закону, они также могут требоваться при получении ссуды или заключении договора или в других случаях. Кроме этого, организации могут добровольно проходить аудит для подтверждения достоверности финансовой информации в заявлениях и утверждениях, а также для подготовки заслуживающего доверия отчета акционерам о финансовом распоряжении их ресурсами.
3. Предприятия, на которых проводится аудит, имеют разную организационную структуру и работают в государственном, частном и некоммерческом секторах. Аудит должен адаптироваться к сложным и изменяющимся условиям. В ходе выполнения аудиторского задания следует правильно понять и оценить многие факторы, в том числе:
 - (а) предприятие и условия, в которых оно работает;
 - (б) отрасль, регуляторные и другие внешние факторы;
 - (в) применяемую финансовую концептуальную основу.
4. В результате глобализации бизнеса резко возросла потребность в последовательной и высококачественной финансовой отчетности, как национальной, так и транснациональной. Это оказывает непосредственное влияние на бухгалтерский учет и аудит. В сегодняшних условиях глобализации бизнеса многие заинтересованные лица ожидают, что будут соблюдаться признанные международные стандарты бухгалтерского учета и аудита. Чтобы содействовать выполнению принятых международных стандартов бухгалтерского учета и аудита,

желательно установить международно признанные критерии компетентности специалистов по аудиту¹.

Цель настоящего Стандарта

5. Настоящий Международный стандарт образования (МСО) определяет требования к компетентности специалистов по аудиту, в том числе и работающих в особых условиях и отраслях. Организациям-членам МФБ следует разработать положения и процедуры, позволяющие заинтересованным членам организаций выполнить требования настоящего стандарта перед тем, как взять на себя роль специалиста по аудиту. Развитием и оценкой требуемой компетентности занимаются организационные члены МФБ, аудиторские фирмы, регулирующие органы и иные третьи стороны.
6. Необходимость в отдельном стандарте МСО для специалистов по аудиту возникла не только ввиду того, что для компетентного выполнения своих обязанностей в этой области требуются узко специальные знания и навыки, но и в связи с уровнем доверия общественности и иных третьих лиц к аудиту исторической финансовой информации². Настоящий МСО разработан на основе платформы для всех профессиональных бухгалтеров, определенной стандартами МСО 1-7.
7. Цель настоящего стандарта – обеспечить развитие у профессиональных бухгалтеров и поддержание на определенном уровне конкретных способностей, необходимых для работы в качестве компетентных специалистов по аудиту.

Определения терминов

8. Ниже приводятся используемые в настоящем МСО термины, определения которых уже давались либо Советом по Международным стандартам образования бухгалтеров (СМСОБ), либо другими органами МФБ. Определения и объяснения других ключевых терминов, используемых в настоящем МСО, приводятся в «Концептуальной основе международных положений по образованию».

Способности - профессиональные знания; профессиональные навыки; и профессиональные ценности, этика и отношения, необходимые для проявления компетентности.

Объяснение: Способности - это качества лиц, которые позволяют им выполнять свои роли, в то время, как компетентность относится к фактической демонстрации эффективности выполнения. Владение способностями указывает на то, что человек способен компетентно работать на рабочем месте. Способности предусматривают знание дела; специальные и функциональные навыки; навыки поведения; интеллектуальные способности (включая профессиональное суждение); а также профессиональные ценности, этику и отношение. В другой литературе эти понятия иногда называются сферами компетентности, возможностью, способностью, ключевыми навыками, базовыми навыками, фундаментальными навыками и ценностями, отношением, характерными особенностями, общими качествами и индивидуальными свойствами.

¹ Определение термина «специалист по аудиту» приводится в параграфе 9 ниже.

² СМСАОУ (Совет по Международным стандартам аудита и обеспечения уверенности) проводит различие между заданиями по подтверждению исторической финансовой информации и заданиями по обеспечению уверенности (*Положение о СМСАОУ*). МСО 8 определяет требования к профессиональным бухгалтерам, выступающим в роли специалистов по аудиту, в обязанности которых входит подготовка значительных суждений в рамках аудита исторической финансовой информации.

Компетентность - Возможность выполнять функциональную роль по определенным стандартам с учетом реальной рабочей обстановки.

Объяснение: Компетентность означает продемонстрированную способность выполнять соответствующие роли или задачи по требуемым стандартам. Если термин “способности” относится к качествам людей, обеспечивающим потенциал для выполнения работы, то термин “компетентность” означает фактическую демонстрацию результатов деятельности. Компетентность можно оценивать разными способами, включая результаты деятельности на рабочем месте, моделирование ситуаций на рабочем месте, разнообразные письменные и устные тесты и самооценку.

Партнер-руководитель задания – Партнер или иное лицо в аудиторской организации, отвечающее за задание и его выполнение, а также за аудиторское заключение, выдаваемое от имени фирмы и обладающее, в случае необходимости, полномочиями представлять профессиональный, правовой или регулирующий орган.

Объяснение: Этот термин соответствует термину, введенному Советом по Международным стандартам аудита и обеспечения уверенности (СМСАОУ)..

Профессиональный бухгалтер – член организации-члена МФБ.

9. Ниже приводится определение термина, введенного специально для настоящего МСО:

Специалист по аудиту – профессиональный бухгалтер, который по своим обязанностям отвечает или которому поручено отвечать за значительные аудиторские суждения при аудите исторической финансовой информации.

Объяснение: Партнер-руководитель задания несет общую ответственность за аудит.

Определение не распространяется на специалистов, выполняющих в ходе аудита отдельные задачи (например, специалисты по налогообложению, информационной технологии или оценке имущества).

Дата вступления в силу

10. Настоящий Стандарт вступает в силу для всех специалистов по аудиту с 1 июля 2008 года. Досрочное принятие приветствуется.

Сфера применения настоящего Стандарта

11. Международные стандарты образования устанавливают стандарты общепринятой “надлежащей практики” в области образования и развития профессиональных бухгалтеров. Они определяют существенные элементы содержания и процесса образования и развития профессиональных бухгалтеров (т.е. предмет, навыки, этические нормы и применение на практике) на уровне, нацеленном на обеспечение международного признания, принятия и применения. Хотя МСО не могут иметь преимущественной силы над национальными нормативными актами, они носят обязательный характер.

12. В настоящем Стандарте определяются минимальные требования к компетентности, которые организации-члены МФБ, как ожидается, предъявляют к своим членам до выполнения ими роли специалиста по аудиту.
13. В настоящем Стандарте определяются минимальный уровень профессиональных знаний, профессиональных навыков и профессиональных ценностей, этики и отношений, которым должны обладать специалисты по аудиту. В Стандарте не рассматривается полный диапазон способностей или сфер компетентности, необходимый всей группе по выполнению аудиторского задания. Специалисты по аудиту могут работать в качестве членов аудиторской группы или самостоятельно, принимая на себя всю ответственность за небольшие аудиторские задания. Разные уровни ответственности в аудиторском задании требуют разных уровней компетентности.
14. В ходе выполнения аудиторского задания часто возникает необходимость обращаться за консультациями к экспертам как внутри, так и вне аудиторской организации. Требования к способностям и компетентности таких экспертов определяются в стандартах и инструкциях СМСАОУ и в настоящем МСО не приводятся.
15. Второй раздел настоящего Стандарта распространяет свое действие на всех специалистов по аудиту. В третьем разделе рассматриваются требования к компетентности аудиторов. Четвертый раздел касается специалистов по аудиту, работающих в особых отраслях и условиях, в том числе и выполняющих задания по транснациональному аудиту.
16. Настоящий МСО соответствует требованиям и инструкциям, содержащимся в различных нормах и положениях «Международной концептуальной основы заданий по обеспечению уверенности», разработанной СМСАОУ, а также в таких нормативных документах как Международный стандарт контроля качества 1. В них определяются требования к компетентности и обязанности профессиональных бухгалтеров относительно компетентности групп по выполнению функций в рамках заданий по проведению аудита и обеспечению уверенности.
17. Помимо требований, установленных в настоящем МСО, организации-члены МФБ могут предъявить особые требования к профессиональным бухгалтерам, которые работают в качестве специалистов по аудиту. В частности, организации-члены МФБ могут рассмотреть возможность установления для специалистов по аудиту особых требований в области постоянного профессионального развития (ППР).

Профессиональные бухгалтеры и специалисты по аудиту

18. Хотя одни профессиональные бухгалтера могут оказывать широкий спектр бухгалтерских и связанных с бизнесом услуг, другие – специализируются в одной или нескольких областях. Ни один профессиональный бухгалтер не сможет овладеть всеми областями бухгалтерского дела. Специализация нужна для того, чтобы при оказании комплекса услуг обеспечить достаточную глубину знаний и компетентности.
19. Аудит исторической финансовой информации – это одна из областей, в которой могут специализироваться профессиональные бухгалтеры. Чтобы компетентно выполнять свои обязанности в этой узко специальной области, уровень образования

и подготовки профессиональных бухгалтеров по аудиту и смежным областям должен быть выше, чем требуется от других профессиональных бухгалтеров.

20. Профессиональные бухгалтера, принимающие участие в аудитах финансовой отчетности в особых отраслях, могут достигать еще более высокого уровня специализации. Характер отрасли, применяемое специальное законодательство и порядок учета могут требовать дополнительных профессиональных знаний и профессиональных навыков, помимо тех, которые требуются от других специалистов в области аудита.
21. Задания по аудиту различаются по сложности и объему, а также требованиям к опыту и компетентности сотрудников, участвующих в выполнении задания. В состав аудиторской группы могут входить специалисты по аудиту, квалифицированные профессиональные бухгалтеры и лица, получающие квалификацию профессионального бухгалтера. Партнер-руководитель задания должен обеспечить, чтобы работа всех лиц, привлеченных к выполнению аудиторского задания, должным образом проверялась другими членами группы для получения разумной уверенности в том, что работа соответствует надлежащим стандартам качества.

Развитие и поддержание на определенном уровне способностей и компетентности

22. Кодекс этики МФБ для профессиональных бухгалтеров требует от всех профессиональных бухгалтеров предпринять шаги, чтобы быть подготовленными самим и обеспечить такой уровень подготовки своих подчиненных – специалистов по учету – и руководства ими, чтобы они компетентно выполняли свою работу.
23. Для овладения способностями, которые требуются от специалистов по аудиту, может быть необходимо принять участие в программах обучения и развития (повышения квалификации) помимо обязательных программ для получения квалификации профессионального бухгалтера. Дополнительные требования, предъявляемые к образованию и развитию специалистов по аудиту, можно выполнить после или во время участия в программе образования и развития для получения квалификации профессионального бухгалтера.
24. Обучение и развитие с целью овладения и поддержания на определенном уровне способностей специалистов по аудиту может включать:
 - (а) углубленное профессиональное образование, получаемое в учебных заведениях или в рамках программ профессиональных организаций;
 - (б) программы тренинга на рабочем месте и получения опыта (стажировки);
 - (в) тренинг вне работы, а также
 - (г) курсы и мероприятия постоянного профессионального развития (ППР).
25. МФБ признает, что каждая организация-член должна сама определить не только, как лучше обеспечить выполнение требований настоящего МСО, но и какое внимание уделить различным аспектам процесса обучения и развития.
26. Кроме приобретения необходимых знаний и навыков, профессиональные бухгалтеры должны пройти аттестацию (оценку) (как указано в параграфах 63 и 64),

чтобы продемонстрировать, что они обладают способностями и компетентностью, необходимыми для вынесения значительных аудиторских суждений при аудите исторической финансовой информации. СМСОБ признает, что при оценке способностей и компетентности лучше применять показатели на основе исходящих, а не входящих данных. Методы на основе исходящих данных акцентируют внимание на измерении повышения и поддержания уровня компетентности, достигнутой благодаря обучению, а не на измерении выполненных учебных мероприятий.

27. Дальнейшее развитие необходимо специалистам по аудиту, чтобы, пройдя надзорные и управленческие должности, занять должность партнера-руководителя задания.
28. Все профессиональные бухгалтеры обязаны учиться на протяжении всей жизни, чтобы следить за событиями, влияющими на профессию и качество оказываемых ими услуг, как предусмотрено в МСО 7 «Постоянное профессиональное развитие: программа обучения на протяжении всей жизни и постоянное развитие профессиональной компетентности».

РАЗДЕЛ 2: ТРЕБОВАНИЯ К КОМПЕТЕНТНОСТИ СПЕЦИАЛИСТОВ ПО АУДИТУ

Общие положения

29. Организации-члены МФБ должны предъявлять к своим членам такие требования:

(а) получить квалификацию профессионального бухгалтера;

(б) иметь университетскую степень или аналогичное высшее образование; а также

(в) выполнить все остальные требования, определенные в настоящем разделе перед тем, как эти лица возьмут на себя роль специалистов по аудиту.

30. Соответствующий уровень образования и овладения интеллектуальными и личными навыками, необходимыми, чтобы стать специалистом по аудиту обычно достигается благодаря сочетанию университетской степени (высшего образования) с программами профессионального образования. В том случае, если организация-член не требует высшего образования, она должна продемонстрировать, что требуемый уровень интеллектуальных и личных навыков был достигнут другими путями.³

31. Требования, указанные в параграфе 29 (в), можно выполнять до или во время выполнения требований, указанных в параграфах 29 (а) и (б).

Знания

32. Теоретическая часть программ обучения и развития для специалистов по аудиту должна включать следующие тематические области:

(а) аудит исторической финансовой информации на углубленном уровне (см. параграф 36);

(б) финансовый учет и отчетность на углубленном уровне (см. параграф 38); а также

(в) информационная технология на углубленном уровне (см. параграф 40).

33. МСО 2 «Содержание программ профессионального образования бухгалтеров» определяет требования к знаниям всех профессиональных бухгалтеров. «Углубленный уровень» означает уровень знаний глубже и шире, чем предусмотрено в МСО 2 для лиц, получающих квалификацию профессионального бухгалтера.

34. Организации-члены МФБ могут определять уровни широты и глубины знаний, а также средства получения таких знаний в соответствии с внешними условиями.

³ Термин «университетские степени» в этом стандарте соответствует принципам Болонской декларации, подписанной 29 странами Европы в 1999 г. Дополнительная информация размещена на веб-сайте: http://europa.eu.int/comm/education/policies/educ/bologna/bologna_en.html. Справочная литература для сравнения стандартов квалификации во всем мире указана в примечании к МСО 1.

35. Ожидается, что специалисты по аудиту в достаточной степени следят за текущими событиями в области аудита исторической финансовой информации, чтобы реагировать на проблемы в деловой среде. Важно, чтобы программы обучения или постоянного развития (повышения квалификации) для специалистов по аудиту должны включать обзор современных проблем и текущих событий в данной области.
- 36. Объем знаний по такому тематическому разделу как аудит финансовой отчетности должен предполагать углубленный уровень изучение следующих тем:**
- (а) лучшая практика выполнения аудита исторической финансовой информации с учетом современных проблем и текущих событий в данной области; а также**
 - (б) Международные стандарты аудита (МСА) и Международные положения по аудиторской практике (МПАП); а также/или**
 - (в) любые другие действующие стандарты или законы.**
37. Помимо знания положений, указанных в параграфе 36, специалистам по аудиту могут понадобиться знание Международных стандартов контроля качества (МСКК), Международных стандартов заданий по обзору (МСЗО), Международные стандарты заданий по обеспечению уверенности (МСЗОУ), Международные стандарты смежных услуг (МССУ) или местных аналогов.
- 38. Объем знаний по таким тематическим разделам как финансовый учет и отчетность должен предполагать углубленный уровень изучения следующих тем:**
- (а) процессы и практика финансового учета и отчетности, в том числе и связанные с ними текущие проблемы и события; а также**
 - (б) Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО)⁴; а также/или**
 - (в) любые другие действующие стандарты или законы.**
39. Если заказчик аудита обязан составить финансовые отчеты по стандартам государственного сектора, то положения, аналогичные стандартам, определенным в параграфе 38, включают Международные стандарты бухгалтерского учета в государственном секторе (МСБУГС), Международные инструкции по бухгалтерскому учету в государственном секторе и любые действующие международные, национальные и/или местные аналоги таких положений.
- 40. Объем знаний по такому тематическому разделу как информационная технология должен включать следующее:**
- (а) системы информационной технологии по финансовому учету и отчетности, в том числе и связанные с ними текущие проблемы и события в этой области; а также**

⁴ Термин «Международные стандарты финансовой отчетности» означает МСФО, толкования Комитета по толкованию Международных стандартов финансовой отчетности, МСБУ, а также толкования Комитета по толкованию стандартов. См. «Международные стандарты финансовой отчетности 2006» (Лондон: Совет по Международным стандартам бухгалтерского учета, 2006, ISBN 1-904230-98-9).

(б) концептуальные базы оценки средств контроля и анализа рисков в системах бухгалтерского учета и отчетности в соответствии с требованиями аудита исторической финансовой информации.

41. Рекомендации по знаниям и сферам компетентности в области информационной технологии для профессиональных бухгалтеров определены в Международной инструкции по образованию (МИО) № 11 «Информационная технология для профессиональных бухгалтеров».

Профессиональные навыки

42. Требуемые навыки, предусмотренные в программе обучения и развития для специалистов по аудиту, должны включать:

(а) применение следующих профессиональных навыков в аудиторской среде:

- (i) выявлять и решать проблемы;**
- (ii) проводить соответствующее техническое исследование;**
- (iii) работать в составе групп в ходе проведения консультаций;**
- (iv) собирать и анализировать доказательства;**
- (v) представлять, обсуждать и, время от времени, эффективно отстаивать свою точку зрения при официальном, неофициальном, письменном и устном общении; а также**

(б) развитие высокого уровня профессиональных навыков в аудиторской среде:

- (i) применять соответствующие аудиторские стандарты и инструкции;**
- (ii) оценивать применения соответствующих стандартов финансовой отчетности;**
- (iii) демонстрировать способность к исследованию, абстрактному логическому мышлению и критическому анализу;**
- (iv) демонстрировать профессиональный скептицизм;**
- (v) применять профессиональное суждение; а также**
- (vi) выдерживать и урегулировать конфликты.**

43. МСО 3 «Профессиональные навыки» определяет требования к профессиональным навыкам всех профессиональных бухгалтеров. В контексте МСО 8 «углубленный уровень» означает уровень навыков выше, чем определен в МСО 3 для лиц, получающих квалификацию профессионального бухгалтера.

44. Соответствующие уровни и средства развития навыков могут определяться организациями-членами МФБ.

Профессиональные ценности, этика и отношения

45. Перед тем, как взять на себя роль специалиста по аудиту, следует овладеть умением применять требуемые профессиональные ценности, этические нормы и отношения в аудиторской среде.
46. МСО 4 «Профессиональные ценности, этика и отношения» определяет профессиональные ценности, этические нормы и отношения, которые обязаны соблюдать профессиональные бухгалтеры. Организациям-членам МФБ следует внедрить программу обучения, которая бы обеспечивала концептуальную основу для применения профессионального суждения и этичного осуществления деятельности в интересах как общества, так и профессии.
47. Все профессиональные бухгалтеры должны глубоко понимать возможные этические последствия профессиональных и управленческих решений. Они должны осознавать, что, при необходимости соблюдения этических принципов, огромное давление может оказываться на тех, кто принимает решения.
48. Ожидается, что специалисты по аудиту, как и все профессиональные бухгалтеры, будут на протяжении всей своей профессиональной деятельности соблюдать профессиональные ценности, этические нормы и отношения, определенные в МСО 4. В ходе получения практического опыта (стажировки) они должны пройти инструктаж по
- (а) профессиональному подходу к этике;
 - (б) применению на практике фундаментальных принципов;
 - (в) последствиям неэтичного поведения; а также
 - (г) разрешению этических дилемм.
49. Изучение профессиональной этики следует продолжать и после присвоения квалификации. Специалисты по аудиту должны рассматривать это как процесс, длящийся в течение всей профессиональной деятельности.
50. Фундаментальные этические принципы, которые должны соблюдать все профессиональные бухгалтеры, приобретают в сфере аудита особое значение ввиду большого доверия и интереса общественности к этому аспекту профессиональной деятельности во всем мире.
51. Фундаментальные этические принципы имеют огромное значение для развития профессии и общества в целом. В Кодексе этики МФБ для профессиональных бухгалтеров определены следующие фундаментальные принципы:
- (а) *честность*;
 - (б) *объективность*;
 - (в) *профессиональная компетентность и должная тщательность*;
 - (г) *конфиденциальность*; а также
 - (д) *профессиональное поведение*.

52. Помимо этого, Кодекс этики МФБ для профессиональных бухгалтеров требует, чтобы все члены групп и организаций, предоставляющие услуги по обеспечению уверенности, были независимы от заказчиков таких услуг. Все члены групп и организаций по обеспечению уверенности обязаны применять на практике концептуальную основу независимости, приводимую ниже.
53. Важно, чтобы специалисты по аудиту
- (а) осознавали потенциальные новые этические аспекты и конфликты в своей работе; а также
 - (б) следили за требованиями профессиональных организаций и общественности в области профессиональной этики.

Практический опыт

54. **Перед тем, как взять на себя роль специалиста по аудиту, профессиональные бухгалтеры должны наработать определенный срок практического опыта (стажировки) по специальности. Такой срок должен быть достаточно продолжительным и интенсивным, чтобы дать возможность продемонстрировать, что они овладели необходимыми профессиональными знаниями, профессиональными навыками и профессиональными ценностями, этикой и отношениями. Значительная часть срока практического опыта должна быть посвящена аудиту исторической финансовой информации.**
55. МСО 5 «Требования по практическому опыту» определяет требования по практическому опыту для всех профессиональных бухгалтеров. Профессиональные бухгалтеры, берущие на себя роль специалиста по аудиту также обязаны продемонстрировать применение знаний и навыков, требуемых настоящим разделом МСО 8, и применять их в аудиторской среде в соответствии с профессиональными ценностями, этикой и отношениями, определенными в МСО 4.
56. Практический опыт, способствующий развитию компетентности специалиста по аудиту, должен соответствовать тому виду и объему аудиторских заданий, в которых принимают или могут принимать участие специалисты по аудиту. Такой опыт должен позволить им
- (а) применять, под соответствующим руководством, требуемые знания и навыки; а также
 - (б) развивать и демонстрировать компетентность, в соответствии с требованиями настоящего МСО.
57. Практический опыт по специальности аудита можно приобретать до, во время или после получения квалификации профессионального бухгалтера. При выполнении требований настоящего МСО может засчитываться практический опыт, накопленный в соответствии с требованиями МСО 5 «Требования по практическому опыту».
58. Обычно срок практического опыта по специальности аудита составляет не менее трех лет, причем как минимум два года должны быть посвящены аудиту исторической финансовой информации под руководством партнера-руководителя задания. Для достижения требуемой компетентности, срок соответствующего практического опыта обычно составляет как минимум 3 года. Существенная часть

этого трехлетнего срока должна быть посвящена работе в области аудита финансовой отчетности под руководством партнера-руководителя задания. В том случае, если организацией-членом МФБ не установлен обязательный минимальный срок опыта, такая организация должна быть способна продемонстрировать, что знания и навыки, предусмотренные настоящим МСО, применялись в аудиторской среде и, в результате, претенденты овладели необходимой компетентностью и способностью применять профессиональное суждение в ходе выполнения аудиторского задания.

59. Требуемый аудиторский опыт следует получать в организации, которая может обеспечить получение соответствующего аудиторского опыта под руководством партнера-руководителя задания.

60. Среди организаций предлагающих получение соответствующего аудиторского опыта могут быть аудиторские фирмы и организации как частного, так и государственного сектора. Организации-члены МФБ должны убедиться, что обеспечивающие получение опыта аудиторские организации имеют положения и процедуры, необходимые для создания соответствующих условий. Соответствующими условиями считаются такие условия, которые дают возможность специалистам овладеть и продемонстрировать, что они овладели профессиональными знаниями, профессиональными навыками и профессиональными ценностями, этикой и отношениями, позволяющие им брать на себя ответственность за подготовку серьезных суждений в ходе аудита исторической финансовой информации.

Постоянное профессиональное развитие

61. МСО 7 «Постоянное профессиональное развитие: Программа обучения на протяжении всей жизни и постоянное развитие профессиональной компетентности» определяет требования по ППР ко всем профессиональным бухгалтерам, в том числе и к специалистам по аудиту.

62. С целью обеспечить выполнение требований к способностям и компетентности, определенным в настоящем МСО, профессиональные бухгалтеры, желающие стать специалистами по аудиту, могут принять участие в мероприятиях по ППР. ППР также будет необходимо для развития и поддержания компетентности на определенном уровне. Организации-члены МФБ могут рассмотреть возможность установления обязательных мероприятий по ППР для специалистов по аудиту или профессиональных бухгалтеров, стремящихся стать специалистами по аудиту.

Оценка

63. Перед тем, как доверять лицам выполнение роли специалистов по аудиту, следует оценить их профессиональные способности и компетентность.

64. Оценка должна быть настолько комплексной, чтобы дать возможность лицам продемонстрировать, что они владеют профессиональными знаниями, профессиональными навыками и профессиональными ценностями, этикой и отношениями, необходимыми для компетентного выполнения работы специалиста по аудиту.

65. Оценка способностей и компетентности специалистов по аудиту может проводиться:

- (а) организацией-членом МФБ, членом которой является данное лицо (в том числе и в рамках процесса коллегиальной проверки в организации-члене МФБ);
- (б) другой организацией-членом МФБ;
- (в) третьей стороной (например, учебной или тренинговой организацией, государственным или регулирующим органом, или проверяющим под надзором организации-члена);
- (г) аудиторской организацией (в том числе и через системы контроля качества организации);
- (д) путем объединения указанных выше возможностей.

В тех случаях, когда за присвоение квалификации специалистов по аудиту отвечают другие органы, организации-члены МФБ должны побуждать их принять стандарты МФБ.

РАЗДЕЛ 3: ПАРТНЕР-РУКОВОДИТЕЛЬ ЗАДАНИЯ

Общие положения

66. Объем, результаты и ход выполнения аудиторского задания регулируются конкретными профессиональными, правовыми или нормативными требованиями. В некоторых случаях конкретными требованиями регулируется, кто может действовать в качестве партнера-руководителя аудиторского задания. Такие требования далее именуется порядком лицензирования. Этот термин означает те случаи, когда полномочия или разрешение действовать в качестве партнера-руководителя задания предоставляются ограниченному кругу лиц, которые соответствуют конкретным требованиям. Такие конкретные требования определяются профессиональным, юридическим или регулирующим органом.
67. Применяется разный порядок лицензирования аудиторов. В тех случаях, когда лицензированием аудиторов, в соответствии с законодательством, занимаются организации-члены МФБ, ожидается, что профессиональные бухгалтеры выполнят требования, определенные во втором разделе настоящего МСО относительно выдачи аудиторских лицензий или разрешения подписывать отчеты по аудитам исторической финансовой информации. В тех случаях, когда лицензированием аудиторов, занимаются другие органы, организации-члены МФБ обязаны довести настоящий МСО до сведения законодательных, регулирующих или лицензирующих органов и содействовать его принятию.
68. В некоторых юрисдикциях профессиональные бухгалтеры получают лицензию, дающую право подписывать аудиторские заключения по финансовой отчетности, одновременно с квалификацией и могут не иметь практического опыта, требуемого настоящим стандартом. В таких случаях организациям-членам МФБ и аудиторским фирмам следует обеспечить, чтобы каждый, кто выполняет существенную роль в задании по аудиту финансовой отчетности, имел требуемые практический опыт и компетентность. Это обязательство можно выполнить с помощью программы проверки обеспечения качества (т.е. проверки практики), действующей в организации-члене МФБ, и с помощью внутрифирменных процедур по контролю качества.
69. Ожидается, что специалисты по аудиту, получившие разрешение подписывать заключения по обязательным аудиторским проверкам, помимо выполнения требований настоящего стандарта, приобретут практический опыт аудиторской деятельности. Также все специалисты по аудиту имеют профессиональное и этическое обязательство повышать и поддерживать на определенном уровне компетентность, соответствующую их профессиональным обязанностям.
70. МФБ признает, что аудиты финансовой отчетности могут быть разного вида, объема и сложности, и для выполнения таких заданий может требоваться профессиональная компетентность разного уровня. Профессиональные бухгалтера обязаны соблюдать Кодекс этики МФБ для профессиональных бухгалтеров, не принимая заданий, которые они не компетентны выполнять.

Требования к компетентности партнера-руководителя задания

71. Более широкие обязанности аудитора могут потребовать овладения дополнительными профессиональными знаниями, профессиональными умениями и

профессиональными ценностями, этикой и отношениями. Ожидается, что партнер-руководитель задания будет демонстрировать всестороннее понимание аудиторского процесса и способность ознакомить различные стороны с широким кругом вопросов.

72. Когда специалистов по аудиту повышают в должности до партнеров-руководителей задания, им необходимо продемонстрировать компетентность в следующих областях:

- (а) ответственность руководителя за качество аудита;
- (б) составление заключений на предмет выполнения действующих требований по независимости;
- (в) принятие клиентов и продолжение взаимоотношений с ними, а также особых аудиторских заданий;
- (г) назначение групп по выполнению задания, обеспечение необходимого сочетания способностей и компетентности в коллективе, чтобы выполнить задание и выпустить аудиторское заключение;
- (д) руководство, контроль и выполнение аудиторского задания в соответствии с профессиональными стандартами, а также требованиями нормативных и законодательных актов;
- (е) консультирование, проверка и обсуждения выполненной работы;
- (ж) составление надлежащего и подтвержденного достаточными соответствующими аудиторскими доказательствами аудиторского отчета.

РАЗДЕЛ 4: ТРЕБОВАНИЯ К КОМПЕТЕНТНОСТИ СПЕЦИАЛИСТОВ ПО АУДИТУ В ОСОБЫХ УСЛОВИЯХ И ОТРАСЛЯХ

Общие положения

73. Организациям-членам МФБ и аудиторским организациям следует обеспечить, чтобы специалисты по аудиту, отвечающие за значительные суждения в ходе аудита исторической финансовой информации в особых условиях или отраслях, имели необходимые профессиональные знания и практический опыт, относящиеся к таким отраслям или условиям.
74. После того, как профессиональные бухгалтеры овладели данными способностями и продемонстрировали компетентность, которая требуется от специалистов по аудиту, им может понадобиться дополнительное развитие в конкретной области перед тем, как принять на себя ответственность за подготовку значительных суждений в ходе аудита исторической финансовой информации в особой отрасли (например, банковская и финансовая, горнодобывающая и страховая) или в особых условиях (например, транснациональные аудиты).

Транснациональные аудиты

75. Транснациональные аудиты финансовой отчетности служат или могут служить основой для принятия крупных кредитных, инвестиционных и регуляторных решений за пределами страны, где находится предприятие; это положение распространяется на компании, акции или долговые обязательства которых котируются на бирже, а также общественно значимые предприятия, привлекающие особое внимание общественности ввиду своего размера, продукции или оказываемых услуг⁵.
76. **Перед тем, как взять на себя роль специалиста по аудиту в ходе транснациональных аудитов исторической информации, необходимо:**
- (а) выполнить требования, чтобы взять на себя роль специалиста по аудиту, (Раздел 2 настоящего МСО); а также**
 - (б) выполнить требования, предусмотренные в параграфе 77.**
77. Теоретическая часть программ обучения и развития для специалистов по аудиту, принимающих участие в транснациональных аудитах, должна включать следующие темы по юрисдикциям, где проводится транснациональный аудит:
- (а) применяемые стандарты финансовой отчетности и аудита;**
 - (б) контроль за много-объектным аудитом и аудитом группы предприятий;**
 - (в) применяемые листинговые требования;**
 - (г) применяемые требования в области корпоративного управления;**
 - (д) национальные нормативные базы; а также**

⁵ Сводка о практике работы КТА 1 – исправленная и дополненная, 2002 г.

(е) глобальные и местные экономика и деловая среда.

78. Специалисты по аудиту, занятые в транснациональном аудите, могут обнаружить, что в ходе применения профессиональных ценностей, этики и отношений вероятно возникновение сложностей в связи с особенностями разных культур (например, нормы, обычаи, модели поведения и ожидания).

Особые отрасли

79. Некоторые предприятия работают в отраслях, где уровень регулирования очень высок (такие как банки и химические предприятия). В особых отраслях и условиях законы и подзаконные нормативные акты, регулирующие составление финансовой отчетности, могут иметь свои характерные особенности. Более того, могут существовать различия и в порядке бухгалтерского учета, что приведет к различной практике признания и измерения.
80. Практически невозможно указать, какими дополнительными знаниями должны обладать те, кто работает в особых отраслях. Организации-члены МФБ, отдельные профессиональные бухгалтера и аудиторские фирмы вместе отвечают за то, чтобы специалисты по аудиту владели необходимой для своей работы компетентностью.

Практический опыт

81. Перед тем, как принимать на себя ответственность за подготовку аудиторских суждений при аудите исторической финансовой информации в особых условиях или отраслях, специалисты по аудиту должны получить определенный практический опыт в таких условиях или отраслях. Срок получения такого опыта должен быть достаточно продолжительным и интенсивным, чтобы позволить специалистам по аудиту продемонстрировать:

(а) необходимые профессиональные знания; а также

(б) умение применять необходимые навыки, а также профессиональные ценности, этику и отношения, требуемые для компетентного выполнения работы в данной особой отрасли или условиях.

Такой практический опыт может служить дополнением к иным требованиям, содержащимся в настоящем МСО.