

**Конференция Организации
Объединенных Наций
по торговле и развитию**

Distr.: General
26 August 2015
Russian
Original: English

Совет по торговле и развитию**Комиссия по инвестициям, предпринимательству и развитию**

Межправительственная рабочая группа экспертов

по международным стандартам учета и отчетности

Тридцать вторая сессия

Женева, 4–6 ноября 2015 года

Пункт 3 предварительной повестки дня

**Основы качественной корпоративной отчетности:
Международные требования к аудиту и ревизиям
и передовая практика их проведения****Записка секретариата ЮНКТАД***Резюме*

Межправительственная рабочая группа экспертов ЮНКТАД по международным стандартам учета и отчетности (МСУО) ведет работу над Руководством по развитию системы учета в интересах повышения качества корпоративной отчетности. Руководство разбито на четыре основных раздела: нормативно-правовая база, институциональная основа, кадровый потенциал и процесс укрепления потенциала. Важнейшими компонентами Руководства являются стандарты аудита и ревизий.

Завершая свою работу на тридцать первой сессии, Межправительственная рабочая группа экспертов предложила тему «Основы качественной корпоративной отчетности: Международные требования к аудиту и ревизиям и передовая практика их проведения» в качестве одного из основных пунктов повестки дня для рассмотрения на своей тридцать второй сессии. Данная тема является одной из основных в Руководстве по развитию системы учета. В этой связи секретариат ЮНКТАД подготовил настоящую справочную записку в целях содействия ее обсуждению Межправительственной рабочей группой экспертов данной темы. В записке рассматриваются тенденции в сфере разработки и внедрения международных стандартов аудита, а также нормативно-правовые, институциональные и кадровые аспекты перехода на эти стандарты.



Содержание

	<i>Стр.</i>
I. Введение.....	3
II. Обзор тенденций в приведении национальных требований в соответствие с международными стандартами аудита.....	4
A. Разработка международных стандартов аудита и проект повышения ясности стандартов	4
B. Нефинансовая отчетность.....	6
C. Малые и средние предприятия.....	7
D. Государственный сектор	7
E. Последние тенденции в переходе на международные стандарты аудита	8
III. Основные предпосылки перехода на международные стандарты аудита и задачи укрепления потенциала	9
A. Нормативно-правовые и регулятивные требования	9
B. Институциональная основа	16
C. Требования к кадровому потенциалу	18
IV. Заключение	21

I. Введение

1. На протяжении более чем трех десятилетий Межправительственная рабочая группа экспертов по международным стандартам учета и отчетности вносила вклад в глобальные усилия, направленные на повышение качества финансовой и нефинансовой отчетности предприятий во всем мире в целях повышения финансовой стабильности и эффективности управления, а также улучшения инвестиционного климата.

2. С 2010 года ежегодные сессии Межправительственной рабочей группы экспертов были посвящены выработке комплексного подхода к подготовке качественной корпоративной отчетности как важнейшей составляющей благоприятного инвестиционного климата. С этой целью в течение последних пяти лет Межправительственная рабочая группа экспертов работала над Руководством по развитию системы учета и его применением в разных регионах планеты. Это Руководство, включающее в себя рамочный механизм развития системы учета¹ и набор показателей развития системы учета², было усовершенствовано, и сегодня его можно найти на четырех языках – английском, испанском, русском и французском – на электронной веб-платформе по следующему адресу: <http://adt.uncatd.org>.

3. Руководство было разработано для того, чтобы помочь государствам-членам выявить несоответствия между их внутренними требованиями к корпоративной отчетности и международными стандартами и кодексами и в рамках этого процесса выработать план действий по их последовательному и наглядному устранению. В этом смысле Руководство облегчает разработку и осуществление устойчивых стратегий и планов действий по приведению внутренних требований в соответствие с международными стандартами и передовой практикой. Оно способствует открытому и конструктивному диалогу между основными участниками цепочки корпоративной отчетности. Важнейшими элементами Руководства являются стандарты аудита и ревизий.

4. Завершая свою работу на тридцать первой сессии, Межправительственная рабочая группа экспертов предложила тему «Основы качественной корпоративной отчетности: Международные требования к аудиту и ревизиям и передовая практика их проведения» в качестве одного из основных пунктов повестки дня для рассмотрения на своей тридцать второй сессии. Сегодняшняя работа по данной теме опирается на результаты предыдущей деятельности Межправительственной рабочей группы экспертов, в том числе на записку «Практические пределы и связанные с ними соображения осуществления международных стандартов аудита», подготовленную секретариатом ЮНКТАД в 2008 году в сотрудничестве с Международным советом по вопросам аудита и проверки достоверности информации³; на готовящийся к выходу документ по вопросам мониторинга соблюдения и обеспечения применения стандартов, содержащий рекомендации в отношении укрепления потенциала и передовой практики; и на пять практических исследований по вопросам мониторинга соблюдения и обеспечения применения стандартов в Австралии, Бельгии, Германии, Канаде и Соединенном Королевстве Великобритании и Северной Ирландии, проведенных ЮНКТАД и рас-

¹ TD/B/C.II/ISAR/56 и TD/B/C.II/ISAR/56/Add.1.

² TD/B/C.II/ISAR/59.

³ TD/B/C.II/ISAR/49 и UNCTAD, 2010, *International Accounting and Reporting Issues: 2008 Review* (New York and Geneva, United Nations publication).

смотренных на тридцать первой сессии Межправительственной рабочей группы экспертов⁴.

5. Секретариат ЮНКТАД подготовил настоящую справочную записку в целях содействия обсуждению Межправительственной рабочей группой экспертов данной темы. В записке рассматриваются тенденции в приведении национальных требований в соответствие с международными стандартами аудита, а также рассматриваются основные предпосылки перехода на эти стандарты и основные задачи в сфере укрепления потенциала. Кроме того, в ней предлагаются вопросы для последующего рассмотрения⁵.

II. Обзор тенденций в приведении национальных требований в соответствие с международными стандартами аудита

A. Разработка международных стандартов аудита и проект повышения ясности стандартов

6. Стандарты аудита и ревизий являются важнейшими звеньями цепочки корпоративной отчетности. Потребность в расширении базы финансирования за счет новых инвесторов и кредиторов привела к разделению собственности на предприятия и повседневного управления их работой. В результате кредиторы, инвесторы и другие заинтересованные стороны больше доверяют финансовой и нефинансовой отчетности менеджмента предприятий в тех случаях, когда такая отчетность подтверждается компетентной третьей стороной, например аудиторской фирмой.

7. Процесс глобализации и углубления интеграции мировой экономики породил необходимость разработки глобальных стандартов отчетности и аудита⁶. В марте 1978 года для выработки международных руководящих принципов аудита под эгидой Международной федерации бухгалтеров был создан Международный комитет по аудиторской практике. В 1991 году Комитет рекодифицировал свои руководящие принципы и издал их в виде международных стандартов аудита.

8. В 2002 году после всестороннего изучения было принято решение о замене Комитета Международным советом по стандартам аудита и проверки достоверности информации. В 2004 году Совет приступил к комплексному пересмотру и переработке своих стандартов в рамках проекта повышения ясности стандартов, который был завершен в 2009 году. В ходе этого проекта свыше половины из 36 международных стандартов аудита были не просто уточнены, а серьезно переработаны в целях совершенствования практики аудита («уточненные МСА»). Уточненные МСА получили поддержку таких международных организаций, как Базельский комитет по надзору за банковской деятельностью, ЮНКТАД и Всемирный банк. Кроме того, стандарты были утверждены в июне 2009 года Меж-

⁴ UNCTAD, *International Accounting and Reporting Issues: 2014 Review and International Accounting and Reporting Issues: 2015 Review* (готовится к выпуску).

⁵ При подготовке настоящей записки были использованы материалы, почерпнутые из открытых источников и предоставленные секретариату Джаведом Сиддикви, старшим преподавателем бухгалтерского учета Манчестерской бизнес-школы при Манчестерском университете, Соединенное Королевство.

⁶ C Humphrey and A Loft, 2011, *Moving beyond nuts and bolts: The complexities of governing a global profession through international standards*, в: S Ponte, P Gibbon and J Vestergaard, eds., *Governing Through Standards: Origins, Drivers and Limitations*, Palgrave MacMillan, Basingstoke, United Kingdom: 102–129.

дународной организацией комиссий по ценным бумагам для использования при трансграничном размещении акций и их регистрации на биржах своих членов⁷.

9. В директиве 2014/56/EU Европейского парламента и Совета от 16 апреля 2014 года, вносящей поправки в директиву 2006/43/ЕС об обязательном аудите годовых счетов и консолидированных счетов, говорится, что государства – члены Европейского союза требуют от присяжных аудиторов и аудиторских фирм проведения обязательного аудита в соответствии с требованиями международных стандартов аудита, утвержденных Европейской комиссией. Европейский союз предоставлял финансирование Совету по надзору за соблюдением общественных интересов, органу, осуществляющему, среди прочего, надзор за процедурой разработки стандартов Международным советом по стандартам аудита и проверки достоверности информации⁸. В апреле 2014 года Европейский парламент принял постановление, поддержав дальнейшее финансирование Совета в 2014–2020 годах (см. http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=uriserv:OJ.L_.2014.105.01.0001.01.ENG). Международные стандарты аудита получили высокую оценку и авторов финансировавшегося Европейским сообществом углубленного научного исследования, которые пришли к выводу о том, что «применение уточненных МСА в Европейском союзе повысит доверие к финансовой отчетности, а также качество как самой отчетности, так и результатов аудита в Европейском союзе»⁹. В то же время возможность официального утверждения Международных стандартов аудита Европейским союзом все еще обсуждается.

10. В 2013 году Международный совет по стандартам аудита и проверки достоверности информации выпустил обзорный доклад о результатах применения уточненных МСА. Сформулированные в нем выводы свидетельствуют о том, что уточнение сделало Международные стандарты аудита более понятными и что уточненные МСА получили хорошие отзывы аудиторов. Совет отметил, что уточнение отдельных стандартов было продиктовано необходимостью повышения единообразия и эффективности их применения. Важно помнить, что для утверждения уточненных МСА и их эффективного применения требуется время на внесение изменений в национальные стандарты: необходимо обеспечить перевод, завершить законодательные процедуры и скорректировать методологию аудита компаний. Совет отметил также, что залогом высокого качества аудита является обучение и профессиональная подготовка аудиторов, а также составление практического руководства, особенно для малых и средних предприятий (МСП). В ходе проведенных Советом консультаций предлагалось для улучшения понимания уточненных МСА шире использовать простой английский язык и избегать шаблонных или слишком сложных формулировок¹⁰.

⁷ Сводную информацию о ходе работы по внедрению стандартов см. International Auditing and Assurance Standards Board, 2010, Implementation of the clarified International Standards on Auditing, International Federation of Accountants. Информация о поддержке глобальных усилий по приведению национальных требований в соответствие со стандартами см. также UNCTAD, 2010, *International Accounting and Reporting Issues: 2008 Review* (New York and Geneva, United Nations publication).

⁸ Совет по надзору за соблюдением общественных интересов был создан в феврале 2005 года для обеспечения того, чтобы международные стандарты аудита и ревизий, этики и обучения бухгалтерскому делу были прозрачными и отвечали интересам общества. Он является глобальным независимым надзорным органом и совместным проектом Международной федерации бухгалтеров и международного сообщества финансовых регуляторов.

⁹ University of Duisburg-Essen, 2009, Evaluation of the possible adoption of International Standards on Auditing in the European Union, Study on International Standards on Auditing Markt/2007/15/F.

¹⁰ International Auditing and Assurance Standards Board, 2013, Clarified International Standards on Auditing: Findings from the post-implementation review, International Federation of Accountants.

11. Опираясь на результаты обзорного доклада о применении стандартов, Международный совет по стандартам аудита и проверки достоверности информации выпустил план работы и консультативный документ с изложением предлагаемой стратегии на 2015–2019 годы¹¹. Первой стратегической целью, поставленной Советом, стали разработка и поддержание на должном уровне качественных международных стандартов аудита, которые ложились бы в основу проведения качественного аудита финансовой отчетности. Совет указал, что для достижения этой цели в период с 2015 по 2019 год он не пожалеет усилий для устранения основных практических проблем, которые будут выявлены Советом в ходе осуществления проекта мониторинга применения стандартов. Анализ реакции на план работы и стратегию говорит о том, что профессиональные бухгалтерские органы и органы регулирования во всем мире в целом поддерживают стратегию на 2015–2019 годы, которая закладывает фундамент для будущего развития и популяризации международных стандартов аудита.

В. Нефинансовая отчетность

12. В процессе продолжающейся разработки международных стандартов аудита все более пристальное внимание уделяется сфере нефинансовой отчетности. Пересмотренный стандарт № 720 требует от аудиторов знакомиться с содержащейся в годовой отчетности нефинансовой информацией, с тем чтобы удостовериться в отсутствии серьезных несоответствий между такой информацией и финансовой отчетностью или теми сведениями, которые аудиторы собрали в ходе проводимой ими проверки¹². В этой связи в пересмотренном стандарте конкретно признается, что, хотя содержание годовой отчетности может различаться в зависимости от законодательства, норм регулирования или обычаев той или иной страны, в годовой отчетности могут содержаться один или несколько документов из следующего перечня: управленческий отчет; управленческий комментарий; операционный или финансовый обзор или аналогичный доклад, подготовленный руководством; заявление председателя; заявление о корпоративном руководстве; доклад о результатах внутреннего контроля и оценке рисков.

13. При этом в тексте пересмотренного стандарта признается, что годовой отчет по своему характеру, целям и содержанию отличается от других отчетов, например от отчетов, подготовленных для удовлетворения информационных потребностей конкретной группы заинтересованных сторон или для соблюдения конкретного нормативного требования, даже если такие отчеты должны быть общедоступными. Подобные отдельные документы обычно не являются составной частью годовой отчетности (с учетом требований законодательства, норм регулирования или обычаев), и поэтому на них не распространяются международные стандарты аудита. Можно назвать следующие примеры таких отдельных отчетов: отчет самостоятельного отраслевого органа или органа регулирования; отчет о корпоративной социальной ответственности; отчет об устойчивости; отчет о разнообразии и равенстве возможностей; отчет о трудовой практике и условиях труда; и отчет о ситуации с правами человека.

14. Международные стандарты аудита включают в себя стандарты деятельности по проверке достоверности информации, не связанной с аудитом или с обзорами финансовой информации за прошлые периоды. В декабре 2013 года Меж-

¹¹ International Auditing and Assurance Standards Board, 2014, Work plan for 2015–2016:

Enhancing audit quality and preparing for the future, International Federation of Accountants.

¹² International Auditing and Assurance Standards Board, 2015, International Standard on Auditing 720 (revised): The auditor's responsibilities relating to other information and related conforming amendments, International Federation of Accountants.

дународный совет по стандартам аудита и проверки достоверности информации издал переработанный Международный стандарт в области проверки достоверности отчетности (International Standard on Assurance Engagements No. 3000). С ним связан и стандарт № 3410, касающийся выбросов парниковых газов. Проведенные недавно исследования, посвященные изучению тенденций в области проверки достоверности нефинансовой информации, позволяют говорить о росте числа отчетов, достоверность которых подтверждена третьей стороной. Согласно исследованию, проведенному в рамках Глобальной инициативы в области отчетности, почти две трети соответствующих проверок проводят бухгалтерские фирмы¹³. Чаще всего они дают ограниченное подтверждение, удостоверяя соответствие отчетности стандарту № 3000. Помимо бухгалтерских фирм достоверность информации о выбросах парниковых газов подтверждают и другие органы, такие как инжиниринговые и экологические консалтинговые фирмы. Такие поставщики услуг обычно удостоверяют соответствие стандарту № 14064-3:2006 Международной организации по стандартизации (часть 3 – Технические требования и руководство по валидации и верификации утверждений относительной парниковых газов), а не стандарту № 3410¹⁴.

C. Малые и средние предприятия

15. Уточненные МСА могут использоваться при аудите компаний всех размеров. Международный совет по стандартам аудита и проверки достоверности информации отмечает, что эффективность применения стандартов зависит от эффективности соответствующих программ профессиональной подготовки. Ответственность за разработку и реализацию таких программ подготовки лежит на национальных профессиональных бухгалтерских органах, а также на отдельных аудиторских компаниях¹⁵.

16. В странах, перешедших на международные стандарты аудита, профессиональные органы, как правило, оказывают малым и средним аудиторским компаниям помощь в их внедрении и применении при проведении аудита МСП, предлагая им, в частности, подробные руководства и практические пособия¹⁶. В 2011 году Международная федерация бухгалтеров в сотрудничестве с Канадским институтом дипломированных бухгалтеров составила «Руководство по использованию международных стандартов при проведении аудита на малых и средних предприятиях». Цель составления этого руководства заключалась в том, чтобы помочь специалистам-практикам в понимании и эффективном применении уточненных МСА при работе с МСП. В руководстве содержатся практические материалы по проведению аудита на МСП, в том числе наглядные практические пособия для микропредприятий и МСП.

D. Государственный сектор

17. Что касается государственного сектора, то международные стандарты аудита вошли в международные стандарты высших контрольно-ревизионных учреждений, издаваемые их международной организацией. Подготовленное организацией руководство разрешает при составлении окончательного отчета о резуль-

¹³ Global Reporting Initiative, 2013, The external assurance of sustainability reporting, Research and Development Series.

¹⁴ A Huggins, WJ Green and R Simnett, The competitive market for assurance engagements on greenhouse gas statements: Is there a role for assurers from the accounting profession, *Current Issues in Auditing*, 5(2):1–12.

¹⁵ International Auditing and Assurance Standards Board, 2010.

¹⁶ Ibid.

татах аудита ссылаться либо на международные стандарты аудита, либо на международные стандарты высших контрольно-ревизионных органов. В последних содержатся дополнительные рекомендации для государственного сектора, хотя их требования ничем не отличаются от требований, предъявляемых при проведении финансового аудита. Международные стандарты аудита представляют собой неделимый пакет стандартов, и международные стандарты высших контрольно-ревизионных органов, куда они входят, не могут применяться по отдельности. В том случае, если высший контрольно-ревизионный орган возьмет на вооружение любой из этих двух пакетов стандартов, в отчете аудитора должна содержаться ссылка на эти стандарты¹⁷. Это требование действует и в том случае, когда финансовый аудит проводится в сочетании с другими видами аудита, такими как аудит результатов хозяйственной деятельности или аудит соответствия нормативным требованиям.

Е. Последние тенденции в переходе на международные стандарты аудита

18. Все больше стран переходят, хотя и разными путями, на международные стандарты аудита. По данным Международного совета по стандартам аудита и проверки достоверности информации, на сегодняшний день 106 стран либо перешли на международные стандарты аудита¹⁸, либо собираются сделать это в ближайшем будущем (см. <http://www.iaasb.org/clarity-center/support-and-guidance>)¹⁹. География этих стран такова: 26 из них являются странами Африки и Ближнего Востока; 18 – странами Америки; 21 – Азии и Океании; и 41 – Европы. В их число входят все государства – члены Европейского союза за исключением Германии, Португалии и Франции, которые ожидают утверждения международных стандартов аудита Европейской комиссией²⁰. Португалия находится в процессе перехода на уточненные МСА (см. <http://www.internationalaccountingbulletin.com/news/three-eu-members-yet-to-adopt-international-auditing-standards-4562247/>).

19. В 29 странах международные стандарты аудита в целом применяются как местные стандарты с некоторыми изменениями, рекомендованными Советом (см. http://www.ifac.org/system/files/downloads/Modification_Policy_Position.pdf). В некоторых странах местные стандарты аудита аналогичны международным стандартам аудита. В то же время не вполне ясно, соответствуют ли внесенные в них изменения рекомендациям Совета. Кроме того, некоторые страны задались целью привести свои стандарты в соответствие с международными стандартами аудита, но еще не достигли ее²¹. В ряде стран, например в Австра-

¹⁷ International Organization of Supreme Audit Institutions, 2013, Fundamental principles of public sector auditing.

¹⁸ Перехода на ключевые виды стандартов требуют национальные законодательные и подзаконные акты; стандарты, которые утверждаются национальным органом стандартизации; национальные стандарты, которые в основном согласуются с международными стандартами аудита и в которые вносятся некоторые изменения в соответствии с рекомендациями Совета; стандарты, которые имеют информационные огрехи, связанные с переводом международных стандартов аудита или внесением в них изменений; и/или стандарты, которые, несмотря на провозглашенную цель унификации с международными стандартами аудита, не были унифицированы на практике.

¹⁹ Имеющиеся данные не дают точного представления о том, сколько стран применяют международные стандарты аудита на практике или как скоро планируют перейти на них остальные страны.

²⁰ Federation of European Accountants, 2015, Overview of International Standards on Auditing adoption in the European Union.

²¹ Например, в Австралии Совет по стандартам аудита и проверки достоверности информации четко высказался по поводу необходимости использования международных стандартов

лии, Нидерландах и Соединенном Королевстве, национальные органы, занимающиеся разработкой стандартов аудита, прекратили разрабатывать внутренние стандарты независимо от международных.

20. Одним из важных игроков на мировых финансовых рынках, которые еще не перешли на международные стандарты аудита, являются Соединенные Штаты Америки. Действующие в Соединенных Штатах стандарты были утверждены Советом по надзору за учетом в публичных компаниях. Комиссия Соединенных Штатов по ценным бумагам и биржам не одобрила международные стандарты аудита для использования при проведении аудита отечественных или зарубежных компаний, чьи ценные бумаги обращаются на биржах в Соединенных Штатах. Несмотря на частое противопоставление международных стандартов аудита и стандартов Совета по надзору за учетом в публичных компаниях, различий по существу между ними немного (см. http://ec.europa.eu/internal_market/auditing/docs/iasevalstudy2009/appendix_en.pdf). В то же время в процессе консультаций в Международном совете по стандартам аудита и проверки достоверности информации отмечалось, что полный переход Соединенных Штатов на уточненные МСА может серьезно повлиять на готовность других стран последовать их примеру²².

21. Международные стандарты аудита применяются также крупными аудиторскими фирмами при проведении аудита ведущих компаний во всем мире в рамках соглашения Форума фирм. Это соглашение требует от членов содействовать последовательному применению во всем мире качественных методов аудита, в том числе международных стандартов аудита, а также приведению национальных стандартов аудита в соответствие с международными стандартами. Члены Форума должны максимально широко проводить аудиты транснациональных компаний в соответствии с международными стандартами аудита (см. <http://www.ifac.org/system/files/uploads/TAC-FoF/Fact-Sheet-FoF-TAC.pdf>).

III. Основные предпосылки перехода на международные стандарты аудита и задачи укрепления потенциала

22. Процесс практического перехода на международные стандарты аудита (или на любой другой комплекс стандартов аудиторской деятельности) и любые возможные последствия этого шага во многом зависят от существующих условий, национального регулятивного и институционального потенциала, имеющихся ресурсов и контекста, в котором эти стандарты применяются. О некоторых задачах, возникающих в этой связи, пойдет речь в настоящей главе.

A. Нормативно-правовые и регулятивные требования

23. В зависимости от истории и культуры страны нормативно-правовые и регулятивные требования могут принимать разные формы. В то же время многолет-

аудита в качестве основы национальных аудиторских стандартов, предложив внести необходимые поправки в законодательную и нормативную базу. В Норвегии международные стандарты аудита были утверждены в качестве национальных стандартов, и в них по мере необходимости вносятся изменения с учетом специфики национальной системы регулирования. В Сингапуре в международные стандарты аудита были внесены редакционные изменения с учетом местных особенностей (подробную ситуацию с принятием этих изменений в стране по состоянию на август 2012 года см. <https://www.ifac.org/system/files/uploads/MBD/Basis-of-ISA-Adoption-by-Jurisdiction-August-2012.pdf>).

²² Comments made by the Institute of Certified Public Accountants, Republic of Korea.

ний опыт реформ в сфере бухгалтерского учета и аудита, призванных способствовать международной унификации и повышению качества корпоративной отчетности, позволяет выявить некоторые общие закономерности.

24. Согласно положениям Руководства по развитию системы учета, посвященным укреплению потенциала²³, при создании нормативно-правовых и регулятивных основ системы аудита следует учитывать следующие элементы²⁴:

- стандарты и требования аудита;
- обеспечение соблюдения стандартов (их утверждение, когда это требуется);
- мониторинг и соблюдение стандартов и требований;
- лицензирование аудиторов;
- необходимость профессиональной подготовки бухгалтеров, аудиторов, сотрудников регулирующих органов и других заинтересованных сторон и участников цепочки отчетности;
- корпоративное управление;
- этические стандарты;
- проверки и дисциплинарные меры;
- механизм контроля качества;
- ответственность и подотчетность аудиторов.

1. Стандарты аудита

25. Международные стандарты аудита можно рассматривать как процессуальные стандарты, предписывающие, как аудиторам следует проводить разные этапы процесса аудита в расчете на то, что это позволит им оказывать качественные услуги. Стандарты сводятся в группы: стандарты 200–299, например, регламентируют обязанности аудиторов, а также характер и общий порядок организации аудита, в том числе требования к аудиторской документации и внутреннему контролю качества. Другие группы стандартов устанавливают технические требования к конкретным аспектам аудита, например к планированию аудита (300–499), сбору информации (500–599), использованию результатов работы третьих лиц в ходе аудита (600–699) и подготовке аудиторского отчета (700–799). Для того чтобы заложить прочный нормативно-правовой фундамент для внедрения и применения международных стандартов аудита, следует принимать во внимание ряд принципиальных моментов.

26. Один из таких моментов связан с качеством аудита. После глобального финансового кризиса 2008 года стали звучать все более настойчивые призывы повысить качество аудита. В то же время здесь сохраняются проблемы, и споры о том, что следует понимать под качеством аудита, не утихают. Сфера предлагаемых определений очень широка, и каждое такое определение сориентировано на разные аспекты аудита – результаты, процедуры или суждения.

27. В 2014 году Международный совет по стандартам аудита и проверки достоверности информации разработал рамочный документ, призванный повысить качество аудита – «A Framework for Audit Quality: Key Elements That Create an Environment for Audit Quality». В нем признаются сложности с разработкой определе-

²³ TD/B/C.II/ISAR/56.

²⁴ The Accounting Development Tool addresses legal and regulatory foundations for audits in pillar A in the following: A2 – audit standards; A4 – enforcement, monitoring of implementation and compliance; A5 – licensing of auditors; A7 – ethics; and A8 – investigation, discipline and appeals.

ния качества аудита и отмечается, что подготовленные Советом международные стандарты аудита закладывают хороший фундамент для деятельности, направленной на повышение качества аудита. В нем определяется ряд важнейших элементов: исходная информация, процедура, факторы, влияющие на результат, основные связи в цепочке финансовой отчетности и контекстуальные факторы на уровне аудиторской практики, аудиторских фирм и на национальном уровне, которые влияют на качество аудита. По мнению Совета, качественным аудит можно назвать тогда, когда проводящая его группа аудиторов демонстрирует надлежащие ценности, этику и подходы; когда аудиторы являются достаточно знающими, квалифицированными и опытными и посвятили выполнению своих обязанностей достаточно времени; когда они неукоснительно придерживались установленных процедур аудита и контроля качества, соответствующих требованиям закона, подзаконных актов и применимых стандартов; когда они своевременно представили полезные доклады; и когда они должным образом взаимодействовали с заинтересованными сторонами.

28. Несмотря на общее понимание того, что уточненные МСА способствуют дальнейшему повышению качества аудита, по мнению ряда аудиторских фирм, с учетом культурных различий и уровня развития аудиторского дела в разных странах не следует рассчитывать на то, что переход на международные стандарты аудита автоматически позволит унифицировать его качество.

29. По результатам глобального обследования Международный форум независимых органов регулирования аудита пришел к выводу о том, что аудиторским фирмам на глобальном уровне необходимо активнее работать над тем, чтобы сделать свою деятельность более согласованной и подходить к ней с большей долей профессионального скептицизма. Результаты проверок сами по себе не свидетельствуют о необходимости изменения стандартов. Тем не менее отчет об этом обследовании указывает на существование в практике аудита системных недостатков, на которые следует обращать особое внимание в процессе разработки международных стандартов²⁵. По мнению участников Международного форума, дальнейшая работа в этих областях, призванная дать ответ на вопрос о том, могут ли стандарты помочь исключить подобные выводы со стороны аудиторских фирм и аудиторов в будущем, и если да, то каким образом, повысит актуальность их деятельности.

30. В июне 2015 года Совет по надзору за учетом в публичных компаниях Соединенных Штатов вынес на открытое обсуждение предложение о возможном использовании группы показателей в целях повышения качества аудита (см. http://pcaobus.org/Rules/Rulemaking/Docket%20041/Release_2015_005.pdf). В предложении подчеркивается, что показатели представляют собой потенциальный набор количественных инструментов, которые могут пролить новый свет на то, как следует оценивать качество аудита и как можно обеспечить их высокое качество. С учетом качественного контекста эти предложения могут лечь в основу дискуссий между теми, кто имеет отношение к финансовой отчетности и аудиту, например между аудиторскими комитетами и компаниями.

31. Еще одним важным и сложным вопросом является вопрос независимости органов регулирования и специалистов-практиков, работающих в сфере аудита. В принципе № 2 основных принципов независимых органов регулирования в области аудита Международный форум независимых органов регулирования аудита заявил, что независимость регулятора «означает способность осуществлять регулирование, а также принимать решения и обеспечивать их исполнение без постороннего вмешательства со стороны объектов такого регулирования. Орган регу-

²⁵ International Forum of Independent Audit Regulators, 2015, Report on 2014 survey of inspection findings.

лирования аудита при осуществлении своих функций и полномочий должен быть независим от внешнего вмешательства политических, а также коммерческих и иных секторальных кругов, а руководство его деятельностью не должно контролироваться практикующими аудиторами. Такой орган регулирования должен обладать источником стабильного финансирования, надежного и не зависящего от влияния аудиторов и аудиторских фирм и достаточного для осуществления им своих функций и полномочий»²⁶.

32. Аналогично этому, в статье 290 своего кодекса этики профессиональных бухгалтеров, посвященной аудиту и ревизиям, Международный совет по стандартам этики для бухгалтеров заявил, что под независимостью он понимает следующее:

а) «интеллектуальную независимость, позволяющую излагать выводы, не подвергаясь влиянию, которое компрометирует профессиональные суждения, и дающую тем самым возможность тому или иному лицу демонстрировать честность, объективность и профессиональный скептицизм;

б) внешнюю независимость, позволяющую не оказываться перед фактами и обстоятельствами, которые были бы настолько серьезными, что разумная и информированная третья сторона могла бы, взвешивая все конкретные факты и обстоятельства, прийти к выводу о том, что честность, объективность или профессиональный скептицизм фирмы или члена аудиторской группы были скомпрометированы» (см. <http://www.ethicsboard.org>).

33. Институт дипломированных бухгалтеров Англии и Уэльса отмечал, что самый эффективный способ гарантировать независимость – это осуществлять регулирование, опираясь на общие принципы, а не на подробные правила, которые могут соблюдаться по форме, но нарушаться по сути. В рамках такого подхода фиксируются основополагающие этические принципы, обосновываются возможные угрозы их соблюдению и рекомендуются защитные меры, которые могут потребоваться для противодействия таким угрозам (см. <http://www.icaew.com>).

34. Выход в Европейском союзе после финансового кризиса 2008 года «Зеленой книги» положил начало обсуждению ряда имеющих отношение к аудиту вопросов, таких как роль аудитора, управление аудиторскими фирмами и их независимость, и надзор за работой аудиторов²⁷. В директиве 2014/56/EU говорится, что для укрепления независимости внешних аудиторов и аудиторских фирм аудиторы не должны участвовать в процессе принятия решений в структурах, где они проводят аудит, и что им следует фиксировать все угрозы их независимости и принимаемые для противодействия им защитные меры; в тех случаях, когда «даже после принятия защитных мер угрозы их независимости остаются слишком серьезными, им следует либо подавать в отставку, либо воздерживаться от участия в аудите».

35. Внедрение международных стандартов аудита в той или иной стране может проходить более эффективно тогда, когда стандарты доступны на языке той страны, где они будут применяться на практике. В этой связи важнейшее значение приобретает их надлежащий перевод. Своевременный успешный перевод стандартов аудита стал важным компонентом проекта повышения ясности стандартов Международного совета по стандартам аудита и проверки достоверности инфор-

²⁶ International Forum of Independent Audit Regulators, 2015, Core principles for independent audit regulators, см. <http://www.ifiar.org/IFIAR/media/Documents/General/Final-Core-Principles.pdf> (по состоянию на 20 августа 2015 года).

²⁷ European Commission, 2010, Audit policy: Lessons from the crisis, Green Paper. См. также C Humphrey, A Kausar, A Loft and M Woods, 2011, Regulating audit beyond the crisis: A critical discussion of the European Union green paper, European Accounting Review, 20(3):431–457.

мации. Признавая, что для перевода необходим доступ к утвержденным текстам уточненных МСА, Совет выложил их на веб-сайте Международной федерации бухгалтеров. Перевод остается одним из главных препятствий для внедрения и применения международных стандартов аудита, и на этом пути сохраняется ряд проблем, связанных в том числе с использованием формулировок, позволяющих по-разному толковать требования стандартов, что осложняет единообразное применение уточненных МСА в разных странах. Пути решения этой проблемы, возможно, следует искать на региональном уровне, о чем говорится во вставке 1.

Вставка 1

Передовая практика перевода стандартов

В 2012 году объединение профессиональных бухгалтерских организаций в Латинской Америке перевело *Справочник по международным стандартам аудита и контроля качества* на испанский язык. В состав этого объединения входили Испанский институт дипломированных бухгалтеров, Институт бухгалтерского учета и аудита, а также наблюдательный комитет под руководством Аргентинской федерации профессиональных советов по экономическим наукам с представителями органов – членов Международной федерации бухгалтеров из Колумбии, Коста-Рики, Мексики, Многонационального Государства Боливия, Панама, Парагвая, Уругвая и Чили, а также ряд других важных участников. Это один из примеров того, как страны, говорящие на одном языке, могут объединить усилия в интересах согласованного применения международных стандартов аудита, преодолевая проблемы перевода и используя эффект масштаба.

Источник: Международная федерация бухгалтеров, 2012 год, пресс-релиз, см. <https://www.ifac.org/news-events/2012-04/ifac-welcomes-publication-single-spanish-translation-handbook-international-standards> (по состоянию на 20 августа 2015 года).

36. Для эффективного внедрения международных стандартов аудита требуются также пояснительные материалы, содержащие рекомендации по практическому применению норм регулирования. Многие участники консультаций, проводившихся Международным советом по стандартам аудита и проверки достоверности информации, в том числе аудиторские фирмы, обращали внимание на потребность в дополнительных инструкциях в ряде областей. В то же время ряд участников отмечали, что уточненные МСА неоправданно увеличили объем аудиторской документации, особенно для МСП. По мнению одних участников, дополнительная документация помогает лучше понять логику аудиторов, а с точки зрения других, требования к документации являются чрезмерными и заставляют в первую очередь думать о том, как лучше их выполнить²⁸.

2. Мониторинг и обеспечение соблюдения стандартов

37. Как и в случае с другими международными стандартами, эффективность применения международных стандартов аудита во многом зависит от механизмов мониторинга применения и обеспечения их соблюдения. Создание адекватной системы мониторинга и обеспечения соблюдения стандартов является непростой задачей. Как отмечалось в ходе тридцать первой сессии Межправительственной рабочей группы экспертов, создание эффективной национальной системы мониторинга применения и обеспечения соблюдения стандартов требует четкого понимания этой концепции, ее цели и охвата с учетом взаимосвязей с другими ас-

²⁸ International Auditing and Assurance Standards Board, 2013.

пектами правовой и институциональной систем страны²⁹. Подобная система требует также разработки комплекса мер и методологий мониторинга и обеспечения соблюдения требований как для предупреждения, так и для исправления возможных нарушений, а также выделения достаточных кадровых, финансовых и технических ресурсов и формирования адекватной организационной структуры, обеспечивающей применение справедливых, прозрачных и действенных процедур, в том числе механизмов координации с другими законодательными и регулятивными областями и с другими уполномоченными органами на национальном и международном уровнях, равно как и на региональном уровне в случае существования региональных механизмов обеспечения применения стандартов (как, например, в Европейском союзе). Эффективный надзор за теми, кто занимается оказанием аудиторских услуг, является важнейшим условием достоверности финансовой отчетности и доверия к ней³⁰.

38. В некоторых развивающихся странах на эффективности внедрения международных стандартов аудита сказалось несовершенство нормативно-правовой инфраструктуры. В ряде областей, где было принято решение о переходе на эти стандарты, в действующее национальное законодательство (например, в закон о компаниях) не было внесено необходимых изменений, с тем чтобы сделать применение стандартов обязательным при проведении аудита как финансовой, так и нефинансовой отчетности. Вследствие этого закон не обязывает аудиторов придерживаться требований международных стандартов аудита. В некоторых странах законодательная процедура утверждения стандартов является очень длительной. Помимо этого, обеспечение соблюдения стандартов аудита осложняется из-за распределения ответственности между несколькими государственными структурами (например, между реестрами акционерных компаний, комиссиями по ценным бумагам и биржам, профессиональными бухгалтерскими и судебными органами).

39. Многие международные организации подходят к данному вопросу с разных сторон. На глобальном уровне Международный форум независимых органов регулирования в области аудита сформулировал комплекс ключевых принципов для содействия организации эффективного и независимого надзора за аудиторской деятельностью; оказания своим членам содействия в создании собственных национальных механизмов за счет использования и заимствования опыта других членов Форума; широкой популяризации практики надзора за аудиторской деятельностью в целях повышения качества аудита и повышения доверия к финансовой отчетности; и поддержки сотрудничества между органами регулирования и повышения согласованности в надзоре за работой аудиторов. В частности, эти принципы требуют, чтобы функции и полномочия органов регулирования в сфере аудита отвечали общественным интересам и были четко и объективно прописаны в законодательстве и чтобы такие органы были независимыми, прозрачными и подотчетными и обладали широкими правоприменительными полномочиями (способностью добиваться выполнения предписаний и рекомендаций, сформулированных по итогам проверок, а также налагать разные санкции – от штрафов до отзыва аудиторской лицензии и/или регистрации). Кроме того, их сотрудники должны быть независимыми от профессиональных кругов. Помимо этого, сотрудники надзорных органов должны обладать необходимой компетенцией и их штат должен быть достаточным. Они должны быть объективными, избегать конфликта интересов и соблюдать требования конфиденциальности. Органам регулирования в сфере аудита следует налаживать сотрудничество между собой и по возможности с третьими сторонами. В комплекс вошли также принципы прове-

²⁹ TD/B/C.II/ISAR/70.

³⁰ Более подробный анализ проблем мониторинга, соблюдения и обеспечения выполнения требований к аудиту см. TD/B/C.II/ISAR/70.

дения проверок, в том числе составления программы таких проверок с учетом факторов риска и представления отчетов о результатах проверок аудиторским фирмам.

40. В рамках своей программы докладов о соблюдении стандартов и кодексов Всемирный банк подчеркнул необходимость создания независимых органов по надзору за аудиторской деятельностью и предложил значительно расширить возможности и полномочия различных органов регулирования³¹. Помимо этого, Всемирный банк признал важность программ разработки аудиторских и этических стандартов, гарантий качества аудита и улучшения координации с работающими в смежных областях органами с опорой на последовательную и согласованную законодательную базу (см. вставку 2).

Вставка 2

Последние изменения в сфере национальных надзорных механизмов

В последних докладах Всемирного банка о соблюдении стандартов и кодексов в Бангладеш (2015 год), Индонезии (2010 год), Маврикии (2011 год) и Нигерии (2011 год) говорится, что эти государства либо уже создали советы по финансовой отчетности, либо вносят необходимые изменения в нормы регулирования в целях создания таких надзорных органов. В вышедших в последнее время докладах о соблюдении стандартов и кодексов в Афганистане (2010 год), Бутане (2009 год), Боснии и Герцеговине (2010 год), Бурунди (2014 год), Чаде (2014 год), Кении (2010 год) и Республике Молдова (2013 год) этим странам было рекомендовано создать под контролем государства специализированные органы для мониторинга и обеспечения применения международных стандартов аудита. В то же время создание таких органов даст желаемые результаты лишь в том случае, если свою работу смогут улучшить органы в смежных областях.

Источники: World Bank, 2015, Reports on the observance of standards and codes – Topics: Accounting and auditing, см. http://www.worldbank.org/ifa/rosc_aa.html (по состоянию на 20 августа 2015 года) и W Chapal, 2015, Upholding reputation of financial reporting, The Financial Express, 25 July, см. <http://www.thefinancialexpress-bd.com/2015/07/25/101406/print> (по состоянию на 20 августа 2015 года).

41. В тех случаях, когда независимый надзорный орган создать невозможно, в докладах Всемирного банка, упоминаемых во вставке 2, правительствам и центральным банкам рекомендуется брать на себя более активную роль в обеспечении должного мониторинга и применения международных стандартов аудита. Например, правительства могли бы играть более активную роль в работе по повышению качества управления государственными предприятиями, в том числе в назначении аудиторов. Более динамичную роль могли бы играть и центральные банки, следя за тем, чтобы финансовая отчетность поднадзорных банков была более содержательной³².

³¹ Это является одним из основных направлений работы в рамках программы докладов о соблюдении стандартов и кодексов (см. World Bank, 2015, and J Hegarty, F Gielen and AC Hirata Barros, 2004, Implementation of international accounting and auditing standards: lessons learned from the World Bank's Accounting and Auditing reports on the observance of standards and codes programme, см. http://www.worldbank.org/ifa/LessonsLearned_ROSC_AA.pdf (по состоянию на 20 августа 2015 года).

³² В то же время некоторые национальные профессиональные бухгалтерские органы выразили озабоченность в связи с тем, что создание такого надзорного органа, как совет по

42. Механизмы контроля за соблюдением требований должны учитывать также, что действующие нормы регулирования аудита обычно уточняются в методических документах аудиторских компаний. Кроме того, даже действуя в рамках стандартов и методологий аудита, разработанных аудиторскими фирмами, проводящие аудит специалисты располагают определенной свободой в выборе конкретных аудиторских целей, практических путей их достижения и характера и времени общения с менеджментом.

В. Институциональная основа

43. Наличие прочной институциональной основы является еще одним важнейшим условием эффективного применения международных стандартов аудита. Как говорится в разделе Руководства по развитию системы учета, посвященном укреплению потенциала, при рассмотрении данного вопроса следует уделять внимание следующим моментам³³:

- законодательно определенным полномочиям и правовому статусу каждого органа в системе регулирования с уточнением любых регулятивных функций, делегированных государством конкретным структурам и/или бухгалтерским органам;
- механизмам управления в каждом органе регулирования, в том числе процедурам назначения сотрудников и их обязанностям, а также их независимости;
- взаимодействию, координации и сотрудничеству между разными учреждениями;
- структурам управления в каждом органе;
- механизмам финансирования, компетентности сотрудников и устойчивости работы каждого органа;
- необходимости создания прочной и эффективно управляемой профессиональной бухгалтерской организации.

44. В ряде недавних исследований и докладов внимание обращается на следующие три проблемы, мешающие укреплению институционального потенциала: отсутствие ясности в распределении ролей и обязанностей между ключевыми участниками этой деятельности, т.е. между правительствами, профессиональными организациями бухгалтеров, надзорными органами и другими заинтересованными сторонами³⁴; отсутствие законодательной и регулятивной поддержки профессиональных организаций бухгалтеров в выполнении ими своих основных функций, связанных с формированием компетентных и способных бухгалтерских кадров, а также с генерированием качественной финансовой и нефинансовой ин-

финансовой отчетности, может создать дополнительную бюрократическую нагрузку и впоследствии привести к росту стоимости аудиторских услуг.

³³ В Руководстве по развитию системы учета институциональным основам аудита посвящены следующие разделы основного направления работы В: В2 – орган стандартизации аудита и надлежащая процедура разработки стандартов; В4 – институциональная основа деятельности по надзору за соблюдением требований, мониторингу и обеспечению применения стандартов; В5 – институциональные механизмы лицензирования аудиторов; В6 – координационный механизм; В7 – институциональные аспекты аудиторской этики; и В8 – институциональные аспекты работы профессиональных бухгалтерских органов.

³⁴ Memorandum of Understanding to Strengthen Accountancy and Improve Collaboration, 2013 *Professional Accountancy Organizations Global Development Report* (New York, International Federation of Accountants, with the African Development Bank, Asian Development Bank, Inter-American Development Bank and World Bank).

формации³⁵; и на проблему дефицита ресурсов, которая остро стоит перед развивающимися странами, мешая их переходу на международные стандарты аудита. Уровень оплаты труда в государственных органах регулирования, как правило, недостаточен для привлечения квалифицированных кадров, вследствие чего у этих органов не хватает возможностей и технических знаний для мониторинга соблюдения международных стандартов аудита. Кроме того, в некоторых странах профессиональные бухгалтерские организации реализуют свои программы, опираясь на добровольцев, что может вести к кадровым перекосам, задержкам и организационной неэффективности и тем самым серьезно снижать результативность усилий таких профессиональных организаций. Важную роль в этом отношении может сыграть помощь доноров. В некоторых странах (например, в Либерии, Лесото и Руанде) поддержка сообщества доноров послужила важным подспорьем в пропаганде важности хорошо поставленного бухгалтерского учета³⁶. Ключевым шагом в данной области стало недавнее подписание меморандума о договоренности об укреплении бухгалтерского учета и совершенствовании взаимодействия, что, как ожидается, сыграет огромную роль в укреплении институционального потенциала профессиональных организаций бухгалтеров. Более подробно речь об этом пойдет во вставке 3.

Вставка 3

Меморандум о договоренности об укреплении бухгалтерского учета и совершенствовании взаимодействия

Этот меморандум, подписанный в 2011 году, закладывает фундамент для расширения сотрудничества и взаимодействия между Международной федерацией бухгалтеров, международными донорами и международным сообществом, работающим в интересах развития, в деле развития бухгалтерского учета во всем мире, помогая международным донорам и профессиональным организациям бухгалтеров эффективнее поддерживать укрепление бухгалтерского потенциала в странах с формирующимися рынками и в развивающихся странах и содействуя тем самым экономическому росту и борьбе с нищетой. Подпись под меморандумом поставили Африканский банк развития; Азиатский банк развития; Австралийское агентство по международному развитию (позднее преобразовано в программу оказания помощи при Министерстве иностранных дел и торговли); департамент сотрудничества в интересах развития Министерства иностранных дел Финляндии; Глобальный альянс за вакцины и иммунизацию – ГАВИ; Глобальный фонд борьбы со СПИДом, туберкулезом и малярией; Межамериканский банк развития; Международная федерация бухгалтеров; Программа внешней помощи Новой Зеландии; Шведское агентство международного сотрудничества в интересах развития; Министерство по вопросам международного развития Соединенного Королевства; Агентство Соединенных Штатов по международному развитию и Всемирный банк.

Источник: International Federation of Accountants, 2015, About the memorandum of understanding to strengthen accountancy and improve collaboration, см. <https://www.ifac.org/mosaic/about-mosaic> (по состоянию на 20 августа 2015 года).

45. Эффективная система мониторинга соблюдения требований и обеспечения применения стандартов должна иметь стабильный источник финансирования, что сделает ее более независимой. Вопросы финансирования и независимости тесно переплетаются между собой. Например, в своих основных принципах не-

³⁵ Ibid.

³⁶ Ibid.

зависимых органов регулирования в области аудита Международный форум независимых органов регулирования в сфере аудита подчеркивает, что регуляторы аудиторской деятельности должны располагать стабильным источником финансирования, который был бы надежен и огражден от влияния со стороны аудиторов и аудиторских фирм и имел бы достаточный объем средств для осуществления ими своих полномочий и обязанностей.

46. Для последовательного внедрения и обеспечения применения международных стандартов аудита требуется институциональная координация на всех уровнях. Сотрудничество и координация исключительно важны для обеспечения согласованности и единообразия норм регулирования, обмена информацией о регистрации аудиторов и аудиторских фирм, а также для взаимодействия между национальными органами и их зарубежными партнерами с учетом требований конфиденциальности; подробно об этом говорится во вставке 4.

Вставка 4

Передовой опыт сотрудничества

В 2011 году Управление по регулированию учета и корпораций Сингапура совместно с независимыми регулируемыми органами Малайзии и Таиланда создали неофициальную группу по сотрудничеству, известную как Группа регулирующих органов в области аудита Ассоциации государств Юго-Восточной Азии. Группа периодически проводит совещания с четырьмя крупнейшими региональными фирмами для обсуждения вопросов качества аудита.

В Европейском союзе Европейская служба по ценным бумагам и рынкам учредила Координационные совещания европейских органов по обеспечению применения стандартов – форум, состоящий из 37 соответствующих органов государств – членов Европейского союза и двух стран Европейской экономической зоны. Форум представляет собой крупнейшую сеть регулирующих организаций, наделенных функциями по надзору за применением международных стандартов финансовой отчетности на глобальной основе. В рамках этого форума европейские органы по обеспечению применения стандартов обмениваются практическим опытом и проводят его сравнительный анализ. В 2005 году в Европейской службе по ценным бумагам и рынкам была создана внутренняя база данных в качестве платформы для обмена информацией на постоянной основе.

Источники: Accounting and Corporate Regulatory Authority, 2013, Practice monitoring programme – seventh public report, см. http://www.acra.gov.sg/Publications/Reports/Practice_Monitoring_Programme_Public_Reports/ (по состоянию на 20 августа 2015 года), и European Securities and Markets Authority, 2014, *Report: Activities of International Financial Reporting Standards Enforcers in Europe in 2013* (Paris).

47. В ходе проводимого Международным советом по вопросам аудита и проверки достоверности информации обзора результатов соблюдения стандартов также была подчеркнута необходимость укрепления связи между бухгалтерскими фирмами и органами регулирования в интересах единообразного исполнения решений регуляторов.

С. Требования к кадровому потенциалу

48. Наличие достаточных кадровых ресурсов для эффективного применения международных стандартов аудита имеет колоссальное значение. Тем не менее

численность дипломированных бухгалтеров в некоторых развивающихся странах остается низкой³⁷.

49. В соответствии с Руководством по развитию системы учета, где основам кадровой политики в сфере аудита и проверки достоверности информации посвящено основное направление С, при анализе данной проблемы следует учитывать следующие моменты:

- профессиональное обучение и подготовку (в том числе требования к абитуриентам и содержание учебных программ);
- профессиональную квалификацию и общий уровень образования (включая профессиональные ценности, этические нормы и отношение к делу);
- оценку способностей и квалификации бухгалтеров;
- требования к практическому опыту;
- возможности для повышения квалификации;
- наличие продвинутых и специализированных программ подготовки в сфере аудита после получения первоначальной профессиональной подготовки.

50. Важнейшую роль в развитии кадрового потенциала играют профессиональные организации бухгалтеров. Проведенные ЮНКТАД в последнее время исследования по странам наглядно продемонстрировали важность существования эффективных профессиональных организаций бухгалтеров для подготовки квалифицированных специалистов, готовых к переходу на международные стандарты бухгалтерского учета и аудита³⁸. Такие организации оказывают кандидатам необходимую поддержку в обучении и сдаче квалификационных экзаменов, в том числе помощь в получении необходимого практического опыта. Эти же организации играют немаловажную роль и в повышении квалификации своих членов, уже имеющих профессиональную лицензию. Они требуют от своих членов соблюдать предписания кодексов этики, проводят расследования и налагают взыскания на тех, кто допускает отклонения от предъявляемых требований.

51. Система сертификации, предусматривающая соответствующие вступительные требования, требования к бухгалтерскому образованию, оценкам, наличию практического опыта и свидетельств об окончании курсов повышения квалификации в соответствии с международными образовательными стандартами Международного совета по образовательным стандартам в области бухгалтерского учета, способствует подготовке более образованных и квалифицированных специалистов, соответствующих требованиям, которые диктует современный динамичный рынок.

52. Можно назвать следующие примеры передовой практики укрепления кадрового потенциала для перехода на международные стандарты аудита: специализированные онлайн-учебные программы, помогающие лучше разобраться в требованиях уточненных МСА³⁹; договоры о шефской помощи, позволяющие по-

³⁷ Обзор проблем, с которыми развивающимся странам приходится сталкиваться при переходе на международные стандарты бухгалтерского учета, аудита и корпоративного управления, см. J Siddiqui and CS Ferdous, 2014, The regulatory conundrum: Achieving corporate governance reforms in developing countries, в *Corporate Social Responsibility, Sustainability, Ethics and Governance*, S Boubaker and DK Nguyen, eds., Springer, Berlin-Heidelberg: 445–464.

³⁸ UNCTAD, 2014, *International Accounting and Reporting Issues: 2013 Review* (New York and Geneva, United Nations publication).

³⁹ Например, Институт дипломированных бухгалтеров Англии и Уэльса предлагает в онлайн-режиме пройти программу и сдать экзамен по уточненным МСА (см. <http://www.icaew.com/en/qualifications-and-programmes/icaew-isas-programme/about-icaew-isas-programme>).

лучать передовые методики, знания и рекомендации по вопросам совершенствования систем от более именитых профессиональных организаций бухгалтеров; и соглашения о взаимном признании (например, см. <http://www.asean.org/communities/asean-economic-community/item/asean-mutual-recognition-arrangement-framework-on-accountancy-services-3>), о которых говорится во вставке 5.

Вставка 5

Соглашения о взаимном признании

В практических исследованиях ЮНКТАД по странам говорится о том, что некоторые страны работают над обеспечением взаимного признания дипломов бухгалтеров на основе рамочных региональных соглашений, в первую очередь с соседними странами. Например, в Восточной Африке Объединенная Республика Танзания отменила в 2010 году ограничения на трансграничное оказание бухгалтерских услуг Кении и Руанде всеми способами их поставки. Помимо этого, два соглашения о взаимном признании, с Австралией и Индонезией, заключила Малайзия.

Источник: UNCTAD, 2014.

53. Этому процессу может способствовать создание системы второго уровня – системы технической сертификации. В последние годы ряд профессиональных организаций бухгалтеров стал признавать подобные категории сертификатов и членства, стремясь к дальнейшему развитию и удовлетворению потребностей этой профессиональной деятельности в широком смысле слова и к созданию такой системы обучения и сертификации, которая полнее отвечала бы требованиям экономики⁴⁰.

54. Большое значение для качества аудита имеет правильный подбор кадров. Во многих странах их важным источником являются выпускники высших учебных заведений, особенно те, для кого бухгалтерский учет и ведение бизнеса являлись предметами специализации. В то же время низкое качество преподавания бухгалтерского учета, особенно на младших курсах вузов, серьезно осложняет овладение профессией бухгалтера в развивающихся странах, и во многих из них получающие дипломы выпускники вузов слабо знакомы с бухгалтерской практикой⁴¹. Например, в Латинской Америке главным условием членства в профессиональной организации бухгалтеров и/или признания квалификации профессионального бухгалтера или аудитора является наличие диплома бухгалтера, выданного государственным или частным высшим учебным заведением⁴².

55. В последнее время в учебные программы вузов ряда стран были внесены изменения: в них было добавлено изучение международных стандартов аудита и международных стандартов финансовой отчетности, хотя посвященные им курсы были унифицированы не между всеми учебными заведениями в пределах стран⁴³. К качеству обучения и экзаменов по-прежнему существуют серьезные вопросы. Поскольку большинство учебных материалов и международных учебных программ и семинаров предлагаются главным образом на английском языке, недо-

⁴⁰ Memorandum of Understanding to Strengthen Accountancy and Improve Collaboration, 2013.

⁴¹ World Bank, 2010, Report on the observance of standards and codes: Kenya and World Bank, 2011, Report on the observance of standards and codes: Nigeria.

⁴² Memorandum of Understanding to Strengthen Accountancy and Improve Collaboration, 2013.

⁴³ World Bank, 2011.

статочный уровень знания этого языка также создает определенные трудности⁴⁴. Необходимо уделять больше внимания улучшению подготовки преподавателей вузов, которые должны знать международные стандарты, в том числе международные стандарты аудита и международные стандарты финансовой отчетности.

IV. Заключение

56. В последние годы процесс перехода на международные стандарты аудита заметно ускорился. Многие страны либо уже перешли на уточненные МСА, либо обязались сделать это в обозримом будущем. Высокую оценку многих заинтересованных сторон получили результаты проекта повышения ясности стандартов Международного совета по вопросам аудита и проверки достоверности информации. Уточненные МСА облегчают понимание стандартов и считаются серьезным шагом вперед по сравнению с предшествующими стандартами. В то же время проведенный Советом обзор результатов их внедрения подтвердил необходимость активизации усилий по совершенствованию международных стандартов аудита и их эффективному применению.

57. Кроме того, с учетом различий культурного характера и в уровнях развития аудита в разных странах была признана необходимость укрепления потенциала в интересах эффективного применения международных стандартов аудита различными национальными регулятивными и профессиональными органами, а также бухгалтерскими фирмами, особенно небольшими.

58. В настоящей записке были рассмотрены основные проблемы перехода на международные стандарты аудита – правовые, институциональные и кадровые. Участники тридцать второй сессии Межправительственной рабочей группы экспертов, возможно, сочтут целесообразным рассмотреть обозначенные проблемы и следующие вопросы:

а) Какую роль международные стандарты аудита играют в обеспечении качественной и сопоставимой на международном уровне корпоративной отчетности?

б) Каким важнейшим областям следует уделять внимание при создании условий для эффективного и согласованного применения международных стандартов аудита? На какой передовой опыт и вынесенные уроки можно сослаться в этой связи?

с) Как государства-члены могут расширять координацию, работая над укреплением потенциала в сфере аудита на всех этапах цепочки отчетности (включая регулятивные и правоприменительные органы, профессиональные организации и аудиторские фирмы) и на международном уровне?

д) С какими конкретными аудиторскими проблемами приходится сталкиваться, в частности, в государственном секторе, в секторе МСП и в сфере нефинансовой отчетности?

е) Как такие глобальные форумы, как Межправительственная рабочая группа экспертов, могут активнее содействовать еще большей популяризации и внедрению международных стандартов аудита?

⁴⁴ Последнюю информацию по Бангладеш см. World Bank, 2015, Report on the observance of standards and codes: Bangladesh, и J Siddiqui and C Humphrey, 2015, Audit profession in an emerging economy: exploring the art of survival, University of Manchester.