

Рада з Міжнародних
стандартів освіти
бухгалтерів

МСО 8
липень 2006 р.

Міжнародний стандарт освіти 8

Вимоги до компетентності фахівців з аудиту



**Міжнародна федерація
бухгалтерів**

Рада з Міжнародних стандартів освіти бухгалтерів
Міжнародна федерація бухгалтерів
International Federation of Accountants
545 Fifth Avenue, 14th Floor
New York, New York 10017 USA

Цей Міжнародний стандарт освіти був підготовлений Радою з Міжнародних стандартів освіти бухгалтерів (РМСОБ), незалежним органом стандартизації в структурі Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ). Діючи в інтересах громадськості, РМСОБ розробляє і випускає рекомендації для бухгалтерів стосовно докваліфікаційного навчання, підготовки і постійного підвищення кваліфікації. Також РМСОБ сприяє зближенню економіки країн розвинутих, таких, що розвиваються і нових з метою розвитку навчальних програм для бухгалтерів в усьому світі, особливо там, де це сприятиме економічному зростанню.

Цю публікацію можна безкоштовно завантажити з веб-сайту МФБ: <http://www.ifac.org>. Затвердженим текстом цього МСО є текст англійською мовою.

Місія Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) - служити інтересам громадськості, зміцнювати бухгалтерську професію в усьому світі та робити внесок у розвиток міцних національних економічних систем, зорієнтованих на міжнародні економічні відносини, сприяючи встановленню та дотриманню високоякісних професійних стандартів, зближенню таких стандартів на міжнародному рівні, а також висловлюючи думку щодо суспільно важливих питань, що входять до безпосередньої компетенції бухгалтерської професії.

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 Ukrainian 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.

Авторське право © липень 2006 р. Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ). Усі права застережені. Використано з дозволу. За дозволом на відтворення, зберігання або передачу цього документу звертайтеся за електронною адресою: permissions@ifac.org.

Цей Міжнародний стандарт освіти для професійних бухгалтерів Ради МФБ з Міжнародних стандартів освіти бухгалтерів, що виданий Міжнародною федерацією бухгалтерів (МФБ) у липні 2006 року англійською мовою, перекладений українською мовою Українською асоціацією сертифікованих бухгалтерів і аудиторів за підтримки Агентства США з міжнародного розвитку (USAID) – Проект „CIPA – Україна” – у липні 2006 року і використовується з дозволу МФБ. Опис процесу перекладу Міжнародних стандартів освіти для професійних бухгалтерів розглядався МФБ, і переклад здійснювався відповідно до „Положення про переклад стандартів та інструкцій, виданих МФБ”. Затвердженим текстом всіх Міжнародних стандартів освіти для професійних бухгалтерів є текст, надрукований МФБ англійською мовою.

МІЖНАРОДНИЙ СТАНДАРТ ОСВІТИ ДЛЯ ПРОФЕСІЙНИХ БУХГАЛТЕРІВ МСО 8

ВИМОГИ ДО КОМПЕТЕНТНОСТІ ФАХІВЦІВ З АУДИТУ

ЗМІСТ

	Параграфи
РОЗДІЛ 1: ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ	
Вступ.....	1-4
Мета цього Стандарту.....	5-7
Визначення термінів.....	8-9
Дата набрання чинності	10
Сфера застосування цього Стандарту.....	11-17
Професійні бухгалтери та фахівці з аудиту	18-21
Розвиток і підтримання на певному рівні здібностей та компетентності.....	22-28
РОЗДІЛ 2: ВИМОГИ ДО КОМПЕТЕНТНОСТІ ФАХІВЦІВ З АУДИТУ	
Загальні положення.....	29-31
Знання.....	32-41
Професійні навички.....	42-44
Професійні цінності, етика та ставлення.....	45-53
Практичний досвід.....	54-60
Постійний професійний розвиток.....	61-62
Оцінка	63-65
РОЗДІЛ 3: ПАРТНЕР-КЕРІВНИК ЗАВДАННЯ	
Загальні положення.....	66-70
Вимоги до компетентності партнера-керівника завдання.....	71-72
РОЗДІЛ 4: ВИМОГИ ДО КОМПЕТЕНТНОСТІ ФАХІВЦІВ З АУДИТУ В ОСОБЛИВИХ УМОВАХ І ГАЛУЗЯХ	
Загальні положення.....	73-74
Транснаціональні аудити.....	75-78
Особливі галузі.....	79-80
Практичний досвід.....	81

РОЗДІЛ 1: ЗАГАЛЬНІ ПОЛОЖЕННЯ

Вступ

1. Аудит – це процес з чіткою структурою, що:
 - (а) включає застосування аналітичних навичок, професійного судження і професійного скептицизму;
 - (б) як правило, виконується групою фахівців під керівництвом менеджера з організаторськими навичками;
 - (в) застосовує відповідні форми технології і дотримується визначеної методики;
 - (г) дотримує усіх відповідних спеціальних стандартів, такі як Міжнародні стандарти аудиту (МСА), Міжнародні стандарти контролю якості (МСКЯ), Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі (МСБОДС) і будь-які чинні міжнародні, національні або місцеві нормативні акти, у міру необхідності;
 - (г) дотримує обов'язкових стандартів професійної етики.
2. Аудит також є невід'ємною частиною систем підзвітності і відповідальності, що розвиваються, в організаціях і суспільстві в усьому світі. Хоча аудити історичної фінансової інформації можуть бути обов'язковими за законом, вони також можуть вимагатися в інших випадках, наприклад, при одержанні позики, укладенні договору або з інших причин. Крім цього, організації можуть добровільно проходити аудит для підтвердження достовірності фінансової інформації в заявах і твердженнях, а також для підготовки звіту, що заслуговує довіри, для акціонерів про фінансове розпорядження їхніми ресурсами.
3. Підприємства, на яких проводиться аудит, мають різну організаційну структуру і працюють у державному, приватному і некомерційному секторах. Аудит має адаптуватися до складним і мінливих умов. У ході виконання аудиторського завдання слід правильно зрозуміти й оцінити багато чинників, у тому числі:
 - (а) підприємство й умови, в яких воно працює;
 - (б) галузь, регуляторні й інші зовнішні чинники;
 - (в) фінансову концептуальну основу, що застосовуються.
4. В результаті глобалізації бізнесу різко зросла потреба в послідовній і високоякісній фінансовій звітності, як національній, так і транснаціональній. Це безпосередньо впливає на бухгалтерський облік та аудит. У сьогоденних умовах глобалізації бізнесу багато зацікавлених осіб очікують, що облік та аудит здійснюватимуться відповідно до визнаних міжнародних стандартів. Щоб сприяти виконанню прийнятих міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та аудиту, бажано встановити міжнародно визнані критерії компетентності професійних бухгалтерів, включаючи фахівців з аудиту¹.

¹ Визначення терміну “фахівець з аудиту” наведено у параграфі 9 нижче.

Мета цього Стандарту

5. Цей Міжнародний стандарт освіти (МСО) визначає вимоги до компетентності фахівців з аудиту, у тому числі працюючих в особливих умовах і галузях. Організаціям-членам МФБ слід розробити положення і процедури, що дозволяють зацікавленим членам організацій виконати вимоги цього МСО перед тим, як взяти на себе роль фахівця з аудиту. Розвитком і оцінкою необхідної компетентності займаються організації-члени МФБ, аудиторські фірми, регулюючі органи й інші треті сторони.
6. Необхідність в окремому стандарті МСО для фахівців з аудиту виникла не тільки через те, що для компетентного виконання своїх обов'язків у цій галузі потрібні вузько спеціальні знання і навички, але й у зв'язку з рівнем довіри громадськості й інших третіх осіб до проведення аудиту історичної фінансової інформації². Цей стандарт розроблений на основі платформи для всіх професійних бухгалтерів, визначеної стандартами МСО 1-7.
7. Мета цього стандарту – забезпечити розвиток у професійних бухгалтерів конкретних здібностей, необхідних для роботи в якості компетентних фахівців з аудиту.

Визначення термінів

8. Нижче наводяться терміни, які вживаються в цьому МСО та вже визначались Радою з Міжнародних стандартів освіти бухгалтерів (РМСОБ) або іншими органами МФБ. Визначення та пояснення інших ключових термінів, що вживаються в цьому МСО, наводяться в «Концептуальній основі міжнародних положень з освіти».

Здібності - Професійні знання, професійні навички та професійні цінності, етика і ставлення, необхідні для демонстрації компетентності.

Пояснення: Здібності - це якості осіб, що дозволяють їм виконувати свої ролі, тимчасом, як компетентність стосується фактичної демонстрації ефективності виконання. Володіння здібностями вказує на те, що особа здатна компетентно працювати на робочому місці. Здібності передбачають знання справи; фахові та функціональні навички; навички поведінки; інтелектуальні здібності (включаючи професійне судження); а також професійні цінності, етику та ставлення. В іншій літературі ці поняття інколи називаються сферами компетентності, спроможністю, здатністю, ключовими навичками, базовими навичками, фундаментальними навичками та цінностями, ставленням, характерними рисами, загальними якостями та індивідуальними властивостями.

Компетентність - Спроможність виконувати функціональну роль за визначеними стандартами з урахуванням реальних робочих обставин.

Пояснення: Компетентність означає продемонстровану здатність виконувати відповідні ролі чи завдання згідно з потрібними стандартами. Якщо термін “здібності” стосується якостей, притаманних особам, які надають їм потенціал

² РМСАНВ (Рада з Міжнародних стандартів аудиту і надання впевненості) розрізняє між завданнями з підтвердження історичної фінансової інформації та завданнями з надання впевненості (*Положення про РМСАНВ*). МСО 8 визначає вимоги до професійних бухгалтерів, що діють в ролі фахівців з аудиту, до обов'язків яких входить підготовка значних суджень в рамках аудиту історичної фінансової інформації.

для виконання роботи, то термін “компетентність” означає фактичну демонстрацію результатів діяльності. Компетентність можна оцінювати у різний спосіб, включаючи результати діяльності на робочому місці, моделювання ситуацій на робочому місці, різноманітні письмові та усні тести та самооцінку.

Партнер-керівник завдання – Партнер або інша особа в аудиторській організації, що відповідає за завдання та його виконання, а також за аудиторський висновок, який видається від імені фірми, та яка має, у разі необхідності, повноваження представляти професійний, правовий або регулюючий орган.

Пояснення: Цей термін відповідає терміну, що введений Радою з Міжнародних стандартів аудиту і надання впевненості (РМСАНВ).

Професійний бухгалтер – член організації-члену МФБ.

9. Нижче наводиться визначення терміну, що введений спеціально для цього МСО:

Фахівець з аудиту – професійний бухгалтер, який за своїми обов’язками відповідає або має доручення відповідати за прості аудиторські судження в ході аудиту історичної фінансової інформації.

Пояснення: Партнер-керівник завдання несе загальну відповідальність за аудит.

Визначення не розповсюджується на фахівців, що в ході аудиту виконують окремі завдання (наприклад, фахівці з оподаткування, інформаційної технології або оцінки майна).

Дата набрання чинності

10. Цей Стандарт набирає чинності для всіх фахівців з аудиту з 1 липня 2008 року. Дестрокове прийняття заохочується.

Сфера застосування цього Стандарту

11. Міжнародними стандартами освіти визначаються стандарти загальновизнаної „належної практики” у галузі освіти і розвитку професійних бухгалтерів. Міжнародними стандартами освіти для професійних бухгалтерів визначаються найважливіші елементи змісту і процесу освіти і розвитку (підвищення кваліфікації) професійних бухгалтерів (тобто тематика, навички, етика і практичне застосування) на такому рівні, що спрямований на отримання міжнародного визнання, прийняття та застосування. Хоча ці Стандарти не можуть мати переважної сили над постановами національних органів влади, вони носять обов’язковий характер.
12. Цей МСО визначає мінімальні вимоги до компетентності, що організації-члени МФБ, як очікується, вимагають від усіх своїх членів до виконання ними ролі фахівця з аудиту.
13. В цьому МСО також визначається мінімальний рівень професійних знань, професійних навичок і професійних цінностей, етики та ставлення, яким мають володіти фахівці з аудиту. У Стандарті не розглядається повний діапазон здібностей або сфер компетентності, необхідний усій групі з виконання аудиторського завдання. Фахівці з аудиту можуть працювати в якості членів

аудиторської групи або самостійно, беручи на себе всю відповідальність за невеликі аудиторські завдання. Різні рівні відповідальності в аудиторському завданні вимагають різних рівнів компетентності.

14. Під час виконання аудиторського завдання часто виникає необхідність звертатися за консультаціями до експертів як всередині, так і поза аудиторської організації. Вимоги до здібностей та компетентності таких експертів визначаються в стандартах та інструкціях РМСАНВ і в цьому МСО не наводяться.
15. Другий розділ цього Стандарту поширює свою дію на всіх фахівців з аудиту. У третьому розділі розглядаються вимоги до компетентності партнерів-керівників завдань. Четвертий розділ стосується фахівців з аудиту, що працюють в особливих умовах і галузях, у тому числі й тих, що виконують завдання з транснаціонального аудиту.
16. Цей МСО відповідає вимогам та інструкціям, що містяться в різних нормах та положеннях „Міжнародної концептуальної основи завдань з надання впевненості”, що розроблена РМСАНВ, а також в таких нормативних документах, як Міжнародний стандарт контролю якості 1. В них визначаються вимоги до компетентності та обов'язки професійних бухгалтерів щодо компетентності груп з виконання функцій в рамках завдань з проведення аудиту та надання впевненості.
17. Крім вимог, встановлених у цьому МСО, організації-члени МФБ можуть висунути особливі вимоги до професійних бухгалтерів, що працюють в якості фахівців з аудиту. Зокрема, організації-члени МФБ можуть розглянути можливість встановлення для фахівців з аудиту особливих вимог в галузі постійного професійного розвитку (ППР).

Професійні бухгалтери та фахівці з аудиту

18. Хоч одні професійні бухгалтера можуть виконувати широкий спектр бухгалтерським і пов'язаних з бізнесом послуг, інші – спеціалізуються в одній або декількох галузях професії. Жоден професійний бухгалтер не зможе опанувати всі галузі бухгалтерської справи. Спеціалізація потрібна для того, щоб під час надання комплексу послуг забезпечити достатню глибину знань і компетентність.
19. Аудит історичної фінансової інформації – це одна з галузей, у якій можуть спеціалізуватися професійні бухгалтери. Щоб компетентно виконувати свої обов'язки у цій вузько спеціальній галузі, рівень освіти й підготовки професійних бухгалтерів з аудиту і суміжних галузей має бути вище, ніж вимагається від інших професійних бухгалтерів.
20. Професійні бухгалтери, що беруть участь в аудитах історичної фінансової інформації в особливих галузях, можуть досягати ще більш високого рівня спеціалізації. Характер галузі, спеціальне законодавство, що застосовується, і порядок обліку можуть вимагати додаткових професійних знань і професійних навичок, крім тих, які потрібні від інших фахівців з аудиту.
21. Завдання з аудиту розрізняються за складністю й обсягом, а також за вимогами до досвіду і компетентності. До складу аудиторської групи можуть входити партнер-керівник завдання, інші фахівці з аудиту, особи, що одержують кваліфікацію професійного бухгалтера, та інший допоміжний персонал, який не має наміру одержувати кваліфікацію професійного бухгалтера. Партнер-керівник завдання має

забезпечити, щоб робота всіх осіб, залучених до виконання аудиторського завдання, належним чином перевірялась іншими членами групи для надання розумної впевненості в тому, що робота відповідає належним стандартам якості.

Розвиток і підтримання на певному рівні здібностей та компетентності

22. Кодекс етики МФБ для професійних бухгалтерів вимагає від усіх професійних бухгалтерів вжити заходів, щоб бути підготовленими самими та забезпечити такий рівень підготовки своїх підлеглих – фахівців з аудиту – та керівництва ними, щоб вони компетентно виконували свою роботу.
23. Для оволодіння здібностями, що потрібні від фахівців з аудиту, може бути необхідно, крім обов'язкових програм для одержання кваліфікації професійного бухгалтера, брати участь у програмах навчання і розвитку (підвищення кваліфікації). Додаткові вимоги до освіти і розвитку фахівців з аудиту, можна виконати після або під час участі в програмі освіти і розвитку для одержання кваліфікації професійного бухгалтера.
24. Процес навчання і розвитку з метою оволодіння здібностями фахівців з аудиту може включати:
 - (а) поглиблену професійну освіту, що одержується в навчальних закладах або в рамках програм професійних організацій,
 - (б) програм тренінгу на робочому місці й одержання досвіду (стажування),
 - (в) тренінгу поза роботою, а також
 - (г) курсів і заходів постійного професійного розвитку (ППР).
25. МФБ визнає, що кожна організація-член повинна сама визначити не тільки як краще забезпечити виконання вимог цього МСО, але й яку увагу приділити різним аспектам процесу освіти та розвитку.
26. Крім оволодіння необхідними знаннями і навичками, професійні бухгалтери повинні пройти атестацію (оцінку) (як зазначено в параграфах 63 і 64), щоб продемонструвати, що вони мають здібності і компетентність для винесення значних аудиторських суджень під час аудиту історичної фінансової інформації. РМСОБ визнає, що при оцінці здібностей і компетентності краще застосовувати показники на основі вихідних, а не вхідних даних. Методи на основі вихідних даних акцентують увагу на вимірі підвищення і підтримання рівня компетентності, досягнутої завдяки навчанню, а не на вимірі виконаних навчальних заходів.
27. Подальший розвиток потрібен фахівцям з аудиту, щоб після спостережних та управлінських посад, обійняти посаду партнера-керівника завдання.
28. Усі професійні бухгалтери зобов'язані вчитися протягом усього життя і стежити за подіями, що впливають на професію і якість послуг, які вони надають, як зазначено в МСО 7 «Постійний професійний розвиток: програма навчання протягом усього життя і постійний розвиток професійної компетентності».

РОЗДІЛ 2: ВИМОГИ ДО КОМПЕТЕНТНОСТІ ФАХІВЦІВ З АУДИТУ

Загальні положення

29. Організації-члени МФБ повинні вимагати від осіб:

- (а) одержати кваліфікацію професійного бухгалтера;**
 - (б) мати університетську ступінь або аналогічну вищу освіту; а також**
 - (в) виконати всі інші вимоги, визначені в цьому розділі,**
- перед тим, як ці особи візьмуть на себе роль фахівців з аудиту.**

30. Відповідний рівень освіти та опанування інтелектуальними та особистими навичками, необхідними, щоб стати фахівцем з аудиту, як правило досягається завдяки поєднанню університетського ступеню (вищої освіти) з програмами професійної освіти. У разі, якщо організація-член не вимагає вищої освіти, вона має продемонструвати, що рівень інтелектуальних та особистих навичок, який вимагається, було досягнуто іншими шляхами.³
31. Вимоги, зазначені в параграфі 29 (в), можна виконувати до або під час виконання вимог, зазначених у параграфах 29 (а) і (б).

Знання

32. Теоретична частина програм навчання і розвитку для фахівців з аудиту має включати такі тематичні галузі:

- (а) аудит історичної фінансової інформації на поглибленому рівні (див. параграф 36);**
- (б) фінансовий облік і звітність на поглибленому рівні (див. параграф 38); а також**
- (в) інформаційна технологія (див. параграф 40).**

33. МСО 2 «Зміст програм професійної освіти бухгалтерів» визначає вимоги до знань усіх професійних бухгалтерів. «Поглиблений рівень» означає рівень знань глибше та ширше, ніж передбачено в МСО 2 для осіб, що одержують кваліфікацію професійного бухгалтера.
34. Організації-члени можуть визначати необхідні рівні широти і глибини знань, а також засоби отримання таких знань відповідно до зовнішніх умов.
35. Очікується, що фахівці з аудиту в достатній мірі стежать за сучасними проблемами і поточними подіями в галузі аудиту історичної фінансової інформації, щоб реагувати на проблеми, що існують у діловому середовищі. Важливо, щоб програми навчання або постійного розвитку (підвищення кваліфікації) для фахівців з аудиту повинні включати огляд сучасних проблем і поточних подій у цій галузі.

³ Термін „університетські ступені” в цьому стандарті відповідає принципам Булонської декларації, підписаної 29 країнами Європи у 1999 р. Додаткову інформацію розміщено на веб-сайті: http://europa.eu.int/comm/education/policies/educ/bologna/bologna_en.html. Довідкова література для порівняння стандартів кваліфікації у всьому світі наведена у примітці до МСО 1.

- 36. Обсяг знань за таким тематичним розділом як аудит історичної фінансової інформації має передбачати поглиблений рівень вивчення таких тем:**
- (а) краща практика виконання аудиту історичної фінансової інформації з урахуванням сучасних проблем і поточних подій; а також**
 - (б) Міжнародні стандарти аудиту (МСА) і Міжнародні положення з аудиторської практики; а також/або**
 - (в) будь-які застосовні національні і/або регіональні аналоги положень, зазначених у пункті (б) вище.**
- 37. Крім знання положень, зазначених у параграфі 36, фахівцям з аудиту можуть бути потрібні знання Міжнародних стандартів контролю якості (МСКЯ), Міжнародних стандартів завдань з огляду (МСЗО), Міжнародних стандартів завдань з надання впевненості (МСЗНВ), Міжнародних стандартів суміжних послуг (МССП) або місцевих аналогів.**
- 38. Обсяг знань за такими тематичними розділами як фінансовий облік і звітність має передбачати поглиблений рівень вивчення таких тем:**
- (а) процеси і практика фінансового обліку і звітності, у тому числі і пов'язані з ними поточні проблеми і події; а також**
 - (б) Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФО)⁴ ; і/або**
 - (в) будь-які чинні міжнародні, національні і/або місцеві положення, аналогічні стандартам, зазначеним у пункті (б).**
- 39. Якщо замовник аудиту зобов'язаний скласти фінансові звіти за стандартами державного сектора, то положення, аналогічні стандартам, визначеним у параграфі 50, включають Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі (МСБОДС), Міжнародні інструкції з бухгалтерського обліку в державному секторі і будь-які чинні міжнародні, національні або місцеві аналоги таких положень.**
- 40. Обсяг знань за такими тематичними розділами як фінансовий облік і звітність має передбачати поглиблений рівень вивчення таких тем:**
- (а) системи інформаційної технології з фінансового обліку і звітності, у тому числі і пов'язані з ними поточні проблеми і події; а також**
 - (б) концептуальні бази оцінки засобів контролю та аналізу ризиків в системах фінансового обліку і звітності, у відповідності з вимогами аудиту історичної фінансової інформації.**
- 41. Рекомендації щодо знань і сфер компетентності в галузі інформаційної технології для професійних бухгалтерів визначені в Міжнародній інструкції з освіти (МІО) № 11 „Інформаційна технологія для професійних бухгалтерів”.**

⁴ Термін «Міжнародні стандарти фінансової звітності» означає МСФЗ, тлумачення Комітету з тлумачень Міжнародних стандартів фінансової звітності, МСБО, а також тлумачення Комітету з тлумачень стандартів. Див. «Міжнародні стандарти фінансової звітності 2006» (Лондон: Рада з Міжнародні стандарти фінансової звітності, 2006, ISBN 1-904230-98-9).

Професійні навички

42. Необхідні навички, передбачені в програмі навчання і розвитку для фахівців з аудиту, повинні включати:

(а) застосування таких професійних навичок в аудиторському середовищі:

- виявляти і вирішувати проблеми;
- проводити відповідне технічне дослідження;
- ефективно працювати в складі груп;
- збирати й аналізувати докази;
- представляти, обговорювати і, час від часу, ефективно відстоювати свою точку зору при офіційному, неофіційному, письмовому й усному спілкуванні; а також

(б) розвиток поглибленого рівня професійних вмінь і навичок в аудиторському середовищі:

- застосовувати відповідні аудиторські стандарти й інструкції;
- оцінювати застосування відповідних стандартів фінансової звітності;
- демонструвати здатність до дослідження, абстрактного логічного мислення і критичного аналізу;
- демонструвати професійний скептицизм;
- застосовувати професійне судження; а також
- витримувати і врегульовувати конфлікти.

43. МСО 3 «Професійні навички» визначає вимоги до професійних навичок усіх професійних бухгалтерів. У контексті МСО 8 «поглиблений рівень» означає рівень навичків вище, ніж визначено в МСО 3 для осіб, що одержують кваліфікацію професійного бухгалтера.

44. Відповідні рівні і засоби розвитку навичок можуть визначатися організацією-членом МФБ.

Професійні цінності, етика та ставлення

45. Перед тим, як брати на себе роль фахівця з аудиту слід оволодіти вмінням застосовувати професійні цінності, етичні норми та ставлення, що вимагаються, в аудиторському середовищі.

46. МСО 4 «Професійні цінності, етика та ставлення» визначає професійні цінності, етичні норми та ставлення, яких зобов'язані дотримуватися професійні бухгалтери. Організаціям-членам МФБ слід встановити програму навчання, яка б забезпечувала концептуальну основу для застосування професійного судження й етичного здійснення діяльності в інтересах як суспільства, так і професії.

47. Усі професійні бухгалтери повинні глибоко розуміти можливі етичні наслідки професійних і управлінських рішень. Вони повинні усвідомлювати, що, за необхідності дотримання етичних принципів, на тих, хто приймає рішення може здійснюватися величезний тиск.
48. Очікується, що фахівці з аудиту, як і всі професійні бухгалтери, будуть протягом усієї своєї професійної діяльності дотримуватися професійних цінностей, етичних норм та ставлення, визначених в МСО 4. У ході набуття практичного досвіду (стажування) вони повинні пройти інструктаж з
- (а) професійного підходу до етики,
 - (б) застосування на практиці фундаментальних принципів,
 - (в) наслідкам неетичної поведінки, а також
 - (г) розв'язанню етичних дилем.
49. Вивчення професійної етики слід продовжувати і після отримання кваліфікації. Фахівці з аудиту повинні розглядати це як процес, що триває протягом усієї професійної діяльності.
50. Фундаментальні етичні принципи, яких повинні дотримуватися всі професійні бухгалтери, мають у сфері аудиту особливе значення через велику довіру й інтерес громадськості до цього аспекту професійної діяльності в усьому світі.
51. Фундаментальні етичні принципи мають величезне значення для розвитку професії і суспільства в цілому. Кодекс етики МФБ для професійних бухгалтерів визначає такі фундаментальні принципи:
- (а) *чесність;*
 - (б) *об'єктивність;*
 - (в) *професійна компетентність і належна ретельність;*
 - (г) *конфіденційність; а також*
 - (г) *професійна поведінка.*
52. Крім того, Кодекс етики МФБ для професійних бухгалтерів вимагає, щоб всі члени груп та організацій, що пропонують послуги з надання впевненості, були незалежні від замовників таких послуг. Всі члени груп і організацій з забезпечення впевненості зобов'язані застосовувати на практиці концептуальну основу незалежності, що наводиться нижче.
53. Важливо, щоб фахівці з аудиту оперативно реагували на зміни, усвідомлювали потенційні нові етичні аспекти і конфлікти у своїй роботі і стежили за вимогами професійних організацій і громадськості в галузі етики.

Практичний досвід

54. **Перед тим, як взяти на себе роль фахівця з аудиту, професійні бухгалтери мають пройти визначений термін практичного досвіду (стажування),**

пов'язаний з роботою фахівця з аудиту. Цей термін має бути досить тривалим й інтенсивним, щоб дати можливість продемонструвати, що вони оволоділи необхідними професійними знаннями, професійними навичками і професійними цінностями, етикою та ставленням. Значна частина терміну практичного досвіду має бути присвячена аудиту історичної фінансової інформації.

55. МСО 5 „Вимоги щодо практичного досвіду” визначає вимоги щодо практичного досвіду для всіх професійних бухгалтерів. Професійні бухгалтери, що беруть на себе роль фахівця з аудиту також зобов'язані продемонструвати застосування знань і навичок, що вимагаються цим розділом МСО 8, і застосовувати їх в аудиторському середовищі відповідно до професійних цінностей, етики та ставлення, визначених в МСО 4.
56. Практичний досвід, що сприяє розвитку компетентності фахівця з аудиту, повинен відповідати тому виду й обсягу аудиторських завдань, в яких беруть або можуть брати участь фахівці з аудиту. Такий досвід повинний дозволити їм:
- (а) застосовувати під керівництвом наставників необхідні знання і навички, а також
 - (б) розвивати і демонструвати компетентність, що вимагається цим МСО.
57. Практичний досвід за фахом аудиту можна здобувати до, під час або після отримання кваліфікації професійного бухгалтера. Під час виконання вимог цього МСО може зараховуватися практичний, набути у відповідності з вимогами МСО 5 „Вимоги щодо практичного досвіду”.
58. Як правило термін практичного досвіду за фахом аудиту складає не менш трьох років, причому як мінімум два роки мають бути присвячені аудиту історичної фінансової інформації під керівництвом партнера-керівника завдання. Для досягнення необхідної компетентності, термін відповідного практичного досвіду часто складає як мінімум 3 роки. Істотна частина цього трирічного терміну повинна бути присвячена роботі в галузі аудиту фінансової звітності під керівництвом партнера-керівника завдання. У тому випадку, якщо організацією-членом МФБ не встановлений обов'язковий мінімальний термін досвіду, така організація повинна бути здатна продемонструвати, що знання і навички, передбачені цим МСО, застосовувалися в аудиторському середовищі і, у результаті, претенденти опанували необхідною компетентністю і здатністю застосовувати професійне судження в ході виконання аудиторського завдання.
- 59. Необхідний аудиторський досвід слід набувати в організації, що може забезпечити набуття відповідного аудиторського досвіду під керівництвом партнера-керівника завдання.**
60. Серед організацій, що пропонують відповідний аудиторський тренінг, можуть бути аудиторські фірми й організації як приватного, так і державного сектора. Організації-члени МФБ повинні переконатися, що аудиторські фірми, які здійснюють тренінг, мають положення і процедури, необхідні для створення відповідних умов. Відповідними умовами вважаються такі умови, що дають можливість фахівцям опанувати і продемонструвати, що вони опанували професійними знаннями, професійними навичками і професійними цінностями, етикою та ставленнями, що дозволяють їм брати на себе відповідальність щодо

підготовки серйозних суджень в ході виконання завдань з аудиту історичної фінансової інформації.

Постійний професійний розвиток

61. МСО 7 „Постійний професійний розвиток: Програма навчання протягом усього життя та постійний розвиток професійної компетентності” визначає вимоги з ППР до всіх професійних бухгалтерів, у тому числі і до фахівців з аудиту.
62. З метою забезпечити виконання вимог до компетентності, визначених у цьому МСО, професійні бухгалтери, що прагнуть стати фахівцями з аудиту, можуть взяти участь у заходах з ППР. ППР також буде необхідним для розвитку і підтримання компетентності на певному рівні. Організації-члени МФБ можуть розглянути можливість встановлення обов'язкових заходів з ППР для фахівців з аудиту або професійних бухгалтерів, що прагнуть стати фахівцями з аудиту.

Оцінка

63. **Перед тим, як довіряти особам виконання функцій фахівців з аудиту, слід оцінити їхні професійні здібності і компетентність.**
64. **Оцінка повинна бути настільки комплексною, щоб дати можливість особам продемонструвати, що вони володіють професійними знаннями, професійними навичками і професійними цінностями, етикою та ставленнями, необхідними для компетентного виконання роботи фахівця з аудиту.**
65. Оцінка здібностей і компетентності фахівців з аудиту може проводитися:
- (а) організацією-членом МФБ, членом якої є дана особа (у тому числі й в рамках процесу колегіальної перевірки в організації-члені МФБ);
 - (б) іншою організацією-членом МФБ;
 - (в) третьою стороною (наприклад, навчальною або тренінговою організацією, урядовим або регулюючим органом, або, перевіряючим під наглядом організації-члена);
 - (г) аудиторською організацією (у тому числі через системи контролю якості в організації);
 - (г) за допомогою поєднання зазначених вище можливостей.

У разі, якщо за присвоєння кваліфікації фахівців з аудиту відповідають інші органи, організації-члени МФБ мають спонукати їх прийняти стандарти МФБ.

РОЗДІЛ 3: ПАРТНЕР-КЕРІВНИК ЗАВДАННЯ

Загальні положення

66. Обсяг, результати і хід виконання аудиторського завдання регулюються конкретними професійними, правовими або нормативними вимогами. У деяких випадках конкретними вимогами регулюється, хто може діяти в якості партнера-керівника аудиторського завдання. Такі вимоги далі іменуються порядком ліцензування. Цей термін означає випадки, коли повноваження або дозвіл діяти в якості партнера-керівника завдання надається обмеженому колу осіб, які відповідають конкретним вимогам. Такі конкретні вимоги визначаються професійним, юридичним або регулюючим органом.
67. Застосовується різний порядок ліцензування аудиторів. У тих випадках, коли ліцензуванням аудиторів, відповідно до законодавства, займаються організації-члени МФБ, очікується, що професійні бухгалтери виконають вимоги, визначені в другому розділі цього МСО щодо видачі аудиторських ліцензій або дозволу підписувати звіти по аудитах історичної фінансової інформації. У тих випадках, коли ліцензуванням аудиторів, займаються інші органи, організації-члени МФБ зобов'язані довести цей МСО до відома законодавчих, регулюючих або ліцензуючих органів і сприяти його прийняттю.
68. У деяких юрисдикціях професійні бухгалтери одержують ліцензію, що дає право підписувати аудиторські висновки щодо фінансової звітності, одночасно з кваліфікацією, і можуть не мати практичного досвіду, що вимагається цим стандартом. У таких випадках організаціям-членам МФБ і аудиторським фірмам слід забезпечити, щоб кожний, хто відповідає за підготовку значних суджень під час виконання аудиту історичної фінансової інформації, мав необхідний практичний досвід і компетентність. Це зобов'язання можна виконати за допомогою програми перевірки забезпечення якості (тобто перевірки практики), що діє в організації-члені МФБ, і за допомогою внутрішньо-фірмових процедур з контролю якості.
69. Очікується, що фахівці з аудиту, що одержали дозвіл підписувати висновки щодо обов'язкових аудиторських перевірок, крім виконання вимог цього стандарту, набувають практичний досвід аудиторської діяльності. Також усі фахівці з аудиту мають професійне й етичне зобов'язання підвищувати і підтримувати на певному рівні компетентність, що відповідає їх професійним обов'язкам.
70. МФБ визнає, що аудити історичної фінансової інформації можуть бути різного виду, обсягу і складності, і для виконання таких завдань може вимагатися професійна компетентність різного рівня. Професійні бухгалтери зобов'язані дотримуватися Кодексу етики МФБ для професійних бухгалтерів, не приймаючи завдання, які вони не компетентні виконувати.

Вимоги до компетентності партнера-керівника завдання

71. Більш широкі обов'язки аудитора можуть вимагати оволодіння додатковими професійними знаннями, професійними вміннями і професійними цінностями, етикою та ставленнями. Очікується, що партнер-керівник завдання демонструватиме всебічне розуміння аудиторського процесу та здатність ознайомити різні сторони з широким колом питань.

72. Коли фахівців з аудиту підвищують у посаді до партнерів-керівників завдання, їм необхідно опанувати здібності і продемонструвати сфери компетентності в таких галузях:

- (а) відповідальність керівника за якість аудиту;
- (б) складення висновків на предмет виконання чинних вимог щодо незалежності;
- (в) прийняття клієнтів та продовження стосунків з ними, а також особливих аудиторських завдань;
- (г) призначення груп з виконання завдання, забезпечення необхідного поєднання здібностей і компетентності в колективі, щоб виконати завдання і видати аудиторський висновок;
- (г) керівництво, контроль і виконання аудиторського завдання згідно з професійними стандартами, а також вимогами нормативних та законодавчих актів;
- (д) консультування, перевірка і обговорення виконаної роботи;
- (е) складення належного і підтвердженого достатніми відповідними аудиторськими доказами аудиторського звіту.

РОЗДІЛ 4: ВИМОГИ ДО КОМПЕТЕНТНОСТІ ФАХІВЦІВ З АУДИТУ В ОСОБЛИВИХ УМОВАХ І ГАЛУЗЯХ

Загальні положення

73. Організаціям-членам МФБ і аудиторським фірмам слід забезпечити, щоб фахівці з аудиту, що відповідають за значні судження під час виконання аудиту історичної фінансової інформації в особливих галузях або умовах, мали необхідні професійні знання і практичний досвід, що відносяться до таких галузей або умов.
74. Після того, як професійні бухгалтери опанували дані здібності і продемонстрували компетентність, що вимагається від фахівців з аудиту, їм може бути необхідним додатковий розвиток в особливій галузі перед тим, як взяти на себе відповідальність за підготовку значних суджень під час виконання аудиту історичної фінансової інформації в особливій галузі (наприклад, банківській і фінансовій, гірничодобувній і страховій) або в особливих умовах (наприклад, транснаціональні аудити).

Транснаціональні аудити

75. Транснаціональні аудити фінансової звітності є або можуть бути підставою для прийняття великих кредитних, інвестиційних і регуляторних рішень поза межами країни, де знаходиться підприємство; це положення розповсюджується на компанії, акції або боргові зобов'язання яких котируються на біржі, а також суспільно значущі підприємства, що привертають особливу увагу громадськості через свій розмір, продукцію або послуги, що надаються⁵.
76. Перед тим, як брати на себе роль фахівця з аудиту під час виконання транснаціональних аудитів історичної фінансової інформації, професійні бухгалтера повинні:
- (а) виконати вимоги, щоб взяти на себе роль фахівця з аудиту (Розділ 2 цього МСО); а також
 - (б) виконати вимоги, зазначені в параграфі 77.
77. Теоретична частина програм навчання і розвитку для фахівців з аудиту, що беруть участь у транснаціональних аудитах, повинна включати такі теми по юрисдикціях, де проводиться транснаціональний аудит:
- (а) стандарти фінансової звітності й аудиту, що застосовуються;
 - (б) контроль за аудитом, що виконується на багато-об'єктним аудитом, і аудитом групи підприємств;
 - (в) лістингові вимоги, що застосовуються;
 - (г) вимоги в галузі корпоративного управління, що застосовуються;
 - (г) національні нормативні бази; а також
 - (д) глобальна і місцева економіка і ділове середовище.

⁵ Інформація щодо практики роботи КТА 1 – виправлена та доповнена, 2002 р.

78. Фахівці з аудиту, зайняті в транснаціональному аудиті, можуть виявити, що в ході застосування професійних цінностей, етики та ставлень можуть виникнути складнощі у зв'язку з особливостями різних культур (наприклад, норми, звичаї, моделі поведінки й очікування).

Особливі галузі

79. Деякі підприємства працюють у галузях, де рівень регулювання дуже високий (такі як банки і хімічні підприємства). В особливих галузях і умовах закони і підзаконні нормативні акти, що регулюють складання фінансової звітності, можуть мати свої характерні риси. Більш того, можуть існувати розбіжності й у порядку бухгалтерського обліку, що приведе до різної практики визнання і виміру.
80. Практично неможливо зазначити, якими додатковими знаннями повинні володіти ті, хто працює в особливих галузях. Організації-члени МФБ, окремі професійні бухгалтери й аудиторські фірми разом відповідають за те, щоб фахівці з аудиту мали необхідну для своєї роботи компетентність.

Практичний досвід

81. Перед тим, як брати відповідальність за підготовку суджень під час виконання аудиту в особливих умовах або галузях, фахівці з аудиту повинні набути визначений практичний досвід в таких умовах або галузях. Цей досвід повинен бути досить тривалим й інтенсивним, щоб дозволити фахівцям з аудиту продемонструвати;

(а) необхідні професійні знання; а також

(б) вміння застосовувати професійні навички, а також професійні цінності, етику та ставлення, необхідні для компетентного виконання роботи в даних особливих умовах або галузі.

Такий практичний досвід може слугувати доповненням до інших вимог, які містяться в цьому МСО.