

КАЗАХСТАН:

СИСТЕМЫ ОБЩЕСТВЕННОГО НАДЗОРА И ОБЕСПЕЧЕНИЯ КАЧЕСТВА

***МЕЖДУНАРОДНЫЙ ОПЫТ И КЛЮЧЕВЫЕ ВЫВОДЫ ДЛЯ КАЗАХСТАНА:
ТРЕБОВАНИЯ К АУДИТОРАМ СУБЪЕКТОВ ОБЩЕСТВЕННОГО ИНТЕРЕСА,
ОБЕСПЕЧЕНИЮ КАЧЕСТВА, КВАЛИФИКАЦИИ АУДИТОРОВ И НЕПРЕРЫВНОМУ
ПРОФЕССИОНАЛЬНОМУ РАЗВИТИЮ***

Подготовлен в рамках Совместной программы экономических исследований Правительства Казахстана и Группы Всемирного банка

Декабрь 2020 года

Настоящий отчет является частью задачи Совместной программы экономических исследований (JERP) ФГ21 на тему «Улучшение институционального потенциала для разработки и внедрения строгой системы аудиторского государственного надзора и обеспечения качества в Казахстане», в рамках мероприятия 2 «Техническая помощь для анализа передовой практики (требования к аудиторам субъектов общественного интереса, обеспечение качества, квалификация аудиторов и непрерывное профессиональное развитие)».

Стандартный отказ от выражения мнения

Настоящий предварительный доклад является результатом работы сотрудников Международного банка реконструкции и развития/Всемирного банка. Выводы, толкования и заключения, изложенные в настоящем документе, не обязательно отражают мнения исполнительных директоров Всемирного банка или правительств, которые они представляют. Всемирный банк не гарантирует точности данных, включенных в эту работу. Границы, цвета, наименования и другая информация, показанная на любой карте в данной работе, не подразумевают какого-либо суждения со стороны Всемирного банка относительно правового статуса какой-либо территории, одобрения или принятия таких границ.

Права и разрешения

На материалы в данной работе распространяется авторское право. Копирование и/или передача частей или всего данного документа без разрешения может являться нарушением применимого законодательства. Все запросы о правах и лицензиях, в том числе о субсидиарных правах, должны направляться в Министерство финансов Республики Казахстан и Международный банк реконструкции и развития/Всемирный банк. Просьба направлять запросы о предоставлении с полной информацией по адресу проспект Мангилик, 81, 7 этаж, офис 708 и в Представительство Всемирного банка в Казахстане, 010000, Самал, 12, Астана Тауэр, 14 этаж, Нур-Султан, Казахстан, 010000.

ОГЛАВЛЕНИЕ

ОГЛАВЛЕНИЕ	3
Сокращения	4
Резюме для руководства	5
Международный опыт создания систем аудиторского надзора и обеспечения качества	13
А. Требования к аудиторам и аудиторским компаниями, которые проводят аудит субъектов общественного интереса	13
В. Обеспечение качества аудита	28
С. Квалификация аудиторов и непрерывное профессиональное развитие	40
ПРИЛОЖЕНИЕ А [Конфиденциально]: Методология обеспечения качества — ключевые области	57
ПРИЛОЖЕНИЕ В: Предлагаемый формат правил проведения экзаменов	58
ПРИЛОЖЕНИЕ С [Конфиденциально]: Методология обеспечения качества — основные инспекционные процедуры	60

Сокращения

ACCA	Ассоциация дипломированных сертифицированных бухгалтеров
СЕАОВ	Комитет европейских аудиторских надзорных органов
СЕО	Главный исполнительный директор
НПР	Непрерывное профессиональное развитие
ЕС	Европейский союз
IAESB	Международный совет по стандартам бухгалтерского образования
IAI	Институт дипломированных бухгалтеров Индонезии
ICAEW	Институт дипломированных бухгалтеров в Англии и Уэльсе
ICFR	Внутренний контроль за финансовой отчетностью
IESBA	Международный совет по стандартам этики для бухгалтеров
IES	Международные стандарты образования
МФБ	Международная федерация бухгалтеров
IFIAR	Международный форум независимых регуляторов аудита
МСФО	Международные стандарты финансовой отчетности
МСА	Международные стандарты аудита
МСКК	Международные стандарты контроля качества
JERP	Совместная программа экономических исследований
Минфин	Министерство финансов
ПСАД/КЗ	Профессиональный совет по аудиторской деятельности Казахстана
ОПБ	Организация профессиональных бухгалтеров
ПАО/КЗ	Профессиональная аудиторская организация Казахстана
РСАОВ	Совет по надзору за бухгалтерским учетом публичных компаний Соединенных Штатов Америки
СОИ	Субъект общественного интереса
МСП	Малые и средние предприятия
ЗОЧ	Заявление об обязательствах членства
США	Соединенные Штаты Америки
ВБ	Всемирный банк

Резюме для руководства

- 1. Совершенствование регулирования аудиторской деятельности и правоприменения путем внедрения надежной системы общественного надзора за аудитом имеет важное значение для Правительства Республики Казахстан в его усилиях по интеграции в мировую экономику.** Недавние поправки к Закону Республики Казахстан об аудиторской деятельности (далее Закон об аудите), утвержденные 3 июля 2020 года (вступят в силу с июля 2021 года), предписывают создание независимой¹ некоммерческой, нечленской организации — Профессионального совета по аудиторской деятельности Казахстана² (ПСАД/КЗ). Основными функциями ПСАД/КЗ являются проверка качества аудита и аудиторских организаций, осуществляющих аудит субъектов общественного интереса (СОИ), сертификация (аттестация) аудиторов и мониторинг обеспечения качества, осуществляемый аккредитованными профессиональными аудиторскими организациями в Казахстане (ПАО/КЗ). Со временем регулятор публичного надзора должен нести конечную ответственность за все основные надзорные функции в соответствии с надлежащей международной практикой (например, утверждение и регистрацию аудиторов и аудиторских фирм, осуществляющих обязательный аудит; принятие стандартов профессиональной этики, аудита и контроля качества; непрерывное профессиональное образование; систему обеспечения качества, расследования и административно-дисциплинарные системы).
- 2. В июне 2020 года Министерству финансов Республики Казахстан был представлен предварительный доклад,³ основное внимание которого было посвящено вопросам, связанным с институциональными механизмами предлагаемой модели общественного надзора, ее ключевыми видами деятельности, квалификационным требованиям к членам совета, а также финансированием Совета и укомплектованием его кадрами.⁴ В апреле 2020 года Министерство финансов обратилось к Всемирному банку (ВБ) в рамках Совместной программы экономических исследований (JERP) между Казахстаном и ВБ с просьбой подготовить анализ, основанный на передовой международной практике, основное внимание которого направлено на вопросы, связанные с институциональными механизмами модели общественного надзора, ее ключевой деятельностью, критериями отбора и квалификационными требованиями к членам совета директоров, финансированием и укомплектованием кадрами; требованиям к аудиторам СОИ, обеспечением качества, квалификации аудиторов и непрерывному профессиональному развитию (НПР). Этот отчет, подготовленный группой ВБ,⁵ охватывает аспекты, связанные с требованиями к аудиторам СОИ, обеспечением качества, квалификацией аудиторов и НПР. Выводы и рекомендации, включенные в отчет, основаны на анализе недавно утвержденных изменений в Закон**

¹ В действующей правовой базе Казахстана независимая система надзора за аудиторской деятельностью не предусмотрена, только элементы саморегулирования профессиональных аудиторских организаций.

² Учредителями ПСАД/КЗ являются аккредитованные профессиональные аудиторские организации Казахстана (одна или несколько).

³ Предварительный доклад «Системы общественного надзора и обеспечения качества - международный опыт и ключевые соображения для Казахстана: институциональная структура, функции, штатное расписание и финансирование».

⁴ В настоящее время Министерство финансов работает над разработкой нормативно-правовых актов, которые взаимосвязаны с принятыми поправками к Закону о аудиторской деятельности. Сам процесс создания ПСАД/КЗ еще не начат.

⁵ Команду Всемирного банка возглавляет Андрей Бусуйок, старший специалист по финансовому управлению, в ее состав входят консультанты Светлана Платон и Меруерт Салимова.

«Об аудиторской деятельности», имеющих проекты нормативных актов, телефонных обсуждениях и виртуальных встречах с основными заинтересованными сторонами.

- 3. Основные выводы данного доклада свидетельствуют о том, что правительству необходимо надлежащим образом рассмотреть последствия недавно принятых поправок к Закону об аудиторской деятельности и внести изменения и/или разработать его реализующие данный закон нормативные и подзаконные акты для обеспечения поддержки процессов устойчивыми механизмами. В настоящем докладе предлагается ряд корректировок для устранения и/или сокращения выявленных недостатков и рисков, которые изложены ниже.**

Требования к аудиторам и аудиторским компаниям, которые проводят аудит субъектов общественного интереса

- 4. Власти должны утвердить широкие требования к качеству аудиторов/аудиторских фирм, проводящих обязательные аудиты СОИ.** Как существующая правовая база, так и предлагаемые поправки к Приказу № 441 содержат только количественные требования к аудиторам/аудиторским фирмам, которые проводят обязательные аудиты СОИ (например, минимальное количество лет опыта), при этом отсутствуют требования к качеству и прозрачности. Поэтому рекомендуется рассмотреть хороший международный опыт и внедрить более строгие требования к аудиторам/аудиторским фирмам, которые проводят аудит СОИ, в частности, требования, связанные с гонорарами за аудит, ограничениями на предоставление некоторых неаудиторских услуг для аудиторских клиентов, являющихся СОИ; независимостью аудиторов/аудиторских фирм; проверкой контроля качества выполнения аудиторских заданий до выдачи аудиторских заключений по СОИ, повышением роли аудиторских комитетов аудируемых СОИ, в том числе по вопросам доведения информации и отчетности; прозрачности отчетности аудиторских фирм, которые проводят аудит СОИ; и продолжительности выполнения аудиторских заданий (в той мере, в какой соответствующий период ротации определяется властями как разумный).
- 5. Как ПСАД/КЗ, так и Министерство финансов должны обеспечивать надлежащее соблюдение международных этических требований всеми аудиторами и аудиторскими фирмами в Казахстане.** Начиная с ноября 2020 года, требования Международного кодекса этики для профессиональных бухгалтеров, включая Международных стандартов независимости Международного совета по этическим стандартам для бухгалтеров (IESBA), являются обязательными для всех аудиторских фирм и аудитов в Казахстане, что усиливает важные требования к аудитам СОИ. Следовательно, Министерству финансов рекомендуется обеспечить надлежащее распространение Кодекса этики Международного совета по этическим стандартам для бухгалтеров, опубликовав его и на официальном языке⁶ на своем веб-сайте, в то время как ПСАД/КЗ (и где это применимо, ПАО/КЗ) должен обеспечивать надлежащую проверку обеспечения качества соблюдения Кодекса аудиторами и аудиторскими фирмами.
- 6. Следует усилить роль аудиторских комитетов СОИ как органов, содействующих повышению качества аудита.** Аудиторские комитеты находятся на переднем крае повышения качества аудита, поэтому во многих юрисдикциях одним из приоритетных задач государственного надзорного органа является более частое и непосредственное взаимодействие с членами аудиторских комитетов СОИ. ПСАД/КЗ следует создать

⁶ В настоящее время право на перевод и публикацию Кодекса этики СМСЭБ на русский язык принадлежит Палате Аудиторов.

надлежащий канал связи с аудиторскими комитетами СОИ (изначально это должно применяться к тем аудитам СОИ, которые подлежат проверке обеспечения качества со стороны ПСАД/КЗ); также органы власти должны обеспечить, чтобы требование о создании аудиторского комитета распространялось на все СОИ в Казахстане (в настоящее время требование является обязательным только для компаний, котирующихся на бирже, СОИ с организационно-правовой формой акционерного общества), для лучшего приведения в соответствие с надлежащей международной практикой. Кроме того, укрепление регулярной связи между аудиторами и аудиторскими комитетами проверенных СОИ повысит ценность и качество аудита.

- 7. Качество аудиторского надзора в Казахстане будет еще более улучшено, если будет налажено эффективное сотрудничество между ПСАД/КЗ и другими соответствующими органами, отвечающими за надзор, и/или связь с аудиторскими фирмами поднадзорных организаций.** Поэтому ПСАД/КЗ рекомендуется разработать надлежащую внутреннюю политику, которая позволила бы сотрудничать и обмениваться информацией с Национальным банком Казахстана, Казахстанской фондовой биржей, Агентством по регулированию и развитию финансового рынка, а также с другими соответствующими органами, осуществляющими надзор и регулирование СОИ. Регулярный обмен информацией между этими органами позволит сторонам эффективно выполнять свои обязанности, будет способствовать улучшению соблюдения законодательства в области корпоративной финансовой отчетности и позволит избежать дублирования некоторых требований.

Обеспечение качества аудита

- 8. Следует усовершенствовать типовые правила проведения внешних инспекций контроля качества ПСАД/КЗ и ПАО/КЗ по обеспечению качества для того, чтобы все ключевые области были отражены политикой и процедурами.** Властям рекомендуется подробно рассмотреть следующие области: периодичность проведения проверок аудиторских фирм; отбор на основе цикла и оценки рисков, а в тех случаях, когда требуется отбор на основе оценки рисков, выявление и перечисление основных показателей риска; процедуры и методологии проверки аудита; используемые методологии;⁷ транспарентные и справедливые процедуры;⁸ транспарентная и надлежащая отчетность; санкции и корректирующие; новаторская политика и процедуры использования технологий. Кроме того, следует расширить сферу применения нормативного акта по обеспечению качества, с тем чтобы он охватывал также аудиторов (а не только аудиторские фирмы) и надзор ПАО/КЗ со стороны РАС/КЗ. Аудиторы должны подвергаться проверкам в качестве сотрудников проверяемой аудиторской фирмы; поэтому в результате проверок по обеспечению качества они могут подвергаться индивидуальным санкциям, и эти аспекты (т.е. ссылки на аудиторов) должны надлежащим образом регулироваться.
- 9. Рекомендуется, чтобы нормативный акт по обеспечению качества содержал четкие указания в отношении требований к независимости инспекторов по проверке обеспечения качества.** Хотя ПСАД/КЗ может нанимать бывших аудиторов в качестве инспекторов по обеспечению качества, важно обеспечить, чтобы каждый инспектор по обеспечению качества был независимым от проверяемой аудиторской фирмы и не возникало конфликта интересов между инспекторами и проверяемым аудитором/аудиторской фирмой, осуществляющим обязательный аудит. Для аудитов

⁷ Основные области, которые должны охватываться методологией обеспечения качества, представлены в приложении А (конфиденциальное).

⁸ В Приложении С (конфиденциальное) предлагаются подробные процедуры оценки как политики, так и процедур контроля качества аудита на уровне аудиторского органа и аудиторского задания.

предприятий, которые не являются СОИ, могут быть разрешены коллегиальные проверки обеспечения качества в аудиторских фирмах-членах со стороны ПАО/КЗ. Вместе с тем могут возникать также значительные проблемы, связанные с независимостью, если, например, аудитор/аудиторская фирма, осуществляющие проверку, каким-то образом связаны или зависимы от проверяемой ими аудиторской фирмы/аудитора. В качестве альтернативы от ПАО/КЗ может потребоваться создать комитет по обеспечению качества в рамках своего органа управления, а также отдельное исполнительное подразделение, отвечающее за обеспечение качества, в котором инспекторы будут являться работниками профессионального органа (а не практикующими аудиторами). Наличие специализированного подразделения с собственными сотрудниками, выполняющими функции обеспечения качества и обладающими соответствующим профессиональным опытом, повысит независимость, обеспечит согласованность проверок и результатов, поскольку в повторных проверках обеспечения качества будут участвовать одни и те же лица, что повысит доверие ПСАД/КЗ к проверкам обеспечения качества, выполняемых ПАО/КЗ.

- 10. Продолжительность проверок должна быть гибкой, ПСАД/КЗ и ПАО/КЗ должны иметь возможность определять их продолжительность в зависимости от размера аудиторской фирмы, а также от количества и типа аудиторских клиентов.** Ограничение продолжительности проверок 10 рабочими днями (и 7 рабочими днями в случае проверок, проводимых по требованию Министерства финансов), как это предусмотрено проектом Приказа №441, может повлиять на качество выполняемых работ. Поэтому рекомендуется, чтобы ПСАД/КЗ и ПАО/КЗ могли принимать решение о времени, необходимом для проведения каждой проверки, в зависимости от таких факторов, как размер аудиторской фирмы, количество отделений и их местоположение, количество и тип ее клиентов аудита, а также период, охватываемый проверкой.
- 11. Нормативный документ по обеспечению качества должен предусматривать наличие процесса предоставления отчетности, включая подготовку и выдачу проекта отчета об инспекции, а также процесса, позволяющего аудиторской фирме реагировать на выводы отчета до выдачи окончательного отчета о проведении инспекции.** В настоящее время эти вопросы не отражены. Проверяемые аудиторские фирмы должны иметь право представлять письменные комментарии относительно недостатков, выявленных инспекторами по обеспечению качества. Методология обеспечения качества, используемая как ПСАД/КЗ, так и ПАО/КЗ, должна включать процедуры разработки и выполнения рекомендаций по улучшению деятельности аудиторов и аудиторских фирм на основе результатов инспекций. Если рекомендации не выполняются, то в отношении соответствующего аудитора или аудиторской фирмы налагаются, если это применимо, дисциплинарные меры или взыскания.
- 12. Властям необходимо тщательно рассмотреть вопрос, касающийся публикации результатов проверок обеспечения качества.** Международная практика, связанная с определением рейтингов аудиторских фирм в результате проверки обеспечения качества, варьируется. На данном этапе в Казахстане не рекомендуется публиковать выставленные оценки, так как это может вызвать неопределенность для участников рынка и инвесторов. В проекте Приказа №441 следует уточнить обстоятельства, при которых могут публиковаться отдельные отчеты об инспекциях. Для этого необходимо обеспечить соблюдение минимальных требований и ограничений в отношении конфиденциальности. Следуя надлежащей практике, ПСАД/КЗ должен ежегодно публиковать общие результаты системы обеспечения качества с краткой информацией о результатах инспекциях и их выводах. Отчеты о конкретных инспекциях могут

публиковаться в соответствии с требованиями конфиденциальности (в некоторых юрисдикциях публикация результатов индивидуальной инспекции является формой санкционирования аудиторов/аудиторских фирм, и поэтому она должна использоваться только в тех случаях, когда такая санкция необходима).

- 13. Требования, связанные с санкциями и корректирующими мерами, должны быть усилены для предоставления четкой и последовательной информации, касающейся:**
- i) **видов санкций**, которые могут применяться в отношении проверяемых аудиторских фирм, аудиторов и ПАО/КЗ; ii) какой орган власти или какая организация (например, ПСАД/КЗ, ПАО/КЗ, Министерство финансов) имеет **конечное право налагать санкции**; и (iii) право на **обжалование**. Должен быть создан соответствующий комплекс процедур с указанием действий, необходимых в случае серьезных или неоднократных нарушений.

Квалификация аудиторов в Казахстане

- 14. Хотя недавние поправки к Закону об аудиторской деятельности направлены на унификацию и укрепление доверия к процессу сертификации аудиторов в Казахстане, есть возможности для дальнейшего совершенствования**, в частности, в том, что касается институциональных механизмов, содержания программы сертификации и оценки. Основные выявленные недостатки представлены ниже.

- 15. Размер Квалификационной комиссии, которая должна быть создана ПСАД/КЗ, а также квалификационные критерии, предъявляемые к ее членам, должны быть дополнительно прояснены.** Ни в Законе об аудиторской деятельности, ни в проектах нормативных актов не определяется численность Квалификационной комиссии; кроме того, проект Приказа №115 предусматривает, что Комиссия может привлекать (т.е. нанимать) экспертов, не являющихся практикующими специалистами, в то время как закон рекомендует, чтобы они были членами комиссии. Рекомендуется, чтобы в соответствующем приказе указывался максимальный численный состав Квалификационной комиссии, для того чтобы избежать чрезмерно большого числа членов. Кроме того, следует уточнить роль непрaktикующих экспертов и процесс их выдвижения. В настоящее время правовые требования к критериям для выдвижения/квалификационным критериям имеются только для Председателя Квалификационной комиссии: должен быть аудитором с не менее чем 5-летним опытом работы в области аудита, не должен был привлекаться к ответственности за совершение коррупционных правонарушений (это требование не распространяется на других членов комиссии). Рекомендуется, чтобы минимальные требования с точки зрения стажа работы и отсутствия коррупционных правонарушений распространялись на всех членов комиссии. Кроме того, власти должны обеспечить, чтобы члены Квалификационной комиссии обладали знаниями и достаточным опытом во всех областях, охватываемых учебной программой, а именно в области Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), Международных стандартов аудита (МСА), финансового и управленческого учета, налогообложения и права, управления финансовой деятельностью и т.д.

- 16. Не существует никаких правовых требований к программе сертификации аудиторов, которые должны быть приведены в соответствие с положениями Международных образовательных стандартов (МОС).** Закон об аудиторской деятельности предусматривает, что программа сертификации начинающих аудиторов должна быть приведена в соответствие с МСФО, МСА и действующей национальной правовой основой. Хотя экзаменационные дисциплины перечислены, не требуется, чтобы для определения целей обучения, результатов обучения или уровня квалификаций

применялись или использовались положения МОС (или аналогичных им).⁹ Рекомендуются, чтобы Приказ №273 предусматривал, что программа сертификации была приведена в соответствие с МОС и охватывала, по крайней мере, следующие области: (i) матрицу навыков, которая показывает, какие навыки развиваются по мере получения начинающими аудиторами разных уровней квалификации; (ii) систему, описывающую уровни и подробные сведения о том, какой прогресс могут достигать начинающие аудиторы в ходе учебы с точки зрения приобретения новых знаний и навыков; и (iii) подробные учебные программы для каждой экзаменационной дисциплины, которые определяют содержание предмета, а также как начинающие аудиторы приобретают новые компетенции.

17. Система компетенций должна служить основой для выставления оценок и зачетов или предоставления освобождений на основе предшествующего обучения и опыта работы опытным слушателям, а также слушателям, которые меняют свою профессиональную деятельность и поэтому желают пройти квалификационную программу аудиторов. В настоящее время проект нормативного акта содержит список сертификатов профессиональной квалификации, выдаваемых ПАО в разных странах мира, обладатели которых освобождаются от нескольких экзаменов. Рекомендуются, чтобы исключения предоставлялись только обладателям активных квалификационных сертификатов (т.е. лицам, на которые распространяются ежегодные требования НПР), выданных международно признанными ПАО или органами других стран, отвечающими за регистрацию/лицензирование аудиторов. Кроме того, рекомендуется, чтобы местные профессиональные бухгалтерские и аудиторские организации могли получать освобождения только путем аккредитации своих учебных программ со стороны ПСАД/КЗ на основе экзамена и оценочного процесса. Власти также могут рассмотреть модель аккредитации местных высших учебных заведений, позволяющую их выпускникам получать освобождения при успешном завершении обучения в данных заведениях, т.е. аккредитация вузам предоставляется после того, как их учебные программы и экзамены проходят оценку со стороны ПСАД/КЗ.

18. Проекты нормативных документов должны расширить и уточнить основные требования, связанные с процессом подготовки разработки и проведения экзаменов. Квалификационная комиссия обязана создавать группы по контролю, организации и выставлению оценок но из положений проекта приказа №115 не совсем ясно, если эти группы состоят из членов Комиссии или непрактикующих экспертов, привлеченных на договорной основе. В случае привлеченных непрактикующих экспертов их роль и функции должны быть четко определены. Подробные учебные программы по каждой дисциплине, по которой проводится экзамен, должны подкрепляться обоснованным и надежным подходом к оцениванию. Такой подход обеспечит, что система навыков освоена и продемонстрирована посредством оценок студентов в соответствии с положениями МОС 6 "*Первоначальное профессиональное развитие — оценка профессиональной компетентности*" (2015). Демонстрация на экзамене четкой связи между обучением и достижениями обеспечит максимально прозрачный процесс выдачи квалификаций аудиторам в Казахстане.

19. Установка порога для сдачи экзамена, как правило, согласуется с надлежащей практикой, но оценивание всей экзаменационной работы как неудовлетворительной,

⁹ Введение, по крайней мере, двух уровней квалификации позволит ПСАД/КЗ и Квалификационной комиссии улучшить сотрудничество с местными высшими учебными заведениями и предложить освобождение от квалификационных экзаменов для выпускников тех вузов, где учебная программа аккредитована (признана) в соответствии с процедурами Квалификационной комиссии.

если нет ответа на одно задание, является слишком строгой. Требование о том, чтобы вся экзаменационная работа считалась неудовлетворительной, если не решено одно задание, независимо от ответов на другие вопросы экзамена, должно быть отменено, поскольку оно не соответствует надлежащей международной практике и положениям МОС. Нынешний порог сдачи экзамена составляет 75%, что уже превышает порог, установленный ПАО или лицензирующими органами во многих юрисдикциях, где этот процент часто может составлять 50%. Не рекомендуется наказывать студента за то, что он не справился с одним заданием.

20. В среднесрочной перспективе ПСАД/КЗ и Квалификационная комиссия могли бы рассмотреть процесс проведения электронного экзамена при условии предварительного анализа последствий с точки зрения затрат. Такие затраты будут определяться характером и масштабами применения электронного процесса, определяемого Квалификационной комиссией, и будут отражать расходы на аппаратное обеспечение, пользовательское программное обеспечение и утвержденные процессы подготовки и проведения электронных экзаменов в соответствии с предлагаемыми целями и необходимым уровнем безопасности, контроля и добросовестности.

21. Органам власти рекомендуется внедрить оценку практического опыта работы начинающих аудиторов; в настоящее время таких положений нет. Приказ № 273 предусматривает только то, что все начинающие аудиторы должны иметь не менее 3 лет практического опыта работы в области экономики, финансов, права, контроля и аудита или в области преподавания бухгалтерского учета и аудита в высших учебных заведениях, и что практический опыт должен быть продемонстрирован как обязательное требование допуска к получению профессиональной квалификации. Рекомендуется, чтобы в Приказе №273 были предусмотрены минимальные требования к практическому опыту в соответствии с МОС 5 - *Первоначальное профессиональное развитие — практический опыт* (2015), которые должны соблюдаться ПСАД/КЗ и Квалификационной комиссией до выдачи квалификационного свидетельства «аудитор». Передовая практика рекомендует, что определенные компетенции, как правило, приобретаются в течение 36 месяцев подтвержденного опыта работы под руководством квалифицированного профессионального бухгалтера (аудитора), и практический опыт может быть получен либо одновременно с программой обучения, после прохождения программы обучения, либо посредством сочетания этих методов до тех пор, пока качество соответствует положениям МОС 5.

Непрерывное профессиональное развитие

22. Представляется, что темы для НПР одобряются исключительно ПАО/КЗ, и что не нет правовых требований ежегодно координировать программы НПР с ПСАД/КЗ Темы НПР должны быть актуальными для профессиональной деятельности и должны способствовать сокращению пробелов, выявленных в результате инспекций по обеспечению качества или мониторинга финансовой отчетности. Координация ежегодной учебной программы НПР с ПСАД/КЗ и его Комитетом по обеспечению качества обеспечит устранение серьезных пробелов. Кроме того, ПАО/КЗ могут консультироваться с другими ключевыми регулирующими органами, такими как Министерство финансов, Казахстанская фондовая биржа и Национальный банк Казахстана, для рассмотрения их ожиданий в отношении опыта аудиторов и их знаний о соответствующих рынках.

23. За несоблюдение аудиторами требований о НПР не предусмотрены никакие санкции.

Хотя очень важно поощрять соблюдение этих требований, санкции также необходимы для обеспечения того, чтобы требования о НПР воспринимались аудиторами серьезно. В соответствующих случаях можно было бы предоставить дополнительное время для обеспечения соблюдения требований до применения санкций. Санкции должны серьезно мотивировать соблюдение требований, но не быть при этом чрезмерно карательными. Например, первое правонарушение может привести к требованию об улучшении поведения и незначительному штрафу, в то время как лица, являющиеся повторными правонарушителями, могут быть подвергнуты более формальному дисциплинарному процессу, который может привести к более серьезным последствиям; власти могут также рассмотреть вопрос о надлежащем сочетании корректирующих мер и карательных санкций. Кроме того, рекомендуется, чтобы в Приказе №278 четко разъяснялось, в каких случаях несоблюдение требований НПР приводит к исключению из публичного реестра аудиторов, который ведется Министерством финансов или же к лишению квалификационного свидетельства "аудитор".

24. При проектировании программы НПР может быть улучшена связь с процессами обеспечения качества.

ПАО/КЗ должны обеспечивать координацию между своими системами мониторинга и обеспечения соблюдения требований к НПР и процессами обеспечения качества. Например, проверки по обеспечению качества могут, где это уместно, включать проверку соблюдения требований о НПР в соответствии Международным стандартом контроля качества (МСКК)¹⁰ 1. Результаты проверок могут указывать на пробелы в компетентности аудиторских фирм и аудиторов. При выявлении недостаточного уровня компетентности должна существовать возможность выдвигать дополнительные требования к НПР. В случае, если конкретные результаты проверок по обеспечению качества указывают на недостаточную компетентность, то в качестве корректирующих мер должны выдвигаться более высокие требования к НПР. В более широком плане результаты проверок по обеспечению качества должны служить основой для выработки мер политики в области НПР (например, если отмечаются какие-либо общие недостатки, то тогда больше внимание может быть уделено предлагаемым программам или требованиям к НПР). Кроме того, как упоминалось выше, координация ежегодной учебной программы НПР с ПСАД/КЗ и другими ключевыми регулирующими органами, которые взаимодействуют с аудиторами СОИ, обеспечит надлежащее устранение серьезных недостатков.

25. Поощряется использование технологий для объявления программ НПР, их мониторинга и оценки.

Можно было бы порекомендовать ПАО/КЗ более эффективно использовать свое присутствие в Интернете для достижения задач НПР. Можно потребовать, чтобы они размещали более подробную информацию обо всем процессе НПР на своих веб-сайтах. Для аудиторов было бы удобно иметь возможность иметь свой профиль на веб-сайтах ПАО/КЗ и получать доступ ко всей соответствующей информации, относительно своих результатов в области НПР. Аудиторы должны иметь возможность проверять количество пройденных ими часов по программам НПР, заполнив анкету в интернете.

¹⁰ В феврале 2019 года Совет по международным стандартам аудита и гарантии качества (IAASB) выпустил четыре предварительных проекта по управлению качеством, чтобы после завершения надлежащей процедуры заменить Международный стандарт контроля качества.

Международный опыт создания систем аудиторского надзора и обеспечения качества

А. Требования к аудиторам и аудиторским компаниям, которые проводят аудит субъектов общественного интереса

Международный опыт

1. **Во всем мире аудиторам и аудиторским фирмам, осуществляющим обязательный аудит, поручено в соответствии с законом проводить обязательные аудиты СОИ с целью повышения степени доверия общественности к годовой и консолидированной финансовой отчетности таких организаций.** Функция обязательного аудита субъектов общественного интереса, означает, что широкое сообщество людей и учреждений полагается на качество работы аудитора или аудиторской фирмы, осуществляющих обязательный. Хорошее качество аудита способствует упорядоченному функционированию рынков за счет повышения достоверности и эффективности финансовой отчетности. Таким образом, аудиторы, осуществляющие обязательный аудит, играют особенно важную роль в обществе.
2. **Хотя условия и минимальные требования к утверждению и регистрации аудиторов и аудиторских фирм, осуществляющих обязательный аудит, предписаны законодательством, важно установить подробные правила с целью обеспечения того, чтобы обязательные аудиты СОИ были надлежащего качества и проводились аудиторами и аудиторскими компаниями в соответствии с более строгими требованиями.** Такой подход к регулированию направлен на повышение добросовестности, независимости, объективности, ответственности, прозрачности и надежности аудиторов и аудиторских фирм, проводящих обязательные аудиты СОИ, тем самым способствуя качеству обязательных аудитов в юрисдикции. В дополнение к этим так называемым *требованиям к качеству* в некоторых юрисдикциях налагается ряд *количественных ограничений* на аудиторов и аудиторские компании, если они хотят иметь право проводить обязательные аудиты СОИ. Примерами таких ограничений являются: минимальное число обязательных аудиторов, нанятых аудиторскими фирмами (например, не менее трех-пяти аудиторов, имеющих право осуществлять обязательный аудит); доказанный опыт этих аудиторов в проведении аудита финансовой отчетности на основе МСФО в течение не менее 7-12 лет; требования к наличию профессиональной квалификации от международно признанной ПАО, являющейся членом Международной федерации бухгалтеров (например, Ассоциации дипломированных бухгалтеров (АССА), Института дипломированных бухгалтеров в Англии и Уэльсе (ICAEW), Института дипломированных бухгалтеров Индонезии (IAI), Малазийского института бухгалтеров и т.д.).
3. **Во многих юрисдикциях на аудиторов и аудиторские компании, осуществляющие обязательный аудит СОИ, распространяются более строгие требования.** Например, в Европейском Союзе (ЕС) аудиторы и аудиторские фирмы подпадают под обязательные требования в отношении обязательного аудита СОИ, в то время как каждое государство-член может вводить свои дополнительные положения. Регламент 537/2014¹¹ устанавливает требования к проведению обязательного аудита годовой и консолидированной финансовой отчетности СОИ и включает правила организации и

¹¹ <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?qid=1542894519712&uri=CELEX:32014R0537>. Регламент как правовой документ автоматически применяется в государствах-членах ЕС (т.е. нет необходимости инкорпорировать требования в местное законодательство).

отбора аудиторов и аудиторских фирм, осуществляющих обязательный аудит СОИ. Это особенно важно для обеспечения их независимости и избегания конфликтов интересов. Регламентом также устанавливаются правила надзора за соблюдением этих требований аудиторами и аудиторскими фирмами, осуществляющими обязательный аудит. Фактически, эти конкретные требования в отношении аудитов и аудиторов СОИ представляют собой совокупность передовой практики, и многие юрисдикции во всем мире уже внедрили аналогичные требования. Основные требования, касающиеся обязательного аудита СОИ, обсуждаются ниже со ссылкой на нормативные документы ЕС и Соединенных Штатов Америки (США), а также Кодекс этики Международного совета по стандартам этики для бухгалтеров (IESBA) как на наиболее актуальные и передовые практики в этой области.

4. **Плата за аудит.** Уровень гонораров, получаемых от проверяемой организации, и структура гонораров могут угрожать независимости аудитора или аудиторской фирмы, осуществляющих обязательный аудит. Поэтому важно обеспечивать, чтобы плата за аудит не основывалась на какой-либо форме непредвиденных обстоятельств, и чтобы в тех случаях, когда плата за аудит от одного клиента, включая его дочерние компании, является значительной, устанавливалась конкретная процедура с участием аудиторского комитета для обеспечения качества аудита. Если аудитор или аудиторская фирма, осуществляющие обязательный аудит, становятся чрезмерно зависимыми от одного клиента, аудиторский комитет СОИ должен на основе надлежащих оснований принять решение о том, может ли данный аудитор или аудиторская фирма продолжать осуществлять обязательный аудит. При принятии этого решения аудиторский комитет должен принимать во внимание, в частности, угрозы независимости и последствия данного решения. Например, согласно правилам ЕС, когда общая сумма оплаты, полученной от СОИ за каждый из последних трех финансовых лет, составляет более 15% от общей суммы гонораров, полученных аудиторской фирмой, такая аудиторская фирма обязана раскрыть этот факт аудиторскому комитету проверенного СОИ и обсудить с его с аудиторским комитетом угрозы ее независимости и меры, предпринимаемые для смягчения этих угроз. Аудиторский комитет рассмотрит вопрос о том, должно ли аудиторское задание пройти проверку качества со стороны другой аудиторской фирмы до выдачи аудиторского заключения. Если гонорары, получаемые от такого СОИ, по-прежнему превышают 15% от общей суммы гонораров, аудиторский комитет обязан на основе объективных оснований принять решение о том, может ли аудиторская фирма продолжать осуществлять обязательный аудит в течение дополнительного периода времени, который в любом случае не должен превышать два года. Такие требования применимы к аудиторской фирме группы, где это уместно, и оценка проводится на уровне группы.
5. **В ЕС существуют ограничения на некоторые неаудиторские услуги для аудиторских клиентов СОИ.** Предоставление организациям определенных услуг, помимо обязательного аудита (так называемых неаудиторских услуг), аудиторами/аудиторскими фирмами, осуществляющими обязательный аудит, или членами их сетей может поставить под угрозу их независимость. Поэтому целесообразно запретить предоставление аудируемой организации определенных неаудиторских услуг, таких как налоговые, экспертные и консультационные услуги. Аудитор/аудиторская фирма (и любой член их сети), осуществляющие обязательный аудит СОИ, не имеют права прямо или косвенно предоставлять какие-либо запрещенные неаудиторские услуги аудируемой организации, ее материнской компании или контролируемой организации в ЕС. Однако государствам - членам ЕС разрешается делать отступления и разрешать предоставлять определенные налоговые

и оценочные услуги в соответствии с национальным законодательством этих стран. Кроме того, когда аудитор/аудиторская фирма, осуществляющая обязательный аудит, предоставляет неаудиторские услуги, отличные от тех, которые указаны в Таблице 1 ниже, аудируемой организации, ее материнской компании или контролируемым ею организациям в течение трех или более финансовых лет подряд, общая плата за такие услуги ограничена и не может составлять более 70 %¹² от среднего размера гонораров, уплаченных за предыдущие три финансовых года подряд за обязательный аудит (аудиты) аудируемой организации и, в соответствующих случаях, ее материнской, контролируемой организации, а также консолидированной финансовой отчетности этой группы. Государственный надзорный орган (т.е. соответствующий компетентный орган в юрисдикции) имеет право по просьбе аудитора/аудиторской фирмы, осуществляющих обязательный аудит, в исключительных случаях допускать освобождение от этого требования на период, не превышающий два финансовых года.

Таблица 1: Запрещение некоторых неаудиторских услуг, предоставляемых СОО, в Европейском союзе¹³

Запрещенные неаудиторские услуги (так называемый <i>черный список</i>)			
а) консультационные услуги по налогообложению и услуги по соблюдению налоговых норм:	i) подготовка форм налоговой отчетности.	Государства-члены могут разрешать предоставление налоговых услуг, связанных с i), iv), v), vi) и vii), при условии, что:	<ul style="list-style-type: none"> • Они не оказывают прямого воздействия на аудированную финансовую отчетность или их воздействие не носит существенный характер; • Оценка влияния на аудированную финансовую отчетность всесторонне документируется и разъясняется в дополнительном отчете аудиторскому комитету; и
	ii) налог на заработную плату.		
	iii) таможенные пошлины.		
	iv) выявление государственных субсидий и налоговых льгот, за исключением случаев, когда в соответствии с законом требуется поддержка в отношении таких услуг со стороны аудитора/аудиторской фирмы, осуществляющей обязательный аудит.		
	v) поддержка в отношении налоговых инспекций, проводимых налоговыми органами, за исключением случаев, когда в соответствии с законом требуется		

¹² Расчет предельного порога в размере 70% применяется для всех СОО. Если в группе имеется более одного СОО, то предельный порог должен определяться каждого СОО. Расчет предельного порога включает аудированный СОО и, в соответствующих случаях, его материнские и контролируемые организации, независимо от того, являются ли они СОО или нет. Для расчета предельного порога субъекты, подлежащие рассмотрению, могут находиться как в ЕС, так и за его пределами.

¹³ Государства - члены ЕС имеют определенные варианты осуществления законодательства, касающегося неаудиторских услуг, т.е. i) добавление других услуг в перечень запрещенных услуг; ii) установление более строгих правил, устанавливающих условия, при которых аудиторская фирма может предоставлять неаудиторские услуги; и iii) разрешать определенные налоговые и оценочные услуги в соответствии с условиями, указанными в Таблице 1.

Запрещенные неаудиторские услуги (так называемый <i>черный список</i>)			
	поддержка в отношении таких проверок со стороны аудитора/аудиторской фирмы, осуществляющей обязательный аудит.		<ul style="list-style-type: none"> • Принципы независимости соблюдаются.
	vi) Расчет прямого, косвенного налога и отсроченного налога.	Аудиторский комитет установит руководящие принципы в отношении предоставления таких услуг.	
	vii) предоставление налоговых консультаций.		
(b) Услуги, которые включают в себя участие в управлении или принятие решений аудируемой организацией.			
c) Бухгалтерский учет и подготовка бухгалтерских документов и финансовой отчетности.			
d) услуги по расчету заработной платы.			
e) разработка и внедрение процедур внутреннего контроля или управления рисками, связанных с подготовкой и/или контролем финансовой информации или разработкой и внедрением финансовых информационно-технических систем.			
f) Юридические услуги в отношении:	i) предоставления консультаций общего характера.		
	ii) ведения переговоров от имени аудируемого субъекта.		
	iii) выполнения адвокатской роли в ходе судебных разбирательств.		
g) услуг по оценке, включая оценки, проводимые в связи с актуарными услугами или услугами по оказанию поддержки в ходе судебных разбирательств.	Государства-члены могут разрешать предоставление услуг по оценке до тех пор, пока:	<ul style="list-style-type: none"> • они не оказывают прямого воздействия на проверенную финансовую отчетность или их воздействие не носит существенный характер; • оценка влияния на аудированную финансовую отчетность всесторонне документируется и разъясняется в дополнительном отчете аудиторскому комитету; и • соблюдаются принципы независимости, при этом аудиторский комитет устанавливает руководящие принципы в отношении предоставления таких услуг. 	
h) услуг, связанных с функцией внутреннего аудита аудируемой организации.			
i) услуг, связанных с финансированием, структурой и распределением капитала, а также с инвестиционной стратегией аудируемой организации, за исключением услуг по предоставлению заключения в отношении финансовой отчетности, таких как выдача гарантийных писем в отношении проспектов эмиссий, выпущенных аудируемой организацией.			
j) поощрения, торговли или андеррайтинга акций проверяемой организации.			
k) кадровых услуг в отношении того, что:	i) руководство в состоянии оказывать значительное влияние на подготовку бухгалтерской документации или	Поиск кандидатов на такую должность; или	
		проведение проверок рекомендаций и послужного списка кандидатов на такие должности.	

Запрещенные неаудиторские услуги (так называемый <i>черный список</i>)	
	финансовой отчетности, которая являются предметом обязательного аудита, если такие услуги включают:
	ii) разработка структуры организации.
	iii) контроль за издержками.

6. **Кодекс этики СМСЭБ также содержит запреты, которые применяются, когда аудиторская фирма проводит аудит СОИ.**¹⁴ Если на услугу, интерес или отношения не распространяются запреты, конкретно перечисленные в Кодексе этики, то аудиторская фирма обязана применять концептуальную основу для соблюдения Международных стандартов независимости. Применение концептуальной основы включает в себя тщательный анализ услуг, интересов или отношений для выявления, оценки и устранения угроз независимости, а также включает разумную и информированную проверку третьей стороной. Если услуга, отношения или интересы создают угрозу, которая не может быть устранена, и если отсутствуют гарантии для снижения угрозы до приемлемого уровня, то аудиторская фирма обязана отказаться или прекратить предоставление услуги или осуществление аудита. В Таблице 2 ниже приводится сводка запретов на высоком уровне, применимых к аудиту СОИ в соответствии с Кодексом этики.

Таблица 2: Краткая информация о запретах, применимых к аудиту СОИ в соответствии с Кодексом этики Международного совета по стандартам этики для бухгалтеров

Запрещено без учета существенности	Запрещено, если является существенным для финансовой отчетности
<ul style="list-style-type: none"> • Принятие на себя обязанностей по управлению. • i) предоставление юридических услуг общего характера. • Услуги бухгалтерского учета, включая подготовку бухгалтерской документации и финансовой отчетности (могут предоставляться подразделениям/связанным организациям только в том случае, если они являются рутинными/механические, и если соблюдены оговоренные условия). • Продвижение, торговля или андеррайтинг акций клиентов. • Ведение переговоров для клиента в рамках предоставления рекрутинговых услуг. • Найм директоров/должностных лиц или высшего руководства, которые 	<ul style="list-style-type: none"> • Услуги по оценке. • Расчеты текущих/отсроченных налогов. • Налоговые или корпоративные финансовые консультации, которые зависят от конкретного отражения в учете/представления финансовой отчетности, в отношении которой имеются обоснованные сомнения относительно ее правильности. • Выступление в качестве адвоката в публичном трибунале или суде для решения налогового вопроса. • Услуги внутреннего аудита, связанные с внутренним контролем за финансовой отчетностью, системами финансового учета или суммами /раскрытием информации финансовой отчетности. • Проектирование/внедрение ИТ-систем финансовой отчетности.

¹⁴ <https://www.iesbaeacode.org/>

<p>будут оказывать значительное влияние на бухгалтерскую или финансовую отчетность.</p> <ul style="list-style-type: none"> • Определение или выплата компенсаций ключевому партнеру по аудиту на основе успешной продажи этим партнером своему клиенту аудита услуг, не относящихся к предоставлению заключения в отношении финансовой информации. 	<ul style="list-style-type: none"> • Оценка ущерба или других сумм в рамках услуг по оказанию помощи в ходе судебного разбирательства. • Действие в качестве защитника для разрешения спора или судебного разбирательства.
---	--

7. **В США Закон Сарбейнса-Оксли 2002 года запрещает аудиторам предоставлять конкретные неаудиторские услуги аудируемым организациям**, т.е. услуги по бухгалтерскому учету или иные услуги, связанные с бухгалтерской или финансовой отчетностью аудируемого клиента; услуги по разработке и внедрению информационных финансовых систем; услуги по оценке, предоставлению заключения о справедливости цены или отчеты о неденежных взносах; предоставлять актуарные услуги; услуги по аутсорсингу внутреннего аудита; управленческие функции или кадровые услуги; брокерские или дилерские услуги, услуги инвестиционного консультанта или инвестиционно-банковские услуги; юридические услуги и экспертные услуги, не связанные с аудитом. Кроме того, Закон Сарбейнса-Оксли запрещает любые другие услуги, которые в соответствии с нормативным актом считаются недопустимыми Советом по надзору за бухгалтерским учетом публичных компаний (PCAOB). Кроме того, Комиссия по ценным бумагам и биржам требует от компаний раскрывать информацию о гонорарах, выплаченных внешним аудиторам за два последних года по четырем категориям — «аудит», «связанные с аудитом» (гонорары, разумно связанные с проведением аудита или проверкой финансовой отчетности компании), «налоги», и «все остальные» выплаты. Компании также обязаны предоставлять текстовое описание в отношении других выплат.
8. **Независимость.** Во избежание конфликта интересов важно, чтобы аудитор/аудиторская фирма, осуществляющие обязательный аудит, прежде чем принимать или продолжать осуществлять контракт об обязательном аудите СОИ, оценили, соблюдены ли требования к независимости, и, в частности, возникают ли какие-либо угрозы независимости в результате отношения с этим субъектом. В ЕС аудитор/аудиторская фирма, осуществляющая обязательный аудит, должны ежегодно подтверждать свою независимость аудиторскому комитету аудируемого СОИ и обсуждать с этим комитетом любую угрозу своей независимости, а также меры, предпринимаемые для снижения этих угроз. В США Закон Сарбейнса-Оксли предписывает, что аудиторские комитеты несут прямую ответственность за надзор за наймом независимого аудитора компании; аудиторские комитеты обязаны периодически рассматривать достаточность процессов мониторинга аудитора и эмитента.
9. **Проверка качества выполнения аудиторского задания.** В ЕС и других юрисдикциях требования в отношении проверки качества осуществления аудиторского задания в СОИ выходят за рамки требований международных стандартов аудита и контроля качества. Тщательный контроль качества выполнения аудиторского задания, осуществляемого по каждому обязательному аудиту, должен способствовать высокому качеству аудита. Поэтому аудитор/аудиторская фирма, осуществляющие обязательный аудит, не должны

выдавать аудиторское заключение до тех пор, пока не будет завершена проверка качества аудиторской проверки СОИ.

10. **Дополнительный отчет аудиторскому комитету.** Ценность обязательного аудита для аудируемой организации особенно повысилась, если бы была усилена связь между аудитором/аудиторской фирмой, проводящей обязательный аудит, и аудиторским комитетом. Важно, чтобы в дополнение к регулярному официальному аудиторскому диалогу аудитор/аудиторская фирма, осуществляющая обязательный аудит, представляла аудиторскому комитету аудируемого СОИ дополнительный и более подробный отчет о результатах обязательного аудита. Этот дополнительный отчет должен быть представлен аудиторскому комитету не позднее аудиторского заключения. По запросу обязательный аудитор/аудиторская фирма должны обсудить аудиторским комитетом ключевые вопросы, упомянутые в дополнительном отчете. Кроме того, следует предусмотреть возможность предоставления такого подробного дополнительного доклада компетентным органам, отвечающим за надзор за осуществляющими обязательный аудит аудиторами/аудиторскими фирмами, по их просьбе. В США аудиторский стандарт 1301 «Связь с аудиторскими комитетами»¹⁵ обязывает аудиторов общаться аудиторским комитетом аудируемого СОИ и отчитываться перед ним. Требования к дополнительному отчету аудиторскому комитету в ЕС описаны во Вставке 1 ниже.

Вставка 1: Дополнительный доклад аудиторскому комитету в ЕС

В дополнительном отчете должны быть разъяснены результаты проведенного обязательного аудита. Отчет должен, по крайней мере:

- a) включать заявление о независимости;
- b) указывать каждого ключевого партнера по аудиту, участвующего в обязательном аудите, проводимого аудиторской фирмой;
- c) указывать, где аудитор или аудиторская фирма, проводящая обязательный аудит, приняла меры к тому, чтобы какой-либо из ее видов деятельности осуществлялся другим статутным аудитором или аудиторской фирмой, которая не является членом той же сети, или использовала работу внешних экспертов, и подтвердить, что аудитор или аудиторская фирма, получила подтверждение от другого аудитора или аудиторской фирмы и/или внешнего эксперта относительно их независимости;
- d) описать характер, периодичность и объем общения с аудиторским комитетом или органом, выполняющим эквивалентные функции в аудируемой организации, с органом управления и административным или надзорным органом аудируемой организации, включая даты встреч с этими органами;
- e) включать описание объема и сроков проведения аудита;
- f) содержать описание распределения задач между аудиторами и/или аудиторскими фирмами, по которым назначено более одного аудитора или аудиторской фирмы;
- g) содержать описание использованной методологии, в том числе, какие категории балансового отчета были проверены непосредственно, а какие категории были проверены на основе системы проверки соответствия, включая объяснение любых существенных изменений в весах системы и проверки соответствия по сравнению с в предыдущем году, даже если обязательный аудит предыдущего года был проведен другим официальным аудитором (аудиторами) или аудиторской фирмой (аудиторскими фирмами);
- h) раскрывать количественный уровень существенности, применяемый для проведения обязательного аудита финансовой отчетности в целом, и, где это применимо, уровень

¹⁵ <https://pcaobus.org/Standards/Auditing/Pages/AS1301.aspx>

существенности или уровни для конкретных классов операций, остатков на счетах или раскрытия информации, а также раскрывать факторы качества, которые были рассмотрены при установке уровня существенности;

- i) сообщать и разъяснять суждения относительно событий или условий, выявленных в ходе аудита, которые могут вызывать значительные сомнения в возможности компании продолжать деятельность в обозримом будущем, а также содержать краткое содержание всех гарантий, гарантийных писем, обязательств государственного вмешательства и других мер поддержки, которые были приняты во внимание при вынесении заключения о возможности продолжения деятельности компании;
- j) сообщать о любых существенных недостатках в аудируемой компании или, в случае консолидированной финансовой отчетности, в системе внутреннего финансового контроля материнского предприятия и/или в системе бухгалтерского учета. По каждому такому существенному недостатку в дополнительном отчете должно указываться, был ли данный недостаток устранен руководством;
- k) сообщать о любых существенных вопросах, связанных с фактическим или предполагаемым несоблюдением законов, правил или устава, которые были выявлены в ходе аудиторской проверки, в той мере, в какой они считаются актуальными для того, чтобы аудиторский комитет мог выполнять свои задачи;
- l) представлять и оценивать методы оценки, применяемые к различным статьям годовой или консолидированной финансовой отчетности, включая любые последствия изменений таких методов;
- m) в случае обязательного аудита консолидированной финансовой отчетности разъяснить объем консолидации и критерии исключения, применяемые аудируемой организацией к неконсолидированным субъектам, если таковые имеются, и соответствуют ли эти критерии нормативной системе финансовой отчетности;
- n) где это применимо, указывать любую аудиторскую работу, выполняемую аудитором (аудиторами) третьей страны, статутным аудитором (аудиторами), аудиторскими субъектами третьей страны или аудиторской фирмой (фирмами) в связи с обязательным аудитом консолидированной финансовой отчетности, которые не являются членами той же сети, к которой относится аудитор консолидированной финансовой отчетности;
- o) указать, были ли предоставлены аудируемой организацией все запрошенные пояснения и документы;
- p) сообщать о: (i) любых значительных трудностях, возникших в ходе обязательного аудита; (ii) любых важных вопросах, возникающих в связи с обязательным аудитом, которые обсуждались или были предметом переписки с руководством; и (iii) любых других вопросах, возникающих в связи с обязательным аудитом, которые по профессиональному мнению аудитора, имеют важное значение для процесса надзора за финансовой отчетностью.

11. Отчет о прозрачности. В целях повышения доверия к аудиторам/аудиторским фирмам, проводящим обязательный аудит СОИ, и их надежности, важно повысить прозрачность отчетности аудиторов и аудиторских фирм, осуществляющих обязательный аудит. Поэтому аудиторские фирмы обязаны раскрывать финансовую информацию, показывающую, в частности, их общий оборот, разделенный на аудиторские гонорары, выплачиваемые СОИ, гонорары за аудит, выплачиваемые другими организациями, и плату за другие услуги. Они должны также раскрывать финансовую информацию на уровне сети, к которой они принадлежат. Аудиторы/аудиторские фирмы, осуществляющие обязательный аудит, должны предоставлять компетентным органам дополнительную информацию о гонорарах за

аудит в целях облегчения выполнения их надзорных задач. В ЕС аудиторская фирма, которая проводит обязательные аудиты СОИ, должна предавать гласности ежегодный отчет о прозрачности не позднее чем через четыре месяца после окончания каждого финансового года и сообщать компетентным органам о публикации отчета о прозрачности. Отчет о прозрачности должен быть опубликован на веб-сайте аудиторской фирмы и оставаться доступным на ее веб-сайте в течение не менее пяти лет со дня публикации. Опубликованные ежегодные отчеты о прозрачности могут подвергаться тематическим проверкам качества со стороны компетентного органа данной юрисдикции.¹⁶ В качестве примера передовой практики во Вставке 2 ниже представлены требования к ежегодному отчету о прозрачности в ЕС (в Австралии¹⁷ к аудиторам, осуществляющим обязательный аудит СОИ, применяются аналогичные требования).

Вставка 2: Ежегодный отчет о транспарентности

Ежегодный отчет о транспарентности должен включать, по крайней мере, следующее:

- a) описание правовой структуры и собственности аудиторской фирмы;
- b) если аудитор или аудиторская фирма, осуществляющие обязательный аудит, являются членами сети: (i) описание сети и правовых и структурных механизмов сети; (ii) имя каждого аудитора, осуществляющего обязательный аудит, действующего в качестве единственного практикующего специалиста или аудиторской фирмы, которая является членом сети; (iii) страны, в которых каждый аудитор, который осуществляет обязательный аудит и действует в качестве единственного практикующего специалиста, или аудиторская фирма, являющаяся членом сети, квалифицируются в качестве статутного аудитора или имеет свой зарегистрированный офис, центральное управление или основное место ведения деятельности; (iv) общий оборот, достигнутый статутным аудитором, действующим в качестве единственного практикующего специалиста, или аудиторской фирмы, являющейся членом сети, в результате обязательного аудита годовой и консолидированной финансовой отчетности;
- c) описание структуры управления аудиторской фирмы;
- d) описание внутренней системы контроля качества аудитора или аудиторской фирмы, осуществляющей обязательный аудит, и заявление административного или управленческого органа об эффективности ее функционирования;
- e) указание того, когда была проведена последняя проверка обеспечения качества;
- f) перечень СОИ, в отношении которых аудитор или аудиторская фирма проводили обязательные аудиты в течение предыдущего финансового года;
- g) заявление о практике независимости обязательного аудитора или аудиторской фирмы, которое также подтверждает, что был проведен внутренний контроль соблюдения независимости;
- h) заявление о политике, которой следует аудитор или аудиторская фирма, осуществляющие обязательный аудит, в отношении непрерывного образования статутных аудиторов;
- i) информацию об основах вознаграждения партнеров в аудиторских фирмах;
- j) описание политики статутного аудитора или аудиторской фирмы в отношении ротации основных партнеров, осуществляющих аудит, и персонала;
- k) информацию об общем обороте аудитора или аудиторской фирмы, осуществляющих обязательный аудит, разделенном на следующие категории: (i) доходы от

¹⁶ Пример тематического обзора качества доступен по ссылке - <https://www.frc.org.uk/getattachment/3c124043-70b7-428a-af03-9359b32652e2/Transparency-Reporting-Final.pdf>

¹⁷ <https://asic.gov.au/regulatory-resources/financial-reporting-and-audit/auditors/audit-transparency-reports/>

обязательного аудита годовой и консолидированной финансовой отчетности СООИ и организаций, принадлежащих к группе предприятий, материнским предприятием которых является СООИ; (ii) доходы от обязательного аудита годовой и консолидированной финансовой отчетности других организаций; (iii) доходы от предоставления разрешенных неаудиторских услуг организациям, которые проходят аудит статутным аудитором или аудиторской фирмой; и (iv) доходы от неаудиторских услуг другим субъектам.

- 12. Назначение СООИ аудиторов для проведения обязательного аудита.** Важно усилить роль аудиторского комитета в выборе нового аудитора/аудиторской фирмы для проведения обязательного аудита для того, чтобы общее собрание акционеров или членов аудируемого СООИ могло принять более обоснованное решение. Передовая международная практика свидетельствует о том, что при представлении предложения общему собранию административный или надзорный орган СООИ должен разъяснять, следует ли он предпочтениям аудиторского комитета, а если нет, то почему. Рекомендация аудиторского комитета должна включать, по крайней мере, два возможных варианта проведения аудита, и должно быть обосновано предпочтение одного из них, с тем чтобы можно было сделать реальный выбор. Для обеспечения справедливого и надлежащего обоснования рекомендации необходимо использовать обязательную процедуру отбора, организованную аудируемой организацией под руководством аудиторского комитета. Аудиторам/аудиторским фирмам, проводящим обязательный аудит, занимающим небольшую долю рынка, также должно быть разрешено представлять свои предложения. Тендерная документация должна содержать прозрачные и недискриминационные критерии отбора, которые будут использоваться для оценки предложений (например, опыт работы в отрасли, уровень вовлеченности основного партнера по аудиту и т.д.).
- 13. Продолжительность проведения аудиторских проверок.** Для устранения угрозы установления близких отношений и в целях укрепления независимости аудиторов/аудиторских фирм, проводящих обязательный аудит, важно устанавливать максимальную продолжительность проведения аудита в конкретном аудируемом СООИ. После скандала с Enron и проблемах в других корпорациях, получивших широкий резонанс в начале предыдущего десятилетия, многие участники рынка и инвесторы поставили под сомнение роль независимых (т.е. внешних) аудиторов и почему они не предупредили пользователей финансовой отчетности об определенных методах отражения бухгалтерской информации, при помощи которых завышались доходы или искусственно улучшалась картина о финансовом положении компании. Особая обеспокоенность возникла в связи с независимостью внешних аудиторов, и после активных политических дебатов в нескольких юрисдикциях было изменено законодательство и приняты меры, включающие независимый надзор за аудиторами, а также утверждены ограничения и запреты на услуги, которые аудитор может предоставлять аудируемому клиенту, и внедрены более строгие санкции. Двумя такими примерами являются США (Закон Сарбейнса Оксли 2002 года) и ЕС (2006/43/Директива и Регламент 537/2014). В частности, существует два вида ротации:
- а) *Ротация ключевого аудиторского персонала, также называемая «ротацией партнеров»*, относится к (ведущему) партнеру, осуществляющему аудиторскую проверку, независимому или второму партнеру, а также к другим лицам, играющим ключевую роль в проведении аудита. Ротация партнеров широко признается как полезная практика, и в начале предыдущего десятилетия или ранее она была внедрена в большинстве юрисдикций. В государствах-членах ЕС ключевые партнеры по аудиту, ответственные за проведение обязательного

аудита СОИ, должны прекратить свое участие в данном аудите не позднее чем через **семь лет**¹⁸ со дня их назначения. Они могут вновь участвовать в обязательном аудите аудируемого СОИ только спустя три года после данного прекращения.

- б) *Ротация аудиторской фирмы.* Обязательная ротация аудиторской фирмы означает лишь, что компании необходимо назначить новую фирму для аудита своей финансовой отчетности. В нескольких странах (например, в Бразилии и Италии) требование о ротации аудиторских фирм существует уже много лет, а в последнее время оно было внедрено в ЕС Постановлением 537/2014 о конкретных требованиях, касающихся обязательного аудита СОИ. Максимальная продолжительность проведения аудиторских проверок без проведения тендеров в государствах-членах ЕС составляет **десять лет**. Благодаря возможности проведения тендеров контракт на проведение обязательного аудита может длиться максимум десять лет. Однако, хотя аудиторская фирма не может повторно участвовать в тендере более одного раза, можно «возобновить» контракт более одного раза, и это зависит от продолжительности (первоначального) контракта на проведение обязательного аудита, определенного/разрешенного государством-членом. На глобальном уровне ни Международная организация комиссий по ценным бумагам, ни Базельский комитет¹⁹ не одобряют обязательную ротацию аудиторских фирм; ни один из 11 основных принципов,²⁰ изданных для Международного форума независимых регулирующих органов аудита (IFIAR), не упоминает об этом. Следовательно, каждая юрисдикция должна сама принимать решение о надлежащих ограничениях, которые следует вводить в отношении обязательной ротации аудиторских фирм, с учетом местной культуры и опыта, а также компромисса между i) возможной новой перспективой и большей независимостью, с одной стороны, и ii) более глубокими знаниями и опытом в данной сфере, пониманием рисков и повышением роли аудиторского комитета, с другой стороны.

14. **Обеспечение качества.** Аудиторы/аудиторские фирмы, проводящие обязательный аудит СОИ, должны подвергаться надлежащему надзору со стороны компетентных органов, которые не зависят от аудиторского сообщества и обладают достаточным потенциалом, опытом и ресурсами. Надлежащая международная практика рекомендует компетентному органу, отвечающему за аудиторский надзор, проводить проверки качества аудиторов/аудиторских фирм, которые проводят обязательные аудиты СОИ. Отбор аудиторов/аудиторских фирм, подлежащих проверке, осуществляется на основе анализа риска не реже одного раза в три года.²¹

Ключевые вопросы, связанные с требованиями к аудиторам и аудиторским фирмам, которые проводят аудит СОИ в Казахстане

15. **Определение СОИ в Казахстане и связанные с ним требования в отношении их аудитов должны быть пересмотрены в целях более эффективного согласования с надлежащей международной практикой.** Как упоминалось в предварительном докладе JERP «Системы общественного надзора и обеспечения качества - международный опыт и ключевые соображения для Казахстана: институциональная структура, функции,

¹⁸ Аналогичное требование предусмотрено Кодексом этики IESBA.

¹⁹ Базельский принцип 27 о внешнем аудиторе предусматривает требование ротации, но не проводит различия между ротацией партнера/аудитора и фирмы.

²⁰ <https://www.ifiar.org/?wpdmdl=2113>

²¹ Регламент ЕС 537/2014

кадры и финансирование», представленном 30 июня 2020 года,²² властям было бы целесообразно пересмотреть определение СОИ²³ и уточнить требования к аудиту для различных категорий субъектов, особенно тех, на которые должны распространяться более строгие требования (в анализе, представленном в Приложении Е к предыдущему докладу, описана разница, которая существует между определенными субъектами, определенными в Казахстане как СОИ, организациями, подлежащими обязательному аудиту, и аудиторами, подлежащими внешнему прямому или косвенному контролю качества со стороны ПСАД/КЗ). В соответствии с надлежащей международной практикой СОИ должны иметь более строгие требования к финансовой отчетности, корпоративному управлению и аудиту, их аудиты должны подлежать внешнему контролю качества со стороны компетентного органа, независимого от профессионального сообщества, в то время как на их аудиторов должны распространяться строгие требования к качеству, корпоративному управлению и прозрачности. В настоящее время в законодательстве Казахстана определены три категории СОИ:

- a) *СОИ, определенные Законом Республики Казахстан от 28 февраля 2007 года о бухгалтерском учете и финансовой отчетности,*²⁴ охватывают шесть видов юридических лиц. Все они подлежат обязательному аудиту, но не все эти аудиты подлежат внешнему контролю качества со стороны ПСАД/КЗ (например, аудит хлебоприемных предприятий, организаций с государственной долей в уставном капитале, и государственных предприятий, созданных на основе права оперативного управления, не подпадает под требование о проведении внешнего контроля качества);
- b) *Субъекты, подлежащие обязательному аудиту,* как того требует статья 5 (2) Закона об аудиторской деятельности, включают около 14 типов юридических лиц;
- c) *Юридические лица, аудит которых подлежит внешнему контролю качества со стороны ПСАД/КЗ,* как это определено в статье 1 (12-1) недавно принятых поправок к Закону о аудиторской деятельности.

Такой подход не соответствует передовой практике. Поэтому рекомендуется иметь единое определение СОИ, которое удовлетворяло бы всем целям финансовой отчетности и аудиторских требований.

16. Власти должны принять обширные требования к качеству аудиторов/аудиторских фирм, проводящих обязательные аудиты СОИ. Приказом Министра финансов Республики Казахстан от 30 марта 2015 года № 231 «Об утверждении минимальных требований к аудиторским организациям, которые проводят обязательный аудит»²⁵ устанавливаются некоторые количественные требования к аудиторским фирмам, осуществляющим обязательные аудиты СОИ. Однако отсутствуют требования к качеству и прозрачности. Рекомендуется внедрить более строгие требования в отношении аудиторов/аудиторских фирм, осуществляющих аудит СОИ, на основе международной практики, описанной выше, но адаптированной по мере необходимости к местным требованиям, в частности в отношении:

- платы за аудит;

²² Предварительный доклад «Системы общественного надзора и обеспечения качества - международный опыт и ключевые соображения для Казахстана: институциональная структура, функции, штатное расписание и финансирование», пункт 30.

²³ В соответствии с надлежащей международной практикой, к СОИ, как правило, относятся компании, котирующиеся на бирже, банки, страховые компании и другие организации, представляющие значительный общественный интерес в силу характера их деятельности, размера компаний или количества их сотрудников.

²⁴ <http://adilet.zan.kz/rus/docs/Z070000234>

²⁵ <http://adilet.zan.kz/rus/docs/V1500010875>

- ограничений на определенные неаудиторские услуги для клиентов аудита СОИ;
- независимости аудиторов/аудиторских фирм;
- контроля качества выполнения аудиторского задания до выдачи аудиторских заключений по СОИ;
- повышения роли аудиторских комитетов аудируемых СОИ, улучшения коммуникации с ними и отчетности перед ними;
- отчетности о прозрачности аудиторских фирм, которые проводят аудит СОИ;
- продолжительности контрактов на аудит (в той мере, в какой соответствующий период ротации определяется властями как разумный).

Такой подход позволил бы властям регулировать ограничения и условия их применения, не требуя профессионального суждения аудиторов.

17. Обеспечить надлежащее соблюдение международных этических требований всеми аудиторами и аудиторскими фирмами в Казахстане. Начиная с ноября 2020 года, этический кодекс СМСЭБ является обязательным для всех аудиторских фирм и аудитов в Казахстане. Это усиливает важность требований к аудитам СОИ. Этический кодекс содержит запреты, которые применяются, когда фирма проводит аудит СОИ, включая запреты на выполнение некоторых неаудиторских услуг, а также запреты на наличие соответствующих интересов, отношений и действий. Важно обеспечить надлежащее соблюдение положений об этике как самим ПСАД/КЗ (по крайней мере, для аудиторов СОИ и аудиторских фирм на первом этапе), так и ПАО (для их членов) посредством контроля качества, надлежащей подготовки и распространения информации.

18. Недавно были изменены правовые требования, связанные с процессами принятия и перевода международных стандартов финансовой отчетности и аудита, применимых в Казахстане, и власти должны обеспечить наличие надлежащих правоприменительных механизмов. Несмотря на предыдущие усилия, по-прежнему существуют значительные расхождения между оригинальными версиями международных стандартов и имеющимися переводами, которые имеют юридическую силу в Казахстане. Ниже в Таблице 3 приводится краткая информация о фактическом состоянии принятых в Казахстане стандартов и имеющихся переводах на русский и казахский языки. Например, статья 4 (2) Закона об аудиторской деятельности (вступившего в силу с ноября 2020 года) предусматривает, что МСА могут быть опубликованы на казахском и русском языках организацией, имеющей письменное разрешение на их официальный перевод и (или) публикацию в Республике Казахстан от Международной федерации бухгалтеров (МФБ); аналогичные положения приняты в отношении МСФО и Кодекса этики СМСЭБ. В настоящее время письменные разрешения международных органов по установлению стандартов принадлежат либо Минфину, либо Палате Аудиторов Казахстана,²⁶ т.е. Минфин владеет разрешением на перевод и публикацию МСФО и МСФО для малых и средних предприятий (МСП) на казахский и русский языки, а также МСА и Кодекса этики СМСЭБ на казахский язык. Право на перевод и публикацию МСА и Кодекса этики СМСЭБ на русский язык принадлежит Палате Аудиторов. Представляется, что властям необходимо принять нормативный акт/постановление и создать устойчивый механизм, который обеспечивал бы соблюдение правовых требований путем определения прав и обязанностей каждого учреждения, участвующего в процессе утверждения и перевода международных стандартов, с указанием учреждения, которое несет основную ответственность за весь процесс. Конечная цель состоит в том, чтобы в Казахстане были юридически действительны последние версии международных стандартов.

²⁶ Полноправный член МФБ.

Таблица 3: Состояние переводов международных стандартов в Казахстане

	МСФО	МСА	Кодекс этики СМСЭБ	МСФО для МСП ²⁷
Последняя версия, принятая международным стандартизирующим органом.	МСФО (2020 год), выпущенные СМСФО ²⁸	Решения 2018 года о международном контроле качества, аудите, проверке, других гарантиях и связанных с ними услугами выпускаются Комитетом по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности информации ²⁹	Международный кодекс этики для профессиональных бухгалтеров, включая международные стандарты независимости, выпущенные Советом по международным стандартам этики бухгалтеров в 2018 году ³⁰	Стандарт МСФО для МСП 2015 года, выпущенный Советом по Международным стандартам финансовой отчетности ³¹
Русский язык	Хотя перевод на русский язык доступен на вебсайте Минфина, ³² представляется, что МСФО 10-16 (все применимы в 2020 году) отсутствуют ³³	Решения 2015 года о международном контроле качества, аудите, проверке, других гарантиях и связанных с ними услугах ³⁴	Начиная с ноября 2020 года, Этический кодекс СМСЭБ является обязательным для всех аудиторских фирм и аудитов в Казахстане; перевода на сайте Минфина нет	Стандарт МСФО для МСП 2009 года ³⁵
Казахский язык	МСФО 2016 ³⁶	Решения 2015 года о международном контроле качества, аудите, проверке, других гарантиях и	Перевода нет	Стандарт МСФО для МСП 2015 года ³⁸

²⁷ МСФО для МСП применимы к предприятиям, не являющимся СОИ, в Казахстане

²⁸ <https://www.ifrs.org/issued-standards/list-of-standards/>

²⁹ <https://www.iaasb.org/publications/2018-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-and-related-services-26>

³⁰ <https://www.ethicsboard.org/international-code-ethics-professional-accountants>

³¹ <https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-for-smes/>

³²

http://www.minfin.gov.kz/irj/go/km/docs/documents/%D0%9C%D0%B8%D0%BD%D1%84%D0%B8%D0%BD_new/%D0%9C%D0%B5%D0%B6%D0%B4%D1%83%D0%BD%D0%B0%D1%80%D0%BE%D0%B4%D0%BD%D1%8B%D0%B5%20%D1%81%D1%82%D0%B0%D0%BD%D0%B4%D0%B0%D1%80%D1%82%D1%8B/%D0%9C%D0%A1%D0%A4%D0%9E/%D0%A2%D0%B5%D0%BA%D1%81%D1%82%D1%8B/ru/1306992538.html

³³ Новые и пересмотренные требования, включая МСФО 16 «Аренда» и МСФО 17 «Договоры страхования», доступны на русском языке на веб-сайте СМСФО - <https://www.ifrs.org/issued-standards/ifrs-translations/#russian>

³⁴ <http://www.audit.kz/sbornik-mezhdunarodnykh-standartov-audita-2015-goda>

³⁵

http://www.minfin.gov.kz/irj/servlet/prt/portal/prteventname/HtmlbEvent/prtroot/pcd!3aportal_content!2fzfz.ecc.d.esktop!2fzfz.ecc.KMNavigation/documents?1574978537988&Uri=/documents/%D0%9C%D0%B8%D0%BD%D1%84%D0%B8%D0%BD_new/%D0%9C%D0%B5%D0%B6%D0%B4%D1%83%D0%BD%D0%B0%D1%80%D0%BE%D0%B4%D0%BD%D1%8B%D0%B5%20%D1%81%D1%82%D0%B0%D0%BD%D0%B4%D0%B0%D1%80%D1%82%D1%8B/%D0%9C%D0%A1%D0%A4%D0%9E/%D0%A2%D0%B5%D0%BA%D1%81%D1%82%D1%8B/ru/&layoutSetMode=exclusive&rndLayoutSet=ConsumerExplorer_ui

³⁶ <https://www.gov.kz/memleket/entities/minfin/documents/details/84664?directionId=8798&lang=ru>

³⁸ <https://www.gov.kz/memleket/entities/minfin/documents/details/84664?directionId=8798&lang=ru>

	МСФО	МСА	Кодекс этики СМСЭБ	МСФО для МСП ²⁷
		связанных с ними услугами ³⁷		

19. ПСАД/КЗ следует создать надлежащий канал связи с аудиторскими комитетами СОИ (первоначально это должно применяться к тем аудитам СОИ, которые подлежат проверке обеспечения качества со стороны ПСАД/КЗ); также властям следует обеспечить, чтобы требования к созданию аудиторских комитетов распространялись на все СОИ в Казахстане. В настоящее время, согласно действующему законодательству, котирующиеся на бирже организации и СОИ с организационно-правовой формой акционерного общества обязаны создавать аудиторские комитеты. Надлежащая международная практика рекомендует всем СОИ создавать аудиторские комитеты, поскольку ценность обязательных аудитов, в частности для СОИ, повысилась бы, если бы была укреплена связь между аудиторами, с одной стороны, и аудиторскими комитетами аудируемых организаций, с другой стороны. Аудиторские комитеты находятся на переднем крае повышения качества аудита, поэтому во многих юрисдикциях одним из приоритетов органа общественного надзора является более частое и более непосредственное взаимодействие с членами аудиторского комитета СОИ. Основные функции аудиторского комитета, в соответствии с надлежащей международной практикой, перечислены во Вставке 3 ниже.

Вставка 3: Основные функции аудиторского комитета

Основные функции:

- a) информировать административный или надзорный орган проверяемой организации о результатах обязательного аудита и разъяснять, каким образом обязательный аудит способствовал достоверности финансовой отчетности и какова была роль аудиторского комитета в этом процессе;
- b) контролировать процесс подготовки финансовой отчетности и представлять рекомендации или предложения для обеспечения ее достоверности;
- c) контролировать эффективность систем внутреннего контроля качества и управления рисками предприятия и, где это применимо, его внутреннего аудита в отношении финансовой отчетности аудируемой организации без нарушения его независимости;
- d) контролировать обязательный аудит годовой и консолидированной финансовой отчетности, в частности, его результаты, с учетом выводов и заключений компетентного органа;
- e) проверять и контролировать независимость аудиторов или аудиторских фирм, осуществляющих обязательный аудит, и, в частности, уместность предоставления неаудиторских услуг аудируемой организации;
- f) нести ответственность за процедуру выбора аудитора (аудиторов) или аудиторской фирмы (фирм) для проведения обязательного аудита и рекомендовать назначать аудитора (аудиторов) или аудиторскую фирму (аудиторские фирмы) для проведения обязательного аудита.

20. Качество аудиторского надзора в Казахстане будет еще более улучшено, если будет налажено эффективное сотрудничество между ПСАД/КЗ и другими соответствующими органами, отвечающими за надзор, и/или связь с внешними

³⁷

http://www.minfin.gov.kz/irj/portal/anonymous?NavigationTarget=ROLES://portal_content/mf/kz.ecc.roles/kz.ecc.anonymous/kz.ecc.anonymous/kz.ecc.anonym_int_standarts/international_standarts/ISA

аудиторами поднадзорных организаций. Поэтому ПСАД/КЗ рекомендуется разработать надлежащую внутреннюю политику, которая позволила бы сотрудничать и обмениваться информацией с Национальным банком Казахстана, Казахстанской фондовой биржей, Агентством по регулированию и развитию финансового рынка или другими соответствующими органами, осуществляющими надзор и регулирование СОИ. Регулярный обмен информацией между этими органами позволит сторонам эффективно выполнять свои обязанности, будет способствовать улучшению соблюдения законодательства и позволит избежать дублирования некоторых требований. Подписание меморандума о взаимопонимании между ПСАД/КЗ и соответствующими надзорными органами позволит подробно описать обстоятельства, при которых надзорные органы будут напрямую общаться с ПСАД/КЗ по темам, связанным с общественным надзором, проверками обеспечения качества и расследованиями аудиторов/аудиторских фирм банков и другие субъектов, котирующихся на фондовой бирже. В связи с этим рекомендуется разработать положения о четком требовании проведения регулярных и систематических совещаний сторон (включая внеочередные совещания) для конструктивного и критического обсуждения вопросов аудита СОИ в Казахстане.

В. Обеспечение качества аудита

Международный опыт

21. **Обеспечение качества аудита способствует повышению качества и надежности финансовой информации.** Аудиторы предоставляют гарантии качества финансовой информации. Их профессиональные суждения играют ключевую роль в укреплении доверия общественности и инвесторов. Введение обязательных требований к обеспечению качества аудита укрепляет корпоративную финансовую отчетность частных компаний, что приводит к многочисленным выгодам в стране: i) расширение возможностей для увеличения государственных доходов; ii) улучшение корпоративного управления и прозрачности; iii) повышение международного доверия и рост инвестиций; и iv) более прочные основы для устойчивого экономического роста. Конечным бенефициаром обеспечения качества аудита является общественность, которая выигрывает от укрепления государственных доходов и улучшения инвестиционного климата.
22. **Эффективность системы обеспечения качества в любой юрисдикции требует консенсуса заинтересованных сторон для обеспечения полностью функциональной, эффективной и устойчивой системы.** Обеспечение качества аудита определяется следующими ключевыми элементами:
 - *законодательство и нормативная база* - необходимы для того, чтобы система обеспечения качества была юридически обязательной;
 - *институциональное управление* — компетентный орган общественного надзора (совет, комитет или учреждение), в идеале независимый от профессионального сообщества, обязан осуществлять надзор за обеспечением качества аудита;
 - *меры политики и процедуры* - они устанавливают, как система обеспечения качества будет функционировать прозрачным образом, и включают методологию обеспечения качества, которая, как правило, не является общедоступной, которая подлежит периодическому пересмотру и актуализации (методология обеспечения качества может быть автоматизирована в специальное программное обеспечение, аналогично автоматизированным методологиям аудита, используемым аудиторскими фирмами);

- *операционный потенциал* — люди (включая инспекторов по обеспечению качества), обладающие опытом в области аудита и смежных областях корпоративной финансовой отчетности, обученные вопросам обеспечения качества для проведения проверок аудита.

23. Существуют два международных контрольных показателя обеспечения качества аудита. К ним относятся: (i) Основные принципы Международного форума независимых регуляторов аудиторской деятельности (IFIAR) для регуляторов аудита, являющихся членами данной организации и (ii) Заявление об обязательствах в связи с членством 1 «Обеспечение качества» для членов ПАО МФБ. Во Вставке 4 ниже приводится краткая информация о каждом из них.

Вставка 4: Международные контрольные показатели обеспечения качества

Основные принципы IFIAR для независимого надзора за аудитом определяют,³⁹ каким образом организации-члены (регулирующие органы, независимые от профессионального сообщества аудиторов) должны обеспечивать качество аудита или надзора за обеспечением качества аудита, независимо от профессии аудита, независимо от профессионального сообщества аудиторов. Членам IFIAR рекомендуется соблюдать эти принципы. Основные принципы охватывают передовую практику обеспечения качества аудита, включая хорошо развитую правовую и корпоративную систему управления корпоративной отчетностью и аудитом. В них подчеркиваются конкретные требования к тому, чтобы органы, регулирующие аудит, работали в общественных интересах и были операционно независимыми и транспарентными. Основные принципы также касаются проверок СОИ на основе системы оценки рисков, обеспечивающей проверку как общекорпоративных процедур, так и досье аудитов, а также требований эффективности отчетности (см. часть С. Принципы проверок).

Обязательство члена 1⁴⁰ **предназначено для ПАО, входящих в МФБ.** В нем излагается роль, которую должны играть ПАО в системе обеспечения качества аудита. Обязательством члена 1 требуется, чтобы Международный стандарт контроля качества 1 (МСКК 1)⁴¹ был принят и внедрен всеми аудиторскими фирмами.⁴² В нем рассматривается разработка системы обеспечения качества аудита, включая систему практического применения и основу для вынесения заключений. В нем рассматривается вопрос о том, каким образом ПАО должны обеспечивать качество аудита, предоставляя руководящие указания относительно цикла проверок, процедур и компетенций группы по обеспечению качества, отчетности о корректирующих и дисциплинарных мерах и относительно взаимодействия с общественным надзором.

24. В США Совет по надзору за бухгалтерским учетом публичных компаний (РСАОВ)⁴³ **установил процесс проверки отдельных аудиторских фирм.** Проверка качества

³⁹ <https://www.ifiar.org/?wpdmdl=2113>

⁴⁰ <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Statements-of-Membership-Obligations-1-7-Revised.pdf>

⁴¹ <https://www.iaasb.org/publications/2018-handbook-international-quality-control-auditing-review-other-assurance-and-related-services-26>

⁴² В феврале 2019 года Совет по международным стандартам аудита и гарантии качества (IAASB) выпустил четыре предварительных проекта по управлению качеством, чтобы после завершения надлежащей процедуры заменить Международный стандарт контроля качества.

⁴³ <https://pcaobus.org/Pages/default.aspx>

предназначена для оценки соответствия аудиторской фирмой стандартам и правилам PCAOB, а также другим применимым нормативным и профессиональным требованиям в системе контроля качества аудиторской фирмы и в частях аудитов, отобранных для проверки. Проверки не предполагают анализа всех аспектов системы контроля качества аудиторской фирмы. Они не проверяют все аудиты аудиторской фирмы и не предназначены для выявления всех недостатков в проверенных аудитах. Части каждого отчета об инспекции публикуются на веб-сайте PCAOB.⁴⁴ Работа инспекционных групп PCAOB осуществляется путем отбора завершенных аудитов в рамках процесса, описанного во Вставке 5 ниже.

Вставка 5: Процесс контроля аудиторской деятельности работы отдельных аудиторских фирм со стороны PCAOB⁴⁵

- 1. Отбор аудитов для проверки:** Группа проверки выбирает аудиты и области аудита, которые она проверит. Инспектируемая фирма не имеет возможности ограничить или повлиять на выбор PCAOB. При выборе аудитов эмитентов для проверки сотрудники PCAOB, как правило, используют как основанные на рисках, так и случайные методы отбора, и они, как правило, сосредотачивают свое внимание на областях аудита, которые, по их мнению, имеют большую степень сложности, на областях, имеющих большее значение или с повышенным риском существенного искажения финансовой отчетности эмитента, а также на областях, в которых отмечались неоднократные недостатки.
- 2. Проверка рабочей документации и интервью членов группы, выполнявших аудиторское задание.** Для каждой выбранной области аудита инспекционная группа рассматривает рабочую документацию и проводит интервью в отношении этих областей аудита с сотрудниками, выполнявшими аудиторское задание.
- 3. Предоставление формуляров с комментариями:** Если инспекционная группа выявляет возможные недостатки, она обсуждает эти вопросы с фирмой и может проверить дополнительную аудиторскую документацию. Если инспекционная группа по-прежнему считает, что после обсуждения с фирмой и рассмотрения любой дополнительной аудиторской документации существуют возможные недостатки, она предоставляет фирме письменный формуляр с комментариями по данному вопросу. Фирме предоставляется возможность дать письменный ответ на комментарии.
- 4. Оценка недостатков:** После ответа фирмы на комментарии оценивается необходимость включения данного вопроса в отчет о проверке. Если недостаток включен в часть I.A отчета, это не обязательно означает, что фирма не устранила этот недостаток. Во многих случаях фирма может принять меры по исправлению положения, включая выполнение дополнительных аудиторских процедур после выявления проблемы, и, возможно, завершила эти действия к моменту публикации отчета об проверке со стороны PCAOB. В зависимости от обстоятельств фирма может проинформировать руководство эмитента о необходимости внесения изменений в финансовую отчетность или отчетность о внутреннем контроле за финансовой отчетностью (ICFR) и может принимать меры для предотвращения использования предыдущих аудиторских заключений. Инспекция может включать проверку на выборочной основе адекватности мер, предпринятых фирмой по исправлению ситуации, либо в отношении ранее выявленных недостатков, либо недостатков, выявленных в ходе этой инспекции.

⁴⁴ <https://pcaobus.org/Inspections/Reports/Pages/default.aspx>

⁴⁵ <https://pcaobus.org/Inspections/Pages/PCAOB-inspection-procedures-what-does-PCAOB-inspect-how-inspections-conducted.aspx>

5. Отражение недостатков в отчете об инспекции: Отчет содержит недостатки в проверенных аудитах эмитентов, которые имели такое значение, что Правление считает, что на момент опубликования своего аудиторского заключения фирма не получила достаточных соответствующих аудиторских доказательств, подтверждающих ее заключение о финансовой отчетности эмитента и/или отчетности о внутреннем контроле за финансовой отчетностью (ICFR). Они включаются в часть I.A отчета об проверке. Отчет может также включать некоторые недостатки, которые не связаны непосредственно с достаточностью или уместностью доказательств, полученных аудитором в поддержку своего аудиторского заключения (заключений), но тем не менее связаны со случаями несоблюдения стандартов или правил PCAOB. Они включаются в часть I.B отчета об проверке. В соответствии с Законом Сарбейнса-Оксли Совет оценивает, что ничто в части I отчета о проверке не касается критики или потенциального недостатка системы контроля качества в фирме. Любые критические замечания или потенциальные недостатки обсуждаются в части II отчета. Кроме того, из какого-либо недостатка или ряда недостатков, указанных в части I, читатели не должны делать заключение о том, что вывод о контроле качества указан в части II.

6. Что означает и не означает указание на недостаток аудита в отчете о проверке: включение недостатка в отчет о проверке отражает информацию, доведенную до сведения Правления группой проверки, и не является определением Правления относительно того, осуществляла ли фирма деятельность, в отношении которой она могла бы быть наказана в рамках дисциплинарного процесса Правления. Кроме того, любые ссылки в отчете на нарушения или потенциальные нарушения закона, правил или профессиональных стандартов не являются результатом судебного процесса и не являются окончательными выводами в целях наложения юридической ответственности. Включение недостатка в отчет о проверке, за исключением тех недостатков аудитов, по которым даны неправильные заключения относительно финансовой отчетности и/или отчетности о внутреннем контроле за финансовой отчетностью, не обязательно означает, что финансовая отчетность эмитента существенно искажена или что в отчетности о внутреннем контроле за финансовой отчетностью существуют нераскрытые существенные недостатки. Зачастую Правление не может прийти к выводу по этим вопросам на основе процедур проверки и связанных с ними недостатков, поскольку, например, группа проверки имеет доступ только к информации, которую хранил аудитор, и к публичной информации эмитента. Группа проверки не имеет прямого доступа к руководству эмитента, соответствующей бухгалтерской документации, а также к другой информации, которая может иметь отношение к делу.

7. Правовые санкции и передача дел в другие органы: Группа проверки может передавать вопросы в соответствующих случаях в Отдел правоприменения и расследований и/или, в соответствии с требованиями Закона Сарбейнса-Оксли и правила 4004 PCAOB, Комиссии по фондовым биржам или в другие соответствующие федеральные, государственные или иностранные правоохранительные или регулирующие органы.

25. **Регулярные инспекции считаются хорошим средством достижения неизменно высокого качества обязательных аудитов в государствах-членах ЕС.** Следовательно, аудиторы и аудиторские фирмы, осуществляющие обязательный аудит, подчиняются системе обеспечения качества, которая организована так, что не зависит от проверенных аудиторов/аудиторских фирм, и при которой каждый аудитор/каждая аудиторская фирма подвергается проверке качества не реже одного раза в шесть лет и, по крайней мере, каждый три года, если они проводят аудиты СОИ. В этой связи финансирование системы обеспечения качества должно быть свободным от

недолжного влияния. Директива 2006/43/ЕС предписывает критерии, которым должно соответствовать каждое государство-член в целях соблюдения требований обеспечения качества. Основные критерии изложены во Вставке 6 ниже:

Вставка 6: Системы обеспечения качества в государствах - членах ЕС

Каждое государство-член должно обеспечить, чтобы все аудиторы и аудиторские фирмы, осуществляющие обязательный аудит, попадали под действие системы обеспечения качества, которая отвечает, по крайней мере, следующим критериям (статья 29 Директивы 2006/43/ЕС):

- a) система обеспечения качества должна быть организована таким образом, чтобы она была независимой от проверенных аудиторов и аудиторских фирм, осуществляющих обязательный аудит, и подлежала государственному надзору;
- b) финансирование системы обеспечения качества должно быть безопасным и свободным от любого возможного неоправданного влияния со стороны аудиторов или аудиторских фирм, осуществляющих обязательный аудит;
- c) система обеспечения качества должна располагать достаточными ресурсами;
- d) лица, которые проводят проверки обеспечения качества, должны иметь надлежащее профессиональное образование и соответствующий опыт в области обязательного аудита и финансовой отчетности, а также специальную подготовку по контролю обеспечения качества;
- e) отбор инспекторов для конкретных проверок обеспечения качества должен осуществляться в соответствии с объективной процедурой, призванной обеспечить отсутствие конфликта интересов между инспекторами и аудитором/аудиторской компанией, осуществляющей обязательный аудит, которая является объектом проверки;
- f) сфера охвата проверки обеспечения качества, подкрепленная надлежащей проверкой отдельных аудиторских досье, должна включать оценку соответствия применимым стандартам аудита и требованиям независимости, количества и качества потраченных ресурсов, взимаемой платы за аудит, а также внутренней системы контроля качества в аудиторской фирме;
- g) контроль обеспечения качества должен отражаться в отчете, в котором должны содержаться основные выводы проверки обеспечения качества;
- h) проверки обеспечения качества должны проводиться на основе анализа рисков, а в случае аудиторов и аудиторских фирм, проводящих обязательные аудиты, должны проводиться не реже одного раза в шесть лет;
- i) общие результаты системы обеспечения качества публикуются ежегодно;
- j) рекомендации по результатам проверки качества должны выполняться аудитором или аудиторской фирмой, осуществляющей обязательный аудит, в течение разумного периода времени. Если рекомендации не выполняются, в отношении аудитора или аудиторской фирмы, осуществляющей обязательный аудит, налагаются, если это применимо, дисциплинарные меры или взыскания;
- k) проверки обеспечения качества должны быть надлежащими и соразмерными масштабу и сложности деятельности проверяемого аудитора или аудиторской фирмы, осуществляющих обязательный аудит.

26. Независимые органы, регулирующие аудиторскую деятельность, из разных стран мира объединились как на двусторонней основе, так и в группы для повышения осведомленности о важных вопросах, сотрудничества и принятия согласованных мер

регулирующими аудиторскими органами в области проверок по обеспечению качества. Двумя известными группами являются Комитет европейских аудиторских надзорных органов (СЕАОВ) и Международный форум независимых органов, регулирующих аудиторскую деятельность.

27. **СЕАОВ⁴⁶ был создан в 2016 году для улучшения сотрудничества между европейскими национальными органами надзора за аудитом в ЕС.** СЕАОВ способствует надлежащему применению аудиторского законодательства ЕС, содействуя сближению действий надзорных органов. Текущие ключевые виды деятельности, непосредственно связанные с обеспечением качества в ходе аудита (координируемые различными подгруппами, созданными в рамках СЕАОВ), включают:

- *обмен и обсуждение результатов проверок посредством анализа базы данных результатов проверок.* База данных о результатах проверок является важным инструментом обмена информацией между членами подгруппы и позволяет находить результаты инспекций по конкретным аудиторским фирмам. Она также позволяет анализировать возможные основные причины этих заключений, что может помочь в обсуждении с органами, устанавливающими стандарты. Доступ к базе данных зависит от соблюдения требований конфиденциальности.
- *Согласованность методологии проведения проверок.* Инициатива «Общая методология проверки аудиторской деятельности» направлена на дальнейшее повышение согласованности практики проведения проверок.
- *Обмен выводами и практикой проведения проверок аудитов организаций, предоставляющих финансовые услуги.* Существует подгруппа экспертов для проверки аудитов банков и других финансовых учреждений, и она содействует обмену практикой и выводами между европейскими органами, регулирующими аудит, в отношении аудитов финансовых учреждений и обеспечивает платформу для взаимодействия с европейскими органами, регулирующими банковскую страховую деятельность (например, Европейская служба банковского надзора, Европейское управление по страхованию и профессиональным пенсиям и Европейское управление по ценным бумагам и рынкам по вопросам финансовых услуг).

28. **Международный форум независимых регуляторов аудиторской деятельности (IFIAR) также делится практикой и выводами проверок со своими членами и содействует обсуждению тем, связанных с проверками аудиторской деятельности.** Основным направлением деятельности независимых органов, регулирующих аудиторскую деятельность, является постоянная проверка аудиторских фирм. Разработка и организация надежной и устойчивой модели проведения семинаров по вопросам проведения проверок ⁴⁷ занимает центральное место в достижении цели IFIAR по усилению защиты инвесторов путем повышения качества аудита. Так как страны-члены IFIAR представляют все континенты, организация находится в уникальном положении, позволяющем ей организовывать практические семинары по проведению проверок, на которых представители независимых органов, регулирующих аудиторскую деятельность, имеют возможность встречаться, обсуждать процессы проведения проверок, узнавать что-то новое друг от друга, рассматривать сходства и различия своих практик и методологий.

⁴⁶ https://ec.europa.eu/info/business-economy-euro/company-reporting-and-auditing/auditing-companies-financial-statements_en

⁴⁷ <https://www.ifiar.org/members/inspection-workshops-working-group/>

29. **При предоставлении возможности делегирования профессиональному сообществу функций обеспечения качества аудита организаций, не являющихся СООИ, отобранные ПАО должны обладать надлежащей зрелостью, оперативным потенциалом и ресурсами, необходимыми для выполнения делегированных им задач.** В соответствии с надлежащей международной практикой, обеспечение качества аудитов и аудиторов СООИ не может быть никому делегировано. Хотя некоторые виды деятельности и задачи, связанные с государственным надзором (например, сертификация/квалификация аудиторов и мониторинг НПР), могут быть делегированы профессиональным органам и/или другим соответствующим органам юрисдикции (например, финансовым контролерам), делегирование функций по обеспечению качества аудитов и аудиторов СООИ и связанных с ними расследований и санкций не рекомендуется. В тех случаях, когда компетентный орган делегирует задачи профессиональным органам, он должен иметь возможность вернуть себе эти полномочия в зависимости от конкретного случая. Кроме того, когда задачи и деятельность делегируются, компетентный орган должен разработать последовательный методологический подход, который можно было бы использовать для мониторинга (и санкционирования) профессиональных органов в отношении проведенных проверок по обеспечению качества, с тем чтобы гарантировать высокие стандарты качества осуществления делегированной деятельности.
30. **Расследования и соответствующие санкции помогают предотвращать и исправлять ненадлежащее проведение проверок.** В соответствии с надлежащей международной практикой, органам, ответственным за общественный надзор, рекомендуется обеспечивать наличие эффективных систем расследований и санкций для выявления, исправления и предотвращения ненадлежащего проведения аудита. В тех случаях, когда аудит не проводится в соответствии с правовыми положениями (например, стандартами аудита, Кодексом этики и соответствующими законами, и подзаконными актами), правовая система должна предусматривать эффективные, соразмерные и сдерживающие санкции в отношении аудиторов и аудиторских фирм. Например, в государствах - членах ЕС рекомендуется, чтобы компетентные органы имели право вводить, по крайней мере, административные меры и санкции, перечисленные во Вставке 7 ниже. Они могут вводиться напрямую, в сотрудничестве с другими органами или путем обращения в компетентные судебные органы. Важно отметить, что передовая международная практика также призывает к эффективному применению санкций. Государства - члены ЕС обязаны обеспечивать, чтобы при определении вида и уровня административных санкций и мер их компетентные органы учитывали все соответствующие обстоятельства, включая, в соответствующих случаях: i) тяжесть и продолжительность нарушения; ii) степень ответственности ответственного лица; iii) финансовое положение ответственного лица, например, на основе общей суммы оборота ответственного предприятия или годового дохода ответственного лица, если это лицо является физическим лицом; iv) сумму полученной ответственным лицом прибыли или предотвращенных им потерь в той мере, в какой они могут быть определены; v) уровень сотрудничества ответственного лица с компетентным органом; и vi) предыдущие нарушения со стороны ответственного юридического или физического лица. Дополнительные факторы могут приниматься во внимание компетентными органами, отвечающими за общественный надзор, если такие факторы указаны в национальном законодательстве.

**Вставка 7: Меры и санкции за нарушение положений Директивы 2006/43/ЕС
Регламента ЕС № 537/2014**

Меры и санкции за нарушения:

- a) уведомление, требующее от физического или юридического лица, ответственного за нарушение, прекратить поведение и воздерживаться от любого повторения этого поведения;
- b) публичное заявление, опубликованное на сайте компетентных органов, в котором указывается ответственное лицо и характер нарушения;
- c) временный запрет сроком до трех лет, запрещающий аудитору, аудиторской фирме или ключевому партнеру по аудиту проводить обязательные аудиты и/или подписывать аудиторские отчеты;
- d) заявление о том, что аудиторское заключение не соответствует требованиям;
- e) временный запрет сроком до трех лет, запрещающий члену аудиторской фирмы или члену административного или управленческого органа СОИ выполнять функции в аудиторских фирмах или СОИ;
- f) наложение административных денежных санкций в отношении физических и юридических лиц.

31. Система обеспечения качества аудита будет эффективной только при наличии надлежащих оперативных возможностей. Для обеспечения эффективной деятельности необходимо решить практические задачи. На раннем этапе внедрения система может быть направлена на всех аудиторов или первоначально быть ограничена только аудиторами СОИ, что позволит сократить число необходимых выездных проверок. Такой подход позволил бы осуществлять параллельный процесс укрепления потенциала аудиторских фирм посредством проведения тренингов по МСА и МСКК 1, а также получения информации на аудиторском рынке, включая информацию о количественном составе (партнеры, персонал, местоположение) и видах аудиторских клиентов (СОИ и не являющиеся СОИ). Наем нужного персонала для подразделения обеспечения качества аудиторской деятельности имеет важное значение, включая надлежащий уровень вспомогательного персонала для обеспечения того, чтобы инспекторы аудита могли сосредоточиться на основных технических вопросах проверки аудита (см. также главу E Предварительного отчета JERP за июнь 2020 года). Надлежащий и структурированный процесс найма будет включать: i) описание задач руководителя подразделения, проверяющих и административного персонала; ii) оклады, обеспечивающие возможность привлечения персонала надлежащего качества; iii) трудовые договоры; и iv) собеседования. После найма инспекторов по обеспечению качества они должны пройти подготовку по приобретению навыков, необходимых для проведения проверок контроля за обеспечением качества аудита, а также подготовку по изучению процедур, которые должны использоваться для выполнения этой работы, включая: i) коммуникативные навыки, например, методы проведения собеседований, управление и урегулирование конфликтов; ii) техническую подготовку по вопросам мониторинга МСА (включая МСКК 1) и соблюдения стандартов финансовой отчетности; и (iii) практическое наставничество (в стране с внешними экспертами по обзору качества аудита и/или сопровождение опытных проверяющих во время их посещения других стран).

Ключевые вопросы,⁴⁸ связанные с системой обеспечения качества в Казахстане

⁴⁸ Ключевые вопросы обсуждаются в соответствии с положениями Закона об аудиторской деятельности и проектом Приказа №441 «Об утверждении Правил разработки порядка проведения внешнего контроля качества аудиторских фирм», предоставленного проектной группе Минфином.

32. Руководствуясь текущей передовой международной практикой, предлагается охватить следующие ключевые области политики и процедуры, связанные с обеспечением качества аудиторской деятельности в Казахстане:

- **Периодичность проведения проверок аудиторских фирм.** Рекомендуется осуществлять проверки не реже одного раза в шесть лет. Аудиторы, проводящие аудиты СОИ, должны проверяться каждые три года или чаще.
- **Выбор цикла или риска.** Выбор аудиторских фирм для проверки может быть основан на циклах или рисках, или в идеале на сочетании обоих.
- **Процедуры и методологии проверки аудиторской деятельности.** Они должны охватывать процедуры в масштабах всей фирмы, включая соблюдение МСКК 1 и проверку аудиторских досье аудитов на предмет соблюдения МСА и т.д. Отдельные области методологий проверки аудиторской деятельности представлены Европейской группой аудиторских инспекций (EAIG).⁴⁹
- **Используемые методологии.** Они должны проверяться на соответствие требованиям МСА, МСКК 1 и соответствующих кодексов этики для аудиторов. В приложении А (конфиденциальная информация) перечислены ключевые области, которые должны охватываться методологией обеспечения качества.
- **Прозрачные и справедливые процедуры.** Результаты проведения проверок аудиторских фирм должны обсуждаться с аудиторской фирмой и в соответствующих случаях должны согласовываться соответствующие коррективные меры.
- **Прозрачная и надлежащая отчетность.** Отчетность о результатах проверок должна представляться соответствующему совету по обеспечению качества компетентного органа (государственного надзорного органа) как в частном порядке, так и публично, где это уместно.
- **Санкции и коррективные меры.** Должен быть создан соответствующий комплекс процедур с указанием действий, необходимых в случае серьезных или неоднократных нарушений.
- Следует изучить **новаторские политики и процедуры**, с тем чтобы выяснить, могут ли они сократить расходы и/или повысить эффективность, действенность и охват обеспечения качества аудита. Например, ПАО в Австралии и Новой Зеландии используют технологии для снижения расходов на анализ деятельности и обследования персонала крупных фирм для лучшего понимания вопросов, влияющих на качество аудита. Существует также специализированное программное обеспечение для обеспечения качества, используемое органами по надзору за аудитом в различных юрисдикциях (например, в Германии, Соединенном Королевстве и Нидерландах). Более широкое использование технологий повышает эффективность благодаря обеспечению непрерывности удаленного управления процессами в таких ситуациях, как пандемия COVID-19.

33. Проверка качества аудитов и аудиторов отдельных СОИ (как определено в статье 1 (12-1) Закона об аудиторской деятельности) будет проводиться ПСАД/КЗ, в то время как аудиты, не относящиеся к СОИ, будут проверяться ПАО/КЗ. В соответствии с

49

https://www.eaigweb.org/fileadmin/user_upload/pdf_files/04_Projects/EAIG_CAIM_Work_Programme_Suite_Review_Internal_Quality_Control_System.pdf

https://www.eaigweb.org/fileadmin/user_upload/pdf_files/04_Projects/EAIG_CAIM_Work_Programme_Suite_File_Reviews.pdf

положениями Закона об аудиторской деятельности Минфин разработал нормативный акт, охватывающий типовые правила проведения внешних проверок обеспечения качества, осуществляемых ПСАД/КЗ и ПАО/КЗ. Основные области предлагаемого нормативного акта обсуждаются ниже.

34. **Сфера применения предлагаемого нормативного акта должна быть расширена, с тем чтобы охватывать также аудиторов (не только аудиторские фирмы) и надзор за ПАО/КЗ со стороны ПСАД/КЗ.** Теоретически аудиторы подлежат проверке обеспечения качества, так как они работают в проверяемой аудиторской фирме; однако, если предположить, что в результате инспекций по обеспечению качества они могут подвергаться индивидуальным санкциям, такие аспекты должны быть надлежащим образом отрегулированы. Статья 13-2 (2) (8) Закона об аудиторской деятельности предоставляет ПСАД/КЗ право инспектировать ПАО/КЗ и осуществлять контроль за обеспечением качества их членов, а общие требования к этой деятельности должны подробно регулироваться нормативным актом.
35. **Цель обеспечения качества аудита шире, чем повышение качества аудита.** Введение обязательных требований к обеспечению качества аудита укрепляет корпоративную финансовую отчетность как частных, так и государственных компаний, что приводит к многочисленным выгодам в стране: i) расширение возможностей для увеличения государственных доходов; ii) улучшение корпоративного управления и транспарентности; iii) повышение международного доверия и рост инвестиций; и iv) более прочные основы для устойчивого экономического роста. Сфера охвата предлагаемого нормативного акта может быть пересмотрена, с тем чтобы лучше изложить цель обеспечения качества, чтобы все заинтересованные стороны хорошо его понимали.
36. **Хотя бывшие аудиторы могут наниматься ПСАД/КЗ в качестве инспекторов по обеспечению качества, важно обеспечить независимость инспекторов.**⁵⁰ Отбор инспекторов для проверок обеспечения качества должен осуществляться в соответствии с объективной процедурой, направленной на обеспечение отсутствия конфликта интересов между инспекторами и проверяемым аудитором/аудиторской фирмой (например, проверка аудиторской фирмы, которая была бывшим работодателем). **Поэтому важно, чтобы нормативный документ содержал четкие указания в отношении требований независимости инспекторов ПСАД/КЗ по обеспечению качества.** Для аудитов, не связанных с СОИ, проводимых аудиторскими фирмами-членами ПАО/КЗ, могут быть разрешены проверки обеспечения качества на основе коллегиальных обзоров. Однако могут возникнуть существенные проблемы с независимостью, если, например, проверяющий аудитор/аудиторская фирма имеют определенную связь или зависимость от аудиторской фирмы/аудитора, которую они проверяют. В качестве альтернативы от ПАО/КЗ может потребоваться создать комитет по обеспечению качества в рамках своего органа управления, а также отдельное исполнительное подразделение, отвечающее за обеспечение качества, в котором инспекторы будут являться работниками профессионального органа. Наличие

⁵⁰ Надлежащая международная практика рекомендует применять следующие критерии при отборе инспекторов по контролю обеспечения качества: i) инспекторы должны иметь соответствующее профессиональное образование и надлежащий опыт в области аудита и финансовой отчетности в сочетании с конкретной подготовкой по проведению проверок обеспечения качества; ii) лицу не разрешается выступать в качестве инспектора при проверке обеспечения качества, проводимой в ходе обязательной проверки аудитора/аудиторской фирмы, до истечения не менее 3 лет с тех пор, как это лицо перестало быть партнером, сотрудником или быть иным образом связанным с этим аудитором/аудиторской фирмой; (iii) инспекторы должны заявлять об отсутствии конфликта интересов между ними и аудитором/аудиторской фирмой, подлежащей проверке.

специального подразделения, осуществляющего проверки обеспечение качества, укомплектованного специалистами с соответствующим профессиональным опытом, повысит независимость, улучшит согласованность проверок и результатов, а также даст ПСАД/КЗ большую уверенность в результатах проверок обеспечения качества, проводимых ПСАД/КЗ.

37. **Статья 19 (1) Закона об аудиторской деятельности предусматривает, что проверки по обеспечению качества должны основываться на рисках, поэтому рекомендуется, чтобы в нормативном акте были перечислены основные показатели риска.** Примерами показателей риска могут служить следующие факторы: результаты предыдущей проверки по обеспечению качества, результаты тематического мониторинга и контроля, проведенного государственным надзорным органом или профессиональным органом; число аудиторских проверок, проведенных руководителем аудиторской проверки; необоснованная (зачастую низкая) плата за аудиторскую проверку; плохая история взаимоотношений с регулирующими органами; качество проверенной финансовой отчетности в депозитарии финансовой отчетности (поданной на портал dfo.kz); значительное увеличение доходов от аудита; размер и взаимосвязь между оплатой за аудит и оплатой неаудиторских услуг (особенно для одних и тех же клиентов, включая группы); возможное несоблюдение Этического кодекса; количество отказов от выражения мнения; организационно-правовая форма, объем, сложность деятельности и сферы деятельности аудируемой организации; полученные жалобы; информация, полученная от других регулирующих органов/финансовых контролеров или других источников об аудиторской фирме/аудиторе; другие аналогичные показатели.
38. **Продолжительность инспекции должна быть гибкой, ПСАД/КЗ и ПАО/КЗ должны иметь возможность определять ее продолжительность в зависимости от размера аудиторской фирмы, а также от количества и типа аудиторских клиентов.** Ограничение продолжительности инспекции до 10 рабочих дней (и 7 рабочих дней в случае проверок, проводимых по просьбе Минфина), как это предусмотрено проектом нормативного акта, может повлиять на качество выполняемых работ. Поэтому рекомендуется, чтобы ПСАД/КЗ и ПАО/КЗ могли принимать решение о времени, необходимом для проведения каждой инспекции, в зависимости от таких факторов, как размер аудиторской фирмы, количество отделений и их местоположение, количество и тип ее клиентов аудита, а также период, охватываемый инспекцией. Надлежащая международная практика свидетельствует о том, что количество дней, необходимых для проведения инспекции, будет зависеть как от размера аудиторской фирмы, так и от количества и типа ее клиентов. Например, для проверки аудиторской фирмы с одним офисом, у которой нет аудитов СОИ, обычно требуется 2 дня выездной инспекции и 1 день без выезда на место (время для планирования и завершения). Для каждого дополнительного партнера, как правило, добавляется 1 день, и для каждого дополнительного офиса также добавляется 1 день. Инспекции крупных аудиторов предприятий СОИ, как правило, занимают 7 дней (5 с выездом на место и 2 дня без выезда на объект). Инспекции крупных международных аудиторских фирм, как правило, занимают 14 дней (10 дней на объекте и 4 дня без выезда), однако количество необходимых дней может значительно возрасти в случае наличия разветвленной сети филиалов, расположенных в разных городах. Фактические сроки будут зависеть от получения информации о размерах и характере аудиторских фирм и их клиентов.
39. **Дополнительные области, которые должны охватываться методологией обеспечения качества.** В дополнение к перечисленным областям, которые должны охватываться

методологией обеспечения качества (пункт 8, проект Приказа №441), рекомендуется рассмотреть следующие аспекты:

- Методология обеспечения качества ПСАД/КЗ должна включать **процедуры мониторинга, которые должны применяться ПСАД/КЗ в отношении ПАО/КЗ** (вытекающие из положений статьи 13-2 (2) (8) Закона об аудиторской деятельности);
- Методология обеспечения качества как ПСАД/КЗ, так и ПАО/КЗ должна включать **процедуры разработки и выполнения рекомендаций по улучшению деятельности аудиторов и аудиторских фирм на основе результатов инспекций**. Если рекомендации не выполняются, то на соответствующего аудитора или аудиторскую фирму налагаются, если это применимо, дисциплинарные меры или взыскания;
- В нормативном акте должно быть четко указано, что основанный на рисках подход к инспекции должен быть также отражен в методологии обеспечения качества, которая должна быть разработана ПСАД/КЗ и ПАО/КЗ в **рамках процедур проверки фирм, так и аудиторских досье**. Процедуры в отношении фирм должны касаться системы контроля качества аудиторской фирмы, отраженной в организации, политике и процедурах аудиторской фирмы. МСКК 1 следует использовать в качестве основного целевого ориентира. Процесс инспекции должен также включать надлежащую проверку отдельных аудиторских файлов как для определения эффективности системы контроля качества аудиторской фирмы, так и для оценки соблюдения применимых законов, правил и профессиональных стандартов.

40. **Аудиторские фирмы, прошедшие инспекцию, должны иметь право представлять письменные комментарии относительно недостатков, выявленных инспекторами по обеспечению качества.** Из положений проекта нормативного акта неясно, относится ли ссылка на 15 рабочих дней к представлению окончательного отчета об инспекции или к предоставлению проекта отчета об инспекции, чтобы дать возможность аудиторским фирмам, прошедшим проверку, представить свои комментарии. Аудиторским фирмам, прошедшим проверку, может быть отведено время (5-7 рабочих дней) для представления письменных комментариев в отношении выявленных недостатков и предлагаемого плана действий по исправлению положения. Например, принцип 11 Международного форума независимых регуляторов аудита гласит, что процессы составления отчетности аудиторских регуляторов должны включать подготовку и выдачу проекта отчета об инспекции, процесс реагирования со стороны аудиторской фирмы, а также подготовку и выдачу окончательного отчета об инспекции.

41. **Хотя международная практика, связанная с определением рейтинга аудиторских фирм в результате проверки обеспечения качества, отличается, не рекомендуется публиковать выставленные баллы, поскольку это может создать неопределенность для участников рынка и инвесторов.** Неясно, требует ли проект нормативного акта опубликования только баллов или всего отчета об инспекции. В соответствии с надлежащей практикой ПСАД/КЗ должен ежегодно публиковать общие результаты системы обеспечения качества с краткой информацией о проведенных инспекциях и их выводах. Отчеты об отдельных инспекциях должны публиковаться только в том случае, если соблюдаются правовые требования и ограничения в отношении конфиденциальности. Например, в Соединенном Королевстве Группа по обзору качества аудита⁵¹ Совета по финансовой отчетности выпускает конфиденциальные отчеты об отдельных проверенных аудитах соответствующим аудиторским фирмам и

⁵¹ <https://www.frc.org.uk/auditors/audit-quality-review>

председателям аудиторских комитетов компаний, прошедшим аудит. Эти отчеты включают оценку качества проверенной аудиторской работы с использованием одной из четырех категорий качества аудита следующим образом: хороший, необходимы некоторые улучшения, необходимы улучшения и необходимые значительные улучшения. Хотя публикацию классификации можно рассматривать как особый вид санкций, надлежащая международная практика требует от компетентных органов публиковать административные санкции, наложенные на аудиторские фирмы/аудиторов в результате проверок по обеспечению качества только в тех случаях, когда истек срок действия всех прав на обжалование, и только после того, как фирма/лицо, в отношении которого были применены санкции, было проинформировано об этом решении. В тех случаях, когда допускается публикация информации о санкциях, подлежащих обжалованию, компетентные органы, как только это становится практически возможным, также публикуют на своем официальном веб-сайте информацию о статусе и результатах любой апелляции. Кроме того, было рекомендовано заполнить пункты 1-4 приложения к проекту Приказа №441 путем добавления ссылок на Кодекс этики и национальное законодательство в области аудита (например, требования к аудиту СОИ).

42. **Санкции и коррективные меры.** Требования, связанные с санкциями (пункты 13-14, проекта Приказа №441), могут быть пересмотрены для предоставления четкой и последовательной информации, касающейся: i) **видов санкций**, которые могут применяться в отношении проинспектированных аудиторских фирм, аудиторов и ПАО/КЗ; ii) какой орган власти или организация (например, ПСАД/КЗ, ПАО/КЗ, Минфин) имеет **право применять санкции**; и (iii) право на **обжалование**. Дополнительную информацию о надлежащей международной практике см. в пункте 30 настоящего доклада. Должен быть создан соответствующий комплекс процедур с указанием действий, необходимых в случае серьезных или неоднократных нарушений.
43. Рекомендуются, чтобы нормативный акт включал также **общие положения, касающиеся отчетности ПАО/КЗ в ПСАД/КЗ** по вопросам, связанным с обеспечением качества аудитов, не связанных с СОИ, включая, но не ограничиваясь, периодичность представления отчетности, информацию, необходимую для представления и т.д.

С. Квалификация аудиторов и непрерывное профессиональное развитие

Международный опыт

44. **Лица, ответственные за внедрение высококачественных стандартов финансовой отчетности и аудита, должны обладать необходимыми навыками для эффективного достижения регуляторных целей реформы финансовой отчетности.** Международные образовательные стандарты (МОС),⁵² выпущенные Советом по международным стандартам бухгалтерского образования (IAESB), определяют профессионального бухгалтера как физическое лицо, которое достигает, демонстрирует и развивает профессиональную компетентность для выполнения роли в бухгалтерской профессии и которое должно соблюдать кодекс этики по указанию ПАО или лицензирующего органа. В этом контексте ПАО включают, но не ограничиваются ими, органы - члены МФБ. В тех случаях, когда профессиональная бухгалтерская организация или лицензирующий орган не является органом - членом МФБ, МОС служат в качестве международного эталона надлежащей практики. Приведенное выше определение профессионального специалиста включает также лиц, уполномоченных подписывать аудиторское

⁵² <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Handbook-of-International-Education-Standards-2019.pdf>

заключение/аудиторский отчет, называемых в некоторых юрисдикциях «статутным аудитором» или «руководителем аудиторской проверки», и к аудиторам могут предъявляться дополнительные требования по сравнению с профессиональными бухгалтерами, которые не имеют этих полномочий. Например, в ЕС минимальные требования к аудиторам являются обязательными во всех государствах-членах и регулируются Директивой 2006/43/ЕС. Поэтому важно, чтобы в юрисдикции было хорошо организованное профессиональное сообщество, где для бухгалтеров и аудиторов имеются отдельные профессиональные квалификации, установленные в соответствии с положениями МОС.

45. МОС способствуют согласованности и взаимосвязи высококачественного бухгалтерского образования во всем мире, и использование этих стандартов в качестве основы может помочь организациям и юрисдикциям систематически двигаться вперед в применении передовой международной практики. Общая цель стандартизации заключается в содействии обучению компетентных профессиональных бухгалтеров во всем мире. В карьере человека его профессиональные навыки, ценности, этика и отношение важнее, чем профессиональные знания, полученная при получении квалификации, потому что современные знания могут относительно быстро устаревать. В результате начинающие профессиональные бухгалтеры должны развивать навыки для выявления и решения проблем, управления факторами неопределенности и адаптации к изменениям. С этой целью МОС призваны помочь начинающим профессиональным бухгалтерам выработать отношение к обучению на протяжении всей жизни.⁵³ Приверженность обучению на протяжении всей жизни в долгосрочной перспективе важнее, чем любые технические знания. МОС устанавливают минимальные стандарты для:

- поступления на учебные программы профессионального бухгалтерского учета;
- образования, экзаменов или других оценок, а также для профессиональной подготовки/опыта, которые представляют собой первоначальное профессиональное развитие начинающих профессиональных бухгалтеров;
- непрерывной учебной деятельности и системы НПР профессиональных бухгалтеров, с тем чтобы они могли поддерживать и развивать свою компетентность и выполнять более сложные задачи; и
- требований к компетентности руководителей аудиторских проверок, ответственных за аудит финансовой отчетности.

Таким образом, МОС обеспечивают руководство по обучению, оценке и подготовке профессиональных бухгалтеров на протяжении всей их карьеры как до, так и после получения квалификации. Более подробное введение в МОС содержится в части 2 Руководства по применению Всемирного банка "Компетентностный подход к образованию, практической подготовке и сертификации специалистов в сфере бухгалтерского учета".⁵⁴

46. В дополнение к требованиям и руководящим указаниям Совета по международным стандартам бухгалтерского образования (IAESB) ПАО и соответствующие лицензирующие органы могут учиться у коллег в других странах. Такое внедрение наиболее передовых методов работы других организаций позволяет более оперативно вносить изменения, необходимые для перехода профессиональной квалификации к

⁵³ Электронный инструмент IFAC по обучению помогает заинтересованным сторонам в области бухгалтерского образования ориентироваться и получать доступ к ключевым принципам и соответствующей поддержке их внедрения. Электронный инструмент доступен по адресу: <https://education.ifac.org/index.html>

⁵⁴ https://cfrr.worldbank.org/sites/default/files/2020-11/resources_pages_lq.pdf

образованию в области бухгалтерского учета, основанного на компетентности. Есть различные хорошие примеры карт компетенций ПАО в разных странах мира, составленные, например, организацией Дипломированных профессиональных бухгалтеров Канады,⁵⁵ которая предлагает также онлайн-инструмент⁵⁶ с различными удобными функциями, включая оптимизированную схему, отображающую список компетенций наряду с перечнем знаний, а также возможность фильтровать карту по области компетенции, модулю и уровню квалификации. Другие примеры карт компетентности ПАО можно получить в Ассоциации дипломированных сертифицированных бухгалтеров (ACCA),⁵⁷ Институте присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса (ICAEW),⁵⁸ Институте дипломированных бухгалтеров Индонезии (IAI),⁵⁹ Малазийском институте бухгалтеров⁶⁰ и Южноафриканском институте дипломированных бухгалтеров.⁶¹

47. **Профессиональная бухгалтерская квалификация состоит из нескольких ключевых элементов:** i) **матрица навыков**, показывающая, какие навыки развиваются по мере повышения квалификации начинающих профессиональных бухгалтеров ; ii) **структура**, описывающая уровни квалификации и подробные сведения о том, как начинающие профессиональные бухгалтеры могут проходить обучение для повышения своих знаний и навыков; данная структура должна также отражать взаимосвязь между модулями, составляющими профессиональную квалификацию; iii) **подробная учебная программа**, который определяет содержание предмета и то, как начинающие профессиональные бухгалтеры могут приобретать новые компетенции (подробное описание навыков, которые приобретает начинающий профессиональный бухгалтер); и (iv) **надежная система тестирования и проверки знаний**, как с точки зрения процедуры, так и с точки зрения справедливой оценки результатов экзаменов.
48. **Матрица компетенций определяет и описывает профессиональные компетенции, подтверждение которых ПАО или лицензирующий орган требует от вновь сертифицированного профессионального бухгалтера на определенных уровнях квалификации.** Матрица компетенций обычно включает элементы, указанные на Рис. 1 ниже. При разработке первоначальной матрицы компетенций для организации основное внимание сосредотачивается на определении областей (или предметных областей); заключении о ключевых компетенциях для каждой области и связанных с ними уровней владения; и тем, которые лежат в основе каждого заключения о компетенции. В соответствии с МОС программа сертификации обычно определяет три уровня квалификации, которые относятся к рабочей среде, характеризующиеся все более высокими уровнями неоднозначности, сложности и неопределенности (например, базовый уровень, средний и продвинутый). Уровни квалификации, как правило, определяются в момент сертификации или лицензирования в качестве профессионального бухгалтера, но они также могут определяться на промежуточных этапах, например, при поступлении на профессиональную программу обучения или по завершении этапов в рамках определенной программы. Матрица компетенций должна служить основой, которая связывает все элементы программы сертификации путем:

⁵⁵ <https://www.cpacanada.ca/en/become-a-cpa/cpa-professional-education-program-becoming-a-cpa>

⁵⁶ <https://www.cpacanada.ca/en/become-a-cpa/pathways-to-becoming-a-cpa/national-education-resources/cpa-competency-map-tool>

⁵⁷ <https://www.accaglobal.com/gb/en.html>

⁵⁸ <https://www.icaew.com/>

⁵⁹ <http://iaiglobal.or.id/v03/home>

⁶⁰ <https://www.mia.org.my/v2/>

⁶¹ <https://www.saica.co.za/>

- поддержки программ внутреннего образования и профессионального развития как до, так и после сертификации;
- определения требований в отношении компетенций и ожидаемого поведения, в соответствии с этическими нормами и системой дисциплинарных взысканий;
- обеспечения возможности для выставления оценок и зачетов, а также учета предыдущего обучения и опыта работы для взрослых студентов и лиц, желающих поменять профессию, которые поступают на данную программу обучения;
- соблюдения национальных, региональных и международных требований и ожиданий; и
- сопоставления с другими организациями, такими, как потенциальные партнеры (например, другие ПАО и лицензирующие органы; высшие учебные заведения; или руководящие органы других смежных профессий).

Матрица компетентности



Рисунок 1: Матрица компетентности.

Источник: Руководство по применению "Компетентностный подход к образованию, практической подготовке и сертификации специалистов в сфере бухгалтерского учета" ⁶²

49. **Процессы составления и проведения экзаменов.** Что касается профессиональной квалификации, то экзамены обычно разрабатываются экзаменационной группой, которая часто отделена от обучающей группы организации (в отличие от высших учебных заведений, где экзамены обычно разрабатываются и проводятся преподавателями для своих собственных студентов). Экзамены могут быть организованы совсем просто и проводиться в классной комнате, а могут быть организованы на гораздо более продвинутом уровне и проводиться в экзаменационном центре с высоким уровнем обеспечения защиты информации. Независимо от контекста, защита информации имеет важное значение. Экзамены на более высокий уровень квалификации требуют более высокого уровня защиты информации, особенно если экзаменационные вопросы не раскрываются заранее и будут повторно использованы на экзаменах в будущем. Экзаменационные оценки и оцененные работы должны храниться в течение достаточного периода времени, чтобы служить объективным доказательством оценок и результатов. Существуют общие шаги (см. рис. 2 ниже), в соответствии с которыми должны быть организованы экзамены на получение профессиональной квалификации:⁶³

⁶² Руководство доступно на английском (<https://cfrr.worldbank.org/sites/default/files/2019-11/Competency-Based-Accounting-Education-Training-and-Certification-An-Implementation-Guide.pdf>) и русском языках (https://cfrr.worldbank.org/sites/default/files/2020-06/CBAETC_RU.pdf).

⁶³ https://cfrr.worldbank.org/sites/default/files/2020-11/resources_pages_lq.pdf

- i. **Разработка спецификаций для экзамена:** экзамены должны быть спланированы надлежащим образом так, чтобы компетентность и навыки начинающих профессиональных бухгалтеров были наиболее полно проверены в течение установленного времени. Это включает планирование достаточного охвата ключевых областей, надлежащее определение важности тем и правильное использование различных видов вопросов.
- ii. **Определите, кто будет готовить экзамен:** для квалификационных экзаменов ПАО или лицензирующего органа, скорее всего, будет выбран внешний экзаменатор, с которым будет заключен контракт. Такой экзаменатор должен иметь обширный опыт в предмете и часто является ученым (например, преподавателем вуза, имеющим кандидатскую степень), но также может быть профессиональным бухгалтером, обладающим соответствующим практическими, преподавательским опытом и опытом в оценке знаний. Участие профессиональных бухгалтеров и аудиторов в разработке экзаменов помогает обеспечить актуальность и реалистичность экзаменов, что повышает правильность оценки.
- iii. **Разработка экзамена:** чтобы продемонстрировать соблюдение спецификаций, вопросы должны быть сопоставлены с заключениями о компетенциях/результатами обучения или целями обучения, а также с местом содержания в учебном курсе (где это применимо). Следует также определить владение предметом и глубину знаний. В зависимости от программы, может проводиться от 1 до 4 экзаменов в год, и на каждой сессии необходимо проводить отдельный экзамен. Для подготовки к экзаменам студентам могут предоставляться задания предыдущих экзаменов. Студенты явно предпочитают этот подход, но составлять совершенно новые экзамены для каждой сессии довольно дорого.
- iv. **Полный процесс проверки:** при анализе результатов экзаменов проверяется наличие ошибок и неопределенностей, редакционные вопросы (грамматика, формулировки), культурных установок (для обеспечения нейтрального характера формулировок и их ясности) и так далее. Обычно проводятся различные виды контроля, и любые замечания должны быть прояснены до объявления результатов экзамена. В рамках разработки экзаменов и их контроля профессиональными комитетами требования каждого вопроса должны быть проверены на правильность, чтобы подтвердить, что то, что студент должен продемонстрировать с точки зрения результатов, соответствует данной компетенции, теме (темам), цели (ям) обучения и уровню (уровням) или глубине владения предметом.
- v. **Утверждение экзамена и подготовка к его проведению:** Окончательное утверждение может носить как формальный, так и неформальный характер. Окончательное форматирование и проверки завершены, все необходимые подтверждения получены, текст экзамена копируется в безопасных условиях или подготавливается к безопасной электронной передаче, если экзамен проводится на компьютере.

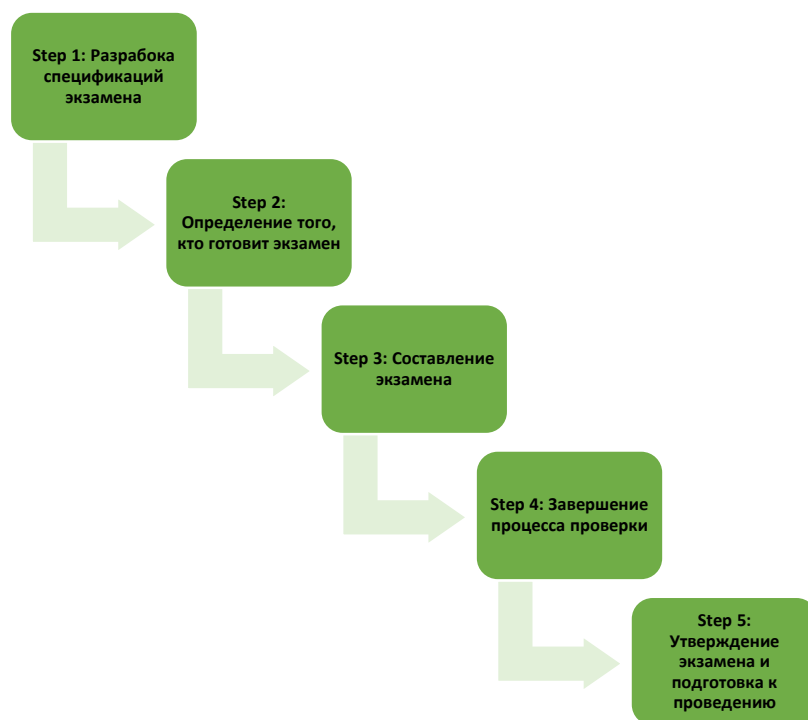


Рисунок 2: Процессы разработки и проведения экзаменов

50. **Практический опыт работы и оценки.** Для получения сертификации профессионального бухгалтера/аудитора, все кандидаты должны иметь удовлетворительный практический опыт работы и удовлетворительные оценки. Как правило, для получения указанных компетенций требуется 36 месяцев подтвержденного опыта работы под руководством квалифицированного профессионального бухгалтера. Опыт должен быть приобретен на должностях, требующих глубоких знаний и высокой степени ответственности в бухгалтерской, аудиторской, финансовой или соответствующей приемлемой эквивалентной должности. Ожидается, что слушатели будут одновременно работать на соответствующей должности на полную ставку. По мере того, как слушатели переходят на более высокие уровни программы, они должны быть заняты на должностях со все более высоким уровнем ответственности. Этот опыт дает возможность применять концепции, навыки и умения делать экспертные заключения, полученные в рамках программы профессионального обучения. Время от времени оценивается практический опыт слушателей в соответствии с рекомендациями МОС 5 «Первоначальное профессиональное развитие — практический опыт (2015)». Основные элементы опыта должны позволять учащимся: i) получать необходимую подготовку для осуществления работы на высоком уровне профессиональной и технической компетентности; ii) понимать взаимосвязь своей финансовой роли с функционированием других областей организации; iii) развивать и применять этическую деловую практику; iv) работать на повышающихся уровнях ответственности с растущим уровнем подотчетности, независимости действий, принятия решений и решением проблем; v) демонстрировать способность общаться в устной и письменной форме; vi) демонстрировать хорошие межличностные навыки, а также навыки управления проектом и осуществления надзорных функций; и vii) активно участвовать в работе профессиональной сети. В ЕС начинающие аудиторы должны пройти как минимум трехлетнюю практическую подготовку, в частности, по аудиту годовой финансовой отчетности, консолидированной финансовой отчетности или аналогичной финансовой отчетности. Не менее двух третей такой практической подготовки должны быть пройдены у аудитора или аудиторской

фирмы, осуществляющей обязательный аудит (утвержденной в соответствии с требованиями Директивы 2006/43/ЕС).

51. В последние годы значительно возросло использование компьютеров при проведении оценки, а в связи с пандемией КОВИД-19 их стали использовать еще шире⁶⁴ в различных юрисдикциях. Электронное оценивание на компьютерах или в Интернете, может быть использовано для демонстрации знаний студента наряду с традиционными экзаменами на бумаге или вместо них. Причины, по которым ПАО или лицензирующий орган может рассмотреть вопрос о переходе к более широкому использованию электронного оценивания, включают, но не ограничиваются:

- моделирование/эмуляцию реальных навыков, компетенций и ситуаций. Использование компьютеров позволяет тестировать широкий спектр профессиональных навыков в дополнение к знаниям, обеспечивая тем самым более высокий охват образовательных программ. Многомерное моделирование и анализ практических примеров в компьютеризированной среде повышают способность оценивать такие важные навыки, как исследование, коммуникация, способность интегрировать знания, а также организационные и аналитические навыки. Разрешение кандидатам выполнять расчеты, исследования и анализ с помощью компьютерных инструментов позволяет им более полно демонстрировать свои профессиональные навыки. Это создает имитацию реальной рабочей среды для кандидатов;
- Повышение эффективности проведения экзамена. В условиях постоянно расширяющегося и меняющегося свода знаний расходы на поддержание, предоставление и контроль доступа к конкретной информации/допустимым экзаменационным пособиям в рамках оценки становятся непомерно высокими, если они не предоставляются в электронном виде. Распечатывание текстов экзаменационных заданий (и отправка их в экзаменационные центры, где это применимо) может быть сопряжено со значительными расходами на проведение экзаменов. Если ошибка обнаружена после того, как экзаменационные задания уже распечатаны, они должны быть перепечатаны и отправлены вновь, что связано со значительными расходами. Если тестовое задание содержится в электронном файле, оно может быть исправлено в любой момент до начала экзамена, а затем отправлено в электронном виде за очень небольшую плату. Электронная оценка экзаменационных работ позволяет сдавать экзамены в большем количестве экзаменационных центров, а также организовывать экзамены своевременно и часто;
- Более высокий уровень безопасности. Электронная передача и шифрование экзаменационных заданий и ответов кандидатов снижают риск потери данных;
- Повышение эффективности при выставлении оценок и составлении отчетности. Немедленное выставление оценки и предоставление отчета с помощью компьютера позволяет быстрее принимать решения и уменьшает количество ошибок при вводе данных.

52. Все профессиональные бухгалтеры должны заниматься обучением и собственным развитием на протяжении всей своей профессиональной карьеры.⁶⁵ МОС, в частности

⁶⁴ Например, Ассоциация дипломированных сертифицированных бухгалтеров (ACCA) ввела компьютерный экзамен, который во время пандемии сдается из дома- <https://www.accaglobal.com/gb/en/student/exam-entry-and-administration/computer-based-exams/on-demand-cbes/remote-on-demand-cbe-info/remote-on-demand-cbe-faqs.html>

⁶⁵ Центр реформы финансовой отчетности Всемирного банка разработал и предоставил Руководство НПР «Программы развития для бухгалтеров — руководство по осуществлению». Оно направлено на оказание помощи профессиональным бухгалтерским организациям, государственным учреждениям и другим регулирующим органам,

пересмотренный МОС 7 "Непрерывное профессиональное развитие" (2020)⁶⁶, определяют НПР как обучение и развитие, которое происходит после первоначального профессионального обучения, и которое развивает и поддерживает профессиональную компетентность, позволяющую профессиональным бухгалтерам продолжать грамотно выполнять свои функции. Стандарт обосновывает потребность в НПР независимо от роли, отрасли промышленности или размера организации, в которой работает профессиональный бухгалтер. Все профессиональные бухгалтеры обязаны проявлять должную осторожность, для которой необходима соответствующая компетентность, и на них распространяются требования общественной подотчетности и сохранения доверия общественности. Вместе с тем в стандарте также признается, что другие требования НПР могут распространяться на профессиональных бухгалтеров, которые временно прервали свою профессиональную карьеру, например, находятся в отпуске по состоянию здоровья. Аналогичным образом, профессиональные бухгалтеры, которые достигли пенсионного возраста, но продолжают работать, могут иметь право на снижение требований НПР в связи с сокращением выполняемых ими функций. Может возникнуть необходимость в выполнении конкретных требований НПР к профессиональным бухгалтерам, которые занимают должности, требующие специализированной компетентности и/или для выполнения функций, которые представляют более высокий риск с точки зрения защиты общественности. Пожалуй, к ним относятся функции руководителя аудиторской проверки, и МОС 8 "Профессиональная компетенция для руководителей аудиторских проверок, ответственных за аудит финансовой отчетности", является вспомогательным обоснованием для этой оценки. В ЕС государства-члены обязаны в соответствии с Директивой 2006/43/ЕС обеспечивать участие аудиторов, осуществляющих обязательный аудит, в соответствующих программах непрерывного образования, с тем чтобы поддерживать свои теоретические знания, профессиональные навыки и ценности на достаточно высоком уровне; в случае несоблюдения требований к непрерывному образованию налагаются соответствующие санкции.

Основные вопросы,⁶⁷ связанные с квалификацией аудиторов и непрерывным профессиональным образованием в Казахстане

Квалификация аудиторов в Казахстане

53. **В то время как недавние поправки к Закону об аудиторской деятельности направлены на консолидацию унификацию и укрепление доверия к процессу сертификации аудиторов в Казахстане, есть возможности для дальнейшего совершенствования.** Начиная с июля 2021 года, сертификация аудиторов в Казахстане будет

отвечающим за установление, осуществление и обеспечение соблюдения соответствующих требований в области НПР для бухгалтеров и аудиторов. С Руководством можно ознакомиться по адресу: <https://cfr.worldbank.org/publications/continuing-professional-development-programs-accountants-implementation-guide>

⁶⁶ Совет по международным стандартам бухгалтерского образования (IAESB) разработал и предоставил набор вспомогательных материалов, которые содержат рекомендации по новому стандарту, чтобы повысить согласованность понимания, принятия и реализации принципов и требований МОС 7 (2020). Эти материалы полезны как для развивающихся, так и хорошо развитых организаций во время первоначального внедрения, реализации и мониторинга систем НПР, соответствующих стандарту. С этими ресурсами можно ознакомиться по адресу: <https://www.ifac.org/publications-resources/ies-7-continuing-professional-development-revised>.

⁶⁷ Обсуждаются ключевые вопросы, связанные с положениями Закона об аудиторской деятельности и проектов нормативных документов, предоставленных проектной группе Министерством финансов, в частности, Приказ №115 «Об утверждении Правил формирования и осуществления деятельности Квалификационных комиссий по аттестации кандидатов в аудиторы Республики Казахстан», Приказ №273 «Об утверждении Правил проведения аттестации кандидатов в аудиторы» и Приказ №278 «Об утверждении Правил аккредитации профессиональных организаций, организаций по сертификации».

организовываться Квалификационной комиссией, учрежденной ПСАД/КЗ, в соответствии с процедурами, которые будут приняты Министерством финансов (сертификация в настоящее время является обязанностью ПСАД/КЗ). В соответствии с правовыми положениями, которые должны вступить в силу с июля 2021 года, функции, связанные с утверждением и регистрацией аудиторов, распределяются между ПСАД/КЗ (Квалификационная комиссия является исполнительным органом ПСАД/КЗ) и Министерством финансов. Правила, связанные с созданием и деятельностью Квалификационной комиссии, а также для проведения аттестации аудиторов и НПР, утверждаются Министерством финансов; члены Квалификационной комиссии утверждаются ПСАД/КЗ; Квалификационная комиссия должна разрабатывать и координировать с ПСАД/КЗ учебную программу для сертификации аудиторов, организовывать процесс сертификации и выдавать квалификационные сертификаты. Публичный реестр аудиторских фирм и аудиторов ведется Министерством финансов, а НПР контролируется ПСАД/КЗ. Только Министерство финансов обладает полномочиями по наложению санкций на аудиторов и аудиторские фирмы, как, например, исключение их из государственных реестров. Со временем полная ответственность за надзор за утверждением (сертификацией) и регистрацией аудиторов и аудиторских фирм, а также за НПР может быть возложена на ПСАД/КЗ для лучшего согласования с надлежащей международной практикой.

54. **Ни в Законе об аудиторской деятельности, ни в проекте нормативного акта не дается разъяснений относительно численности Квалификационной комиссии.** Закон об аудиторской деятельности предусматривает, что Квалификационная комиссия должна состоять из нечетного числа членов и должна включать равное число⁶⁸ представителей ПАО/КЗ, представителя Минфина, а также может включать экспертов, не являющихся практикующими специалистами.⁶⁹ Проект Приказа №115 предусматривает, что Комиссия может на договорной основе привлекать экспертов, не являющихся практикующими специалистами, что, по существу, исключает возможность их членства. Рекомендуется, чтобы в проекте приказа указывалось максимальное число членов Квалификационной комиссии, чтобы избежать чрезмерно большого числа членов; было бы полезно уточнить, будут ли все аккредитованные ПАО/КЗ иметь право назначать представителя в Квалификационную комиссию или только учредители ПСАД/КЗ, и что делать в ситуации, если ПАО/КЗ теряет аккредитацию, не назначает представителя или если новая профессиональная аудиторская организация получает аккредитацию. Кроме того, следует уточнить роль непрaktикующих экспертов и процесс их выдвижения. Было бы полезно, если бы в приказе были четко и ясно определены ключевые функции и обязанности председателя, заместителя председателя, секретаря и членов Квалификационной комиссии.
55. **В настоящее время критерии выдвижения членов Квалификационной комиссии и квалификационные требования к ним не определены.** В настоящее время правовые требования к критериям для выдвижения/квалификационным критериям имеются только для Председателя Квалификационной комиссии (избирается из числа назначенных членов): должен быть аудитором с не менее чем 5-летним опытом работы в области аудита и не должен был привлекаться к ответственности за совершение коррупционных правонарушений (это требование не распространяется на членов комиссии). Рекомендуется, чтобы минимальные требования с точки зрения стажа

⁶⁸ По состоянию на март 2020 года в Казахстане насчитывается шесть аккредитованных ПАО.

⁶⁹ Определяется как физическое лицо, которое не является собственником или работником аудиторской организации и не находится в гражданско-правовых отношениях с ней не менее года до назначения в органы профессионального совета.

работы и отсутствия коррупционных правонарушений распространялись на всех членов комиссии. Кроме того, власти должны обеспечить, чтобы члены Квалификационной комиссии обладали знаниями и достаточным опытом во всех областях, охватываемых учебной программой, а именно МСФО, МСА, финансовый и управленческий учет, налогообложение и право, управление финансовой деятельностью и т.д. Требования к квалификации членов Квалификационной комиссии могут быть аналогичны тем, которые рекомендованы для членов Правления ПСАД/КЗ (см. Приложение D к предварительному отчету JERP за июнь 2020 года), включая то, что они: пользуются всеми гражданскими правами; имеют безупречную репутацию; не были осуждены в законном порядке за умышленно совершенное преступление против имущества, или налоговые или экономические преступления, не имели судимости; имели высшее образование в области экономики, финансов, права, налогообложения или другой соответствующей области; обладали полномочиями, знаниями и значительным опытом в области аудита, что является гарантией надлежащего выполнения своих задач; свободно владели казахским и русским языками и, предпочтительно, английским языком.

56. **Представляется, что предлагаемым приказом представителю Министерства финансов в Квалификационной комиссии предоставляются дополнительные права и полномочия, не указанные в Законе об аудиторской деятельности.** Например, Квалификационная комиссия обязана не позднее чем за пять рабочих дней до даты заседания уведомить представителя Министерства финансов о месте и времени заседания Комиссии (пункт 18 проекта приказа №115); в ходе экзамена представитель Министерства финансов имеет право представить письменные замечания Председателю, и Комиссия должна незамедлительно рассмотреть эти замечания и, в случае необходимости, принять меры по решению указанных вопросов (пункт 17, проект Приказа №115); а кодирование и раскодирование экзаменационных работ по умолчанию осуществляется представителем Министерства финансов (пункты 19-20, проект Приказа №273).
57. **Необходим процесс обеспечения эффективной передачи информации между Министерством финансов, которое ведет публичный реестр аудиторов, и ПСАД/КЗ, который присваивает квалификацию.** Проект Приказа №115 (пункт 16) предусматривает, что представитель Министерства финансов присваивает номер квалификационного свидетельства на основании информации из публичного реестра аудиторов. С июля 2021 года будет действовать единая Квалификационная комиссия,⁷⁰ созданная ПСАД/КЗ. Поэтому Министерство финансов должно иметь возможность периодически передавать ПСАД/КЗ и его квалификационной комиссии диапазон индивидуальных номеров, которые должны быть присвоены. Проект приказа также требует, чтобы Квалификационная комиссия в течение 15 рабочих дней представляла Министерству финансов протоколы заседаний Квалификационной комиссии, включая сведения о присвоенном номере квалификационного сертификата и нотариально заверенные копии документов для каждого держателя сертификата. Поскольку председателем ПСАД/КЗ является представитель Министерства финансов, а Квалификационная комиссия отвечает за процесс сертификации, должна быть обеспечена возможность снизить это административное бремя и отказаться от необходимости представлять в Министерство финансов нотариально заверенные копии документов для каждого держателя сертификата. Если это позволяет правовая база, то между ПСАД/КЗ и Министерством финансов может быть подписан меморандум о

⁷⁰ Статья 14 недавно измененного Закона об аудиторской деятельности, который вступит в силу в июле 2021 года. В настоящее время каждая ПАО/КЗ имеет право учреждать квалификационную комиссию.

взаимопонимании для обеспечения надлежащего доступа к информации. В среднесрочной перспективе ведение публичного реестра должно стать обязанностью ПСАД/КЗ. Реестр может вести сам ПСАД/КЗ, либо другое учреждение под надзором ПСАД/КЗ (например, в некоторых юрисдикциях ведение реестра аудитором делегируется ПАО).

58. **По закону структура программы сертификации аудиторов не обязана соответствовать положениям МОС.** Закон об аудиторской деятельности предусматривает, что программа сертификации начинающих аудиторов должна быть приведена в соответствие с МСФО, МСА и действующей национальной правовой базой; в дополнение к этим положениям в проекте Приказа №273 (пункт 6) перечислены проверяемые дисциплины: финансовый учет и отчетность на основе МСФО, управленческий учет, финансы и финансовый менеджмент, налогообложение, корпоративное право, этика, аудит. Нет ссылок на МОС, цели обучения, результаты обучения или уровни квалификации. Рекомендуются, чтобы Приказы №115 или №273 включали минимальные требования, которые должны быть охвачены программой сертификации аудиторов, которая должна быть разработана Квалификационной комиссией и утверждена ПСАД/КЗ. Например, в приказе может быть требование о том, чтобы программа сертификации была приведена в соответствие с МОС и охватывала, по крайней мере, следующие области: i) **матрицу навыков**, показывающую, какие навыки развиваются по мере прохождения квалификации начинающими аудиторами; ii) **структуру**, которая описывает уровни квалификации и подробно описывает, как начинающие аудиторы могут осваивать новые знания и навыки. **Введение, по крайней мере, двух уровней квалификации позволит ПСАД/КЗ и Квалификационной комиссии улучшить сотрудничество с местными высшими учебными заведениями и предложить освобождение для выпускников вузов, в которых учебная программа аккредитована (признана) Квалификационной комиссией; и (iii) подробный учебный план** для каждой проверяемой дисциплины, в котором представлено содержание предмета и то, как начинающие аудиторы получают необходимые компетенции.
59. **Система компетенций должна служить основой для выставления оценок и зачетов или предоставления освобождений на основе предшествующего обучения и опыта работы опытным слушателям, а также слушателям, которые меняют свою профессиональную деятельность и поэтому желают пройти квалификационную программу аудиторов.** В настоящее время проект Приказа №273 содержит список сертификатов профессиональной квалификации, выдаваемых ПАО в разных странах мира, обладатели которых освобождаются от нескольких экзаменов. Надлежащая международная практика поощряет освобождение от прохождения некоторых экзаменов, однако решения об этом должны основываться на подробных правилах и условиях освобождения, разработанных Квалификационной комиссией и утвержденных ПСАД/КЗ. Например, было бы рекомендовано предоставлять освобождения только активным обладателям квалификационных сертификатов (т.е. лицам, на которые распространяются ежегодные требования НПР), выданных международно признанными ПАО или органами других стран, отвечающими за регистрацию/лицензирование аудиторов. Кроме того, рекомендуется, чтобы освобождения от получения профессиональной квалификации бухгалтеров, предоставляемые местными ПАО, давались только в результате процесса аккредитации их учебной программы и экзаменов в рамках процесса проверки и оценки со стороны ПСАД/КЗ. Например, Этический кодекс Совета по международным стандартам этики бухгалтеров (IESBA) стал обязательным в Казахстане только с ноября 2020 года; поэтому не рекомендуется предоставлять освобождения в тех случаях, когда экзамен по этике

основывался на другой структуре. В некоторых юрисдикциях органы, осуществляющие профессиональную квалификацию (ПАО⁷¹ или компетентный/лицензирующий орган), внедрили модель аккредитации вузов, позволяющую студентам аккредитованных высших учебных заведений получать освобождение от экзамена при успешном завершении конкретных курсов в этих учебных заведениях. Модель требует, чтобы аккредитованные вузы поддерживали развитие компетенций студентов, придерживаясь передовой практики, активно привлекая студентов посредством сотрудничества и подходов, ориентированных на учащихся. В этой модели для получения права на освобождения от экзаменов учебные курсы вузов должны продемонстрировать надлежащий охват требуемых тематических знаний.

60. В проектах приказов могут быть расширены и уточнены ключевые требования, связанные с процессом разработки и проведения экзаменов. Квалификационная комиссия обязана создавать группы по контролю, организации и выставлению оценок, но из положений проекта Приказа №115, пункт 18 не совсем ясно если эти группы состоят из членов Комиссии или непрактикующих экспертов, привлеченных на договорной основе. В случае привлеченных непрактикующих экспертов их роль и функции должны быть четко определены. Подробные учебные программы по каждой рассматриваемой дисциплине должны подкрепляться обоснованным и надежным подходом к оцениванию. Такой подход обеспечит, что система навыков достигнута и продемонстрирована посредством оценок студентов в соответствии с положениями МОС 6 "*Первоначальное профессиональное развитие — оценка профессиональной компетентности*" (2015).⁷² Демонстрация на экзамене четкой связи между обучением и достижениями обеспечит максимально прозрачный процесс выдачи квалификаций аудиторам в Казахстане. При установлении правовых требований в отношении разработки, рассмотрения и утверждения экзаменационных работ власти могли бы рассмотреть следующие аспекты:⁷³

- *Согласованность в разработке практических заданий и шкалы выставления баллов* — практические задания и шкала выставления баллов разрабатываются тщательным образом и внимательно анализируются; практические задания регулярно проходят предварительное тестирование (пробная проверка) с небольшой группой аудиторов, недавно получивших квалификацию, чтобы убедиться, что задания и ожидания ясны и разумны (с лицами, осуществляющими предварительное тестирование, должны подписываться соглашения о неразглашении конфиденциальной информации);
- *Согласованность в выставлении оценок* — шкалы выставления баллов должны обеспечивать согласованность оценок. Также в целях обеспечения согласованности оценок руководитель группы по выставлению оценок должен обеспечить, чтобы хотя бы время от времени одну и ту же работу оценили все экзаменаторы (двойное выставление оценок). Также осуществляется проверка системности оценок, выставляемых каждым отдельным экзаменатором (например, проверка на склонность систематически оценивать

⁷¹ С опытом Ассоциации дипломированных дипломированных бухгалтеров (ACCA) можно ознакомиться по ссылке: <https://www.accaglobal.com/gb/en/learning-provider/learningproviders-exemptions.html>

⁷² IAESB разработал и предоставил набор вспомогательных материалов, которые содержат рекомендации для повышения согласованности понимания, принятия и реализации принципов и требований IES 6. Эти ресурсы доступны по адресу: <https://education.ifac.org/part/ies-66> включая русский перевод документа Подготовка и организация проведения письменных экзаменов - <https://education.ifac.org/files/iaesb-written-examinations%20-russian%20translation.pdf>

⁷³ Образцы учебных и оценочных материалов представлены в части 4 "Руководства по внедрению: учебные и оценочные материалы по бухгалтерскому образованию на основе компетенций можно найти по данной ссылке https://cfrr.worldbank.org/sites/default/files/2020-11/resources_pages_lq.pdf

экзаменационные работы более снисходительно или более строго, а также проверка соблюдения шкалы выставления оценок);

- *Внедрение надлежащих стандартов* — уровни квалификации должны интерпретироваться в контексте экзамена, а минимальные требования, которые обязан продемонстрировать кандидат с минимальной компетенцией, должны быть четко определены;
- *Участие соответствующих лиц* — администраторов, авторов практических заданий, лиц, выставяющих оценки, и тех, кто определяет количество баллов для отсева, — должно определяться на принципах разнообразия, владения знаниями, реалистичности и непредвзятости.

61. **Предлагаемый стандарт определения того, что экзамен сдан, соответствует передовой практике, однако положение о том, что в случае отсутствия решения одного задания (т.е. ответ на одно задание остался незаполненным), неудовлетворительная оценка выставляется за всю работу, представляется слишком строгим.** Рекомендуются отменить содержащееся в проекте Приказа №273 (пункт 23-1) требование о том, что в случае отсутствия ответа на одно задание вся экзаменационная работа оценивается как неудовлетворительная, независимо от ответов на другие задания экзамена, поскольку это требование не соответствует надлежащей международной практике и положениям МОС. Нынешняя планка сдачи экзамена составляет 75%, что уже выше, чем стандарт сдачи, установленный ПАО или лицензирующими органами во многих юрисдикциях, где нередко этот показатель может составлять 50%; следовательно, не рекомендуется наказывать слушателей за то, что они не смогли ответить на одно задание.

62. **ПСАД/КЗ и Квалификационная комиссия могли бы рассмотреть вопрос о переходе в среднесрочной перспективе к электронному экзаменационному процессу после анализа связанных с этим затрат.** Такие расходы будут определяться характером и масштабами применения электронного процесса, определяемого Квалификационной комиссией, и будут отражать расходы на аппаратное обеспечение, пользовательское программное обеспечение и утвержденные процессы разработки и проведения электронных экзаменов в соответствии с предлагаемыми целями и необходимым уровнем безопасности, контроля и добросовестности. ПСАД/КЗ и Квалификационной комиссии следует рассмотреть расходы, включая: разработку заказного программного обеспечения или лицензионные сборы за такое программное обеспечение, имеющееся на рынке; расходы на аппаратное обеспечение; расходы на техническую поддержку и обслуживание; увеличение административных расходов, связанных с проведением электронных экзаменов и контролем за ними; а также другие соответствующие расходы. Среди других моделей ПСАД/КЗ, Квалификационная комиссия и другие основные организации, участвующие в процессе сертификации, могли бы проанализировать следующие варианты проведения электронных экзаменов:

- **Использование третьей стороны.** Проведение экзамена передается на аутсорсинг провайдеру, который управляет сетью учебных центров для обеспечения должного географического охвата. Кандидаты приходят в установленный срок (или в течение установленного периода времени) в один из учебных центров, чтобы сдать экзамен. ПСАД/КЗ и Квалификационная комиссия, возможно, примут решение о том, что аппаратное и программное обеспечение, а также все меры безопасности будут обеспечены третьей стороной, при этом оставят за собой ответственность за составление экзамена, выставление оценок и представление отчетности о результатах экзамена. Квалификационная комиссия будет работать с внешним поставщиком услуг по организации

экзамена с тем, чтобы при проведении экзамена были соблюдены всех аспекты безопасности, контроля и добросовестности.

- **Самостоятельная организация экзамена** Сдача экзамена организовывается непосредственно ПСАД/КЗ и Квалификационной комиссией в учебных центрах, например, с использованием аудиторий вуза. Кандидаты могут использовать компьютер учебного центра, либо свой компьютер, который кандидат принес с собой. В любом случае пользовательское программное обеспечение может ограничить работу компьютера только теми функциями и приложениями, которые разрешены Квалификационной комиссией. Квалификационная комиссия должна взять на себя ответственность за все аспекты аппаратного обеспечения, программного обеспечения и системы безопасности.

63. В настоящее время нет требований к оценке практического опыта работы. Проект Приказа №273 предусматривает только то, что все начинающие аудиторы должны иметь не менее 3 лет практического экономического, финансового, юридического или контрольного и аудиторского опыта работы или преподавания бухгалтерского учета и аудита в высших учебных заведениях. Этот практический опыт должен быть продемонстрирован в качестве обязательного требования для поступления на программу профессиональной квалификации. В соответствии с надлежащей практикой⁷⁴ рекомендуется, что для достижения указанных компетенций требуется, как правило, 36 месяцев подтвержденного опыта работы под руководством квалифицированного профессионального бухгалтера (аудитора). Роль руководителя заключается в том, чтобы помочь начинающему аудитору планировать, отражать достигнутый прогресс и определять, когда будут выполнены служебные задачи. Практический опыт, требуемый МОС 5 "*Первоначальное профессиональное развитие — практический опыт*" (2015) может быть получен одновременно с программой обучения, после программы обучения или при сочетании этих методов, при условии соответствия положениям МОС 5. Рекомендуется, чтобы в нормативном акте были предусмотрены минимальные требования к практическому опыту начинающих аудиторов, которые должны проверяться ПСАД/КЗ и Квалификационной комиссией до выдачи квалификационного сертификата:

- Практический опыт должен надлежащим образом контролироваться квалифицированным профессиональным бухгалтером (аудитором);
- Начинающие аудиторы должны регулярно отражать в подробных отчетах накопленный ими практический опыт;
- Начинающие аудиторы должны встречаться и обсуждать с квалифицированным профессиональным бухгалтером (аудитором), являющимся их наставником, достигнутый ими прогресс не реже одного раза в полгода;
- Практический опыт должен надлежащим образом контролироваться квалифицированным профессиональным бухгалтером (аудитором).

64. Квалификационной комиссии рекомендуется сообщать ПСАД/КЗ о результатах экзаменов. Важным элементом этой отчетности будет обсуждение конфиденциального отчета экзаменатора о результатах студентов на экзамене, и в этом отчете должны быть отражены все слабые и сильные стороны. Экзаменатор по каждой дисциплине должен готовить отчет, охватывающий как минимум следующие аспекты: название экзамена и сессии; сколько человек сдавало экзамен; статистический анализ по каждому вопросу, средняя оценка и стандартное отклонение; статистический анализ по каждой

⁷⁴ Примеры требований в отношении практического опыта и мониторинга можно найти по ссылкам: <https://www.accaglobal.com/gb/en/affiliates/completing-your-per.html> и <https://www.cpacanada.ca/en/become-a-cpa/cpa-designation-practical-experience-requirements-overview>

экзаменационной работе, процент сдавших экзамен; оценки успеваемости студентов, включая выявление слабых и сильных сторон студентов по каждому заданию и по всему экзамену в целом; оценку экзаменационной работы, включая проблемные области, которые были неясными, слишком сложными или слишком загруженными для студентов; любые вопросы, возникающие в процессе выставления оценок. Некоторые части отчета экзаменатора могут быть опубликованы на веб-сайте ПСАД/КЗ при условии соблюдения требований конфиденциальности информации.

65. **Власти могли бы рассмотреть предлагаемое описание правил проведения экзаменов.** Для обеспечения надлежащего рассмотрения и решения основных аспектов, в том числе описанных выше, рекомендуется, чтобы в приказе указывалась структура правил проведения экзаменов, которые должны быть разработаны и утверждены Квалификационной комиссией (пункт 12 проект приказа №273). Эти правила могут охватывать план, предложенный в Приложении В, но не ограничиваться им.

Непрерывное профессиональное развитие

66. **Требования к НПР аудиторов должны регулироваться приказом, утвержденным Министерством финансов.** Проект Приказа №278 предусматривает, что обучение аудиторов и мониторинг за повышением квалификации осуществляется ПАО/КЗ (соответственно, для своих членов-аудиторов). Аудиторы должны пройти 40 часов обучения в год, по различным теоретическим и практическим области, связанным с МСФО, МСА и другими темами, которые включены в экзамены при получении квалификации аудитора (пункт 3-3, проект Приказа №278). Из 40 часов не менее 21 обязательный час обучения должен быть подтвержден сертификатом, выданным ПАО/КЗ или другим уполномоченным учебным заведением. Некоторые аспекты, рассмотренные ниже, могли бы помочь властям улучшить требования к НПР для обеспечения их более эффективного согласования с МОС и надлежащей международной практикой.
67. **Темы НПР должны иметь отношение к профессии и способствовать сокращению пробелов, выявленных в результате инспекций по обеспечению качества или мониторинга финансовой отчетности, проводимого различными органами.** Представляется, что темы для НПР одобряются исключительно ПАО/КЗ, и что нет правовых требований координации ежегодной программы НПР с ПСАД/КЗ. Согласно надлежащей международной практике, темы, имеющие отношение к НПР, включают технические области, связанные с текущей деятельностью профессионального бухгалтера, а также области, которые могут быть выбраны для обеспечения карьерного роста или изменения специализации. Они также включают основные профессиональные навыки, ценности, этические нормы и отношение, которое ожидается от всех профессиональных бухгалтеров. Координация ежегодной учебной программы НПР с ПСАД/КЗ и его Комитетом по обеспечению качества обеспечит устранение серьезных пробелов. Кроме того, ПАО/КЗ могут консультироваться с другими ключевыми регулирующими органами, такими как Министерство финансов, Казахстанская фондовая биржа и Национальный банк Казахстана, для рассмотрения их ожиданий в отношении опыта аудиторов и их знаний о соответствующих рынках. Приоритетные области программ НПР должны включать основные элементы, показанные на Рис. 3 ниже.

Основные технические области	•особенно в отношении новых стандартов и бизнес-тенденций
Области, в которых проблемы в области компетенций возникали в прошлом чаще	•посредством исследований, анализов недостатков, проверок обеспечения качества, осуществленных ПСАД/КЗ и ПАО/КЗ, а также дисциплинарных расследований
Профессиональные навыки, ценности, этические нормы и отношение	•считаются наиболее важными компетенциями для профессиональных бухгалтеров (аудиторов) с точки зрения их возможности защищать общественность
Темы, отражающие области, важность которых для профессионального сообщества и заинтересованных сторон повышается	•например, появляющиеся проблемы в области технологий и регулирования, области, где возрастает риск или возможности.
Темы, пользующиеся большим спросом у аудиторов	•аудиторов необходимо поощрять проводить самостоятельную оценку слабых мест; обследования могут помочь отпределить области, пользующиеся спросом.

Рисунок 3: Приоритеты программы НПР

68. **Как представляется, никаких санкций за несоблюдение аудиторами требований о НПР не предусмотрено.** Хотя очень важно поощрять соблюдение этих требований, санкции также необходимы для обеспечения того, чтобы требования о НПР воспринимались аудиторами серьезно. Когда это уместно, может предоставляться дополнительное время для обеспечения соблюдения требований, прежде чем будут наложены санкции (в МОС 7 (2020) признается, что интересы общественности лучше всего соблюдаются, когда обеспечивается своевременное выполнение профессиональными бухгалтерами (аудиторами) предъявляемых к ним требований). Санкции должны серьезно мотивировать соблюдение требований, но не быть при этом чрезмерно карательными. Сознательное игнорирование требований членом организации может быть основанием для наложения дисциплинарных мер. В зависимости от юридического органа, соответствующая дисциплинарная санкция за сознательное невыполнение требований НПР может включать исключение из членства. Кроме того, органы власти должны также проанализировать надлежащую классификацию нарушений как административных или дисциплинарных. Например, при первом правонарушении может быть выдвинуто требование об исправлении поведения и может быть наложен небольшой штраф, в то время как при повторных правонарушениях используется более строгий дисциплинарный процесс, который может привести к более значительным последствиям. Надлежащие дисциплинарные меры могут включать следующие корректирующие или карательные меры: требование оперативно устранить нарушение; требование о прохождении предписанных курсов; выговор с занесением в личное дело члена; публичное информирование о несоблюдении аудитором требований; штраф; ограничение прав на практику; приостановление членства или даже исключение из членов профессиональной организации. Кроме того, рекомендуется уточнить, когда несоблюдение требований НПР, включенных в Приказ №278, приводит к исключению из публичного реестра аудиторов, который ведет Министерство финансов.
69. **Можно было бы улучшить взаимосвязь с процессами обеспечения качества.** ПАО/КЗ должны обеспечивать координацию между своими системами мониторинга и

обеспечения соблюдения требований к НПР и процессами обеспечения качества. Например, проверки по обеспечению качества могут включать проверку, где это уместно, соблюдения требований о НПР в связи с проверкой выполнения требований МСКК 1. Результаты проверок могут указывать на пробелы в компетентности аудиторских фирм и аудиторов. При выявлении недостаточного уровня компетентности должна существовать возможность выдвигать дополнительные требования к НПР. В случае, если конкретные результаты проверок по обеспечению качества указывают на недостаточную компетентность, то в качестве корректирующих мер должны выдвигаться более высокие требования к НПР. В более широком плане результаты проверок по обеспечению качества должны служить основой для выработки мер политики в области НПР (например, если отмечаются какие-либо общие недостатки, то тогда больше внимание может быть уделено предлагаемым программам или требованиям к НПР). Кроме того, как упоминалось выше, координация ежегодной учебной программы НПР с ПСАД/КЗ и другими ключевыми регулирующими органами, которые взаимодействуют с аудиторами СОИ, обеспечит надлежащее устранение серьезных недостатков.

70. **Поощряется использование технологий для объявления программ НПР, их мониторинга и оценки.** Можно было бы порекомендовать ПАО/КЗ более эффективно использовать свое присутствие в Интернете для решения задач НПР. Можно потребовать от них размещать более подробную информацию обо всем процессе НПР на своих веб-сайтах. Для аудиторов было бы удобно иметь возможность иметь свой профиль на веб-сайтах ПАО/КЗ и получать доступ ко всей соответствующей информации, относительно своих результатов в области НПР. Курсы, предоставляемые ПАО/КЗ, можно было бы автоматически включать в общее количество пройденных часов в области НПР. Аудиторы должны иметь возможность проверять количество пройденных ими часов по программам НПР, заполнив онлайн анкету. В Приказе №278 можно было бы также обсудить возможность проведения ПАО/КЗ онлайн курсов и оценивания результатов в режиме онлайн, поскольку это могло бы способствовать дальнейшему повышению качества курсов НПР.

**ПРИЛОЖЕНИЕ А [Конфиденциально]: Методология
обеспечения качества — ключевые области**

ПРИЛОЖЕНИЕ В: Предлагаемый формат правил проведения экзаменов

Экзаменационные правила должны быть разработаны и утверждены Квалификационной комиссией в соответствии с требованиями пункта 12 проекта Приказа №273 - "Об утверждении Правил проведения аттестации кандидатов в аудиторы".

I. Утверждение кандидатов

- заявление на сдачу экзамена;
- разрешение на сдачу экзамена;
- инструкции для кандидатов относительно сдачи экзамена;
- анонимность;
- кандидаты с особыми потребностями.

II. Разработка, рассмотрение и утверждение экзаменационных работ

- обязанности экзаменатора;
- развитие навыков и результаты обучения;
- результаты обучения, сопоставление учебных планов и критериев оценки;
- критерии оценки;
- вопросы и решения;
- надлежащий процесс обеспечения перевода экзаменационных работ на официальный язык;
- учебные материалы (если применимо);
- компетентность;
- проверка и авторизация;
- стандарты и требования к стилю;
- расписание.

III. Утверждение экзаменов

- рассмотрение и утверждение проектов экзаменационных работ (практических примеров);
- пилотная проверка;
- конфиденциальность.

IV. Организация проведения экзамена

- выбор учебного центра (включая аспекты, когда учебные центры расположены в разных населенных пунктах Казахстана);
- хранение материалов;
- обязанности руководителей учебных центров;
- вопросы обеспечения безопасности во время проведения экзамена;
- объявления;
- процедуры на случай чрезвычайных обстоятельств;
- рассмотрение подозрительных ошибок при экспертизе;
- неправомерное поведение во время экзамена;
- болезнь кандидатов;
- сбор экзаменационных работ; и
- возврат материалов из учебного центра.

V. Безопасность экзаменов

- безопасность и конфиденциальность экзаменационной работы;
- планы действий в чрезвычайных ситуациях в случае нарушений безопасности или стихийных бедствий;
- печать и распространение бумажных экзаменационных заданий;
- электронное распространение экзаменационных заданий.

VI. Выставление оценок

- Руководство по выставлению оценок;
- подбор специалистов для оценки работ;
- подготовка специалистов, оценивающих работы;
- основные обязанности экзаменатора в отношении выставления оценок;
- отчетность.

VII. Объявление результатов и апелляции

- процедуры уведомления;
- апелляции;
- контроль оценивания результатов;
- публикация результатов, экзаменов и решений;
- политика хранения материалов.

**ПРИЛОЖЕНИЕ С [Конфиденциально]: Методология обеспечения
качества — основные инспекционные процедуры**