

4.6. ПРОБЛЕМЫ ВОСПРОИЗВОДСТВА АУДИТОРОВ В РОССИИ

Шеремет А.Д., проф., председатель Комитета по аттестации и повышению квалификации Рабочего органа Совета по аудиторской деятельности

[Перейти на Главное МЕНЮ](#)
[Вернуться к СОДЕРЖАНИЮ](#)

В статье констатируется кризис в подготовке аудиторов в Российской Федерации. Анализируются факторы снижения интереса к профессии аудитора, резкого уменьшения притока лиц, желающих заниматься аудиторской деятельностью, а также предлагаются меры по совершенствованию предквалификационной подготовки претендентов и процедуры квалификационного экзамена.

Как увеличить приток желающих заниматься аудиторской деятельностью? Если вести отсчет формирования аудиторского сообщества в Российской Федерации с создания в 1987 г. первой аудиторской фирмы «Ин-аудит», то можно сказать, что за 27 лет становления аудита в РФ такой вопрос возник впервые.

Чем это обусловлено и что необходимо сделать, чтобы аудиторское сообщество РФ не снижало свои показатели профессиональной зрелости, темпов развития, а также своевременного обновления?

Попробуем ответить на эти вопросы.

Немного истории

Зарождение и становление института аудиторов проходило параллельно с началом перехода к рыночной экономике в СССР [4, с. 1-8].

Поэтому большую часть общества в конце 1980-х и в 1990-е гг. занимал один вопрос: что такое рыночная экономика и как найти свое место в ней?

Отвечая на запрос времени, в 1990-1991 гг. по инициативе профессиональной общественности, еще до принятия Указа Президента РФ об аудиторской деятельности (1993 г.), при крупных экономических вузах стали создаваться учебно-методические центры (УМЦ) по переподготовке и повышению квалификации профессиональных бухгалтеров и аудиторов. Координацию деятельности УМЦ взяла на себя первая в СССР профессиональная общественная организация «Ассоциация бухгалтеров СССР» (1989 г.), которая после распада СССР была преобразована в «Ассоциацию бухгалтеров и аудиторов «Содружество». «Содружество» организовало разработку с учетом международных стандартов образования программы квалификационных экзаменов для профессиональных бухгалтеров и аудиторов, положение о квалификационных экзаменах, сформировала из числа ученых и практиков экзаменационные комиссии, которые принимали у слушателей, закончивших обучение в УМЦ, квалификационные экзамены, по результатам которых успешно сдавшие экзамен получали сертификаты профессионального бухгалтера или аудитора. Вся эта работа была согласована и проводилась вместе с руководством Контрольно-ревизионного управления Министерства финансов СССР, а затем РФ.

Совокупность перечисленных мер вызвала у экономистов учетно-финансовой специализации большую волну спонтанного спроса на профессию профессионального бухгалтера и аудитора как первых представителей рыночной экономики. На спонтанном спросе на профессию аудитора, без какого-либо внешнего его стимулирования, и было сформировано современное аудиторское сообщество.

За прошедшие годы в экономике и обществе многое изменилось, а развитие института аудитора и по сей день фактически происходит за счет спонтанного спроса на профессию.

Вся информация, которую может получить потенциальный претендент, – это размещенные на сайте Единой аттестационной комиссии (ЕАК), а также на сайтах УМЦ сведения, которые необходимы лицам, уже принявшим решение стать аудиторами. А вот приглашать в профессию аудитора потенциальных претендентов мы за 27 лет не научились, и это сказалось на рубеже двух первых десятилетий XXI в., начавшемся сокращении претендентов на аттестат аудитора и снижении эффекта воздействия спонтанного спроса на профессию.

Анализ результатов сдачи квалификационного экзамена на получение квалификационного аттестата аудитора за 2011-2014 гг.

В соответствии с Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» №ФЗ-307 (2008 г.) введен так называемый единый квалификационный аттестат аудитора, и с 2011 г. начался процесс сдачи экзамена на этот аттестат. Этот экзамен проводит ЕАК в соответствии с порядком, утвержденным Министерством финансов РФ (Минфин РФ).

По состоянию на 10 октября 2014 г. 2038 претендентов зарегистрировали свои анкеты для участия в экзамене. За период с сентября 2011 г. по октябрь 2014 г. всего проведено 38 квалификационных экзаменов в части компьютерного тестирования. Всего в компьютерном тестировании приняло участие 1 025 претендентов, из них сдали экзамен 550 чел. Итоговый процент сдачи составил 54%.

В связи с тем, что ряд претендентов принимали участие в компьютерном тестировании повторно, для анализа также используется показатель «человек-экзамен». За период с сентября 2011 г. по октябрь 2014 г. проведено 2 058 человеко-экзаменов. Таким образом, в среднем каждый претендент принимал участие в квалификационном экзамене в части компьютерного тестирования дважды. Доля сдачи компьютерного тестирования с учетом повторных сдач составляет 27%. За весь анализируемый период в письменной работе приняло участие 438 претендентов, из них сделали это успешно 242 чел. Итоговая доля сдачи составила 55%.

Всего проведено 650 человеко-экзаменов в части письменной работы. Таким образом, в среднем каждый претендент принимал участие в квалификационном экзамене в части письменной работы один раз или дважды. Процент сдачи письменной работы (с учетом повторных сдач) составляет 37%.

Итак, за прошедшие четыре года зарегистрировались на экзамен 2 038 чел. Участвовали в квалификационном экзамене 1 025 чел. (50%), из них получили аттестат аудитора 242 чел., т.е. 23% от числа сдававших. Сейчас аттестованных аудиторов в стране немногим больше 2,2 тысяч, из них с единым аттестатом – 3,2 тысячи. Нельзя признать удовлетворительными цифры как желающих стать аудиторами (зарегистрировались на сдачу экзамена 2 038 чел.), как участвующих в сдаче (1 025 чел., т.е. 50% от зарегистрированных), так и ставших аудиторами (всего 242 чел.) за три года. На начало 2012 г. аттестованных аудиторов в РФ было 26,8 тыс. чел., а на конец 2014 г. – 22,2 тыс. чел., т.е. уменьшение на 4,6 тыс. чел. за три года. Получили аттестат за этот период 242 чел., т.е. в 17 раз меньше. Это означает кризис в подготовке аудиторов.

Рассмотрим основные причины сложившейся ситуации.

Ситуация на рынке аудиторских услуг

Как мы знаем, на рынке аудиторских услуг сегодня наблюдается стагнация, которая привела к снижению престижа профессии аудитора. «Что касается аудиторской профессии, – писал еще в 2006 г. Л.З. Шнейдман, – то важным представляется повышение общественного признания звания «аудитор», значения профессиональных стандартов и Кодекса этики аудиторов, упорядочения видов функционирования аудиторского рынка» [8, с. 16].

Эта проблема характерна как для всего мира, так и особенно для РФ. В 2010 г. Еврокомиссия выпустила «зеленую бумагу» «Аудиторская политика: уроки кризиса», которая содержит результаты обсуждений о роли аудитора и аудиторской профессии, а также анализа структуры рынка аудита [5]. Стагнация рынка аудита, а также спад престижа профессии в РФ привели к уменьшению числа лиц, желающих сдавать квалификационный экзамен.

Анализ этих вопросов позволил выявить четыре основных фактора, которые на это повлияли. Рассмотрим их и постараемся определить меры, как можно устранить их отрицательное воздействие на развитие нашего аудиторского сообщества.

Первый фактор. По мере развития рыночной экономики на рынке труда появилось много новых престижных профессий, в том числе и в области учетно-финансовых услуг. На этом фоне аудит стал одной из разных престижных профессий, а многообразие профессий породило конкуренцию между ними. При этом нельзя не отметить, что профессия аудитора требует в соответствии с законодательством РФ аттестации. Таким образом, выпускник вуза, чтобы получить аттестат аудитора, должен отработать установленный срок по учетно-аудиторской специальности, подготовиться и сдать квалификационный экзамен. А это трудная задача, и если престижную работу можно получить более легким путем, профессию аудитора не выберут.

Второй фактор. Поколения учетно-финансовых специалистов с большим стажем работы, которые в 1990-х – 2000-х гг. осознанно выбирали профессию

аудитора, чтобы найти свое место в рыночной экономике, уже определились со своей работой.

Сегодня аудитория претендентов на аттестат аудитора в УМЦ резко помолодела. В основном это вчерашние выпускники вузов. Чтобы они могли осознанно, без воздействия извне выбрать профессию аудитора, очень сомнительно. Поэтому рассчитывать на спонтанный спрос, который имел место в 1990-е – 2000-е гг., сегодня нельзя. Необходима работа, направленная на формирование спроса на профессию аудитора.

Третий фактор. Удар по престижу профессии аудитора нанес экономический кризис 2008 г. и вызванные им законодательные меры, когда был повышен порог финансовых показателей для компаний, подлежащих обязательным проверкам.

В результате большое количество средних и малых аудиторских компаний лишились своих клиентов на аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности и переориентировались на оказание других услуг, не требующих наличия квалификационного аттестата аудитора. Все это привело к резкому сужению рынка аудиторских услуг, требующих наличия квалификационного аттестата аудитора.

Возросшая между аудиторскими фирмами конкуренция на оставшихся клиентов обусловила многократное снижение доходов средних и малых аудиторских фирм и, как следствие, ограничила их расходы на вознаграждение аудиторов и оплату повышения их квалификации. Когда бухгалтер получает существенно более высокую зарплату, чем проверяющий его аудитор, о престиже профессии аудитора речи быть не может.

Четвертый фактор – затраты, связанные со сдачей квалификационного экзамена на получение квалификационного аттестата аудитора. Во многих случаях расходы на подготовку к квалификационному экзамену и существенно возросшие расходы на сдачу квалификационного экзамена легли непосредственно на претендента на аттестат аудитора. Курс подготовки аудитора в УМЦ стоит до 49 тыс. руб. (УМЦ МоАП – 47 тыс. руб.; СТЕК – 49 тыс. руб.), стоимость прохождения компьютерного тестирования составляет 10 тыс. руб., стоимость прохождения квалификационного экзамена в части письменной работы составляет 20 тыс. руб. А ведь претендент, как правило, сдает экзамен не с первой попытки.

Отторжению от желания сдавать экзамены способствует и низкий уровень сдачи квалификационного экзамена в целом. Так, за прошедшие четыре года зарегистрировались на экзамен 2 038 чел., участвовали в квалификационном экзамене 1 025 чел. (50%), из них получили аттестат аудитора 242 чел., т.е. 23% от числа сдававших. Ведь именно этим результатом руководствовались те, кто не решился принять участие в квалификационном экзамене (50% зарегистрировавшихся сдавать не стали).

Уменьшение числа лиц, желающих принять участие в квалификационном экзамене, – фактор, который влияет также на качество и доступность предквалификационного обучения. Ведь образовательные учреждения работают на основе принципа

самоокупаемости, а при незначительном числе учащих качественное очное обучение становится нерентабельным.

Как увеличить приток желающих сдать квалификационный экзамен?

Представляется, что начинать надо параллельно по нескольким направлениям.

Во-первых, уполномоченному федеральному органу и саморегулируемым организациям (СРО) аудиторам необходимо целенаправленно создавать дополнительные сегменты на рынке аудиторских услуг.

В настоящее время обязательность наличия квалификационного аттестата аудитора предполагается только при оказании услуг по аудиту бухгалтерской (финансовой) отчетности организации. В последние годы востребованность данной услуги является стабильно ограниченной для крупных аудируемых субъектов и стабильно сокращающейся для средних и малых аудируемых субъектов (особенно после повышения стоимостных критериев проведения обязательного аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности).

Следует отметить, что аудируемыми субъектами преимущественно востребованы услуги по аудиту бухгалтерской (финансовой) отчетности, оказываемые крупными и средними аудиторскими компаниями. В условиях сохранения сложившейся экономической ситуации в стране, по нашему мнению, представляется маловероятным ожидание резкого возрастания потребности в услугах по аудиту бухгалтерской (финансовой) отчетности со стороны аудируемых субъектов и, следовательно, резервы роста в потребности аттестованных аудиторов в данном сегменте услуг представляются весьма ограниченными.

Расширение сферы аудита не только на бухгалтерскую (финансовую) отчетность, но и на ее отдельные части и показатели этой отчетности либо на подтверждение иной финансовой информации, сформированной на основании данных бухгалтерского учета, представляется нам также мало перспективным с точки зрения расширения потребности в услугах аттестованных аудиторов. Кроме того, сопутствующие аудиту услуги также, как правило, оказываются крупными и средними аудиторскими компаниями, и не создают сферы приложения профессиональных усилий малых аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

Резервы роста востребованности услуг аттестованных аудиторов, по нашему мнению, следует искать в выявлении аудиторских услуг, которые по своему характеру, содержанию и значимости должны оказываться исключительно специалистами, имеющими необходимый для квалификационного оказания услуг профессиональный уровень, наличие которого должно быть подтверждено результатами проведения квалификационных экзаменов.

Очевидным является тот факт, что к таким аудиторским услугам относятся услуги по ведению бухгалтерского учета и составлению бухгалтерской отчетности, а также услуги по ведению налогового

учета, исчислению налоговых обязательств и налоговой отчетности.

Востребованность оказания таких услуг независимыми организациями и специалистами возросла после вступления в силу с 1 января 2013 г. нового Закона о бухгалтерском учете №402-ФЗ, возлагающего обязанность по ведению бухгалтерского учета на всех хозяйствующих субъектов, включая малые предприятия. Именно небольшие хозяйствующие субъекты, как правило, экономически и организационно не могут себе позволить содержать в штате организации высококвалифицированных специалистов в сфере бухгалтерского и налогового учета, обеспечить необходимые технические, технологические и информационные ресурсы для формирования достоверной бухгалтерской и налоговой отчетности. Именно они объективно вынуждены обращаться к специализированным организациям за оказанием услуг по ведению бухгалтерского и налогового учета, составлению и представлению бухгалтерской и налоговой отчетности. И именно они, как правило, не имеют возможности адекватно оценить качество получаемых услуг в обозначенной сфере, уровень которых, как показывает сложившаяся практика, в большинстве случаев не выдерживает никакой критики, так как такие услуги в настоящее время оказывают действительно все, кому не лень.

По нашему мнению, учитывая общественную и социальную значимость информации, формируемой в системах бухгалтерского и налогового учета, которая обеспечивает реализацию конституционных прав граждан РФ на получение достоверной информации в сфере экономики и предпринимательства, услуги по ведению бухгалтерского и налогового учета, подготовке бухгалтерской и налоговой отчетности должны оказываться только специалистами, имеющими надлежащий уровень квалификации в этой сфере. В настоящее время такими специалистами могут быть признаны именно аттестованные аудиторы. А оказание аудиторских услуг по ведению бухгалтерского и налогового учета и составлению соответствующих видов отчетности должно быть отнесено законодательными актами к исключительной компетенции аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов.

Во-вторых, СРО аудиторов должны актуализировать деятельность по формированию института ассистентов аудитора, что необходимо не только для привлечения лиц в профессию, но и для создания тех, кто стремится получить двухлетний стаж работы в аудиторской организации.

В-третьих, ЕАК и СРО аудиторов должны организовать грамотную, разностороннюю, регулярно размещаемую в местах наличия потенциальных претендентов в профессию аудитора рекламу профессии и условий получения аттестата. Этап становления аудиторского сообщества, когда профессию аудитора осознанно выбирали лица, уже имеющие родственную специальность, завершен. Сегодня мы имеем дело с лицами, которые выбирают свой профессиональный путь в жизни, и грамотная, разносторонняя реклама должна стать для них ориентиром.

На этапе становления аудита Минфину РФ как уполномоченному федеральному органу, регулирующему

аудиторскую деятельность, не приходилось давать поручение по разработке мер, направленных на увеличение притока лиц, желающих заниматься аудиторской деятельностью, как это имеет место сейчас.

Уже в 1990-е гг. существовали УМЦ по подготовке профессиональных бухгалтеров и аудиторов, аккредитованные при Минфине РФ. Подготовка слушателей к квалификационным экзаменам на получение аттестата аудитора проходила в УМЦ, как правило, с аншлагом.

Наплыв желающих заниматься аудиторской деятельностью держался примерно до 2005-2007 гг. Еще до экономического кризиса начал наступать спад желающих заниматься аудиторской деятельностью, который к 2011-2014 гг. стал уже критическим.

Как обеспечить доступное для потенциальных претендентов и качественное предквалификационное образование?

О программе квалификационного экзамена. На основании областей знаний, одобренных Советом по аудиторской деятельности, в 2014 г. разработана новая программа квалификационного экзамена, т.е. систематизированный и структурированный свод знаний конкретных областей этих знаний. Программа необходима для предквалификационного образования в УМЦ, для ЕАК, чтобы подготовить систематизированный перечень вопросов, предлагаемых претенденту и разработать все экзаменационные материалы, и для самих претендентов, чтобы в логической последовательности и необходимом объеме овладеть знаниями (ведь каждая область знаний безгранична). Поэтому в любом учебном заведении программа является основным ориентиром для организации учебного процесса, а при оценке знаний – критерием оценки.

Но уже сейчас в связи с новой редакцией международных стандартов образования (МСО), утвержденных Международной федерацией бухгалтеров (МФБ, IFAC) и решением о переходе в РФ на международные стандарты аудита (МСА) необходимо доработать программу квалификационного экзамена. Совет по аудиторской деятельности при Минфине РФ (САД) определил области знаний для аудиторской профессии. Это:

- право;
- бухгалтерский учет и бухгалтерская (финансовая) отчетность;
- налоговое законодательство РФ;
- финансы, финансовый анализ, основы финансового менеджмента, управление рисками, внутренний контроль;
- аудиторская деятельность.

Подчеркивается, что «право» и налоговое законодательство изучается в той степени знаний, в которой они необходимы для аудиторской деятельности. Области знаний, утвержденные САД, – основа для содержания программы экзаменов на квалификационный аттестат аудитора.

В целом области знаний в части бухгалтерского учета, финансов и связанных с ними знаний в современной российской программе представлены.

Определим главное концептуальное отличие новой программы от старой временной программы.

Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ подвел итог становлению аудита в РФ и заложил основы его дальнейшего развития на своей основе и сближения при этом с международным опытом организации аудита.

Одним из первых шагов к этому стало введение в РФ единого аттестата аудитора. Временная программа – это программа квалификационного экзамена на единый аттестат вместо ранее действующих в РФ четырех аттестатов по аудиту общему, кредитных организаций, страховому и профессиональных участников рынка ценных бумаг (банки и др.).

Было определено, что единая программа должна включать:

- основы методологии базовых для профессии аудитора знаний;
- методику применения базовых для профессии аудитора знаний в реальном (материальном) секторе экономики, организации которого имеют типовую бизнес среду;
- особенности методики применения базовых для профессии аудитора знаний в деятельности страховых организаций, бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов.

Можно сделать вывод, что предшествующая новой старой временная программа являлась симбиозом четырех программ квалификационного экзамена на четыре вида аудита (общий аудит – аудит реального сектора экономики и три вида аудита в финансовом секторе экономики).

По данным доклада Минфина РФ о состоянии рынка аудиторских услуг в РФ (2011 г.) удельный вес в общем количестве проведенных аудитов: кредитных организаций – 1,6%, страховых – 0,8%, бирж и инвестиционных фондов – 1,8%, т.е. весь финансовый сектор – 4,2%. Спрашивается: зачем всех будущих аудиторов учить этим видам аудита? Причем специализация важна и внутри финансового сектора экономики.

Требования знаний бухгалтерского учета и аудита финансового сектора экономики, на наш взгляд, являются главной причиной низких цифр результатов экзаменов по старой программе. В соответствии с МСО профессиональных бухгалтеров и аудиторов поставленный вопрос решается в следующем порядке.

1. На квалификационном экзамене на получение квалификационного аттестата аудитора проверяются:
 - теоретические основы базовых для профессии аудитора знаний;
 - методика применения базовых для профессии аудитора знаний в условиях реального (материального) сектора экономики, поскольку деятельности организаций этого сектора экономики присуща в принципе единая бизнес-среда.

Претендент, успешно сдавший квалификационный экзамен, получает квалификационный аттестат аудитора, который дает ему де-юре право проводить аудит финансовой отчетности организаций всех секторов экономики, а де-факто право проводить аудит финансовой отчетности только организаций реального сектора экономики, поскольку на квалификационном экзамене проверялось, как он владеет методикой применения базовых для профессии аудитора знаний

только применительно к условиям деятельности организаций реального сектора экономики.

Чтобы аудитор, владея аттестатом аудитора, дающим ему де-юре право проводить аудит финансовой отчетности организаций всех секторов экономики, получил де-факто право проводить аудит финансовой отчетности в других секторах экономики, организациям которых присуща индивидуальная бизнес-среда, он должен, определив конкретное аудируемое лицо / лица, получить дополнительное профессиональное образование в системе повышения квалификации аудиторов. Образование должно быть достаточным для того, чтобы аудитор понимал деятельность аудируемого лица и среду, в которой она осуществляется.

Чтобы быть убедительными, приведем по рассматриваемому вопросу выдержки из международного стандарта образования «Образовательные требования для профессиональных аудиторов» (IES 8), вступившего в силу с 1 июля 2008 г. [2, с. 23-26].

Параграф 18... Ни один профессиональный аудитор не может быть специалистом высокого уровня во всех областях. Специализация необходима для наработки исключительно в особых областях экономики глубоких знаний и навыков в определенных областях

Параграф 20. Профессиональные аудиторы, вовлеченные в аудит финансовой отчетности в особых областях экономики, должны иметь специализацию. Характер деятельности отрасли, применяемые нормативные акты и бухгалтерские нормы, могут требовать дополнительной подготовки профессиональных аудиторов.

Параграф 23. Дополнительное образование может быть получено в ходе прохождения программ повышения квалификации.

Параграф 73. Члены Международной федерации бухгалтеров и аудиторские организации должны убедиться в том, что профессиональные аудиторы, ответственные за профессиональные суждения при аудите финансовой отчетности в особых условиях и индустриях, обладают надлежащими профессиональными знаниями и практическим опытом, которые необходимы для проведения аудита в особых условиях и индустриях.

Параграф 80. Не представляется рациональным прогнозировать, какие конкретные знания будут необходимы в зависимости от отраслевой специфики. Члены Международной федерации бухгалтеров профессиональные аудиторы и аудиторские компании несут солидарную ответственность за то, что профессиональные аудиторы должны обладать достаточной компетентностью для выполнения своих функций.

Таким образом, международные стандарты образования прямо доводят до аудитора, что есть такие области экономики, для ведения аудита финансовой отчетности в которых обладателю аттестата аудитора понадобятся дополнительные знания, которые он может получить в процессе повышения квалификации.

МСО указывают, в каких особых условиях требуется аттестованному аудитору дополнительное образование (IES 8, секция 4 «Требования по компе-

тентности для профессиональных аудиторов в особых условиях и индустриях»).

Параграф 74. С момента, когда профессиональные бухгалтеры приобрели способности и продемонстрировали компетентность, необходимую для того, чтобы стать профессиональными аудиторами, им может понадобиться дальнейшее профессиональное развитие прежде чем они смогут принимать на себя ответственность за аудит исторической финансовой информации в специфических отраслях (банковской, финансовой, добывающих отраслях, страховой отрасли) или обстоятельствах (например, аудит транснациональных корпораций).

Параграф 81. Профессиональные аудиторы нуждаются в приобретении практического опыта в особых условиях или специфических отраслях, прежде чем будут способны принимать на себя ответственность за вынесение профессиональных суждений при аудите исторической финансовой информации в особых условиях или относящейся к специфическим отраслям. Опыт должен быть достаточным, чтобы профессиональные аудиторы могли продемонстрировать:

- необходимые знания;
- что они способны применять профессиональные навыки, профессиональные ценности, этику и отношение, чтобы компетентно выполнять свою работу в специфических отраслях или в особых условиях.

Этот практический опыт может быть дополнительно по отношению к тому, который предусмотрен настоящим Стандартом. Концепция подготовки и дополнительного развития аудитора, представленная в МСО, в значительной мере (но не до конца) реализуется в новой программе квалификационного экзамена на аттестат аудитора. Программа освоена от требований знания бухгалтерского учета в специфических отраслях экономики. Эти знания будут получены аудиторами, желающими проводить аудит в специфических отраслях экономики и в особых условиях, в системе повышения квалификации.

В 2012 г. Рабочий орган Совета по аудиторской деятельности (РО САД) на четырех заседаниях последовательно обсудил вопрос о целесообразности разработки специальных программ повышения квалификации для аудиторов, занятых проведением аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности кредитных организаций, банковских групп и банковских холдингов, и представил свои рекомендации по этому вопросу Совету по аудиторской деятельности. 20 декабря 2012 г. совет:

- одобрил рекомендации СПО аудиторов по разработке специальных программ повышения квалификации аудиторов, желающих заниматься аудитом бухгалтерской (финансовой) отчетности кредитных организаций, банковских групп и банковских холдингов согласно приложению;
- предложил СПО организовать обучение аудиторов в соответствии с рекомендациями.

Приведем основные положения рекомендаций, принятых советом. Основная цель настоящих рекомендаций – содействовать СПО аудиторов в разработке специальных программ повышения квалификации аудиторов, желающих заниматься аудитом бухгалтер-

ской (финансовой) отчетности кредитных организаций, банковских групп, банковских холдингов.

Специальные программы повышения квалификации аудиторов предназначены для овладения аудиторами дополнительными знаниями и навыками, необходимыми для проведения аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций, бизнес-среде которых присущи специфические особенности или высокий риск для общества.

Специальные программы повышения квалификации аудиторов должны включать следующие области знаний:

- характеристика деятельности и экономики кредитных организаций, банковских групп, банковских холдингов, включая функции, операционную деятельность, правовое и нормативное регулирование деятельности, финансы и экономический анализ;
- налогообложение кредитных организаций;
- бухгалтерский учет кредитных организаций, бухгалтерская (финансовая) отчетность кредитных организаций, банковских групп, банковских холдингов, включая вопросы применения международных стандартов финансовой отчетности (МСФО);
- аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности кредитных организаций, банковских групп, банковских холдингов.

Обучение по специальным программам повышения квалификации аудиторов, желающих заниматься аудитом бухгалтерской (финансовой) отчетности кредитных организаций, банковских групп, банковских холдингов должно проводиться в форме аудиторских занятий, а также практических занятий, кейсов. В решении Совета по аудиторской деятельности от 17 декабря 2013 г. рекомендуется СПО аудиторов:

- усилить координацию деятельности по организации прохождения аудиторами обучения по программам повышения квалификации, предусмотренного ч. 9 ст. 11 Федерального закона «Об аудиторской деятельности»;
- структурировать утверждаемые программы повышения квалификации аудиторов по следующим разделам:
 - программы по обзору новых законодательных и иных нормативных правовых актов;
 - программы по актуальным вопросам бухгалтерского учета, бухгалтерской (финансовой) отчетности, налогообложения, аудита, имеющие практическую направленность;
 - углубленные специальные программы в определенных областях знаний, секторах экономики.

По итогу обсуждения этого вопроса следует сделать такие выводы.

1. Аудитор, обладающий новым аттестатом аудитора, прежде чем принять на себя обязанность проводить аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности кредитных организаций, банковских групп и банковских холдингов, должен овладеть дополнительными профессиональными знаниями о деятельности кредитных организаций, банковских групп и банковских холдингов.
2. Эти знания он должен изучить по специальным программам в системе повышения квалификации аудиторов.
3. Специальные программы разрабатывают саморегулируемые организации аудиторов с учетом рекомендаций по разработке специальных программ повышения квалификации, одобренных Советом по аудиторской деятельности.

Поскольку кредитные организации, банковские группы и банковские холдинги являются типовыми представителями организаций отдельных областей экономики, можно по результатам анализа, прове-

денного Советом по аудиторской деятельности и РО САД, сделать следующий единый вывод для всех отдельных областей экономики организаций.

Если аудитор, обладающий единым аттестатом аудитора, желает проводить аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности организаций отдельных областей экономики, он должен для этого овладеть дополнительными профессиональными знаниями, представленными в специальных программах повышения квалификации, и получить в итоге соответствующую специализацию. Этот вывод идентичен соответствующим правилам МСО аудитора и подтвержден международной практикой.

Условия для обучения аудиторов МСА. Государственная Дума РФ приняла разработанный Правительством РФ законопроект, регламентирующий переход к аудиторской деятельности в РФ в соответствии с МСА, разработанными Международной федерацией бухгалтеров. «Международные стандарты аудита созданы для целей аудита финансовой отчетности, проводимого независимым аудитором» [1, с. 23]. МСА – это принятый во всем мире свод норм и правил, которыми должен руководствоваться аудитор в профессиональной деятельности. Сегодня в РФ действуют национальные стандарты аудита, при разработке которых учитывались основные положения МСА.

Система обобщения и распространения опыта применения МСА должна базироваться на взаимодействии между Минфином РФ и СПО аудиторов, а также с крупными аудиторскими компаниями, применяющими МСА.

В качестве мер по обеспечению условий для обучения международным стандартам аудита предлагаются следующие.

- Ускорить официальный перевод на русский язык текста МСА. Обеспечить свободный и бесплатный доступ к утвержденному тексту МСА всему сообществу (соответствующую версию опубликовать бесплатно на интернет ресурсах).
- На уровне самых высоких профессионалов провести качественный сравнительный анализ основных положений МСА и национальных стандартов (федеральных стандартов аудиторской деятельности, ФСАД, и федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности, ФПСАД), сложившейся практики аудита в стране. Первостепенное внимание уделить концептуальным вопросам.
- В кратчайшие сроки подготовить пилотную группу преподавателей по освоению самих стандартов и методики преподавания их. Организовать дальнейшее обучение преподавателей из действующих УМЦ по повышению квалификации аудиторов.
- В помощь преподавателям и для слушателей учебных программ подготовить учебное пособие по МСА (как практикум с разбором практических ситуаций) и методические рекомендации с привлечением к написанию экспертов и специалистов по МС.
- Утвердить единые для всех СПО аудиторов программы повышения квалификации по изучению МСА и провести работу среди УМЦ, осуществляющих повышение квалификации аудиторов, по включению программ в расписание УМЦ.
- Принять соответствующие решения по доведению информации до членов СПО о необходимости прохождения аудиторами повышение квалификации по программам изучения МСА.

- Установить минимальный перечень программ повышения квалификации (либо минимальное количество часов) по изучению МСА, пройти обучение по которым обязать каждого члена СРО аудиторов до даты вступления в силу МСА.
- Широко и активно разъяснять в массовых изданиях необходимость перехода на МСА, чтобы практикующие специалисты данной сферы понимали неизбежность и выгоды данного перехода.
- Проводить обучающие семинары, вебинары и «круглые столы» с привлечением профессионалов (теоретиков и практиков) по разъяснению новых стандартов, распространению опыта применения МСА и необходимости разработки программных продуктов.
- Обеспечить организацию должного контроля в УМЦ, осуществляющих повышение квалификации аудиторов в рамках повышения квалификации по изучению стандартов аудита, за полученными слушателями знаниями посредством проведения итогового тестирования.
- В дальнейшем через систему внешнего контроля качества работ организовать контроль выполнения МСА субъектами аудиторской деятельности.

И что особенно важно – ЕАК должна провести необходимую корректировку Программы проведения квалификационных экзаменов на получение квалификационного аттестата аудитора путем включения тем по изучению МСА.

Нынешняя «новая» программа ориентирована на изучение национальных стандартов аудиторской деятельности – ФСАД и ФПСАД. Отечественные стандарты, конечно, разрабатывались с учетом МСА и сложившейся практики аудита в стране, но различия весьма значительные. Желательно привлечь специалистов других стран, ранее принявших МСА, которые могли бы поделиться опытом в осуществлении перехода на МСА.

О совершенствовании предквалификационной подготовки претендентов. Следует учитывать, что вероятность успешного прохождения квалификационной проверки напрямую связана с адекватной предэкзаменационной подготовкой.

Определяющая роль в этом процессе отведена УМЦ, аккредитованным при СРО аудиторов. Качество подготовки претендентов зависит от внимания, уделяемого УМЦ к предлагаемому уровню знаний, от осуществления промежуточного и итогового контроля усвоения учебного материала, контроля готовности претендентов к прохождению как тестирования, так и письменной части экзамена. От УМЦ требуется постоянное отслеживание, своевременное доведение до претендентов и использование в процессе всех принципов и требований, существующих в экзаменационном процессе, и их изменений. Важное значение имеет контроль со стороны СРО аудиторов за деятельностью УМЦ по подготовке претендентов.

Совет ЕАК планирует издание системы учебных пособий по всем пяти областям знаний, отраженных в программе квалификационного экзамена. Основные учебные пособия после рецензирования получает гриф ЕАК, т.е. рекомендацию для использования при предквалификационной подготовке.

Поскольку этап становления аудиторского сообщества завершен, а престижность профессии падает, повсеместное формирование рентабельных по

размеру групп слушателей для проведения предквалификационного обучения аудиторов в очной форме уже сегодня является сложным.

Чтобы обеспечить доступность и качество предквалификационного обучения аудиторов, необходимо начать разработку программ дистанционного предквалификационного обучения в его различных формах. Если учесть, что учащимися будут лица, имеющие высшее профессиональное образование, дистанционная форма предквалификационного обучения при наличии квалифицированно разработанных программ не снизит качество образования и станет доступной для всех желающих участвовать в квалификационном экзамене на получение квалификационного аттестата аудитора.

Совершенствовать порядок проведения квалификационного экзамена.

От тестирования знаний к тестированию компетенций. Совет по аудиторской деятельности 20 марта 2014 г. в связи с изданием Международной федерацией бухгалтеров Информационного документа, посвященного организации и проведению письменного экзамена, предложил автономной некоммерческой организации «ЕАК» провести оценку соответствия порядка проведения квалификационного экзамена на получение квалификационного аттестата аудитора положениям указанного Информационного документа, а также поручил РО САД рассмотреть результаты указанной оценки и доложить Совету по аудиторской деятельности.

Из сравнительного анализа соответствия порядка проведения квалификационного экзамена на аттестат аудитора в РФ положениям Информационного документа «Подготовка и организация проведения письменных экзаменов на основе практики отдельных организаций – членов IFAC» можно сделать вывод о том, что, несмотря на достижение практически полного соответствия организационно-технических и организационно-методических вопросов базовым принципам IFAC, имеет место неполное соответствие уровня методологической обеспеченности экзамена. Отсутствие детализированных карт компетентности и установленного уровня владения для каждой из областей знания не позволяет уверенно гарантировать, что претенденты, успешно сдавшие экзамен, действительно достигли должного уровня компетентности, позволяющего на практике демонстрировать способность к выполнению требуемых профессией задач в соответствии с применимыми стандартами деятельности. В соответствии с толковым словарем русского языка «компетенция – область вопросов, в которых кто-либо хорошо осведомлен» [3, с. 282]. Глоссарий терминов международных стандартов аудита определяют компетентность как «знания, навыки и опыт работы в конкретной области» [1, с. 47].

При этом последние 20 лет в большинстве стран квалификационная аттестация развивается в направлении модели тестирования компетентности и уходит от модели тестирования знаний, преимущественно применявшейся до середины 1990-х гг.

Резюмируя вышесказанное, в качестве основных направлений дальнейшего развития деятельности АНО «ЕАК» в сфере профессиональной аттестации представляется актуальным развитие методологической составляющей квалификационного экзамена на основе принципов, заложенных в лучших практиках организаций – членов IFAC, в частности, реализация подхода тестирования компетенций вместо получившего преимущественное развитие в нашей национальной практике тестирования знаний.

Повысить прозрачность процедуры «входа в профессию». Одной из причин кризиса в подготовке аудиторов является несовершенство системы, процедуры и порядка проведения экзамена, а также непрозрачность системы оценки письменных экзаменов, организованной ЕАК.

Представляется необходимым восстановить доверие и уважение к работе ЕАК со стороны аудиторского сообщества и принять меры к увеличению числа лиц, желающих стать аудиторами. ЕАК в своей работе необходимо в большей мере придерживаться принципа открытости.

Претендент должен получить уверенность в объективности и независимости проведения экзамена и подведения его итогов, иметь возможность проанализировать и при повторной сдаче экзамена учесть допущенные им ошибки. Претенденту необходимо предоставить и обеспечить возможность реализации права на обжалование процедуры и результатов экзамена по существу, что практически невыполнимо при сложившейся системе сдачи экзаменов. На сегодняшний день сдающий не может быть уверен ни только в правильности подведения итогов, но и в корректности фиксации результатов своей работы, поскольку ни после сдачи, ни в дальнейшем при обжаловании результатов экзамена (даже в судебном порядке!) не имеет возможности ознакомиться с документальным подтверждением данных им ответов.

Решение этих вопросов поднимает интерес у претендентов к сдаче экзамена и снимает опасения в невозможности сдачи экзамена. Четко налаженный процесс аттестации аудиторов позволит привлечь новых специалистов, отвечающих требованиям, предъявляемым к аудиторам на международном уровне. Учебным центрам это даст ориентиры при составлении программ подготовки претендентов.

Для достижения указанной цели необходимо пересмотреть требования нормативно-правовой базы, регламентирующей деятельность ЕАК, разработать новую систему аттестации аудиторов.

Нельзя оставлять без внимания многочисленные предложения представителей аудиторского сообщества о внедрении модульной системы сдачи экзаменов, при которой возможна сдача экзамена поэтапно с учетом пожеланий, уровня и интенсивности подготовки претендентов. Данная система успешно применяется и положительно зарекомендовала себя во многих странах мира.

Если претендент в целом экзамен не сдал, но по отдельным областям знаний набрал необходимые баллы, то они должны быть зачтены, и на повторную сдачу экзамена данные разделы (раздел) не

вносятся. При этом претенденту должно быть предоставлено право самостоятельно определять для себя сроки сдачи тех или иных разделов в рамках установленного разумного периода действия результатов.

Мне кажется, целесообразно Совету и дирекции ЕАК разработать план мероприятий, направленных на увеличение притока лиц, желающих заниматься аудиторской деятельностью и, в частности, на повышение прозрачности процедуры входа в профессию.

Литература

1. Международные стандарты аудита и контроля качества [Текст] : ч. 1 : в 3 т. Т. 1. – М., 2012.
2. Международные стандарты профессионального образования [Текст] : 4 ч. Ч. 4 / пер. с англ. ; под ред. проф. Гетьмана В.Г. ; Финансовая академия при Правительстве РФ. – М., 2007.
3. Современный толковый словарь русского языка [Текст]. – М. : Ридерз Дайджест, 2004.
4. Страницы истории российского аудита [Текст] // Аудит. – 2012. – №12.
5. Таскаев С.М. Эволюция роли аудитора и новые требования к аудиторским заключениям по МСА [Текст] / С.М. Таскаев // Аудиторские ведомости. – 2014. – №2.
6. Чая В.Т. Проблемы развития аудиторской деятельности в России: задачи и некоторые решения [Текст] / В.Т. Чая // Аудит. – 2013. – №9.
7. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит [Текст] : учеб. / А.Д. Шеремет, В.П. Суйц. – 6-е изд. – М. : ИНФРА-М, 2014.
8. Шнейдман Л.З. Законодательное регулирование бухгалтерского учета и аудиторской деятельности [Электронный ресурс]. URL: Л.З. Шнейдман=http://old.minfin.ru/ru/ac-counting/accounting/basics/interview/index.php?id_4=2257

Ключевые слова

Аудитор; образование аудитора; аттестат аудитора.

Шеремет Анатолий Данилович

РЕЦЕНЗИЯ

Статья посвящена проблеме подготовки аудиторов. В ней анализируются факторы снижения интереса к профессии аудитора в Российской Федерации, уменьшение притока лиц, желающих заниматься аудиторской деятельностью, характерного для настоящего времени в нашей стране, предлагаются меры по решению этих проблем. Дается квалифицированная оценка результатов сдачи экзамена на получение аттестата аудитора, ситуации на рынке аудиторских услуг, намечаются пути увеличения притока кадров в аудиторскую профессию, улучшения предквалификационного образования претендентов в аудиторскую профессию, совершенствования порядка проведения квалификационного экзамена.

Особое внимание уделяется в статье совершенствованию программы квалификационного экзамена в соответствии международными стандартами бухгалтерского образования, изучению международных стандартов аудита в связи с узакониванием перехода России на эти стандарты.

Чая В.Т., д.э.н., профессор Московского государственного университета им. М.В. Ломоносова.