

## 4.2. ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ ЗНАНИЕ В БУХГАЛТЕРСКОМ УЧЕТЕ И АУДИТЕ В ЭПОХУ ИНФОРМАЦИОННОЙ ОТКРЫТОСТИ: КРИЗИС АВТОНОМИИ ИЛИ НОВЫЙ КОГНИТИВНЫЙ ПОРЯДОК?

Лукичева А.О., к.э.н., доцент, кафедра  
«Бухгалтерский учет и налоговое моделирование»

*Санкт-Петербургский политехнический университет Петра Великого, г. Санкт-Петербург*

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ

Обладание некоторой группой людей определенными знаниями или навыками явилось основой формирования профессий. Согласно британской традиции, к профессиям относятся юриспруденция, медицина, архитектура, бухгалтерский учет (аудиторы в данном контексте выступают вместе с бухгалтерами). Все эти четыре вида деятельности объединяет необходимость вынесения профессионального суждения.

Анализ, выполненный в статье, позволяет сделать вывод, что кризис автономии в отношении профессиональных знаний в области бухгалтерского учета и аудита в Российской Федерации является кажущимся: несмотря на высокую степень открытости профессиональных знаний для освоения представителями общества, находящимися вне рамок профессии, система знаний во многом остается достаточно закрытой даже для представителей бухгалтерской профессии.

Всем хорошо известно высказывание Ф. Бэкона (1597 г.) «знание – сила», что по-английски звучит как «knowledge itself is power». Однако для темы статьи важно следующее: обладание некоторой группой людей определенными знаниями или навыками явилось основой формирования профессий.

Согласно британской традиции, профессии представляют собой признаваемые обществом монополевые группы, и государство предоставляет право на монополевую практику профессиональным организациям только в обмен на обязательное выполнение следующих условий:

- разработка программ по подготовке и переподготовке специалистов, а также осуществление контроля за проведением этих программ в жизнь;
- составление правил профессионального поведения, которые обычно называются этическим кодексом;
- соблюдение правил и процедур, гарантирующих ответственное наказание тех, кто не выполняет профессиональных требований [6].

К профессиям в Соединенном Королевстве относятся четыре вида деятельности.

1. Юриспруденция;
2. Медицина.
3. Архитектура.
4. Бухгалтерский учет (аудиторы в данном контексте выступают вместе с бухгалтерами, однако необходимо отметить, что сегодня ведется спор: бухгалтер и аудитор – это одна профессия или две? [10].

Все эти виды деятельности объединяет необходимость вынесения профессионального суждения, где профессиональное суждение – это целенаправленный

процесс выбора некоторого действия с должной тщательностью, объективностью и честностью в рамках соответствующих профессиональных стандартов.

Характеристики профессионального суждения включают следующее:

- багаж специфических знаний, привлекаемых в ходе вынесения суждения в отношении выполняемого задания;
- опыт работы, который мог включать вынесение профессиональных суждений в сходных обстоятельствах;
- существование уникальных факторов среды и уникальность каждого задания, требующего вынесения профессионального суждения (профессиональные стандарты, ожидания общества, конкуренция на рынке, временные рамки и т.д.) [18].

Учитывая сказанное, бухгалтерская профессия является хорошим примером для раскрытия выбранной темы статьи. В работе на примере российских бухгалтерского учета и аудита будут рассмотрены следующие вопросы:

- система подготовки специалистов в области бухгалтерского учета и аудита и повышения их квалификации в Российской Федерации (другими словами, способы получения профессиональных знаний);
- источники профессиональных знаний;
- получение, сохранение и лишение права на использование профессиональных знаний в РФ.

После анализа и обобщения информации будет предпринята попытка дать ответ на вынесенный в заглавие статьи вопрос.

### Система подготовки специалистов в области бухгалтерского учета и аудита и повышения их квалификации в РФ

В современных условиях наблюдается две четкие тенденции в получении бухгалтерских профессиональных знаний:

- первый тип – в рамках образовательных учреждений;
- второй тип – в рамках профессиональных объединений.

Вопрос, каким образом выстраивать обучение в заведениях высшего и среднего профессионального образования, в профессиональных объединениях, а также вопрос соотношения этих двух направлений обучения, выносится на повестки дня круглых столов и конференций различного уровня. Яркая иллюстрация тому – Международная научная конференция «Соколовские чтения. Взгляд из прошлого в будущее», где дискуссионная панель III чтений «Бухгалтерское образование» (22-25 апреля 2015 г., Экономический факультет Санкт-Петербургского государственного университета (СПбГУ)) посвящена всецело столь актуальной теме. В повестку дня были включены такие вопросы:

- бухгалтерский учет и корпоративные финансы в учебных планах и программах;
- сертификация профессиональных бухгалтеров и аудиторов: дополнение или замещение высшего бухгалтерского образования;
- компьютерные обучающие системы и дистанционные формы обучения – международные образовательные стандарты: возможности и вызовы [12].

К четырем очевидным различиям между обучением первого и второго типа следует отнести следующие.

Наличие компетентностного подхода в рамках высшего образования, положенного в основу федеральных образовательных стандартов. Счита-

ется, что студенты, как бакалавры, так и магистры с аспирантами, должны овладеть определенным набором компетенций. Компетенции для направления подготовки 080100.62 «Экономика» профиль «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» квалификация «Бакалавр» в отношении дисциплин «Аудит», «Международные стандарты аудита», «Контроль и ревизия», «Налоговый аудит» приведены в табл. 1.

Таблица 1

**КОМПЕТЕНЦИИ ДЛЯ НАПРАВЛЕНИЯ  
ПОДГОТОВКИ 080100.62 «ЭКОНОМИКА»  
ПРОФИЛЬ «БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ, АНАЛИЗ И  
АУДИТ» КВАЛИФИКАЦИЯ «БАКАЛАВР»  
В ВУЗАХ РФ**

Индекс компетенции	Формулировка компетенции	Наименование дисциплин
ОК-5	Умеет использовать нормативные правовые документы в своей деятельности	Аудит, МСА, контроль и ревизия, налоговый аудит
ПК-1	Способен собрать и проанализировать исходные данные, необходимые для расчета экономических и социально-экономических показателей, характеризующих деятельность хозяйствующих субъектов	Контроль и ревизия, налоговый аудит
ПК-2	Способен на основе типовых методик и действующей нормативно-правовой базы рассчитать экономические и социально-экономические показатели, характеризующие деятельность хозяйствующих субъектов	Аудит
ПК-7	Способен анализировать и интерпретировать финансовую, бухгалтерскую и иную информацию, содержащуюся в отчетности предприятий различных форм собственности, организаций, ведомств и использовать полученные сведения для принятия управленческих решений	Аудит, МСА, контроль и ревизия, налоговый аудит
ПК-9	Способен, используя отечественные и зарубежные источники информации, собрать необходимые данные, проанализировать их и подготовить информационный обзор и / или аналитический отчет	Аудит, МСА
ПК-11	Способен организовать деятельность малой группы, созданной для реализации конкретного экономического проекта	Аудит
ПК-16	Способен комплексно анализировать результаты финансово-хозяйственной деятельности организации	Контроль и ревизия, налоговый аудит
ПК-18	Способен принимать участие в аудите финансовой отчетности, проверках и ревизиях финансово-хозяйственной деятельности организации	Аудит, контроль и ревизия, налоговый аудит

Именно под компетенции должны разрабатываться в рабочих программах темы занятий, задания и вопросы для зачетов и экзаменов.

Несмотря на повсеместное внедрение по инициативе Министерства образования и науки РФ компетентного подхода, многие специалисты, занимающиеся вопросами методологии образования, считают, что компетентный подход требует выполнения дальнейших существенных исследований, без которых не может идти речи о доминировании в сфере образования компетентного подхода над квалификационным.

По мнению же большинства практикующих преподавателей, компетентный подход ничего не может принести положительного в процесс обучения. Более того, разработка программ в соответствии с этим подходом отнимает много времени и сил у профессорско-преподавательского состава. Таким образом, следует констатировать, что профессиональные знания даются вне рамок компетентного подхода, сам же компетентный подход является в современных условиях лишь необходимым условием подотчетности в сфере образования.

Профессиональные знания в области бухгалтерского учета и аудита в рамках высших и средних учебных заведений можно получить бесплатно (в рамках профессиональных объединений такой возможности нет). Однако шансов на бесплатное образование с каждым годом будет становиться все меньше и меньше. Это является одной из составляющих политики государства в области высшего образования, в результате реализации которой должно быть существенно сокращено количество вузов в РФ, что будет сопровождаться внедрением в сферу высшего образования концепции предпринимательского университета.

Несмотря на существенные недостатки получения профессиональных знаний в сфере высшего и среднего профессионального образования, следует отметить тот факт, что в подобных учебных заведениях есть намного больше предпосылок для получения более глубоких теоретических знаний. А как известно, практику, не подкрепленную теорией, можно сравнить с домом без фундамента. И в условиях постоянных изменений в сфере российского законодательства ценность теоретических знаний только возрастает, как бы чиновники от образования и науки и прочие к ним примкнувшие не хотели доказать обратного.

На сегодня высшее образование является обязательным условием получения квалификационного аттестата аудитора и работы в качестве главных бухгалтеров или иных должностных лиц, на которых возлагается ведение бухгалтерского учета в определенных видах организаций.

В п. 3 ст. 11 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ (ред. от 1 декабря 2014 г.) это сформулировано следующим образом: «К квалификационному экзамену допускается претендент, получивший высшее образование по имеющей государственную аккредитацию образовательной программе» [1].

Перечень организаций, требующих от главных бухгалтеров или иных должностных лиц, на которых возлагается ведение бухгалтерского учета, обяза-

тельного высшего образования, приведен в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ (ред. от 4 ноября 2014 г.) [2].

Требования о наличии высшего образования той или иной степени законченности или того или иного направления могут предъявляться при получении квалификационных аттестатов бухгалтеров (правда, сразу же необходимо отметить, что наличие подобных аттестатов не рассматривается в российском законодательстве на современном этапе). Так, в Институте профессиональных бухгалтеров и аудиторов России (ИБП России), созданном в 1997 г., выдаются следующие квалификационные аттестаты бухгалтера: профессионального бухгалтера, резерва профессионального бухгалтера и профессионального бухгалтера-практика с соответствующими подвидами (табл. 2) [8].

Таблица 2

**ВИДЫ И ПОДВИДЫ КВАЛИФИКАЦИОННЫХ АТТЕСТАТОВ БУХГАЛТЕРОВ, ВЫДАВАЕМЫХ ИБП РОССИИ**

Профессиональный бухгалтер	Резерв профессионального бухгалтера	Профессиональный бухгалтер-практик
Главный бухгалтер коммерческой организации	Резерв главного бухгалтера коммерческой организации	Бухгалтер-практик коммерческой организации
Финансовый директор	Резерв финансового директора	Бухгалтер-практик государственного (муниципального) учреждения
Внутренний аудитор	Резерв внутреннего аудитора	Бухгалтер-практик по Международной финансовой отчетности
Налоговый консультант	Резерв налогового консультанта	—
Главный бухгалтер по международной финансовой отчетности	Резерв главного бухгалтера по международной финансовой отчетности	—
Главный бухгалтер государственного (муниципального) учреждения	Резерв главного бухгалтера государственного (муниципального) учреждения	—
Эксперт по международной финансовой отчетности	Резерв эксперта по международной финансовой отчетности	—

Претенденты на получение аттестата профессионального бухгалтера должны иметь либо оконченное высшее образование, либо неоконченное, при этом должно быть выполнены следующие условия.

1. В случае оконченного высшего образования требуется наличие стажа работы не менее 3 лет в должностях главного бухгалтера, руководителя финансово-экономической или юридической служб и их заместителей или на руководящих должностях, требующих знания бухгалтерского учета, а также аудиторов, юристов, преподавателей высших учебных заведений по экономическим специальностям, консультантов и методологов в области бухгалтерского учета и отчетности, налогообложения, аудита и управления финансами;

2. В случае неоконченного высшего образования (допускается также среднее профессиональное экономическое образование) необходимо наличие указанного в предыдущем пункте стажа работы не менее 5 лет [8].

От претендентов на получение аттестата резерва профессионального бухгалтера требуется соответствие одному из следующих условий.

1. Наличие высшего образования и стажа работы до одного года в должностях, требующих знания бухгалтерского учета.
2. Обучение по экономическим специальностям: на старших курсах высших учебных заведений, начиная с четвертого, в магистратуре или в аспирантуре [8].

**Источники профессиональных знаний**

Следующий важный вопрос в отношении получения профессиональных знаний – это источники знаний, где нужно выделять:

- нормативно-правовую базу;
- учебную литературу;
- статьи в профессиональных журналах и на профессиональных сайтах, включая сайты саморегулируемых организаций аудиторов.

Огромным достижением современного этапа в отношении нормативно-правовой базы является наличие официальных сайтов таких, как сайт Министерства финансов РФ, Федеральной налоговой службы РФ (ФНС РФ), Международной федерации бухгалтеров (МФБ)), а также существование справочных правовых систем таких, как «КонсультантПлюс» и «Гарант». Обращаясь к подобным источникам информации, бухгалтеры и аудиторы могут быть практически уверены в достоверности и актуальности нормативно-правовых актов, применяемых в своей профессиональной деятельности. Однако можно столкнуться на официальных сайтах с устаревшими данными. Так, на сайте ФНС РФ по состоянию на 9 апреля 2015 г. не была обновлена информация о критериях признания налогоплательщиков крупнейшими [17].

Обеспокоенность в отношении нормативно-правовой базы вызывает ее постоянное изменение, а учитывая вдобавок ее необъятный объем, она зачастую воспринимается практикующими бухгалтерами и аудиторами, а также преподавателями как надвигающаяся лавина, угрожающая профессиональной деятельности.

Помимо объема и постоянной подверженности изменениям, нарекания вызывает язык, на котором пишутся нормативно-правовые акты.

Язык деловых бумаг и документов должен соответствовать традициям и нормам официально-делового стиля современного русского литературного языка. К ведущим особенностям официально-делового стиля относятся точность (исключающая возможность каких бы то ни было интолкований и неясностей) и стандартизация (стремление к выражению мысли единообразным способом). Эти особенности должны отражаться как в содержании текстов, так и в оформлении деловых бумаг и документов: характере композиции, расположении частей текста, выделении абзацев, рубрикации, шрифте и т.п.

Очевидно, что документы должны быть удобны для пользователей и исполнителей. Легкая воспроизводимость готовых речевых формул, автоматизация самого процесса воспроизведения, облегчение коммуника-

ции между членами профессионального сообщества – лишь небольшая доля тех преимуществ, которые дает соблюдение норм официально-делового стиля. Говоря о грамотном и закономерном использовании стилистических стандартов, нельзя забывать об экономии усилий и времени – одном из важнейших принципов деловой речевой практики. Данный принцип проявляется не только в материальной экономии, но и в экономии мыслительной деятельности [11].

Однако во многих случаях бухгалтеры, аудиторы и даже юристы, для которых русский язык является родным, не могут разобраться в тексте правовых норм, руководство которыми требуется в работе. Невозможность понять текст документа или различные толкования и трактовки негативным образом отражаются на работе и могут иметь своим следствием иницирование судебных разбирательств и нанесение ущерба профессиональной репутации.

В последнее время, когда в российской действительности все чаще наблюдается тенденция использования международных стандартов, оригиналы которых составлены на английском языке (к примеру, международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), международные стандарты аудита (МСА)), к трудностям освоения документов добавились проблемы перевода англоязычных текстов стандартов на русский язык.

Если говорить об аудите, то особенно ощутимыми они стали в связи с принятием и введением в действие Кодекса профессиональной этики аудиторов (хотя нигде в профессиональных источниках не афишируется, что текст данного документа является переводом англоязычного документа) [5] и в связи с ближайшей перспективой перехода в РФ на МСА.

В работах российских авторов, среди которых были как филологи, так и экономисты, был выполнен анализ с лингвистической точки зрения Кодекса профессиональной этики аудиторов, в результате чего был сделан вывод о нарушении ведущих стилообразующих норм официально-делового языка. Было, в частности, отмечено, что, несмотря на простую двухчастную форму документа, категориальный аппарат каждого раздела объединен дифференцированными характеристиками, многообразными по смыслу, что в итоге обуславливает композиционный дисбаланс и смысловую неразбериху в тексте кодекса. Также было подчеркнута, что:

- требование непротиворечивости и стандартизации языка нарушено в кодексе не только на композиционно-структурном, но и на лексико-грамматическом и синтаксическом уровнях;
- нормативный документ изобилует такими словосочетаниями, смысл которых не ясен или явно многозначен, что затрудняет восприятие;
- в некоторых предложениях нормативного документа встречается многозначительная речевая избыточность;
- в тексте употреблены ненормативные синтаксические конструкции, что является плохой практикой при написании документов;
- избыточное использование в тексте кодекса канцелярских шаблонов, умышленное утяжеление синтаксических конструкций, противоречащее требованиям логичности, точности и краткости, тоже может быть расценено как нарушение функционально-стилевых норм языка деловых бумаг и документов [11].

Согласно ст. 7 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ, аудиторская деятельность в РФ осуществляется в соответствии с Федеральными стандартами аудиторской деятельности. Основное недавнее изменение Закона №307-ФЗ состоит в том, что в перспективе двух-трех лет в качестве обязательных стандартов федерального уровня в РФ будут применяться МСА, разрабатываемые и принимаемые в рамках Международной федерации бухгалтеров (МФБ), т.е. российские аудиторы будут поставлены перед необходимостью применения МСА при проведении любого внешнего аудита [1].

Одну из трудностей представляет отсутствие грамотного перевода МСА на русский язык. К счастью, в РФ на федеральном уровне существует понимание данной проблемы, отражением чего является одобрение Советом по аудиторской деятельности в марте 2013 г. «Основных принципов организации перевода на русский язык международных стандартов, применяемых в аудиторской деятельности на территории Российской Федерации» [13]. Большим шагом вперед является опубликование на сайте Российской коллегии аудиторов (РКА) получившего одобрение МФБ перевода МСА на русский язык, и что крайне существенно, доступ к которому является бесплатным [14]. Однако сам текст перевода обладает серьезными недостатками. Некоторые из проблем перевода документов в сфере аудита были выявлены и проанализированы в статьях, опубликованных в Санкт-Петербургском государственном торгово-экономическом университете (СПбГТЭУ) [10, 11]. Но вопрос состоит в том, что нет ясности, каким образом выявленные просчеты будут устраняться на практике. Следовательно, сегодня профессиональное применение МСА в РФ требует от российских аудиторов знания английского языка на продвинутом уровне. Вопрос изменения ситуации с необходимостью знания английского языка аудиторами через два-три года пока остается открытым.

На сегодня также существует много нареканий к понятийно-терминологическому аппарату бухгалтерского учета и аудита, которые следует рассматривать как в русле перевода на русский язык англоязычных документов, так и обособленно от проблем с переводом. В частности, можно указать на отсутствие проработанного профессионального глоссария, что может привести к неадекватному применению терминов. Проиллюстрировать ситуацию можно на понятии «налоговый аудит».

Так, за рубежом под налоговым аудитом, как правило, понимаются проверки налоговых деклараций физических лиц и / или компаний со стороны налоговых органов или государственных аудиторов. Например, «налоговый аудит – это аудит, выполняемый органом по сбору налогов, в целях определения, заплатил ли налогоплательщик правильную сумму налога. Налогоплательщики отбираются для проверки, если суммы налоговых вычетов или расходов подозрительно высоки или если задекларированный доход подозрительно низок, однако аудит может быть выполнен и вследствие того, что декларация была отобрана случайным образом» [19].

В РФ, если говорить об аудиторских фирмах, индивидуальных аудиторах и их клиентах, под налоговым аудитом, как правило, понимаются услуги, оказываемые аудиторами в целях определения правильности исчисления и уплаты налогов. Например, «налоговый аудит – это выполнение аудиторами совместно с налоговыми консультантами специального аудиторского задания по рассмотрению порядка ведения налогового учета и правильности составления налоговой отчетности на предмет соответствия действующему законодательству по налогам и сборам» [9].

В системе налоговых органов РФ была разработана в 2006 г. Концепция развития налогового аудита в системе налоговых органов РФ, основными понятиями которой являлись «внутриведомственный налоговый аудит», «подразделение налогового аудита», «налоговый аудитор», где под внутриведомственным налоговым аудитом понималось независимое экспертное рассмотрение специально уполномоченным специалистом налогового органа заявленных в установленном действующим законодательством порядке возражений (разногласий) по акту налогового контроля, заявлений и жалоб физических и юридических лиц на действия или бездействия налоговых органов; заявлений и жалоб физических и юридических лиц на акты ненормативного характера налоговых органов, а под налоговыми аудиторами понимались государственные служащие подразделений налогового аудита, осуществляющие досудебное урегулирование налогового спора и экспертизу возражений (объяснений) налогоплательщиков по актам налогового контроля [4]. Если же рассматривать современную концепцию развития налогового контроля и администрирования, то при сохранении и даже увеличении значимости досудебного урегулирования споров, в рамках системы налоговых органов перестало использоваться понятие «налоговый аудит».

В отношении налогового аудита налицо самая что ни на есть терминологическая «неразбериха». В частности, она крайне затрудняет составление учебных программ по дисциплине «Налоговый аудит». По мнению автора статьи, законодательное закрепление определения данного понятия без должного теоретического осмысления не даст положительных результатов. И дополнительно следует подчеркнуть, что пример налогового аудита – далеко не единственный.

Переходя к рассмотрению учебников и учебных пособий как источников получения профессиональных знаний, следует констатировать тот факт, что многие из них устаревают, не успев еще выйти из печати, особенно учитывая ту распространенную в России практику написания учебников и учебных пособий, когда в основе содержания учебных изданий лежит нормативно-правовая база. Но эта беда не представляется самой главной. Намного хуже то, что ко многим учебным изданиям не может быть доверия, несмотря на то, что они могут увидеть свет в крупных издательствах, а их авторы могут иметь всевозможные регалии. И одной из причин этого видится то, что в подавляющем большинстве случаев создание учебных пособий в РФ – это фактически филантропическое занятие. Во многих случаях является хорошей практи-

кой для авторов, когда удается получить небольшие суммы за свой труд или хотя бы бесплатно осуществить издание. К сожалению, встречается много ситуаций, когда авторам приходится платить издательствам. О какой мотивации тогда может идти речь в отношении создания учебных изданий? Да, можно сказать, что в некоторых вузах РФ за опубликованные учебники и учебные пособия преподавателям начисляют баллы в рамках оценки эффективности с неопределенными выплатами за каждый балл. И разве можно сопоставить мизерные начисления за присвоенные баллы с многотысячными гонорарами в долларах США или евро за издание или переиздание учебников за рубежом?

Правда, современные учебные издания могут сыграть крайне положительную роль при условии их размещения в электронно-библиотечных системах (например, «Лань», «КнигаФонд» и т.д.) и в случае подходящих годов издания (год издания не должен превышать трехлетней давности): учебные издания могут включаться в списки основной и дополнительной литературы к преподаваемым в вузах дисциплинам. И не является исключением такой поворот событий, когда учебные издания будут числиться в списках литературы, но студенты и преподаватели не будут знакомы с их содержанием.

В отношении списков учебной литературы и получения настоящих профессиональных знаний еще необходимо отметить следующее: учебные издания высокой значимости не имеют ни малейшего шанса попасть в списки учебных программ из-за давних сроков издания! Яркими примерами здесь являются такие классические переводные издания, как «Основы аудита» Р. Адамса (Adams 1995) [6] и «Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация» Л.А. Бернштейна (Bernstein 2003) [7].

### **Получение, сохранение и лишение права на использование профессиональных знаний в РФ**

В контексте профессиональных знаний нельзя обойти вниманием и такой вопрос, как получение, сохранение и лишение права на использование профессиональных знаний.

Если говорить о бухгалтерском учете, то в Федеральном законе «О бухгалтерском учете» от 6 декабря 2011 г. №402-ФЗ (ред. от 4 ноября 2014 г.) содержатся требования, предъявляемые к главным бухгалтерам или иным должностным лицам, на которых возлагается ведение бухгалтерского учета, в открытых акционерных обществах (за исключением кредитных организаций), страховых организациях и негосударственных пенсионных фондах, акционерных инвестиционных фондах, управляющих компаниях паевых инвестиционных фондов, в иных экономических субъектах, ценные бумаги которых допущены к обращению на организованных торгах (за исключением кредитных организаций), в органах управления государственных внебюджетных фондов, органах управления государственных территориальных внебюджетных фондов [2]. К таким требованиям относятся следующие:

- наличие высшего образования;

- наличие стажа работы, связанной с ведением бухгалтерского учета, составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности либо с аудиторской деятельностью, не менее трех лет из последних пяти календарных лет, а при отсутствии высшего образования в области бухгалтерского учета и аудита – не менее пяти лет из последних семи календарных лет;
- отсутствие неснятой или непогашенной судимости за преступления в сфере экономики.

В Федеральном законе №402-ФЗ отмечено, что дополнительные требования к главному бухгалтеру или иному должностному лицу, на которое возлагается ведение бухгалтерского учета, могут устанавливаться другими федеральными законами [2]. Главный бухгалтер кредитной организации и главный бухгалтер некредитной финансовой организации должны отвечать требованиям, установленным Центральным банком РФ (ЦБ РФ).

Таким образом, в Федеральном законе №402-ФЗ прописаны требования к получению права использования профессиональных знаний лицами, занимающими определенные должности в определенных видах организаций. Законом не предусмотрены требования к сохранению и основания для лишения права на использование профессиональных знаний в сфере бухгалтерского учета.

Несколько другая ситуация характерна для российского аудита. Согласно Федеральному закону «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. №307-ФЗ (ред. от 1 декабря 2014 г.), для осуществления аудиторской деятельности аудитор должен получить квалификационный аттестат, выдаваемый саморегулируемой организацией (СРО) аудиторов при условии, что претендент:

- сдал(а) квалификационный экзамен;
- имеет на дату подачи заявления о выдаче квалификационного аттестата аудитора стаж работы, связанной с осуществлением аудиторской деятельности либо ведением бухгалтерского учета и составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности, не менее трех лет, при этом не менее двух лет из последних трех лет указанного стажа работы должен приходиться на работу в аудиторской организации [1].

Порядок проведения квалификационного экзамена устанавливается уполномоченным федеральным органом (в настоящий момент времени это Министерство финансов РФ), а перечень вопросов – единой аттестационной комиссией из областей знаний, одобренных советом по аудиторской деятельности. Что немаловажно, к квалификационному экзамену допускается претендент, получивший высшее образование по имеющей государственную аккредитацию образовательной программе, при этом, согласно п. 2 ст. 92 «Государственная аккредитация образовательной деятельности» Федерального закона «Об образовании в РФ» №273-ФЗ, целью государственной аккредитации образовательной деятельности является подтверждение соответствия федеральным государственным образовательным стандартам образовательной деятельности по основным образовательным программам и подготовки обучающихся в образовательных организациях, организациях, осуществляющих обучение, а также индивидуальными предпринимателями, за исключением индивидуальных предпринимателей, осуществляющих образовательную деятельность непосредственно [3].

Неясно, поняли ли законодатели смысл условия наличия государственной аккредитации у образовательной программы. На самом деле он очень прост: если учесть, что Федеральный закон «Об образовании в РФ» №273-ФЗ был принят в самом конце декабря 2012 г. и что процесс государственной аккредитации образовательных программ был запущен только в 2013 г., то фактически выпускники по аккредитованным образовательным программам появятся только в 2014-2015 учебном году. Следуя букве закона, чтобы стать претендентами на получение квалификационного аттестата аудитора, им еще надо отработать, как минимум, три года. Таким образом, в соответствии с Федеральным законом №307-ФЗ новые обладатели квалификационного аттестата аудитора могут появиться не ранее 2018 г. (конечно же, возможна при данной формулировке закона и другая ситуация: выпускники вузов могут сразу же претендовать на сдачу квалификационного экзамена, например, если у них уже имеется трехлетний стаж работы в аудиторской фирме в должности «ночного директора»), при этом многие преподаватели, обучающие по аккредитованным программам, не имеют ни малейшего шанса на получение подобного аттестата: ведь когда они получили диплом о высшем образовании, даже никто не мог подумать, что возникнет необходимость аккредитовывать образовательные программы.

Если вернуться к квалификационному экзамену, то следует еще отметить в рамках заявленной темы статьи, что он проводится единой аттестационной комиссией, которая создается совместно всеми СРО аудиторов в порядке, установленном уполномоченным федеральным органом. Квалификационный аттестат выдается без ограничения срока его действия, но при этом аудитор обязан в течение каждого календарного года начиная с года, следующего за годом получения квалификационного аттестата, проходить обучение по программам повышения квалификации, утверждаемым СРО аудиторов, членом которой он является. Минимальная продолжительность такого обучения устанавливается СРО аудиторов и не может быть менее 120 ч за три последовательных календарных года, но не менее 20 ч в каждый год.

Таким образом, сдача квалификационного экзамена – это проверка профессиональных знаний претендента, в случае успешных результатов которой претендент получает квалификационный аттестат аудитора. В свою очередь, получение квалификационного аттестата аудитора дает право на использование, а ежегодное обучение в определенном законе объеме по программам повышения квалификации, утверждаемым СРО аудиторов, является необходимым условием сохранения права на использование профессиональных знаний аудиторами.

Лишение права на использование профессиональных знаний связано с аннулированием квалификационного аттестата аудитора, которое может произойти, в частности, по следующим основаниям:

- получение квалификационного аттестата с использованием подложных документов либо получение квалификационного аттестата аудитора лицом, не соответствующим требованиям к претенденту, установленным Федеральным законом №307-ФЗ;

- вступление в законную силу приговора суда, предусматривающего наказание в виде лишения права заниматься аудиторской деятельностью в течение определенного срока;
- несоблюдение аудитором требований ст. 8 «Независимость аудиторских организаций, аудиторов» и 9 «Аудиторская тайна» Федерального закона №307-ФЗ;
- систематическое нарушение аудитором при проведении аудита требований Федерального закона №307-ФЗ или стандартов аудиторской деятельности;
- подписание аудитором аудиторского заключения, признанного в установленном порядке заведомо ложным;
- уклонение аудитора от прохождения внешнего контроля качества работы и т.д.

Решение об аннулировании квалификационного аттестата принимается СРО аудиторов, членом которой является аудитор, а в отношении квалификационного аттестата лица, не являющегося членом ни одной из СРО аудиторов, – СРО аудиторов, выдавшая этот квалификационный аттестат. Решение СРО аудиторов об аннулировании квалификационного аттестата может быть оспорено в судебном порядке в течение трех месяцев со дня получения данного решения.

Прежде чем сформулировать вывод в отношении заявленной в статье темы, представляется необходимым кратко остановиться на таком понятии, как «информационная открытость». Это позволит сделать общий вывод более четким и аргументированным.

Итак, информационная открытость – это организационно-правовой режим деятельности любого участника социального взаимодействия, обеспечивающий любым участникам этого взаимодействия возможность получать необходимый и достаточный объем информации (сведений) о структуре, целях, задачах, финансовых и иных существенных условиях деятельности [15]. Вернувшись к теме статьи, необходимо ответить на следующий вопрос: можно ли сегодня сказать, что в области российских бухгалтерского учета и аудита любой участник социального взаимодействия, проявляющий интерес к данной сфере, может получить необходимый и достаточный объем информации в отношении рассматриваемой области?

Ответ – скорее да, чем нет. В текущей ситуации открыт доступ к нормативно-правовой базе благодаря официальным сайтам и справочным правовым системам, в электронных системах выложены учебники и учебные пособия по бухгалтерскому учету и аудиту. Короче говоря, имея компьютер и выход в Интернет, доступ к источникам знаний можно получить, не покидая дома без каких-либо особых затрат. При желании с учебниками, учебными пособиями и статьями на профессиональную тематику можно ознакомиться в библиотеках, став их читателями. Преодолев не очень существенные на сегодня барьеры, можно начать изучение бухгалтерского учета и аудита в вузах РФ, имеющих соответствующие аккредитованные образовательные программы, или на профессиональных курсах.

Казалось бы, налицо кризис автономии бухгалтерской профессии, а значит и профессиональных знаний в области бухгалтерского учета и аудита, что выражается все в большей открытости профессиональной информации. Однако в современных усло-

виях это является необходимым, но недостаточным условием утраты автономии применительно к профессиональным знаниям в области бухгалтерского учета и аудита в РФ.

Дело в том, что на современном этапе существенным образом затруднена способность осознавать огромный объем постоянно меняющейся информации, язык изложения которой во многих случаях не соответствует нормам русского языка. В этой связи очевидно, что процессы познания в сфере бухгалтерского учета и аудита требуют пристального внимания специалистов когнитивной психологии. Это становится еще более актуальным при учете несовершенства системы подготовки специалистов в данной сфере в РФ и наличия претензий к учебным пособиям и учебникам.

Таким образом, отвечая на вопрос, вынесенный в заглавие статьи, следует констатировать, что кризис автономии в отношении профессиональных знаний в области бухгалтерского учета и аудита в России является кажущимся: несмотря на высокую степень открытости профессиональных знаний для освоения представителями общества, находящимися вне рамок профессии, система знаний во многом остается достаточно закрытой даже для представителей бухгалтерской профессии.

## Литература

1. Об аудиторской деятельности [Электронный ресурс] : федер. закон от 30 дек. 2008 г. №307-ФЗ (ред. от 1 дек. 2014). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
2. О бухгалтерском учете [Электронный ресурс] : федер. закон от 6 дек. 2011 г. №402-ФЗ (ред. от 4 нояб. 2014 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
3. Об образовании в РФ [Электронный ресурс] : федер. закон от 29 дек. 2012 г. №273-ФЗ (ред. от 31 дек. 2014 г., с изм. от 6 апр. 2015 г.). Доступ из справ.-правовой системы «КонсультантПлюс».
4. Концепция развития налогового аудита в системе налоговых органов РФ [Электронный ресурс] : утв. приказом Федер. налоговой службы РФ от 13 февр. 2013 г. №ММВ-7-9/78@. URL: [www.nalog.ru/html/docs/concept.doc](http://www.nalog.ru/html/docs/concept.doc).
5. Кодекс профессиональной этики аудиторов [Электронный ресурс] : одобрен Советом по аудиторской деятельности 22 марта 2012 г., протокол №4) (ред. от 18 дек. 2014 г., 22 марта 2012 г.). URL: [http://www.consultant.ru/document/cons\\_doc\\_LAW\\_122639/](http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_122639/).
6. Адамс Р. Основы аудита [Текст] / Р. Адамс. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1995.
7. Бернштейн Л.А. Анализ финансовой отчетности: теория, практика и интерпретация [Текст] / Л.А. Бернштейн. – М. : Финансы и статистика, 2003.
8. ИПБ России. Архив. Положения об аттестации. Протокол №11/11 от 24 нояб. 2011 г. [Электронный ресурс]. URL: <http://www.ipbr.org/about/site/archive/documents/education/attestation/statutes/all-2013-2/>.
9. КЛИФФ [Электронный ресурс] : официальный сайт юридической фирмы. URL: <http://www.audit.cliff.ru/spec-audit/nalogovyi-audit/>.
10. Конгресс профессиональных бухгалтеров и аудиторов России – 2014 «День профессионального бухгалтера» [Текст] // Вестник профессиональных бухгалтеров. – 2015. – №1. – С. 2-12.
11. Лукичева А.О. Новый «Кодекс профессиональной этики аудиторов»: «за» и «против» [Текст] / А.П. Лукичева, Т.В. Рябова // Современные проблемы экономики и управления в сфере услуг / под ред В.А. Боровкова. – СПб. : СПбГТЭУ, 2014. – С. 96-98.

12. Международный экономический симпозиум – 2015 : программа симпозиума [Электронный ресурс]. URL: <http://econconf.spbu.ru/files/SymposiumProgram020415.pdf>.
13. Основные принципы организации перевода на русский язык международных стандартов, применяемых в аудиторской деятельности на территории РФ [Электронный ресурс]. URL : <http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/70254836/>.
14. Российская коллегия аудиторов. МСА [Электронный ресурс]. URL: <http://www.rkanp.ru/node/1300>.
15. Словарь [Электронный ресурс]. URL: [http://gufo.me/content\\_pol/informacionnaja-otkrytost-4214.html](http://gufo.me/content_pol/informacionnaja-otkrytost-4214.html).
16. Томшинская И.Н. и др. Понятийный аппарат в аудите [Текст] / И.Н. Томшинская, А.О. Лукичева, Т.В. Рябова // Проблемы экономики и управления в торговле и промышленности. – 2013. – №3. – С. 37-40.
17. ФНС. Крупнейшие налогоплательщики [Электронный ресурс]. URL: [http://www.nalog.ru/rn77/related\\_activities/accounting/recording\\_y/largest\\_taxpayers/](http://www.nalog.ru/rn77/related_activities/accounting/recording_y/largest_taxpayers/).
18. Anderson U. et al. A model of audit judgment: cognition in a professional context [Text] / U. Anderson, L. Koonce, G. Marchant // Auditing: advances in behavioral research / L. Ponemon, D. Gabhart (eds.). – New York : Springer-Verlag, 1991. – Pp. 43-73.
19. Investor dictionary.com [Electronic resource]. URL: <http://www.investordictionary.com/definition/tax-audit>.

### Ключевые слова

Профессиональное знание; профессия; бухгалтерский учет; аудит; Россия; кризис автономии.

*Лукичева Александра Олеговна*

### РЕЦЕНЗИЯ

Актуальность темы обусловлена тем, что без профессиональных знаний не представляется возможным осуществление бухгалтерской и аудиторской деятельности. В статье на примере России рассмотрены такие актуальные вопросы, как 1) система подготовки специалистов в области бухгалтерского учета и аудита и повышения их квалификации; 2) источники профессиональных знаний; 3) получение, сохранение и лишение права на использование профессиональных знаний.

Научная новизна и практическая значимость. В статье показано, какие проблемы имеются в области профессиональных знаний в сфере российских бухгалтерского учета и аудита. В частности, продемонстрировано, какие насущные вопросы существуют в системе подготовки российских бухгалтеров и аудиторов, а также при написании и переводе на русский язык нормативных документов в бухгалтерском учете и аудите. Научную новизну представляет собой вывод о том, что кризис автономии в отношении профессиональных знаний в области бухгалтерского учета и аудита в России является кажущимся, так как несмотря на высокую степень открытости профессиональных знаний для освоения представителями общества, находящимися вне рамок профессии, система знаний во многом остается достаточно закрытой даже для представителей бухгалтерской профессии.

Заключение: рецензируемая статья отвечает требованиям, предъявляемым к научным публикациям, и может быть рекомендована к опубликованию.

*Максимова Т.Г., д.э.н., профессор, заведующий кафедрой, кафедры Статистики и моделирования социально-экономических процессов Института «Санкт-Петербургский государственный торгово-экономический университет», «Санкт-Петербургский политехнический университет Петра Великого», г. Санкт-Петербург.*

Перейти на ГЛАВНОЕ МЕНЮ