

## 4. ОБЩИЙ АУДИТ

### 4.1. КОНЦЕПЦИЯ ПОДГОТОВКИ СТАНДАРТА «ОБРАЗОВАНИЕ АУДИТОРА»

Шеремет А.Д., д.э.н., профессор,  
Заслуженный деятель науки России

*МГУ им. М.В. Ломоносова*

Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» (№ 307-ФЗ) предусматривается передача многих функций в области организации профессионального образования в ведение саморегулирующих организаций аудиторов. С тем, чтобы сохранить единое понимание по базовым вопросам образования аудиторов, необходимо иметь единый стандарт «Образование аудитора», который был бы включен в систему нормативного регулирования аудиторской деятельности.

#### 1. НЕОБХОДИМОСТЬ ПОВЫШЕНИЯ РОЛИ ОБРАЗОВАНИЯ АУДИТОРОВ

Положение с переходом на единый аттестат аудитора нельзя назвать удовлетворительным. На 20.03.12 г. всего числится в реестре Минфина РФ 26,8 тыс. аудиторов и только 1 347 имеют единый аттестат, т.е. 0,05% от общего количества. Имеют право на осуществление аудиторской деятельности 6,2 тыс. организаций и отдельных аудиторов, в т.ч. 5,2 тыс. аудиторских организаций (имеющих в штате аудиторов с единым аттестатом 700 чел.) и 1 тыс. индивидуальных аудиторов, среди которых с единым аттестатом 647 человек. На единый аттестат сдали только в упрощенном порядке, т.е. нет ни одного аудитора, сдавших экзамен в общем порядке. Правда 54 человека сдали тестирование и допущены к письменным экзаменам. Это 23% от сдававших тестирование.

Таким образом, аудиторы с единым аттестатом (1 347 чел.), имеющие право проверять общественно-значимые организации (по примерным подсчетам таких около 10 тыс.), не смогут обеспечить качественный аудит общественно-значимых организаций (в соответствии с ФЗ-307 «Об аудиторской деятельности»). Для подписи заключений, может быть, их достаточно, а для участия в проверках – явно недостаточно.

Процедура упрощенного экзамена, как известно, заканчивается в 2012 году. И дальнейший приток аудиторов с единым аттестатом будет происходить с помощью общего экзамена для всех желающих стать аудиторами.

На современном этапе развития аудита, задачи которого закреплены в ФЗ «Об аудиторской деятельности» №307-ФЗ, в области образования аудиторов предусмотрен ряд принципиально новых правил, а также передача многих функций в области организации профессионального образования аудиторов в ведение саморегулируемых организаций аудиторов.

С тем, чтобы сохранить единое понимание по базовым вопросам профессионального образования аудиторов, а также по таким вопросам, которые по своему назначению должны решаться единообразно (аттестация), и тем самым содействовать сохранению единого аудиторского сообщества, необходимо иметь документ «образование аудитора», в котором были бы отражены правила профессионального образования аудито-

ров, обязательные для всего аудиторского сообщества, и который был бы включен в систему нормативного регулирования аудиторской деятельности.

На заседании Рабочего органа Совета по аудиторской деятельности 17 января 2012 года принято решение поручить:

- комиссии по аттестации и повышению квалификации аудиторов подготовить проект документа, регламентирующего вопросы подготовки и повышения квалификации аудиторов, на основе соответствующих международных стандартов, изданных Международной Федерацией бухгалтеров;
- комиссии по вопросам регулирования аудиторской деятельности и Комиссии по аттестации и повышению квалификации представить предложения о месте документа, указанного в пункте 1, в системе актов, регулирующих аудиторскую деятельность.

Международная Федерация бухгалтеров (IFAC) утверждает два вида стандартов:

- аудиторской деятельности;
- образования профессиональных бухгалтеров (в том числе аудиторов).

Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» в п. 1 ч. 1 ст. 7 предусматривает, что стандарты аудиторской деятельности:

- определяют требования к порядку осуществления аудиторской деятельности;
- регулируют иные вопросы, предусмотренные настоящим законом.

Поскольку вопросы профессионального образования аудиторов регулируются ч.ч. 1-4; 9 ст. 11 ФЗ №307-ФЗ, они относятся к числу «иных вопросов» (см. п. 1 ч. 1 ст. 7 ФЗ №307-ФЗ) и, следовательно, могут и должны регулироваться федеральными стандартами аудиторской деятельности.

Таким образом, документ, регламентирующий вопросы образования аудиторов, проект которого должны подготовить Комиссия по аттестации и повышению квалификации аудиторов, должен занять место в системе федеральных стандартов аудиторской деятельности.

Наличие документа «Образование аудитора» особенно необходимо на этапе, когда саморегулируемые организации аудиторов осваивают образовательные функции, предоставленные им Федеральным законом «Об аудиторской деятельности».

#### 2. СОДЕРЖАНИЕ СТАНДАРТА «ОБРАЗОВАНИЕ АУДИТОРА»

Документ «Образование аудитора» следует базировать на всех восьми стандартах образования профессиональных бухгалтеров и аудиторов Международной Федерации бухгалтеров с учетом российских нормативных актов, отражающих процедуры регулирования профессионального образования аудиторов.

Примерная структура документа «Образование аудитора» с учетом аналогов IES (1-8) IFAC может быть представлена в следующем виде:

- Введение.
- Раздел 1. Требования к начальному уровню образования претендента.
- Раздел 2. Содержание программ профессионального образования.
- Раздел 3. Профессиональные навыки.
- Раздел 4. Профессиональные ценности, этика и этические отношения.

- Раздел 5. Требования к практическому опыту.
- Раздел 6. Оценка профессиональных способностей и компетентности.
- Раздел 7. Система повышения квалификации – непрерывное профессиональное развитие.
- Раздел 8. Требования по компетентности для профессиональных аудиторов в особых условиях и отраслях экономики.

Серия IES (1-8) IFAC состоит из 7 стандартов для образования профессиональных бухгалтеров (также обязательных для аудиторов) и 8-го стандарта, специально посвященного аудиту, особой подготовке аудиторов, дополнительным требованиям к аудитору. Требования восьми международных стандартов образования для России предлагается включить в единый документ (стандарт) образования аудитора, рассматривая семь стандартов для профессиональных бухгалтеров (в нашем документе семь разделов единого стандарта), дополнив их дополнительными требованиями 8-го стандарта к аудиторами. Но часть текста 8-го стандарта IFAC, посвященного требованиям по компетенции для аудиторов, желающих работать в особых условиях аудита, в специфических отраслях экономики, включается в 8-ой раздел российского стандарта.

Остановлюсь на проблемах разделов программы, требующих особого обсуждения.

### **Раздел 1. Требования к начальному уровню образования претендента, желающего стать аудитором**

В соответствии с Федеральным законом №307 к квалификационному экзамену допускается претендент, имеющий высшее образование, независимо от его профиля (ст. 11 ч. 3).

Между тем, в любом учебном процессе важным фактором, влияющим как на уровень усвоения новых знаний, так и на срок обучения, является начальный уровень образования учащегося. В рассматриваемых условиях при организации предквалификационного обучения должен приниматься во внимание начальный уровень высшего образования претендента, а именно в какой мере содержание высшего образования претендента способствует ему при изучении учебного материала единой Программы квалификационных экзаменов на получение квалификационного аттестата аудитора.

Если учесть то, что основу единой Программы квалификационных экзаменов на получение квалификационного аттестата аудитора составляет блок учетно-аудиторско-финансовых дисциплин, становится ясно, что начальный уровень высшего образования претендентов по отношению к возможностям усвоения учебного материала единой Программы квалификационных экзаменов является далеко не одинаковым. Так, претендентам, не имеющим высшего экономического образования, придется в предквалификационный период обучения получить знания по основам учетно-аудиторско-финансовых дисциплин. В этой связи в период предквалификационного образования возникает дополнительная задача – приведение начального уровня образования претендентов в соответствие с единой Программой квалификационных экзаменов на получение квалификационного аттестата аудитора. Причем эта задача должна быть решена на первой ступени предквалификационного образования.

В этой связи предквалификационное обучение должно будет включать две ступени:

- первая ступень - приведение начального уровня высшего образования претендента в соответствие с содержанием Программы квалификационных экзаменов на получение квалификационного аттестата аудитора;
- вторая ступень – получение знаний и навыков, необходимых для сдачи квалификационных экзаменов на получение квалификационного аттестата аудитора.

Это обстоятельство должны иметь ввиду как лица, желающие получить аттестат аудитора, так и СРО аудиторов, решившие воспользоваться своим правом организовать профессиональное обучение лиц, желающих заниматься аудиторской деятельностью.

Категория высшего образования:

1. «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» - магистратура. Здесь возможно совмещение программ стандарта высшего образования и программы квалификационных экзаменов на получение квалификационного аттестата аудитора.
2. «Бухгалтерский учет, анализ и аудит» - бакалавр. Здесь требуется дополнительная подготовка по программам квалификационных экзаменов на получение квалификационного аттестата аудитора. По традиции УМЦ укладываются такую подготовку обеспечить за 240 часов.
3. Высшее образование по общеэкономическим небухгалтерским специальностям и направлениям. Здесь требуется подготовка 240 часов плюс подготовка по дисциплинам из перечня специальностей и направлений, которые отсутствуют в дипломе претендентов данной категории по сравнению с дипломом претендента, относящегося ко 2-й категории.
4. Высшее образование по неэкономическим специальностям и направлениям. Здесь дополнительно к программам 240 часов требуется подготовка по недостающим дисциплинам применительно ко 2-й категории.

Очевидно, УМЦ и кафедры вузов, при которых созданы УМЦ, должны провести дополнительную работу по созданию программ и организации дополнительной подготовки претендентов для выравнивания первоначального уровня образования претендентов и готовности их к усвоению содержания программ квалификационных экзаменов.

### **Раздел 2. Содержание программ профессионального образования**

В соответствии с 307-ФЗ Совет по аудиторской деятельности при Минфине России определил области знаний для квалификационного экзамена для лиц, желающих стать аудиторами, а также перечень дисциплин, соответствующих этим областям знаний.

Перечень включает две группы дисциплин.

- В первую группу входят:
  - бухгалтерский учет и отчетность, в том числе консолидированная;
  - МСФО;
  - управленческий учет и финансовый анализ;
  - управление рисками и внутренний контроль;
  - аудиторская деятельность.
- Вторая группа представляет комплекс дисциплин, которые будут включены в экзаменационные вопросы только в той части, в которой это необходимо для аудиторской деятельности:
  - правовое регулирование хозяйственной деятельности;
  - налогообложение;
  - этика и др.

Данный перечень будет обязательным для разработки Единой программы проведения квалификационных экзаменов на получение квалификационного аттестата аудитора. Программы по каждой дисциплине составят наилучшую базу для формирования вопросов, тестов, задач, которые будут предлагаться претендентам на квалификационном экзамене.

Предквалификационное образование – это подготовка к сдаче экзамена на единый аттестат по аудиту. Для успешной деятельности аудитором необходимы три компонента основных профессиональных знаний, которые наш стандарт устанавливает также, как и международные стандарты. Это:

1. Бухгалтерский учет, аудит, финансы и связанные с ними области знаний.
2. Организация и управление бизнесом. Это знания, которые дает вузовская общеэкономическая подготовка.
3. Третий компонент знаний – информационные технологии. Эти знания также дает вузовская подготовка.

Программа предквалификационного образования кандидата предусматривает обязательное изучение дисциплин 1-го компонента знаний аудитора. Эти дисциплины составляют основу профессионального образования аудитора и изучаются в объеме продвинутых курсов вузовского экономического образования. Продвинутыми курсами считаются курсы для подготовки профессионального бухгалтера и аудитора. При этом, такие предметы, как «Аудит», «Бухгалтерский (финансовый) учет и отчетность» должны изучаться на углубленном уровне.

Под углубленным уровнем в международном стандарте (и мы в своем стандарте) понимаем уровень знаний, который, во-первых, является более глубоким по сравнению с тем уровнем, который считается обязательным для лиц, признаваемых профессиональными бухгалтерами во всех областях, кроме аудита. Во-вторых, является достаточным для того, чтобы специалисты по аудиту могли квалифицированно выполнять свои функции.

Элементы второго и третьего компонентов профессиональных знаний могут быть интегрированы в программы первого компонента, например, включение аспектов информационных технологий в бухгалтерские дисциплины. Это может содействовать учебному процессу и помочь кандидатам понять, как взаимосвязаны отдельные части специальности.

### Раздел 3. «Профессиональные навыки»

Этот раздел расшифровывает следующий круг навыков (я их только перечислю):

- интеллектуальные навыки;
- специальные и функциональные навыки;
- личностные навыки;
- межличностные и коммуникативные навыки;
- организаторские и управленческие навыки.

Все эти навыки расшифровываются, и мы должны проверять на экзамене наличие этих навыков.

### Раздел 4. Профессиональные ценности, этика и этические отношения

Профессиональные ценности, этика и этические отношения, которыми должен руководствоваться в своей деятельности аудитор, должны содержаться в кодексах этики, которые разрабатывают на основе Кодексов этики, утвержденных Советом по аудиторской деятельности и IFAC, саморегулируемые аудиторские объединения.

### Раздел 5. Требования по практическому опыту

Это важный раздел международных стандартов и нашего стандарта, в целом требования одни и те же: не менее трех лет работы. Мы конкретизируем эту работу. Эта работа касается бухгалтерского дела и аудита. Но из последних трех лет опыта (он может быть 10 и 15 лет

по бухгалтерскому и аудиторскому делу) два года обязательная работа в аудиторской фирме. Работа может быть в разном положении, это может быть работник в аудиторской фирме, стажировка, практика в аудиторской фирме. Но в международном стандарте сказано, что этот стаж можно получить и до квалификационной подготовки, и во время подготовки, и после, но получает аттестат только после необходимого стажа аудиторской работы. В наших условиях Федеральный Закон №307-ФЗ предусматривает: практический стаж обязателен ко дню объявления результатов квалификационного экзамена. Не ограничиваемся тем, что имеется такой опыт, надо быть уверенным, что этот опыт не формальный, а по существу. Наличие этого практического опыта проверяется, и, кроме того, требуется от претендента на аттестат 3 рекомендации уже аудиторов. Это очень важное обстоятельство, рекомендующие знают этого человека, знают, что он прошел проверку на практике нормально, и дают, как бы, свое благословение.

### Раздел 6. Оценка профессиональных возможностей и компетентности

В соответствии с международными стандартами в обязательном порядке должны выполняться следующие требования к финальной проверке (экзамену, испытанию) профессиональных возможностей и компетентности кандидата в аудиторы:

- значительная часть процедуры проверки кандидата должна проводиться в письменной форме;
- проверка должна быть надежной и обоснованной;
- для максимальной объективности проверка должна охватывать существенную часть профессиональных знаний, профессиональных навыков, профессиональных ценностей и этики.

На финальной проверке кандидат должен продемонстрировать ряд своих возможностей и компетентности. Ну, например, знание вопросов специальных предметов, входящих в программу и т.д. Обращаю внимание на такое требование – владение русским языком и способность выражать свои мысли письменно и устно грамотным, логичным и лаконичным образом. Это не написано в международном стандарте, но, само собой разумеется, что такие требования нам также необходимы.

### Раздел 7. Система повышения квалификации – непрерывное профессиональное развитие

Этот раздел важен для профессионального аудитора. В 307-ФЗ предусмотрено, что непрерывное профессиональное образование аудиторов является важнейшим условием пребывания в саморегулируемых аудиторских организациях. Если не выполнять это требование, то исключается человек из саморегулируемой аудиторской организации. Членство в аудиторской организации является обязательным для аудитора и, конечно, здесь возникает необходимость непрерывно учиться. Организация повышения квалификации находится в ведении саморегулируемых организаций аудиторов.

Система непрерывного профессионального развития направлена как на повышение квалификации специалистов, так и на приобретение ими новых профессиональных знаний и навыков, которыми они еще не обладали на момент получения квалификации аудитора. Так, для активного участия в проведении аудиторских проверок финансовой отчетности конкретных отраслей экономики

(банковское дело, страхование, биржи, внебюджетные фонды, инвестиционные институты) и выполнение особых видов работ (аудиторские проверки транснациональных компаний, консолидированной финансовой отчетности, отчетности, составленной по МСФО) специалисту по аудиту может потребоваться более узкоспециализированное повышение квалификации.

### **Раздел 8. Требования по компетенции для аудиторов в особых условиях и отраслях экономики**

Из международного стандарта образования IES-8 «Образовательные требования для профессиональных аудиторов» целесообразно выделить именно эту часть в раздел 8 Российского стандарта «Требования по компетенции для аудиторов в особых условиях и отраслях экономики».

В международном стандарте образования IES-8 в п. 74 предусмотрено, что аудиторам (в наших условиях, сдавшим квалификационный экзамен на единый аттестат) «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)». В данном стандарте введены специальные части, описывающие:

- аудит транснациональных корпораций;
- аудит в специфических отраслях экономики;
- дополнительный практический опыт, необходимый для аудита в особых условиях или специфических отраслях.

Следовательно, претендент, успешно сдавший квалификационный экзамен и обладающий ко дню объявления результатов квалификационного экзамена необходимым трудовым стажем, получает единый квалификационный аттестат аудитора, который де-юре дает ему право осуществлять аудиторскую деятельность в любых областях экономики.

Однако хозяйственная система есть совокупность множества различных областей хозяйственной деятельности, которым присущи отраслевые (а некоторым отраслям – существенные, специфические особенности, которые оказывают влияние на методику проведения аудита). Аудитору приходится выполнять особые виды работ (аудиторские проверки транснациональных компаний, консолидированной отчетности, отчетности, составленной по МСФО).

Поскольку ни один профессиональный аудитор не может на высоком уровне осуществлять аудиторскую деятельность во всех отраслях экономики и по всем специфическим видам аудита, в профессии аудитора имеет место специализация.

Поэтому, получив единый квалификационный аттестат, дающий аудитору де-юре право проводить аудиторскую деятельность в любой области экономики, де-факто он получает право проводить аудит только в тех хозяйственных областях, бизнес-среда которых не отличается существенными особенностями, а, следовательно, где может применяться методика общего аудита.

Требования Кодекса профессиональной этики предполагают, что аудиторы не вправе указывать неверную информацию о своем опыте и не могут принимать участие в работах, которые они не в состоянии выполнять в силу своей недостаточной квалификации и компетентности.

Если же аудитор, получив единый квалификационный аттестат аудитора, предполагает осуществлять аудит в тех хозяйственных областях, бизнес-среда которых отличается сугубо индивидуальными особенностями – во всех странах к этим хозяйственным областям в первую очередь относят кредитные организации и банки, страховые организации, организации финансового рынка и биржи и др. – то он должен после получения единого аттестата аудитора пройти курс дополнительного обучения, чтобы получить углубленную специализацию в выбранной им для ведения аудита области (отрасли) экономики.

Специальные навыки и знания аудитор сможет получить по программам непрерывного обучения или повышения квалификации, которые разрабатываются и утверждаются СРО аудиторов для своих членов.

Международные стандарты образования аудиторов уделяют особое внимание необходимости специализации аудиторов для получения де-факто права ведения аудита в специфической бизнес-среде. При этом последовательно подчеркивается, что профессиональные организации аудиторов, аудиторы и аудиторские компании несут солидарную ответственность за то, что аудитор должен обладать достаточной компетентностью для высокопрофессионального выполнения своих функций в условиях особой бизнес-среды.

Уже сейчас Рабочий орган Совета по аудиторской деятельности при Минфине России поручил Комиссии по аттестации и повышению квалификации рассмотреть целесообразность разработки специальных программ повышения квалификации аудиторов, занятых проведением аудита бухгалтерской (финансовой) отчетности кредитных организаций, банковских групп и банковских холдингов. Такую систему спецкурсов Комиссия разработает совместно со специалистами Центрального банка России. В планах Комиссии – разработка серии систем спецкурсов и для других специфических отраслей экономики и видов аудита.

### **Литература**

1. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» (307-ФЗ).
2. Международные стандарты образования профессиональных бухгалтеров (перевод с английского). Финансовая академия при Правительстве РФ, 2004.
3. Аудит: учебник для студентов вузов/ под редакцией В.И. Подольского. – 4-е изд. – М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2008 г.
4. Шеремет А.Д., Суйц В.П. Аудит: учебник. – 5-е изд. – М.: ИНФРА-М, 2009.

### **Ключевые слова**

Стандарты профессионального образования бухгалтеров; программы профессионального образования; квалификационный экзамен на аттестат аудитора; система повышения квалификации; Совет по аудиторской деятельности; бухгалтерский учет; аудит.

*Шеремет Анатолий Данилович*

### **РЕЦЕНЗИЯ**

Статья выполнена на актуальную тему и свидетельствует о том, что основные цели и задачи выполнены.

В работе достоверно и обоснованно отражены необходимость повышения роли образования аудиторов, а также содержание стандарта «Образование аудитора».

Статья отвечает всем предъявляемым требованиям и может быть опубликована в журнале «Аудит и финансовый анализ».

*Чая В.Т., д.э.н., профессор, Академик РАЕН*

## 4.1. CONCEPT TRAINING STANDARDS «AUDITOR EDUCATION»

A.D. Sheremet, Ph.D., Professor, Honored Scientist of Russia and head. Department of Accounting, Analysis and Audit Department of Economics

*Lomonosov Moscow State University*

The Federal Law «On Auditing» (№ 307-FL) provides for the transfer of many functions in the field of vocational education in the management of self-regulatory auditors' organizations. In order to maintain a common understanding on the basic positions of auditors' education it's necessary to have a single standard of "Auditor's education" that would be included in the regulatory framework of auditing.

### Literature

1. Federal Law «On Auditing» (№307-FL).
2. International Education Standards for Professional Accountants (translated from English). Financial Academy under the Government of the Russian Federation, 2004.
3. Audit: textbook for college students / edited by V. Podolsky. – 4th ed. – M.: UNITY-DANA,
4. Sheremet A.D., Suyts V.P. Audit: textbook. – 5th ed. – Moscow: INFRA-M, 2009.

### Keywords

Professional Education Standards for Accountants; vocational education programmes; qualification examination on the certificate of the auditor, the system of training, the Council for auditing, accounting, auditing.