

ЕЖЕМЕСЯЧНЫЙ НАУЧНО-ПРАКТИЧЕСКИЙ ЖУРНАЛ

АУДИТОРСКИЕ ВЕДОМОСТИ

8

2017

AUDIT
JOURNAL

Редакционный совет

А.Г. Грязнова,

заслуженный деятель науки Российской Федерации, доктор экономических наук, профессор, президент Финансового университета при Правительстве Российской Федерации

А.А. Аузан,

доктор экономических наук, профессор, декан экономического факультета МГУ имени М.В. Ломоносова

И.А. Козырев,

заместитель главного бухгалтера ОАО «ЛУКОЙЛ»

Е.С. Кутукова,

кандидат экономических наук, и.о. директора Государственного научно-исследовательского института системного анализа Счетной палаты Российской Федерации

И.А. Майбуров,

доктор экономических наук, профессор, заведующий кафедрой финансового и налогового менеджмента, директор департамента финансов Высшей школы экономики и менеджмента Уральского федерального университета имени первого Президента России Б.Н. Ельцина

В.Б. Мантусов,

доктор экономических наук, профессор, начальник Российской таможенной академии

О.Л. Маргания,

кандидат экономических наук, доцент кафедры экономической теории и экономической политики, декан экономического факультета Санкт-Петербургского государственного университета

В.Я. Соколов,

доктор экономических наук, профессор, главный редактор журнала

Л.Н. Тепман,

доктор экономических наук, профессор, вице-президент Израильской независимой академии развития наук

В.Г. Шубаева,

доктор экономических наук, профессор, декан факультета экономики и финансов Санкт-Петербургского государственного экономического университета

Н.Д. Эриашвили,

кандидат исторических наук, кандидат юридических наук, доктор экономических наук, профессор, лауреат Премии Правительства РФ в области науки и техники

Редакционная коллегия

Главный редактор

В.Я. Соколов,
доктор экономических наук, профессор,
Санкт-Петербургский государственный
экономический университет,
партнер PwC

Заместитель главного редактора

М.В. Мельник,
заслуженный деятель науки Российской
Федерации, доктор экономических наук,
профессор, Финансовый университет при
Правительстве Российской Федерации

Р.П. Бульга,

доктор экономических наук, профессор,
руководитель Департамента учета, анализа
и аудита Финансового университета
при Правительстве Российской Федерации

Е.Л. Логинов,

доктор экономических наук, профессор,
заместитель директора Института проблем
рынка РАН

Ю.Н. Гузов,

кандидат экономических наук, доцент,
первый заместитель декана экономического
факультета Санкт-Петербургского
государственного университета

М.М. Гурская,

доктор экономических наук, доцент
кафедры бухгалтерского учета и аудита,
Кубанского государственного университета

И. Душанов,

доктор экономических наук, профессор,
Университет национального и мирового
хозяйства (Университет за национално
и световностапанство) (Болгария)

В. Лакис (Vaclovas Lakis),

доктор, профессор, Вильнюсский университет
(Vilniausuniversitetas) (Литва)

О.А. Миронова,

доктор экономических наук, профессор,
заслуженный деятель науки Республики
Марий Эл, заведующая кафедрой
бухгалтерского учета, налогов
и экономической безопасности

С.Г. Симагина,

доктор экономических наук,
директор Научно-исследовательского
института образования и науки

В.П. Суйц,

доктор экономических наук, профессор,
заведующий кафедрой учета, анализа и аудита
экономического факультета МГУ
имени М.В. Ломоносова

Ю.А. Цыпкин,

доктор экономических наук, профессор,
Директор Международного учебно-
методического центра «Профессиональный
учебник»

А.А. Шапошников,

доктор экономических наук, профессор,
Новосибирский государственный университет
экономики и управления (НИНХ)

2017
№ 8

Аудиторские Ведомости

СОДЕРЖАНИЕ

АУДИТОРСКИЕ ВЕДОМОСТИ

Журнал зарегистрирован
Министерством РФ
по делам печати,
радиовещания и средств
массовых коммуникаций.

Свидетельство регистрации
ПИ № ФС77-28562
от 2 июля 2007 г.

Редакция:

Главный редактор

В.Я. Соколов

д-р экон. наук, профессор

*Заместитель главного
редактора*

М.В. Мельник

заслуженный деятель науки
Российской Федерации, д-р
экон. наук, профессор

Издательство

«ЮНИТИ-ДАНА»

Главный редактор

Объединенной редакции

Н.Д. Эриашвили,

канд. истор. наук, канд.
юрид. наук, д-р экон. наук,
профессор, лауреат премии
Правительства РФ в области
науки и техники
E-mail: nodari@unity-dana.ru

Генеральный директор

В.Н. Закаидзе

Тел.: 8-499-195-90-36

www.unity-dana.ru

www.niion.org

КВАЛИФИКАЦИЯ И АТТЕСТАЦИЯ

**И.В. КРАСИЛЬНИКОВА, Н.А. КАЗАКОВА,
А.Ю. КУНЕГИНА, С.С. СУХАНОВ, М.А. ПОНИКАРОВА.** Развитие методологии организации и проведения квалификационного экзамена на право осуществления аудиторской деятельности в Российской Федерации в соответствии с Международными стандартами образования аудиторов 5

ТЕОРИЯ И ПРАКТИКА АУДИТА

И.С. ЕГОРОВА. Практическая реализация оценки допущения непрерывности деятельности согласно МСА 570 «Непрерывность деятельности» на основе данных финансовой отчетности 20

С.В. ПАНКОВА, В.А. ЯКИМОВА. Комплаенс-контроль в аудиторской деятельности 31

Н.В. МАЛИНОВСКАЯ. Определение существенности для целей интегрированной отчетности 42

МЕЖДУНАРОДНЫЕ СТАНДАРТЫ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

Ю.Д. СОТНЕВА. Показатели финансовой устойчивости компаний в условиях современных изменений в Международных стандартах финансовой отчетности 51

БУХГАЛТЕРСКИЙ УЧЕТ: ТЕОРИЯ И ОРГАНИЗАЦИЯ

Т.Б. КУВАЛДИНА. Расходы на сертификацию продукции: бухгалтерский учет и налогообложение 59

А.А. ШАПОШНИКОВ. Транспарентность правовых границ в бухгалтерском учете: от стандартов к новациям 66

С.А. БОРОНЕНКОВА, С.И. КРЫЛОВ. Сбалансированная система показателей и производный от нее анализ в стратегическом управлении продажами 76

ФИНАНСЫ

О.Н. ВОЛКОВА. Прозрачность как финансовая категория 88

ХРОНИКА

М.М. ГУРСКАЯ, С.Н. КАРЕЛЬСКАЯ, Е.И. ЗУГА. 40-й ежегодный конгресс европейской ассоциации бухгалтеров 102

Audit Journal

2017
№ 8

АУДИТОРСКИЕ ВЕДОМОСТИ

www.avjournal.ru

Мнение редакции может не совпадать с точкой зрения авторов публикаций.

Ответственность за содержание публикаций и достоверность фактов несут авторы материалов.

Редакция и внешние рецензенты не несут ответственности за качество, правильность и корректность цитирования произведений авторами статей.

Ответственность за качество, правильность и корректность цитирования произведений несут исключительно авторы опубликованных материалов.

За сведения, содержащиеся в рекламных объявлениях, редакция ответственности не несет. Редакция не вступает в переписку с авторами писем, рукописи не рецензируются и не возвращаются.

При перепечатке или воспроизведении любым способом полностью или частично материалов журнала «Аудиторские ведомости».

Формат 60×90 1/8.

Печ. л. 15.

Печать офсетная.

Цена договорная

Подписано в печать
08.08.2017 г.

Отпечатано в цифровой
типографии «Буки Веди»

на оборудова-
нии Konica Minolta

ООО «Ваш полиграфический
партнер»

105066, Москва,
ул. Новорязанская, д. 38,
стр. 1, пом. IV

CONTENTS

QUALIFICATION AND CERTIFICATION

- I.V. KRASILNIKOVA, N.A. KAZAKOVA, A.Y. KUNEGINA, S.S. SUKHANOV, M.A. PONIKAROVA.** Development of the methodology for organizing and conducting the qualification examination for the right to conduct audit work in the Russian Federation in accordance with international auditor education standards 5

AUDIT THEORY AND PRACTIC

- I.S. EGOROVA.** Practical implementation of the evaluation assumptions of going concern under ISA570 «Continuity of operations» based on data from financial statements 20
- S.V. PANKOVA, V.A. YAKIMOVA.** Compliance-control in auditing activity 31
- N.V. MALINOVSKAY.** The determination of materiality for integrated reporting purposes 42

INTERNATIONAL FINANCIAL REPORTING STANDARDS

- U.D. SOTNEVA.** Recent changes in IFRS and ITS impact on corporate financial soundness indicators 51

ACCOUNTING: THEORY AND ORGANISATION

- T.B. KUVALDINA.** Expenses on certification of production: accounting and taxation 59
- A.A. SHAPOSHNIKOV.** The transparency of the legal boundaries in accounting from the standards for innovation 66
- S.A. BORONENKOVA, S.U. KRILOV.** Balanced system of indicators and derivative from her analysis in strategic management of sales 76

FINANCE

- O.N. VOLKOVA.** On the concept of transparency in finance 88

CHRONICLE

- M.M.GURSKAYA, S.N. KARELSKAIA, E.I. ZUGA.** 40-th annual congress of european accounting association 102

УДК 657.6
ББК 65.053



И.В. Красильникова,
директор АНО «ЕАК»
E-mail: eak@eak-rus.ru



А.Н. Кунегина,
заместитель генерального
директора ООО «Нексия
Пачоли», эксперт АНО «ЕАК»
E-mail: a.kunegina@eak-rus.ru



М.А. Поникарова,
ООО «Аудиторская служба
«СТЕК», эксперт АНО «ЕАК»
E-mail: Ponikarova@stekaudit.ru

Н.А. Казакова,
профессор, доктор экономи-
ческих наук, Российский
экономический университет
имени Г.В. Плеханова,
главный методист АНО «ЕАК»
E-mail: axd_audit@mail.ru



С.С. Суханов,
директор Учебного центра
«СТЕК»
E-mail: sss@stekaudit.ru



**Развитие методологии организации и проведения
квалификационного экзамена на право осуществления
аудиторской деятельности в Российской Федерации
в соответствии с Международными стандартами
образования аудиторов**

**Development of a methodology for organizing and conducting
qualification examination for the right to exercise
auditing activities in the Russian Federation
in accordance with International Standards education of auditors**

Аннотация. С 2016 г. идет активный процесс совершенствования квалификационного экзамена на получение квалификационного аттестата аудитора, направленный на приведе-

Abstract. Since 2016, there is an active process of improving the qualification exam for obtaining the qualification certificate of the auditor, aimed at bringing it in line with international education

ние его в соответствие с Международными стандартами образования (МСО), разработанными Международной федерацией бухгалтеров. Модель, заложенная в МСО, предполагает последовательный переход от одного уровня аттестации к другому, представляет собой систему, описывающую алгоритм приобретения профессиональной компетентности, поддержание ее на должном уровне и ее оценку. Единая аттестационная комиссия выносит на обсуждение заинтересованной общественности, всех институциональных пользователей свои наработки по развитию квалификационного экзамена на право осуществления аудиторской деятельности в Российской Федерации.

standards (IES), developed by the International Federation of Accountants. The model embedded in the IES involves a gradual transition from one level of attestation to another, is a system that describes the algorithm for acquiring professional competence, maintaining it at the proper level and assessing it. The unified certification commission shall submit for discussion to the interested public, all institutional users, its developments in the development of the qualification exam for the right to conduct auditing activities in the Russian Federation.

Ключевые слова: аудит, квалификационный экзамен, Международные стандарты образования, Международные стандарты аудита, модель

Key words: audit, qualification examination, international education standards, international audit standards, model

Введение

Аудиторская деятельность является общественно значимой, ее результаты используются при принятии управленческих решений на всех уровнях, в том числе на государственном. Таким образом, успешно сданный квалификационный экзамен на получение квалификационного аттестата аудитора дает право на вхождение в общественно значимую профессию.

В соответствии с Федеральным законом от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» и приказом Минфина России от 27.05.2010 № 51н организацией и проведением квалификационного экзамена на получение квалификационного аттестата аудитора уполномочена заниматься Единая аттестационная комиссия. Ее миссия направлена на обеспечение высокого качества и независимости проведения квалификационной аттестации аудиторов, ее соответствие возрастающим требованиям российской экономики, всех институциональных пользователей, Международных стандартов аудита (МСА) [6] и Международных стандартов образования в области аудита [7].

Сегодня экзамен разделен на несколько этапов, имеет модульный подход в оценке компетентности претендентов на получение квалификационного аттестата аудитора: тесты и письменные задания ориентированы на проверку знаний, включая отдельные темы на понимание и умение применять имеющиеся

знания в областях, необходимых для осуществления аудиторской деятельности; практическая задача — на проверку умений выполнения аудиторских процедур в соответствии с МСА, формирования мнения и составления аудиторского заключения. Единой аттестационной комиссией обеспечиваются независимая разработка и оценка результатов экзамена, что достигается привлечением высококвалифицированных экспертов, соответствующих установленным критериям. При формировании экзаменационной базы полученные от разработчиков тесты и вопросы проходят многоступенчатую экспертизу в целях обеспечения максимально объективного суждения. Экспертиза заданий проводится на предмет соответствия проверяемым областям знаний, программе проведения экзамена, нормативным правовым актам, однородности уровня сложности тестов, корректности и однозначности формулировок вопросов и ответов. При оценке результатов квалификационного экзамена Единой аттестационной комиссией обеспечивается многоуровневая обезличенная проверка письменных работ претендентов.

Учитывая государственную значимость развития аудиторской деятельности в Российской Федерации и в этой связи необходимость соответствия данной отрасли и профессии аудитора современным требованиям рынка, одним из ключевых шагов в направлении устойчивого развития и повышения качества аудита в России является движение в сторону его международного признания. Для этого Единая аттестационная комиссия

проводит регулярное совершенствование и актуализацию информационно-методического обеспечения проведения квалификационного экзамена, ориентируясь на рекомендации Совета по аудиторской деятельности при Минфине России и вовлекая в этот процесс профессиональное сообщество, представителей научных и педагогических кругов, а также организации, имеющие признанный международным сообществом опыт проведения квалификационных экзаменов.

Предпосылки перехода к новой модели квалификационного экзамена

В соответствии с изменениями в Федеральном законе от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» аудиторская деятельность на территории Российской Федерации с 1 января 2017 г. осуществляется в соответствии с Международными стандартами аудита [6]. Федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности (ФПСАД), на основе которых проводился аудит в Российской Федерации, изначально также разрабатывались в соответствии с МСА, однако с тех пор процесс совершенствования МСА осуществлялся достаточно стремительно, тогда как ФПСАД менялись незначительно, не успевая за требованиями международного профессионального сообщества, регулируемого Международной федерацией бухгалтеров. Переход на МСА является важным шагом на пути повышения эффективности и качества аудита, а также повышения доверия к его результатам со стороны пользователей финансовой отчетности и общества в целом. Применение МСА обязывает аудиторское сообщество усовершенствовать концепцию проведения аудита, преимущества которой основываются на следующих принципах.

1. Понимание бизнеса аудируемого лица как основы планирования и проведения аудита. Повышение значимости процесса понимания стратегических целей бизнеса, его организационной структуры и функциональных составляющих, выявление бизнес-рисков аудируемого лица на самой ранней стадии планирования аудита может способствовать пониманию ключевых вопросов аудита. Однако вопросы стратегии и управления бизнесом не

рассматриваются сегодня в тестируемых областях знаний.

2. Риск-ориентированный подход. Следование риск-ориентированному подходу позволяет аудиторам более эффективно и качественно осуществлять аудит. В случае «традиционного» аудита аудиторы, как правило, основывали мнение на результатах детального тестирования отобранных для проверки существенных с количественной точки зрения областей отчетности, что могло привести к тому, что не отобранные для проверки в силу их несущественности величины в сумме могли привести к наличию существенных искажений отчетности. Основным преимуществом риск-ориентированного подхода является концентрация усилий на наиболее рискованных с точки зрения пропуска или искажения информации областях и оптимизация процедур проверки по существу. Понимание аудитором концепций организации и управления бизнесом, рисков внешней и внутренней среды и системы внутреннего контроля аудируемого лица повышает вероятность выявления рисков существенного искажения и пропуска информации в финансовой отчетности.

3. Принцип существенности. ФПСАД, действовавшие до 31 декабря 2016 г., рассматривали в основном взаимосвязь существенности с риском, тогда как МСА отражают эволюцию принципа существенности в ходе аудита. Применение принципа существенности предполагает не только оценку существенности для отчетности в целом, но и, например, расчет существенности для выполнения аудиторских процедур, что позволит аудитору минимизировать риск необнаружения существенных искажений и сделать более обоснованные выводы при формировании мнения.

4. Соответствие компетентности объему и характеру задания. В МСА одним из основных требований является подтверждение того, что осуществляющая проведение аудита рабочая группа в целом обладает требуемой компетентностью и возможностями, включая квалификацию, умения и навыки в соответствующей области, а также опытом в сфере финансовой отчетности, для того чтобы выполнить аудит в соответствии с профессиональными стандартами, требованиями зако-

нодательства и нормативных правовых актов и обеспечить подготовку аудиторского заключения, которое было бы надлежащим в сложившихся обстоятельствах.

5. Расширение содержания заданий, обеспечивающих уверенность. Выполнение заданий, обеспечивающих уверенность, в соответствии с Международными стандартами заданий, обеспечивающих уверенность, требует применения определенных знаний и навыков, относящихся к предмету задания, умения проводить количественную или качественную оценку оцениваемого предмета задания в соответствии с критериями. Такие задания, как задания по проверке прогнозной финансовой информации, компиляция проформы финансовой информации, оценка экологической среды, включая задания в отношении отчета организации о выбросах, широко применяются в мировой практике, однако не рассматриваются в тестируемых сегодня областях знаний.

6. Подготовка аудиторских заключений в соответствии с новыми требованиями. Современным пользователям финансовой отчетности недостаточно только положительного или отрицательного аудиторского заключения. Требуется большая прозрачность в отношении исполнения обязанностей аудитора, в том числе информации о ключевых вопросах, возникших в ходе аудита, а также необходимость раскрытия в аудиторском заключении информации о бизнесе в целом. Применение МСА приводит к необходимости обеспечить подтверждение способности аудиторов выполнять требуемые задачи и функции, проверить их знания, умения и навыки и комплексно подходить к проведению аудита и отражению в аудиторском заключении большего количества информации, чем в существующей форме аудиторского заключения. Подготовка аудиторских заключений, согласно новым требованиям, — абсолютно новая задача для аудиторского сообщества. Заинтересованные пользователи хотят получать информацию, которая ранее была недоступна, и смогут использовать ее как при оценке и сравнении организаций, так и при оценке качества самого аудита. Подготовка такого аудиторского заключения требует от аудитора

более глубокого понимания бизнеса, структуры корпоративного управления, целей и стратегий бизнеса, знания и умения применять инструментальные средства экономического анализа, математики, статистики, т.е. таких областей знаний, техническая и профессиональная компетентность в которых не проверяется в действующей системе квалификационной аттестации аудиторов в Российской Федерации.

Кроме того, дальнейшее развитие информационных технологий, растущие риски угроз информационной безопасности подводят к тому, что квалифицированному аудитору сегодня недостаточно наличия только общих знаний информационных технологий. Развитие аудита, повышение роли аудитора обуславливают необходимость знаний в области среды информационных технологий, системы контроля информационных технологий и компетенций их пользователей. Указанные знания и компетенции также не рассматриваются сегодня в тестируемых областях знаний.

Таким образом, в условиях высоких экономических и политических рисков, связанных с глобализацией мировых экономик и институциональными изменениями в сфере аудиторской деятельности, методология квалификационного экзамена на получение квалификационного аттестата аудитора в Российской Федерации должна меняться и соответствовать глобальным вызовам и требованиям международных стандартов.

Методологические подходы к разработке компетентностно ориентированной модели квалификационного экзамена

С августа 2016 г. Единая аттестационная комиссия ведет активную методологическую работу по совершенствованию порядка проведения квалификационного экзамена на получение квалификационного аттестата аудитора для приведения его в соответствие с Международными стандартами образования в области аудиторской деятельности. Работа осуществляется в соответствии с Поручением Первого заместителя Председателя Правительства РФ. И.И. Шувалова (от 28.06.2016 № ИШ-П13-3745) и Планом мероприятий

(«дорожной картой») «Основные мероприятия по развитию финансового рынка Российской Федерации на период 2016–2018 гг.» (п. 7.3).

Для реализации данного проекта Советом Единой аттестационной комиссии утвержден План мероприятий по переходу к новой модели квалификационного экзамена на получение квалификационного аттестата аудитора. В рабочую группу, сформированную Единой аттестационной комиссией, включены представители различных институциональных пользователей, заинтересованные в том, чтобы экзамен отвечал требованиям развития финансового рынка. Это позволит выработать действительно верное направление совершенствования модели квалификационного экзамена, учитывающее как государственные, так и профессиональные интересы и потребности экономики и бизнеса:

- ориентированность на Международные стандарты образования (IFAC), обеспечивающие контроль качества подготовки аудиторских кадров;
- независимость оценки профессиональных компетенций аудиторских кадров;
- нацеленность на признание результатов квалификационного экзамена на право осуществления аудиторской деятельности в международном бизнес-сообществе.

В ее состав также включены члены Временной рабочей группы по обобщению практики применения профессионального стандарта «Аудитор», созданной Рабочим органом Совета по аудиторской деятельности.

На первом этапе реализации данного проекта Рабочей группой проведено комплексное исследование действующего экзамена на соответствие его международно-признанным квалификациям, обобщение и распределение компетенций по уровням квалификационного экзамена по предметным областям, включенным в Программу квалификационного экзамена [1;3]. Это позволило усовершенствовать структуру экзамена в направлении его сближения с аналогичными международными профессиональными квалификациями в части методологии, содержания и формата проведения экзаменов. Результатом проведенной работы стало признание отдельных модулей в составе международных профессиональных

квалификаций Международным институтом присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса (ICAEW) и Международной ассоциации присяжных сертифицированных бухгалтеров (ACCA) для успешно сданных квалификационных экзаменов в Единой аттестационной комиссии. В частности, ACCA дала согласие на зачет и освобождение от своих экзаменов по модулям: F3 (Финансовый учет), F4 (Корпоративное право), F6 (Налогообложение), F7 (Финансовая отчетность), F8 (Аудит и сопутствующие услуги). ICAEW подтвердил систему зачета и освобождения от экзаменов АСА по областям «Бухгалтерский учет», «Достоверность информации», «Бизнес и Финансы», «Право», «Принципы налогообложения», «Информация для менеджмента» [4;5]. Предоставление зачетов свидетельствует о высоком уровне российского квалификационного экзамена и дает возможность заинтересованным специалистам получать востребованные во всем мире финансовые квалификации в более короткие сроки, что было очень позитивно воспринято как аудиторами, так и работодателями аудиторских компаний.

В настоящее время Рабочая группа активно прорабатывает варианты модели нового квалификационного экзамена 2020 г., включая совокупность компетенций, уровней владения ими применительно к областям знаний, определенным Решением Совета по аудиторской деятельности (САД) (протокол № 33 от 23.03.2017), выбор базовых методических подходов к разработке экзаменационных заданий в соответствии с требованиями Международных стандартов образования в области аудиторской деятельности.

Для обоснования новой концепции квалификационного экзамена на получение квалификационного аттестата аудитора в Российской Федерации проведены обобщение, анализ и оценка российских и зарубежных подходов к определению компетенций с учетом Международных стандартов образования (МСО 1-8), разработанных Международной федерацией бухгалтеров (IFAC), рекомендаций Комитета по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности информации в части унификации и контроля качества аудиторской деятельности в разных

странах, а также стандартов Европейского совета по бизнес-образованию (ЕСВЕ, Болонское соглашение).

Согласно концепции Международной федерацией бухгалтеров, аудитор должен быть, прежде всего, профессиональным бухгалтером. Поэтому при аттестации аудиторов используются МСО в области бухгалтерского учета для оценки компетентности профессионального бухгалтера, которая «должна быть настолько комплексной, чтобы дать возможность претендентам продемонстрировать, что они владеют профессиональными знаниями, профессиональными навыками и профессиональными ценностями, этикой и отношениями». В соответствии с этим в Международных стандартах образования (МСО 2,3,4) области компетентности профессиональных бухгалтеров структурированы по видам: техническая компетентность; профессиональные навыки; профессиональные ценности, этика и отношения:

1) *техническая компетентность:*

- финансовый учет и отчетность;
- управленческий учет;
- финансы и управление финансами;
- налогообложение;
- аудит и уверенность;
- управление, управление рисками и внутренний контроль;
- торговое законодательство и положения;
- информационные технологии;
- деловая и организационная среда;
- экономика;
- стратегия деятельности и деловое управление;

2) *профессиональные навыки:*

- интеллектуальные;
- навыки межличностных отношений;
- персональные;
- организационные;

3) *профессиональные ценности, этика и отношения:*

- профессиональный скептицизм и профессиональное суждение;
- этические принципы;
- приверженность интересам общественности.

Модель, заложенная в МСО, предполагает последовательный переход от одного уровня к другому, представляет собой систему, описывающую алгоритм приобретения профессиональным бухгалтером, одним из видов деятельности которого может выступать и аудит, профессиональной компетентности, поддержание ее на должном уровне и ее оценку [7;8]. МСО 1 определяет вступительные требования к профессиональной подготовке (образованию) профессиональных бухгалтеров с учетом компетентности и результатов обучения. Профессиональная компетентность рассматривается через интегрирование и применение совокупности необходимых областей компетентности и результатов обучения по ним (МСО 2, 3, 4 и 8), необходимого практического опыта (МСО 5), оценки профессиональной компетентности (МСО 6) и необходимости постоянного профессионального развития (МСО 7). Непосредственно к компетенциям руководителя аудиторской проверки имеет отношение МСО 8, использующий терминологию МСА и раскрывающий требования к профессиональной компетентности, которую профессиональные бухгалтеры должны иметь и поддерживать при выполнении функций руководителей аудиторской проверки, ответственных за проведение аудиторской проверки финансовой отчетности (табл. 1).

В МСО 8 отмечается, что руководители аудиторской проверки работают в условиях существенных изменений: усиление регулирования, изменения в финансовой и нефинансовой отчетности, новые технологии, широкое использование бизнес-аналитики, усложнение системы управления бизнесом. В связи с этим для их аттестации могут потребоваться дополнительные области компетенции, например аудит специализированной отрасли или сделки.

В России компетенции руководителя аудиторской проверки (трудовые действия и умения) прописаны в профессиональном стандарте «Аудитор» (табл. 2).

Таблица 1

<i>Области компетентности</i>	<i>Результаты обучения (степень компетентности)</i>
(i) Техническая компетентность	
(a) Аудит	<p>(ii) Проведение идентификации и оценки рисков существенного искажения в качестве части общей стратегии аудита</p> <p>(iii) Оценка реакции на риски существенного искажения</p> <p>(iv) Оценка того, был ли аудит проведен и задокументирован в соответствии с действующими стандартами и соответствующими законами и правилами</p> <p>Разработка соответствующего аудиторского заключения и соответствующего аудиторского отчета, включая описание основных вопросов аудита, если это применимо</p>
Финансовый учет и отчетность	<p>Оценка степени подготовки субъектом во всех существенных аспектах финансовой отчетности в соответствии с требованиями к финансовой отчетности и нормативными требованиями</p> <p>Оценка определения, измерения, представления и раскрытия информации о сделках и событиях в финансовой отчетности в соответствии с требованиями к финансовой отчетности и нормативными требованиями</p> <p>(i) Оценка бухгалтерских решений и оценок, в том числе оценка справедливой стоимости, выполненная руководством</p> <p>Оценка справедливого представления финансовой отчетности по отношению к характеру компании, операционной среде и способностям субъекта продолжать деятельность в обозримом будущем</p>
Руководство и управление рисками	(i) Оценка корпоративных структур управления и процессов оценки риска, влияющих на финансовую отчетность субъекта, как части общей стратегии аудита
Экономическая обстановка	(i) Анализ соответствующей отрасли, нормативных и других внешних факторов, которые используются для информирования аудиторской оценки рисков, включая, но не ограничиваясь требованиями рынка, конкуренцию, технологии изготовления продукции и экологические требования
Налогообложение	(i) Оценка процедур, осуществляемых для устранения рисков существенного искажения в финансовой отчетности в отношении налогообложения, и влияние результатов этих процедур на общую стратегию аудита
Информационные технологии	Оценка среды информационных технологий для выявления элементов управления, которые относятся к финансовой отчетности, в целях определения воздействия на общую стратегию аудита
Торговое право и нормативные акты	Оценка выявленного или предполагаемого несоблюдения законов и нормативных актов для определения воздействия на общую стратегию аудита и аудиторское заключение
Финансы и финансовый менеджмент	Оценка различных доступных источников финансирования и финансовых инструментов, используемых субъектом для определения воздействия на общую стратегию аудита. Оценка денежного потока субъекта, бюджета и прогнозов, а также потребности в оборотном капитале для определения воздействия на общую стратегию аудита

<i>Области компетентности</i>	<i>Результаты обучения (степень компетентности)</i>
Профессиональные навыки	
Интеллектуальные	Решение проблем аудиторского задания с помощью исследования, абстрактного и логического мышления и критического анализа для рассмотрения альтернативных вариантов и анализа результатов
Межличностные и коммуникативные	Эффективная и надлежащая коммуникация с аудиторской группой, руководством и теми, кому поручено управление субъектом Решение проблем аудиторского задания путем эффективной консультации при необходимости
Личные	Поощрение и осуществление постоянного обучения Использование в качестве ролевой модели для аудиторской группы Использование в наставничестве или коучинге для аудиторской группы
Организационные	(i) Оценка того, имеет ли аудиторская группа, в том числе аудиторские эксперты, совместно соответствующую объективность и компетентность для выполнения аудиторской проверки Управление выполнением задания путем обеспечения лидерства и управления проектами аудиторской группы
Профессиональные ценности, этика и отношения	
Приверженность общественным интересам	Повышение качества аудита во всех мероприятиях с акцентом на защиту общественных интересов
Профессиональный скептицизм и профессиональное суждение	Применение скептического мышления и профессионального суждения при планировании и проведении аудита и получение выводов, служащих основой для аудиторского заключения
Этические принципы	(i) Применение этических принципов целостности, объективности, профессиональной компетентности и должной тщательности, конфиденциальности и профессионального поведения в контексте аудита и определение соответствующего решения этических конфликтов (ii) Оценка и реагирование на угрозы объективности и независимости, которые могут возникнуть в ходе аудита Защита конфиденциальной информации субъекта в соответствии с этическими обязательствами и соответствующими правовыми требованиями

Таблица 2

Трудовые действия	Изучение и анализ деятельности аудируемого лица и среды, в которой она осуществляется, включая систему внутреннего контроля
	Оценка рисков существенного искажения бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица и иных значимых рисков, связанных с выполнением аудиторского задания, управление этими рисками
	Оценка соблюдения требований независимости в отношении аудиторского задания, контроль их соблюдения участниками аудиторской группы

	Установление уровней существенности по конкретному заданию
	Разработка и утверждение общего подхода к выполнению аудиторского задания
	Общий надзор за выполнением аудиторского задания, координация и контроль работы участников аудиторской группы и осуществляющего надзор лица в спорных и сложных ситуациях
	Оценка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица (или иной итоговой информации) в целом
	Оценка надежности аудиторских доказательств, разумности заявлений и разъяснений руководства аудируемого лица
	Планирование оказания прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью
	Контроль и общий надзор за оказанием прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью
	Решение сложных и спорных вопросов, возникающих при выполнении аудиторского задания, оказании прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью, в пределах своей компетенции
	Консультирование участников аудиторской группы, организация и контроль получения консультаций по нерешенным сложным и спорным вопросам, связанным с выполнением аудиторского задания, оказанием прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью, с другими лицами аудиторской организации
	Обучение лиц, осуществляющих надзор, и других участников аудиторской группы в ходе выполнения аудиторского задания или оказания прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью, в случае необходимости
	Формирование выводов в соответствии с целями выполнения аудиторского задания или оказания прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью
	Формирование итоговых документов по результатам выполнения аудиторского задания — аудиторского заключения и/или отчета (письменной информации) или иной предметной информации, итоговых документов по результатам оказания прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью
	Документирование в части, относящейся к своей работе
	Определение объема документации по аудиторскому заданию в целом или оказанию прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью, и организация формирования по ним архива
	Взаимодействие, проведение переговоров с представителями аудируемого лица (лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту или прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью), сообщение им информации по итогам выполнения аудиторского задания
	Взаимодействие с лицом, осуществляющим обзорную проверку выполнения аудиторского задания
Необходимые умения	Собирать информацию из различных источников
	Систематизировать различные виды информации
	Анализировать полученную информацию и формулировать выводы по итогам ее анализа
	Изучать и описывать бизнес-процессы организации
	Планировать и проводить процедуры оценки эффективности системы внутреннего контроля, управления рисками и корпоративного управления

	Выявлять и оценивать факторы, которые могут повлиять на бухгалтерскую (финансовую) отчетность аудируемого лица и выполнение аудиторского задания в целом
	Применять системный подход к анализу результатов и оценке работы участников аудиторской группы
	Применять на практике нормативные правовые акты в соответствующих областях знаний
	Обосновывать свое мнение по сложным и спорным вопросам ссылками на нормативные правовые акты
	Выбирать и назначать приоритеты при выполнении своей работы в условиях ограниченных ресурсов и организовывать работу аудиторской группы таким образом, чтобы выполнить ее в срок
	Выделять и предвидеть значимые для выполнения аудиторского задания или оказания прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью, проблемы и своевременно их решать
	Объединять различные навыки и области знаний для решения нестандартных проблем при выполнении аудиторского задания или оказания прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью
	Поддерживать деловые и этические взаимоотношения с представителями аудируемого лица (лица, заключившего договор оказания сопутствующих аудиту или прочих услуг, связанных с аудиторской деятельностью) и с работниками аудиторской организации, предотвращать и разрешать конфликты
	Подготавливать и оформлять рабочие документы
	Разрабатывать и формулировать надлежащее аудиторское заключение и/или иной итоговый документ с достаточным, логичным и понятным обоснованием содержащихся в них выводов
	Работать с компьютером и офисной оргтехникой; с компьютерными программами, применяемыми в бухгалтерском учете и аудите, со справочными правовыми системами

Если сравнивать описанные трудовые действия и умения с описанием компетентности руководителя аудиторского задания через результаты обучения по МСО 8, то следует иметь в виду, что МСО 8 содержит требования в отношении не всех аудиторов, а только тех, кто выполняет функции руководителя аудиторского задания (engagement partner). Для них уточняются требования в отношении результатов обучения, изложенные в МСО 2—4, с учетом их роли, т.е. фактически указываются направления дальнейшего развития компетентности для достижения уровня руководителя аудиторского задания.

Стандарты Европейского совета по бизнес-образованию (ЕСВЕ) (Болонское соглашение, 48 стран, в том числе Россия) приняты за основу при разработке действующей

системы высшего образования в Российской Федерации [2]:

- двухуровневая система;
- модульный учебный план, основанный на кредитах (трудоемкости);
- практико-ориентированный подход;
- тесная связь с профессиональным сообществом (работодателями) через их участие в образовательном процессе.

Проведенный анализ зарубежных, международно-признанных систем проведения профессиональных экзаменов (аттестаций) в части аттестации аудиторов показывает, что они в целом ориентированы на принципы, заложенные в Международных стандартах образования и Европейских стандартах бизнес-образования:

- уровневый, модульный, компетентностно ориентированный подход (компетенции раскрываются в учебных планах и модульных сетках) (МСО 1—8);
- подтверждение профессионального (квалификационного) опыта (МСО 5);
- подтверждение постоянного развития-повышения квалификаций (МСО 7),
- практико-ориентированная направленность экзаменационной базы (установленное соотношение теоретических и практических вопросов);
- использование стандартных форм проведения экзамена (тестирование, письменный, задача по модулям, комплексная задача, обобщающая проверку всех установленных компетенций);
- принцип разумного сочетания обеспечения качества экзамена и его финансовой состоятельности, так как практически все системы аттестации работают на самофинансировании при поддержке заинтересованных организаций — членов профессионального сообщества;
- наличие «собственных» источников экзаменационной базы, формирование и постоянная актуализации источников информации для подготовки претендентов.

Краткая характеристика наиболее распространенных в мире, в том числе в Российской Федерации, систем аттестации в области учета, аудита и финансов

ACCA предполагает два уровня аттестации (есть возможность выбора некоторых альтернативных модулей): базовый или фундаментальный уровень (fundamental level); предполагает девять модулей (финансовая отчетность и бухучет; управленческий учет или менеджмент, в том числе финансовый и др.); профессиональный уровень (professional level) предполагает семь модулей.

ICAEW (ее преимущество в том, что она более ориентирована на получение аттестата сертифицированного аудитора, чем другие из изученных систем аттестации) предполагает три уровня аттестации: уровень сертификата (шесть модулей), профессиональный уровень (шесть модулей), продвинутый уро-

вень (два модуля и комплексная ситуационная задача).

СІМА предполагает два уровня аттестации (операционный и управленческий), разработана Международным институтом менеджмента и ориентирована на стандарты менеджмента как в части начальных знаний, так и в части профессиональных компетенций.

В табл. 3 представлена взаимосвязь областей знаний, определенных САД, с областями компетентности в МСО для профессиональных бухгалтеров, в том числе аудиторов, а также с модулями уровневой аттестации претендентов в ACCA, ICAEW и в проекте нового квалификационного экзамена АНО «ЕАК».

Обобщая наработанный положительный опыт и уроки существующего экзамена, а также зарубежных, международно-признанных систем проведения профессиональных экзаменов (аттестаций) в области аудиторской деятельности и смежных областях, можем сделать следующие выводы.

Новая модель квалификационного экзамена на получение квалификационного аттестата для осуществления аудиторской деятельности в Российской Федерации должна строиться на международных, в том числе европейских, стандартах образования, т.е. на следующих принципах:

- требования к стартовому образованию претендентов (МСО 1), в российском образовании это соответствие может быть увязано с бакалавриатом по направлению «Экономика», «Менеджмент», специалитетом по направлению «Экономическая безопасность» и быть согласовано с компетенциями в учебных планах вузов [2];
- уровневый, модульный, компетентностно ориентированный подход к наполнению содержания утвержденных областей знаний (МСО 2, 3, 4, 8);
- подтверждение профессионального (квалификационного) опыта (МСО 5);
- подтверждение постоянного развития — повышения квалификаций (МСО 7);
- практико-ориентированная направленность экзаменационной базы (установленное соотношение теоретических и практических вопросов);

Таблица 3

Области знаний, определенные решением САД (протокол № 33 от 23.03.2017)		№ п/п	Области компетентности по МСО 2, 3, 4, 8 для профессиональных бухгалтеров, в том числе аудиторов	Модули уровневой аттестации претендентов в ISA EW	Проект АНО «ЕАК»	
					Модули уровневой аттестации	Содержание модулей
Наименование областей	<p>Бухгалтерский учет (в том числе бухгалтерская (финансовая отчетность)), включая: теорию бухгалтерского учета, законодательство о бухгалтерском учете, финансовый учет, МСФО</p>	п. 3а)	<p>Финансовый учет и отчетность</p>	<p>Бухгалтерский учет и отчетность. Корпоративная отчетность. Сравнительная отчетность</p>	<p>Бухгалтерский учет и отчетность по РСБУ и МСФО, консолидированная, интегрированная, отчетность специального назначения, информационные технологии в учете</p>	
		п. 3б)	<p>Аудит и уверенность</p>	<p>Подтверждение достоверности и аудит</p>	<p>Законодательство в области аудиторской деятельности в Российской Федерации, аудит и иные задания, обеспечивающие уверенность, сопутствующие услуги, МСА, Кодекс профессиональной этики, Правила независимости аудиторов и аудиторских организаций, информационные технологии в аудите, внутренний контроль</p>	
		п. 3в)	<p>Финансы и финансовый менеджмент</p>	<p>Бизнес-анализ</p>	<p>Финансовый анализ. Анализ и оценка стратегии развития бизнеса</p>	<p>Основы финансового менеджмента, тематический финансовый анализ, экспресс-анализ бизнеса на основе отчетности компании по РСБУ, анализ отчетности по МСФО</p>

Управление рисками, внутренний контроль	п.3г)	Управленческий учет; управление, управление рисками и внутренний контроль	Управленческий учет; управление эффективностью; корпоративное управление, риск и этика	Управленческая информация. Стратегическое управление бизнесом	Управление рисками. Экономика и бизнес	Бизнес-планирование и бизнес-стратегии, основы макро- и микроэкономики, компьютерные системы в бизнесе, управленческий учет, оценка и управление рисками, стратегический анализ, оценка стоимости бизнеса компании
Законодательство Российской Федерации: гражданское, трудовое, о несостоятельности (банкротстве), о противодействии коррупции, легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма	4а)	Законодательство и нормативные акты, регулирующие коммерческую деятельность	Корпоративное право	Законодательство	Право	Законодательство Российской Федерации: гражданское, трудовое, о несостоятельности (банкротстве), о противодействии коррупции, легализации (отмыванию) доходов, полученных преступным путем, и финансированию терроризма
Налоговое законодательство Российской Федерации	4б)	Налогообложение	Налогообложение	Принципы налогообложения. Соблюдение налогового законодательства	Налоги и налогообложение	Налоговое право, виды налогов, страховые взносы, особенности налогообложения различных типов хозяйствующих субъектов
Общая экономическая теория, финансы, основы финансового менеджмента, микроэкономика	4в)	Финансы и финансовый менеджмент, деловая и организационная среда; стратегия деятельности и управление	Бухгалтер и бизнес; финансовый менеджмент	Бизнес и финансы. Бизнес-планирование. Бизнес-стратегия. Финансовый менеджмент		Включаются в модули: управление рисками, экономика и бизнес, финансовый анализ, анализ и оценка стратегии развития бизнеса
Математика, статистика	4г)	Количественные аналитические методы в сфере уместности во всех областях и модулях	Количественные аналитические методы в сфере уместности во всех областях и модулях			Включаются в модули: бухгалтерский учет и отчетность, аудиторская деятельность, финансовый анализ, анализ и оценка стратегии развития бизнеса
Информационные технологии и компьютерные системы	4д)	Информационные технологии	Включается в другие модули			

- использование различных форм проведения экзамена в зависимости от уровня и проверяемых компетенций;
- принцип разумного сочетания обеспечения качества экзамена и его финансовой состоятельности;
- в качестве источников экзаменационной базы, ее формирования и регулярной актуализации источников информации для подготовки претендентов использование, кроме нормативной базы, учебников, сборников кейсов и задач с грифом, например, «рекомендовано для подготовки к аттестации на получение аттестата аудитора». Их разработку и актуализацию можно осуществлять на грантовой основе.

Разрабатываемая система профессиональной аттестации аудиторов в Российской Федерации должна учитывать институциональные, национальные особенности регулирования деятельности хозяйствующих субъектов в различных сферах, сложившийся опыт, практику российского образования и аудиторской деятельности.

Модель компетентностной аттестации аудиторов-2020 должна иметь несколько уровней:

- *базовый*, на котором будет проводиться проверка начальных компетенций для входа в профессию с выдачей сертификатов (может предусматриваться система зачетов для претендентов, имеющих профильное образование в «аккредитованных» вузах);
- *профессиональный*, на котором проверяются профессиональные навыки;
- *продвинутый*, позволяющий комплексно оценить наличие у претендента компетентности быть аудитором, подтвердить его способность владеть профессиональными знаниями, профессиональными навыками, профессиональными ценностями, этикой и отношениями по всем установленным областям знаний; завершает процедуру аттестации, после чего претендент имеет право на получение квалификационного аттестата аудитора.

Проект модели компетентностной аттестации аудиторов-2020 основан на проверке наличия компетенций у претендентов в соответствии с требованиями Международных

стандартов образования и Европейских стандартов бизнес-образования (ЕСВЕ), которые детализируются в картах компетенций. Они обеспечивают увязку модулей в рамках каждого уровня аттестации с трудовыми функциями, соответствующими требованиям к квалификации работников субъектов аудиторской деятельности, утвержденным профстандартом «Аудитор», содержат дополнительные знания и навыки из смежных областей знаний, которыми должен владеть профессиональный аудитор.

Заключение

Аудиторская деятельность относится к общественно значимым, поскольку на основе аудиторского заключения многочисленные институциональные пользователи формируют представление о бизнесе, его эффективности. Это служит основой для принятия важных управленческих решений, причем на различных уровнях, в том числе на государственном. При этом право на вхождение в общественно значимую профессию дает успешно сданный квалификационный экзамен на получение квалификационного аттестата аудитора. Анализ зарубежных систем квалификационной аттестации аудиторов доказывает, что в каждой стране складывается своя национальная система регулирования аудиторской деятельности, в том числе подготовки и аттестации аудиторских кадров. В Российской Федерации эта система достаточно молодая по сравнению с другими странами. Например, в Англии эта система существует с 1880 г. С 2016 г. начался активный процесс совершенствования квалификационного экзамена на получение квалификационного аттестата аудитора, направленный на приведение его в соответствие с Международными стандартами образования, разработанными Международной федерацией бухгалтеров. Модель, заложенная в МСО, предполагает последовательный переход от одного уровня к другому, представляет собой систему, описывающую алгоритм приобретения профессиональным бухгалтером, одним из видов деятельности которого может выступать и аудит, профессиональной компетентности, поддержание ее на должном уровне и ее оценку.

Единая аттестационная комиссия выносит на обсуждение заинтересованной общественности, всех институциональных пользователей свои наработки по развитию квалификационного экзамена на право осуществления аудиторской деятельности в Российской Федерации. Мы очень надеемся, что профессиональный опыт, знания и видение перспектив развития аудиторской профессии помогут обеспечить неформальный подход к изменению требований к компетентности аудиторов. Только совместными усилиями мы сможем выработать действительно верное направление совершенствования квалификационного экзамена, учитывающее как государственные, так и профессиональные интересы и потребности экономики и бизнеса: ориентированность на Международные стандарты образования, обеспечивающие контроль качества подготовки аудиторских кадров; независимость оценки профессиональных компетенций аудиторских кадров; нацеленность на признание результатов квалификационного экзамена на право осуществления аудиторской деятельности в международном бизнес-сообществе.

Список литературы

1. Красильникова И.В., Колмаков Б.И., Бочарова Л.В., Новикова М.В. Российская и международные системы квалификационных экзаменов в сфере аудита // Аудиторские ведомости. 2017. № 2.
2. Казакова Н.А. Развитие компетентного подхода к подготовке кадров в системе высшего экономического образования: опыт Российского экономического университета имени Г.В. Плеханова // Современные проблемы науки и образования. 2016. № 5.
3. http://www.eak-rus.ru/files/2017/godovoy_otchet_2016.pdf — Годовой отчет о деятельности автономной некоммерческой организации «Единая Аттестационная Комиссия».
4. http://www.eak-rus.ru/oficialnoe_zayavlenie_edinoj_attestacionnoj_komissii_i_assa — Соглашения по вопросу присвоения освобождений от ряда экзаменов АССА на основе квалификационного аттестата аудитора.
5. http://www.eak-rus.ru/oficialnoe_zayavlenie_edinoj_attestacionnoj_komissii_i_icaew — Соглашения по вопросу присвоения освобождений от ряда экзаменов международной квалификации ICAEW АСА на основе успешной сдачи квалификационного экзамена на получение квалификационного аттестата аудитора.
6. <https://www.minfin.ru/ru/performance/audit/standards/international/documents> — Международные стандарты аудита.
7. <http://www.ifac.org/publications-resources/2015-handbook-international-education-pronouncements> — Международные стандарты образования профессиональных бухгалтеров.
8. Поникарова М.А., Суханов С.С. Сравнительный анализ положений Международных стандартов образования, принятых МФБ и требований российского законодательства к валификации аудиторов // Аудиторские ведомости. 2017. № 7.