

О совершенствовании системы квалификационной аттестации аудиторских кадров и рекомендациях по подготовке к экзамену

On Improving the System of Qualification Certification of Auditors and Recommendations for Preparing for the Exam

УДК 336

DOI: 10.12737/1998-0701-2023-9-3-10-16

Н.А. Казакова, д-р экон. наук, профессор, Российский экономический университет имени Г.В. Плеханова, главный методист Единой аттестационной комиссии

e-mail: axd_audit@mail.ru

N.A. Kazakova, Doctor of Economic Sciences, Professor, Plekhanov Russian University of Economics, Chief Methodologist of the Unified Attestation Commission

e-mail: axd_audit@mail.ru

Аннотация. В статье рассмотрены методологические аспекты совершенствовании системы квалификационной аттестации аудиторских кадров. Представлен анализ сдачи квалификационного экзамена по этапам и отдельным модулям. Сделан акцент на подготовке к сдаче модуля «Комплексная задача» III этапа, рассмотрены подробные рекомендации для претендентов и образовательных организаций, включая информацию о новом проекте практических вебинаров о принципах и методах формирования экзаменационных вопросов и заданий III этапа экзамена.

Ключевые слова: аудиторская деятельность, компетенции, мониторинг компетенций аудитора, квалификационный экзамен, цифровая экономика, санкции.

Abstract. The article considers the methodological aspects of improving the system of qualification certification of auditors. An analysis of passing the qualifying exam by stages and individual modules is presented. Emphasis was placed on preparing for the delivery of the «Complex task» module of the third stage, detailed recommendations for applicants and educational organizations were considered, including information on a new project of practical webinars on the principles and methods for the formation of examination questions and tasks of the third stage of the exam.

Keywords: audit activity, competencies, monitoring of auditor competencies, qualification exam, digital economy, sanctions.

О тенденциях в аудиторской деятельности и системе квалификационной аттестации аудиторов

На аудиторскую деятельность в 2022 г. оказывали влияние два ключевых риск-фактора: политические риски, обусловленные изменениями в нормативно-правовом регулировании аудиторской деятельности и связанных с аудитом областях, прежде всего бухгалтерском учете и налогообложении, а также страновые риски из-за геополитической обстановки и санкций со стороны недружественных стран, что потребовало огромных усилий со стороны менеджмента аудиторских компаний по организационно-экономической перестройке бизнеса и его адаптации к новым условиям функционирования. При этом последствия пандемии уже отошли на второй план, а приобретенный опыт работы в дистанционных

форматах позволил переоценить ресурсы и укрепить слабые места в бизнес-процессах, уделить больше внимания программному обеспечению аудита, работе с базами данных, информационными ресурсами и безопасности цифровой среды.

За период с момента запуска экзамена Единая аттестационная комиссия (ЕАК) превратилась в методологический центр квалификационной аттестации аудиторов и сертификации специалистов альтернативных направлений финансовой деятельности, который разработал и актуализирует Программу и комплексное методическое обеспечение экзамена, совершенствует автоматизированный программный комплекс, содержащий полную метаинформацию, блок работы с претендентами (от регистрации и методической подготовки до экзаменационной процедуры



и выдачи документа о сертификации), а также интерфейс для разработчиков экзаменационных материалов, экспертов, проверяющих результаты сдачи экзамена [1]. В соответствии с утвержденной моделью квалификационного экзамена для аудиторов Программа его проведения предполагает наличие комплексных знаний и умений. На рис. 1 представлена компетентностная модель квалификационного экзамена на получение квалификационного аттестата на право осуществления аудиторской деятельности в Российской Федерации.

При этом следует понимать, что добиться одинакового уровня знаний и владения профессиональными компетенциями во всех шести областях могут только самые упорные и даже талантливые претенденты, именно по этой причине в действующей модели экзамены установлены достаточно низкие «проходные» оценки из 100 максимально возможных: 60 баллов — на I этапе, 55 баллов — на II этапе и 50 баллов — на III этапе.

Существующие сегодня различия в уровне сдачи разных областей аттестации объясняются многими причинами: уровнем, направлением и формой получения базового образования (какой вуз, какая специальность, в каком регионе, очно, заочно или дистанционно), качеством самостоятельной подготовки претендентов к сдаче конкретных модулей экзамена, а также программами подготовки в учебно-методических центрах. По мнению экспертов, кроме выше названных причин следует выделить общую тенденцию снижения уровня подготовки в области бухгалтерского учета в вузах и недостаточные требования таких знаний со стороны работодателей претендентов.

В предыдущей модели экзамена, действовавшей до 30 марта 2020 г., в состав письменной работы входила оценка знаний по пяти дисциплинам, аналогичным действующей модели, кроме области «Управленческий учет, управление рисками, внутренний контроль».

ОБЛАСТИ АТТЕСТАЦИИ

/оценки компетенций/ аудитора



Бухгалтерский учет и отчетность

Основы бухгалтерского учета, законодательство РФ о бухгалтерском учете, финансовый учет, МСФО, математика и статистика*, информационные технологии*



Аудиторская деятельность

Законодательство РФ об аудиторской деятельности, МСА, профессиональная этика и независимость аудитора, математика и статистика*, информационные технологии*



Финансовый анализ и анализ бизнеса

Общая экономическая теория*, макро- и микроэкономика*, финансы*, основы финансового менеджмента и управленческого учета*, бизнес-планирование*, ситуационный и стратегический анализ*, финансовый анализ, математика и статистика*, информационные технологии*



Управленческий учет, управление рисками, внутренний контроль

Управление*, управленческий учет, управление рисками, внутренний контроль, математика и статистика*, информационные технологии*



Право

Гражданское законодательство РФ, трудовое законодательство РФ, законодательство РФ о несостоятельности (банкротстве), законодательство РФ о противодействии коррупции (в том числе ПОД/ФТ и экстремизма), информационные технологии*



Налогообложение

Налоговое законодательство РФ, особенности налогообложения различных типов хозяйствующих субъектов, информационные технологии*

* Области знаний, в которых компетенции оцениваются в объеме, необходимом для осуществления аудиторской деятельности

Рис. 1. Компетентностная модель квалификационного экзамена на получение квалификационного аттестата на право осуществления аудиторской деятельности в Российской Федерации

Результаты экзамена также существенно различались, а бухгалтерский учет был и остается одной из критически низко сдаваемых областей. При этом следует обратить внимание на то, что ранее действовавшая модель представляла упрощенный подход к квалификационной оценке, позволявший претенденту за счет высоких оценок, как правило, по финансам и комплексной задаче, набрать требуемое количество проходных баллов. Однако в современной модели квалификационного экзамена наблюдается та же тенденция: модули области «Финансовый анализ и анализ бизнеса» и «Комплексная задача» III этапа сдаются лучше остальных (процент сдачи более 50%). Кроме того, необходимо отметить, что мы живем в эпоху трансформаций, развивающейся законодательной и иной нормативно-правовой базы, в том числе компетенций будущих аудиторов, поэтому умение быстро адаптироваться к изменениям нормативного регулирования областей компетентности является профессиональной потребностью аудитора, что нормативно закреплено как обязанность регулярного повышения квалификации.

В 2022 г. в экзаменационных заданиях по модулям профессионального и квалификационного уровня акценты были сделаны на компетенциях формирования профессионального суждения аудитора, применения профессиональной этики и скептицизма, информационных технологий и баз данных и ресурсов в различных областях компетентности аудитора, а также умения выявлять риски, понимать и анализировать нефинансовую отчетность в области устойчивого развития.

В 2023 г. экзаменационные задания будут учитывать результаты мониторинга компетенций аудитора, проведенного ЕАК совместно с СРО аудиторов, опубликованные в феврале 2022 года. Проведенный мониторинг позволил выделить значимость в оценке компетенций будущих аудиторов знаний информационных технологий и наличия профессиональных навыков при выполнении различных заданий во всех шести областях квалификационной аттестации аудиторов на II и III этапах.

В условиях санкций и ухода с российского рынка зарубежных глобальных сертификаций, таких как CIMA, ACCA и др. критически зна-

чимыми стали вопросы «импортозамещения» профессиональных квалификационных аттестаций, создания собственной конкурентоспособной национальной системы подготовки компетентных кадров не только для аудиторской, но и смежных направлений финансовой деятельности. На состоявшемся в феврале 2023 г. в г. Бишкеке Международном научном Форуме «Зеленая экономика» участники высказали повышенный интерес к компетенциям в области оценки рисков экологической безопасности и устойчивого развития бизнеса, в том числе с позиции аудиторского заверения отчетов компаний [2]. По мнению членов Методического совета и Совета по мониторингу компетенций аудитора при ЕАК, компетенции в области ИТ, этика использования ИТ, нефинансовая отчетность, в том числе отчеты в области устойчивого развития, климатические отчеты, экологические, социальные и стратегические бизнес-проекты «зеленых» инвестиций станут составлять важную компоненту деятельности аудиторских организаций, а подобные направления деятельности — значительную долю в аудиторских заданиях и выручке аудиторско-консалтинговых компаний. Данная тематика, безусловно, присутствует в программе проведения квалификационного экзамена на право осуществления аудиторской деятельности в Российской Федерации, однако растущая востребованность данных компетенций для аудиторов будет определять вектор и долю экзаменационных вопросов и заданий на экзамене в 2023 г.

Анализ результатов сдачи модульного квалификационного экзамена за весь период реализации компетентностной модели до 1 марта 2023 г. включительно

Квалификационный экзамен на право осуществления аудиторской деятельности в РФ за 2,5 года его реализации продемонстрировал независимую оценку профпригодности потенциальных будущих аудиторов путем их квалификационной аттестации на наличие достаточных знаний и профессиональных компетенций, необходимых для практической деятельности в современных условиях. Экзамен включает 12 модулей, распределенных на 3 этапа (базовый, профессиональный и квалификационный), и полностью проводится



Таблица 1

**Результаты сдачи квалификационного экзамена по этапам и модулям
(в среднем за весь период модульного экзамена с июля 2020 г. по 1 марта 2023 г.)**

Модули, по которым были продемонстрированы			Количество проведенных экзаменов	Критерии и форма оценивания	Проходной балл
высокий уровень владения компетенциями	средний уровень владения компетенциями	низкий уровень владения компетенциями			
I этап — базовый уровень					
Основы аудиторской деятельности (68,6%) Финансы и финансовый анализ (61,3%)	Основы законодательства РФ (53,2%) Основы Бухгалтерского учета (50,9%)	Основы налогового законодательства РФ (48,5%)	35	Проверка знаний и умений их применять на основе компьютерного тестирования	48баллов (необходимый минимум правильно отвеченных тестов — 24 из 40)
II этап — профессиональный уровень					
Анализ и оценка устойчивости бизнеса (55,5 из 100) Налоги и налоговое администрирование (49,7 из 100)	- Аудиторская деятельность и профессиональные ценности (46,3 из 100) - Правовое регулирование экономической деятельности» (49 из 100) - Управленческий учет, управление рисками, внутренний контроль (47,2 из 100)	Бухгалтерский учет и бухгалтерская (финансовая) отчетность (40,3 из 100)	6 сессий/ 92 чел.сдали все модули	Проверка практических умений и профессиональных навыков на основе решений ситуационных заданий в компьютерной среде	55 баллов (55% правильных ответов из 100)
III этап — квалификационный уровень, модуль «Комплексная задача»					
Оценка уровня подготовки претендентов	Оценка уровня владения компетенциями	Профессиональные навыки	Количество экзаменов / кол-во лиц, успешно сдавших экзамен	Критерии и форма оценивания	Проходной балл
Общий уровень подготовки — средний, но есть работы высокого уровня. Процент сдачи — 52,4%	Компетенции программы экзамена составляют 80% общей оценки за Комплексную задачу. Претенденты не владеют достаточными навыками комплексного применения компетенций из всех областей аттестации. Наиболее слабые умения: - бухгалтерский учет и отчетность, в части выявления искажений; - аудиторская деятельность в части формирования аудиторского заключения без учета требований профессиональных стандартов и информации об аудируемой компании в сценарии комплексной задачи	Профессиональные навыки составляют 20% общей оценки за Комплексную задачу. В 50% работ наблюдается «формальный» подход к составлению проекта аудиторского заключения путем технического переноса информации из сценария без обоснования (приведения доказательств) своего профессионального суждения, например, использование стандартных фраз из МСА, отсутствие значимости выявленных искажений и их влияния на заключение как результат выполнения аудиторского задания	3 экз. / 38 чел.	Оценка способности комплексно оценивать и учитывать влияние рисков на выполнение аудиторского задания и составление аудиторского заключения на основе решения комплексной задачи в компьютерной среде	50 баллов (50% правильных ответов из 100)

в компьютерной среде. В таблице 1 представлены обобщенные результаты сдачи квалификационного экзамена по этапам и модулям в среднем за весь период модульного экзамена с июля 2020 г. по 1 марта 2023 г.

Анализ результатов сдачи квалификационного экзамена позволяет сделать следующие выводы. По сравнению с результатами сдачи экзамена по состоянию на 1 сентября 2022 г. [3] за последние полгода по первому этапу наблюдается увеличение процента сдачи по всем областям, по второму этапу колебания в среднем не значительны, за исключением модуля «Бухгалтерский учет и бухгалтерская (финансовая) отчетность», по которому процент сдачи значительно вырос. Повысился и уровень сдачи III этапа, что в целом связано с накоплением определенного опыта и пониманием подходов к решению экзаменационных задач, а также повышением качества методического обеспечения и подготовки претендентов, в том числе проведением ЕАК не только коротких консультационных вебинаров, но и практических вебинаров по всем модулям с решением примеров экзаменационных задач. В целом за рассматриваемый период все модули II этапа сдали 92 чел., III этапа — 38 чел.

Рекомендации по подготовке к сдаче III этапа экзамена

На III этапе ключевое значение имеет успешная сдача модуля «Комплексная задача», поскольку претендент завершает процесс квалификационной аттестации аудиторов и получает квалификационный аттестат на право осуществления аудиторской деятельности в Российской Федерации.

В этой связи к III этапу следует тщательно готовиться, в том числе участвовать в практических аудиторских заданиях. Для повышения уровня подготовки претендентам рекомендуется изучить типичные ошибки, допущенные при сдаче предыдущих экзаменов по модулю. Для данных целей приведем анализ результатах сдачи экзамена в осеннюю сессию 2022 г. Общий уровень подготовки оценивается как «выше среднего», процент сдавших составляет 52,4%; средний балл — 50 (требуемый уровень по модулю). Однако следует отметить, что полученный средний балл объясняется большим лагом между оценками

сдавших экзамен и не сдавших его. *Первая типичная ошибка* среди не сдавших экзамен — претенденты не обладают требуемым уровнем компетенций в основных областях аттестации — бухгалтерский учет и отчетность и аудиторская деятельность. Так, в области «Бухгалтерский учет и отчетность» отсутствуют навыки выявления искажений в бухгалтерском учете, заложенных в сценарии задания. При правильной идентификации положений ФСБУ, МСФО, Гражданского и Налогового кодекса претенденты не демонстрируют профессиональных навыков в умении описать выявленные искажения, не раскрывают суть нарушения и не приводят ссылки на выявленные факты.

Вторая типичная ошибка — техническое копирование в ответ значительного объема текста из нормативного документа, доступ к которому открыт на экзамене «Комплексная задача», без какой-либо дополнительной обработки, комментариев и ссылок на выявленные в ходе аудита обстоятельства. При этом правильное решение задания предполагает, что претендент должен представить развернутое, аргументированное описание ситуации.

Третья типичная ошибка заключается в том, что претенденты не используют комплексный подход к оценке ситуации, описанной в задаче, а рассматривают ее только с точки зрения конкретной области, например, бухгалтерского учета или налогового учета, забывают про учет отложенных налоговых обязательств и отложенных налоговых активов. Некоторые претенденты не понимают различий в терминологии, используемой в ФСБУ, МСФО и НК РФ. При оценке компетенций в области аудиторской деятельности экспертами выявлены ошибки, допущенные претендентами в результате недостаточности знания критериев и взаимосвязи уровня существенности, величины выявленного искажения и модификации мнения аудитора.

В то же время следует обратить внимание на ответы успешно сдавших экзамен претендентов, которые показали высокий уровень компетенций в части ФСБУ, МСФО, налогового учета и временных разниц и, соответственно, корректно определили влияние ситуации на достоверность бухгалтерской отчетности.

Большинство претендентов показали удовлетворительные и хорошие знания по финансовому анализу и рискам. Среди недостатков ответов: некорректный расчет показателей финансового и особенно инвестиционного анализа, незнание функций Excel; отсутствие обоснованных выводов относительно гипотезы непрерывности деятельности организации, недостаточное знание МСА 570 «Непрерывность деятельности»; ошибки в идентификации рисков и интерпретации выявленных рисков; отсутствие ссылок на нормативные правовые документы, прежде всего международные стандарты аудита, на основе которых основываются предлагаемые контрольные и аналитические процедуры и делаются выводы.

Основные рекомендации для подготовки претендентов к сдаче экзамена заключаются в следующем.

- На основе Методических материалов по III этапу, представленных на сайте АНО «ЕАК», следует изучить общий подход к решению задачи как совокупности конкретных заданий (вопросов), направленных на формирование обоснованного профессионального суждения, которое строится не просто на отдельных компетенциях во всех установленных областях аттестации (компетентности), а на умении их использовать в комплексе.

- Рекомендуются внимательно изучить действующий порядок составления аудиторского заключения, состав и структуру Сборника примерных форм аудиторских заключений (действующая версия 6/2021), предлагаемых для использования претендентами на экзамене, обратив внимание на формат подписания аудиторского заключения.

- На основе Методических материалов, представленных на сайте АНО «ЕАК», предлагается изучить рекомендуемый формат ответа на вопросы сценария, включая объем и структуру ожидаемого ответа. Рекомендуются использовать нормативные документы, доступные на экзамене в качестве источника, не для копирования текста в ответ, а для построения аргументированного ответа и обоснования своего суждения. При подготовке к экзамену следует изучить практику составления аудиторских заключений, описание оснований для модификации мнения аудитора, а также ориентироваться на источники для подготовки ко II этапу экзамена.

- Необходимо научиться демонстрировать свои профессиональные навыки, прежде всего навыки написания аудиторских отчетов, комплексной оценки ситуаций, обоснования профессионального суждения, аналитические способности, логическое мышление и рассматривать конкретную ситуацию, описанную в условии (сценарии), одновременно с позиции учета (ФСБУ, МСФО), налогообложения, права, аудиторской деятельности, анализа бизнеса и управления рисками, не ограничиваться исключительно корректировками, а уметь объяснять и обосновывать свое профессиональное суждение, показав компетенции квалификационного уровня.

О совершенствовании методов подготовки претендентов к сдаче квалификационного экзамена

Единая аттестационная комиссия проводит для претендентов, аудиторских организаций, заинтересованных в подготовке кадров молодых аудиторов, территориальных отделений СРО аудиторов и образовательных организаций информационные и консультационные мероприятия в форме вебинаров и круглых столов, на которых в том числе раскрываются принципы и методы формирования экзаменационных заданий. Так, на круглом столе АО КоммерсантЪ на тему «Корпоративное образование в эпоху перемен» 30 ноября 2022 г. Единая аттестационная комиссия представила опыт взаимодействия ЕАК с вузами, а также перспективы развития квалификационной аттестации аудиторов и смежных направлений финансовой деятельности [4]. На официальном сайте ЕАК регулярно публикует отчеты о типичных ошибках претендентов с разъяснениями экспертов и рекомендациями по повышению эффективности сдачи экзамена по каждому модулю [1].

Для повышения уровня подготовки претендентов на получение квалификационного аттестата аудитора ЕАК совершенствует формат методических консультаций. В частности, разрабатываются на регулярной основе и проводятся 2 раза в год консультационные вебинары в апреле и ноябре по всем модулям экзамена II этапа, на которые приглашаются не только претенденты, но и образовательные организации, занимающиеся подготовкой

к экзамену. В ноябре 2022 г. ЕАК провела вебинары по всем 6 модулям II этапа на тему «Подготовка к сдаче зимней сессии II этапа квалификационного экзамена» для лиц, претендующих на получение аттестата аудитора, и образовательных организаций, осуществляющих подготовку претендентов к сдаче квалификационного экзамена. По каждому модулю проводилась развернутая презентация и рассматривались: программа модуля и оцениваемые компетенции, его особенности, структура экзаменационного билета, распределение баллов, примеры экзаменационных заданий, характеристика и основные требования к ответам, оценка компетенций Программы и профессиональных навыков, замечания экспертов по результатам сдачи предыдущего экзамена, причины и анализ допущенных претендентами ошибок.

В осенней сессии вебинаров 2022 г. приняли участие более 300 чел. Растущая востребованность вебинаров и положительные отзывы участников доказывают высокое качество экспертной работы ЕАК и практическую полезность данных мероприятий для подготовки претендентов. В октябре 2022 г. ЕАК запустила новый формат практических вебинаров по подготовке к сдаче всех модулей II этапа, которые включают онлайн-рассмотрение практических вопросов экзаменационных заданий, консультации по использованию источников для подготовки, раскрытие балльной системы оценивания компетенций и профессиональных навыков в примерах экзаменационных заданий, разбор типичных ошибок,

допущенных на предыдущих экзаменационных сессиях при решении аналогичных заданий, рекомендации по подготовке к решению экзаменационных заданий с наибольшей эффективностью. Сравнительный анализ результатов сдачи зимней сессии показал, что среди участников практических вебинаров процент сдачи был на 30% выше, чем не участвовавших в вебинарах.

В апреле 2023 г. впервые в расширенном формате практических вебинаров состоятся консультации экспертов ЕАК по подготовке к сдаче модуля «Комплексная задача» III этапа для лиц, претендующих на получение аттестата аудитора, и образовательных организаций, осуществляющих подготовку претендентов к сдаче квалификационного экзамена. На практических вебинарах эксперты рассмотрят решения примеров комплексной задачи, дадут развернутые рекомендации по маркировке заданий и вопросов, источникам для подготовки, актуальным изменениям, действующим на 1 января 2023 г., подробно ответят на вопросы участников. Также в апреле 2023 г. будет проводиться весенняя сессия традиционных консультационных вебинаров по подготовке к сдаче летней сессии II этапа квалификационного экзамена» (в объеме 1,5–2,5 часа в зависимости от сложности модуля) по всем модулям II этапа для лиц, претендующих на получение аттестата аудитора, и образовательных организаций, осуществляющих подготовку претендентов к сдаче квалификационного экзамена [1].

Литература

1. Сайт АНО «ЕАК» <http://www.eak-rus.ru/>.
2. Казакова Н.А. Направления развития аудиторского образования // Известия Исык-Кульского форума бухгалтеров и аудиторов стран Центральной Азии. — 2022. — № 3–2 (38). — С. 130–134.
3. Казакова Н.А. Актуальные вопросы квалификационного экзамена для аудиторов в Российской Федерации // Аудитор. — 2022. — Т. 8. — № 10. — С. 11–18.
4. Корпоративное образование в эпоху перемен. <https://events.kommersant.ru/events/korporativnoe-obrazovanie/>

