**Меморандум**

**Повышение квалификации аудиторов в Российской Федерации**

**(разработан в 2006 г. в рамках проекта**

**"Осуществление реформы аудита в Российской Федерации", финансируемого ЕС)**

**1. Цели составления Меморандума**

В России на протяжении вот уже многих лет ведется активное обсуждение вопросов подготовки и прохождения повышения квалификации аудиторов. Наиболее интенсивно эта тема стала обсуждаться в прошлом году по мере того, как ведущие представители российской академической сферы занялись изучением проекта 8-го стандарта по образованию аудитора, разработанного Международной Федерацией Бухгалтеров (IES 8) с учетом возможности практического применения данного стандарта в российских аудиторских условиях. Еще одним толчком в обсуждении послужило рассмотрение проекта закона «О внесении изменений в закон «Об аудиторской деятельности», а также подготовка к принятию 8-ой Директивы в Европейском Союзе.

В настоящее время не вызывает сомнения вопрос о том, что аудиторам требуется постоянное повышение квалификации, и что им нельзя «почивать на лаврах» тех знаний, которые были получены к моменту прохождения аттестации. Даже если нормативные и правовые акты никогда не изменятся, без повышения квалификации аудиторам не обойтись, учитывая растущую ответственность и профессиональные требования по мере карьерного роста. Мировой опыт показывает, что изменения в законодательстве, нормативных актах, деловых практиках, также как и изменяющиеся ожидания пользователей финансовой отчетности требуют постоянного развития аудитора. При этом происходящие перемены в России выглядят намного масштабнее и ускоренно, так как рыночная экономика в России полноправно набирает свои обороты.

Основная дискуссия в части организации непрерывного профессионального развития аудиторов в России разворачивается по инициативе «лобби организаторов курсов повышения квалификации». Мы не спорим с тем, что организаторы таких курсов привлекают самых опытных лекторов и самых авторитетных комментаторов, но при этом ни в коем случае нельзя забывать, что это - «группа лиц, представляющих определенные интересы». При ведении дебатов, в которых доминирует мнение одной группы заинтересованных лиц, возникает риск того, что при проведении реформы будут учтены только интересы этой группы, и что позиции других заинтересованных сторон, таких как аудиторские организации, пользователи финансовой отчетности, государственные органы, не будут четко обозначены. При этом существует вероятность возникновения конфликта интересов внутри самого «лобби», заинтересованного в принятии такого режима проведения повышения квалификации аудиторов, который появляется в результате наличия коммерческого интереса. Настоящий документ был разработан с целью рассмотрения вопросы повышения квалификации из перспективы общественных интересов.

Разработчик данного меморандума не ставит перед собой цель предоставить полный комплект рекомендаций по созданию системы повышения квалификации аудиторов мирового класса.

Основная задача – представить на суд читателей ряд критериев, по которым должна оцениваться система повышения квалификации, а также предложить некоторые способы регулирования этой системы.

**Настоящий документ был издан первый раз в июле 2006 года и предложен для обсуждения во время заседания круглого стола 7 сентября 2006 года, проведенного в Москве. В последней редакции в документ включены все те вопросы и замечания, которые прозвучали на круглом столе.**

Хотя нельзя заявлять, что по необходимым для внедрения мерам было достигнуто полное понимание и согласие, можно с уверенностью сказать, что данный документ был воспринят участниками круглого стола, а представленные для обсуждения вопросы были самыми актуальными и злободневными.

По убеждению многих должна сохраняться система аккредитации спецкурсов по повышению квалификации с утверждением минимального количества часов обучения при наличии системы контроля получения установленных минимальных часов.

При этом следует отметить, что сформировалась достаточно большая аудитория, которая предпочитает принцип «оценки результатов», предложенный разработчиками меморандума.

Таким образом, нам удалось достичь единого мнения в части необходимости принятия мер, но каких именно мер и с помощью каких методов единогласия пока не было!

**2. Цели, стоящие перед эффективно работающей системой повышения квалификации**

2.1 Достоверность финансовой отчетности и аудиторских заключений

В условиях развития российской экономики требуется наличие достоверного аудита достоверно составленной финансовой отчетности, призванной облегчить оценку инвестиционных и кредитных рисков в процессе принятия решений инвесторами и кредиторами, что, в свою очередь должно сократить затраты на финансирование и способствовать лучшему распределению финансовых ресурсов. Это в равной степени справедливо как в отношении «сегмента рынка крупных предприятий» (например, общественно-значимые компании, такие как листинговые компании и финансовые институты), и «сегменты рынка малых предприятий», представленного компаниями малого и среднего бизнеса.

Финансовая отчетность составляется руководством компании для акционеров и кредиторов, в которой представляется ключевая публичная финансовая информация.

Аудит финансовой отчетности призван придать достоверности отчетам, представленным руководством. Для того, чтобы это произошло читатель должен доверять профессиональным знаниям, навыкам, опыту и этике аудитора.

**2.2. Для проведения аудита аудитор должен обладать соответствующими знаниями.**

**При этом эти знания не должны ограничиваться только аудиторской сферой. Аудитор должен также разбираться в:**

**гражданском, коммерческом и акционерном праве;**

**налогообложении;**

**бухгалтерском учете;**

**финансовой отчетности;**

**деловых практиках;**

**специфике индустрии, где работает клиент, включая законодательство, нормы и нормативы и т.д.;**

**Эти знания должны быть актуальными.**

2.3. Ограничения системы аттестации

В некоторых странах аттестацией аудиторов занимается государство (Россия выбрала эту модель), в некоторых – профессиональные аудиторские объединения, аккредитованные государством.

В соответствии с аттестационными требованиями, помимо прочего, требуется наличие профессионального опыта и успешная сдача квалификационного экзамена.

Независимо от того, насколько хорошо продумана и организованна система аттестации, она страдает от двух присущих ей проблем:

* Она проводится в отдельный момент времени, таким образом тестируя знания претендента на момент сдачи экзамена, а не на момент последующего проведения аудита.
* По своему определению, с помощью экзамена можно проверить лишь часть полученных знаний, требуемых от претендента для его полноправной работы в качестве аудитора. Во время экзамена проверяется широта знания претендента и его понимание предмета, но структура экзамена не позволяет и не предназначена для всеобъемлющей проверки знаний, которые необходимы аудитору.

**2.4. Аудиторы должны иметь возможность получить дополнительное обучение, чтобы соответствовать требованиям, предъявляемым при проведении аудита.**

**Аудиторы должны приобретать знания и навыки для надлежащего выполнения своих обязанностей. Следующие пробелы необходимо заполнить:**

* **Понимание изменений, происходящих в сфере деятельности аудиторского клиента в результате изменения нормативных и правовых актов и по всем направлениям, требующим специфических знаний и навыков.**
* **Углубление знаний в специфических областях, выходящих за обычные рамки знаний, проверяемых во время квалификационного экзамена.**
* **Приобретение знаний, необходимых для понимания специфики бизнеса своего клиента например, знание индустриальных особенностей).**

**3. Какой объем повышения квалификации необходим**

**3.1 Как определить необходимый объем, исходя из перспективы «оценки результата» повышения квалификации**

**Аудитор должны получить такой объем повышения квалификации, который необходим ему для выполнения своих обязанностей должным образом.**

* Объем определяется в индивидуальном порядке.
* Объем нельзя выразить количественно в часах.
* Объем должен отражать ту степень подготовленности, на которую коллеги могут полагаться, учитывая имеющийся друг у друга опыт в специфических областях. Другим словами, аудитор может не знать всех малейших деталей по НДС при условии, что другой аудитор, вовлеченный в проведение аудита, обладает этими знаниями и к нему можно обратиться при необходимости.
* Форма прохождения повышения квалификации также будет изменяться в зависимости от потребностей данного аудитора и членов аудиторской команды, работающих в одном направлении. Для одних аудиторов лучше подходит участие в обучающих семинарах, тогда как для других лучше подходит самообразование.

**3.2 Особенности российской ситуации**

Существующие деловая среда, законодательство и требования к составлению финансовой отчетности, которые должен учитывать в своей работе аудитор в России, постоянно меняются и меняются быстрее, чем в других странах, имеющих более длительную историю рыночных отношений и аудиторской деятельности.

Аудитор, получивший свою квалификацию 10 лет назад, получил ее в совершенно других условиях, коренным образом отличающихся от сегодняшних.

Кроме того, существенно изменились российские стандарты финансовой отчетности.

Введение «соответствия МСФО» при составлении консолидированной финансовой отчетности общественно значимых компаний как следствие повлечет за собой потребность *в аудиторах, обладающих необходимыми навыками для выполнения аудита такой отчетности.*

Также встает вопрос об уровне экзаменационных вопросов и «устойчивости» экзаменационной системы, существовавших ранее, что должно подтолкнуть к заполнению этого пробела за счет повышения квалификации аудиторов.

По многим причинам российский аудитору требуется больший объем повышения квалификации в сравнении со своим коллегой, работающим в более стабильных условиях.

**3.3 Оценка повышения квалификации «по формальным критериям» и недостатки такого подхода**

В прошлом в ряде стран, включая Россию, были попытки установить количественный критерий измерения необходимого для прохождения каждым аудитором повышения квалификации. Например, каждый аудитор должен был проходить 40 часов на курсах по повышению квалификации каждый год.

Возможно, изначально считалось, что повышение квалификации должно служить хорошим стимулом для аудиторов, что каждый разумный аудитор должен был осознавать потребность в повышении квалификации, и было решено остановиться на 40 часах, как на чем-то достаточно ощутимом и реализуемом.

Проблемы возникли, когда страны стали вводить системы контроля за соблюдением норм по повышению квалификации. В некоторых странах была создана система аккредитации учебных курсов по повышению квалификации, в соответствии с которой аудиторы должны были получить сертификаты о прохождении этих курсов. Посещаемость аудиторами этих курсов выборочно контролировалась.

При этом не исключается, что, аудитор, прослушав в целом 40 часов различных курсов, будет уверен в том, что он соответствует всем требованиям об обязательном повышении квалификации, и что ему больше ничего не надо делать. То есть получается, что эти 40 часов вместо минимума станут максимумом.

Кроме того, возникает риск того, что аккредитованные курсы будут ориентироваться на удовлетворение потребностей «среднего аудитора». Курсы составляются из расчета 40 часов, большая часть из которых может совершенно не отвечать потребностям аудитора, тогда как по некоторым вопросам может не доставать достаточной глубины.

Еще один риск – риск возможной коррумпированности. Поскольку от аудитора требуется предъявление свидетельства о прохождении повышения квалификации в течение 40 часов, аудитор оплачивает обучение на таких специализированных курсах. Аудитор, в силу ряда причин, может найти возможность частичного присутствия или полного отсутствия на занятиях, или даже присутствуя, он может не уделять должного внимания предлагаемому материалу, это все не важно, так как конечная цель – получение сертификата о прохождении, а в интересах организаторов курсов самое главное выдать такой сертификат. Чтобы противостоят этому риску необходимо построить систему контроля качества проводимых курсов, предусматривающую

«непредвиденные визиты» со стороны контролеров качества. Автор документа считает, что более эффективным методом является метод «оценки результата» повышения квалификации.

**3.4 Как найти способ измерить «оценку результата»**

Хотя совершенно ясно, что данный подход наиболее эффективный и целенаправленный, достаточно сложно определить объективность задаваемых аудитором целей и измерения достижения этих поставленных целей.

Если аудитор ведет себя корректно и этически правильно, то он или она будет честно и реалистично определять свои цели и учитывать необходимые формы получения новых знаний, например: выбор спец.курсов, участие в семинарах и рабочих группах, чтение специализированной литературы и т.д. В этом случае никого и ничего контролировать не придется.

Более того, если аудитор работает в организации с хорошо отлаженной системой соблюдения этических норм, то такая форма организации должна помочь аудитору в постановке своих целей и задач и методов их достижения, и такая организация заинтересована в достижении своими сотрудником поставленных задач. Успешность такой программы будет видна по результатам «анализа и тестирования» процедур, действующих во всех нормальных организациях. Кроме того, если должным образом наладить работу этой системы, то контроль и надзор со стороны профессиональной аудиторской организации дополнительной пользы не принесет.

Проблемы возникают в том случае, когда аудитор и аудиторские организации нарушают установленные этические стандарты. В результате такого поведения аудиторы не смогут получить ни качественного, ни количественного обучения для обеспечения своего профессионального развития.

**В настоящем документе мы поддерживаем идею организации контроля за выполнением требований по повышению квалификации, в основном, в ходе проведения внешнего контроля качества, который в свою очередь должен быть организован профессиональным аудиторским объединением для каждой организации, являющейся его членом.**

**В ходе проведения «горизонтальной» проверки проверяется, насколько в организации хорошо налажена система оценки потребностей аудиторов в повышении своей квалификации, и проверяется прохождение аудитором соответствующего повышения квалификации, которое подразумевает не только посещение курсов, семинаров, прочтение литературы, но и возможность практического применения полученных знаний.**

**В ходе проведения «вертикального контроля» проверяются рабочие бумаги. Контролер должен сформулировать свое мнение об адекватности квалификации аудитора проведенной им работы. Например, если проводился банковский аудит или аудит финансовой отчетности по МСФО, в этом случае контролер должен убедиться, что аудитор обладал достаточными знаниями и навыками работы в банковском аудите или составлении и аудите отчетности, подготовленной в соответствии с МСФО.**

**Это требование играет очень важную роль в том случае, если сохраняется специализация аудиторских квалификационных аттестатов. Например, уже сейчас от банковского сообщества поступают мнения, против отмены банковского квалификационного аттестата аудиторов, объясняя это тем, что не все аудиторы обладают достаточными знаниями банковской специфики, отчетности и аудита по МСФО.**

**Требования к повышению квалификации можно выразить следующим образом – «столько, сколько нужно, но не менее 40 часов», при этом как со стороны самого аудитора, так и со стороны аудиторской организации должны быть приняты меры по осуществлению этих требований».**

**4.1 Обязательные условия**

* Все аудиторы являются членами саморегулируемого профессионального аудиторского объединения (САО)
* Все аудиторские организации являются членами САО
* Все аудиторы должны состоять в реестре как действительные сотрудники аудиторских организаций, при этом все аудиторские организации должны вести реестры работающих у них сотрудников. Это регистраторская функция. Для индивидуальных аудиторов необходимо разработать особые правила, в случае, если индивидуальным аудиторам будет разрешено по количественному критерию (не менее пяти аудиторов в штате) проводить обязательный аудит.
* Наличие в САО эффективной системы внешнего контроля качества
* Единицей проверки будет являться сама аудиторская организация в целом или отдельное ее подразделение.

**4.2 Как можно контролировать повышение квалификации**

К аудитору должно быть отношение как к образованному и нравственному профессионалу. Если по каким-то фактам вскроется, что аудитор не обладает этими качествами, то такой аудитор должен быть исключен из рядов профессии. Системы отслеживания прохождения повышения квалификации должны быть основаны на этих принципах. Необходимо сделать упор на превалирование содержания над формой и на стимулирование аудиторов и аудиторских организаций к тому, чтобы они руководствовались принципами самодисциплины при оценке своих потребностей в повышении квалификации, его прохождении и отслеживании результатов.

Аудиторы очень занятые люди, и некоторые могут счесть себя слишком занятыми на обслуживании клиента и не могут себе позволить выделить этого времени на повышение квалификации. Кроме того, не исключено, что в аудиторской организации может быть такая позиция, что повышение квалификации занимает далеко не приоритетное место при планировании аудитором своего времени. Это совершенно не означает, что аудитор нехороший, безнравственный и неисправимый человек, но это тот самый случай, когда аудитору было бы неплохо напомнить о придании некоторой приоритетности вопросу повышения квалификации и наличии некоторых инструментов для планирования и исполнения своих обязанностей по повышению квалификации.

В некоторых организациях действуют внутренние системы аккредитации, где только «аккредитованные» аудиторы имеют право выполнять задание той или иной сложности. Подобные системы можно внедрить для аккредитации аудиторов по банковскому аудиту, страховому аудиту, МСФО и так далее. С помощью такой системы можно начать создание положительного имиджа и культуры повышения квалификации. Но следует иметь ввиду, что лишь формальное наличие таких систем не решит проблемы, а в небольших организациях они вообще могут оказаться неприемлемыми.

**4.3 Требования по повышению квалификации**

* **Все аудиторы должны получить достаточный объем повышения квалификации, обеспечивающий возможность выполнения аудиторских заданий.**
* **Минимальный объем времени должен быть не менее 40 часов в год.**
* **Как минимум 16 часов в год должны быть пройдены в форме конференций, курсов, семинаров, посвященных изменениям, происходящим в аудиторской среде (например, в части законодательства или разработки стандартов).**

**4.4 Партнер, отвечающий за повышение квалификации**

**Все аудиторские организации должны назначить лицо, ответственное за повышение квалификации в организации.**

**В зависимости от размеров и характера деятельности организации к ответственному может быть представлен помощник из отдела по работе с персоналом или обучению.**

**4.5 Как планировать повышение квалификации**

**В начале каждого года аудитор должен подготовить свой план прохождения повышения квалификации в письменном виде. Этот план должен быть согласован и одобрен партнером, отвечающим за повышение квалификации.**

При составлении плана аудитору следует учесть те направления, которые ему необходимо освоить в рамках повышения квалификации. При этом следует учесть следующее:

* Направления, где аудитор (или партнер, курирующий данного аудитора) решает какое требуется дополнительное обучение (например, по результатам предыдущей работы, где у аудитора возникали сложности).
* Виды задания, где аудитор видит свою активную роль в следующем году.
* Общие изменения, происходящие в законодательной сфере.
* Общие изменения, происходящие в сфере финансовой отчетности и стандартов аудиторской деятельности.
* Анализ рисков.
* Управленческие навыки и навыки управления заданиями.
* Другие навыки («мягкие навыки»), а именно умение делать презентации, вести корреспонденцию и так далее.

**В плане должны быть указаны те направления, по которым будет получено повышение квалификации в разрезе по видам и объемам, средствам и формам прохождения повышения квалификации.**

План – это рабочий документ, который может и должен пересматриваться в течение всего года, если, скажем, аудитор решил получить специализацию в какой-то особенной отрасли промышленности, то ему или ей придется подкорректировать свой план повышения квалификации соответственно.

**4.6 Формы прохождения повышения квалификации**

**К формам повышения квалификации можно отнести следующее:**

* **Конференции**
* **Учебные курсы и семинары (внутренние и внешние)**
* **Учебные курсы на основе компьютерного моделирования**
* **Участие в специализированных тематических рабочих группах**
* **Чтение**

**4.7 Учет прохождения повышения квалификации**

**Аудитор отвечает за регистрацию пройденного им повышения квалификации и по мере возможности он должен предоставлять подтверждающие факты и доказательства. Такой реестр данных по повышению квалификации должен храниться вместе с планом повышения квалификации.**

**Партнер, отвечающий за повышение квалификации, отвечает за наличие систем в организации, обеспечивающих точность записей. Кроме того, должна существовать возможность контролировать выполнение аудитором намеченным задач.**

**4.8 Контроль повышения квалификации по результатам года**

**Аудитор составляет отчет о прохождении повышения квалификации в сопоставлении с намеченным планом, а также составляет план на следующий год. Этот отчет подписывается аудитором и партнером, ответственным за повышение квалификации.**

**4.9 Хранение учетных записей по повышению квалификации**

* Учетные записи по регистрации повышения квалификации хранятся в аудиторской организации.
* Аудитор имеет право проверять эти записи в любое удобное для него время и требовать исправления неверных записей или ошибок.
* Если аудитор увольняется из данной организации, ему выдают копию его учетных записей, а также по запросу другой организации, куда он переходит, также передают копию этих учетных записей.

**4.10 Контроль со стороны САО**

* **В саморегулируемом объединении должна существовать система внешнего контроля качества, где аудиторские объединения – члены аудиторского объединения, должны проходить контроль каждые 3 годы.**
* **Внешний контроль качества должен состоять из горизонтальных и вертикальных проверок.**
* **В ходе горизонтальных проверок проверяются системы и процедуры деятельности аудиторской организации в целом, тогда как в ходе вертикальных проверок проверяются конкретные файлы аудиторского задания.**
* **В рамках горизонтальной проверки должна проверяться система повышения квалификации в организации и работа ответственного за это направление партнера. Система повышения квалификации с ее планированием, регистрацией записей и контролем должна подлежать проверке. Кроме того, контролер качества должен выборочно проверить отдельные записи по повышению квалификации.**
* **Во время вертикальной проверки следует проверять общий уровень подготовки команды аудиторов и их соответствия выполняемому заданию.**
* **В годовом отчете для Совета по аудиторской деятельности по программе проведения контроля качества все САО должны включать описание работы, проведенной по контролю повышения квалификации аудиторов с указанием результатов и рекомендаций.**

**4.11 Повышение квалификации для сотрудников, работающих в аудиторских организациях, но не являющихся аттестованными аудиторами.**

* Существует ряд сотрудников организаций, которые участвуют в аудите, но не являются еще аттестованными аудиторами.
* Таких специалистов можно зарегистрировать в профобъединении, как лиц, проходящих практическую стажировку, которую затем можно будет зачесть при выдаче квалификационного аттестата данному аудитору.
* Также останутся такие лица, которые не будут зарегистрированы в качестве проходящих практическую стажировку.
* Если на фирме соблюдаются этические нормы, то она будет контролировать соответствие квалификации своих сотрудников для проведения аудиторских заданий.
* САО должны будут рассматривать требования по повышению квалификации аудиторов применительно к другим сотрудникам.

**4.12 Санкции**

**В случае выявления проблем во время внешнего контроля качества в части нарушения требований по повышению квалификации будут применяться такие же санкции, как и в отношении любых других проблем, выявленных в ходе внешней проверки качества. Эти санкции обсуждались в Белой книге о роли саморегулируемых аудиторских объединений.**

* **При возникновении несущественных проблем следует разработать план корректирующих мероприятий, контроль исполнения которых будет осуществляться во время следующей внешней проверки качества.**
* **В более серьезных случаях, внешний контроль будет перенесен на более ранние сроки, то есть раньше, чем через 3 года.**
* **Серьёзные случаи будут направляться на рассмотрение через дисциплинарную систему в САО, в результате чего к аудитору могут быть применены санкции, вплоть до исключения из рядов профессии.**

**5. Заключительные комментарии**

* 1. **Дилемма**
* Цель повышения квалификации – обеспечение аудиторов соответствующими знаниями и навыками для выполнения своей работы.
* Область деятельности аудиторов многообразна, и даже если их деятельность ограничивается обязательным аудитом, они имеют право проводить аудит у разного рода клиентов.
* Среда, в которой аудиторам приходится работать, постоянно меняется, равно как меняются экономические условия, деловые практики, законодательство, стандарты и ожидания общественности от их деятельности. Аудиторы вынуждены постоянно «держать себя в форме».
* Поле аудиторской деятельности слишком велико, чтобы каждый аудитор мог глубоко и досконально разбираться во всех его тонкостях. На самом деле, специализация аудиторской деятельности – это общепринятая практика.
* Повышение квалификации должно меняться не только в зависимости от предмета изучения (например: последние изменения в корпоративном праве), а также в зависимости от той работы, которую тому или иному аудитору предстоит выполнить.
* Потребности в повышении квалификации будут также зависеть от внутренней организации аудиторской фирмы. Например, если в аудиторской фирме существует налоговый департамент, состоящий из налоговых экспертов, который вовлечен в проведение всех аудитов, то глубина знаний по вопросам налогообложения, требуемых от аудитора будут отличаться от той глубины, которая будут требоваться от аудитора, самостоятельно ведущего весь аудит. При этом аудиторы должны иметь представление об общих принципах налогообложения в той отрасли, в которой работает их клиент, чтобы как можно разумнее и рациональнее использовать время и усилия налоговых экспертов, а также, чтобы быть в состоянии нести ответственность за результаты.
* Кроме того, уровень повышения квалификации должен зависеть от возраста и опыта работы аудитора.
* Невозможно разработать единые учебные программы, универсальные для всех аудиторов.
* Подход к повышению квалификации по принципу «оценки по формальным критериям» в части его регулирования, особенно если основной упор будет делаться на аккредитации учебных курсов, будет обречен на неудачу. Во-первых, существует риск того, что аудитор будет рассматривать эти требования, как максимальные, а не минимальные, или же они просто станут нормой – ни больше, ни меньше.
* Принцип «оценки результатов» будет подкроен под потребности каждого аудитора. На его основании можно сделать выводы о том, насколько аудитор действительно понял, что пытался сообщить лектор.
* Проблема, связанная с этим подходом заключается в трудности дистанционного контроля этого процесса (например для САО или государства).
  1. **Сценарий типа «ночной кошмар»**

При составлении настоящего меморандума автора беспокоил вопрос, как можно найти баланс между:

* системой повышения квалификации, которая бы отвечала потребностям пользователей финансовой отчетности и
* системой, которую можно контролировать.

Не вызывает сомнения, что подход «оценка по формальным критериям» контролировать намного легче. Если от аудитора требуется прохождение 40-часового повышения квалификации в аккредитованном учебном заведении, то система контроля должна обеспечивать:

* аккредитацию учебных курсов (задание, требующее высокого технического уровня подготовки) и
* систему контроля посещаемости аудиторов этих курсов (простое и формализованное задание).

Существует риск того, что такая система будет подвержена «превалированию формы над содержанием». Аудиторам понадобится собрать необходимое количество сертификатов, подтверждающих их участие на таких курсах в объеме 40 часов. Если курсы не достаточно полно соответствуют потребностям аудитора, или же предлагают хорошую глубину знаний по отдельным вопросам, но аудитор уже недавно получил эти знания через книги, периодические издания, другую литературу, участие на аккредитованных мероприятиях, внутренних курсах, то эффективность этих курсов для аудитора будет минимальной. Он лишь потеряет 40 часов своего времени, вместо того, чтобы с пользой и результативно распорядиться своим временем. Кроме того, никто не гарантирует, что аудитор не сможет купить сертификат о прохождении аккредитованных курсов, физически на них не присутствуя или пропуская большую часть.

Кроме того, как уже говорилось, пройдя в сумме 40 часов, аудитор может не предпринимать дальнейших шагов по повышению своей квалификации.

* 1. **Рекомендуемая нами модель «оценка результата» с заимствованием некоторых элементов из метода «оценки по формальным критериям»**

Мы рекомендуем придерживаться модели «оценка результатов», при которой аудитор должен проходить такой объем повышения квалификации, какой ему может понадобиться для выполнения своих функций.

Проверить насколько аудитор справился со своими обязанностями можно с помощью отслеживания результатов его работы. Сделать это можно путем внедрения нормальной системы внутреннего контроля аудиторской деятельности, с помощью которой каждый аудит должен быть подвергнут перепроверке до подписания аудиторского заключения, при обязательном наличии эффективной системы внутреннего контроля. Эта система в свою очередь будет контролироваться с помощью внешнего контроля качества, осуществляемого САО.

Тем не менее, в наших рекомендациях мы продолжаем ссылаться на «знаменитый» 40-часовой минимум, из которых 16 часов должны быть пройдены в формальной обстановке с рассмотрением основных изменений, происходящих в аудиторской среде.

16-часовое требование мы вводим для того, чтобы обязать аудиторов продемонстрировать принятие ими необходимых мер по выявлению основных проблем в области аудита. При выявлении актуальных и проблемных вопросов в целом, он сможет выделить для себя какие вопросы ему необходимо изучить глубже.

Например, в эти 16 часов может входить элемент по справедливой стоимости активов при составлении отчетности по финансовым инструментам. Невозможно рассмотреть все без исключения аспекты по финансовым инструментам в классной комнате за отведенное небольшое количество часов. Многим аудиторам в своей работе не приходится сталкиваться с финансовыми инструментами, поэтому им не имеет смысла изучать всю глубину данного вопроса. Тем не менее, если аудитору придется столкнуться с финансовыми инструментами в своей работе, важно, чтобы он смог их определить как таковые, чтобы он знал о наличии соответствующих требований по учету таких инструментов и о том, где можно найти необходимую дополнительную информацию, а также к кому можно обратиться за экспертным советом.

* 1. **Установление лимита в 40 часов**

Составителям данного документа не нравится идея с установлением обязательных 40 часов. Связано это с тем, что многим аудиторам может понадобиться намного больше, чем 40 часов, а многие аудиторы в кратное число раз превышают это установленное требование.

В большинстве случаев сами аудиторы обнаруживают пробелы в своих знаниях и самостоятельно решают этот вопрос, начиная с его углубленного изучения. Очень сложно количественно выразить объем изучаемого материала; это может происходить один раз в день или в неделю. Что счесть за правильное количество – 4 часа в неделю или 200 часов в год?

* 1. **Как измерить объем повышения квалификации**

Считаем целесообразным вести учет участия аудитора в конференциях или присутствие на занятиях в учебных классах, организаторы которых могут даже раздавать соответствующие сертификаты. Однако наличие этих сертификатов не гарантирует физического присутствия аудитора на самом мероприятии или его внимательного прослушивания материала, и как следствие не может гарантировать повышение уровня знаний аудитора посредством подобного повышения квалификации.

На таких мероприятиях считаем целесообразным предлагать к заполнению формы по оценке того или иного мероприятия по обозначенным критериям. С помощью ответов в этих формах организаторам следующих мероприятий будет легче избежать ошибок, кроме того, сами выступающие будут стараться справиться со своими обязанностями как можно лучше, зная, что их работу будут оценивать.

Кроме того, полезными считаем формы обучения с помощью компьютерных моделей. Как правило, они рассчитаны на «стандартное» количество часов и в конце предлагают провести тестирование полученных обучающимся знаний. При этом следует учесть, что такие программы дороги в разработке, и для многих аудиторов просто не доступны. Кроме того, ими может не охватываться полный спектр вопросов, необходимых аудитору для изучения.

Возможно, наиболее полезным способом повышения квалификации является чтение. При этом следует учесть, что это очень персонализированное занятие и его трудно учесть и проконтролировать. А что читателю делать в случае возникновения вопросов и неясностей, к кому обращаться?

Автор предлагает заранее планировать повышение квалификации, таким образом, чтобы оно отвечало потребностям в развитии, и чтобы учет пройденного повышения квалификации был максимально достоверным. При этом нам известно, что такой метод допускает некоторую недобросовестность действий, как, например, аудитор может указать, что занимался чтением в течение какого-то времени, а на самом деле этого не делал.

По этой причине целесообразно отобрать аудиторскую фирму (партнера, ответственного за повышение квалификации) в качестве «первой линии контроля». Хорошая аудиторская организация сама кровно заинтересована в наличии хорошо подготовленных аудиторов, так как аудиторы низкой квалификации ставят под угрозу репутацию компании.

«Недостойная» аудиторская организация может выполнить все формальные шаги по контролю системы повышения квалификации, но по сути это может быть чем-то другим. Только в результате проведения внешнего контроля качества можно понять, насколько аудит был правильно проведен.

* 1. **Какая польза от аккредитации курсов повышения квалификации?**

Аккредитация поднимает вопрос – что подлежит аккредитации и кем она должна проводиться? Что? – курс, институт или лектор?

Кто? – САО, государственный орган или кто-либо еще?

Если право аккредитации будет у САО, при которых существуют свои учебные центры, не вызовет ли это конфликта интересов.

Мы считаем, что построение эффективной системы аккредитации – дело непозволительно дорогое, и подвергается риску еще большего «забюрокрачивания», не гарантируя при этом качественного повышения уровня повышения квалификации.

Польза от аккредитации учебных центров может заключаться в том, что она помогает аудитору или аудиторской организации провести отбор средства обучения. Однако нельзя устанавливать требование того, чтобы в зачет 40 часов повышения квалификации засчитывались лишь аккредитованные курсы.

* 1. **Внешний контроль качества как основной инструмент контроля за прохождением повышения квалификации**

В настоящем документе мы предлагаем ориентироваться на метод прохождения квалификации, названный нами как «оценка результатов». В соответствии с этим методом каждый аудитор должен разработать свой план и впоследствии проводить учет всех мероприятий по выполнению этого плана.

Существует определенная иерархия системы контроля. Чем ближе контроль находится к аудитору, тем более эффективным он становится, однако, при такой близости от аудитора снижается степень независимости. Чтобы такая иерархия нормально заработала, необходимо найти баланс между эффективностью и независимостью.

|  |  |  |
| --- | --- | --- |
| **Тип контроля** | **Эффективность** | **Независимость** |
| Самоконтроль аудитора | 1 | 4 |
| Контроль со стороны аудиторской организации | 2 | 3 |
| Внешний контроль качества САО | 3 | 2 |
| Надзор со стороны Совета по аудиторской деятельности | 4 | 1 |
| (1 – самый высокий, 4 – самый низкий) | | |

В первую очередь система внешнего контроля качества нацелена на проверку качества аудита. Контроль состоит из горизонтальной и вертикальной проверок, которые можно увязать с использованием «тестированием системы контроля» и «тестированием процедур по существу» в аудиторской среде.

Наличие высококвалифицированных аудиторов – это лишь одна составляющая успеха для хорошего аудита, что, в конечном счете, является основной целью регулирования. При вертикальном контроле тестируется правильность планирования и проведения аудита. Если обнаружились проблемы, то природу их возникновения будет очень трудно определить – был ли это недостаток знаний, или какая-то другая причина. Хотя во время самой проверки картина может проясниться.

В ходе горизонтальной проверки изучаются системы и процедуры, действующие в аудиторской организации. Наличие хорошо отлаженных систем и процедур не гарантируют правильности проведения аудита, хотя с другой стороны с их помощью можно понять, был ли аудит проведет неправильно. Достаточно легко создается модель горизонтального контроля для проверки планирования и наблюдения за повышением квалификации.

* 1. **Является ли прямой контроль за повышением квалификации со стороны САО или государства более эффективным?**

Вместо проведения опосредованного контроля за повышением квалификации аудиторов через систему внешнего контроля качества аудиторских организаций, может осуществляться прямой контроль со стороны САО или государства.

Этого можно достигнуть путем контроля учетных записей по повышению квалификации на все 100% или выборочно.

Мы склонны полагать, что такой метод наименее эффективный ввиду его формализованности и игнорирования системы контроля, существующей в самой аудиторской организации. Однако полностью отказываться от этого метода контроля нельзя, так как системы, действующие в аудиторских организациях, не всегда могут оказаться действенными.

* 1. **Надзорная роль государства**

В настоящем меморандуме подробно не описывается роль государства, как надзорного органа.

Основной интерес государства заключается в том, чтобы аудит проходил по всем правилам. В настоящее время существует намерение государства передать большую часть полномочий по осуществлению контроля за профессией в руки саморегулируемых аудиторских объединений.

Однако, посредством Минфина России и при помощи Совета по аудиторской деятельности при Минфине России, государство будет осуществлять надзор за профессией в целом, и деятельностью САО в частности.

В рамках надзора за деятельностью САО будет осуществляться надзор за эффективностью системы повышения квалификации.

* 1. **Может ли такая схема сработать?**

Надзор за аудиторской деятельностью - очень сложный вопрос. Насколько аудиторская профессия функционирует должным образом, будет видно из стоимости финансирования для российских компаний, а также из частоты и существенности аудиторских скандалов. Традиционно скандалы возникают в момент общего экономического спада или спада в той или иной отрасли экономики, поэтому к сравнениям показателей за несколько лет следует относиться с осторожностью.

Когда скандалы возникают и по ним проводится расследование, но специалисты приходят к выводам, что скандалы возникают в силу ряда причин.

Можно ли скандал с Енроном списать на недостатки с повышением квалификации?

Люди не умирают от СПИДа, они умирают от болезней, с которыми обычно борется иммунная система, и которая, в свою очередь, уничтожается СПИДом.

Недостатки системы повышения квалификации имеют косвенное воздействие. Безукоризненные системы повышения квалификации не гарантируют от провала, но снижают риски его возникновения.

Недобросовестные действия не возникают в результате плохой системы внутреннего контроля, а возникают в результате кражи активов. С помощью системы внутреннего контроля снижаются риски недобросовестных действий, но полностью они не устраняются.

Оптимальная система должна способствовать нахождению баланса между экспертизой и независимостью. В настоящем документе мы рекомендуем найти равновесие.

Прогресс необходимо всегда контролировать, а систему модифицировать в зависимости от имеющегося опыта.