

TALLINNA TEHNIKAÜLIKOOL

Majandusteaduskond

Majandusarvestuse instituut

Finantsarvestuse õppetool

Violetta Serova 123110TARM

AUDIITORTEGEVUSE ARENG VENE FÖDERATSIOONIS

Magistritöö

Juhendaja: professor Lehte Alver

Tallinn 2015

ОГЛАВЛЕНИЕ

АННОТАЦИЯ.....	4
ВВЕДЕНИЕ	5
СПИСОК СОКРАЩЕНИЙ	8
1. СТАНОВЛЕНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РОССИИ	9
1.1. Временные правила.....	9
1.2. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 119 – ФЗ.....	14
1.3. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 307 – ФЗ.....	22
2. АТТЕСТАЦИЯ АУДИТОРОВ	29
2.1. Порядок проведения квалификационных экзаменов на право осуществления аудиторской деятельности с 1994 по 2002 год	29
2.2. Временное положение о системе аттестации, обучения и повышения квалификации аудиторов	36
2.3. Саморегулируемые организации аудиторов.....	38
2.4. Сравнение требований к аттестации и повышению квалификации при Федеральном законе № 119 – ФЗ и № 307 – ФЗ.....	46
2.5. Сравнение требований к аттестации аудиторов в Эстонской Республике и Российской Федерации	49
3. РЫНОК АУДИТОРСКИХ УСЛУГ	58
3.1. Динамика объема выручки на рынке аудиторских услуг	58
3.2. Аудиторские организации и аудиторы.....	61
3.3. Зарплатные предложения и требования работодателей.....	65
ЗАКЛЮЧЕНИЕ.....	72
КОЖКУВÕТЕ	75

SUMMARY	76
СПИСОК ИСТОЧНИКОВ	79
ПРИЛОЖЕНИЯ	85
Приложение 1. Минимальный размер оплаты труда в Российской Федерации до 1 июля 2000 года.....	86
Приложение 2. Сравнение Федеральных законов № 307 – ФЗ и № 119 – ФЗ.....	87
Приложение 3. Сравнение квалификационных экзаменов с 1994 по 2013 годы	89
Приложение 4. Количество членов-аудиторов в саморегулируемых аудиторских объединениях с 2006–2014 гг.	92
Приложение 5. Количество членов-аудиторских организаций в саморегулируемых аудиторских организациях в 2006–2014 годы	93
Приложение 6. Компоненты квалификационного экзамена аудитора в Эстонии	94
Приложение 7. Сравнение требований для допуска к квалифицированному экзамену аудитора с 1994 по 2008 годы в РФ	96
Приложение 8. Модули квалификационного экзамена аудитора в Эстонии	97
Приложение 9. Уровень инфляции в Российской Федерации с 2010-2013 годы.....	98

АННОТАЦИЯ

Развитие аудиторской деятельности в Российской Федерации

По статистике Министерства Финансов Российской Федерации за последние пять лет общее число аудиторских компаний снизилось более чем на четверть. Многие представители российского аудиторского сообщества говорят о том, что специалисты уходят из профессии, престиж профессии аудитора падает. В российских аудиторских компаниях стал ощущаться дефицит высококвалифицированных кадров.

Целью работы является выявление причин сокращения рынка аудиторской деятельности в России. Для достижения цели автор исследовал развитие и становление аудиторской деятельности в Российской Федерации, а так же состояние рынка аудиторских услуг в настоящее время.

Анализ данных о состоянии и развития аудита в России позволило сделать заключение, что на динамику аудиторского бизнеса влияют достаточно много факторов. основополагающим является сформированная на аудиторские услуги цена. Количество проаудированных клиентов, малыми и средними аудиторскими организациями, составляет 83,7%, при этом выручка составляет 36,1% от общей выручки за аудит по стране. У 41% аудиторских организаций выручка составляет менее 1,5 млн. рублей в год. Второй фактор – повышение критериев обязательного аудита, которые привели к уменьшению клиентской базы. Третий фактор – уход с рынка аудиторских услуг субъектов, которые не отвечали требованиям законодательства и стандартам. Каждый четвертый участник рынка аудиторских услуг допускал существенные нарушения, которые могли отразиться на качестве аудита. Четвёртый фактор – невозможность дальнейшего роста заработной платы аудиторов. Высокие запросы со стороны специалистов вынуждают их менять сферу деятельности, а рынок аудиторских услуг испытывает нехватку высококвалифицированных специалистов.

Ключевые слова: аттестация, аудит, развитие аудиторской деятельности, Россия

ВВЕДЕНИЕ

Аудиторская деятельность в Российской Федерации со времен Временных правил претерпела большие изменения, что повлекло за собой реформирование рынка аудиторских услуг. С принятием Федерального закона «Об аудиторской деятельности» лицензирование заменили саморегулированием аудиторской деятельности. Данное изменение снизило административное вмешательство в аудиторскую профессию и освободило государство от выполнения регулирования аудиторской деятельности.

В настоящее время, исходя из новых изменений в действующем законе «Об аудиторской деятельности», предусмотрен переход на международные стандарты аудита, которые будут определять принципы проведения в Российской Федерации аудиторских проверок и технологии его проведения. Причина этому, возникновение спроса у постоянных пользователей аудита (бизнесменов, учредителей, контролирующих организаций) на качественный аудит, соответствующий общемировым стандартам.

В настоящее время на российском рынке функционирует большое число аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов. Определился круг крупных российских фирм обладающих хорошей репутацией. Некоторые из них входят в состав международных аудиторских организаций и работают по международным стандартам аудиторской деятельности.

По мнению Романа Бульги, профессора Финансового университета при Правительстве РФ, заинтересованных пользователей уже давно мало интересуется мнение аудитора в отношении достоверности только лишь бухгалтерской финансовой отчетности организации. Аудиторы и аудиторские фирмы, делающие ставку только на аудит финансовой отчетности, испытывают серьезные финансовые проблемы. Для того чтобы быть конкурентоспособными, аудиторы должны обладать широким набором компетенций в области бухгалтерского учета, права, экономического анализа, организации бизнеса, стратегического управления, бизнес-консалтинга и т.д. (Парамонов 2014)

По статистике Министерства Финансов за последние пять лет общее число аудиторских компаний снизилось более чем на четверть. Многие представители российского аудиторского сообщества говорят о том, что специалисты уходят из профессии, престиж профессии аудитора падает. В российских аудиторских компаниях стал ощущаться дефицит высококвалифицированных кадров.

Целью работы является выявление причин сокращения рынка аудиторской деятельности в России.

Для достижения цели поставлены следующие **задачи**:

- периодизация становления аудиторской деятельности в Российской Федерации с 1993 по 2014 год,
- сравнение требований к аттестации согласно Федеральному закону № 119 – ФЗ и Федеральному закону № 307 – ФЗ,
- сравнение аттестации в Эстонской республике и в Российской Федерации,
- сбор и систематизация данных рынка аудиторской деятельности: количества индивидуальных аудиторов и организаций с 2008–2013 гг., прибыль аудиторских организаций и зарплатные предложения; на основе данных статистики выявить причины сокращения рынка аудиторской деятельности в России.

В магистерской работе применялся эмпирический метод исследования. При данном методе исследования применено наблюдение, систематизация данных в виде таблиц, схем и объяснение полученных результатов.

Информационную базу магистерской работы составляют:

- научные статьи, выпускаемые журналом «Аудитор», статьи из научной электронной библиотеки, построенной на парадигме открытой науки *Open Science*;
- материалы научных конференций и семинаров,
- законы, действующие на территории РФ, нормативные правовые акты, выпущенные регулирующими органами, стандарты саморегулируемых организаций аудиторов;
- доклады состояния и развития аудиторской деятельности Министерства Финансов Российской Федерации.

Структура магистерской работы включает в себя введение, три главы, заключение, список литературы и приложения.

Первая глава содержит:

- периодизацию становления аудиторской деятельности в Российской Федерации:
 - Временные правила,
 - Федеральный Закон «Об аудиторской деятельности» № 119 – ФЗ,
 - Федеральный Закон «Об аудиторской деятельности» № 307 – ФЗ.

Вторая глава включает в себя:

- порядок проведения квалификационных экзаменов на право осуществления аудиторской деятельности с 1994 по 2002 год,
- саморегулирование аудиторской деятельности в РФ,
- сравнение требований к аттестации и повышению квалификации при Федеральном законе № 119 – ФЗ и №307 – ФЗ,
- сравнение аттестации в Эстонской Республике и в Российской Федерации.

Третья глава включает в себя:

- сбор и систематизацию данных рынка аудиторской деятельности,
- причины сокращения рынка аудиторской деятельности в России.

В заключении сделаны выводы, полученные в ходе анализа данных рынка аудиторской деятельности.

СПИСОК СОКРАЩЕНИЙ

АПР	Аудиторская палата России
ААС	Аудиторская Ассоциация Содружество
ЕАК	Единая аттестационная комиссия
ИПАР	Институт профессиональных аудиторов
ИПБР	Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России
МоАП	Московская аудиторская палата
МСА	Международные стандарты аудита
НП	Некоммерческое партнерство
НФКА	Национальная федерация консультантов и аудиторов
РКА	Российская коллегия аудиторов
РФ	Российская Федерация
СРО	Саморегулируемые организации аудиторов
ЦАЛАК	Центрально аттестационно-лицензионная аудиторская комиссия
ЦБ РФ	Центральный банк Российской Федерации
УМЦ	Учебно-методический центр

1. СТАНОВЛЕНИЕ АУДИТОРСКОЙ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ В РОССИИ

1.1. Временные правила

Аудиторская деятельность, в том числе организация и методика проверок, во всём мире регулируются аудиторскими стандартами. На мировом уровне применяются следующие группы стандартов:

- международные стандарты аудита (МСА) – *International Standards of Auditing (ISA)*,
- в отдельных странах – местные стандарты,
- на уровне саморегулируемых объединений аудиторов (СРО), аудиторских организаций и аудиторов – внутренние стандарты СРО.

В мировой практике существуют две концепции регулирования аудиторской деятельности, соответствующие мировым учётным системам, – континентальной и англо-американской (англо-американо-голландской; британо-американской).

Первая концепция распространена в таких странах, как Франция, Германия, Испания и других странах континентальной Европы и их бывших колониях. В этих странах осуществляется государственное регулирование аудита.

Вторая концепция соответствует англо-американской системе учёта и получила развитие в англоязычных странах (в США, Великобритании, Канаде, Австралии, Новой Зеландии). В них аудит ориентирован в основном на внешних пользователей финансовой отчётности (акционеров, инвесторов, кредиторов и т.д.). Аудиторская деятельность в этих странах регулируется главным образом саморегулируемыми общественными объединениями профессиональных бухгалтеров. (Мизиковский, Козменкова 2012).

В России система нормативного регулирования аудиторской деятельности стала складываться в начале 90-х годов. Первоначально она была ориентирована на англо-американскую систему регулирования аудиторской деятельности.

Работы, исследующие эволюцию аудита в России, по большей части принадлежат двум соавторам Ярославу Соколову и Светлане Бычковой. (Guzov et al 2015) Светланой Бычковой была написана научная статья о развитии и состоянии аудита в России (Bychkova 1996), а совместными статьями были «О независимом финансовом контроле в России на рубеже веков» и «Аудит в России XX века». Это были первые исследования в области науки, которая была новой для России и полностью неизученной российскими учеными. (Guzov et al 2015)

В декабре 1993 года Указом Президента РФ были утверждены Временные правила аудиторской деятельности, которые вопреки названию действовали 8 лет. Правила были основаны на современном состоянии развития системы рыночных отношений в России, на практике ведущих российских аудиторских организаций, а в определенной мере, и на опыте аудита в зарубежных странах, адаптированных к российским условиям. (Petrov 2000)

Временные правила определяли правовые основы осуществления в Российской Федерации аудиторской деятельности как независимого вневедомственного финансового контроля. (Временные правила ... 1993)

Временные правила включали в себя:

- понятие аудиторской деятельности,
- права и обязанности аудиторов (аудиторских фирм) и экономических субъектов,
- основы государственного регулирования данного вида деятельности, лицензирование и аттестацию аудиторов.

Основной целью аудиторской деятельности являлось установление достоверной бухгалтерской (финансовой) отчетности и соответствия финансовых и хозяйственных операций нормативным актам. (Ibid.)

Организация государственного регулирования аудиторской деятельности возложена на Комиссию по аудиторской деятельности при Президенте РФ (далее Комиссия). В Положении о Комиссии установлено, что она является коллегиальным органом и осуществляет свою работу на безвозмездной основе. Комиссия осуществляет систему мер по государственной поддержке становления и развития рынка аудиторских услуг, а также защите интересов государства, экономических субъектов, аудиторских фирм и аудиторов. (Эриашвили 2000)

Основными направлениями деятельности Комиссии являются (Положение о Комиссии ... 1994):

- разработка на основе законодательства проектов нормативных актов, регулирующих аудиторскую деятельность,
- содействие реализации Временных правил аудиторской деятельности, обобщение практики их применения и подготовка предложений по совершенствованию правового регулирования аудиторской деятельности;
- выдача генеральных лицензий на осуществление лицензирования аудиторской деятельности,
- организация ведения государственных реестров аудиторов, аудиторских фирм и их объединений;
- организация публикаций в средствах массовой информации сведений о выдаче (аннулировании) лицензий на осуществление аудиторской деятельности, а также о зарегистрированных объединениях аудиторов и аудиторских фирм;
- осуществление в установленном порядке деловых контактов с международными организациями.

Работы по подготовке профессиональных стандартов аудита в России начали проводиться с 1993 года под руководством Комиссии по аудиторской деятельности при Президенте Российской Федерации.

При Комиссии действует Консультативный совет (далее Совет), формируемый из представителей академических институтов и высших учебных заведений, аудиторов, занимающихся аудиторской деятельностью самостоятельно, представителей аудиторских фирм и их объединений.

Основными задачами Совета являются (Положение о Консультативном совете ... 1994):

- участие в разработке стандартов аудита, требований к содержанию аудиторских заключений;
- изучение, обобщение и распространение опыта аудиторской деятельности, подготовка информационных, методических и учебных материалов, необходимых для проведения и совершенствования аудита;
- содействие внедрению новых методов, форм и технологий аудита;

- разработка профессиональных требований к аудиторам, этических норм и правил их поведения;
- подготовка и экспертиза учебных программ и планов для обучения аудиторов и повышения их квалификации, а также разработка процедуры квалификационных экзаменов для аттестации аудиторов;
- обобщение опыта и выработка предложений по совершенствованию аттестации аудиторов, повышению их квалификационного уровня;
- обобщение по поручению Комиссии практики лицензирования аудиторской деятельности в Российской Федерации и представление Комиссии ежегодного доклада о состоянии этой работы и мерах по ее совершенствованию,
- осуществление связей с общественными объединениями аудиторов.

Консультативный совет при Комиссии начал свою работу с 1 июня 1994 года.

В декабре 1994 г. постановлением правительства РФ были определены основные критерии деятельности экономических субъектов, по которым их бухгалтерская отчетность подлежала обязательной аудиторской проверке. К ним относились (Постановление об основных критериях ... 1994):

- банки, страховые организации, товарные и фондовые биржи;
- инвестиционные институты (инвестиционные и чековые инвестиционные фонды, холдинговые компании),
- благотворительные и иные (не инвестиционные) фонды,
- другие экономические субъекты, обязательная ежегодная аудиторская проверка которых по виду их деятельности предусмотрена федеральными законами.

Если в уставном капитале экономического субъекта имелась доля, принадлежащая иностранным инвесторам, то была необходима ежегодная аудиторская проверка. Начиная с отчета за 1995 г. к указанным критериям добавились ещё финансовый показатель экономических субъектов (за исключением находящихся полностью или частично в государственной и муниципальной собственности) (Постановление Правительства РФ «Об изменении основных критериев ...» 1995):

- объем выручки от реализации продукции (работ, услуг) за год, превышающий в 500 тыс. раз установленный законом минимальный размер оплаты труда в среднегодовом исчислении (минимальный размер оплаты см. в Приложении 1);

- сумма активов баланса, превышающая на конец отчетного года в 200 тыс. раз установленный законом минимальный размер оплаты труда в среднегодовом исчислении.

Первый стандарт «Порядок составления аудиторского заключения о бухгалтерской отчетности» был принят Комиссией 9 февраля 1996 года. К разработке стандартов подключились центральные аттестационно-лицензионные аудиторские комиссии Министерства финансов (далее ЦАЛАК Минфин), Центральный Банк РФ (далее ЦБ РФ), ученые московских и петербургских вузов, специалисты ведущих аудиторских фирм («*Deloitte Touche*», «Интераудит», «Петро-Балт-Аудит», «*PricewaterhouseCoopers*», «Союз-аудит», «ФБК», «Юникон МС»). Активное участие в обсуждении стандартов принимала и Аудиторская палата России. (Гришанова 2002)

К работе над стандартами в соответствии с договором Министерства финансов Франции были привлечены специалисты Французской Национальной Компании ревизоров счетов. Они активно участвовали в работе, давали свои замечания и предложения, исходя из международных подходов и требований к аудиту, которые в настоящее время существуют во Франции. Специалисты, работавшие со стандартами, имели общение по обмену опытом с представителями аудиторских объединений и фирм Швеции. В ходе этого общения была достаточно подробно изучена система аттестации, повышения квалификации, стандартизации и контроля в Швеции. Полученный опыт также был использован при разработке Российских правил (стандартов). (Ibid.)

С 1996 и до 1999 года было разработано и издано 38 стандартов аудиторской деятельности. Данные документы не были нормативными документами, так как они были «одобрены» Комиссией по аудиторской деятельности при президенте РФ. (Мизиковский, Козменкова 2012)

Немаловажное значение имело принятие Банком России в 1997 г. Положения об аудиторской деятельности в банковской системе. Данный документ устанавливал систему организации аудита в банковской сфере, порядок аттестации и лицензирования банковского аудита, применяемые меры воздействия к аудиторам, осуществляющим банковский аудит. (Временное положение об аудиторской деятельности ... 1996)

Эти акты смогли заложить правовые основы осуществления аудиторской деятельности в России, определив направление развития аудита в целом и отдельных

его видов – таких, как общий аудит, банковский аудит, аудит страховых организаций, бирж, внебиржевых фондов и инвестиционных институтов. (Булгакова 2005)

В 2001 г. завершился этап аудиторской деятельности, регулируемый Временными правилами, и начался новый этап законодательного становления аудита в России.

1.2. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 119 – ФЗ

В августе 2001 года был утвержден Федеральный закон № 119 – ФЗ «Об аудиторской деятельности», в котором органом, регулирующим аудиторскую деятельность, было определено Правительство РФ.

В России стала складываться новая система нормативного регулирования аудита. По соподчинённости нормативных документов можно говорить о четырёхуровневой системе нормативного регулирования аудита (см. Таблицу 1.1).

Таблица 1.1. Система нормативного регулирования аудита

Уровень	Наименование	Состав документа
I уровень	Законодательный	Федеральные законы
II уровень	Нормативный	Указы президента, постановления правительства РФ
III уровень	Методологический	Приказы, инструктивные письма министерств и ведомств
IV уровень	Организационный	Организационно-распорядительная документация СРО, аудиторских организаций

Источник: (Мизиковский, Козменкова 2012)

Каждый уровень включает определенные виды документов и область регулирования.

По сравнению с ранее действовавшими Временными правилами существенно изменилась цель аудита, а именно было заменено «установление достоверности» на «выражение мнения о достоверности» финансовой отчетности. (см. Таблицу 1.2)

Комментарий: Согласно данной формулировке мнение аудиторской организации о финансовой отчетности не дает гарантии будущей жизнеспособности экономического субъекта либо эффективности деятельности его руководства. Понятие было сформировано на основе международного опыта.

Таблица 1.2. Цель аудита во Временных правилах и в федеральном законе № 119 – ФЗ

Наименование документа	Цель аудита
Временные правила, ст. 5	Установление достоверности бухгалтерской (финансовой) отчетности экономических субъектов и соответствия совершенных ими финансовых и хозяйственных операций нормативным актам, действующим в Российской Федерации.
№ 119 – ФЗ, п. 1, ст. 1	Выражение мнения о достоверности финансовой (бухгалтерской) отчетности аудируемых лиц и соответствии порядка ведения бухгалтерского учета законодательству Российской Федерации.
МСА 200	Дать аудитору возможность выразить мнение о том, составлена ли финансовая отчетность, во всех существенных аспектах, в соответствии с установленными основами финансовой отчетности.

Источник: (Составлено автором)

Впервые в законе появилось понятие федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности. Ранее отсутствовал законодательный или нормативный правовой акт, в котором рассматривался порядок подготовки и утверждения стандартов аудита, а так же обязательный характер их применения и меры дисциплинарного воздействия для тех, кто не выполняет требования стандартов. (Remizov)

Первым нормативным документом правительственного уровня стало Постановление Правительства Российской Федерации № 696 «Об утверждении федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности» от 23.09.2002 г. Всего в период действия Федерального закона № 119 – ФЗ было принято 34 федеральных стандарта аудита. Стандарты относятся ко второму уровню нормативного регулирования аудита. (Мизиковский, Козменкова 2012).

Контроль за соблюдением норм законодательства, стандартов аудита и профессиональной этики осуществляется уполномоченным федеральным органом исполнительной власти и аккредитованными профессиональными аудиторскими объединениями. (Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 119 – ФЗ 2001)

Постановлением Правительства РФ от 6 февраля 2002 г. № 80 «О вопросах государственного регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации» Минфин РФ было определен в качестве уполномоченного федерального органа исполнительной власти. Он стал лицензирующим органом в области аудиторской деятельности. (Конопляник, Мухарева 2013)

В соответствии со ст. 18 Федерального закона № 119 – ФЗ «Об аудиторской деятельности» функции уполномоченного федерального органа следующие:

- издание нормативных актов в пределах своей компетенции,
- организация разработки и представления на утверждение Правительству РФ правил (стандартов) аудиторской деятельности,
- организация системы аттестации, обучения, повышения квалификации, лицензирования;
- организация системы надзора за соблюдением лицензионных требований,
- осуществление контроля за соблюдением федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности,
- определение объема и порядка предоставления отчетности об аудиторской деятельности, финансовой отчетности;
- ведение реестра аудиторов, аудиторских фирм;
- осуществление аккредитации профессиональных аудиторских объединений.

Согласно ст. 19 Федерального закона № 119 – ФЗ «Об аудиторской деятельности» при уполномоченном федеральном органе исполнительной власти определен Совет по аудиторской деятельности. Он создается для учета мнения профессиональных участников рынка аудиторской деятельности и выполняет следующие функции:

- принимает участие в подготовке и предварительном рассмотрении основных документов аудиторской деятельности и проектов решений Минфина РФ,
- разрабатывает федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, периодически их пересматривает и выносит на рассмотрение в Минфин РФ;
- рассматривает обращения и ходатайства аккредитованных профессиональных аудиторских объединений и вносит соответствующие рекомендации на рассмотрение в Минфин РФ.

Советом по аудиторской деятельности при Минфин РФ 28 августа 2003 года был принят Кодекс этики аудиторов России с указанием этических обязательств и принципов профессионального поведения аудиторов. В отличие от федерального закона «Об аудиторской деятельности» и стандартов Кодекс носит рекомендательный характер и не имеет обязательного статуса. (Samsonova 2009)

В соответствии с Федеральным законом № 119 – ФЗ «Об аудиторской деятельности» большая роль в организации внешнего контроля качества и развитии аудита в России предоставляется профессиональным аудиторским объединениям.

Профессиональными аудиторскими объединениями являются саморегулируемые объединения аудиторов, индивидуальных аудиторов, аудиторских организаций, созданные в целях обеспечения условий аудиторской деятельности своих членов и защиты их интересов. Объединения действуют на некоммерческой основе, устанавливают обязательные для своих членов внутренние правила (стандарты) аудиторской деятельности и профессиональной этики, осуществляют систематический контроль за их соблюдением. (Шеремет, Суйц 2005)

На конференции по проекту ТАСИС (*Technical Assistance CIS* – программа технического содействия ЕС странам СНГ) «Осуществление реформы аудита в Российской Федерации», говорилось о роли профессиональных объединений в улучшении качества аудиторских услуг. (Бадеева 2009)

Руководитель группы ТАСИС Джеффри Таунсенд (*Geoffrey Townsend*) заметил, что: «России необходимо разработать и внедрить механизмы защиты от некачественного аудита. Решить эту задачу под силу профессиональным аудиторским объединениям. Репутация профессиональных объединений может пострадать от недобросовестной работы лишь нескольких членов. Поэтому в объединении обязательно должна быть хорошо отлаженная система контроля качества аудиторских услуг». (Бадеева 2009)

Приказом Министерства Финансов 29 апреля 2002 года было утверждено Временное положение о порядке аккредитации профессиональных аудиторских объединений при Минфин РФ.

Согласно Положению профессиональные аудиторские объединения вправе подать заявления о своей аккредитации в случае если членами объединения являются не менее 1000 аттестованных аудиторов и (или) не менее 100 аудиторских организаций. (см. Рисунок 1.1) Любая аудиторская организация и любой индивидуальный аудитор должны являться членами, по крайней мере, одного аккредитованного профессионального аудиторского объединения. (Шеремет, Суйц 2005)

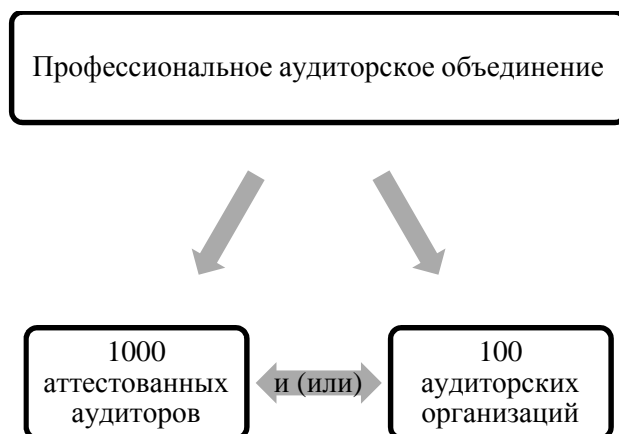


Рисунок 1.1. Условия для аккредитации профессионального аудиторского объединения
 Источник: (Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 119 – ФЗ 2001)

Аккредитация, согласно Федеральному закону, это официальное признание и регистрация профессиональных аудиторских объединений.

Аккредитованные профессиональные аудиторские объединения имеют право (Шеремет, Суйц 2005):

- участвовать в аттестации на право осуществления аудиторской деятельности,
- разрабатывать в соответствии с квалификационными требованиями учебные программы, планы, осуществлять профессиональную подготовку аудиторов;
- проводить проверки качества работы своих членов самостоятельно или по поручению уполномоченного федерального органа,
- содействовать развитию профессии аудитора и повышению эффективности аудиторской деятельности в Российской Федерации;
- защищать профессиональные интересы аудиторов в органах государственной власти Российской Федерации и субъектов Российской Федерации, судах и правоохранительных органах,
- представлять интересы аудиторов в международных профессиональных организациях аудиторов,
- осуществлять иные функции, определенные уполномоченным федеральным органом.

В дополнение к функциям, закрепленным в Федеральном законе "Об аудиторской деятельности" в параграфе 4 статьи 20 Аккредитованные объединения имеют право:

- участвовать через своих представителей в работе Совета по аудиторской деятельности при Минфине РФ,
- осуществлять иные функции, определенные по согласованию с Минфином РФ.

Институт профессиональных аккредитованных профессиональных аудиторских объединений сыграл значительную роль в активизации участия практикующих аудиторов в процессе регулирования аудиторской деятельности. При создании этого института был использован зарубежный опыт взаимоотношений между государством и профессиональными аудиторскими объединениями.

Фактически аккредитация аудиторских объединений при Минфине произошла только в 2006 году. Тогда были аккредитованы сроком на 3 года следующие некоммерческие объединения (Тюпаева, Азарова 2013):

- Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России (ИПБР),
- Аудиторская палата России (АПР),
- Московская аудиторская палата (МоАП),
- Российская коллегия аудиторов (РКА),
- Национальная федерация консультантов и аудиторов (НФКА),
- Институт профессиональных аудиторов (ИПАР).

Комментарий: Из перечисленных объединений первые два были из числа крупных объединений, причем наиболее представленным в регионах было некоммерческое объединение «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России».

В 2007 г. аккредитация НФКА была аннулирована в связи с присоединением данного аудиторского объединения к РКА.

По мнению ряда авторов, заинтересованность объединений в получении статуса профессионального объединения очевидна. Во-первых, государством подтверждается высокий профессиональный уровень таких организаций, а значит, аудируемые лица будут в большей степени уверены в профессионализме членов аудиторского объединения. Во-вторых, Минфин РФ вправе передавать этим объединениям определенные функции. И в-третьих, данная форма достаточно эффективна при защите и отстаивании интересов членов объединения. (Булгакова 2005)

1 декабря 2007 года был принят федеральный закон «О саморегулируемых организациях» № 315 – ФЗ, которым были установлены правовые основы для деятельности саморегулируемых организаций. В данном Законе не было

законодательно определено ограничение числа саморегулируемых организаций, поскольку ограничение могло привести к существенной концентрации рынка и доминированию нескольких игроков.

Комментарий: Согласно рисунку 1.2 видно, что с 2006 по 2008 год количество аудиторов в Профессиональных аудиторских объединениях каждый год росло, хотя вступление в профессиональное аудиторское объединение не было обязательно, а имело рекомендательный характер. Значительно отличается от общей динамики Профессиональное аудиторское объединение ИПБР. В 2008 году в нём сократилось количество аудиторов на 1426 человек, по мнению автора, одна из причин, то что в 2008 году АПР значительно расширила свои границы и подразделения объединения были представлены в 56 регионах (ранее в 9 регионах). (Сведения об ... 2009) Вторая причина то, что в ИПБР имелась доля членов-аудиторов, которые не выполняли уставные требования объединения: не платили членские взносы и не повышали своевременно свою квалификацию. В 2007 году была начата работа по устранению этого негативного явления. (Романов 2007)

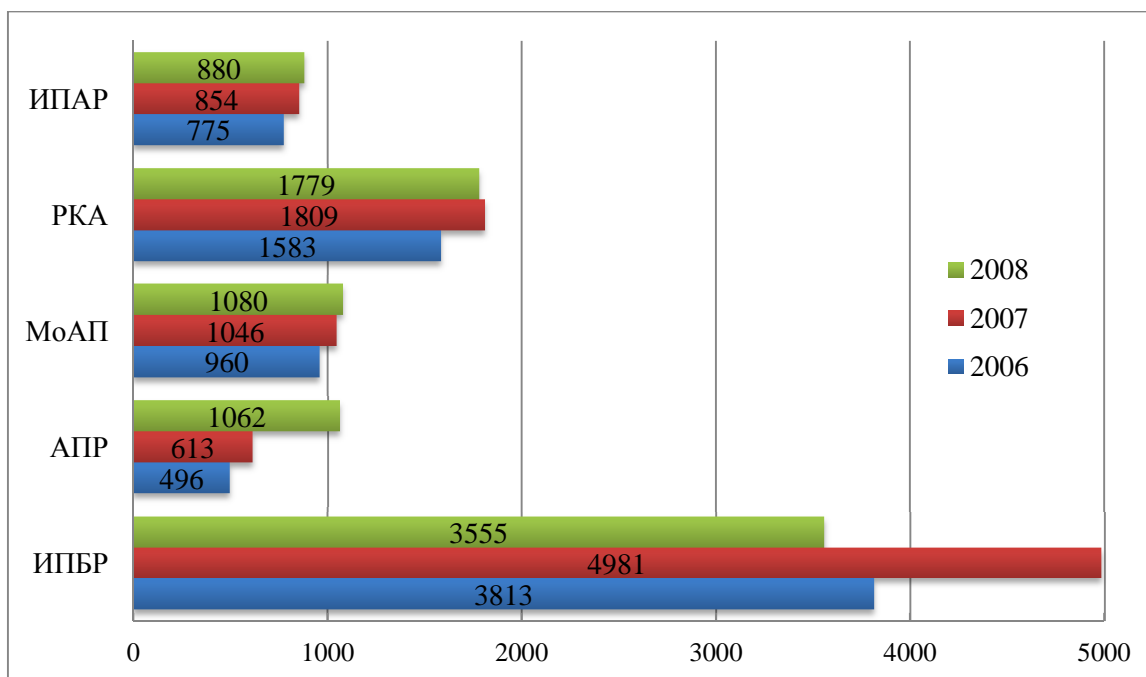


Рисунок 1.2. Количество членов-аудиторов (включая индивидуальных аудиторов) в Профессиональных аудиторских объединениях с 2006 по 2008 год

Источник: (Доклад о состоянии ... 2011)

Комментарий: Согласно рисунку 1.3 видно, что в профессиональном объединении АПР значительно больше членов-аудиторских организаций, автор предполагает, что данная разница обусловлена тем, что Аудиторская палата России начала свою деятельность еще в 1995 г. В период с 1995 по 2000 г. функционировала как ассоциация, в рядах которой, в соответствии с действующим законодательством, состояли только профессиональные аудиторские объединения и высшие учебные заведения, занимающиеся подготовкой, повышением квалификации и аттестацией auditors.

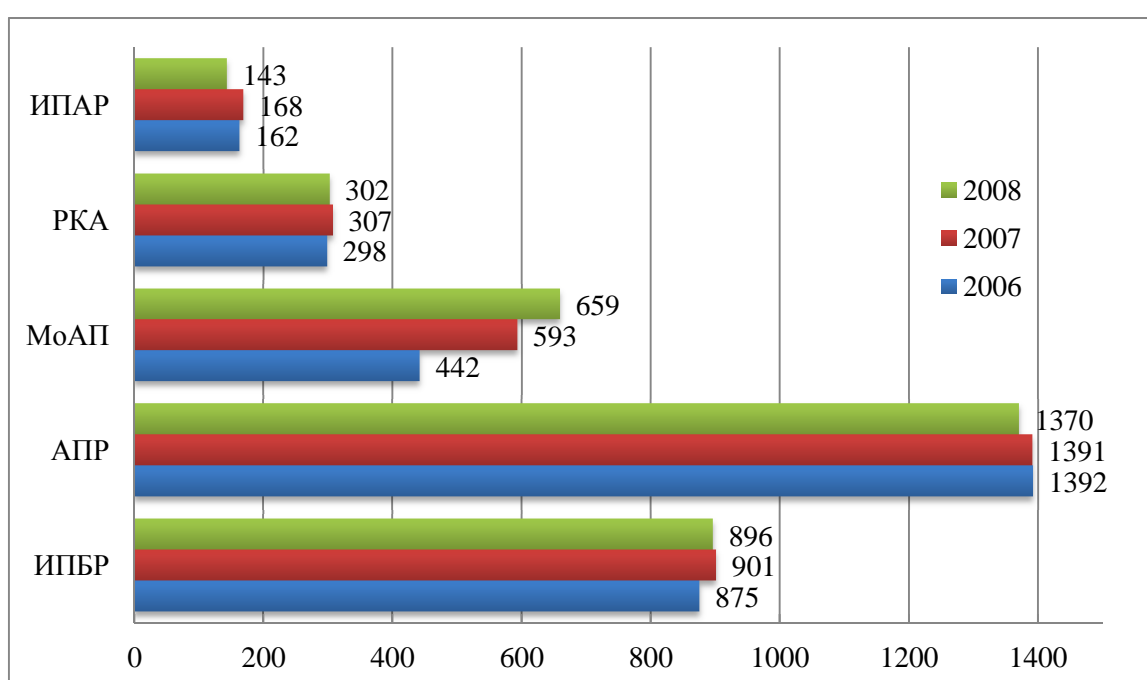


Рисунок 1.3. Количество членов-аудиторских организаций в Профессиональных аудиторских объединениях с 2006 по 2008 год

Источник: (Доклад о состоянии ... 2011)

Статус данных объединений существенно изменился с принятия в 2008 г. нового федерального закона «Об аудиторской деятельности». Данную тему автор рассматривает в главе 2.3.

1.3. Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 307 – ФЗ

С 2009 года вступил в силу новый закон «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 г. № 307 – ФЗ. Смысл новой редакции закона об аудиторской деятельности в том чтобы учесть те изменения, которые произошли в экономической жизни страны и применить накопленный опыт функционирования аудиторского рынка.

Главная цель изменений – это защита интересов широкого круга пользователей, в том числе акционеров, инвесторов, кредиторов, аудируемых лиц. Для реализации этой цели в новой редакции закона предусмотрен ряд механизмов, направленных на повышение качества аудиторских услуг, обеспечение стабильности работы аудиторского рынка. Характерные изменения в структуре Федерального закона «Об аудиторской деятельности» показаны в Приложении 2. Число статей увеличилось с 19 до 26. (Бадеева 2009)

В федеральном законе «Об аудиторской деятельности» № 307 – ФЗ разделили понятия аудита и аудиторской деятельности, в предыдущем законе им соответствовало одно определение. (см. Таблицу 1.3)

Таблица 1.3. Сравнение определений двух федеральных законов

№ 307 – ФЗ «Об аудиторской деятельности», Статья 1.	№ 119 – ФЗ «Об аудиторской деятельности», Статья 1.
п. 2. Аудиторская деятельность (аудиторские услуги) – деятельность по проведению аудита и оказанию сопутствующих аудиту услуг, осуществляемая аудиторскими организациями, индивидуальными аудиторами. п. 3. Аудит – независимая проверка бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемого лица в целях выражения мнения о достоверности такой отчетности ...	п. 1. Аудиторская деятельность, аудит – предпринимательская деятельность по независимой проверке бухгалтерского учета и финансовой (бухгалтерской) отчетности организаций и индивидуальных предпринимателей (далее – аудируемые лица).

Источник: (Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 307 – ФЗ, № 119 – ФЗ)

Комментарий: Федеральный закон № 119 – ФЗ в понятие «аудиторская деятельность» включал такие виды услуг, которые не имели отношения к нему, например, налоговое или бухгалтерское консультирование. Федеральный закон № 307 – ФЗ в статье 1 четко

разграничивает те услуги, которые могут оказывать только субъекты аудиторской деятельности.

Перечень сопутствующих аудиту услуг устанавливается федеральными стандартами аудиторской деятельности.

Новый Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» значительно расширил круг полномочий Совета по аудиторской деятельности, в том числе, относительно принятия правил (стандартов) и Кодекса профессиональной этики auditors.

Согласно п. 2 ст. 16 Совет по аудиторской деятельности осуществляет следующие функции:

- рассматривает вопросы государственной политики в сфере аудиторской деятельности,
- рассматривает проекты федеральных стандартов аудиторской деятельности и иных нормативных правовых актов, регулирующих аудиторскую деятельность, и рекомендует их к утверждению уполномоченным федеральным органам;
- одобряет порядок разработки проектов федеральных стандартов аудиторской деятельности, а также Кодекс профессиональной этики auditors.

Таким образом, государственное регулирование аудиторской деятельности в основном было сведено к выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в этой сфере, ведению государственного реестра СРО, анализу состояния рынка аудиторских услуг в РФ. (Исаян 2010)

В федеральном законе «Об аудиторской деятельности» впервые дается определение Кодекса профессиональной этики auditors. (The new law ... 2009)

Следуя опыту развитых экономических стран в сфере профессионального регулирования, были усилены влияния саморегулирования в профессиональном аудиторском сообществе за счет значительного расширения полномочий СРО. Снижение административного давления должно было способствовать развитию аудиторской деятельности, как предпринимательского вида деятельности, и ускорить развитие профессионального аудиторского сообщества в России. (Доклад «Об итогах анализа практики применения законодательства РФ ... 2010)

С 1 января 2010 года было отменено лицензирование аудиторской деятельности, но, согласно статье 18 закона № 307 – ФЗ, введено обязательное членство аудиторов и аудиторских организаций в саморегулируемых организациях аудиторов.

Основными нормативными правовыми актами, регламентирующими вопросы саморегулирования в аудиторской деятельности, являются:

- Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 307 – ФЗ,
- Федеральный закон «О саморегулируемых организациях» № 315 – ФЗ.

Внешний контроль качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов осуществляют саморегулируемые организации аудиторов в отношении своих членов.

Принципы осуществления внешнего контроля качества работы аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и требования к организации указанного контроля устанавливаются федеральными стандартами аудиторской деятельности. (Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 307 – ФЗ)

Согласно ст. 7 все российские стандарты разрабатываются в соответствии с международными стандартами аудита.

Целью разработки аудиторских стандартов является повышение надежности и качества аудиторских услуг, снижение аудиторского риска и создание дополнительного уровня гарантий результатов аудита для заинтересованных пользователей бухгалтерской информации. (Конопляник, Мухарева 2013)

Разработка стандартов направлена на решение следующих задач (Конопляник, Мухарева 2013):

1. обеспечение взаимопонимания между исполнителем и потребителем в процессе оказания аудиторских услуг
2. установление оптимальных требований к номенклатуре и качеству аудиторских услуг,
3. унификация аудиторских услуг на основе установления и применения правил, положений и требований к их оказанию,
4. гармонизация с международными правилами и нормами аудита,
5. нормативное обеспечение контроля и качества аудиторских услуг,
6. управление качеством аудиторских услуг.

Аудиторские стандарты формируют единые базовые требования, определяющие нормативы по качеству и надежности аудита и обеспечивающие определенный уровень гарантии результатов аудиторской проверки при соблюдении этих требований.

Разработка аудиторских стандартов базируется на основополагающих концепциях аудита: независимость, профессиональное суждение и скептицизм, существенность, разумная уверенность, доказательность и достоверное представление. (Конопляник, Мухарева 2013)

Саморегулируемая организация аудиторов наряду с функциями, установленными Федеральным законом "О саморегулируемых организациях":

- разрабатывает и утверждает стандарты саморегулируемой организации аудиторов,
- принимает кодекс профессиональной этики аудиторов,
- разрабатывает проекты федеральных стандартов аудиторской деятельности,
- участвует в разработке проектов стандартов в области бухгалтерского учета и бухгалтерской (финансовой) отчетности,
- организует прохождение аудиторами обучения по программам повышения квалификации.

Поскольку в современном обществе деятельности аудиторов отводится весьма важная роль, существует объективная необходимость поддерживать в общественном мнении уважение и доверие к профессии аудитора. Для поддержания высоких моральных качеств и профессиональной ответственности аудиторов СРО разрабатывают этические кодексы аудиторов. (Шеремет, Суйц 2005)

В вопросе об обязательном аудите изменились критерии обязательности проведения аудита. С 1 января 2011 года увеличены пороговые значения выручки (с 50 до 400 млн. рублей) и суммы активов бухгалтерского баланса (с 20 до 60 млн. рублей) организаций, подлежащих обязательным аудиторским проверкам. (Федеральный закон № 400 – ФЗ 2010)

Эти поправки сказываются на аудиторской деятельности не однозначно. С одной стороны, клиентская база, с которой работают аудиторы, становится заметно меньше, что служит основным фактором значительного снижения спроса на все виды аудиторских услуг. С другой стороны, указанные нормы должны способствовать сокращению числа мелких аудиторских фирм и повышению качества услуг аудиторов.

В итоге, отчетность, подтвержденная аудиторами, станет вызывать больше доверия пользователей и послужит стимулом для роста экономической активности. (Мамаева 2012)

26 ноября 2014 года был одобрен Федеральный закон «О внесении изменений в отдельные законодательные акты Российской Федерации», согласно закону аудиторская деятельность в Российской Федерации будет осуществляться в соответствии международными стандартами аудита (далее МСА). Прежде чем МСА заменят федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, потребуется перевести МСА на русский язык и признать для применения на территории РФ в порядке, установленном Правительством. Процесс перевода и признания стандартов предполагается завершить к 1 октября 2017 года. (В Российской Федерации будут применяться ... 2014)

Предполагается, что до признания на территории РФ международных стандартов аудита сохранятся и федеральные правила (стандарты) аудиторской деятельности, принятые постановлением Правительства РФ от 23 сентября 2002 года, и федеральные стандарты аудиторской деятельности, разработанные и принятые в соответствии с законом № 307 – ФЗ.

В настоящее время действует 30 федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности второго поколения (постепенно они будут отменены и заменены на федеральные стандарты аудиторской деятельности) и 9 федеральных стандартов аудиторской деятельности.

Федеральный закон «О внесении изменений ...» дополняет нормы Федерального закона «Об аудиторской деятельности», касающиеся реализации такого основного принципа аудита, как независимость аудиторских организаций и аудиторов.

В целях совершенствования системы регулирования при осуществлении аудиторской деятельности и снижения административных расходов субъектов аудиторской деятельности Федеральным законом № 403 – ФЗ предусматривается укрупнение саморегулируемых организаций аудиторов. (Внесены изменения в законодательство ... 2014)

Развитие и становление аудита в Российской Федерации прошло в несколько этапов. Автор выделил к каждому этапу значимые события, которые повлияли на развитие аудиторской деятельности.

В процессе становления российской аудита Временные правила аудиторской деятельности сыграли большую роль:

- была начата и проводилась работа по аттестации аудиторов и лицензированию аудиторской деятельности,
- созданы аудиторские организации,
- была начата работа по проведению обязательных аудиторских проверок и оказанию сопутствующих аудиту услуг,
- с 1996 и до 1999 года было разработано и издано 38 стандартов аудиторской деятельности.

В августе 2001 года был утвержден Федеральный закон № 119 – ФЗ «Об аудиторской деятельности».

При Федеральном законе № 119 – ФЗ:

- органом, регулирующим аудиторскую деятельность, было определено Правительство РФ;
- появилось понятие федеральных правил (стандартов) аудиторской деятельности,
- в сентябре 2002 года были утверждены 34 аудиторских стандартов второго поколения,
- цель аудита была изменена и приближена к международному стандарту аудита,
- контроль за соблюдение норм законодательства, стандартов и профессиональной этики начали осуществляться Минфин РФ и аккредитованными профессиональными аудиторскими объединениями.

После вступления в силу Федерального закона № 307 – ФЗ «Об аудиторской деятельности» от декабря 2008 года:

- были усилены влияния саморегулирования в профессиональном аудиторском сообществе,
- было отменено лицензирование и заменено обязательным членством аудиторов и аудиторских организаций в саморегулируемых организациях аудиторов,
- российские стандарты начали разрабатываться в соответствии с международными стандартами аудита,
- в настоящее время действует 30 федеральных правил (стандартов) и 9 федеральных стандартов аудиторской деятельности,

- были внесены коррективы в определение аудиторской деятельности. Были разграничены понятия аудита, аудиторской деятельности и сопутствующих аудиту услуг, чтобы различать, какие услуги могут оказывать только субъекты аудиторской деятельности;
- были изменены критерии обязательности проведения аудита.

В России сформировался и успешно стал функционировать рынок аудиторских услуг. Был накоплен значительный опыт регулирования аудиторской деятельности, в том числе саморегулирования.

2. АТТЕСТАЦИЯ АУДИТОРОВ

2.1. Порядок проведения квалификационных экзаменов на право осуществления аудиторской деятельности с 1994 по 2002 год

Аудиторы в процессе своей практики несут ответственность перед клиентом, государственными органами, общественностью. Поэтому должна быть гарантия того, что аудиторской деятельностью занимаются высококвалифицированные специалисты, обладающие соответствующей репутацией. (Конопляник, Мухарева 2013)

В России единой государственной системы аттестации на право осуществления аудиторской деятельности не существовало до выхода Указа, утвердившего Временные правила аудиторской деятельности и постановления «Об утверждении нормативных документов по регулированию аудиторской деятельности».

Различные общественные организации, не имея квалификационных критериев и апробированной системы подготовки, выдавали за произвольную плату документы собственного изобретения (аттестаты, лицензии, удостоверения и пр.), объявляющие их владельца аудитором. (Дряхлов 1994)

В соответствии с п. 3 Указа Президента Российской Федерации от 22 декабря 1993 г. № 2263 "Об аудиторской деятельности в Российской Федерации" (Bychkova 1996):

1. Все физические лица, занимающиеся аудиторской деятельностью, обязаны были до 1 октября 1994 г. пройти аттестацию согласно Временным правилам.
2. Все аудиторские фирмы должны были до 1 января 1995 г. получить лицензию согласно Временным правилам.

Проведение аудиторской деятельности без аттестации начиная с 1 октября 1994 г. и получения лицензий начиная с 1 января 1995 г. запрещалось.

Распоряжением Президента РФ 4 февраля 1994 года утвердили Положение о Комиссии по аудиторской деятельности и состав указанной Комиссии. На рисунке 2.1 представлена структура организаций по аттестации аудиторской деятельности.



Рисунок 2.1. Структура организаций по аттестации аудиторской деятельности

Источник: (Порядок проведения аттестации ... 1994)

Комиссия по аудиторской деятельности является коллегиальным органом при Президенте РФ, организующим разработку системы мер по государственной поддержке становления и развития рынка аудиторских услуг, а также защите интересов государства, экономических субъектов, аудиторов и аудиторских фирм.

При Комиссии действует консультативный совет, формируемый из представителей академических институтов и высших учебных заведений, аудиторов, занимающихся аудиторской деятельностью самостоятельно, представителей аудиторских фирм и их объединений. Состав консультативного совета утверждается решением Комиссии.

Консультативный совет вырабатывает рекомендации для Комиссии и принимает через своих представителей участие в ее заседаниях, связанных с обсуждением

проектов нормативных актов, регулирующих аудиторскую деятельность в Российской Федерации. (Положение о Комиссии ... 1994)

Первый нормативный документ по регулированию аудиторской деятельности был утвержден 6 мая 1994 года. Документ был разработан в соответствии с Временными правилами и устанавливал порядок проведения аттестации на право осуществления аудиторской деятельности.

В Министерстве финансов РФ в этот период был создан Департамент организации аудиторской деятельности, а также создана Центральная аттестационно-лицензионная аудиторская комиссия (далее ЦАЛАК) Минфина РФ.

На заседании Комиссии с ЦАЛАК Минфина РФ 5 июля 1994 года была согласована программа проведения экзамена на получение квалификационного аттестата аудитора и рассмотрен порядок проведения квалификационных экзаменов.

Программа представляет собой перечень минимально необходимых тем и вопросов для проведения экзаменов на получение квалификационного аттестата аудитора. (см. Рисунок 2.2)

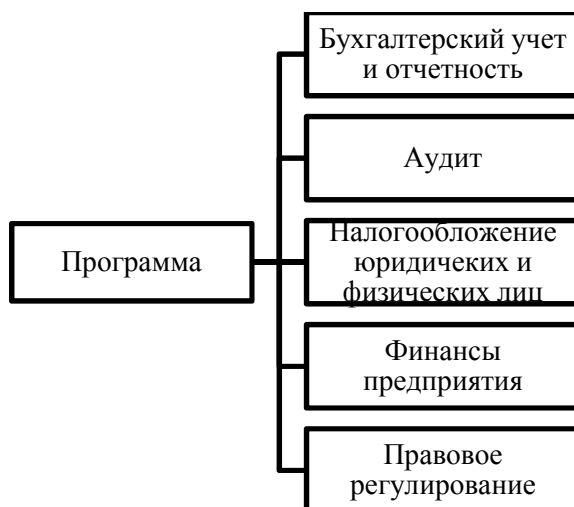


Рисунок 2.2. Разделы программы квалификационного экзамена аудитора в 1994 году
Источник: (Приложение 3)

Аттестация проводилась на базе учебно-методических центров (далее УМЦ) по обучению и переподготовке аудиторов. Учебно-методические центры организуются, как правило, на базе высших учебных заведений экономического профиля и в процессе подготовки претендентов к аттестации принимает участие профессорско-преподавательский состав указанных ВУЗов. ЦАЛАК утверждает по представлению

учебно-методического центра порядок проведения квалификационных экзаменов, содержание экзаменационных билетов и тестов, а также составы экзаменационных комиссий. (Порядок проведения аттестации ... 1994)

В целях ускорения работы по проведению аттестации создавались по согласованию с Комиссией межрегиональные аттестационно-лицензионные аудиторские комиссии, которые наделялись полностью или частично полномочиями центральных комиссий.

В состав центральных и межрегиональных комиссий включаются работники Минфин РФ, Федеральной службы России по надзору за страховой деятельностью, ЦБ РФ и Государственной налоговой службы Российской Федерации. В состав этих комиссий могут включаться также ученые и специалисты учебных и научно-исследовательских учреждений экономического профиля, финансово-инвестиционных, банковских и страховых организаций и других субъектов экономической деятельности. (Ibid.)

Центральные и межрегиональные комиссии (в случае наделения их соответствующими полномочиями):

- утверждают по представлению учебно-методических центров порядок проведения квалификационных экзаменов, содержание экзаменационных билетов, а также составы экзаменационных комиссий;
- организуют регулярные проверки правильности проведения квалификационных экзаменов и использования выделяемых для этого средств,
- извещают претендентов о порядке и сроках проведения квалификационных экзаменов,
- рассматривают и утверждают результаты квалификационных экзаменов и принимают на их основании решения о выдаче (отказе в выдаче) квалификационного аттестата аудитора. В случае возникновения сомнений в объективности выставленной экзаменационной комиссией оценки комиссии вправе назначить претенденту переэкзаменовку;
- выдают квалификационные аттестаты аудитора,
- ведут соответствующие реестры выданных квалификационных аттестатов аудитора.

Претендент допускался к аттестации при наличии у него диплома об экономическом или юридическом (высшем или среднем специальном) образовании, стажа работ не менее трех лет из последних пяти в качестве аудитора, специалиста аудиторской организации, экономиста, ревизора, руководителя по экономическому профилю. (см. рисунок 2.3)

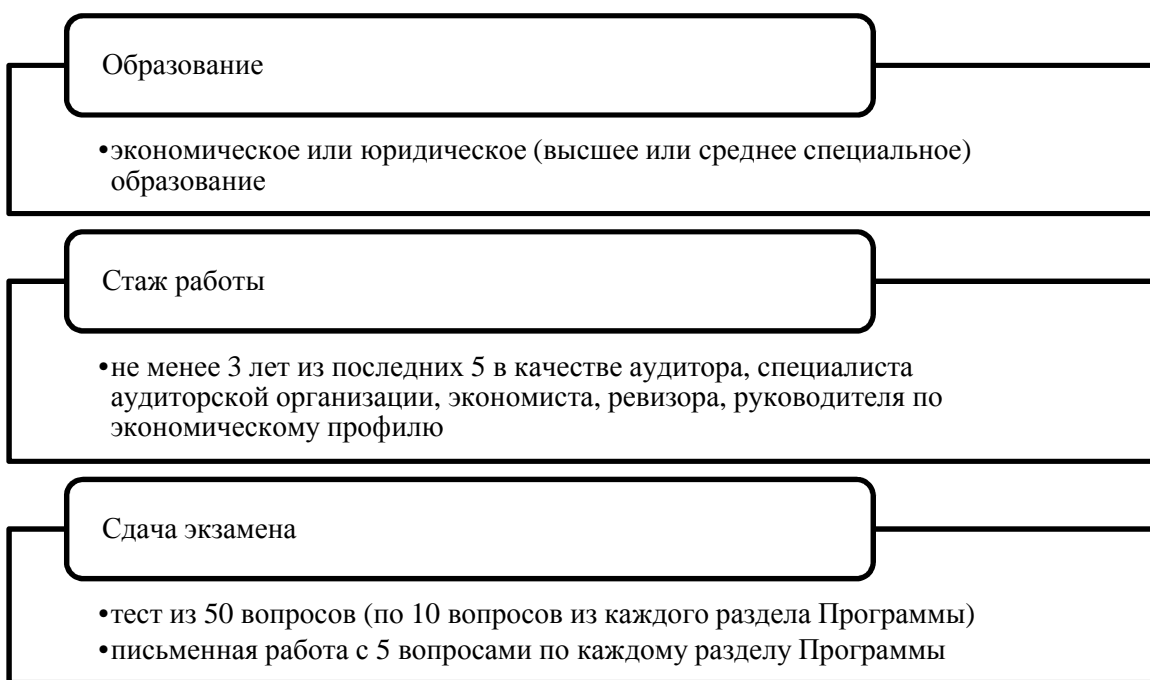


Рисунок 2.3. Требования для получения аттестата аудитора единого образца в 1994 году
Источник: (Приложение 3)

Экзамен проходил в течение 2 дней и состоял из тестирования и письменной части. Тестирование включало в себя 50 вопросов (по 10 вопросов из 5 пяти разделов программы) и письменная работа включала 5 вопросов по каждому разделу программы. Длительность каждого экзамена была 4 академических часа. Каждый правильный ответ в тесте даёт 2 балла и каждый правильный ответ на вопрос 20 баллов. Для успешной сдачи экзамена по каждой части экзамена надо набрать не менее 80% правильных и полных ответов. (см. Приложение 3)

Лица, успешно сдавшие квалификационные экзамены, получали аттестат аудитора единого образца. Если аудитор в течение двух лет с момента получения аттестата не приступал к аудиторской деятельности, аттестат утрачивал силу. (Суйц et al 2000)

С точки зрения членов ЦАЛАК, недостатков в системе аттестации аудиторов было много. В соответствии с Порядком квалификационные экзамены проводились исключительно в письменной форме. При том невысоком уровне сложности вопросов экзаменационных билетов и тестов, которые предлагаются УМЦ, определить уровень профессиональной подготовки претендентов было практически невозможно.

Уровень сложности вопросов экзаменационных билетов и тестов, корректность их формулировок, минимально необходимый объем ответов на них, значительно отличался по отдельным УМЦ. Часто в одной и той же группе экзаменуемых при ответах на вопросы, в частности, по разделу «Аудит», одним претендентам достаточно изложить материал на половине страницы, а другим не хватает листа с оборотом. Указанный раздел явно был перенасыщен вопросами из раздела «Бухгалтерский учет», излишне был затеоретизирован, вопросы не учитывали складывающуюся практику аудита. (Дряхлов 1994)

Экзамен нужно было дополнить устным экзаменом, что могло бы позволить в полной мере выявить в претенденте культуру его речи, возможности логического мышления, объем работы с нормативными документами, степень профессионализма и интеллектуальный потенциал. (Ibid.)

К 1 июля 1995 года в России по общему аудиту аттестовано было около 5 тысяч аудиторов и выдано более 2 тысяч лицензий аудиторским фирмам и индивидуальным аудиторам. (Ibid.)

22 января 1998 года Комиссия по аудиторской деятельности одобрила Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Образование аудитора». Правило (стандарт) устанавливает минимальные требования к образованию и повышению квалификации аттестованного аудитора.

Элементами образования аудитора являются:

- базовое образование,
- практический опыт,
- специальное профессиональное образование,
- свободное владение деловым русским языком.

Каждый аттестованный аудитор должен ежегодно проходить курс повышения квалификации в объеме не менее 40 часов по программе, разработанной и утвержденной ЦАЛАК, в УМЦ или иных организациях, определяемых ЦАЛАК и

утверждаемых Комиссией. (Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Образование аудитора» 1998)

С 1 июня 1999 года вышел новый Порядок проведения квалификационных экзаменов на право осуществления аудиторской деятельности. Он был дополнен и усовершенствован, так например, в параграф 9 было добавлено определение термина «специалист». (см. Таблицу 2.1) Согласно Порядку члены экзаменационной комиссии должны иметь в наличии ученую степень по соответствующей кафедре или специальности, или опыт работы и (или) преподавания по соответствующему разделу Программы.

Таблица 2.1. Сравнение требований к экзаменационной комиссии в 1994 и 1999 годах

Параграф 9, Порядок ... 1994	Параграф 9, Порядок ... 1999
<p>... Экзаменационная комиссия (не менее 5 человек) должна состоять из председателя – представителя Комиссии по аудиторской деятельности при Президенте РФ или Консультативного совета при Комиссии по аудиторской деятельности при Президенте РФ либо Центральной комиссии и членов комиссии – специалистов в области вопроса каждого раздела единой программы.</p>	<p>... Экзаменационная комиссия (не менее 5 человек) должна состоять из председателя – члена Центральной комиссии (как специалиста соответствующего профиля) и членов экзаменационной комиссии – специалистов в области вопросов каждого раздела ...</p> <p>Обоснованиями понятия "специалист" являются:</p> <p>а) наличие ученой степени доктора либо кандидата наук или ученого звания профессора (доцента) по соответствующей кафедре или специальности, входящей в Программу;</p> <p>б) при наличии других ученых степеней и званий или при отсутствии степеней и званий – наличие опыта работы и (или) опыта преподавания, предусматривающих знание вопросов по соответствующему разделу или ряду разделов Программы.</p>

Источник: (Порядок проведения квалификационных экзаменов ... 1994, 1999)

Существенно был дополнен параграф 10, по сравнению с предыдущим Порядком, который давал расплывчатую информацию о составлении экзаменационных билетов. (см. Таблицу 2.2) В новом Порядке прописано количества экзаменационных билетов и вариантов тестов, которые должен подготовить УМЦ.

По новому Порядку проведения квалификационного экзамена тестирование сократили на 1 академический час, а письменной работе добавили 1 академический час.

Для успешной сдачи экзамена в первой части надо набрать не менее 86 баллов (в обратном случае не допускается до следующего экзамена), а во второй части не менее 85 баллов. (см. Приложение 3)

Таблица 2.2. Сравнение требований к экзаменационным билетам в 1994 и 1999 годах

Параграф 10, Порядок ... 1994	Параграф 10, Порядок ... 1999
Экзаменационные билеты разрабатываются УМЦ, представляются Центральной комиссией не позднее 15 дней до проведения экзаменов, утверждаются Центральной комиссией и перед каждым экзаменом доставляются председателем экзаменационной комиссии в соответствующий учебно-методический центр.	Экзаменационные билеты и тесты разрабатываются УМЦ ... УМЦ представляет 40 пронумерованных экзаменационных билетов, охватывающих все темы разделов Программы, и 4 варианта пронумерованных тестов, из которых ЦАЛАК отбираются 30 экзаменационных билетов и 3 варианта тестов ...

Источник: (Порядок проведения квалификационных экзаменов ... 1994, 1999)

Повышение границы минимального количества баллов за тестирование и письменную работу было сделано с целью мотивировать претендентов готовиться к экзамену более основательно для получения максимального балла, а так же обеспечить достаточно высокий уровень квалификации аудиторов.

2.2. Временное положение о системе аттестации, обучения и повышения квалификации аудиторов

Регулирование деятельности аудиторов в соответствие с Временными правилами аудиторской деятельности в Российской Федерации осуществлялось в течение более 7 с половиной лет. Однако законодательное обеспечение аудиторской деятельности требовало совершенствования, поскольку Временные правила, сыграв важную роль в становлении аудита в России, полностью уже не отражали современного состояния на рынке, не соответствовали действительности и нуждались в реформировании. (Сотникова)

Закон "Об аудиторской деятельности" № 119 – ФЗ вступил в силу 9 сентября 2001 года, обозначив новый этап аудиторской деятельности в Российской Федерации. Условия и правила аудиторской деятельности, требования, предъявляемые к аудиторам и аудируемым лицам, приобрели силу закона.

12 сентября 2002 года было утверждено Временное положение о системе аттестации, обучения и повышения квалификации аудиторов в РФ.

Временное положение определяет:

- порядок включения, отказа на включение учебно-методических центров в государственный реестр учебно-методических центров и исключения учебно-методических центров из государственного реестра (пп. 3 - 15);
- порядок проведения аттестации (пп. 16 - 26),
- порядок проведения квалификационных экзаменов на право осуществления аудиторской деятельности (пп. 27 - 46),
- порядок обучения и повышения квалификации аудиторов (пп. 47 - 55).

Согласно Временному положению выдаются квалификационные аттестаты аудиторов следующих типов (Временное положение ... 2002):

- в области общего аудита,
- в области аудита бирж, внебюджетных фондов и инвестиционных институтов,
- в области аудита страховых организаций и обществ взаимного страхования (аудита страховщиков),
- в области аудита кредитных организаций, банковских групп и банковских холдингов (банковского аудита).

Согласно Временному положению Совет создает комиссию по разработке и обновлению программ квалификационных экзаменов и программ повышения квалификации аудиторов, а также комиссию по формированию и обновлению экзаменационной базы билетов и тестов, и утверждает состав указанных комиссий. (Ibid.)

База данных для формирования экзаменационных билетов и тестов должна была состоять из не менее 800 вопросов по экзаменационным билетам, не менее 1000 вопросов тестов и не менее 150 практических задач по аудиту.

В соответствии с п. 32 Временного положения Минфин России формирует и утверждает для каждого УМЦ индивидуальный экзаменационный комплект билетов и тестов, не повторяющий экзаменационные комплекты билетов и тестов для других УМЦ. Формирование экзаменационных комплектов билетов и тестов осуществляется централизованно методом выборки из базы данных для формирования экзаменационных билетов и тестов.

Согласно Временному положению квалификационный экзамен разделен на 3 части (см. Приложение 3):

1. тестирование,
2. первая письменно-устная часть
3. и вторая письменно-устная часть.

Тестирование не изменилось и происходит по тому же принципу как в Порядке проведения квалификационного экзамена 1999 года, а к письменно-устной части добавилась практическая задача, на которую отведено 2 академических часа. Каждый правильный ответ в тесте даёт 2 балла и всего надо набрать не менее 86 баллов, что не изменилось с предыдущим Порядком проведения квалификационного экзамена. В письменно-устной части за каждый правильный ответ на вопрос претендент получает 10 баллов (8, 6 и 0 баллов), а за решенную задачу 50 (25 баллов или 0 баллов). Для успешной сдачи второй части надо набрать минимум 67 баллов, из которых 42 балла за письменно-устную часть.

2.3. Саморегулируемые организации аудиторов

Реформирование аудиторской деятельности в РФ приобрело новый импульс с принятием нового закона «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 года, который внес существенные изменения. Суть данного реформирования можно свести к трём основным аспектам:

1. Произошла отмена процедуры лицензирования, также был введён институт саморегулирования (в соответствии с Федеральным законом от 01 декабря 2007 № 315 – ФЗ «О саморегулируемых организациях»).
2. Саморегулируемые организации (СРО) аудиторов получили большую часть надзорных функций Министерства финансов РФ.
3. Введён новый порядок получения квалификационного аттестата аудиторов, в результате чего четыре отличных друг от друга специализации в аудите объединены в одну и введён единый квалификационный аттестат аудитора. А сдача экзамена в упрощённом порядке стала обязанностью тех аудиторов, которые уже имеют квалификационный аттестат.

Данные изменения весьма усложнили задачу качественной подготовки аттестованных аудиторов к условиям дополнительной аттестации. Этот факт отразился как на количестве сдающих, так и на результатах упрощённого экзамена.

После вступления закона в силу было создано шесть СРО аудиторов и Единая аттестационная комиссия (ЕАК), функции которой сводятся к организации и проведению экзаменов на получение квалификационного аттестата аудиторов, в том числе и в упрощённом порядке (в форме компьютерного тестирования) для уже действующих аудиторов. (Лазарева, Пономарев 2012)

Деятельность ЕАК регламентирована:

- Федеральным законом «Об аудиторской деятельности» № 307 – ФЗ,
- приказами Министерства финансов РФ от 27.05.2010 № 51н «Об утверждении порядка создания Единой аттестационной комиссии»,
- «Об утверждении Положения об упрощённом порядке сдачи квалификационного экзамена на получение квалификационного аттестата аудитора» от 30.09.2010 № 118н,
- «Об утверждении Положения о порядке проведения квалификационного экзамена на получение квалификационного аттестата аудитора» от 17.11.2010 № 153н.

В соответствии со статьей 17 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» № 307 – ФЗ саморегулируемой организацией аудиторов признается некоммерческая организация, созданная на условиях членства в целях обеспечения условий осуществления аудиторской деятельности. Некоммерческая организация приобретает статус саморегулируемой организации аудиторов с даты ее включения в государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов. (Доклад «О формировании ...» 2010)

Согласно таблице 2.3 видно, что изменилось требуемое количество членов в объединении для внесения его в государственный реестр СРО аудиторов. СРО создаются теперь не по желанию, а в обязательном порядке, так как они официально включаются в систему регулирования аудиторской деятельности.

В 2009 году в государственный реестр саморегулируемых организаций аудиторов внесены сведения о следующих некоммерческих партнерствах (Доклад «О формировании ...» 2010):

- Аудиторская палата России (АПР),
- Институт Профессиональных аудиторов (ИПРА),
- Московская аудиторская палата (МоАП),
- Гильдия аудиторов Региональных Институтов Профессиональных бухгалтеров (ИПБР),
- Российская Коллегия аудиторов (РКА),
- Аудиторская Ассоциация Содружество (ААС).

По требованию нового закона для получения права заниматься аудиторской деятельностью каждый аудитор и каждая аудиторская организация должны обязательно стать членами какого-либо профессионального объединения.

Таблица. 2.3. Изменения в аккредитованном профессиональном аудиторском объединении

Критерий для сравнения	Аккредитованное профессиональное аудиторское объединение (2006–2008 гг.)	Саморегулируемая организация аудиторов (с 2009– настоящее время)
Получение статуса объединения	Аккредитация при Минфине РФ	Внесение в государственный реестр СРО аудиторов (реестр ведет Минфин РФ)
Количество членов в одном объединении	Не менее 1000 аттестованных аудиторов и (или) не менее 100 аудиторских организаций	Не менее 700 физических лиц или не менее 500 коммерческих организаций
Обязательность членства	Членство аудиторов и аудиторских организаций на добровольной основе	Членство аудиторов и аудиторских организаций в обязательном порядке

Источник: (Составлено автором)

Саморегулируемые организации аудиторов организуют учет своих членов и ведут реестры аудиторов и аудиторских организаций, контрольный реестр создает Министерство Финансов по данным представленным СРО.

По состоянию на 31 декабря 2009 г. членами саморегулируемых организаций аудиторов являлись 18257 аудиторов и 3648 аудиторских организаций. (см. Приложение 4 и Приложение 5)

Согласно рисунку 2.4 и 2.5 видно, что члены-аудиторы и аудиторские организации активно вступают в саморегулируемые организации.

Причина увеличения количества аудиторов и аудиторских организаций в два раза в 2010 году у ИПБР в том, что в момент регистрации СРО в 2009 году внутри объединения случился конфликт. Конфликт поставил под угрозу целостность организации и затруднял ее регистрацию как СРО, потому что продолжались связанные с этим конфликтом судебные тяжбы. К августу 2009 года конфликт еще не разрешился и было не понятно, сможет ли некоммерческое партнерство (далее НП) «Институт профессиональных бухгалтеров и аудиторов России» зарегистрироваться как СРО. Объединения раскололись на НП «Международный институт аудиторов» и НП «Гильдия аудиторов ИПБР». Конфликт в ИПБР отразился на принятии решений по вступлению в СРО аудиторов и аудиторских организаций. Лишь только в октябре аудиторские организации, да и аудиторы смогли оформить пакет документов для этих вновь созданных некоммерческих партнерств. (Хылпус)

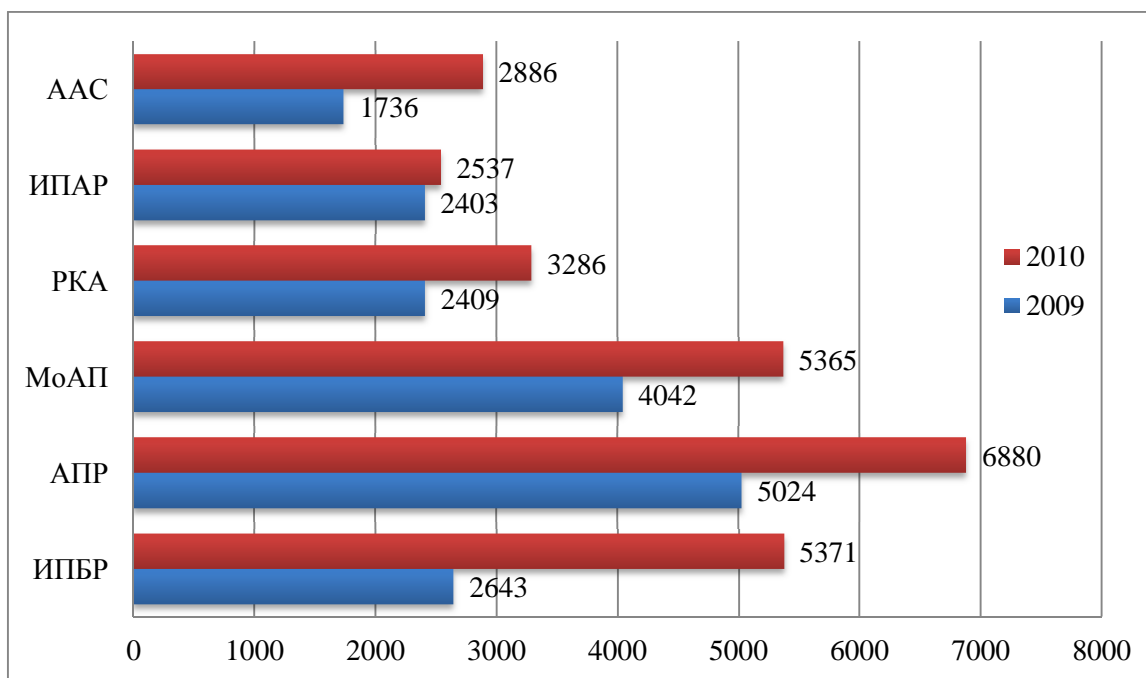


Рисунок 2.4. Количество членов-аудиторов в саморегулируемых аудиторских организациях с 2009–2010 годы

Источник: (Составлено автором на основе данных Приложения 4)

По экспертной оценке, саморегулируемые организации аудиторов объединили порядка 70 процентов аудиторов и аудиторских организаций, фактически осуществлявших аудиторскую деятельность в 2009 г.

К середине 2010 г. указанный показатель составил порядка – 95% членами указанных СРО аудиторов стали 5044 аудиторских организаций и 24 470 аудиторов (включая индивидуальных аудиторов). (Доклад «О формировании ...» 2010)

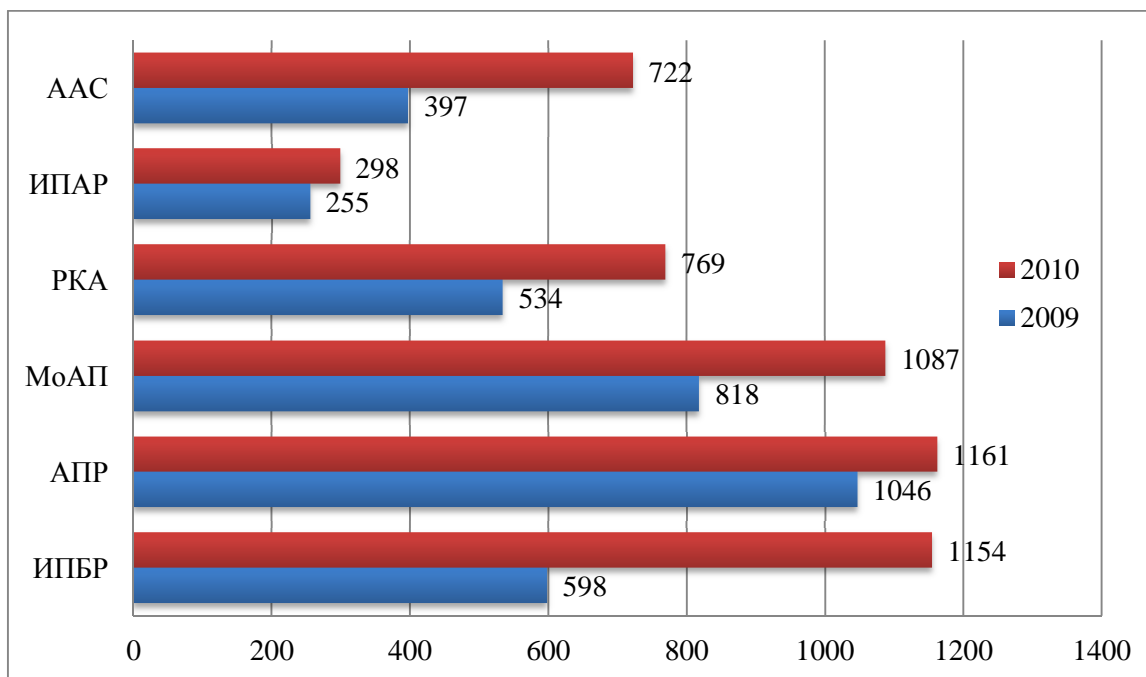


Рисунок 2.5. Количество членов-аудиторских организаций в саморегулируемых аудиторских организациях в 2009–2010 годы

Источник: (Составлено автором на основе данных Приложения 5)

СРО может применять один из следующих способов обеспечения имущественной ответственности членов СРО перед потребителями произведенных ими товаров (работ, услуг) и иными лицами, в случае оказания членами объединения некачественных аудиторских услуг:

- создание системы личного и (или) коллективного страхования,
- формирование компенсационного фонда.

Размер взносов физических и юридических лиц в компенсационный фонд СРО аудиторов, составляет 3 и 5 тыс. рублей соответственно. (Демидов 2011)

Проблемой саморегулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации является незащищенность членов СРО при ее распаде: членские взносы не возвращаются. (Тюпаева, Азарова 2013)

27 мая 2010 года был издан приказ «Об утверждении порядка создания единой аттестационной комиссии». Комиссия создается из саморегулируемых организаций аудиторов. (Приказ Минфин РФ «Об утверждении Порядка ...» 2010)

Деятельность ЕАК основывается на принципах независимости, объективности, открытости, прозрачности и самофинансирования.

17 ноября 2010 года было утверждено Положение о порядке проведения квалификационного экзамена на получение квалификационного аттестата аудитора. Положение устанавливает порядок проведения квалификационного экзамена на получение квалификационного аттестата аудитора.

С целью проведения квалификационного экзамена единая аттестационная комиссия (Приказ Минфин РФ «Об утверждении Положения... » 2010):

- а. обеспечивает подготовку вопросов, предлагаемых лицам, желающим сдать квалификационный экзамен (далее – претенденты), на квалификационном экзамене, и устанавливает перечень таких вопросов;
- б. осуществляет регистрацию претендентов,
- в. обеспечивает оборудованные помещения для проведения квалификационного экзамена, а также необходимые технические средства проведения квалификационного экзамена;
- г. осуществляет допуск претендентов на квалификационный экзамен,
- д. осуществляет контроль за соблюдением порядка проведения квалификационного экзамена,
- е. обеспечивает определение результатов квалификационного экзамена,
- ж. обеспечивает сохранность информации, документов и материалов, связанных с проведением и сдачей квалификационного экзамена;
- з. осуществляет иные действия, необходимые для проведения квалификационного экзамена.

Подготовка вопросов, предлагаемых претендентам на упрощённом экзамене, осуществляется в соответствии с Программой (Приказ Единой аттестационной комиссии от 25 ноября 2010 года).

Подготовка вопросов, предлагаемых претендентам на общем экзамене, осуществляется в соответствии с Временной программой. Приказом ЕАК от 11 августа 2011 во Временную программу вносятся изменения:

- разделы заменены на области знаний,
- в общий экзамен включили вопросы, связанные с особенностями кредитных страховых организаций и профессиональных участников рынка ценных бумаг в разрезе областей знаний по аналогии с типами аттестатов, выдававшихся Минфином России.

Для подготовки базы данных вопросов к экзамену привлекались только высококвалифицированные специалисты (профессоры ведущих вузов страны, представители учебно-методических центров, ведущих аудиторских организаций). (Мельник 2011)

База данных вопросов, предлагаемых претендентам на квалификационном экзамене, должна была включать:

- а. не менее 2000 тестов с многовариантным ответом, предназначенных для проверки знаний претендентов во всех областях знаний;
- б. не менее 1000 вопросов экзаменационных билетов, предназначенных для проверки знаний претендентов во всех областях знаний;
- в. не менее 200 практических задач, предназначенных для проверки навыков претендентов, необходимых для участия в (осуществления) аудиторской деятельности.

Перечень вопросов, предлагаемых претендентам на квалификационном экзамене, подлежали обновлению в каждой области знаний перед каждым квалификационным экзаменом не менее чем на 10 процентов. Вопросы обновлялись, в том числе с учетом изменений, внесенных в законодательные и иные нормативные правовые акты, а также международные стандарты финансовой отчетности и международные стандарты аудита.

19 марта 2013 года приказом Минфин РФ было утверждено новое Положение о порядке проведения квалификационного экзамена и признано утратившим силу предыдущее положение. Изменился подход к подготовке экзаменационных вопросов, например, перечень вопросов должен был включать:

- не менее 2000 тестов с многовариантным ответом, предназначенных для проверки знаний претендентов во всех областях знаний;
- не менее 800 вопросов экзаменационных билетов, предназначенных для проверки знаний претендентов во всех областях знаний.

Перечень вопросов, предлагаемых претендентам на квалификационном экзамене в форме практических задач, устанавливается ЕАК для каждого экзамена и должен включать не менее 4 практических задач.

В декабре 2014 года были приняты поправки к закону "Об аудиторской деятельности". Они предполагают увеличение минимального количества членов СРО аудиторов до не менее 10 тыс. аудиторов (ранее — не менее 700 аудиторов) или до не менее 2 тыс. аудиторских компаний (ранее — не менее 500 компаний). Действующие СРО должны привести численность своих членов в соответствие новым требованиям до 1 января 2017 года. При этом в настоящее время ни одна из пяти СРО аудиторов требованиям закона не соответствует. (см. Таблицу 2.4)

Таблица 2.4. Количество аудиторов и аудиторских организаций на конец 2014 года

	АПР	МоАП	РКА	ИПАР	ААС	Всего
Аудиторы	6 028	5 555	3 595	2 435	4 588	22 201
Аудиторские организации	921	1 108	847	295	1 334	4 505

Источник: (Францева 2015)

По словам Александра Турбанова, президента Центрального Совета СРО АПР, максимально возможное количество СРО после принятия поправок – 2. И это в том случае, если распределение будет равным, а если российские аудиторы предпочтут какую-то одну организацию, то останется одна. Возможно, новым требованиям не будет соответствовать ни одна СРО аудиторов, и в России может просто не хватить специалистов на это. Таким образом, СРО вместо борьбы за качественные услуги аудита будут бороться за привлечение членов. (The Future ... 2013)

Сначала аудиторские СРО попытались решить вопрос путем объединения себя и своих членов. Однако на практике идея объединения СРО оказалась труднореализуемой – разделить руководящие посты, зарплаты и даже определить названия объединяемых СРО оказалось сложно и данный момент решения не найдено.

2.4. Сравнение требований к аттестации и повышению квалификации при Федеральном законе № 119 – ФЗ и № 307 – ФЗ

В течение первых 20 лет становления и развития профессии аудитора в России специалист, желающий заниматься аудиторской деятельностью, должен был сдать квалификационный экзамен на получение квалификационного аттестата аудитора по одной из четырех областей экономической деятельности (Новый порядок ... 2010):

- общеэкономическая деятельность,
- деятельность кредитных и банковских организаций,
- деятельность страховых организаций,
- деятельность финансовых организаций и организаций, работающих с ценными бумагами.

В каждой из перечисленных областей имеются объективные особенности, которые обуславливают специфику проведения аудита в них. Если специалист хотел проводить аудит в другой экономической области, то он должен был заново сдавать квалификационный экзамен на получение аттестата аудитора во вновь выбранной экономической области. Поэтому, до последнего времени, в России были аудиторы, обладающие аттестатами двух-трех типов. (Новый порядок ... 2010)

Новый порядок аттестации облегчает процедуру изменения отраслевой специализации аудитора, поскольку сдав успешно квалификационный экзамен и обладая качествами, предусмотренными ст. 11 Федерального закона «Об аудиторской деятельности» № 307 – ФЗ, претендент получает единый квалификационный аттестат аудитора.

До вступления в силу параграфов 1-8 статьи 11 Федерального закона (статья действительна с 1 января 2011 года), к аттестации допускались лица, имеющие высшее экономическое или юридическое образование. Стаж работы должен был быть по экономической или юридической специальности не менее 3 лет из последних 5 на территории РФ.

С 1 января 2011 года требуется лишь высшее образование в имеющем государственную аккредитацию образовательном учреждении высшего профессионального образования. Стаж работы должен быть не менее трех лет и связан с осуществлением аудиторской деятельности либо ведением бухгалтерского учета и

составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности. Не менее двух лет из последних трех лет указанного стажа работы должны приходиться на работу в аудиторской организации. (см. Таблицу 2.5)

Таблица 2.5. Требования для допуска к квалификационному экзамену аудитора

До 1 января 2011 года	С 1 января 2011 года
образование	
высшее экономическое или юридическое образование	высшее образование
стаж работы	
по экономической или юридической специальности 3 года из последних 5 на территории РФ	не менее 3 лет, связанной с осуществлением аудиторской деятельности либо ведением бухгалтерского учета и составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности. Не менее 2 лет из последних 3 должны приходиться на работу в аудиторской организации.

Источник: (Составлено автором на основе данных Приложения 7)

Новый закон об аудите изменил образовательный ценз для претендентов на получение статуса аудитора. Теперь к сдаче квалификационного экзамена допускаются люди с любым высшим образованием, в то время как старый закон требовал обязательного наличия экономического или юридического образования. (Бадеева 2009)

В Министерство финансов РФ поступала масса запросов от людей, которые не имели экономического, юридического образования, но, тем не менее, имели достаточный опыт, достаточную практику работы в аудиторских организациях. Данные специалисты ранее не допускались к квалификационному экзамену, и подчас вынуждены были идти получать второе образование по экономической или юридической специальности только для того, чтобы быть допущенными к сдаче квалификационного экзамена аудитора. Законодательные послабления в получении статуса аудитора направлены, в конечном счете, на то, чтобы увеличить численность людей, работающих по этой профессии, так как в стране недостаточно аудиторов. (Новеллы законодательства об аудиторской деятельности 2009)

До 1 января 2011 г. организует и проводит аттестацию аудиторов Минфин России. Проведение аттестации осуществляется в соответствии с приказом Минфина России от 12 сентября 2002 г. № 93н «Об утверждении Временного положения о

системе аттестации, обучения и повышения квалификации аудиторов в Российской Федерации».

С 1 января 2011 г. квалификационный экзамен проводится единой аттестационной комиссией, которая создана совместно со всеми саморегулируемыми организациями аудиторов в порядке, установленном уполномоченным федеральным органом.

Аттестация, обучение и повышение квалификации аудиторов проводятся в учебно-методических центрах, включенных в государственный реестр учебно-методических центров Минфина России.

До 1 января 2010 г. каждый аудитор, имеющий квалификационный аттестат, был обязан в течение каждого календарного года, начиная с года, следующего за годом получения аттестата, проходить обучение по программам повышения квалификации, утверждаемым уполномоченным федеральным органом.

Курсы повышения квалификации аудиторов проводились УМЦ на основе составляемого им до начала занятий календарного плана проведения занятий с группой аудиторов. По итогам проведения курсов повышения квалификации УМЦ выдавали аудиторам документы о прохождении курсов повышения квалификации.

Каждый аттестованный аудитор должен систематически самостоятельно повышать свою квалификацию путем:

- изучения законов, стандартов, инструкций и других нормативных актов, вносимых в них дополнений и изменений;
- изучения зарубежного и отечественного опыта по организации и методике проведения аудита,
- участия в семинарах, конференциях, симпозиумах;
- разработки пособий, монографий по вопросам теории и практики аудита, бухгалтерского учета, налогообложения, финансов и права;
- участия в работе над правилами (стандартами), методиками, программами учебных курсов по аудиту.

С 1 января 2010 г. аудитор обязан в течение каждого календарного года проходить обучение по программам повышения квалификации, утверждаемым саморегулируемой организацией аудиторов, членом которой он является. Минимальная продолжительность такого обучения устанавливается саморегулируемой организацией

аудиторов для своих членов и не может быть менее 120 часов за три последовательных календарных года, но не менее 20 часов в каждый год.

Аудитор в срок не позднее четырех лет с момента выдачи впервые оформленного, продленного либо выданного в порядке обмена квалификационного аттестата аудитора представляет сведения о соблюдении им требования о прохождении обучения по программам повышения квалификации. В дальнейшем аудитор подтверждает соблюдение требования о ежегодном повышении квалификации в срок не позднее трех лет с момента предыдущего подтверждения соблюдения требования о ежегодном повышении квалификации.

До 1 января 2010 г. подтверждение соблюдения требования о ежегодном повышении квалификации могло производиться аудитором в аккредитованном при Минфине России профессиональном аудиторском объединении (АПАО), членом которого является аудитор, а в случаях, когда аудитор не является членом хотя бы одного АПАО, – в любом из АПАО по выбору аудитора.

С 1 января 2010 г. продление аттестатов аудиторов осуществляется СРО, членами которых они являются.

2.5. Сравнение требований к аттестации аудиторов в Эстонской Республике и Российской Федерации

Согласно закону об аудиторской деятельности в Эстонии, аудитор – это лицо, сдавшее специальную часть квалификационного экзамена на эксперта по расчету в области бухгалтерии и присяжного аудита. (Audiitortegevuse seadus)

Квалификационный экзамен организуется Министерством финансов и принимается экзаменационной комиссией. Экзаменационная комиссия проверяет и оценивает помимо личных качеств также уровень готовности, необходимой для начала или продолжения работы присяжным аудитором: знания, умения и навыки.

Сдающий экзамен должен обладать, по крайней мере, степенью бакалавра или дипломом о высшем прикладном образовании или квалификацией в равной им области образования перед подачей заявления на сдачу квалификационного экзамена. (Ibid.)

Сдающий экзамен до подачи заявления на сдачу квалификационного экзамена должен иметь трехлетний практический опыт под руководством присяжного аудитора.

Руководитель и практикант должны составить программу практики и предоставить в регистр аудиторской деятельности в течение двух месяцев с начала практики. Практикант, после прохождения практики, должен предоставить в регистр отчет о ней. (Audiitortevuse seadus)

На основе отчета экзаменационная комиссия решает, выполнены ли требования о практике и нет. Ниже приведены требования, которые должны быть соблюдены, чтобы претендовать на профессию аудитора (см. Рисунок 2.6).

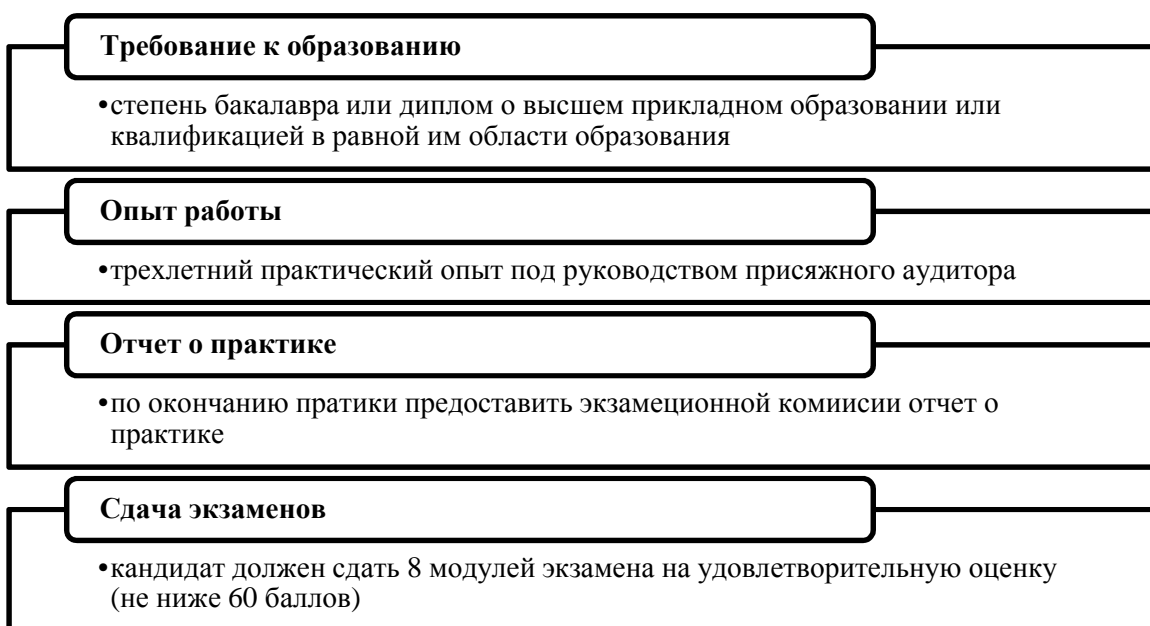


Рисунок 2.6. Требования к претенденту для получения профессии присяжного аудитора в Эстонии

Источник: (Audiitortevuse seadus)

Компонентами квалификационного экзамена являются специальные части, дополнительные части и модули. Сдача экзамена принимается на уровне модуля. Один модуль может включать в себя вопросы, задачи и тест по оценке пригодности личных качеств, эссе и беседу или комбинацию элементов модуля. Если элементы комбинируются, то элементы применяются в следующем порядке (Audiitortevuse seadus):

- 1) вопросы,

- 2) задачи,
- 3) тест по оценке пригодности личных качеств, эссе или беседа.

В программе квалификационного экзамена представлена связь областей и тем, охватываемых экзаменом, с частями экзамена, а также подробное подразделение областей и тем. (см. Приложение б)

Разделы профессионального экзамена (*Audiitortevuse seadus*):

- специальная часть бухгалтерии,
- специальная часть присяжного аудитора,
- специальная часть публичного права,
- специальная часть внутреннего аудитора,
- тест на пригодность.

Профессиональный экзамен проводится на эстонском языке и в письменной форме. Обычно профессиональный экзамен проводится с использованием информационной системы реестра аудиторской деятельности (далее *ATR* – *Audiitortevuse registri infosüsteem*); если по техническим причинам это невозможно провести, то, как исключение, профессиональный экзамен может быть организован в другой письменной форме. (*Vandeauditori kutse taotlemine 2013*)

При ответе на вопрос экзаменуемый, независимо от типа заданного вопроса, должен выбрать и отметить в *ATR*:

- один ответ (до семи вариантов ответов),
- более одного ответа (до семи вариантов ответа),
- один ответ, который исчерпывающе отвечает на заданный вопрос (до семи вариантов ответа),
- одно правильное числовое значение из предложенных до семи вариантов ответа или ввести с клавиатуры правильное числовое значение.

При решении экзаменационных заданий предполагается решение заданного вопроса, с опорой на теоретические рамки.

Составлением вопросов, заданий и примерных ответов профессионального экзамена, а также обеспечением их доступности для общественности занимается совет по надзору за аудиторской деятельностью. Все экзаменационные вопросы и задания, в том числе ответы на половину экзаменационных вопросов и заданий, опубликованы. Их можно найти на домашней странице *ATR*. (*Ibid.*)

На данный момент *ATR* технически не готов генерировать сводный файл, состоящий из вопросов экзаменационных модулей, по причине чего экзаменационные вопросы для себя необходимо копировать по одному.

В таблице 2.6 дан обзор о сводном количестве вопросов и заданий в каждом экзаменационном модуле, в том числе о количестве задаваемых на экзамене вопросов и о максимальном времени, отводимом для сдачи экзамена.

Таблица. 2.6. Количество вопросов и заданий в каждом экзаменационном модуле

Показатель	<i>VKS ISA</i>	<i>VKS</i> общая часть	<i>AÕ</i>	<i>VÕ</i>	<i>EHRT</i>	<i>IFRS</i>	<i>R&J</i>	Эссе
Количество вопросов в <i>ATR</i>	462	149	429	168	300	312	69	0
Количество заданий в <i>ATR</i>	77	23	0	0	60	54	19	0
Количество вопросов на экзамене	30	24	30	20	20	20	10	0
Количество заданий на экзамене	5	5	0	0	6	6	3	0
Время для сдачи экзамена	2 ч. 54 мин.	2 ч. 35 мин.	1 ч. 35 мин.	1 ч. 3 мин.	2 ч. 38 мин.	2 ч. 38 мин.	1 ч. 19 мин.	60 мин.

Источник: (Moodulite nimekiri)

Для сравнения требований к претенденту для получения аттестата аудитора в России и получения профессии присяжный аудитор в Эстонии автор составил таблицу 2.7.

Комментарий: Согласно таблице 2.7 требования к образованию похожи, т.е. претендент должен иметь высшее образование, которое не ограничивается наличием экономического или юридического образования.

В Эстонии более строгие требования к опыту работы. Претендент должен получить практический опыт под руководством присяжного аудитора, составить программу практики и по истечению её написать отчет о практике. В России претендент должен иметь стаж работы не менее трех лет, связанной с осуществлением аудиторской деятельности либо ведение бухгалтерского учета и не менее двух лет

стажа работы в аудиторской организации. Согласно статье 256 Трудового кодекса РФ отпуск по уходу за ребенком включается в общий и непрерывный трудовой стаж, а также в стаж работы по специальности (Трудовой кодекс ... 2001). В данном случае может получиться, что претендент с условным стажем может сдать экзамен и получить аттестат аудитора.

Таблица 2.7. Сравнение требований для допуска к экзамену в России и Эстонии

В Российской Федерации	В Эстонской Республике
требования к образованию	
высшее образование, полученное в образовательном учреждении высшего профессионального образования	степень бакалавра или диплом о высшем прикладном образовании или с квалификацией в равной им области образования
опыт работы	
не менее 3 лет, связанной с осуществлением аудиторской деятельности либо ведением бухгалтерского учета и составлением бухгалтерской (финансовой) отчетности. Не менее 2 лет из последних 3 лет указанного стажа работы должны приходиться на работу в аудиторской организации	3 года практического опыта под руководством присяжного аудитора
отчет о практике	
не требуется	по окончании практики претендент должен представить отчет о практике экзаменационной комиссии

Источник: (Составлено автором на основе данных Приложения 7)

С одной стороны, согласно таблице 2.8, экзамен более сложный в Эстонии. Претендент должен сдать 8 модулей в разных областях знаний. Каждый модуль включает в себя специальные части и дополнительные части (см. Приложение 6). С другой стороны при компьютерном тестировании претендент в РФ должен быть готов ответить на вопросы сразу по пяти областям знаний. Письменная часть, которая разделена на две части и проходит в два дня, тоже содержит по вопросу из каждой области знаний программы. В Эстонии каждый модуль претендент сдает отдельно и у него есть время подготовиться к следующему модулю, результат сданного модуля действует в течение трёх лет.

Таблица 2.8. Квалификационные экзамены в России и в Эстонии

В Российской Федерации	В Эстонской республике
количество компонентов квалифицированного экзамена	
3 части	8 модулей
области знаний требуемые на экзамене	
<ol style="list-style-type: none"> 1. бухгалтерский учет и бухгалтерская финансовая отчетность 2. аудиторская деятельность 3. налоговое законодательство Российской Федерации 4. финансы, финансовый анализ, основы финансового менеджмента, управление рисками, внутренний контроль 5. право 	<ol style="list-style-type: none"> 1. учет, в том числе бухгалтерия и аудиторская деятельность 2. финансы предприятия 3. право 4. управление 5. инфотехнология 6. математика и статистика
объем экзаменов	
<ol style="list-style-type: none"> 1. компьютерное тестирование (по 10 вопросов по каждому из 5 разделов программы) 2. письменный экзамен: Первый день: по 1 вопросу в области «Бухгалтерский учет и бухгалтерская отчетность», «Налоговое законодательство РФ», «Финансы, финансовый анализ, основы финансового менеджмента, управление рисками, внутренний контроль» Второй день: по 1 вопросу в области «Право», «Аудиторская деятельность», практическая задача. 	<ol style="list-style-type: none"> 1. EHRT модуль (20 вопросов и 6 заданий) 2. IFRS модуль (20 вопросов и 6 заданий) 3. АО модуль (30 вопросов) 4. VÕ модуль (20 вопросов) 5. R&J модуль (10 вопросов и 3 задания) 6. VKS общая (24 вопроса и 5 заданий) 7. VKS ISA (30 вопросов и 5 заданий) 8. ИК эссе

Источник: (Составлено автором на основе данных Приложения 3 и Приложения 8)

На сайте «Единой аттестационной комиссии» предлагается список рекомендуемой литературы для подготовки к экзамену. В таблице 2.9 автор приводит количество источников по разным областям знаний (всего 144 источника).

На сайте *Audiitortegevuse portaal* тоже предлагается список источников, которые помогут к подготовке к модулям экзамена, всего 189 источников. (Allikate nimekirj)

Таблица 2.9. Количество источников по разным областям знаний

Область знаний	Количество источников всего
право	36
бухгалтерский учет и бухгалтерская (финансовая отчетность)	60
налоговое законодательство РФ	13
финансы, финансовый анализ, основы финансового менеджмента, управление рисками, внутренний контроль	20
аудиторская деятельность	15

Источник: (Подготовка к сдаче экзамена)

Автор сравнил рекомендуемые источники информации для подготовки к сдаче квалификационного экзамена в России и в Эстонии, и пришёл к выводу, что претенденту, сдающему экзамен в России легче подготовиться к экзамену, благодаря наличию большого количества учебных пособий по всем областям знаний Программы экзамена.

Сайт ЕАК в области знаний «бухгалтерского учёта и бухгалтерской (финансовой) отчётности» и «финансового анализа» рекомендует кроме законодательных и нормативных актов так же учебные пособия и методические материалы. Претендент на получение квалификационного аттестата аудитора в России имеет возможность подготовиться к экзамену самостоятельно благодаря учебным пособиям, по которым обучаются студенты по программе курса «аудит» и «бухгалтерский учет», выпущенные профессорами и докторами экономических наук. Учебник «Аудит», авторами которого являются профессор Анатолий Шеремет и профессор Виктор Суйц, охватывает основные вопросы по разделу «аудит» Программы проведения квалификационных экзаменов на получение квалификационного аттестата аудитора в области общего аудита. Методические материалы Анатолия Шеремета к квалификационному экзамену на получение квалификационного аттестата аудитора помогают подготовиться по темам в области знаний «финансового анализа».

Сдающий экзамен в России имеет возможность пройти курсы в учебном центре для подготовки к квалификационному экзамену, где предлагается обучение с подробным изложением всего материала Программы и с детальным разбором тестов. Учебные центры разделены на два типа: учебные центры при государственных учебных заведениях и негосударственные образовательные учреждения. При этом следует отметить, что в связи со стандартизацией процессов и программ обучения и аккредитацией при СРО качество образовательных программ и преподавания находится на высоком уровне, как в

государственных учебных центрах, так и в негосударственных учебных заведениях дополнительного профессионального образования. (Парамонов 2013) Например, в негосударственном учебном центре «СТЕК» работают крупнейшие специалисты-практики, профессорский состав ведущих московских вузов, руководящие сотрудники государственных ведомств и финансовых корпораций. (Учебный центр «СТЕК»)

Учебные центры предлагают комплект учебных материалов для подготовки к экзамену на аттестат аудитора для самостоятельного обучения. Состоит из учебников по всем областям знаний проверяемых на экзамене, задач с примерами решений. Учебники составлены в строгом соответствии с программой квалификационного экзамена на аттестат аудитора, утвержденной ЕАК, и перечнем экзаменационных вопросов. Также слушатель получает доступ на портал дистанционного тестирования. Продолжительность курса подготовки к экзамену составляет 240 академических часов. (Подготовка и аттестация аудиторов)

На портале *Audiitortegevus* в списке источников для подготовки к модулям экзамена перечисляются нормативные правовые акты, названия тем в области финансового анализа и управления, и требования знания базовых концепций финансов, основ бухгалтерского учета и деловой этики. Автор пришёл к выводу, что список источников не является таковым, а представляет собой перечень тем, которые затрагиваются в модулях экзамена.

На портале *Audiitortegevus* отсутствуют рекомендации по учебным пособиям, что усложняет подготовку к модулю и претендент должен самостоятельно искать учебный материал. Претендент может готовиться, например, по рекомендуемой литературе студентам Таллиннского технического университета по специальностям «бухгалтерский учет» и «аудиторская деятельность» по предметам: финансы предприятия, финансовая отчётность и анализ, стратегический управленческий учет и углубленный курс по финансовому учету. Программы предметов с рекомендуемой литературой в открытом доступе можно увидеть на сайте университета в *Õppeinfosüsteem*. Но другая проблема, с которой сталкивается сдающий экзамен, отсутствие учебных пособий на родном языке, что усложняет подготовку к модулю.

Сдающий экзамен в Эстонии так же может пройти курс по подготовке к модулю экзамена. Курсы предлагают аудиторская коллегия (*Audiitorkogu*) и, согласно информации на сайте, аудиторская фирма *BDO*. (*Vandeaudiitori kutseksamid ...*)

Длительность курсов по подготовке в зависимости от модуля составляют 1 или 2 дня. Цель интенсивных курсов на примере практических заданий познакомить претендента с теоретической базой конкретного модуля. Автор приходит к выводу, что сдающий экзамен в России находится в лучших условиях для подготовки к экзамену, так как может основательно подготовиться на курсах, предлагаемыми учебными центрами или самостоятельно на основе материалов специально разработанных для сдачи квалификационного экзамена.

Согласно представленным данным автор делает вывод, что требования к образованию аудитора в России и Эстонии похожи и не ограничиваются наличием только экономического или юридического образования.

Допуск к экзамену легче получить в Российской Федерации, чем в Эстонии т.к. не требуется обязательной практики под руководством присяжного аудитора.

По мнению автора, квалифицированный экзамен сложнее сдать в России т.к. надо быть готовым ответить на вопросы по всем пяти областям знаний, в Эстонии экзамен разделен на модули и можно сдать каждый из них через некоторый промежуток времени.

Для успешной сдачи экзамена, как в Эстонии, так и в России, надо изучить большой объем материала и следить за нововведениями к законам, кодексам и т.д.

3. РЫНОК АУДИТОРСКИХ УСЛУГ

3.1. Динамика объема выручки на рынке аудиторских услуг

В России существуют проблемы с открытостью и достоверностью информации о состоянии рынка аудиторских услуг. Наиболее полная информация о состоянии рынка аудита в РФ имеется только у одного источника – Министерство финансов РФ. Информация публикуется на сайте Минфина по истечению 4–5 месяцев после окончания отчетного года, поэтому автор сделал анализ данных до 2013 г., поскольку данные за 2014 г. не были раскрыты.

Согласно таблице 3.1 в 2010–2013 гг. выручка аудиторских организаций выросла с 49,1 до 52,2 млрд. руб. (на 5,9%). Учитывая инфляцию за данный период, автор делает вывод, что выручка аудиторских организаций существенно упала. (см. уровень инфляции в РФ с 2010–2013 гг. в Приложении 9).

Таблица 3.1. Выручка аудиторских организаций с 2006 по 2013 год

Выручка аудиторских организаций	2006 г.	2007 г.	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2013 г.
Всего, млрд. руб.	34,4	41,7	50,1	49,6	49,1	50,8	50,9	52,2
Выручка от аудита, приходящиеся на 1 млн. руб. выручки аудиторских организаций, тыс. руб.	494	447	417	375	352	346	325	339

Источник: (Основные показатели рынка ... 2014)

В течение 2010–2013 гг. выручка от аудита снизилась с 352 до 339 тыс. руб. (на 3,7%), для сравнения в 2006 году выручка была 494 тыс. руб. (на 31,4% больше).

По мнению Дэвида Грея, управляющего партнера PwC в России, уменьшение выручки в сегменте аудиторских услуг по итогам 2013 года является следствием сохраняющейся высокой конкуренции, а также отражает снижение активности на

рынке капитала в прошлом году, особенно в банковском секторе. (Рынок аудиторско-консалтинговых групп по итогам 2013 года)

По мнению автора одна из причин снижения выручки от аудита – это заниженная цена на аудит.

Раньше стоимость аудита была очень высокой, и каждая консультация, каждое заключение имели большую ценность. Виной тому были неразвитые информационные технологии, качество самой отчетности было низким, квалификация бухгалтерских кадров была невысокой, соответственно, привлекать профессиональных специалистов было просто необходимо. Сегодня ситуация изменилась: квалификация пользователей значительно выросла, бухгалтерская отчетность стала намного прозрачнее и проще ввиду повсеместной автоматизации бухгалтерского учета. Многие ответы на вопросы есть в открытом доступе в информационных справочно-правовых системах. (Чурин 2011)

Комментарий: Согласно таблице 3.2 доля малых и средних аудиторских организаций составляет 98,8% в общем количестве аудиторских организаций. Количество проаудированных клиентов малыми и средними аудиторскими организациями составляет 83,7%, при этом их выручка составляет только 36,1% от общей выручки за аудит по стране.

Таблица 3.2. Распределение аудиторских организаций по масштабам деятельности в 2013 году (в %)

Показатель	Малые	Средние	Крупные
Доля в общем количестве аудиторских организаций	89,4	9,4	1,2
Доля в общем количестве клиентов, отчетность которых проаудирована	60,5	23,2	16,3
Доля в объеме оказанных услуг по проведению аудита	21,6	14,5	63,9

Источник: (Основные показатели рынка ... 2014)

Комментарий: Согласно таблице 3.3 у 41% аудиторских организаций выручка составляет менее 1,5 миллионов рублей в год. Это на трех аудиторов, которые в обязательном порядке должны быть в штате аудиторской организации. Из чего можно сделать вывод насчет качества аудита и то, что клиента интересует факт наличия заключения, а не результат аудиторской проверки. Данное отношение и приводит в конечном итоге к тому, что на рынке аудиторских услуг в России процветает демпинг.

Таблица 3.3. Распределение аудиторских организаций по объему оказанных услуг по аудиту в 2013 году

Объем услуг, млн. руб.	Доля в общем количестве аудиторских организаций, %
Менее 1,5	40,5
1,5 – 3,0	20,4
3,0 – 9,0	26,3
9,0 – 70,0	11,8
70,0 - 1500	0,9
Более 1500	0,1

Источник: (Основные показатели рынка ... 2014)

Компании, осуществляя некачественный аудит, не только наносят вред своим клиентам, снижая уровень развития отрасли в целом, но и подрывают доверие к аудиторской деятельности.

В интервью газете «Коммерсантъ» эксперты называют разные причины снижения цен на рынке аудита. По словам Юлии Емельяновой, генерального директора компании «Нексиа Пачоли» (в рэнкинге ЭкспертРА на 12-ом месте), очевидна тенденция сокращения бюджетов на аудиторские услуги у всех компаний, которые должны его проводить. Бюджеты существенно сокращены, и цены на аудит тоже, что стимулирует компании выбирать аудиторов из соображения цен, а не качества услуг, что и увеличивает уровень демпинга. (Рушайло 2014)

Сергей Шапигузов, президент компании ФБК *Grant Thornton*, в свою очередь, отмечает, что снижение цен на аудит общемировая тенденция, связанная с изменением технологий аудита, и даже «большая четверка» часто выигрывает конкурсы по ценовому параметру у значительно более мелких компаний. (Ibid.)

Комментарий: Так или иначе, падение цен на рынке ставит аудиторские организации в довольно непростую ситуацию и вынуждает снижать издержки и повышать эффективность, в итоге снижаются аудиторские гонорары, и увеличивается количество работы.

Автор считает, что вторая причина снижения выручки аудиторских организаций от аудита – изменение в 2010 году в федеральном законе № 307 – ФЗ о критериях проведения обязательного аудита.

Существенно вырос размер показателей выручки и суммы активов, при превышении которых необходимо заключать договор об аудите бухгалтерской отчетности. Например, по выручке от 50 млн. рублей до 200 млн. рублей, по величине

активов с 20 млн. рублей до 60 млн. рублей. Данная норма была принята с целью снижения нагрузки на малый бизнес, но в итоге оказала влияние на рынок аудита.

Количество клиентов в целом по России сократилось на 21,5% в период с 2010 по 2013 год. (см. Рисунок 3.1)

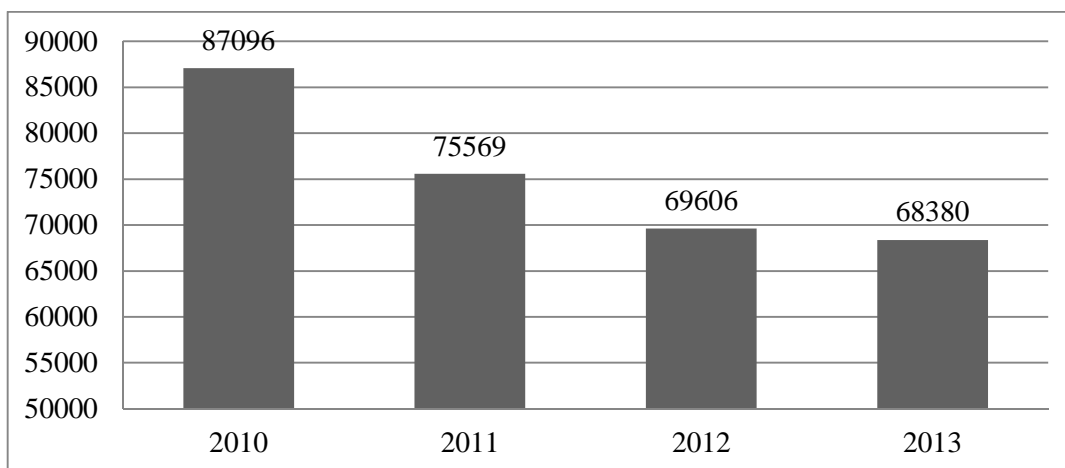


Рисунок 3.1. Количество клиентов аудиторских организаций, бухгалтерская отчетность которых проаудирована с 2010 по 2013 гг.

Источник: (Основные показатели рынка ... 2014)

Автор считает, что для удержания клиентов аудиторские организации жертвуют и ценой, и качеством аудита. Согласно данным Минфина РФ в 2013 году было выдано 98,9% положительных заключений, из которых 74,1% немодифицированных заключений и 24,8% – с выражением мнения с оговоркой. Для сравнения среди выданных в 2010 г. аудиторских заключений, немодифицированные заключения составляли 58,6% от общего количества выданных заключений и заключения с выражением мнения с оговоркой 40,2%. Согласно следующим данным автор делает вывод, что либо отсутствуют существенные искажения в отчетности аудируемых лиц, либо аудит был некачественным.

3.2. Аудиторские организации и аудиторы

До 1 января 2010 года аудиторскую деятельность имели право вести лишь субъекты, которым предоставлена лицензия на осуществление аудиторской

деятельности. Минфин России как лицензирующий орган в соответствующем государственном реестре учитывал выданные лицензии на осуществление аудиторской деятельности. (Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 307 – ФЗ)

В таблице 3.4 представлено, сколько аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов имели право вести аудиторскую деятельность.

Таблица 3.4. Количество аудиторских организаций, индивидуальных аудиторов и аудиторов в целом с 2008 по 2013 год.

	2008 г.	2009 г.	2010 г.	2011 г.	2012 г.	2013 г.
Субъекты, имеющие право на осуществление аудиторской деятельности – всего, тыс. человек	6,9	4,3	6,1	6,2	5,7	5,5
аудиторские организации	6,2	3,7	5,2	5,2	4,8	4,7
индивидуальные аудиторы	0,7	0,6	0,9	1,0	0,9	0,8
Аудиторы – всего, тыс. человек		18,3	26,3	26,8	24,1	23,0
сдавшие квалификационный экзамен на получение единого аттестата		x	x	1,1	3,2	3,2

Источник: (Основные показатели рынка ... 2014)

Согласно таблице 3.4 видно, что устойчиво снижается количество субъектов, имеющих право на осуществление аудиторской деятельности. По данным Минфин РФ за период с 2008 по 2013 этот показатель снизился на 20,3%, а аудиторских организаций стало меньше на 24,2%. (Реестр аудиторских организаций)

По мнению автора одна из причин – это уход с аудиторского рынка субъектов, которые не отвечали требованиям законодательства и стандартам.

Согласно п. 5 ст. 10 федерального закона № 307 – ФЗ внешний контроль качества работы аудиторов осуществляется контролерами СРО и сотрудниками Федеральной службы финансово-бюджетного надзора (далее Росфиннадзор).

По данным Минфин РФ за 2013 год было проверено 1373 аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов, из них 339 получили решения, предполагающие меры воздействия, включая приостановление членства и исключение из членов СРО. В итоге, каждый четвертый участник рынка аудиторских услуг

допускал существенные нарушения, которые могли бы отразиться на качестве аудита. (Отчеты по контролю ... 2014)

У саморегулирования на аудиторском рынке тоже выявляются недостатки. Как показала практика, жестко регулировать аудиторов СРО не могут из опасений повредить их бизнесу. В частности, несмотря на прямые указания Минфина, данные еще год назад, СРО пока так и не смогли заставить участников рынка раскрыть важные для них данные о доходах, владельцах, структуре управления и системе вознаграждений. (Шестопап 2015)

Вопрос раскрытия информации о доходах, структуре собственности и управления, вознаграждениях стал актуальным для аудиторов после того, как в результате расчистки сначала банковского, а потом и пенсионного рынка были выявлены массовые случаи фальсифицированной отчетности. Достоверность отчетности, тем не менее, была подтверждена аудиторскими заключениями. Однако, несмотря на довольно продолжительное время, прошедшее с момента направления советом по аудиторской деятельности рекомендаций СРО по установлению к аудиторами требований о раскрытии информации, исполнила их всего одна СРО. (Ibid.)

Комментарий: На рынке аудиторских услуг большую долю занимают аудиторские организации «возрастом» более 5 лет, что составляет 77,4%. Основной отток наблюдается по такой временной категории деятельности, как от 1 до 2 лет. (см. Таблицу 3.5).

Таблица 3.5. «Возраст» аудиторских организаций с 2011 по 2013 годы

Количество лет ведения аудиторской деятельности	Доля в общем количестве аудиторских организаций, %		
	2011	2012	2013
Менее года	2,0	3,7	3,5
1-2 года	12,4	11,0	7,2
3-4 года	12,6	11,5	11,9
5 и более лет	73,0	73,8	77,4

Источник: (Основные показатели рынка ... 2014)

По мнению автора, причина ухода аудиторских организаций с «возрастом» с 1 до 2 лет – это конкуренция, отсутствие хорошей репутации как у более опытных организаций и заниженная цена аудита, которая не покрывает расходы.

В 2012 году прошла переаттестация аудиторов, и те, кто не получил квалификационный аттестат нового образца, лишились права проводить проверки общественно значимых организаций, частности компаний, ценные бумаги которых торгуются на биржах, банков, страховых компаний, пенсионных фондов, а также организаций с государственным участием от 25% и выше. Это в первую очередь сказалось на малых аудиторских организациях, которые оказались отрезаны от значительной доли рынка обязательного аудита. (Рушайло 2014)

Новые аттестаты получили немногие: по данным Минфина в 2013 г. общее количество аудиторов составило 22 966 человек, около 14% из которых (около 3200 человек) имеют единый аттестат.

При этом общие результаты по проведению аттестации аудиторов также не прибавляют оптимизма в части дальнейшего развития профессии: так по данным, представленным на сайте Единой аттестационной комиссии, в 2013 г. сдали экзамен на получение единого аттестата аудитора всего лишь 122 человека. (Единая Аттестационная Комиссия – новые горизонты 2014)

Переаттестация вместе с общим снижением интереса к аудиторской профессии привела к обострению кадрового вопроса. "В прошлом году на рынке аудита стал остро ощущаться дефицит квалифицированных сотрудников, — отмечает Марина Ризванова, гендиректор компании "Уральский союз". — Это касается и крупных игроков, и средних компаний. В большинстве случаев сотрудниками движет только финансовая мотивация. Аудиторы требуют высокие компенсации, как правило, при крайне низком уровне квалификации, причем независимо от наличия нового аттестата. При этом у большинства компаний резервы для повышения зарплат давно исчерпаны из-за сжатия аудиторского рынка в целом. Это стимулирует отток кадров, так как аудиторы не наблюдают ни роста числа заказов, ни повышения уровня их оплаты. (Рушайло 2014)

По мнению автора, аудиторы уходят из профессии (общее количество аудиторов снизилось в течение 2010 и 2013 года на 13% (с 26325 до 22966 аудиторов)) либо из-за высоких требований для получения единого аттестата, либо из-за заработной платы, которая не меняется, а нагрузка на аудитора при этом повышается.

Некоторые аудиторы предпочитают работать без аттестата, ведь его необходимо каждый год подтверждать, а это связано с материальными затратами. Согласно сайту

УМЦ «Бухгалтерский учет и аудит» стоимость курсов повышения квалификации (40 часов) составляет 8550 рублей. (Учебно-методический центр ... 2015)

Во многих российских аудиторских компаниях стал ощущаться дефицит высококвалифицированных кадров, а также невозможность дальнейшего роста заработной платы аудиторов и консультантов.

3.3. Зарплатные предложения и требования работодателей

Для допуска к квалифицированному экзамену аудитора претендент должен проработать не менее 2 лет в аудиторской организации. Аудиторские организации предлагают рабочие места на должность ассистента аудитора, но низкие зарплаты и ненормированный график работы отпугивают претендентов.

Согласно таблице 3.6 средняя зарплата ассистента аудитора в Москве без опыта работы 24 000 рублей, средняя зарплата претендентов с опытом работы и законченным высшим образованием гораздо выше и составляет 37 000 рублей.

Таблица 3.6. Зарплата ассистентов аудиторов в Москве в 2014–2015 годах

Название фирмы	Зарботная плата (в рублях)	Опыт работы	Образование
Интерком-аудит	от 23 000	не требуется	высшее или незаконченное высшее образование
Мариллион	от 25 000	не требуется	высшее или незаконченное высшее экономическое образование
ФБК Grant Thornton	от 30 000	1–3 года	высшее образование (бухгалтерское, финансовое)
АКГ	35 000	1 год	высшее или незаконченное экономическое образование (5 курс)
Гросс-аудит	35 000–45 000	1 год	высшее образование

Источник: (Head Hunter)

Средняя зарплата в Санкт-Петербурге у ассистента аудитора без опыта работы составляет 21 000 рублей. При опыте работы в 1 год средняя зарплата уже составляет 35 000 рублей. (см. Таблицу 3.7)

Журнал Forbes сделал интервью с действующими и бывшими ассистентами аудиторских организаций. Мария, работающая в одной из компаний «Большой четверки» почти 3 года, говорит: «Если перевести работу по часам – получаю меньше, чем в «Макдоналдсе». (примеч. авт. зарплата от 32 000 рублей согласно сайту *JobHoreca*) У неё нервная работа, требующая активного общения с незнакомыми людьми, знания тонкостей бухгалтерского учета, владения английским языком и программой *Excel*. Текучка в компании Марии ощутимая: ежедневно кто-нибудь увольняется. Тем не менее, штат аудиторов в каждой из компаний «Большой четверки» — 500–800 человек и непрерывно пополняется. (Попова 2010)

Таблица 3.7. Зарплата ассистентов аудиторов в Санкт-Петербурге в 2014–2015 годах

Название фирмы	Зарботная плата (в рублях)	Опыт работы	Образование
ЦНЭА	18 000–22 000	не требуется	профессиональное образование
ГСК-Аудит	от 20 000	не требуется	высшее или незаконченное высшее экономическое образование
Скрыто	20–25 000	не требуется	высшее экономическое образование
Скрыто	25 000–30 000	1 год	высшее образование
АФК	до 45 000	1–3 года	высшее профессиональное образование «Бухгалтерский учет и аудит»

Источник: (Head Hunter)

Пример Дениса, прослужившего в *Ernst&Young* два года, показывает, что аудитору есть, куда расти. «Специально поиском работы я не занимался, просто разместил свое резюме на сайте...». Примерно через три месяца Денису поступило предложение, от которого он не смог отказаться. Сейчас он оценивает риски и занимается внутренним контролем – то, чему научился, будучи аудитором, – в области энергетики, промышленной индустрии и здравоохранения. Его рабочая неделя составляет 40 часов, в то время как зарплата скакнула более чем в два раза. (Ibid.)

Еще один вариант действий молодого аудитора из «большой четверки» – начать свой бизнес. По закону, чтобы получить квалификационный аттестат аудитора,

необходимо иметь высшее образование, опыт работы в аудиторских организациях не меньше трех лет и сдать соответствующий экзамен. Так поступила Оксана, проработавшая два года в небольшой аудиторской компании. Получив аттестат аудитора, Оксана зарегистрировала фирму «Партнер». Сейчас у Оксаны работает 10 сотрудников, строго 8 часов в день. Выручка 11 млн. рублей в год. Клиенты – малый и средний бизнес. (Попова 2010)

Аудиторы, которые хотят дальше продолжать карьеру в аудиторских организациях, согласно статистике *Superjob*, ждёт конкурс 6 человек на место в аудиторскую организацию. При этом работодатели выбирают наиболее опытных кандидатов: в 48% вакансий требуется опыт работы 3–6 лет. (Обзоры зарплат 2014)

Вполне закономерно, что подавляющее большинство вакансий для аудиторов (76%) размещено компаниями крупного и среднего бизнеса (с численностью сотрудников более 100 человек). Оставшиеся вакансии приходятся преимущественно на небольшие аудиторские и консалтинговые компании. (Обзоры зарплат 2014)

Большинство соискателей должности аудитора – женщины с высшим образованием. Мужчин в данном сегменте рынка труда – 36%. (Ibid.)

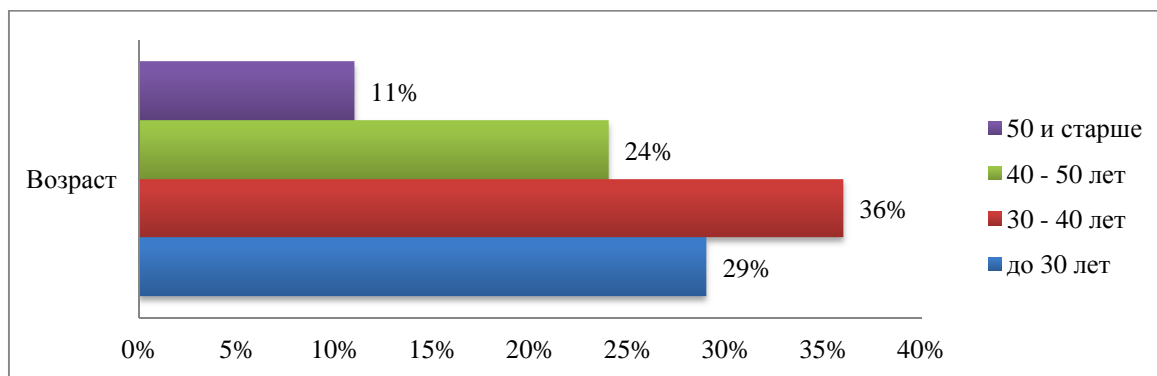


Рисунок 3.2. Возраст кандидатов на должность аудитора в 2014 году

Источник: (Обзоры зарплат 2014)

Среди кандидатов на должность аудитора практически в равной мере представлены все возрастные группы: специалисты в возрасте до 30 лет составляют 29% от общего числа соискателей, в возрасте от 30 до 40 лет – 36%, в возрасте от 40 до 50 – 24%, старше 50 лет – 10%. (см. Рисунок 3.2)

Высшее образование имеют 93% соискателей, неоконченное высшее 4% соискателей и 3% среднее профессиональное образование. Каждый пятый аудитор свободно владеет английским языком. (Обзоры зарплат 2014)

Заработную плату, которую предлагают работодатели в зависимости опыта, наличия аттестата аудитора и т.д., можно разделить на 4 зарплатных диапазона.

В первом диапазоне претендовать на должность аудитора могут выпускники финансовых и экономических вузов. Обязательно наличие опыта работы в сфере аудита (например, помощником аудитора).

Соискателям необходимо знать:

- налоговое и гражданское законодательство,
- российские стандарты аудиторской деятельности и бухгалтерского учета.

Начинающие аудиторы должны хорошо владеть компьютером: программой 1С и справочно-правовыми системами «КонсультантПлюс», «Гарант». Стартовый оклад аудиторов в Москве составляет от 45 000 до 60 000 руб., в Санкт-Петербурге – от 36 000 до 48 000 руб. (см. Таблицу 3.8)

На второй зарплатный диапазон может претендовать соискатель с опытом участия в аудиторских проверках. Обязательно наличие действующего квалификационного аттестата аудитора. Зарплатные предложения для аудиторов со стажем работы от 1 года в Москве возрастают до 70 000 руб., в Санкт-Петербурге до 56 000 руб.

Более привлекательный оклад ждет соискателей с опытом работы от 2 лет. Кандидаты должны иметь навыки проведения финансового анализа и аудиторских проверок, быть профессионалами в налоговой и бухгалтерской сфере. Их заработок в Москве достигает 90 000 руб., в Санкт-Петербурге – 72 000 руб.

На максимальный доход вправе рассчитывать аудиторы с трудовым стажем более 3 лет и опытом работы в крупных аудиторских компаниях. Востребованы и руководящие навыки. Компании, имеющие выход на международный рынок, заинтересованы в специалистах, знающих иностранный язык и владеющих технологией трансформации отчетности в соответствии с международными стандартами. Верхняя граница зарплатных предложений для аудиторов в Москве – 150 000 руб., в Санкт-Петербурге – 90 000 руб. (см. Таблицу 3.8)

По мнению автора статистика по 4-ому зарплатному диапазону не соответствует действительности, т.к. часто работодатели скрывают в объявлениях на вакансию размер зарплаты и верхняя граница зарплатного предложения может быть намного выше.

Таблица 3.8. Зарплатные диапазоны в Москве и Санкт-Петербурге на июнь 2014 года

Зарплатный диапазон	1-ый диапазон, руб.	2-ой диапазон, руб.	3-ый диапазон, руб.	4-ый диапазон, руб.
Москва	45 000–60 000	60 000–70 000	70 000–90 000	90 000–150 000
Санкт-Петербург	36 000–48 000	48 000–56 000	56 000–72 000	72 000–90 000

Источник: (Обзоры зарплат 2014)

На фоне падения общественного интереса и доверия к результатам аудиторской деятельности приводит к тому, что профессиональные кадры из аудита уходят в смежные области: в консалтинг, управление, финансы, бухгалтерский учет.



Рисунок 3.3. Структура выручки участников рэнкинга по итогам 2013 года, в процентах

Источник: Рынок аудиторско-консалтинговых групп по итогам 2013 года

*Без учета PwC, KPMG, BDO и «ФинЭкспертизы»

По словам Дэвида Грея спрос на консалтинговые услуги продолжают расти, наиболее сильным направлением являются услуги по стратегии и операционной

эффективности. Также вырос спрос на услуги в области налогообложения. (Ханферян 2014)

Согласно графику большая часть выручки от консультирования приходится на финансовый и налоговый консалтинг – 13% и 12% соответственно. Поэтому в перспективе аудиторам придется все больше заниматься аутсорсингом и консалтингом. (см. Рисунок 3.3)

Спрос на налоговые консультации связан, с одной стороны, стремлением налогоплательщиков к повышению качества налогового учета, а с другой усилением внимания к ним со стороны государства. (Иванова 2013)

Анализ данных о состоянии и развития аудита в России позволило сделать заключение, что на динамику аудиторского бизнеса влияют достаточно много факторов.

Основопологающим является сформированная на аудиторские услуги цена. Количество проаудированных клиентов, малыми и средними аудиторскими организациями, составляет 83,7%, при этом выручка составляет 36,1% от общей выручки за аудит по стране. У 41% аудиторских организаций выручка составляет менее 1,5 миллионов рублей в год. Автор сделал вывод, что на рынке аудиторских услуг действует много компаний, предоставляющих услуги низкого качества и необоснованно заниженные цены. Согласно данным Минфина РФ выдано 98,9% положительных заключений, из которых 74% немодифицированных заключений и 24,9% – с выражением мнения с оговоркой. Оказание некачественных аудиторских услуг препятствуют развитию отрасли в целом, ставят под сомнение авторитет профессии, а так же помогает процветанию демпинга.

Второй фактор – повышение критериев обязательного аудита, которые привели к уменьшению клиентской базы. Данная норма была принята с целью снижения нагрузки на малый бизнес, но в итоге оказала влияние на рынок аудита. Причем, если крупные компании пострадали не так сильно, то небольшие аудиторские фирмы потеряли существенную часть своих клиентов.

Третий фактор – уход с рынка аудиторских услуг субъектов, которые не отвечали требованиям законодательства и стандартам. Внешний контроль качества работы аудиторов осуществляется контролерами СРО и сотрудниками Росфиннадзора. Проведенные проверки выявили целый ряд нарушений в области законодательства,

аудиторских стандартов, Кодекса профессиональной этики аудиторов и Правил независимости аудиторов и аудиторских организаций. В итоге, каждый четвертый участник рынка аудиторских услуг допускал существенные нарушения, которые могли бы отразиться на качестве аудита.

Четвертый фактор – невозможность дальнейшего роста заработной платы аудиторов. Ассистенты идут на данную должность только по причине наработки трудового стажа для допуска к квалификационному экзамену аудитора или в случае работы в «Большой четверке» для дальнейшего карьерного роста. Некоторые специалисты, соотнеся все тяготы работы аудитора с низким уровнем зарплат, теряют желание становиться аудитором. Кроме того, очень высокие требования к получению единого аттестата. Мало кто из аудиторов может сдать квалификационный экзамен. В итоге высокие запросы со стороны специалистов вынуждают их менять сферу деятельности, а рынок аудиторских услуг испытывает нехватку высококвалифицированных специалистов.

ЗАКЛЮЧЕНИЕ

В России в последние 5 лет наблюдается спад на рынке аудиторских услуг: снижается объем выручки и количество субъектов, имеющих право на осуществление аудиторской деятельности. Целью работы является выявление причин сокращения рынка аудиторской деятельности в России. Для достижения цели автор исследовал развитие и становление аудиторской деятельности в Российской Федерации, а так же состояние рынка аудиторских услуг в настоящее время. Указанная цель была достигнута благодаря периодизации развития аудиторской деятельности и систематизации данных рынка аудиторских услуг.

1. Развитие и становление аудиторской деятельности прошло в несколько этапов:

Первый этап (декабрь 1993 г. – август 2001 г.) – период становления российского аудита. Были приняты Временные правила аудиторской деятельности, которые впервые определили нормативную базу осуществления в России аудита как независимого вневедомственного финансового контроля.

Второй этап (август 2001 г. – декабрь 2008 г.) – период законодательного становления аудита в России. В августе 2001 был утвержден Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 119 – ФЗ, в котором, органом, регулирующим аудиторскую деятельность, было определено Правительство РФ.

Третий этап (декабрь 2008 г. – настоящее время) – период перехода от государственного регулирования аудиторской деятельности к саморегулированию. В декабре 2008 г. был принят федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 307 – ФЗ, согласно которому было отменено лицензирование и заменено обязательным членством аудиторов и аудиторских организаций в саморегулируемых организациях аудиторов.

2. В ходе сравнения требований аттестации согласно Федеральным законам «Об аудиторской деятельности» № 119 – ФЗ и № 307 – ФЗ автор выделил следующие новые требования к претенденту на аттестат аудитора:

- наличие высшего образования, ранее обязательно требовалось экономическое или юридическое образование;
- стаж работы не менее трёх лет, связанной с осуществлением аудиторской деятельности либо ведением бухгалтерского учета, и два года обязательно должны приходиться на работу в аудиторской организации, ранее достаточно было работать по экономической или юридической специальности не менее трёх лет;
- сдача квалификационного экзамена на единый аттестат аудитора, ранее надо было сдать экзамен на аттестат аудитора по одной из четырех областей экономической деятельности, в которой собирается претендент проводить аудит.

3. Автор, сравнивая требования к аттестации аудитора, сделал вывод, что в Эстонии более строгие требования к опыту работы. В Эстонии претендент должен получить трехлетний практической опыт под руководством присяжного аудитора. В России претендент должен иметь стаж не менее трёх лет, связанный с осуществлением аудиторской деятельности либо ведением бухгалтерского учета и два года должны приходиться на работу в аудиторской организации.

Претендент, как в Эстонии, так и в России должен иметь в наличии высшее образование. В обеих странах отсутствует требование обязательного наличия экономического или юридического образования.

В Эстонии и в России для получения профессии аудитора надо сдать квалификационный экзамен. В России экзамен разделен на две части: тестирование и письменную часть, в Эстонии квалификационный экзамен состоит из 8 модулей.

4. В результате исследования данных рынка аудиторских услуг автор сделал вывод, что на сокращение рынка влияют как минимум четыре фактора:

1. демпинг – фирмы предлагают услуги низкого качества по заниженным ценам,
2. повышение критериев обязательного аудита, которые привели к уменьшению клиентской базы;
3. внешний контроль качества, который выявляет нарушения законодательства в работе аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов и принимает различные меры воздействия, включая приостановление членства и исключение из членов СРО,

4. невозможность дальнейшего роста заработной платы аудиторов, что вынуждает аудиторов менять сферу деятельности.

Автор приводит следующие предложения:

- по мнению автора с демпингом должны бороться сами участники рынка, которые должны понимать, что низкая на аудит цена свидетельствует низкому качеству услуг;
- СРО должны развивать контроль качества аудиторской деятельности и сформировать единый подход к ценообразованию аудита,
- аудиторские организации помимо материального стимулирования сотрудников для сохранения штата и привлечения нового персонала, должны выстроить корпоративную культуру и создать условия для профессионального роста своих сотрудников.

В настоящее время существует достаточно много проблем и сложностей, с которыми сталкивается российский аудит, но в то же время можно сказать, что аудит в России как один из институтов и видов предпринимательской деятельности состоялся.

KOKKUVÕTE

Audiitortegevuse areng Vene Föderatsioonis

Vene Föderatsiooni Rahandusministeeriumi statistika kohaselt on audiitorkontrolliga tegelevate ettevõtete hulk viimase viie aastaga vähenenud enam kui veerandi võrra. Palju Venemaa audiitorid kurdavad, et spetsialistid jätavad ameti ja audiitori elukutse maine langeb. Venemaa audiitorettevõtetes on hakanud tunda andma kvalifitseeritud spetsialistide nappus.

Töö eesmärgiks on välja selgitada audiitortegevuse turu kahanemise põhjused Venemaal. Eesmärgi saavutamiseks uuris autor audiitortegevuse kujunemist ja arengut Vene Föderatsioonis ning olukorda audiitorteenuste turul käesoleval ajal.

Auditi hetkeolukorda ja arengut Venemaal kajastavate andmete analüüs lubas järeldada, et audiitortegevuse dünaamikat mõjutavad üsna mitmed tegurid. Peamine neist on kujunenud audiitorteenuste hind. Väike- ja keskmiste audiitorettevõtete poolt auditeeritud klientide hulk on 83,7%, kusjuures saadud tulu moodustab 36,1% kogu riigis audiitorteenustega teenitud tulust. 41% audiitorettevõtete tulu moodustab alla 1,5 miljoni rubla aastas. Teine tegur on kohustusliku auditi kriteeriumide tõstmine, mis on viinud kliendibaasi vähenemisele. Kolmandaks teguriks on seadusandluse nõuetele ja standarditele mittevastavate subjektide lahkumine audiitorteenuste turult. Iga neljanda turuosalise töös ilmnes olulisi puudujääke, mis võisid mõjutada auditi kvaliteeti. Neljandaks osutus võimatuks audiitorite palgataseme edasine kasv. Spetsialistide kõrged nõudmised sunnivad neid vahetama tegevusala ja seega annab audiitorteenuste turul tunda kvalifitseeritud spetsialistide puudus.

SUMMARY

THE DEVELOPMENT OF AUDITING IN RUSSIAN FEDERATION

Violetta Serova

Auditing in the Russian Federation has undergone great changes since the times of Provisional Rules, which resulted in a reform of the audit services market. With the adoption of the Federal Law "On Auditing Activities" the licensing system was replaced with self-regulation principle of auditing activity. This change has reduced administrative interference in the auditing profession and freed the State from regulating the auditing activity.

At present, basing on the new amendments in the current law "On Auditing Activities", the transition to international auditing standards, which will determine the principles and procedures of audit in the Russian Federation, is provisioned.

According to the statistics of the Ministry of Finance, the total number of audit firms has decreased by more than a quarter over the past five years. Many representatives of the Russian audit community stress that professionals are leaving the trade, the prestige of the auditing profession is falling down. The Russian auditing companies began to feel shortage of highly qualified personnel.

The aim of this work is to identify the causes of the audit market shrinkage in Russia. To achieve the above objective, the author has investigated the establishment and development of auditing activity in the Russian Federation, as well as the state of the market for auditing services at the moment.

Analysis of data on the status and development of audit in Russia has led to the conclusion that a number of factors affect the dynamics of the auditing business.

Fundamental one is the prevailing market price for audit services. Overall quantity of clients audited by small and medium-sized audit firms totals 83,7%, given that revenues

constitute 36,1% of total revenues for the audit services in the country. 41% of audit firms has revenues of less than 1,5 million rubles per year.

The second factor is the increase of the mandatory auditing criteria, which led to a decrease in the customer base. This provision was adopted with the aim of reducing the burden on small businesses. However, as a result, large audit firms have not been hurt too much, but small audit firms have lost a significant portion of their customers.

The third factor is the exodus of subjects who did not meet the legal requirements and standards from the audit services market. Every fourth participant of the audit services market has committed significant violations that could have affected the quality of the audit.

The fourth factor is the impossibility of further growth of auditors' fees. High demands on the part of professionals force them to change their sphere of activity and the market for audit services is experiencing a shortage of highly qualified specialists.

As a result of the study, the author came to the conclusion that, at least, four factors affect the audit services market, namely:

1. Dumping – the companies offer low-quality services at undervalued prices,
2. Increase of the mandatory audit criteria, which led to a decrease in the customer base;
3. External quality control, which detects violations of the law in the work of audit firms and individual auditors and adopts various corrective measures, including suspension of membership and exclusion from members of the self-regulatory organization (SRO);
4. Impossibility of further growth of auditors' fees, forcing the auditors to change their sphere of activities.

In the course of the study, the author suggests the following proposals:

- According to the author's opinion, market participants themselves have to fight with dumping. They need to understand that a low price for the audit services indicates a poor quality of services;
- SROs have to develop quality control of audit activities and build a common approach to pricing the audit services,
- auditing organizations, in addition to material incentives for employees in order to maintain the personnel and to attract new cadres, have to build a corporate culture and to create conditions for the professional growth of its employees.

Thus, currently, the Russian audit is facing quite a number of problems and difficulties, but, at the same time, we can say that audit in Russia is actually established as one of the institutions and categories of business activities.

СПИСОК ИСТОЧНИКОВ

- Бадеева, Е. А. (2009). Упорядочение системы регулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации, ориентированное на повышение качества аудиторских услуг. – *Труды Международного симпозиума «Надежность и качество»*.
<http://cyberleninka.ru/article/n/uporyadochenie-sistemy-regulirovaniya-auditorskoy-deyatelnosti-v-rossiyskoy-federatsii-orientirovannoe-na-povyshenie-kachestva>
(20.04.2015)
- Булгакова, Л. И. (2005). Аудит в России: механизм правового регулирования. Москва: Волтерс Клувер.
- Внесены изменения в законодательство, касающееся аудиторской деятельности. (2014).
<http://www.kremlin.ru/acts/47137> (05.04.2015)
- Временное положение об аудиторской деятельности в банковской системе РФ. Приказ Банка России от 18 марта 1996 года.
http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_9787 (22.02.2015)
- Временное положение о системе аттестации, обучения и повышения квалификации аудиторов в РФ. Приказ Минфин РФ от 12 сентября 2002 года.
http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_91105/?frame=1 (24.02.2015)
- Временные правила аудиторской деятельности в РФ. Указ Президента РФ от 22 декабря 1993. http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_34240
(20.04.2015)
- В Российской Федерации будут применяться международные стандарты аудита. (2014).
<http://www.kpmg.com/ru/ru/topics/ifrs-portal/news/pages/403-fz.aspx> (07.02.2015)
- Гришанова, О. П. (2002). Аудит. Учебное пособие. <http://eclib.net/10/index.html>
(20.04.2015)
- Демидов, А. В. (2011). Саморегулируемые организации аудиторов: анализ деятельности и тенденции развития. <http://www.nkor.ru/articles/2011/2/4807.html> (21.05.2015)
- Доклад «Об итогах анализа практики применения законодательства Российской Федерации о саморегулируемых организациях в отдельных сферах и отраслях экономической деятельности». (2010).
http://economy.gov.ru/minec/about/structure/depCorp/doc20110117_03 (04.04.2015)

- Доклад «О формировании государственного реестра саморегулируемых организаций аудиторов в 2009 году». (2010).
http://www.minfin.ru/common/img/uploaded/library/2010/01/Otchet_o_registr_SRO_itog_21012010.doc (04.05.2015)
- Доклад о состоянии рынка аудиторских услуг в Российской Федерации. (2011).
http://rosfinnadzor.tatarstan.ru/rus/file/pub/pub_82835.pdf (20.05.2015)
- Дряхлов, В. (1994). О некоторых проблемах аттестации аудиторов.
http://www.auditfin.com/fin/1995/3/fin_1995_11_rus_02_07_Attesteciy/fin_1995_11_rus_02_07_Attesteciy.asp (24.02.2015)
- Единая Аттестационная Комиссия – новые горизонты. (2014). – *Аудит*, май, с. 1–5.
- Исаян, А. Г. (2010). Правовые аспекты саморегулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации. – *Юриспруденция*, с. 138 – 141.
<http://cyberleninka.ru/article/n/pravovye-aspekty-samoregulirovaniya-auditorskoy-deyatelnosti-v-rossiyskoy-federatsii> (20.04.2015)
- Конопляник, Т. М., Мухарева, Н. А. (2013). Основы аудита. Учебное пособие. Санкт-Петербург: КноРус.
- Лазарева, Ж. В., Пономарев И. Е. (2012). Аттестация аудиторов: современный этап. Проблемы и перспективы.
<http://sibac.info/index.php/2009-07-01-10-21-16/5645-2012-12-23-13-03-56> (03.03.2014)
- Мамаева, Г. Н. (2012). Влияние законодательных новаций на современное состояние рынка аудиторских услуг в России. – *Вестник ОрелГАУ*, март, с. 131 – 134.
- Мельник, М. В. (2011). Подготовка вопросов для квалификационных экзаменов. – *Аудит*, октябрь, с. 8 – 9.
- Мизиковский, Е. А., Козменкова, С. В. (2012). Анализ аудиторских стандартов третьего поколения. – *Экономические науки*, январь, с. 226 – 229.
- Минимальный размер оплаты труда в Российской Федерации. (2015).
<http://www.consultant.ru/law/ref/stavki/soc-sfera/mrot/> (07.02.2015)
- Новеллы законодательства об аудиторской деятельности. (2009).
<http://www.garant.ru/action/interview/10226/> (22.03.2015)
- Новый порядок аттестации аудиторов. (2010).
<http://www.mosbuhslugi.ru/material/novyy-poryadok-attestacii-auditorov> (26.02.2015)
- Обзоры зарплат. (2014). <http://www.superjob.ru/research/articles/111572/auditor/> (16.04.2015)

- Основные показатели деятельности саморегулируемых организаций аудиторов.
http://www.minfin.ru/ru/performance/audit/audit_stat/MainIndex_selfregulation
(22.05.2015)
- Основные показатели рынка аудиторских услуг в Российской Федерации в 2013 году.
(2014). http://www.minfin.ru/ru/performance/audit/audit_stat/MainIndex/ (27.02.2015)
- Отчеты по контролю качества работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов. (2014). <http://www.minfin.ru/ru/performance/audit/monitoring/QualRep/>
(22.04.2015)
- Парамонов, А. В. (2013). Образование аудиторов и бухгалтеров. – *Аудитор*, № 4.
- Парамонов, А. В. (2014). О некоторых проблемах образования бухгалтера и аудитора. Рейтинг учебно-методических центров. – *Аудитор*, апрель.
- Подготовка и аттестация аудиторов. <http://www.stekaudit.ru/attestat/auditors> (13.05.2015)
- Подготовка к сдаче экзамена.
http://eak-rus.ru/about_attestation/podgotovka_k_sdache_examena1 (30.04.2015)
- Положение о Комиссии по аудиторской деятельности при президенте Российской Федерации. Утверждено Распоряжением Президента РФ от 4 февраля 1994 года.
http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_3080/ (20.04.2015)
- Положение о Консультативном совете при Комиссии по аудиторской деятельности при Президенте РФ. Утверждено решением Комиссии по аудиторской деятельности при Президенте РФ от 1 июня 1994 года. http://www.cfin.ru/press/afa/95_3_044-047.pdf (28.02.2015)
- Попова, Ольга. (2010). Блеск и нищета аудитора. – *Forbes*, 20 мая.
<http://www.forbes.ru/karera/rynok-truda/49735-blesk-i-nishcheta-auditora>
(15.04.2015)
- Порядок проведения аттестации на право осуществления аудиторской деятельности. Утвержден постановлением Правительства РФ от 6 мая 1994 года.
http://www.auditfin.com/fin/1995/3/fin_1995_11_rus_02_06_NormDok/fin_1995_11_rus_02_06_NormDok.asp (22.02.2015)
- Порядок проведения квалификационных экзаменов на право осуществления аудиторской деятельности. Утверждено ЦАЛАК Минфина РФ от 5 июля 1994 года. <http://russia.bestpravo.ru/fed2008/data042/tex042175.htm> (22.02.2015)
- Порядок проведения квалификационных экзаменов на право осуществления аудиторской деятельности. Утверждено ЦАЛАК Минфина РФ от 25 марта 1999 года. http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_32373 (22.02.2015)

- Постановление об основных критериях (системе показателей) деятельности экономических субъектов, по которым их бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке. Утверждено Правительством РФ от 7 декабря 1994 года.
http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_8994/ (28.02.2014)
- Постановление Правительства РФ «Об изменении основных критериев (системы показателей) деятельности экономических субъектов, по которым их бухгалтерская (финансовая) отчетность подлежит обязательной ежегодной аудиторской проверке. Принят 25 апреля 1995 года.
<http://normativ.kontur.ru/document?moduleId=1&documentId=14722> (22.02.2015)
- Правило (стандарт) аудиторской деятельности «Образование аудитора». Одобрено 22 января 1998 года. <http://zakon.kuban.ru/private1/audit/220198.htm> (26.02.2015)
- Приказ Минфин РФ «Об утверждении Порядка создания единой аттестационной комиссии». Указ от 27 мая 2010 года.
<http://www.garant.ru/products/ipo/prime/doc/12079271/> (25.02.2015)
- Приказ Минфин РФ «Об утверждении Положения о порядке проведения квалификационного экзамена на получение квалификационного аттестата аудитора». Указ от 17 ноября 2010 года. <http://www.rg.ru/2011/02/04/auditor-dok.html> (26.02.2015)
- Реестр аудиторских организаций.
http://www.minfin.ru/ru/performance/audit/reestr_audit/auditor_org/ (22.04.2015)
- Романов, А. Н. (2007). Институту профессиональных бухгалтеров и аудиторов России – 10 лет. <http://www.misbfm.ru/content/institutu-professionalnyh-buhgalterov-i-auditorov-rossii-10-let> (21.05.2015)
- Рынок аудиторско-консалтинговых групп по итогам 2013 года.
<http://www.raexpert.ru/docbank/1c1/bb8/038/5d612a6ba126702a9c16d8d.pdf> (21.03.2015)
- Рушайло, Петр. (2014). Аудиторские злключения. – *Коммерсантъ*, 28 октября, с. 18
<http://www.kommersant.ru/doc/2598334> (13.04.2015)
- Сведения об аккредитованных при Минфине России профессиональных аудиторских объединениях. (2009).
http://minfin.ru/ru/performance/audit/audit_stat/DataPAOU/?id_39=7527 (21.05.2015)
- Сотникова, Н. (s.a.). Лицензирование аудиторской деятельности.
http://www.rusconsult.ru/common/news/news_311.html (17.04.2015)
- Суйц, В. П., Ахметбеков, А. Н., Дубровина, Т. А. (2000). Аудит: общий, банковский, страховой. Москва: ИНФРА – М.

- Трудовой кодекс Российской Федерации № 197 – ФЗ. Принят Государственной Думой 21 декабря 2001 года. <http://www.consultant.ru/popular/tkrf> (13.05.2015)
- Тюпаева, А. И, Азарова, Л. В. (2013). Развитие саморегулирования аудиторской деятельности в Российской Федерации. <http://naukovedenie.ru/PDF/189EVN613.pdf> (17.04.2015)
- Уровень инфляции в Российской Федерации. уровень-инфляции.рф/таблица_инфляции.aspx (21.04.2015)
- Учебно-методический центр «Бухгалтерский учет и аудит». (2015). <http://smc.hse.ru/pkbuh&audrasp> (14.04.2015)
- Учебный центр «СТЕК». <http://www.ucheba.ru/uz/97489/about> (16.05.2015)
- Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 119 – ФЗ. Принят Государственной Думой 13 июля 2001 года. http://www.orioncom.ru/demo_bkb/npsndoc/119-fz.htm (20.04.2015)
- Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 307 – ФЗ. Принят Государственной Думой 24 декабря 2008 года. <http://www.rg.ru/2008/12/31/audit-dok.html> (20.04.2015)
- Францева, В. (2015). Аудиторы повысят уровень самоорганизации. – *Коммерсантъ*, январь.
- Ханферян, Варган. (2014). На излете роста. <http://www.raexpert.ru/ratings/auditors/2013/> (22.04.2014)
- Хылпус, Ольга. (s.a.). Саморегулируемые аудиторские объединения. http://www.lawstar.ru/magazine/arhiv_nomerov/2010_god/nomer_2_37/ekonomika_i_finansy (21.05.2015)
- Шеремет, А. Д, Суйц, В. П. (2005). Аудит: учебник. 5. изд. Москва: ИНФРА-М.
- Шестопал, Ольга. (2015). Аудиторы не готовы отчитываться ни СРО, ни Минфину. http://sia.ru/?section=484&action=show_news&id=300847 (22.04.2015)
- Эриашвили, Н. Д. (2000). Финансовое право. Учебник. Москва: Юнити-Дана.
- Allikate nimekiri. <https://www.audiitortegevus.ee/atr/web/valisaudit/eksami-allikad> (28.04.2015)
- Audiitortegevuse seadus. Vastu võetud Riigikogus 27. jaanuaril 2010. a – RT I, 2010, 9, 41.
- Bychkova, S. (1996). The development and status of auditing in Russia. – *European Accounting Review*, № 5, pp. 77-90

Guzov, I. N, Lvova, D. A, Sokolov, V. Y. (2015). History of auditing in Russia: periodization and challenges of development. III International Scientific Conference «Sokolov Reading». Saint Petersburg.

JobHoreca. Поиск работы. <http://jobhoreca.ru/mcdonalds/?item=4861> (17.05.2015)

Head Hunter. Вакансии по запросу.
<http://hh.ru/search/vacancy?text=ассистент+аудитора?&area=1> (22.04.2015)

Moodulite nimekiri.
https://www.audiitortegevus.ee/atr/web/valisaudit/register/eks_nimekiri_avalik
(30.04.2015)

Petrov, Andrey. (2000). Audit reform in Russia. The Third Meeting of the Russian Corporate Governance Roundtable «The role of disclosure in strengthening corporate governance and accountability». Moscow.

Remizov, Nikolai. (s.a.). Federal Auditing Law: Comments.
http://gaap.ru/articles/federal_auditing_law_comments (17.05.2015)

Samsonova, Anna. (2009). Local sites of globalization: A look at the development of a legislative framework for auditing in Russia. – *Critical Perspectives on Accounting*, № 20, pp. 528-552.

The future of the Audit Market in Russia. (2013).
<http://fbkmoscow.ru/press-center/news/13627/> (21.04.2015)

The new law «On Auditing» came into effect. (2009).
http://www.acg.ru/the_new_law_on_auditing_came_into_effect (16.05.2015)

Vandeauidiitori kutseeksami ettevalmistavad koolitused.
<http://bdo.ee/2012/12/vandeauidiitor-ettavalmistav-koolitus> (16.05.2015)

Vandeauidiitori kutse taotlemine. (2013).
http://www.audiitorkogu.ee/docs/Koolitus/Vandeauidiitori_kutse_taotlemine.pdf
(25.05.2015)

ПРИЛОЖЕНИЯ

Приложение 1. Минимальный размер оплаты труда в Российской Федерации до 1 июля 2000 года

Срок, с которого установлен минимальный размер оплаты труда	Сумма минимального размера оплаты труда (руб., в месяц)
с 1 июля 2000 г.	132
с 1 января 1998 г.	89,49*
с 1 января 1997 г.	83 490
с 1 апреля 1996 г.	75 900
с 1 января 1996 г.	63 250
с 1 декабря 1995 г.	60 500
с 1 ноября 1995 г.	57 750
с 1 августа 1995 г.	55 000
с 1 мая 1995 г.	43 700
с 1 апреля 1995 г.	34 400
с 1 июля 1994 г.	20 500
с 1 декабря 1993 г.	14 620
с 1 июля 1993 г.	7 740
с 1 апреля 1993 г.	4 275
с 1 января 1993 г.	2 250
с 1 апреля 1992 г.	900
с 1 января 1992 г.	342
с 1 декабря 1991 г.	200
с 1 октября 1991 г.	180

Источник: (Минимальный размер оплаты ... 2015)

* с 1 января 1998 года была произведена деноминация рубля и замена обращающихся рублей на новые по соотношению 1000 рублей в деньгах старого образца к 1 рублю в новых деньгах.

Приложение 2. Сравнение Федеральных законов № 307 – ФЗ и № 119 – ФЗ

Федеральный закон «Об аудиторской деятельности»	
от 30 декабря 2008 года № 307 – ФЗ	от 7 августа 2001 года № 119 – ФЗ
Статья 1. Аудиторская деятельность	Статья 1. Понятие аудиторской деятельности
Статья 2. Законодательство РФ и иные нормативные правовые акты, которые регулируют аудиторскую деятельность	Статья 2. Законодательство РФ и иные акты об аудиторской деятельности
Статья 3. Аудиторская организация	Статья 4. Аудиторская организация
Статья 4. Аудитор	Статья 3. Аудитор
Статья 5. Обязательный аудит	Статья 7. Обязательный аудит
Статья 6. Аудиторское заключение	Статья 10. Аудиторское заключение Статья 11. Заведомо ложное аудиторское заключение
Статья 7. Стандарты аудиторской деятельности и кодекс профессиональной этики аудиторов	Статья 9. Правила (стандарты) аудиторской деятельности
Статья 8. Независимость аудиторских организаций	Статья 12. Независимость аудиторов, аудиторских организаций индивидуальных аудиторов.
Статья 9. Аудиторская тайна	Статья 8. Аудиторская тайна
Статья 10. Контроль качества работы аудиторских организаций, аудиторов	Статья 14. Контроль качества работы аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов
Статья 11. Квалификационный аттестат аудитора	Статья 15. Аттестация на право осуществления аудиторской деятельности
Статья 12. Основания и порядок аннулирования квалификационного аттестата аудитора	Статья 16. Основания и порядок аннулирования квалификационного аттестата аудитора
Статья 13. Права и обязанности аудиторской организации, индивидуального аудитора	Статья 5. Права и обязанности аудиторских организаций и индивидуальных аудиторов
Статья 14. Права и обязанности аудируемого лица, лица, заключившего договор оказания аудиторских услуг	Статья 6. Права и обязанности аудируемых лиц и (или) лиц, заключивших договор оказания аудиторских услуг
Статья 15. Государственное регулирование аудиторской деятельности	
Статья 16. Совет по аудиторской деятельности	Статья 19. Совет по аудиторской деятельности при уполномоченном федеральном органе
Статья 17. Саморегулируемая организация аудиторов	Статья 13. Страхование при проведении обязательного аудита
Статья 18. Требования к членству в саморегулируемой организации аудиторов	Статья 17. Лицензирование аудиторской деятельности
Статья 19. Ведение реестра аудиторов и аудиторских организаций	Статья 18. Уполномоченный федеральный орган государственного регулирования аудиторской деятельности
Дополнительные новые статьи федерального закона «Об аудиторской деятельности» от 30 декабря 2008 года №307 – ФЗ	
Статья 20. Меры дисциплинарного воздействия в отношении аудиторских организаций, аудиторов	

Приложение 2 (продолжение)

Статья 21. Ведение государственного реестра саморегулируемых организаций аудитора
Статья 22. Государственный контроль (надзор) за деятельностью саморегулируемых организаций аудиторов
Статья 23. Заключительные положения
Статья 24. О внесении изменения в Федеральный закон «О лицензировании отдельных видов деятельности»
Статья 25. О признании утратившими силу отдельных законодательных актов (положений законодательных актов) Российской Федерации
Статья 26. Вступление в силу настоящего Федерального закона

Источник: (Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 307 – ФЗ и № 119 – ФЗ)

Приложение 3. Сравнение квалификационных экзаменов с 1994 по 2013 годы

	Порядок проведения квалификационных экзаменов на право осуществления аудиторской деятельности. (1994).	Порядок проведения квалификационных экзаменов на право осуществления аудиторской деятельности. (1999).	Временное положение о системе аттестации, обучения и повышения квалификации аудиторов. (2002).	Программа проведения квалификационных экзаменов на получение квалификационного аттестата аудитора в новой редакции. (2014).
Программа	<ol style="list-style-type: none"> 1. Бухгалтерский учет и отчетность 2. Аудит 3. Налогообложение юридических и физических лиц 4. Финансы предприятия 5. Правовое регулирование 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Бухгалтерский учет и отчетность 2. Аудит 3. Налогообложение юридических и физических лиц 4. Финансы предприятий 5. Основы правового регулирования имущественных отношений 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Бухгалтерский учет и отчетность 2. Аудит 3. Налогообложение юридических и физических лиц 4. Финансы организаций 5. Основы правового регулирования имущественных отношений 	<ol style="list-style-type: none"> 1. Бухгалтерский учет и бухгалтерская (финансовая) отчетность 2. Аудиторская деятельность 3. Налоговое законодательство РФ 4. Финансы, финансовый анализ, основы финансового менеджмента, управление рисками, внутренний контроль 5. Право

Приложение 3 (продолжение)

Длительность экзамена	В течение двух дней	В течение двух дней	В течение трёх дней	В течение двух дней
Форма	<p>1. Тестирование (4 академических часа) включает 50 вопросов (по 10 вопросов по каждому из пяти разделов Программы)</p> <p>2. Письменная работа, включающая по одному вопросу из каждого раздела программы (4 академических часа)</p>	<p>1. Тестирование (3 академических часа) включает 50 вопросов (по 10 вопросов по каждому из пяти разделов Программы)</p> <p>2. Письменная работа, включающая по одному вопросу каждого раздела программы (5 академических часов)</p>	<p>1. Тестирование (3 академических часа) включает 50 вопросов (по 10 вопросов по каждому из пяти разделов Программы)</p> <p>2. Письменно – устная работа включает 3 вопроса по разделам «Основы правового регулирования имущественных отношений», «Налогообложение юридических и физических лиц» и «Финансы организаций». На подготовку ответа по каждому вопросу предоставляется 1 академический час.</p> <p>3. Письменно – устная работа включает разделы «Бухгалтерский учет и отчетность», «Аудит» и практическое задание на решение которого предоставляется 2 академических часа.</p>	<p>1. Компьютерное тестирование (2 часа 30 минут) включает 50 вопросов (по 10 вопросов по каждому из пяти разделов Программы)</p> <p>2. Письменная работа, включающая по одному вопросу каждого раздела программы и одно практическое задание (на каждый вопрос не более 45 минут и не более 1 часа 30 минут для письменного задания)</p>

Приложение 3 (продолжение)

Оценивание	За каждый правильный ответ в тесте – 2 балла, за неправильный ответ – 0 баллов, За каждый ответ на вопрос в билете, оцененный комиссией: «отлично» – 20 баллов, «хорошо» – 17 баллов, «удовлетворительно» – 14 баллов, «неудовлетворительно» – 0 баллов. Количество баллов складывается и делится на два.	За каждый правильный ответ в тесте – 2 балла, за неправильный ответ – 0 баллов, За каждый ответ на вопрос в билете, оцененный комиссией: «отлично» – 20 баллов, «хорошо» – 17 баллов, «удовлетворительно» – 14 баллов, «неудовлетворительно» – 0 баллов. Количество баллов складывается и делится на два.	За каждый правильный ответ в тесте – 2 балла, за неправильный ответ – 0 баллов, За каждый ответ на вопрос в билете, оцененный комиссией: «отлично» – 10 баллов, «хорошо» – 8 баллов, «удовлетворительно» – 6 баллов, «неудовлетворительно» – 0 баллов. За решение практической задачи следующие баллы: 50, либо 25, либо 0 баллов	За каждый правильный ответ в тесте – 2 балла, за неправильный ответ – 0 баллов, За каждый ответ на вопрос в билете, оцененный комиссией: «отлично» – 10 баллов, «хорошо» – 8 баллов, «удовлетворительно» – 6 баллов, «неудовлетворительно» – 0 баллов. За решение практической задачи следующие баллы: 50, либо 25, либо 0 баллов
Положительное решение	Не менее 80% правильных и полных ответов.	Претендент, набравший по тестированию менее 86 баллов, считается не сдавшим экзамен и к письменной работе не допускается. В письменной части надо набрать не менее 85 баллов.	Претендент, набравший по тестированию менее 86 баллов, считается не сдавшим экзамен и к письменной работе не допускается. За вторую часть не менее 67 баллов, из которых 42 балла за письменную – устную часть.	Претендент, набравший по тестированию менее 86 баллов, считается не сдавшим экзамен и к письменной работе не допускается. За вторую часть не менее 67 баллов, из которых 42 балла за ответы на вопросы экзаменационных билетов.

Источник: (Порядок проведения квалификационных ... 1994, 1999)

Приложение 4. Количество членов-аудиторов в саморегулируемых аудиторских объединениях с 2006–2014 гг.

Год	ИПБР	АПР	МоАП	РКА	ИПАР	АСС	Всего
2006	3 813	496	960	1 583	775		7 627
2007	4 981	613	1 046	1 809	854		9 303
2008	3 555	1 062	1 080	1 779	880		8 356
2009	2643	5024	4042	2409	2403	1736	18257
2010	5371	6880	5365	3286	2537	2886	26325
2011	5569	7027	5336	3360	2560	2948	26800
2012	-	6726	6055	3822	2649	4894	24146
2013	-	6280	5776	3623	2521	4766	22966
2014	-	6028	5555	3595	2435	4588	22201

Источник: (Основные показатели деятельности ...)

Приложение 5. Количество членов-аудиторских организаций в саморегулируемых аудиторских организациях в 2006–2014 годы

Год	ИПБР	АПР	МоАП	РКА	ИПАР	АСС	Всего
2006	875	1 392	442	298	162		3 169
2007	901	1 391	593	307	168		3 360
2008	896	1 370	659	302	143		3 370
2009	598	1046	818	534	255	397	3648
2010	1154	1161	1087	769	298	722	5191
2011	1193	1107	1069	777	298	752	5196
2012	-	1056	1236	885	346	1310	4833
2013	-	992	1196	878	317	1343	4726
2014	-	921	1108	847	295	1334	4505

Источник: (Основные показатели деятельности ...)

Приложение 6. Компоненты квалификационного экзамена аудитора в Эстонии

Дополнительные части в области бухгалтерии следующие:

- **добрый бухгалтерский обычай**
 - учет, в том числе:
 - бухгалтерия
 - финансовый учет
 - добрый бухгалтерский обычай и его толкования
 - право
 - административное право
- **международные стандарты финансовой отчетности**
 - учет, в том числе:
 - бухгалтерия
 - международные стандарты финансовой отчетности и их толкование
- **финансы и управление**
 - финансы предприятия:
 - управленческий учет, учет затрат, налоговый учет
 - управление финансами
 - управление
 - управление бизнесом
 - микро- и макроэкономика
- **право в области учета:**
 - право
 - гражданское право
 - коммерческое право
 - долговое право
 - трудовое право
 - банкротное право
 - налоговое право

Присяжный аудитор:

- **стандарты профессиональной деятельности:**

Приложение 6 (продолжение)

- учет, в том числе
 - аудиторская деятельность
 - основы деятельности присяжного и внутреннего аудитора, аудиторской организации
 - стандарты профессиональной деятельности и их толкование
 - управление рисками, внутренний контроль, деятельность внутреннего аудитора
- инфотехнология
- математика и статистика
- **аудиторское право**
 - право
 - коммерческое право
 - административное право
 - торговое право
 - уголовное право
- **контроль личностных качеств:**
 - эссе
 - беседа
 - тест

Источник: (Audiitortegevuse seadus)

Приложение 7. Сравнение требований для допуска к квалифицированному экзамену аудитора с 1994 по 2008 годы в РФ

	Порядок проведения квалификационных экзаменов на право осуществления аудиторской деятельности. (1994).	Порядок проведения квалификационных экзаменов на право осуществления аудиторской деятельности. (1999).	Временное положение о системе аттестации, обучения и повышения квалификации аудиторов в РФ. (2002).	Федеральный закон «Об аудиторской деятельности» № 307 – ФЗ
Образование	Экономическое или юридическое (высшее либо среднее специальное).	Высшее экономическое и (или) юридическое образование, полученное в российских учреждениях высшего профессионального образования, имеющих государственную аккредитацию.	Высшее экономическое и (или) юридическое образование, полученное в российских учреждениях высшего профессионального образования, имеющих государственную аккредитацию.	Высшее образование в имеющем государственную аккредитацию образовательном учреждении высшего профессионального образования.
Стаж работы	Не менее 3 лет из последних 5 в качестве аудитора, специалиста аудиторской организации (аудиторской фирмы), бухгалтера, экономиста, ревизора, руководителя предприятия, научного работника или преподавателя по экономическому профилю.	Стаж работы по экономической или юридической специальности не менее 3 лет из последних пяти на территории Российской Федерации.	Стаж работы по экономической или юридической специальности не менее 3 лет из последних пяти на территории Российской Федерации.	Стаж работы, связанный с осуществлением аудиторской деятельности либо ведением бухгалтерского учета и составлением финансовой отчетности, не менее 3 лет. Не менее 2 лет из последних 3 лет должны приходиться на работу в аудиторской организации.

Источник: (Порядок проведения квалификационных ... 1994, 1999)

Приложение 8. Модули квалификационного экзамена аудитора в Эстонии

Название модуля	Состав экзамена
EHRT модуль	20 вопросов и 6 упражнений
IFRS модуль	20 вопросов и 6 упражнений
AÕ модуль	30 вопросов
VÕ модуль	20 вопросов
R&J модуль	10 вопросов и 3 упражнение
VKS общая	24 вопроса и 5 упражнений
VKS ISA	30 вопросов и 5 упражнений
ИК эссе	эссе

Источник: (Moodulite nimekiri)

Приложение 9. Уровень инфляции в Российской Федерации с 2010-2013 годы

Год	Уровень инфляции (%)
2013	6,45
2012	6,58
2011	6,10
2010	8,78

Источник: (Уровень инфляции в Российской Федерации)