

УДК 657

# Концепция формирования профессиональных стандартов в области бухгалтерского учета и аудита

**БУЛЫГА РОМАН ПЕТРОВИЧ,**

*доктор экономических наук, профессор, проректор по стратегическому развитию Финансового университета при Правительстве Российской Федерации, г. Москва, Россия*

**E-mail:** arpr@fa.ru

## АННОТАЦИЯ

*В статье проведен анализ нормативно-правового регулирования, а также механизма разработки и принятия в Российской Федерации профессиональных стандартов. Отражен анализ существующей отечественной практики разработки и принятия профессиональных стандартов в различных областях деятельности. Сформулированы концептуальные положения формирования профессиональных стандартов в области бухгалтерского учета и аудита. Дана сравнительная оценка учета, анализа и аудита как обобщенных трудовых функций с позиции формирования профессиональных стандартов (профессионального стандарта). Приведены аргументы «за» и «против» создания единого профессионального стандарта «Деятельность в области бухгалтерского учета и аудита». Дана оценка проекта профессионального стандарта «Аудитор», разрабатываемого под эгидой Совета по аудиторской деятельности при Министерстве финансов Российской Федерации.*

**Ключевые слова:** профессиональные стандарты; трудовая функция; аудитор; аудиторская деятельность; бухгалтерский учет; анализ.

## The Concept of Professional Standards Formation in Auditing and Accounting

**ROMAN P. BULYGA,**

*Doctor of Economics, Full Professor, Vice Rector for Strategic Development, Financial University under the Government of the Russian Federation, Moscow, Russia*

**E-mail:** arpr@fa.ru

## ABSTRACT

*The article shows the statutory and regulatory analysis as well as the technics of the development and implementation of professional standards in the Russian Federation. The article also reflects the analysis of the existing local practice of development and adoption of professional standards in different spheres of activity. Conceptual statements of professional standards formation in auditing and accounting are defined in the article. There is also a comparative evaluation of accounting, analysis and auditing as generalized job descriptions which is reflected in respect of professional standards formation. There are statements for and against the creation of a unified professional standard «Accounting and Auditing activity». Professional standard project «Auditor», which is being developed under the aegis of the Auditing Activity Council in the Finance Ministry of the Russian Federation, also got its assessment in the article.*

**Keywords:** professional standards; job description; auditor; auditing activity; accounting; analysis.

Законодательной основой процесса разработки профессиональных стандартов выступают положения ст. 195.1 Трудового кодекса Российской Федерации<sup>1</sup>. В соответствии с указанной статьей под профессиональным стандартом понимается «характеристика квалификации, необходимой работнику для осуществления определенного вида профессиональной деятельности».

Анализ положений нормативных правовых актов, принятых во исполнение требований ст. 195.1 Трудового кодекса Российской Федерации, позволяет сделать следующий вывод. В настоящее время разработан и утвержден полный пакет нормативных правовых актов, позволяющий создавать профессиональные стандарты по всем видам профессиональной деятельности.

Определены субъекты, участвующие в разработке профессиональных стандартов, — объединения работодателей, работодатели, саморегулируемые организации, организации профессионального образования<sup>2</sup>, а также федеральный орган исполнительной власти, ответственный за координацию процесса разработки профессиональных стандартов, — Министерство труда и социальной защиты Российской Федерации<sup>3</sup>. Сформулированы цели разработки и предназначение профессиональных стандартов, одно из которых — выступать в качестве основы (образно говоря, «технического задания») для разработки федеральных государственных образовательных стандартов профессионального образования<sup>4</sup>. Взаимосвязь образовательных и профессиональных стандартов при подготовке кадров рассматривалась нами в № 1/2014 настоящего журнала [1].

Утверждены Методические рекомендации по разработке профессионального стандарта<sup>5</sup>, Макет профессионального стандарта<sup>6</sup> и уровни квалификации

в целях разработки проектов профессиональных стандартов<sup>7</sup> (табл. 1).

В соответствии с новыми регламентами разработаны и утверждены профессиональные стандарты по ряду видов профессиональной деятельности, например «Педагог» (приказ Минтруда России от 18.10.2013 № 544н<sup>8</sup>), «Программист» (приказ Минтруда России от 18.11.2013 № 679н<sup>9</sup>), «Специалист по менеджменту космических продуктов, услуг и технологий» (приказ Минтруда России от 03.02.2014 № 74н<sup>10</sup>), «Специалист по научно-исследовательским и опытно-конструкторским разработкам» (приказ Минтруда России от 04.03.2014 № 121н<sup>11</sup>) и др.

Анализ существующей практики разработки и принятия профессиональных стандартов позволяет сделать следующий вывод. В подавляющем большинстве профессиональные стандарты принимаются по отдельным (зачастую «узким») профессиям, а не видам профессиональной деятельности, что не вполне соответствует требованиям нормативных правовых актов по данному вопросу. Профессиональные стандарты должны разрабатываться по виду профессиональной деятельности.

Вид профессиональной деятельности представляет собой совокупность обобщенных трудовых функций, имеющих близкие характер, результаты и условия труда<sup>12</sup>. Обобщенная трудовая функция — это совокупность связанных между собой трудовых функций, сложившихся в результате разделения труда в конкретном производственном процессе или

<sup>1</sup> Трудовой кодекс Российской Федерации: Федеральный закон от 30.12.2001 № 197-ФЗ (в ред. от 31.12.2014).

<sup>2</sup> Правила разработки, утверждения и применения профессиональных стандартов // постановление Правительства Российской Федерации от 22.01.2013 № 23 (в ред. от 23.09.2014), п. 3.

<sup>3</sup> Там же, п. 2.

<sup>4</sup> Там же, п. 25.

<sup>5</sup> Об утверждении Методических рекомендаций по разработке профессионального стандарта: приказ Минтруда России от 29.04.2013 № 170н.

<sup>6</sup> Об утверждении Макета профессионального стандарта: приказ Минтруда России от 12.04.2013 № 147н (в ред. от 29.09.2014).

<sup>7</sup> Об утверждении уровней квалификации в целях разработки проектов профессиональных стандартов: приказ Минтруда России от 12.04.2013 № 148н.

<sup>8</sup> Об утверждении профессионального стандарта «Педагог (педагогическая деятельность в сфере дошкольного, начального общего, основного общего, среднего общего образования) (воспитатель, учитель)»: приказ Минтруда России от 18.10.2013 № 544н (в ред. от 25.12.2014).

<sup>9</sup> Об утверждении профессионального стандарта «Программист»: приказ Минтруда России от 18.11.2013 № 679н.

<sup>10</sup> Об утверждении профессионального стандарта «Специалист по менеджменту космических продуктов, услуг и технологий»: приказ Минтруда России от 03.02.2014 № 74н.

<sup>11</sup> Об утверждении профессионального стандарта «Специалист по научно-исследовательским и опытно-конструкторским разработкам»: приказ Минтруда России от 04.03.2014 № 121н.

<sup>12</sup> Методические рекомендации по разработке профессионального стандарта // приказ Минтруда России от 29.04.2013 № 170н, п. 2.

Таблица 1

Описание уровней квалификации

Уровень	Показатель уровня квалификации			Основные пути достижения уровня квалификации
	Полномочия и ответственность	Характер умений	Характер знаний	
1-й	Деятельность под руководством	Выполнение стандартных заданий	Применение элементарных фактических знаний	Краткосрочное обучение или инструктаж
2-й	Деятельность под руководством с элементами самостоятельности при выполнении знакомых заданий	Выполнение стандартных заданий. Выбор способа действий по инструкции	Применение специальных знаний	Программы профессиональной подготовки рабочих и служащих (не менее 2 мес.)
3-й	Деятельность под руководством с проявлением самостоятельности при решении типовых практических задач	Решение типовых практических задач. Выбор способа действий на основе знаний и практического опыта	Применение специальных знаний. Понимание основ решения типовых практических задач	Программы профессиональной подготовки рабочих и служащих (до 1 года)
4-й	Деятельность под руководством с проявлением самостоятельности при решении практических задач, требующих анализа ситуации и ее изменений	Решение различных типов практических задач. Выбор способа действий на основе знаний и практического опыта	Применение специальных знаний. Понимание основ решения практических задач. Самостоятельная работа с информацией	Программы профессиональной подготовки рабочих и служащих. Программа среднего профессионального образования (СПО)
5-й	Самостоятельная деятельность по решению практических задач, требующих самостоятельного анализа ситуации и ее изменений. Участие в управлении решением поставленных задач в рамках подразделения	Решение различных типов практических задач с элементами проектирования. Выбор способа решения в изменяющихся условиях рабочей ситуации. Текущий и итоговый контроль	Применение профессиональных знаний технологического и методологического характера. Самостоятельный поиск информации, необходимой для решения поставленных задач	Программы профессиональной подготовки рабочих и служащих. Программа СПО. Дополнительные профессиональные программы
6-й	Самостоятельная деятельность, предполагающая определение задач собственной работы и/или подчиненных по достижению цели. Обеспечение взаимодействия сотрудников и смежных подразделений	Разработка, внедрение, контроль, оценка и корректировка направлений профессиональной деятельности, технологических или методических решений	Применение профессиональных знаний, в том числе инновационных. Самостоятельный поиск, анализ и оценка профессиональной информации	Программы СПО. Программы высшего профессионального образования (ВПО) (бакалавр). Дополнительные профессиональные программы
7-й	Определение стратегии, управление процессами и деятельностью с принятием решений на уровне крупных организаций	Решение задач развития области профессиональной деятельности и (или) организации с использованием различных (в том числе инновационных) методов и технологий. Разработка новых методов и технологий	Понимание методологических основ профессиональной деятельности. Создание новых знаний прикладного характера в определенной области. Определение источников и поиск информации, необходимой для развития области профессиональной деятельности или организации	Программы ВПО (специалитет). Программы ВПО (магистратура). Дополнительные профессиональные программы
8-й	Определение стратегии, управление процессами и деятельностью с принятием решений на уровне крупных организаций	Решение задач исследовательского и проектного характера, связанных с повышением эффективности процессов	Создание новых знаний междисциплинарного и межатраслевого характера. Оценка и отбор информации, необходимой для развития области деятельности	Программы ВПО (магистратура). Аспирантура. Дополнительные профессиональные программы
9-й	Определение стратегии, управление большими техническими системами, социальными и экономическими процессами. Значительный вклад в определенную область деятельности	Решение задач методологического, исследовательского и проектного характера, связанных с развитием и повышением эффективности процессов	Создание новых фундаментальных знаний междисциплинарного и межатраслевого характера	Аспирантура. Дополнительные профессиональные программы

бизнес-процессе<sup>13</sup>. Содержательная часть профессионального стандарта строится в разрезе обобщенных трудовых функций, входящих в состав вида деятельности.

Для разработки профессионального стандарта (профессиональных стандартов) по деятельности в области бухгалтерского учета и аудита в соответствии с требованиями рассмотренных выше нормативных правовых актов необходимо определиться со структурой данного вида профессиональной деятельности, основываясь прежде всего на нормативно утвержденными классификаторами<sup>14</sup>.

Анализ положений нормативных правовых актов позволяет утверждать, что в качестве вида профессиональной деятельности для целей разработки профессионального стандарта можно рассматривать деятельность в области бухгалтерского учета и аудита, которая включает в себя три самостоятельные обобщенные трудовые функции: бухгалтерский учет, аудит и анализ.

**Бухгалтерский учет** относится к профессиональному виду деятельности<sup>15</sup>, связанному с формированием документированной систематизированной информации об объектах и составлением на ее основе бухгалтерской (финансовой) отчетности<sup>16</sup>.

**Аудит**, в отличие от других обобщенных трудовых функций, представляет собой одновременно как профессиональную деятельность специально для этого аттестованных специалистов — физических лиц, так и предпринимательскую (экономическую) деятельность<sup>17</sup> по проведению аудита и оказанию сопутству-

ющих аудиту услуг, осуществляемую аудиторскими организациями и индивидуальными аудиторами<sup>18</sup>.

Что касается обобщенной трудовой функции «**анализ**», ее отличительной особенностью является именно ярко выраженный функциональный характер. Это в большей степени управленческая функция, чем специализация в рамках профессии или вида экономической деятельности. Речь идет о том, что способность и умение осуществлять анализ информации и принимать на этой основе управленческие решения выступает водоразделом между руководителем и исполнителем (см. *табл. 1*). Анализ (как обобщенная трудовая функция) возникает на пути движения снизу вверх (по вертикали) по уровням квалификации работника любой (т.е. всех) сфер деятельности.

Бухгалтерский учет и аудит в большей степени являются специализациями (профессии, вида деятельности). Они возникают, образно говоря, «по горизонтали» как виды специализации.

Сгруппированные по уровням квалификации и указанным обобщенным трудовым функциям конкретные должности по видам (виду) деятельности в области бухгалтерского учета, анализа и аудита, предусмотренные нормативными правовыми актами, представлены в *табл. 2*.

Каждая из трех обобщенных трудовых функций (бухгалтерский учет, анализ и аудит) имеет свои особенности, обусловленные как положениями нормативных правовых актов, так и трендами развития, сложившимися в реальной хозяйственной практике.

Анализ этих особенностей позволяет выдвинуть аргументы как «за», так и «против» объединения бухгалтерского учета, анализа и аудита в единый вид профессиональной деятельности для целей стандартизации.

**Аргументы в пользу единого профессионального стандарта «Деятельность в области бухгалтерского учета и аудита» следующие:**

1. Обобщенная трудовая функция «Бухгалтерский учет» выступает базовой для всего вида профессиональной деятельности «Бухгалтерский учет и аудит». Она формирует то, что впоследствии будет анализироваться и проверяться. Данный тезис подтверждает и тот факт, что должности учетных работников

лица, осуществляющие предпринимательскую деятельность [см.: Федеральный закон от 01.12.2007. № 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях» (в ред. от 24.11.2014), ст. 2].

<sup>18</sup> Об аудиторской деятельности: Федеральный закон от 30.12.2008 № 307-ФЗ (в ред. от 01.12.2014), ст. 1.

<sup>13</sup> Методические рекомендации по разработке профессионального стандарта // приказ Минтруда России от 29.04.2013 № 170н, п. 2.

<sup>14</sup> См.: Общероссийский классификатор занятий. ОК 010–93 // постановление Госстандарта России от 30.12.1993 № 298; Общероссийский классификатор видов экономической деятельности (ОК 029–2001) (КДЕС Ред. 1) // постановление Госстандарта России от 06.11.2001 № 454-ст. (в ред. от 31.01.2014); Об утверждении Квалификационного справочника должностей руководителей, специалистов и других служащих: постановление Минтруда России от 21.08.1998 № 37 (в ред. от 12.02.2014).

<sup>15</sup> Под субъектами профессиональной деятельности понимаются физические лица, осуществляющие профессиональную деятельность [см.: Федеральный закон от 01.12.2007. № 315-ФЗ «О саморегулируемых организациях» (в ред. от 24.11.2014), ст. 2].

<sup>16</sup> О бухгалтерском учете: Федеральный закон от 06.12.2011 № 402-ФЗ (в ред. от 04.11.2014), ст. 1.

<sup>17</sup> Под субъектами предпринимательской деятельности понимаются индивидуальные предприниматели и юридические

Таблица 2  
Уровни и обобщенные трудовые функции профессиональных видов деятельности в области бухгалтерского учета, анализа и аудита

Уровень квалификации*	Вид обобщенной трудовой функции [код должности по Общероссийскому классификатору занятий**]		Уровень образования
	Бухгалтерский учет (74.12.1)	Аудит (74.12.2)***	
1-й	-	-	Краткосрочное обучение или инструктаж
2-й	-	-	Программы профессиональной подготовки рабочих и служащих (не менее 2 мес.)
3-й	-	-	Программы профессиональной подготовки рабочих и служащих (до 1 года)
4-й	Счетовод, учетчик [41215]	-	Программы профессиональной подготовки рабочих и служащих. Программа СПО
5-й	Бухгалтер [34333]. Бухгалтер-ревизор [34333]	-	Программа СПО. Дополнительные профессиональные программы
6-й	Бухгалтер 2-й категории [34333]. Бухгалтер-ревизор 2-й категории [34333] Экономист по БУ и АХД [24116]. Экономист по БУ и АХД 2-й категории [24116]	Ассистент (помощник) аудитора [34391]  Аудитор [24116]	Программы СПО. Программы ВПО (бакалавр). Дополнительные профессиональные программы
7-й	Бухгалтер 1-й категории [24116]. Экономист по БУ и АХД 1-й категории [24116]. Главный бухгалтер (в малой и средней организациях) [13192]	Аналитик [24116]. Экономист по БУ и АХД [24116]. Аналитик 2-й категории [24116]. Экономист по БУ и АХД 2-й категории [24116] Аналитик 1-й категории [24116]. Экономист по БУ и АХД 1-й категории [24116]. Начальник финансового отдела [12317]	Программы ВПО (специалитет). Дополнительные профессиональные программы. Программы ВПО (магистратура)
8-й	Главный бухгалтер [12317]	Руководитель аудиторской организации (малой) [13192]. Руководитель структурного подразделения аудиторской организации [12317]	Магистратура, МВА. Аспирантура
9-й	Руководитель профессионального объединения бухгалтеров [11421]	Руководитель аудиторской организации [12108] Руководитель СРО аудиторов [11421]	Аспирантура. Докторантура, МВА

\* Уровни квалификации в целях разработки проектов профессиональных стандартов (утверждены приказом Минтруда России от 12.04.2013 № 148н).

\*\* Общероссийский классификатор занятий. ОК 010-93 (утвержден постановлением Госстандарта России от 30.12.1993 № 298).

\*\*\* Общероссийский классификатор видов экономической деятельности (ОК 029-2001) (КДЕС Ред.1) [утвержден постановлением Госстандарта России от 06.11.2001 № 454-ст. (в ред. от 31.01.2014)].

Примечание. В табл. 2 используются следующие аббревиатуры: БУ – бухгалтерский учет; АХД – анализ хозяйственной деятельности; СРО – саморегулируемая организация; МВА (Master of Business Administration) – мастер делового администрирования.

Таблица 3

**Функциональная карта вида профессиональной деятельности «Аудиторская деятельность»  
(из проекта профессионального стандарта «Аудитор»)**

Обобщенные трудовые функции		Трудовые функции	
Код	Наименование	Уровень квалификации	Наименование
			Код
			Уровень (подуровень) квалификации
A	Осуществление вспомогательных функций под руководством при выполнении задания (проведении аудита и оказании сопутствующих аудиту услуг) и оказании прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг	5-й	Выполнение отдельных поручений осуществляющего надзор лица (руководителя задания) для целей выполнения задания и оказания прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг
B	Выполнение задания (проведение аудита и оказание сопутствующих аудиту услуг) и оказание прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг	6-й	Выполнение аудиторских процедур (действий), осуществление отдельных операций при оказании сопутствующих аудиту и прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг под надзором уполномоченного лица
C	Руководство выполнением задания и контроль качества в отношении заданий	7-й	Выполнение аудиторских процедур (действий) и оказание сопутствующих аудиту и прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг
D	Управление рисками и контроль качества	7-й	Организация работы и надзор за участниками аудиторской группы
E	Методологическое обеспечение аудиторской деятельности и обучение	7-й	Руководство выполнением задания (проведением аудита или оказанием сопутствующих аудиту услуг) и оказанием прочих связанных с аудиторской деятельностью услуг
F	Руководство аудиторской организацией (подразделением, отделом)	7-й	Проведение обзорных проверок качества выполнения заданий, в которых данное лицо не принимало участия
			Контроль соблюдения аудиторской организацией и ее работниками правил независимости и принципов этики
			Консультирование работников аудиторской организации по сложным и спорным вопросам
			Мониторинг внутренней системы контроля качества услуг аудиторской организации
			Разработка и актуализация внутренних организационно-распорядительных документов аудиторской организации, регламентирующих аудиторскую деятельность
			Разъяснение работникам аудиторской организации законодательства об аудиторской деятельности и его практического применения
			Обучение и повышение квалификации работников аудиторской организации
			Руководство функциональным подразделением аудиторской организации
			Общее руководство аудиторской организацией

начинаются уже с 4-го уровня (раньше, чем по другим обобщенным трудовым функциям).

2. Единая деятельность в области бухгалтерского учета и аудита обозначена в Общероссийском классификаторе видов экономической деятельности, код 74.12<sup>19</sup>, с двумя подвидами: деятельность в области бухгалтерского учета (код 74.12.1) и аудиторская деятельность (код 74.12.2).

3. «Самостоятельность» бухгалтерского учета и аудита имеет место только в отношении субъектов профессиональной деятельности (наемных бухгалтеров и аудиторов). Субъекты предпринимательской деятельности (частнопрактикующие бухгалтеры и «бухгалтерские» фирмы) действуют в рамках единого правового поля с индивидуальными аудиторами и аудиторскими фирмами. Деятельность данных субъектов предпринимательской деятельности регулируется законодательством Российской Федерации в области аудиторской деятельности и общими нормами гражданского права по возмездному оказанию услуг.

**Аргументы в пользу самостоятельного стандарта «Аудиторская деятельность» следующие:**

1. В соответствии с Федеральным законом от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» (в ред. от 01.12.2014) (ст. 1, п. 7) услуги в области бухгалтерского учета [постановка, восстановление и ведение бухгалтерского учета, составление бухгалтерской (финансовой) отчетности] и анализа (анализ финансово-хозяйственной деятельности, экономическое и финансовое консультирование) в противовес аудиторским услугам (аудиторской деятельности) отнесены к прочим видам деятельности, разрешенным аудиторским фирмам и индивидуальным аудиторам. То есть в соответствии с Федеральным законом от 30.12.2008 № 307-ФЗ «Об аудиторской деятельности» это разные виды предпринимательской (экономической) деятельности.

2. Вторым аргументом о выделении аудита в самостоятельный вид профессиональной деятельности для целей разработки профессионального стандарта является оценка перспектив развития данного вида деятельности, которую разработчик проекта профессионального стандарта обязан организовать в соответствии с требованиями Методических рекомендаций по разработке профессионального

стандарта<sup>20</sup>. Научно доказано, что в XXI в. аудит финансовой отчетности неизбежно эволюционирует в аудит бизнеса [2], в результате чего аудитор «выйдет за рамки бухгалтерской профессии», ассимилируясь с другими трудовыми функциями (системным анализом, оценкой бизнеса, бизнес-прогнозированием и т.п.) [2, с. 80].

В этой связи оправданной представляется позиция разработчиков проекта профессионального стандарта «Аудитор» (ООО «Аудиторская служба “СТЕК”») и Экспертного совета по вопросам, связанным с разработкой профессионального стандарта аудитора, — рабочего органа Совета по аудиторской деятельности при Минфине России, определивших в качестве вида стандартизируемой профессиональной деятельности самостоятельную «Аудиторскую деятельность», включающую шесть обобщенных трудовых функций (табл. 3).

В то же время, учитывая «родственные связи», представляется весьма существенной работа по координации мер по формированию самостоятельных стандартов в области аудиторской деятельности, бухгалтерского учета и аналитической деятельности.

## Литература

1. Булыга Р.П. Широкий взгляд на профессию как стратегическое направление становления инновационного образования аудиторов // Учет. Анализ. Аудит. 2014. № 1. С. 14–24.
2. Аудит бизнеса. Практика и проблемы развития: монография / под ред. Р.П. Булыги. М.: Юнити-Дана, 2013. 263 с.

## References

1. Bulyga R.P. Shirokii vzgliad na professiiu kak strategicheskoe napravlenie stanovleniia innovatsionnogo obrazovaniia auditorov [A spacious approach to a profession as a strategic way of auditors' innovative education formation]. Uchet. Analiz. Audit — Accounting. Analysis. Auditing, 2014, no. 1, pp. 14–24 (in Russ.).
2. Audit biznesa. Praktika i problemy razvitiia: monografiia / pod red. R.P. Bulygi [Business auditing. Practice and the problems of development: a monograph / edited by R.P. Bulyga]. Moscow, Iuniti-Dana — Unity-Dana, 2013, 263 p. (in Russ.).

<sup>19</sup> Общероссийский классификатор видов экономической деятельности (ОК 029–2001) (КДЕС Ред. 1) // постановление Госстандарта России от 06.11.2001 № 454-ст. (в ред. от 31.01.2014).

<sup>20</sup> Методические рекомендации по разработке профессионального стандарта, п. 3 // приказ Минтруда России от 29.04.2013 № 170н.