

УДК 378)

## ПРОФЕССИОНАЛЬНОЕ БУХГАЛТЕРСКОЕ ОБРАЗОВАНИЕ: МЕЖДУНАРОДНЫЙ ОПЫТ

**Пашковская Л.В., канд. экон. наук, доцент кафедры бухгалтерского учета, экономики и права ИПК и ПЭК «УО БГЭУ», г. Минск, Беларусь, ACCA DipIFR (rus)**

**Аннотация.** Рассматриваются международное регулирование и стандартизация в области профессионального бухгалтерского образования, современное состояние и тенденции в деятельности профессиональных бухгалтерских организаций в международном сообществе, проводится сравнение требований к образовательным результатам на первоначальном профессиональном уровне и при повышении квалификации.

**Ключевые слова:** профессиональное бухгалтерское образование, международные образовательные стандарты.

**Введение.** В современных реалиях обязанности, которые приходится выполнять профессиональным бухгалтерам, весьма разнообразны: от финансового директора до руководителя в аудиторском задании. Общественная значимость деятельности профессионального бухгалтера предопределяет необходимость объединения лиц бухгалтерской профессии в профессиональное сообщество для выработки общих правил профессионального поведения. Необходимость решения этих вопросов привела к появлению ряда международных, региональных и национальных бухгалтерских профессиональных организаций (ПБО), которые приняли на себя ответственность в установлении областей компетентности и критериев квалификации, процедур сертификации или лицензирования в соответствии с функциями, которые члены данных организаций призваны исполнять в сфере бухгалтерского учета.

**Основная часть.** Международные образовательные стандарты (IES) разрабатываются и утверждаются Советом по международным стандартам бухгалтерского образования™ (IAESB) Международной федерации бухгалтеров (IFAC) для организаций – членов IFAC. Образовательные стандарты, обязательные к соблюдению организациями-членами IFAC, а также руководящие материалы и информационные документы разрабатываются в рамках совместного процесса по созданию стандартов. В этой работе принимают участие Совет по надзору за соблюдением интересов общественности (PIOB), наблюдающий за деятельностью IAESB, и Совещательно-консультативная группа IAESB, обеспечивающая в процессе разработки стандартов и руководящих материалов предоставление обратной связи в отношении общественных интересов. Роль по обеспечению функционирования структур и процессов, поддерживающих оперативную деятельность IAESB, отводится IFAC. Члены IFAC обязаны соблюдать Положения об обязательствах членов IFAC (SMO)<sup>3</sup>. Например, Положение SMO 2 требует соответствия стандартам IES настолько, насколько распространяется зона ответственности и полномочий организаций – членов IFAC, а для организаций – членов IFAC, у которых отсутствуют полномочия – требование сводится к максимально приложенным усилиям по соблюдению стандартов IES.

Отметим, что уже есть пересмотренные и обновленные стандарты, датированные октябрём 2019 года, вступающие в силу с 2021 года, однако нет их официального перевода на русский язык.

Стандарты IES указывают области компетентности, результаты обучения и квалификационные уровни в случае первичного профессионального образования (ППО) (Initial Professional Development (IPD)) и повышения профессиональной квалификации (ППК) (Continuing Professional Development (CPD)).

Стандартами IES устанавливаются требования к поступлению на программы профессионального бухгалтерского образования: ППО – для претендентов на получение квалификации профессионального бухгалтера и ППК – для профессиональных бухгалтеров. В стандартах IES, регламентирующих ППО, каждой области компетентности присвоен уровень квалификации, которого претенденты на получение квалификации профессионального бухгалтера должны достичь в результате ППО. Этот уровень квалификации указывает на контекст, в котором

<sup>3</sup> Евдокимович А.А. Обзор данных о возможности принятия решения о вхождении в МФБ (IFAC), обобщение требований IFAC применительно к Аудиторской палате (Беларусь)

должны быть продемонстрированы соответствующие образовательные результаты во время сертификации.

Некоторые ПБО принимают для своих членов требования к обучению и развитию, выходящие за пределы аналогичных требований стандартов IES. Такие замены, как правило, обуславливаются необходимостью подготовки профессиональных бухгалтеров или претендентов на получение квалификации профессионального бухгалтера для работы в конкретной сфере деятельности или для выполнения определенных функций, которые являются предметом общественного интереса. В дополнение к этим стандартам IAESB предоставляет методические материалы по внедрению подхода к развитию компетентности, ориентированного на образовательные результаты.

**Таблица 1. – Международные образовательные стандарты для профессиональных бухгалтеров**

Стандарт	Дата вступления в силу
ППО <sup>4</sup> IES 1 Вступительные требования для программ профессионального бухгалтерского образования (2014)	1 июля 2014 г.
ППО IES 2 Техническая компетентность (2015)	1 июля 2015 г.
ППО IES 3 Профессиональные навыки (2015)	1 июля 2015 г.
ППО IES 4 Профессиональные ценности, этические принципы и подходы (2015)	1 июля 2015 г.
ППО IES 5 Практический опыт (2015)	1 июля 2015 г.
ППО IES 6 Оценка профессиональной компетентности (2015)	1 июля 2015 г.
ППК <sup>5</sup> IES 7 Повышение профессиональной квалификации (2014)	1 января 2014 г.
ППК IES 8 Профессиональная компетентность руководителей аудиторских заданий по проверке финансовой отчетности (2016)	1 июля 2016 г.

Согласно стандартам IES, ПБО обычно выделяют три квалификационных уровня, которые соответствуют профессиональным средам с возрастающими уровнями неоднозначности, сложности и неопределенности (таблица 2).

**Таблица 2. – Квалификационные уровни<sup>6</sup>**

	базовый	средний	продвинутый
Формулировки, используемые при описании ключевых компетенций / результатов обучения	Описывает, объясняет, обобщает, решает простые задачи	Анализирует, принимает решения, находит значения, интерпретирует	Оценивает, исследует, интегрирует, дает количественную оценку, выносит суждения и принимает окончательное решение или дает рекомендации
Уровни неоднозначности, сложности и неопределенности профессиональной среды	Низкий	Умеренный	Высокий

Компетентность – это способность выполнять актуальные задачи в реальной жизни на определенном уровне мастерства. Знание и понимание сами по себе не приводят к компетентности. Компетентность требует эффективного приложения соответствующих навыков и наличия определенных качеств, которые, как правило, появляются только в результате конкретного практического опыта.

В контексте бухгалтерского учета, профессиональная компетентность – способность продемонстрировать необходимые технические и профессиональные навыки, ценности, этические принципы и подходы на достаточном для исполнения функций профессионального бухгалтера уровне мастерства в соответствии с потребностями и ожиданиями работодателей, клиентов, коллег и общественности. Технические знания важны, но недостаточны для исполнения функций бухгалтера: общественная ценность профессионального бухгалтера не сводится к знанию правил учета сделок или соблюдению налогового законодательства, а, что гораздо важнее,

<sup>4</sup> Первичное профессиональное образование

<sup>5</sup> Повышение профессиональной квалификации

<sup>6</sup> Подробное описание квалификационных уровней приведено в Приложении 1 Основных положений Международных образовательных стандартов для профессиональных бухгалтеров и претендентов на получение квалификации профессиональных бухгалтеров (2015 г.)

распространяется на умение выносить профессиональное суждение, в частности, в следующих ситуациях:

- помощь в оценке рисков;
- мониторинг и обеспечение качества и прозрачности финансовой отчетности;
- образцовое поведение в контексте принятия этических решений;
- оценка сложных транзакций и потенциальных проблем для сохранения актуальности и пригодности финансовой отчетности для пользователей;
- толкование и применение соответствующих стандартов и нормативов;
- критический подход к анализу информации;
- участие в стратегическом планировании.

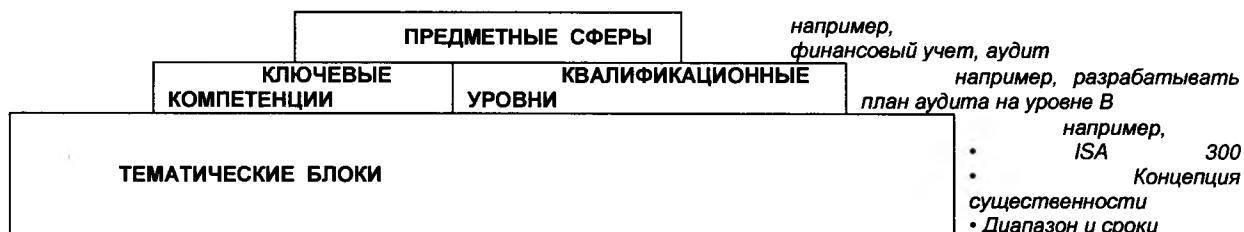
Именно профессиональное суждение и компетентность профессионального бухгалтера позволяют ему выступать советником в процессе принятия деловых решений, что служит укреплению общественного доверия, а также экономической стабильности и роста.

Интересной категорией, созданной на основе IES, является т.н. матрица компетентности. Матрица компетентности определяет и описывает профессиональные компетенции, которые, по утверждению ПБО, вновь сертифицируемые профессиональные бухгалтеры способны продемонстрировать на указанных квалификационных уровнях. Матрица компетентности является основанием, связывающим воедино все элементы программ для членов организации и студентов посредством:

- поддержки внутренних образовательных программ и курсов повышения профессиональной квалификации как для вновь сертифицируемых членов, так и для действующих профессиональных бухгалтеров;
- определения стандартных требований в отношении компетенций и профессионального поведения в поддержку этических и воспитательных процессов;
- предоставления взрослым студентам и переqualифицирующимся специалистам, желающим присоединиться к программе, базы для оценки и частичного зачета баллов либо полного освобождения от дисциплин на основании предыдущего образования и опыта работы;
- обеспечения соответствия национальным, региональным и международным требованиям и ожиданиям;
- обоснования сопоставлений с другими организациями, в частности, потенциальными партнерами (например, другими ПБО, вузами или органами управления других, смежных профессий).

Во главу угла матрицы компетентности ставятся области компетентности – предметные сферы, далее перечисляются ключевые компетенции, детализирующие предметные сферы, которыми должен владеть профессиональный бухгалтер на соответствующем квалификационном уровне. Тематические блоки еще в большей степени детализируют ключевые компетенции (рис. 1).

Процесс разработки первичной матрицы компетентности организации состоит в определении областей компетентности (или предметных сфер); относящихся к ним ключевых компетенций и соответствующих последним квалификационных уровней; а также тематических блоков, лежащих в основе каждой из ключевых компетенций.



**Рисунок 1. – Матрица компетентности**

В таблице А, в стандарте IES 2, опубликованном в октябре 2019 г. (вступающем в силу с 1 января 2021 года) представлены образовательные результаты в одиннадцати предметных сферах технической компетентности. Что касается **вспомогательных компетенций**, стандарты IES 3 и 4 содержат требования относительно образовательных результатов **в сфере профессиональных навыков** (IES 3) и **профессиональных ценностей, этических принципов и подходов** (IES 4).

Эти образовательные результаты определяют компетенции, необходимые профессиональным бухгалтерам в современной деловой среде.

Для профессиональных бухгалтеров чрезвычайно важно поддерживать соответствующий требованиям времени уровень квалификации. Вопросы повышения квалификации рассматриваются в IES 7.

В особую группу, очевидно, следует выделить стандарт IES 8 «Профессиональная компетентность руководителей аудиторских заданий по проверке финансовой отчетности», изложенный в нескольких редакциях (последняя опубликована в октябре 2019 г. и вступает в силу с 1 января 2021 года). В соответствии с IES 7 «Повышение профессиональной квалификации» организации-члены IFAC требуют от всех профессиональных бухгалтеров совершенствовать профессиональную компетентность и поддерживать ее на приемлемом уровне, соответствующем их производственным и профессиональным обязанностям. В IES 8 конкретизируются требования IES 7 применительно к уровню профессиональной компетентности для выполнения профессиональными бухгалтерами функциональной роли руководителя задания, ответственного за проверку финансовых отчетов.

Настоящий стандарт предназначен для использования вместе со следующими документами: «Положения об обязанностях членов (SMO) 1 – «Обеспечение качества», Международный стандарт аудита (ISA) 220 «Контроль качества аудита финансовых отчетов» и Международный стандарт по контролю качества (ISQC) 1 «Контроль качества в фирмах, проводящих аудиторские проверки и обзоры финансовых отчетов и выполняющих другие аудиторские задания в сфере подтверждения достоверности и схожих услуг». Все вместе указанные положения возлагают на организации-члены МФБ, руководителей аудиторских заданий и фирмы в рамках системы контроля качества ответственность за аудит финансовых отчетов. Кроме того, во многих юрисдикциях регулирующий орган может выполнять надзорную роль в этой системе контроля качества. Каждая из указанных заинтересованных сторон может влиять на профессиональную компетентность руководителя задания.

В таблице А в данном стандарте приведены области компетентности и образовательные результаты в сфере профессиональной компетентности руководителя задания.

Проведем сравнение между требованиями к образовательным результатам на первоначальном профессиональном уровне и при повышении квалификации (таблица 3).

**Таблица 3. – Сопоставление областей компетентности и образовательных результатов в сфере технической компетентности в соответствии с IES 8 и IES 2**

Область компетентности	Образовательные результаты в соответствии с IES 8	Образовательные результаты в соответствии с IES 2
(а) Аудит (IES 8)  (е) Аудит и подтверждение достоверности (IES 2)	(i) Проводить аудит путем активного участия на всех этапах аудиторского задания. (ii) Провести выявление и оценку рисков существенного искажения. (iii) Разработать план аудита, который учитывает риски, связанные с выявленными существенными искажениями. (iv) Оценить реагирование на риски существенного искажения. (v) Сделать вывод о целесообразности и достаточности всех соответствующих аудиторских доказательств, включая противоречащие доказательства, для поддержки аудиторского заключения. (vi) Оценить соответствие проведенной проверки Международным стандартам аудита или другим соответствующим стандартам, законам и правилам, применимым к аудиту финансовых отчетов. (vii) Подготовить приемлемое аудиторское заключение и соответствующий отчет о проверке, включающий в себя описание ключевой информации по результатам аудита в зависимости от обстоятельств.	(i) Описывать цели и этапы, связанные с проведением аудита финансовой отчетности. (ii) Применять соответствующие стандарты аудита (например, Международные стандарты аудита) и применимые законы и нормативные акты к аудиту финансовой отчетности. (iii) Оценивать риски существенного искажения в финансовой отчетности и рассматривать их влияние на стратегию аудита. (iv) Применять количественные методы, которые используются в аудиторских заданиях. (v) Объяснять ключевые элементы обязательств по выражению уверенности и применимые стандарты, которые имеют отношение к таким обязательствам.

Продолжение Таблицы 3

<p>(b) Финансовый учет и финансовая отчетность (IES 8)</p> <p>(a) Финансовый учет и отчетность (IES 2)</p>	<p>(i) Оценить, подготовила ли компания все существенные аспекты в финансовой отчетности в соответствии с применимыми основами финансовой отчетности и нормативными требованиями.</p> <p>(ii) оценить признание, оценку, представление и раскрытие операций и событий в финансовой отчетности в соответствии с применимыми рамочными и нормативными требованиями к финансовой отчетности.</p> <p>(iii) Оценивать бухгалтерские суждения и оценки, в том числе справедливые стоимостные оценки, сделанные руководством.</p> <p>(iv) Оценить достоверное представление финансовой отчетности относительно характера бизнеса, операционной среды и способности организации продолжать свою деятельность.</p>	<p>(i) Применять принципы бухгалтерского учета к операциям и другим событиям.</p> <p>(ii) Применять международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) или другие соответствующие стандарты к операциям и другим событиям.</p> <p>(iii) Оценивать правильность учетной политики, используемой для подготовки финансовой отчетности.</p> <p>(iv) Подготавливать финансовую отчетность, включая консолидированную финансовую отчетность, в соответствии с МСФО или другими соответствующими стандартами.</p> <p>(v) интерпретировать финансовую отчетность и раскрытие информации. (vi) интерпретировать отчеты, которые включают нефинансовые данные, например, отчеты об устойчивом развитии и интегрированные отчеты.</p>
<p>(c) Корпоративное управление и управление рисками (IES 8)</p> <p>(f) Корпоративное управление, управление рисками и внутренний контроль (IES 2)</p>	<p>(i) Оценка структур корпоративного управления и оценка рисков процессов, влияющих на финансовую отчетность предприятия как часть общей стратегии аудита.</p>	<p>(i) Объяснять принципы надлежащего управления, включая права и обязанности владельцев, инвесторов и лиц, на которых возложено управление; и объяснять роль заинтересованных сторон в требованиях к управлению, раскрытию информации и прозрачности.</p> <p>(ii) Анализ компонентов системы управления организацией.</p> <p>(iii) Анализ рисков и возможностей организации с использованием системы управления рисками.</p> <p>(iv) Анализ компонентов внутреннего контроля, связанных с финансовой отчетностью.</p>
<p>(d) Деловая среда (IES 8)</p> <p>(j) Условия ведения бизнеса и деятельности организации (IES 2)</p>	<p>(i) Анализировать соответствующие отраслевые, нормативные и другие внешние факторы, которые используются для оценки аудиторских рисков, включая факторы рынка, конкуренции, технологии производства и требований к окружающей среде, но не ограничиваясь ими.</p>	<p>(i) Описывать среду, в которой работает организация, включая основные экономические, правовые, политические, социальные, технические, международные и культурные факторы.</p> <p>(ii) Анализ аспектов глобальной среды, которые влияют на международную торговлю и финансы.</p> <p>(iii) Определять особенности глобализации, включая роль транснациональных корпораций, электронной коммерции и развивающихся рынков.</p>
<p>(e) Налогообложение (IES 8)</p> <p>(d) Налогообложение (IES 2)</p>	<p>(i) Оценить процедуры, выполняемые для устранения рисков существенных искажений финансовой отчетности в отношении налогообложения, и влияние результатов этих процедур на общую стратегию аудита.</p>	<p>(i) Объяснять требования национального налогообложения и требований к подаче документов.</p> <p>(ii) Подготовка прямых и косвенных налоговых расчетов для физических и юридических лиц.</p> <p>(iii) Анализ вопросов налогообложения, связанных с несложными международными операциями.</p> <p>(iv) Объяснение различия между налоговым планированием, уклонением от уплаты налогов и уклонением от уплаты налогов.</p>
<p>(f) Информационные и коммуникационные технологии (IES 8)</p> <p>(h) Информационные технологии (IES 2)</p>	<p>(i) Оценить информационные и коммуникационные технологии (ИКТ) среды для определения средств контроля, относящихся к финансовой отчетности для определения влияния на общую стратегию аудита.</p>	<p>(i) Анализ адекватности общих средств контроля информационных технологий и соответствующих средств управления приложениями.</p> <p>(ii) Объяснять, как информационные технологии способствуют анализу данных и принятию решений.</p> <p>(iii) Использование информационных технологий для поддержки принятия решений посредством бизнес-анализа.</p>

Продолжение Таблицы 3

(g) Законы и нормативные акты, регулирующие хозяйственную деятельность (IES 8) (j) Нормативно-правовая база регулирования деловых отношений (IES 2)	(i) Оценить выявленное или предполагаемое несоблюдение законов и нормативных актов для определения влияния на общую стратегию аудита и аудиторское заключение.	(i) Объяснять законы и положения, регулирующие различные формы юридических лиц. (ii) Объяснять законы и правила, применимые к среде, в которой работают профессиональные бухгалтеры
(h) Финансы и управление финансами (IES 8) (c) Финансы и финансовое управление (IES 2)	(i) Оценить различные доступные источники финансирования, и финансовые инструменты, используемые организацией для определения воздействия на общую стратегию аудита. (ii) Оценить денежные потоки, бюджеты и прогнозы организации, а также потребность в оборотном капитале для определения влияния на общую стратегию аудита.	(i) Сравнить различные источники финансирования, доступные для организации, включая банковское финансирование, финансовые инструменты, а также рынки облигаций, акций и казначейства. (ii) Анализ потребностей организации в денежных потоках и оборотном капитале. (iii) Анализ текущего и будущего финансового положения организации с использованием методов, включая анализ коэффициентов, анализ тенденций и анализ денежных потоков. (iv) Оценивать соответствие компонентов, используемых для расчета стоимости капитала организации. (v) применять методы составления бюджета капитала при оценке решений по капитальным вложениям. (vi) Объяснить подходы на основе оценки доходов, активов и рыночной оценки, используемые для принятия инвестиционных решений, бизнес-планирования и долгосрочного финансового управления.

**Заключение.** По результатам сравнения можно сделать следующие **выводы**:

— Структура требований в IES 8 меняется в сторону возрастания роли компетенций, составляющих сущность профессии аудитора. Это, в первую очередь, сам аудит, а также финансовый учет и отчетность. Аналогично, весьма и весьма возрастают требования к умению профессионального аудитора оценивать качество корпоративного управления, влияние деловой среды на широкий спектр возможных рисков и т.д.

— В IES 8 значительно усиливаются требования к образовательным результатам в области аудита и финансового учета и отчетности, корпоративного управления и т.д. Очевидно, что требования к квалификационному уровню повышаются до самого высокого – продвинутого значения – «Оценивает, исследует, интегрирует, дает количественную оценку, выносит суждения и принимает окончательное решение или дает рекомендации»

— В отношении финансов и финансового управления приоритеты смещаются в сторону *оценки* источников финансирования и будущих денежных потоков в конкретной организации с точки зрения влияния на общую стратегию аудита.

**СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ**

1. Сборник международных положений по образованию. Международная федерация бухгалтеров (IFAC), Комитет по международным стандартам бухгалтерского образования (IAESB), 2017. Перевод с англ. <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/2017-Russian-Handbook-of-International-Education-Pronouncement.pdf>
2. Handbook of International Education Pronouncements. IAESB, 2019 Edition. <https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Handbook-of-International-Education-Standards-2019.pdf>

**PROFESSIONAL ACCOUNTING EDUCATION: INTERNATIONAL EXPERIENCE**

**Pashkovskaya L.V., Candidate of Economic Sciences, Associate Professor of the Accounting, Control and Finances Department The Belarus State Economic University, Minsk, Belarus, ACCA DipIFR (rus)**

**Annotation.** *The article considers international regulation and standardization in the field of professional accounting education, the current state and trends in the activities of professional accounting organizations in the international community, compares the requirements for educational results at the initial professional level and during advanced training.*

**Key words:** *professional accounting education, international educational standards.*