

**Федеральное государственное бюджетное образовательное
учреждение высшего профессионального образования
«РОССИЙСКАЯ АКАДЕМИЯ НАРОДНОГО ХОЗЯЙСТВА
И ГОСУДАРСТВЕННОЙ СЛУЖБЫ
ПРИ ПРЕЗИДЕНТЕ РОССИЙСКОЙ ФЕДЕРАЦИИ»**

Чипуренко Е.В., Лисовская И.А., Трапезникова Н.Г.

**Реформирование системы регулирования
финансового учета и отчетности,
порядка интегрирования
в экономическую и образовательную среду**

Москва 2017

Чипуренко Е.В. заведующая сектором Межкафедральной лаборатории финансово-экономических исследований Факультета финансов и банковского дела Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Лисовская И.А. главный научный сотрудник Межкафедральной лаборатории финансово-экономических исследований Факультета финансов и банковского дела Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Трапезникова Н.Г. младший научный сотрудник Межкафедральной лаборатории финансово-экономических исследований Факультета финансов и банковского дела, Российской академии народного хозяйства и государственной службы при Президенте РФ

Данная работа подготовлена на основе материалов научно-исследовательской работы, выполненной в соответствии с Государственным заданием РАНХиГС при Президенте Российской Федерации на 2016 год.

Оглавление

1 Глобализация и конвергенция как основные тенденции в образовании профессиональных бухгалтеров	4
2. Характерные особенности институциональной среды перехода к МСФО и подготовки специалистов на постсоветском пространстве	14
3 Международные стандарты образования бухгалтеров (IES IFAC): базовые аспекты и тенденции развития	19
4 Роль и значение профессиональных сертификаций в образовании бухгалтеров и аудиторов	31
5 Подходы к формированию современных учебных программ образования бухгалтеров на основе международных стандартов и сертификационных профессиональных процедур	44
СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ	55

1 Глобализация и конвергенция как основные тенденции в образовании профессиональных бухгалтеров

Вопросы современного образования в области подготовки профессиональных бухгалтеров и аудиторов связаны с процессами внедрения единых мировых подходов к ведению бухгалтерского учета и формированию финансовой отчетности, а также проведению аудита как основной формы контроля бухгалтерской информации. Формализация и внедрение в национальную практику единых мировых подходов происходят посредством разработки и признания международных стандартов, в числе которых международные стандарты финансовой отчетности и международные стандарты аудита (МСА).

Необходимость разработки новых подходов к образовательному процессу, который должен работать «на опережение», связана со спецификой современной ситуации в экономике. Специалисты называют «прогрессирующей глобализацией» [3] одну из ключевых тенденций современной экономики. В качестве отличительной особенности прогрессирующей глобализации рассматривается возрастающая актуальность качественного информационного обеспечения. В экономике особое значение приобретает информационная база, формируемая в бухгалтерском учете и представляемая миру в форме публичной финансовой отчетности. «Основу глобализации, охватывающей в настоящее время разные стороны развития современного мирового сообщества, составляют интеграционные процессы в экономике. На фоне этих процессов усиливается значение бухгалтерского учета как инструмента деловой коммуникации, способного передавать экономическую информацию». Значительное препятствие для прогрессирующей глобализации представляет наличие национальных стандартов финансового учета, практикуемых в различных юрисдикциях. Переход к МСФО путем гармонизации национальных правил и разработки подходов к международной стандартизации учета является выходом из возникшей ситуации.

В мае 2000 года Международная организация комиссий по ценным бумагам (IOSCO — The International Organization of Securities Commissions) одобрила использование стандартов для финансовой отчетности организаций, включенных в международные листинги, что привело к началу массового применения МСФО и

МСА в мире. Одновременно в 2000 году Комиссией по ценным бумагам и биржам (SEC) США были определены элементы глобальной инфраструктуры, включая:

- эффективные, независимые и высококачественные организации-разработчики стандартов в области бухгалтерского учета и аудита;
- высококачественные стандарты аудита;
- аудиторские фирмы с эффективным контролем качества по всему миру, и гарантирование качества всей профессии;
- активный регулирующий надзор.

По мнению аналитиков [13] в перечне основных элементов глобальной инфраструктуры SEC не упомянут очень существенный элемент — высококачественное образование профессиональных бухгалтеров, способных реализовать новые международные подходы к учету и аудиту, сформулированные в МСФО и МСА.

Профессиональное суждение является фундаментальным для применения международных стандартов финансовой отчетности и аудита. Факторы, затрагивающие суждение профессиональных бухгалтеров при применении этих стандартов, включают образование, опыт, и культуру бухгалтера. Культурная составляющая происходит главным образом из воспитания и профессиональных влияний.

Образовательные программы не работают в вакууме. Фактически программы образования бухгалтеров и преподаватели работают в очень сложной среде, в которую глубоко внедряются местные проблемы, и которая подвергается влиянию внешних факторов и международных изменений. Программы профессионального образования бухгалтеров особенно чувствительны к образовательным требованиям, которым выпускники этих программ должны удовлетворять, чтобы стать высококвалифицированными бухгалтерами.

Таким образом, в мировой практике пришли к осознанию необходимости третьей составляющей в деятельности профессиональных бухгалтеров — единых подходов к процессу образования, оформленных в виде очередного комплекса международных стандартов.

В настоящее время в области разработки и реализации передовых международных подходов к образованию профессиональных бухгалтеров лидером является Международная федерация бухгалтеров (МФБ) (International Federation of Accountants (IFAC)) — International Federation of Accountants (IFAC) — это глобальная организация, объединяющая профессиональных бухгалтеров из 130 стран и юрисдикций. Непосредственно вопросами образования бухгалтеров и аудиторов в составе Международной федерации бухгалтеров (IFAC) занимается Комитет по Международным Стандартам Бухгалтерского Образования (IAESB — The International Accounting Education Standards Board). Как отмечается [14], основными направлениями работы IFAC в ближайшие годы будут: дальнейшее участие в разработке стандартов учета и аудита; усиление значимости кодекса профессиональной этики; внедрение системы международных стандартов подготовки профессиональных бухгалтеров.

Одним из условий эффективности движения по указанным направлениям выступает разработка и реализация единых требований к образовательной и профессиональной подготовке бухгалтеров, которые, с одной стороны, разделялись бы всем профессиональным сообществом, а, с другой, — не противоречили соответствующим документам национальных регуляторов стран - членов IFAC.

В большинстве стран мира, используются взаимозаменяемые термины «бухгалтер», «профессиональный бухгалтер» и «аудитор». Международная федерация бухгалтеров имеет четкую точку зрения по отдельным аспектам признания квалификации профессиональных бухгалтеров, включая следующие моменты. Профессиональным бухгалтером может быть член национальной профессиональной организации, входящей в состав IFAC. Тот факт, что все национальные профессиональные организации, формирующие политику в области аудита в конкретной стране, входят в состав IFAC, говорит о том, что предложенный ею подход к сертификации распространяется и на бухгалтеров, и на аудиторов. В России с 2005 г. под профессиональными бухгалтерами, т. е. специалистами, обладающими одноименными аттестатами и знаниями международной и российской практики учета и аудита, являются только члены Института профессиональных бухгалтеров (ИПБ) России.

В этой связи необходимо иметь в виду, что для целей настоящей работы с позиции обеспечения высокой квалификации и компетенций специалистов в области бухгалтерского учета понятие «профессиональный бухгалтер» охватывает не только членов ИПБ России, но специалистов, профессиональной сферой деятельности которых является работа в бухгалтерской службе.

С 1 июля 2008 года действует Международный Стандарт Образования 8 «Требования к компетентности специалистов по аудиту» МФБ, в котором используется термин «специалист по аудиту» — профессиональный бухгалтер, который по своим обязанностям отвечает, или которому поручено отвечать за значительные аудиторские суждения при аудите исторической финансовой информации. Аудит финансовой отчетности — это одна из областей, в которой могут специализироваться профессиональные бухгалтеры.

Для целей формирования и внедрения Международных Образовательных Стандартов Комитет по Международным Стандартам Бухгалтерского Образования (IAESB) использует следующие определение основных понятий «профессиональный бухгалтер» и «образовательная программа».

Профессиональный бухгалтер — это специалист в области бухгалтерского учета, который достиг, демонстрирует и продолжает развивать профессиональные компетенции для выполнения роли в бухгалтерской профессии, от которого профессиональная бухгалтерская организация или лицензирующий орган требует соблюдения Кодекса Этики. Комитет по Международным Стандартам Бухгалтерского Образования (IAESB — The International Accounting Education Standards Board) изначально определяет термин «программа».

Образовательная программа — программа базового (основного) профессионального бухгалтерского образования, а также программа, обеспечивающая получение дополнительного практического опыта (опыта работы), и/или программ дополнительного профессионального образования.

В современном мире взгляд на профессионального бухгалтера значительно изменился. По мнению главы (Fayez Choudhury, IFAC Chief Executive Officer) МФБ (IFAC — International Federation of Accountants IFAC) для бухгалтерской профессии обязательным является наличие стратегического мышления, поскольку

принимаемые ими правильные решения — связующее звено, которое поможет укреплению организации и, одновременно, способствует дальнейшему продвижения экономики в общественных интересах.

В 2010 г. в Малайзии состоялся XVIII Всемирный конгресс IFAC [15], одно из пленарных заседаний которого называлось «Бухгалтеры будущего поколения – обзор изменений и ожидаемых перспектив» и было посвящено представлению современных требований, предъявляемых мировым сообществом и бизнесом к работникам бухгалтерских служб. В ходе обсуждения заявленной темы ведущие специалисты мирового уровня пришли к выводу, что существует восемь движущих сил «устойчивого развития экономики», полноценное применение и раскрытие каждой из них предполагает активное участие бухгалтера (таблица 1.1).

Таблица 1.1 — Движущие силы устойчивого развития экономики [15]

Движущие силы устойчивого развития экономики	Направления участия бухгалтерских служб в развитии движущих сил устойчивого развития экономики
1. Учет интересов покупателей	– Осуществление мониторинга изменения потребностей и предпочтений клиентов – обеспечение топ-менеджмента компании структурированной информацией об изменениях покупательских предпочтений для принятия решений, максимально ориентированных на потребителя
2. Эффективное руководство и стратегия компании	– Создание качественной информационной базы для формирования стратегических финансовых планов развития – участие в моделировании параметров прогнозных бюджетов
3. Интеграция руководства, управления риском и внутреннего контроля	– Оценка и совершенствование методов, систем и процессов управления, риска-менеджмента и контроля согласно происходящим изменениям (социальным, экономическим и иным)
4. Инновации и адаптивность	– Объективная оценка и анализ результатов и последствий внедрения инноваций.
5. Финансовый менеджмент	– Обеспечение информацией руководства компании об трансформации ключевых параметров финансовой отчетности – анализ динамики финансовых показателей и их интерпретация для разработки стратегии, принятия решений и контроля – участие в осуществлении финансового планирования и бюджетирования – участие в управлении оборотным капиталом и привлечении инвестиций – прогнозирование и контроль издержек
6. Управление человеческим капиталом	– Оценка эффективности работы отдельных подразделений и их персонала

7. Корректировка и реализация стратегии компании	– Выявление недостатков оперативного управления и цепочки поставок – сбор и обработка информации о реализации стратегии и предоставление ее менеджменту компании
8. Эффективное и прозрачное раскрытие информации	– Формирование финансовой отчетности с включением в нее нефинансового компонента о социальном и экологическом аспектах работы компании.

Таким образом, в современных условиях к бухгалтеру предъявляются не только высокие и постоянно растущие требования в отношении знаний в профессиональной сфере, включая «профильные дисциплины», такие как бухгалтерский учет, финансовый менеджмент, аудит, налогообложение и проч., но и в различных иных областях знаний и практики. К числу этих иных можно отнести маркетинг, общий и стратегический менеджмент, управление персоналом, корпоративную культуру и проч. Указанные требования выдвигаются в связи с тем, что знания в перечисленных и иных значимых областях знаний могут оказывать влияние на характер решений, принимаемых непосредственно бухгалтером или с его участием.

В конце 2015 Международная федерация бухгалтерского учета впервые обнародовала данные двух исследований, проведенных CEBR (Centre for Economics & Business Research) одного из ведущих в Великобритании консультационных и исследовательских центров в области экономики [18].

Исследование Nexus 1: The Accountancy Profession, Behind the Numbers содержит анализ данных с 2009 по 2013 год, что позволило отследить следующие количественные и качественные изменения в группе специалистов по бухгалтерскому учету [19]. Количество профессиональных бухгалтеров, являющихся членами МФБ, выросло на 16% — с 2,4 млн. до 2,8 млн. человек. Примерно две трети этого количественного прироста произошло за счет «естественного» пополнения — прихода новых специалистов в профессию, и этот рост был органическим. Одна треть прироста признана дополнительным ростом. Постоянный рост спроса на профессию и в «хорошие», и «плохие» времена является показателем ее устойчивости для мировой экономики.

В исследовании проведен анализ роста количества специалистов в области учета в общем росте занятости в регионах и сделан вывод о важности профессиональных бухгалтеров в странах с растущей экономикой.

Результаты исследования Nexus 2: The Accountancy Profession—A Global Value-Add, проведенного Центром экономических и деловых исследований (CEBR), дали количественную оценку существенного глобального экономического вклада специальности профессионального бухгалтера [20]. Оценка определяется как валовая добавленная стоимость (gross value added — GVA) и составляет 575 млрд. \$ в год для мировой экономики. Причиной является деятельность профессиональных бухгалтеров в области применения требований к информации в части соблюдения экологических норм (the global accountancy ecology). Глобальный экономический вклад профессиональных, но не аффилированных с МФБ по бухгалтеров, по данным национальной статистики различных стран, составляет 327 млрд. \$ в год для мировой экономики. Такой вклад бухгалтеров сопоставим с вкладом в мировую экономику отдельных развивающихся стран и является исключительно важным для правительства, политиков, бизнеса и общественности, отражая ситуацию содействия профессии экономическому росту и процветанию.

CEBR впервые удалось связать динамику профессии с уровнем развития экономики. Была выявлена корреляция между долей бухгалтеров в общем количестве занятых в экономике страны с показателем ВВП на душу населения и индексом развития человеческого потенциала ООН (UN's Human Development Index (HDI)). Профессия дает наибольший экономический вклад в развитых странах, особенно в Европе и Северной Америке.

Еще сильнее корреляция установлена по результатам исследования между долей профессиональных бухгалтеров в трудовых коллективах и Индексом развития человеческого потенциала ООН (UN's Human Development Index (HDI)), который измеряет ряд показателей, включая продолжительность жизни, лет обучения, и доходы, и шире, чем ВВП—это еще сильнее.

В Проекте Стратегии и Плана Работы на период 2016-2018 годы (IFAC Strategic Plan for 2016-2018 [21]. Charting the Future of the Global Profession)

Международная федерация бухгалтеров акцентирует внимание на том, что в настоящее время профессия бухгалтер приобрела глобальный характер, и планирует мероприятия, направленные на подготовку бухгалтерской профессии к неизбежным изменениям и вызовам в будущем, рассматривая основные макротенденции и существенные последствия, которые могут возникнуть.

На состоявшейся весной 2016 года международной конференции [22], организованной Комиссией по образованию Международной федерацией бухгалтеров (the International Accounting Education Standards Board (IAESB)), были затронуты проблемы адаптации образовательных программ для профессиональных бухгалтеров и аудиторов к меняющейся и растущей бухгалтерской профессии в условиях конкретной страны или региона. В качестве ключевых положений для развития профессиональной компетентности и человеческого потенциала были признаны:

- взаимосвязь применяемой техники бухгалтерского учета и формируемой финансовой отчетности;
- разработка специальных учебных программ для высших учебных заведений, которые бы предусматривали как развитие профессиональной компетентности в области публичной отчетности, составленной на основе МСФО, так и изучение национальной системы учета страны или региона;
- необходимость развития соответствующих поведенческих навыков в качестве дополнения к технической компетенции будущего профессионального бухгалтера;
- необходимость повышения значимости преподавателей бухгалтерского учета, как тех, кто является практиками, так и представителей академической среды;
- поиск новых возможностей для непрерывного комплексного процесса обучения с целью подготовки грамотных специалистов.

В ответ на глобальные вызовы в отношении профессии бухгалтера в 2002 году было проведено первое значительное исследование, посвященное воздействию глобализации на образование бухгалтеров, по заказу Правления Фонда МСФО (IASCF) [13]. Уже в 2006 году был создан специальный центр по

изучению мирового образовательного процесса в области подготовки профессиональных бухгалтеров (Center for Global Accountancy Education) при Школе учета и управленческих информационных систем Университета DePaul, к которому в 2007 году присоединился центр деловых исследований Лейденского Университета. Осознавая глобальность и динамический характер изменений в профессии профессиональных бухгалтеров, происходивших в течение пяти лет, в 2007 году было проведено очередное исследование в области международного образования. Эти же вопросы обсуждались на Всемирном конгрессе преподавателей бухгалтерского учета в Стамбуле в ноябре 2006 года.

По мнению экспертов существуют могущественные глобальные движущие силы для изменений в образовании бухгалтеров, в том числе, влияние конкуренции; воздействие информационных и коммуникационных технологий; глобализация бизнеса; фокус на учет по справедливой стоимости; спрос на новые знания и навыки; требование усовершенствования корпоративного управления и этики.

При этом было сделано предположение о направлениях, в которых может двигаться процесс развития и усовершенствования образования бухгалтеров на глобальном уровне:

- единственным реальным капиталом профессии является человеческий капитал;
- национальные системы образования должны отражать глобальное измерение;
- современный профессионал должен обладать как широкими знаниями, так и специализированными навыками;
- профессионалы должны постоянно приобретать новые знания и навыки;
- будущим бухгалтерам необходимо обучение в области этики и объективности.

В 2016 году Международный комитет по образованию МФБ опубликовал консультативный документ (Consultation Paper, Meeting Future Expectations of Professional Competence: A Consultation on the IAESB's Future Strategy and Priorities) [23], содержащий анализ будущих ожиданий профессиональной компетентности и

соответствующие действия МФБ в виде будущей стратегии и приоритетов в области образования бухгалтеров. Документ представляет предлагаемую концепцию и стратегию на ближайшие пять лет, которая основывается на завершении работы над обновлением стандартов образования и содержит меры по поддержке реализации этих стандартов.

Таким образом, глобализация как движущая сила и конвергенция как результат — главные движущие силы развития сферы современного образования бухгалтеров [13].

Разработка и внедрение международных образовательных стандартов под руководством МФБ, делает доступными глобальные ориентиры, которые могут использоваться для определения пробелов в существующей ситуации в национальных образовательных программах. Скоординированная деятельность, направленная на удаление этих пробелов уже имеет место как в экономически развитых, так и в развивающихся странах, где в процессе преобразований участвуют регуляторы, крупные бухгалтерские/аудиторские организации и профессиональные организации.

2. Характерные особенности институциональной среды перехода к МСФО и подготовки специалистов на постсоветском пространстве

В постсоветских странах приоритет отдан соблюдению норм налогообложения по сравнению с правилами учета. В законодательстве присутствует требование обязательного представления субъектами хозяйствования финансовой отчетности в налоговые органы, которые одновременно выполняют контролирующие функции. Несмотря на отсутствие прямой нормы в законодательстве о бухгалтерском учете, предусматривающей контрольные функции налоговых органов в отношении финансовой отчетности, налоговым законодательством, например в России, предусмотрены санкции за неправильное отражение информации на счетах бухгалтерского учета. Наличие требований налогового законодательства для целей расчета налоговых обязательств и отсутствие действенного контроля исполнения стандартов бухгалтерского учета приводит к тому, что финансовая отчетность формируется на основе методов налогового учета и не может являться достоверной. Эксперты Мирового банка отмечают [28], что налоговое законодательство является одним из самых серьезных факторов, оказывающих влияние на практику составления финансовой отчетности и ведения бухгалтерского учета, несмотря на увеличение спроса на финансовую информацию со стороны других пользователей.

Это эффект превалирования значимости налоговых норм имеет место в постсоветских странах даже в случае законодательно установленного требования раздельного ведения налогового и бухгалтерского учета, как например, это имеет место в России. В результате, у лиц, ответственных за формирование финансовой отчетности, вырабатывается и поддерживается мнение о необходимости соблюдения только требований налогового законодательства и возможности использования налоговых правил при ведении бухгалтерского учета и составлении финансовой отчетности. Практикующие бухгалтеры имеют недостаточно четкое понимание сути финансовой отчетности и различий в требованиях национальных стандартов, МСФО и налогового законодательства. Это означает, что переход к применению МСФО требует изменения менталитета, образа мышления, что

возможно при наличии значительного временного промежутка и соответствующего обучения.

Вследствие того, что фондовые рынки постсоветских стран находятся на начальной стадии своего развития, а уровень иностранных инвестиций невысок, отсутствует спрос на транспарентную финансовую отчетность.

Таким же образом формируется и отношение к специалистам в области бухгалтерского учета и аудита.

Подготовка бухгалтеров в Российской Федерации осуществляется как в системе высшего образования, так и в форме получения квалификационного аттестата профессионального бухгалтера.

Для сравнения: в России название профессии «бухгалтер» указывается в дипломе, который получает выпускник ВУЗа или колледжа. Претендентам, успешно выполнившим все требования, квалификационный аттестат профессионального бухгалтера выдает Институт профессиональных бухгалтеров России (ИПБР).

Н.И.Лушенкова отмечает, что «Реформирование отечественной системы высшего образования и ее сближение с европейской предусматривает смену парадигмы и содержания современного учебного процесса. ...Оценивая систему подготовки специалистов по бухгалтерскому учету, анализу и аудиту в вузах России, можно сделать вывод, что условия и качество их подготовки в целом соответствуют лицензионным и аккредитационным требованиям» [46].

В то же время отмечается и ряд недостатков действующей системы вузовской подготовки. Так, по мнению В.Г. Гетьмана [47], имеется ряд серьезных проблем в процессе обучения студентов, включая следующие.

Неправильное, несоответствующее потребностям современной практики установленное в Федеральном государственном образовательном стандарте высшего профессионального образования (ФГОС ВПО) по направлению «Экономика» (уровень «бакалавр») распределение учебного времени между отдельными циклами учебных дисциплин, что находит свое выражение в следующем.

Самостоятельной проблемой ФГОС ВПО по направлению «Экономика» выступает декларативный характер компетентностного подхода. Разработчики стандарта не представили каких-либо материалов проведенных исследований по вопросу, какими компетенциями должен владеть выпускник-бакалавр по рассматриваемому направлению.

Практика применения ФГОС ВПО показала наличие еще одной проблемы – значительного увеличения доли вариативной части в образовательных стандартах. Так, если в стандарте 1-го поколения она составляла 22,5% общего количества учебного времени; а во 2-ом — 31,8%, то в 3-ем — от 45 до 52,4%. Безусловно, ВУЗы имеют право реализовывать свое видение и конкурентные преимущества предоставляя возможность выбора студентам различных уровней, однако, эта возможность должна быть, во-первых, финансово реализуема, а, во-вторых, не сокращать часть времени на изучение обязательных для всех дисциплин.

Применительно к специальности «бухгалтер» обучение студентов должно осуществляться именно по этой специальности, а не по направлению «Экономика», как это установлено сейчас. Учитывая требования, которые в настоящее время, общество предъявляет к достоверности и качеству финансовой отчетности необходимо пересмотреть перечень специальностей в области экономического образования.

Разделяя позицию В.Г.Гетьмана по большинству вопросов, связанных с необходимостью совершенствования учебного процесса, на наш взгляд, сейчас в большинстве случаев отсутствует возможность внедрить «научный компонент», предлагаемый ученым. Без сомнения, отмеченные им дисциплины (такие как «Основы университетских исследований», «Критическое мышление и креативный подход к решению проблем», «Продвинутые темы в исследованиях бухгалтерского учета» и др.) интересны. Однако сегодня недостаточный уровень довузовской подготовки и необходимость формирования у бакалавров практических навыков и компетенций не оставляют времени на освоение «продвинутых» дисциплин.

Необходимо отметить, что в повестке дня появляются и новые проблемы.

Перманентная доработка образовательных стандартов, в том числе и применительно к специальности «Экономика» приводит к бесконечным

техническим корректировкам учебных программ, не оставляя времени на их действительное совершенствование.

Продолжительная стагнация в разработке и введение в действие новых российских учетных стандартов (последний разработанный стандарт ПБУ 24 «Учет затрат на освоение природных ресурсов» был создан в 2011 г.). Проекты ПБУ, размещенные на сайте Минфина, остаются проектами, все более утрачивая актуальность и вступая в противоречие с МСФО. Методологический и методический разрыв между МСФО и СРБУ увеличивается, что осложняет процесс профессиональной подготовки будущих бухгалтеров и аудиторов к работе в ситуации, когда значительное количество российских компаний приступили к формированию консолидированной отчетности, которая должна быть представлена в формате МСФО.

Аттестация профессиональных бухгалтеров и аудиторов в стране осуществляется различными организациями. Квалификационные аттестаты профессиональных бухгалтеров, начиная с 1997 года, выдает Институт профессиональных бухгалтеров России (ИПБР).

Интерес к получению квалификационного аттестата резко вырос после того, как в 2000 году приказом Минфина России от 13.01.2000 № 4н были утверждены новые формы бухгалтерской отчетности, в которых главный бухгалтер, подписывающий отчетность, должен был обязательно указывать данные своего квалификационного профессионального аттестата. Высококвалифицированные бухгалтеры, планирующие продолжать свою профессиональную деятельность в должности, как минимум, главного бухгалтера, начали активно получать квалификационный аттестат.

Однако достаточно успешное начало подготовки профессиональных бухгалтеров было свернуто. Основной причиной сложившейся ситуации явился отказ от требования наличия у главного бухгалтера квалификационного аттестата. Так, 20 апреля 2001 года Министерство по налогам и сборам России (сейчас – ФНС России) выпустило письмо № АС-6-16/332, в котором разъяснило, что представители налоговых инспекций не имеют права требовать указания номера квалификационного аттестата при приеме отчетности. Никаких иных официальных

документов в отношении обязательности иметь квалификационный аттестат для главного бухгалтера не появлялось до настоящего момента.

Аттестацию аудиторов с 2011 года проводит Единая аттестационная комиссия (ЕАК), сформированная пятью саморегулируемыми организациями аудиторов.

На сайте ЕАК [48] представлены результаты сдачи 1-го этапа квалификационных экзаменов. Так, в 2016 году из 108 человек, допущенных к тестированию, успешно его выполнили 26, что составило 24,1% [48]. Такой уровень успешной сдачи характерен практически для всех предшествующих лет.

Анализ положений Отчета о деятельности Координационного совета по бухгалтерскому учету при Исполнительном комитете СНГ [50] показал, что актуальность вопроса о необходимости совершенствования процесса подготовки бухгалтеров сохраняется. На ближайшую перспективу Координационный совет ставит перед собой следующие цели в рассматриваемой области:

- дальнейшая гармонизация требований к уровню профессиональной квалификации специалистов бухгалтерской профессии;
- содействие деятельности Рабочей группы по взаимному признанию национальных сертификаций специалистов по бухгалтерскому учету.

3 Международные стандарты образования бухгалтеров (IES IFAC): базовые аспекты и тенденции развития

Комплекс международных образовательных стандартов (МСО, International Education Standards, IES), разработанных и принятых Международной Федерацией бухгалтеров (IFAC), включает:

- Концептуальную основу для международных образовательных стандартов для бухгалтеров, которая раскрывает миссию, стратегии и основные вопросы работы Комитета по образованию IFAC, а также взаимосвязь между способностями и компетентностью и представляет Глоссарий используемых терминов;
- Введение в международные стандарты образования, отражающее важность для общества качества образования бухгалтеров (аудиторов) и характеризующая сферу применения указанных стандартов;
- 7 стандартов для образования профессиональных бухгалтеров и 8-го стандарта, посвященного особенностям подготовки аудиторов и дополнительным требованиям, предъявляемым к ним. Требования и положения IES (МСО) 1-7 также являются обязательными для аудиторов.

Анализ структуры и содержательного наполнения программы сертификации IFAC позволяет сделать вывод о том, что международное сообщество признает принципиальное различие квалификации бухгалтера — высокопрофессионального специалиста (например, главного бухгалтера) и рядового сотрудника бухгалтерской службы. Умение выполнять техническую работу и вносить записи в бухгалтерские регистры даже в сочетании с многолетним стажем работы в сфере бухгалтерского учета не является ключевым фактором получения квалификации «профессиональный бухгалтер».

Профессиональный бухгалтер позиционируется как один из важных представителей топ-менеджмента организации, принимающей участие в управлении экономическим субъектом, в первую очередь, в сфере финансово-инвестиционного управления. В этой связи профессиональные бухгалтеры рассматриваются не как специалисты, в функционал которых входит организация и

ведение «учетного процесса», а как профессионалы, участвующие в процессе принятия управленческих решений, причем не только в сфере финансов.

Одним из главных условий, обеспечивающих достижение основных целей в сфере образования профессиональных бухгалтеров, является разработка и реализация единых требований к их образовательной и профессиональной подготовке. Эти требования, с одной стороны, должны соответствовать позиции всего профессионального сообщества, но, с другой, они не могут противоречить национальным нормативным требованиям стран - членов IFAC. Необходимость унификации требований к профессиональной подготовке бухгалтеров особенно стала актуальной после финансовых скандалов, связанных с достоверностью публичной отчетности ряда крупных фирм, и все более набирающего темпы процесса взаимопроникновения национальных экономик, проявляющегося в глобализации и интернационализации рынков товаров и капитала, в расширении масштабов деятельности транснациональных корпораций.

Одной из ключевых задач формирования и распространения Международных Стандартов Образования МФБ (IES IFAC) является содействие признанию профессиональных квалификаций бухгалтеров и аудиторов между странами.

Процесс принятия предполагает признание МСО в качестве основы для использования с учетом национальных особенностей. Этот процесс может включать рассмотрение проектов международных стандартов, перевод текстов, их публичное обсуждение и одобрение, включение положений МСО в национальные требования, а также сближение национальных стандартов с международными требованиями с целью сокращения или полного устранения различий между этими системами.

Процесс внедрения Международных стандартов образования подразумевает создание адекватной системы обучения, профессиональной подготовки и переподготовки, а также разработку практических руководств и иные действия, нацеленные на формирование надлежащего понимания стандартов и их практического применения.

Организации–члены МФБ должны разработать план действий, направленных на достижение соответствия изложенным выше требованиям Положения об обязательствах членов № 2, и продемонстрировать ход его исполнения.

Согласно результатам исследования, проведенного группой зарубежных специалистов Института глобального развития бухгалтерского учета (Global Accountancy Development Institute), в 23 из 40 рассмотренных стран требования МСО для профессиональных бухгалтеров применяются в качестве основы бухгалтерского образования.

Отмечается, что страны, в которых профессиональное сообщество оказывает существенное влияние на систему бухгалтерского образования, придерживаются позиции необязательного включения требований МСО в национальное законодательство при достаточности применения данных стандартов на практике в системе образования профессиональных бухгалтеров.

В странах-членах ЕС требования в отношении образования аудиторов (но не профессиональных бухгалтеров) изложены в 8-ой Директиве ЕС, положения которой подлежат обязательному включению в национальное законодательство стран. Эти требования идентичны положениям международных стандартов образования, в частности МСО 8.

Экономически менее развитые страны, в которых отсутствуют национальные стандарты образования для профессиональных бухгалтеров, как правило, полностью заимствуют международные требования.

В исследовании отмечаются основные проблемы, связанные с продвижением международных стандартов образования: (а) отсутствие законодательного требования признания международных стандартов образования (национальное законодательство не в полной мере учитывает требования МСО); (б) отсутствие необходимых ресурсов для внедрения требований МСО.

Общая идея стандартов заключается в идентификации минимума квалификационных требований в трех областях: образовательные и профессиональные знания; практический опыт; система постоянного и непрерывного обновления знаний и навыков. В стандартах IFAC определены

области знаний, которые должны быть представлены в программе подготовки профессиональных бухгалтеров, при этом содержательное наполнение конкретных предметов не раскрывается. Это право предоставляется специалистам национальных образовательных институтов с учетом особенностей национальной системы подготовки бухгалтеров и аудиторов, государственного (или институционального) регулирования и сложившихся традиций в сфере профессионального образования, имеющихся приоритетов в отношении тех или иных предметов.

Особенностью позиции IFAC, нашедшей отражение в перечисленных стандартах является то, что предложен вариативный подход к получению рассматриваемой квалификации, то есть ее получение возможно как в рамках университетского образования, так и в формате специальных программ сертификации. И эта практика уже прошла апробацию в ряде стран.

Стандарты характеризуют важнейшие компоненты образования для получения квалификации профессионального бухгалтера и требования для постоянного поддержания его компетентности. Стандарты первого поколения введены в действие с 1 января 2005 г., и практически все члены IFAC начали переходить к ним с указанной даты [52].

В стандартах изложены наиболее общие требования, предъявляемые к образовательному и профессиональному уровню, а также рекомендации в отношении комплекса знаний, которыми должен обладать профессиональный бухгалтер. Такая позиция IFAC принята с учетом существующих различий в национальных особенностях подготовки и отсутствии возможности обеспечения полной унификации программ профессиональной подготовки бухгалтеров в глобальном масштабе даже в долгосрочной перспективе.

Стандарт IES (МСО) 1 «Начальные требования к программе профессионального бухгалтерского образования» [51] определяет базовые требования программы организации-члена IFAC к уровню и качеству образования и наличию практического опыта для профессиональных бухгалтеров.

Цель Стандарта — обеспечить уровень образования обучающихся, желающих стать профессиональным бухгалтером (кандидатов), который позволит

им успешно пройти курс обучения, сдать квалификационные экзамены и приобрести необходимый практический опыт. Для выполнения этого требования организации-члены МФБ могут применять вступительное квалификационное тестирование, обязательное для всех кандидатов [п. 2 IES (МСО) 1].

Содержательное наполнение профессионального образования раскрыто в стандарте IES 2 «Содержание программ профессионального образования», устанавливающим трехмодульную систему, в котором применительно к каждому модулю закреплён комплекс учебных дисциплин, рекомендованных IFAC.

В совокупности областей знаний, определенных предлагаемыми программами профессионального образования и, которые необходимы бухгалтеру, выделяются три базовых модуля:

- бухгалтерский учет, финансы и смежные знания;
- организация и ведение бизнеса;
- информационные технологии.

Содержание программ профессионального образования бухгалтеров должно отвечать следующим требованиям:

- обучение профессиональных бухгалтеров должно быть элементом программы доквалификационной подготовки. Продолжительность и интенсивность этого обучения должны обеспечить усвоение студентами профессиональных знаний, необходимых для получения профессиональных компетенций;

- в рамках доквалификационного образования изучение и освоение компонента «знания по профессиональному бухгалтерскому учету» предполагают, как минимум, два года обучения по очной форме (т.е. на условиях обучения в течение полного рабочего дня) или эквивалент этого времени для вечерней формы обучения (на условиях неполного рабочего дня);

- для овладения необходимым объемом знаний обучающиеся должны получить степень по бухгалтерскому учету (например, бакалавр по профилю «Бухгалтерский учет, анализ и аудит») или иную профессиональную квалификацию, соответствующую такому уровню;

- профессиональные знания должны быть дополнены знаниями в иных областях, а также иными навыками (коммуникативными, организационными и

управленческими и проч.), которые, как правило, формируются в процессе получения высшего образования;

— знания по профессиональному бухгалтерскому учету являются только частью программы доквалификационной подготовки. Отдельные учебные программы могут устанавливать требования по углублению изучения отдельных предметов и предусматривать дополнительное углубленное изучение бухгалтерского учета, как минимум в течение двух лет (в дополнение к обязательным двум годам общепрофессионального образования).

Более специализированные учебные программы получения степени магистра по бухгалтерскому учету могут быть рассчитаны на срок в три года. Соотношение времени на освоение общих предметов, бухгалтерских дисциплин и практического опыта может быть различным, однако при этом необходимо обеспечить достижение в них равноценной компетентности;

— знания по бухгалтерскому учету, финансам и смежным дисциплинам являются фундаментальной основой, необходимой для профессиональных бухгалтеров. Структура временного распределения по ним может также может быть разной с учетом региона и сектора национальной экономики, в котором работают студенты.

Учебные планы по освоению знаний по профилю «Бухгалтерский учет» постоянно трансформируются и будет трансформироваться с учетом развития теории и практики самого бухгалтерского учета и смежных учебных дисциплин, а также изменения информационных потребностей пользователей финансовой отчетности. В связи с этим учебный план постоянно должен актуализироваться и корректироваться путем интеграции в него новых дисциплин, увеличения времени на изучение наиболее важных и сложных учебных курсов и отказа от изучения предметов, утративших актуальность.

Организации-члены Международной Федерации бухгалтерского учета (IFAC) могут включать актуальные для них предметы или изменить количество учебных часов, которое отводится на изучение отдельных дисциплин, с учетом специфики имеющихся условий.

IES (МСО) 3 «Профессиональные навыки». Цель Стандарта – «обеспечить овладение кандидатами в члены организации, которая входит в члены МФБ, соответствующим комплексом навыков (интеллектуальных, технических, личных межличностных и организационных) для работы профессиональными бухгалтерами. Это дает им возможность быть компетентными специалистами на протяжении их карьеры во все более сложной и требовательной среде» [п. 2 IES (МСО) 3].

Как следует из названия и заявленной цели, Стандарт определяет комплекс профессиональных навыков, необходимых профессиональному бухгалтеру. Особое внимание к навыкам (как в части понимания их сущности, так и в отношении определения их состава) связано с возрастанием ожиданий общества (работодателей, клиентов и иных пользователей информации) в отношении вклада бухгалтера в деятельность компании. На наш взгляд, в первую очередь, это относится к корректности ведения бухгалтерского учета и качеству и достоверности формируемой финансовой отчетности компании, а также раскрываемой в ней информации финансового и нефинансового характера.

Особое внимание Стандарт отводит получению общего образования, рассматривая его как обязательное условие формирования профессиональных навыков. Так, в п. 19 IES (МСО) 3 указано: «Все программы профессионального образования должны содержать определенную часть общего образования». Несмотря на различие требований к общему образованию в разных программах и странах, общее образование, направленное на развитие всего комплекса вышеперечисленных навыков, позволяет сформировать профессиональные навыки с позиции, представленной IFAC в IES (МСО) 1 «Начальные требования к программе профессионального бухгалтерского образования». Общее образование не имеет ограничений при интеграции входящих в него дисциплин в подготовку профессиональных бухгалтеров, и входящие в него дисциплины (предметные области) могут быть включены в любой из модулей в рамках профессиональной подготовки бухгалтеров.

«Профессиональные ценности, этика и отношения определяют принадлежность профессиональных бухгалтеров к профессии и должны влиять на

все аспекты их деятельности» [п. 4 IES (МСО) 4]. Признание такого понимания рассматриваемых категорий предполагает особенности в их изучении:

- «Профессиональные ценности, этика и отношения» должны быть выделены в учебном плане как самостоятельная дисциплина;

- еще на уровне бакалавриата при изучении рассматриваемого курса необходимо уделить значительное внимание вопросам связи между «этическим поведением, банкротством компании и мошенничеством» [п. 10 IES (МСО) 4];

- содержание и методика преподавание рассматриваемой дисциплины должны быть различными применительно к разным уровням образования (бакалавриат и подготовка профессионального бухгалтера);

- профессиональный бухгалтер должен изучать профессиональные ценности, этику и отношения в течение всей своей жизни и применять их в своей практической деятельности.

IES (МСО) 7 «Продолжение профессионального развития» предполагает постоянное развитие профессиональной компетентности и требует ее поддержания на протяжении всего периода осуществления профессиональной деятельности. В тексте IES (МСО) 7 находит отражение принцип, согласно которому постоянное повышение квалификации и поддержание необходимого уровня профессиональных компетенций является задачей и обязанностью как организации-члены МФБ, так и самих профессиональных бухгалтеров.

Организации-члены МФБ должны вводить требования относительно постоянного повышения квалификации в качестве обязательного условия продолжения членства профессионального бухгалтера в этих организациях.

IES (МСО) 8 «Требования к компетентности специалистов по аудиту». Необходимость в разработке Стандарта для специалистов по аудиту возникла не только вследствие того, что для компетентного выполнения своих обязанностей в этой области специалисту требуются специальные знания и навыки, но и в связи с уровнем доверия к результатам аудита финансовой информации со стороны общественности и иных заинтересованных лиц.

Цель Стандарта — обеспечить поддержание на определенном уровне и развитие у профессиональных бухгалтеров конкретных способностей,

необходимых для работы в качестве компетентных специалистов по аудиту [п. 2 IES (МСО) 8]. В Стандарте указано, что аудит исторической финансовой информации — это одна из сфер финансовой деятельности, в которой могут специализироваться профессиональные бухгалтеры. Для компетентного выполнения своих обязанностей в этой области, уровень образования и подготовки профессиональных бухгалтеров по аудиту и смежным областям должен быть выше, чем требуется от других профессиональных бухгалтеров.

Подводя итоги анализа основных положений стандартов NES (МСО) 1-8, необходимо отметить, что правильная реализация предложенной системы образования и формирования профессиональной этики, ценностей и отношений создает предпосылки для подготовки высококвалифицированных бухгалтеров и аудиторов.

Как отмечает А.Д.Шерemet: «Знание только особенностей, которые присущи хозяйственной деятельности организаций отдельных отраслей экономики, не позволяет аудитору профессионально и грамотно провести независимую проверку бухгалтерской (финансовой) отчетности аудируемых лиц, функционирующих в одной из отдельных отраслей экономики....единный аттестат аудитора де-юре дает право проводить аудит во всех областях экономики, а де-факто только в тех областях экономики, которые раньше входили в сферу деятельности общего аудита» [54]. Это связано с тем, что в экономике любой страны имеются отдельные отрасли, для которых характерны особые условия хозяйствования, без знания которых аудитор не сможет профессионально осуществить аудит бухгалтерской (финансовой) отчетности субъекта, функционирующего в одной из них.

С 1 января 2011 года в Российской Федерации претенденты сдают экзамены на получение единого квалификационного аттестата аудитора, который в случае успешной сдачи экзаменов дает им право проводить независимую проверку бухгалтерской (финансовой) отчетности любого аудируемого лица вне зависимости от вида деятельности, в которой это лицо осуществляет свою хозяйственную деятельность.

Вместе с тем программа квалификационного экзамена на получение единого квалификационного аттестата аудитора содержит: (а) систему базовых знаний, необходимых для осуществления аудита хозяйствующих субъектов, которые функционируют в типичных условиях хозяйствования; (б) сведения об особенностях, которые присущи отдельным отраслям экономики, к которым в первую очередь относятся: кредитные организации, страховые организации, организации профессиональных участников рынка ценных бумаг, негосударственные пенсионные фонды и др. В связи с этим для аудитора необходимо глубокое понимание особенностей сферы деятельности каждого из клиентов.

В стандартах IFAC и, в первую очередь, в стандарте IES (МСО) 8 «Образовательные требования для профессиональных аудиторов» предлагается система мер для решения этого вопроса. Так, в п. 18 Стандарта указывается, что «...необходима специализация профессиональных бухгалтеров и профессиональных аудиторов, поскольку ни один профессиональный аудитор не может быть специалистом высокого уровня во всех областях. Специализация необходима для наработки исключительно глубоких знаний и навыков в особых областях (отраслях)».

Мы разделяем позицию А.Д.Шеремета [54] по вопросу о том, что унификация типов квалификационных аттестатов аудитора, реализованная в России с 2011 г., поставила задачу разработки специальных учебных курсов для получения аудиторами, желающими осуществлять аудит в особых отраслях экономической деятельности, знаний и компетенций, необходимых для такой специализации. Такой подход нашел свое отражение в содержании программ квалификационных экзаменов и перечне экзаменационных вопросов.

В 2015 году МФБ опубликовала Справочник (2015 Handbook of International Education Pronouncements) с текстами в очередной раз пересмотренных и отредактированных международных стандартов образования (IES) 1-6, а также текст заново разработанного стандарт IES 7 [55]. Continuing Professional Development (2014) и стандарта 8, содержащего требования к компетентности специалистов по аудиту (IES 8, Competence Requirements for Audit Professionals

(2008)). Кроме того, Справочник включает пересмотренный текст Требований для международных стандартов образования для профессиональных бухгалтеров и стремящийся профессиональных бухгалтеров (Framework for International Education Standards for Professional Accountants and Aspiring Professional Accountants). Одним из наиболее существенных изменений является добавление нового раздела, который включает недавно пересмотренный МСО 8, Профессиональная компетентность для взаимодействия партнеров, ответственных за аудит финансовых отчетов (IES 8, Professional Competence for Engagement Partners Responsible for Audits of Financial Statements).

Годовой отчет IAESB за 2013 год (2013 IAESB Annual Report: Enhancing Professional Accounting Education), посвященный вопросам повышения уровня качества профессионального образования бухгалтеров, освещает работу международной профессиональной организации в общественных интересах в целях повышения качества и согласованности профессиональной практики бухгалтерского образования во всем мире и укреплению доверия общественности к компетенции и суждения профессиональных бухгалтеров [56].

Комитет по Международным Стандартам Бухгалтерского Образования (IAESB) в 2015 году предложил к обсуждению первую редакцию Руководящих принципов для реализации подхода в обучении, основанного на конечных результатах [57].

В Стратегии и плане работы на период 2014—2016 годы (2014-2016 IAESB Strategy and Work Plan) [58] Комиссия по образованию МФБ (The International Accounting Education Standards Board (IAESB)) поставила задачи [58, 59]:

- дальнейшей разработки, адаптации и внедрения Международных образовательных стандартов (IIES) не только среди членов МФБ, но практически повсеместно по миру, привлекая регуляторов, работодателей, академические и образовательные структуры различных стран,

- повышения качества профессионального бухгалтерского образования во всем мире;

- роста компетентности и качества решений, принимаемых профессиональными бухгалтерами.

Комитет МФБ по международным стандартам образования разработал специальное Руководство (IAESB Issues Guidance on Implementing a Learning Outcomes Approach for Professional Accounting Education) по внедрению подхода к образовательному процессу, основанному на конечных результатах обучения [60].

Как предусмотрено Руководящими принципами образовательные программы оцениваются на соответствие подходу, основанному на конечном результате [61], на основе трех составляющих: процесс формирования и разработки программы, оценка, и управление программой. Образовательная программа должна соответствовать следующим характеристикам:

- обеспечивает комплексный подход к формированию программы для реализации обучения, ориентированного на результаты;
- позволяет человеку развивать технические компетенции, профессиональные навыки и профессиональные ценности, этику и отношения, которые обеспечат достижение планируемых результатов обучения, требуемых для выполнения роли профессионального бухгалтера;
- способствует постоянному совершенствованию профессионального образования в области бухгалтерского учета.

Таким образом, руководящие принципы объединяют желаемые результаты обучения, методы проектирования программ, систему оценивания и управления в процесс непрерывного совершенствования.

4 Роль и значение профессиональных сертификаций в образовании бухгалтеров и аудиторов

Для целей формирования адаптивной национальной образовательной системы подготовки бухгалтеров и аудиторов следует в качестве базы рассматривать Международные стандарты образования, разработанные Комитетом по МСО Международной федерации бухгалтеров, которые предлагают процесс достижения требуемых компетенций профессионального бухгалтера.

Практическая реализация подхода МСО зависит, с точки зрения мировой практики внедрения МСФО, от активного участия профессиональных бухгалтерских организаций в разработке программ сертификации бухгалтеров, обеспечения условий профессионального развития. По мнению специалистов [68, 69] современный вариант МСО базируется на понятии профессиональное развитие.

Выполнить эти функции профессиональные организации могут в силу имеющихся у них полномочий. Основной задачей такой профессиональной организации является обеспечение соблюдения ее членами регулятивных требований.

В октябре 2003 года Советом по торговле и развитию Организации объединенных наций (ЮНКТАД) была принята пересмотренная Типовая программа учебной подготовки бухгалтеров (далее – Программа). Участие в разработке Программы принимали специалисты Международной федерации бухгалтеров (IFAC), Ассоциации дипломированных присяжных бухгалтеров (Association of Chartered Certified Accountants, ACCA), Организации дипломированных главных бухгалтеров Канады, Европейской комиссии, Института дипломированных бухгалтеров Шотландии, Польского совета по стандартам бухгалтерского учета, а также представители университетских и научных центров, ведущих транснациональных аудиторских и бухгалтерских компаний. Несмотря на то, что Программа разработана более 10 лет назад, она не утратила своей актуальности и является базовой моделью организации профессионального обучения бухгалтеров и аудиторов, например, отчетливо просматриваемой в построении системы обучения, предложенной Ассоциацией сертифицированных присяжных бухгалтеров (ACCA).

Цель подготовки указанной учебной программы – обратить внимание международного сообщества на комплекс дисциплин, которыми должен владеть профес-

сиональный бухгалтер. Разработка этой программы легла в основу определения квалификационных критериев для профессиональных бухгалтеров, выполнение которых позволит им более эффективно и качественно работать в условиях глобальной экономики. Вместе с тем Программа рассматривает подготовку бухгалтера и аудитора как систему непрерывного образования.

Для обеспечения международной унификации требований к профессиональной квалификации были разработаны базовые оценочные критерии. По мнению разработчиков, подобная унификация «позволит восполнить пробелы в национальных системах подготовки кадров, снизить расходы на взаимное признание и расширить международную торговлю бухгалтерскими услугами».

Программа имеет ряд особенностей [70]:

1. Предложенная типовая программа предназначена для высококачественного обучения профессиональных бухгалтеров в любой стране мира. Однако не все учебные заведения профессиональной подготовки способны (или стремятся) реализовать эту программу, поэтому в Программе определена необходимость выполнения ряда предварительных условий.

2. Учебная программа касается, прежде всего, технической стороны учебной подготовки профессиональных бухгалтеров. При этом связь дисциплин «бухгалтерского блока» и иных общеэкономических является неразрывной, поэтому бухгалтеры, как и профессионалы других специальностей, должны обладать глубокими общими знаниями и навыками, чтобы эффективно воспринимать происходящие изменения. Будущие бухгалтеры должны адекватно воспринимать информацию, опираясь на комплекс необходимых знаний и навыков. При этом отмечается, что эти общие знания и навыки могут быть получены как в рамках программы теоретического обучения, так и в последующем процессе накопления практического опыта.

3. Сформировались различные подходы к важнейшим результатам обучению бухгалтерскому делу. Один из подходов — «процесс накопления знаний» — ставит во главу угла знания, которые необходимы для приобретения навыков, требующихся профессиональному бухгалтеру. Основой альтернативного подхода выступают компетенции, рассматриваемые как «способность выполнять функции,

присущие той или иной профессии, в соответствии с существующими профессиональными требованиями». В данном случае компетенция позиционируется как проявление «отдачи», для получения которой необходимо профессиональное образование. Программа, разработанная в 2003 году, опирается на традиционный — первый подход.

4. Предложенная учебная программа выступает «исходной базой» для образовательной системы любой страны, которая стремится к сближению национальной системы образования с международными требованиями. Поэтому каждая страна должна, опираясь на международную программу, сформировать свои программы и учебные планы, адаптировав их содержательное наполнение к национальным потребностям (таблица 4.1).

Таблица 4.1 — Дисциплины первого учебного модуля Типовая программа учебной подготовки бухгалтеров, принятой ЮНКТАД

Дисциплина	Цель изучаемой дисциплины
1. Экономика	Изучение механизмов функционирования национальной экономики и экономики других стран, понимание значения и особенностей международной торговли, а также влияния динамики валютных курсов и состояния платежных балансов на хозяйственную деятельность.
2. Количественные методы и статистика	Формирование знаний о расчете и применении на практике основных количественных методов и инструментов на уровне отдельного предприятия, отрасли и в государственном управлении.
3. Общая стратегия предприятия и основные принципы организации его деятельности	Изучение различных организационных структур управления компаний и особенностей их функционирования в условиях предпринимательской деятельности, а также методов стратегического планирования. Внимание курса акцентируется на роли компании в корпоративном управлении и поощрении этического поведения.
4. Управленческие функции и методы и управления операциями	Формирование представления о функциях и обязанностях руководителей предприятий, включая понимание того, что стратегические решения часто выступают результатом компромисса между различными альтернативными вариантами, рассматриваемыми руководством компании. Одним из элементов курса является модуль «Принятие решений».
5. Маркетинг	Изучение основ маркетинговой стратегии и условий осуществления маркетинга, включая вопросы международной конкуренции; этики и моральных принципов в маркетинговой деятельности; особенностей деловой среды и роли технологий в трансформирующемся мире.

6. Международная коммерческая деятельность	Изучение роли международной операционной, инвестиционной и финансовой деятельности и их влияния на коммерческие операции и торговлю, включая анализ возможностей и проблем, связанных с ведением коммерческой деятельности в международной среде.
--	---

Программа включает 4 модуля, в каждый из которых входит комплекс учебных дисциплин, которые следует изучить.

Особое внимание уделяется курсу практической стажировки бухгалтеров. Если предлагаемая учебная программа реализуется высшим учебным заведением, то учебный процесс, имеющий в значительной мере теоретический характер, должен быть обязательно дополнен изучением бухгалтерского учета на практике (в ходе стажировки) в неучебной организации. В ходе последних двух лет обучения слушателям следует пройти стажировку в течение нескольких недель. Учебное заведение должно установить требование об обязательности успешного прохождения такой стажировки, рассматриваемого в качестве самостоятельного учебного курса (с утверждением учебного плана и представлением отчета о полученных знаниях и навыках). Основная цель подготовки проекта стажировки – повышение учебной ценности опыта, приобретенного во время стажировки.

Представленная выше Программа отражает ярко выраженную тенденцию к усилению международной стандартизации образования, в том числе в сфере бухгалтерского учета и аудита.

Интеграция России в глобальную экономику находит свое проявление во множестве различных аспектов. Одним из них выступает неснижающийся интерес отечественных специалистов, в том числе специалистов, работающих в сфере бухгалтерского учета, аудита и финансов, к освоению знаний и практик, созданных и широко применяемых в развитых странах.

Сегодня на российском рынке сертификационных услуг для бухгалтеров, аудиторов и финансистов предлагается значительное количество международных сертификаций, каждая из которых является многоуровневой и предоставляет возможности получения аттестатов (сертификатов, дипломов и иных документов). При этом главным условием получения этих документов является наличие требуе-

мых знаний и навыков, а также соответствие иным установленным квалификационным требованиям.

К числу квалификаций, которые наиболее востребованы среди специалистов рассматриваемого профиля, относятся: квалификации АССА, УСПА, СРА и СИ-МА, особенности каждой из которых рассмотрены ниже.

В России АССА выделяет два основных сегмента целевой аудитории. Первый сегмент – студенты высших учебных заведений, которые наряду с получаемым академическим образованием хотят получить западное профессиональное, которое в необходимой мере не могут предложить им российские ВУЗы. Второй сегмент — это специалисты с высшим образованием, работающие в профильных сферах – финансы, бухгалтерский учет и аудит, которые хотят повысить свой профессиональный уровень, сделав его соизмеримым с западными представлениями о необходимой квалификации.

Партнерами АССА, участвующими в реализации аккредитованных программ, являются: Дальневосточный федеральный университет, Казанский (Приволжский) федеральный университет, МГИМО, МГУ им. М.В.Ломоносова, МГУПС, МИР-БИС, НИУ ВШЭ в г. Санкт-Петербург, НИЯУ МИФИ, РЭУ им. Г.В.Плеханова, СПбГУ, СПбГЭУ, Томский государственный университет, Уральский федеральный университет, Финансовый университет при Правительстве РФ, Южно-Уральский государственный университет и др. Согласно Представленным данным в 2015 году АССА аккредитовала 15 образовательных программ в 8 ВУЗах России [66]. В 2016 году АССА заключила соглашение о сотрудничестве с РАНХиГС при Президенте РФ.

Аккредитация учебных центров предполагает активную интеграцию программ АССА в процесс изучения МСФО, нацеленный, в том числе, на последующую сдачу студентами ВУЗов квалификационных экзаменов Ассоциации. В свою очередь ВУЗы могут ориентироваться на опыт, накопленный АССА, в процессе тестирования необходимых навыков и компетенций.

АССА активно сотрудничает с профессиональными организациями бухгалтеров и аудиторов, включая СРО «Аудиторская Палата России», Институт Профессиональных бухгалтеров России, Учебный центр СТЕК, СРО «Российская коллегия

Адвокатов» и др., а также с рядом крупных аудиторских компаний, включая Deloitte, PricewaterhouseCoopers (PWC), Ernst & Young (EY), Делойт и Туш (Deloitte), KPMG, а также другими аудиторскими и иными компаниями. Профессиональные организации аудиторов в рамках программ повышения квалификации проводят подготовку специалистов, работающих в сфере бухгалтерского учета и аудита, к сдаче квалификационных экзаменов (прежде всего по квалификациям ДинНРФ и ДипИФР), засчитывая участие в этих программ как повышение квалификации, обязательное для профессиональных бухгалтеров аудиторов.

27 сентября 2016 года АССА и Автономная некоммерческая организация «Единая аттестационная комиссия» (далее – АНО «ЕАК») – российская некоммерческая организация, уполномоченная осуществлять проверку профессиональных компетенций претендентов на получение квалификационного аттестата аудитора в России, подписали совместный Меморандум. Они заявили о достижении соглашения по вопросу присвоения освобождений от ряда экзаменов АССА на основе квалификационного аттестата аудитора [67]. Достижение соглашения – одна из мер по обеспечению выполнения Концепции дальнейшего развития аудиторской деятельности в Российской Федерации, разрабатываемой Минфином РФ.

В рамках соглашения достигнута договоренность о возможности зачета на взаимной основе результатов квалификационных экзаменов, сдаваемых для получения международно признанных квалификаций в области аудиторской деятельности и экзаменов, проводимых АНО «ЕАК». АССА является первой международной организацией, которая признала российский квалификационный экзамен на получение квалификационного аттестата аудитора.

Это позволяет подтвердить международное признание квалификационных аттестатов российских аудиторов на базовом уровне квалификаций АССА в части корпоративного права, налогообложения в Российской Федерации, МСФО и аудита. В перечне вопросов, подлежащих изложению на письменном экзамене в декабре 2016 года, существенно увеличено количество вопросов по МСФО (с 65, заявленных в июньской сессии 2016 г., до 125 – в декабрьской), что можно рассматривать как усиление внимания АНО «ЕАК» к знанию международных стандартов финансовой отчетности для обеспечения соответствия уровню, требуемому АССА.

В России и странах постсоветского пространства наиболее востребованными среди специалистов с высшим образованием и опытом работы является русскоязычная версия квалификации АССА – Диплом по финансовой отчетности (ДипИФР, F7). Квалификация ДипИФР-Рус создана как дополнительная квалификация для бухгалтеров, работающих с национальными стандартами в области бухгалтерского (финансового) учета. Программа аттестации для получения этого диплома разработана в связи с переходом многих стран на Международные стандарты финансовой отчетности, а также требованиями регулирующих органов Евросоюза, предъявляемыми к компаниям, получившим листинг на фондовых биржах, о подготовке финансовой отчетности в соответствии с МСФО.

Кроме того, растет интерес специалистов к новой квалификации – Диплому по налогообложению РФ (ДипНРФ, F6), введенной впервые в 2015 году и позиционируемой в качестве дополнительной квалификации для специалистов, связанных с принятием решений в сфере налогообложения в России или аудиторов, проверяющих соответствующие сегменты учета. При сдаче квалификационных экзаменов тестируется знание налогообложения как организаций (в части налога на прибыль, НДС, налога на имущество организаций и страховых платежей в социальные фонды), но и физических лиц (в части налога на доходы физических лиц).

В рамках экзаменационной сессии в июне 2015 г. итоговые экзамены, проводимые АССА, успешно сдали 7 886 студентов по всему миру.

О готовности российских специалистов работать по требованиям, предъявляемым квалификацией ДипИФР, свидетельствуют результаты сдачи ДипИФР.

Согласно имеющейся статистике процент претендентов, успешно сдавших экзамен ДипИФР устойчиво находится на уровне 30-40 % (таблица 4.2).

Таблица 4.2 — Результаты проведения сдачи ДипИФР в России (по данным [70])

Процент успешно сдавших ДипИФР	2011		2012		2013		2014		2015
	июнь	декабрь	июнь	декабрь	июнь	декабрь	июнь	декабрь	июнь
В целом по миру	38	43	35	34	46	45	42	51	38
	35	39	35	36	45	37	32	45	40
Россия									

Это следует признать достойным результатом с учетом того, что широкая практика применения МСФО в России стала формироваться только с 2011 года, когда международные стандарты были введены в действие на территории РФ в соответствии с приказом Минфина России от 25 ноября 2011 года № 160н [71] и впервые появился их официальный перевод. Несмотря на то, что согласно Федеральному закону № 208-ФЗ «О консолидированной отчетности» [1] применение МСФО является обязательным только для ряда организаций, попадающих под действием указанного Федерального закона, это обстоятельство определило существенный рост интереса к этим стандартам.

Сравнение данных о результативности сдачи ДипИФР в России со средними общемировыми показателями (таблица 4.3) показывает, что в целом уровень подготовки российских специалистов соответствует общемировому уровню. Этот результат является можно считать достаточно репрезентативным с учетом количества претендентов, которые зарегистрировались для сдачи ДипИФР (таблица 4.3 — по данным [70]).

Таблица 4.3 — Количество зарегистрированных претендентов на экзамен ДипИФР на территории РФ (по экзаменационным центрам)

Экзаменационные центры на территории РФ	2012		2013		2014		2015
	июнь	Декабрь	июнь	декабрь	июнь	декабрь	Июнь
Москва	1602	2 045	1785	2026	1672	1629	1286
Санкт-Петербург	281	370	288	315	246	238	252
Екатеринбург	175	238	173	222	129	240	95
Казань	150	200	90	180	91	130	67
Новосибирск	99	166	109	147	83	86	77
Краснодар	60	50	58	75	45	61	70
Владивосток	40	45	21	20	16	45	24
Нижний Новгород	н/д	38	н/д	65	55	47	18
Самара	75	90	81	88	73	97	81
Итого в целом по России	2482	3242	2605	3138	2410	2437	1970

Анализ количества участников квалификационного экзамена DipIFR-Rus показывает стабильное сохранение интереса отечественных специалистов к рассматриваемой квалификации.

Международная квалификация UCPA

USPA (Universal certification professional accountants) - система профессиональной трехуровневой сертификации, рассчитанная на специалистов в области финансов и бухгалтерского учета. Согласно заявлениям на сайте организации сертификация USPA отвечает требованиям международным стандартам к профессиональному образованию, изложенным в Международных профессиональных образовательных стандартах IFAC, документах Болонского процесса по развитию сотрудничества в области профессионального образования, а также Концепции развития профессионального образования в странах СНГ.

В основу системы положены принципы общепринятых на международном уровне подходов к профессиональной сертификации, реализованные в таких международных системах как американская CPA и английская ACCA, что предполагает высокое качество сертификации и должно обеспечивать соответствие требованиям работодателей, заинтересованными в привлечении в свои организации специалистов высокого профессионального уровня.

Международная квалификация CIPA

Международная квалификация CIPA (Certified International Professional Accountant) заявлен [73] как «международная русскоязычная профессиональная квалификация, основанная на МСФО и соответствующая стандартам образования Международной Федерации Бухгалтеров (IFAC) и Глобальному Учебному плану по подготовке профессиональных бухгалтеров, разработанному Межправительственной рабочей группой экспертов при Конференции ООН по торговле и развитию (UNCTAD)».

Квалификация CIPA была основана в 2001 году Международным советом сертифицированных бухгалтеров и аудиторов (МССБА) при поддержке Агентства США по международному развитию (USAID). Позже МССБА была переименована в Евразийский Совет Сертифицированных Бухгалтеров и Аудиторов (ЕССБА). С 2009 года ЕССБА является официальным переводчиком МСФО на русский язык.

В настоящее время CIPA относится к числу «крупных и быстро растущих международных квалификационных программ, объединяющих 90 тыс. студентов и более 150 тысяч профессиональных организаций» [74].

В 1997 г. было создано Некоммерческое партнерство «Палата профессиональных бухгалтеров и аудиторов» — организация, целью которой является реализация программ сертификации специалистов на территории России [72]. Палата является членом «Евразийского совета сертифицированных бухгалтеров и аудиторов» (ЕССБА, ECSAFA), который с 2005 г является признаваемой региональной группой «Международной Федерации Бухгалтеров» (IFAC) [75].

Палата осуществляет продвижение в России ряда программ, среди которых, можно выделить две основные: УСПА, ориентированную на работников бухгалтерских и финансовых служб организаций, и СІРА, предназначенную преимущественно для финансистов-менеджеров.

Главная цель сертификации СІРА — постепенное повышение значимости профессии бухгалтера и аудитора, продвижение международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), международных стандартов аудита (МСА) и профессиональной этики согласно рекомендациям IFAC.

Международная квалификация СІМА

СІМА (Chartered Institute of Management Accountants) – всемирно признанная международная программа сертификации в области управленческого учета, первая из программ по управленческому учету, реализованная на русском языке.

Сертификат СІМА (Сертифицированный специалист по управленческому учету) учрежден Сертифицированным Институтом специалистов по управленческому учету (Chartered Institute of Management Accountants, СІМА), ведущим свою историю с 1919 года, когда он был создан как Институт бухгалтеров по учету затрат (The Institute of Cost and Works Accountants).

«В 1975 году Институт получил Королевскую хартию (RoyalCharter) за высочайшие стандарты в области подготовки финансовых специалистов и был наделен правами надзора за выполнением государственных стандартов в области управленческого учета (нынешнее название носит с 1986 г.)» [76].

В настоящее время Институт СІМА — крупнейшая и признанная на международном уровне профессиональная организация по подготовке специалистов в области управленческого учета, финансов и стратегического менеджмента, которая

насчитывает более 218 тысяч членов и студентов программы CIMA из 177 стран мира [76].

Диплом CIMA «Управление эффективностью бизнеса» — это первый уровень сертификации CIMA. В 2010 году введена квалификация Диплом CIMA «Управление эффективностью бизнеса» (Diploma in Performance Management (DipPM (Rus))) на русском языке. С 2017 года экзамены P1 и P2 проводятся в компьютерном формате в центрах тестирования Pearson VUE.

Рассмотренные выше квалификации являются адаптированными к национальным правовым и налоговым нормам. Так, например, квалификация ДипНРФ тестирует знание российской налоговой системы как в части администрирования, так и в части налогообложения по основным налогам.

Как показывает проведенный анализ, в основе всех рассмотренных международных квалификаций лежит ряд концептуальных подходов и принципов, в том числе:

- многоступенчатое повышение уровня знаний и компетенций по базовым и смежным дисциплинам, что позволяет современным бухгалтерам и аудиторам понимать и решать не только узкоспециальные вопросы, но и иметь глубокие и обширные знания о функционировании экономического субъекта в изменяющейся бизнес-среде;

- целью каждого предшествующего модуля, объединяющего несколько профильных дисциплин, является подготовка претендента к преодолению следующей ступени обучения – следующему модулю, который предполагает существенно более глубокое понимание изучаемой дисциплины, т.е. повышение квалификации претендента осуществляется по четкому вектору: от базового к профессиональному уровню;

- каждая из рассмотренных квалификаций выдвигает требования по практическому применению полученных знаний. Несмотря на имеющиеся различия на момент начала обучения (в отдельных случаях на первых этапах сдачи квалификационных экзаменов не выдвигаются требования по стажу, что делает их доступными для студентов), профессиональные квалификационные аттестаты однозначно

требуют дальнейшего применения полученных знаний, например, для возможности стать полноправными членами профессионального сообщества;

— все квалификационные аттестации содержат модули по этике и акцентируют внимание претендентов на обязательности выполнения этических правил и норм, что является необходимым как для бухгалтера, так и аудитора. Если первый принимает участие в формировании бухгалтерской (финансовой) отчетности, то второй – подтверждает полноту и достоверность, выступая в данном случае защитником интересов общества, поэтому соблюдение профессиональной этики является неотъемлемым условием их профессиональной деятельности;

— международные организации, активно расширяющие присутствие своих квалификационных программ в России и странах постсоветского пространства, не ограничиваются только выдачей квалификационных документов. Они:

(а) реализуют концепцию «непрерывного профессионального образования», устанавливая требование о ежегодном повышении квалификации в течение всего периода работы специалиста в профессии;

(б) создают профессиональное сообщество, объединяющее высококвалифицированных специалистов - представителей разных стран, что позволяет им получать дополнительный интеллектуальный импульс для своего развития;

— при наличии определенной конкуренции между рассмотренными квалификационными аттестатами (дипломами) содержательное наполнение программ одинаковых уровней (в разрезе «базовый» – «профессиональный») является достаточно близким, поскольку опирается на общепризнанные международные стандарты (МСФО, МСА и иные), в связи с чем при наличии определенной специфики каждая из квалификаций (АССА, UCPA, CIPA и CIMA) решает общую задачу – существенное повышение квалификации бухгалтеров и аудиторов, формирование у них необходимых навыков и компетенций, а также актуализацию их знаний, основой которой выступает обновление самих экзаменационных баз;

— в настоящее время в России наиболее востребованными в бухгалтерско-аудиторской среде оказались квалификации в области международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) и международных стандартов аудита (МСА).

Наиболее востребованными оказались МСА в 2016 году в связи с тем, что с 2017 года в России аудит будет проводиться согласно МСА.

5 Подходы к формированию современных учебных программ образования бухгалтеров на основе международных стандартов и сертификационных профессиональных процедур

Регулирование образовательного процесса в Российской Федерации осуществляется на базе Федерального закона и комплекса нормативных документов. В соответствии с [98] под образовательной программой понимается «комплекс основных характеристик образования (объем, содержание, планируемые результаты), организационно-педагогических условий и в случаях, предусмотренных Федеральным законом, форм аттестации, который представлен в виде учебного плана, календарного учебного графика, рабочих программ учебных предметов, курсов, дисциплин (модулей), иных компонентов, а также оценочных и методических материалов» [98].

В соответствии с нормами законодательства разработка и внедрение программ высшего образования в России базируется на соблюдении образовательных стандартов, утверждаемых Минобрнауки России. По официальному определению в законе об образовании [98] «федеральный государственный образовательный стандарт — это совокупность обязательных требований к образованию определенного уровня и (или) к профессии, специальности и направлению подготовки, утвержденных федеральным органом исполнительной власти, осуществляющим функции по выработке государственной политики и нормативно-правовому регулированию в сфере образования».

В государственных стандартах и составленных в соответствии с ними образовательных программах, по мнению Федоровой М.Ю. [99] воплощается первая — содержательная — подсистема в системе образования. « Образовательные стандарты и программы взаимодействуют друг с другом на принципе первичности государственных образовательных стандартов. С одной стороны, это означает, что образовательные программы составляются на основе стандартов, с другой — стандарты включают в себя и вариативную часть, поэтому образовательные программы, реализуемые в разных образовательных учреждениях, могут различаться между собой локальными компонентами. В законодательстве не содержится четкого

определения данного понятия, поэтому его можно сформулировать, основываясь на признаках и характеристиках стандартов».

В соответствии с законодательством все образовательные программы имеют направленность (профиль) образования. Профиль означает «ориентацию образовательной программы на конкретные области знания и (или) виды деятельности, определяющие ее предметно-тематическое содержание, преобладающие виды учебной деятельности обучающегося и требования к результатам освоения образовательной программы» [98].

В частности, программы подготовки бухгалтеров и аудиторов должны соответствовать положениям следующих нормативных актов:

— Приказ Минобрнауки России от 12.11.2015 №1327 «Об утверждении федерального государственного образовательного стандарта высшего образования по направлению подготовки 38.04.01 Экономика (уровень магистратуры)» [100].

— Приказ Минобрнауки России от 30.03.2015 №321 «Об утверждении федерального государственного образовательного стандарта высшего образования по направлению подготовки 38.04.01 Экономика (уровень магистратуры)» [101].

Кроме понятия «федеральный государственный образовательный стандарт» закон от 29.12.2012 №273-ФЗ «Об образовании в Российской Федерации» [98] вводит еще одно понятие — «образовательный стандарт — совокупность обязательных требований к высшему образованию по специальностям и направлениям подготовки, утвержденных образовательными организациями высшего образования, определенными настоящим Федеральным законом или указом Президента Российской Федерации».

Наличие вариативной части позволяет вносить образовательным учреждениям свою специфику в учебные программы программы разного уровня. Кроме того, по существующей в России практике некоторые Вузы имеют право разрабатывать и применять собственные стандарты, которые не противоречат федеральным образовательным стандартам, и к тому же, дополняют их, вводя специфику, характерную для образовательного процесса конкретного Вуза.

Указом Президента РФ от 09.09.2008 №1332 «Об утверждении перечня федеральных государственных образовательных организаций высшего образования,

которые вправе разрабатывать и утверждать самостоятельно образовательные стандарты по всем уровням высшего образования» [102] утвержден перечень федеральных государственных образовательных организаций высшего образования, которые вправе разрабатывать и утверждать самостоятельно образовательные стандарты по всем уровням высшего образования. Перечень включает всего лишь 12 Вузов, в число которых включено и Федеральное государственное бюджетное образовательное учреждение высшего профессионального образования «Российская академия народного хозяйства и государственной службы при Президенте Российской Федерации».

На этот случай законом от 29.12.2012 №273-ФЗ «Об образовании в Российской Федерации» [98] предусмотрено соблюдение Вузами федеральных государственных требований, т.е. «обязательных требований к минимуму содержания, структуре дополнительных предпрофессиональных программ, условиям их реализации и срокам обучения по этим программам, утверждаемых в соответствии с настоящим Федеральным законом уполномоченными федеральными органами исполнительной власти».

Законом от 29.12.2012 №273-ФЗ «Об образовании в Российской Федерации» вводится понятие «качество образования» [98], которое проявляется как «комплексная характеристика образовательной деятельности и подготовки обучающегося, выражающая степень их соответствия федеральным государственным образовательным стандартам, образовательным стандартам, федеральным государственным требованиям и (или) потребностям физического или юридического лица, в интересах которого осуществляется образовательная деятельность, в том числе степень достижения планируемых результатов образовательной программы». Следует отметить ключевой момент в понятии «качество образования» — это, с нашей точки зрения, степень достижения планируемых результатов образовательной программы.

Особенно важна оценка достижения результатов образовательной программы для профессионального образования, в том числе, для подготовки бухгалтеров и аудиторов.

Законодательно [98] под профессиональным образованием понимается «вид образования, который направлен на приобретение обучающимися в процессе освоения основных профессиональных образовательных программ знаний, умений, навыков и формирование компетенции определенных уровня и объема, позволяющих вести профессиональную деятельность в определенной сфере и (или) выполнять работу по конкретным профессии или специальности».

В соответствии со ст. 12 содержание профессионального образования должно обеспечивать получение квалификации. И это является основополагающим моментом.

В этом случае, при разработке адаптивных современных программ подготовки бухгалтеров и аудиторов на базе Международных образовательных стандартов (МСО) необходимо руководствоваться перечнем профессиональных навыков (МСО 3), одновременно следуя требованиям федеральных образовательных стандартов и собственных стандартов Вуза.

В соответствии с Международными образовательными стандартами (МСО 3 «Профессиональные навыки») комплекс профессиональных навыков включает 5 блоков, в том числе:

Блок 1. Интеллектуальные навыки:

— умение аргументировать, работать с информацией из различных источников: человеческих, печатных, электронных; проводить опросы, исследования; иметь логическое и аналитическое мышление; осуществлять критический анализ, распознавать и решать проблему.

Блок 2. Технические и функциональные навыки:

— умение и способность считать, вести статистику, опытность в ИТ, умение моделировать решения и проводить риск-анализ, оценку, составлять отчетность, сопоставлять законодательные и регуляторные требования.

Блок 3. Персональные навыки:

— личный менеджмент, инициатива, самообразование, профессиональный скептицизм, умение адаптироваться к изменениям, генерировать профессиональные ценности и этику, расставлять приоритеты и организовывать работу так, чтобы все выполнять в срок.

Блок 4. Межличностные коммуникационные навыки:

— умение работать в команде по выполнению проекта и избегать конфликтов, взаимодействовать с людьми на культурные и интеллектуальные темы, договариваться и убеждать, слушать, понимать культурные и языковые отличия.

Блок 5. Организационные навыки и навыки бизнес-менеджмента:

— стратегическое планирование, проект-менеджмент, лидерство, профессиональная оценка и интуиция, умение принимать решения, организовывать работу и делегировать, развивать людей.

Анализ требований к результатам освоения программы магистратуры по направлению подготовки 38.04.01 Экономика, содержащихся в Приказе Минобрнауки России от 12.11.2015 №1327 «Об утверждении федерального государственного образовательного стандарта высшего образования по направлению подготовки 38.04.01 Экономика (уровень магистратуры)» [101], показывает непротиворечивость положений международного образовательного стандарта и федерального стандарта.

Стандарт определяет незначительный объем и в очень агрегированном виде общепрофессиональные компетенции. Данный перечень хорошо коррелирует с перечнем профессиональных навыков Международных образовательных стандартах (МСО 3 «Профессиональные навыки»), объединенных в Блок 4 под наименованием «Межличностные коммуникационные навыки».

Отметим, что Блок 3 «Персональные навыки» в Международных образовательных стандартах (МСО 3 «Профессиональные навыки») полностью соответствует набору общекультурных компетенций в федеральном стандарте.

Значительным недостатком является отсутствие в федеральном стандарте компетенций, связанных с профессиональной этикой. Для бухгалтеров и аудиторов обязательным условием деятельности является соблюдение Кодекса профессиональной этики, что признано на сегодняшний день и в Российской Федерации. Однако этот недостаток является следствием того, что федеральный стандарт представляет требования для целого направления 38.04.01 Экономика [101], в то время, как вопросы профессиональной этики имеют отношения лишь к части профилей в составе этого направления.

Далее в тексте федерального образовательного стандарта профессиональные компетенции классифицированы по видам деятельности. Для целей интеграции требований федеральных и международных образовательных стандартов в области обучения бухгалтеров и аудиторов следует ограничиться при сопоставлении только блоками профессиональных компетенций в проектно-экономической, аналитической и организационно-управленческой деятельности.

Достаточно широкий охват компетенций и в федеральном стандарте и в Международных образовательных стандартах (МСО 3 «Профессиональные навыки») позволяет сделать вывод о возможности ориентации разрабатываемых программ бухгалтеров и аудиторов на международные требования с обязательным соблюдением положений федерального законодательства в области образования.

В соответствии с положениями (ст. 15) Федерального закона от 29.12.2012 №273-ФЗ «Об образовании в Российской Федерации» [98] допускается сетевая форма реализации образовательных программ, что является базовым моментом для создания современных программ подготовки бухгалтеров и аудиторов с включением профессиональной сертификации.

Сетевая форма реализации образовательных программ предусматривает возможность освоения обучающимся образовательной программы, во-первых, с использованием ресурсов нескольких образовательных организаций, а во-вторых, с использованием ресурсов иных организаций, в том числе иностранных.

В соответствии с федеральным законодательством (ст. 15) Федерального закона от 29.12.2012 №273-ФЗ «Об образовании в Российской Федерации» [98] в реализации образовательных программ с использованием сетевой формы наряду с организациями, осуществляющими образовательную деятельность, также могут участвовать иные организации, обладающие ресурсами, необходимыми для осуществления обучения, проведения учебной и производственной практики и осуществления иных видов учебной деятельности, предусмотренных соответствующей образовательной программой. В рассматриваемом случае под иными следует рассматривать профессиональные организации бухгалтеров и аудиторов, обладающих собственной сертификацией.

В качестве такого партнера для реализации программ высшего образования на Факультете финансов и банковского дела был выбран Институт присяжных бухгалтеров по управленческому учету Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии — CIMA (Chartered Institute of Management Accountants). Институт присяжных бухгалтеров по управленческому учету Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии) имеет богатую историю, ведущую свой отсчет с 1919 года, и на данный момент занимает лидирующие позиции среди профессиональных международных ассоциаций в области управления бизнесом.

Сотрудничество CIMA с факультетом финансов и банковского дела РАН-ХиГС и кафедрой бухгалтерского учета, экономического анализа и аудита продолжается уже несколько лет.

Соблюдая требования Федерального закона от 29.12.2012 №273-ФЗ «Об образовании в Российской Федерации» [98] по использованию сетевой формы реализации образовательных программ, осенью 2015 года был разработан совместный проект международной магистерской программы по направлению 38.04.01 «Экономика» длительностью 2 года по подготовке специалистов в области стратегического управленческого учета, сочетающего в себе учет, финансы и управление с целью успешного ведения бизнеса.

Название программы «Финансы: международные технологии учета и управления», которая осуществляется на основании договора. Положения договора, с одной стороны, формально полностью соответствуют требованиям закона об образовании и перечне статей и их содержательном наполнении, с другой стороны, наглядно демонстрируют механизм интеграции профессиональной сертификации в процесс подготовки бухгалтеров и аудиторов на уровне магистратуры.

Программа ориентирована на лиц, имеющих диплом об окончании бакалавриата в области экономики и финансов, желающих получить магистерскую степень в области финансов и управленческого учета по направлению 38.04.01 «Экономика».

Учебный план Программы полностью соответствует требованиям уровня подготовки магистров по направлению 38.04.01 «Экономика» и включает дисциплины, дающие возможность получение профессиональной сертификации в про-

цессе обучения, содержание рабочих программ которых согласовано с требованиями CIMA, в том числе:

- Fundamentals of Management Accounting;
- Fundamentals of Financial Accounting;
- Organisational Management (E1);
- Management Accounting (P1);
- Financial reporting and taxation (F1);
- Operational Case Study Exam;
- Project and Relationship Management (E2);
- Advanced Management Accounting (P2);
- Advanced Financial Reporting (F2);
- Management Case Study Exam.

Программа предоставляет в процессе обучения возможность получения следующих сертификатов и дипломов CIMA:

- CIMA Certificate in Business Accounting;
- CIMA Diploma in Management Accounting (Operational Level);
- CIMA Advanced Diploma in Management Accounting (Management Level).

Для реализации возможности получения профессиональной сертификации студенты должны успешно сдать экзамены по соответствующим дисциплинам. Процедуры прохождения экзаменов и требования к результатам в целях получения профессиональной сертификации Факультет полностью согласовывает с CIMA. Студенты Программы должны в начале первого учебного года (1 курс Программы) зарегистрироваться в CIMA и получить свой идентификационный номер CIMA Contact ID. CIMA в начале каждого учебного года сообщает (подтверждает) информацию о регистрации в CIMA студентов, поступивших на Программу.

Факультет сообщает CIMA результаты проведения каждого экзамена по дисциплине учебного плана, которые входят в квалификацию CIMA, не позднее 10 дней с момента проведения экзамена с указанием оценок (баллов) студентов Программы. CIMA информирует Факультет о проведенных зачетах полученных студентами результатов экзаменов в целях получения соответствующего сертификата или диплома профессиональной сертификации CIMA.

Процесс обучения на Программе осуществляется на основании согласованного и утвержденного сторонами учебного плана (на русском и английском языках).

По желанию сторон учебный план Программы может корректироваться ежегодно. Стороны согласуют и утверждают рабочие программы (на русском и английском языках) по дисциплинам учебного плана, которые необходимы для получения профессиональной сертификации CIMA.

В процессе реализации Программы экзамены и иные аттестационные мероприятия проводятся Факультетом. Стороны согласуют и утверждают форму проведения и экзаменационные задания (на русском и английском языках). Одновременно в целях получения профессиональной сертификации и выполнения требований CIMA к студентам Программы, претендующим на получение сертификатов и дипломов CIMA, Факультет способствует участию студентов в экзаменах, проводимых в рекомендуемых CIMA Центрах проведения экзаменов Pearson VUE.

В процессе реализации Программы в качестве базовых учебных материалов используются официально утвержденные CIMA учебные материалы на английском языке (Official CIMA study text, Official CIMA revision kit).

Преимуществом программы является углубленная подготовка магистров со знанием профессионального английского языка, что необходимо и для освоения современных знаний в области финансов и учета, а также для участия и успешного прохождения заложенной в программе системы оценки качества подготовки, путем участия в международных сертификационных экзаменах.

Программа демонстрирует реализацию современного подхода к образованию бухгалтеров и аудиторов на базе запросов рынка труда и с соблюдением требований российского законодательства. Является примером возможности интеграции профессиональной сертификации в образовательный процесс с целью подготовки высококвалифицированных специалистов, обладающих актуальными знаниями и компетенциями. Позволяет выпускникам программы стать не только обладателями степени магистра, подтвержденной наличием диплома РАНХиГС, но и получить статус сертифицированного международного специалиста по управленческому учету (Chartered Global Management Accountant, CGMA).

Одновременно участие в программе международной профессиональной организации позволит постоянно поддерживать актуальность контента всего комплекса, предусмотренных программой дисциплин, на соответствие потребностям как российского, так и мирового рынка труда. Периодическое (ежегодное) обновление комплекса знаний и навыков учебных программ профессиональной сертификации СИМА позволит внедрить процесс автоматического контроля актуальности контента магистерской программы, используя передовой практический опыт преподавателей и экспертов СИМА.

Принципиальной отличительной характеристикой предлагаемой программы является расширение набора профессиональных компетенций в пределах определённых стандартом видов профессиональной деятельности. Проект программы дополнен компетенциями, которые разработаны СИМА и внедрены в международную практику в целях оценки готовности специалистов в области финансов и учета к профессиональной деятельности.

Магистерская программа «Финансы: международные технологии учета и управления» имеет значительные отличия и преимущества в предлагаемой системе оценки и критериях качества обучения. Учебный план включает два международных сертификационных экзамена, реализуемых в дистанционном формате на базе независимых экспертных организаций. Такой подход, с одной стороны, позволяет задействовать новые образовательные технологии в области оценки качества знаний выпускников. С другой стороны, предусматривает реализацию международных профессиональных критериев качества подготовки финансистов, что обеспечивает подготовку выпускников на уровне международных требований, обладающих мультифункциональными компетенциями, которые дают возможность работать в транснациональных компаниях, интегрированы в мировой рынок труда.

В программе учтены глобальные международные принципы управленческого учета и требования по подготовке бухгалтеров и аудиторов в соответствии с Международными стандартами образования для профессиональных бухгалтеров (IAESB - International Accounting Education Standards Board), разработанных Международной федерацией бухгалтеров (IFAC - International Federation of Accountants) и согласованных с Советом по торговле и развитию (ЮНКТАД) ООН.

Это новое эксклюзивное предложение на российском образовательном рынке специально для специалистов в области учета и управления бизнесом в реальном секторе экономики, позволяющее включить в учебный процесс механизм автоматической и перманентной актуализации знаний путем интеграции с профессиональной сертификацией.

Исследование мирового опыта показало, что одним из главных условий, обеспечивающих достижение основных целей в сфере образования профессиональных бухгалтеров, является разработка и реализация единых требований к их образовательной и профессиональной подготовке. Эти требования, с одной стороны, должны соответствовать позиции всего профессионального сообщества, но, с другой, они не могут противоречить национальным нормативным требованиям. Необходимость унификации требований к профессиональной подготовке бухгалтеров особенно стала актуальной после перехода России к применению МСФО.

Однако внедрение международного опыта в российский образовательный процесс возможно уже и в настоящее время. Примером является практическая реализация совершенствования учебного процесса, осуществленная на основе внедрения Программы магистратуры «Финансы: международные технологии учета и управления» по направлению 38.04.01 «Экономика», разработанной совместно Факультетом финансов и банковского дела РАНХиГС и Институтом присяжных бухгалтеров по управленческому учету Соединенного Королевства Великобритании и Северной Ирландии — CIMA (Chartered Institute of Management Accountants).

СПИСОК ИСПОЛЬЗОВАННЫХ ИСТОЧНИКОВ

- 1 Федеральный закон №208-ФЗ «О консолидированной финансовой отчетности» от 27.07.10 г.
- 2 Федеральный закон №402-ФЗ «О бухгалтерском учете» от 06.12.11 г.
- 3 Лабынцев Н., Смертина Е., Калайда О. Национальные стандарты бухгалтерского учета и отчетности в эпоху глобализации экономики // Журнал «Вестник профессиональных бухгалтеров» / Архив журнала / 2015 год / №2. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.ipbr.org/assets/documents/issues/vestnik/vestnik_2015_02.pdf
- 4 МСФО для МСБ. Основа для выводов – июль 2009 г. Опубликовано Правлением по International Accounting Standards Board (IASB), 30 Cannon Street, London EC4M 6XH, Великобритания. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/sme/ru/RUSMEsBfC.pdf>
- 5 Practical implementation of international financial reporting standards: Lessons learned / UNITED NATIONS CONFERENCE ON TRADE AND DEVELOPMENT/ New York and Geneva, 2008 / UNCTAD/DIAE/ED/2008/1. UNITED NATIONS PUBLICATION/ sales No. E.08.II.D.25/ ISBN No. 978-92-1-127571-1
- 6 URL: <http://www.ifrs.org/The-organisation/Documents/2013/Who-We-Are-Russian-2013.pdf>
- 7 Brüggemann U., Hitzb J. M., Sellhorn T. Intended and Unintended Consequences of Mandatory IFRS Adoption: A Review of Extant Evidence and Suggestions for Future Research // European Accounting Review, Volume 22, Issue 1, 2013. pages 1-37
- 8 Российская газета, 22.08.2013. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.rbc.ru/digest/index.shtml?rosgazeta/2013/08/22/34009837>
- 9 International Variations in IFRS Adoption and Practice, Professor Christopher Nobes
- 10 Brown P. International Financial Reporting Standards: what are the benefits? // Accounting and Business Research, Volume 41, Issue 3, 2011, Special Issue: INTERNATIONAL ACCOUNTING POLICY FORUM
- 11 Regulatory and institutional foundations for high-quality corporate reporting: Main trends and challenges. Issues note prepared by the UNCTAD secretariat. Geneva, 31 October–2 November 2012. TD/B/C.II/ISAR/63
- 12 URL: <http://www.ifac.org/ru/auditing-assurance>.
- 13 GAE 2007. Trends in Global Accounting Education / Prof. Dr. Gert Karreman. Center for Global Accountancy Education, Benchmarking and Research Leiden University, Center for Business Studies DePaul University, School for Accountancy&MIS. Royal NIVRA. Publications Department, 2007
- 14 URL: <http://mylektsii.ru/7-64236.html>.
- 15 Лабынцев Н.Т. Роль бухгалтера в развитии устойчивой экономики (по материалам XI Всемирного конгресса по бухгалтерскому образованию и исследованиям в Сингапуре и XVIII Всемирного конгресса бухгалтеров в Куала-Лумпур (Малайзия), проходивших в ноябре 2010 г.). // Управленческий учет 2011 №3.
- 16 URL: <http://dis.ru/library/718/28815/>
- 17 Коуз Р. Спасти экономику от экономистов // Harvard Business Review, апрель 2013. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://hbr-russia.ru/biznes-i-obshchestvo/fenomeny/a11518/#ixzz4AOtfppTO>
- 18 URL: Официальный сайт центра экономических и деловых исследований Великобритании (Centre for Economics & Business Research) CEBR (cebr). [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.cebr.com>
- 19 Nexus 1: The Accountancy Profession, Behind the Numbers. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.ifac.org/publications-resources/nexus-1-accountancy-profession-behind-numbers>

- 20 Nexus 2: The Accountancy Profession—A Global Value-Add
- 21 IFAC Strategic Plan for 2016-2018. Charting the Future of the Global Profession. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.ifac.org/publications-resources/ifac-strategic-plan-2016-2018>
- 22 Competence-based Education Identified as a Foundation for Building Human Capacity. IAESB and IRBA Hold Accountancy Education Forum. Johannesburg, South Africa, May 16, 2016.
- 23 Consultation Paper, Meeting Future Expectations of Professional Competence: A Consultation on the IAESB's Future Strategy and Priorities. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.ifac.org/publications-resources/consultation-paper-meeting-future-expectations-professional-competence>
- 24 Naomi S. Soderstrom & Kevin Jialin Sun IFRS Adoption and Accounting Quality: A Review / European Accounting Review, vol. 16, issue 4, December 2007, p. 675-702
- 25 Report of the Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting on its twenty-ninth session. Held at the Palais des Nations, Geneva, from 31 October to 2 November 2012. TD/B/C.II/ISAR/64.
- 26 URL: <http://www.ifrs.org/The-organisation/Documents/2013/Who-We-Are-Russian-2013.pdf>
- 27 URL: <http://www.frascanada.ca/accounting-standards-oversight-council/what-we-do/about-acsoc/index.aspx>
- 28 Доклад о соблюдении стандартов и кодексов (ДССК). Доклада о соблюдении стандартов и кодексов «Бухгалтерский учет и аудит» . Республика Беларусь: Бухгалтерский учет и аудит. Ноябрь 2009 года. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.worldbank.org/ifa/rosc_aa.html
- 29 URL: <http://www.big4.com/deloitte/pcaob-strikes-swiss-deal-extending-oversight-into-switzerland-721/>
- 30 URL: <http://www.efrag.org/Front/c1-262/EFrag-Facts.aspx>
- 31 URL: <http://kjs.mof.gov.cn/zhengwuxinxi/gongzuodongtai/201103/P020110301520629535302.pdf>
- 32 International accounting and reporting issues. 2011 Review. Advance unedited version. Report by the Secretariat of the United Nations Conference on Trade and Development. New York and Geneva, 2012. UNCTAD/DIAE/ED/2012/4
- 33 Wysocki P. New institutional accounting and IFRS // Accounting and Business Research, Volume 41, Issue 3, 2011. Special Issue: INTERNATIONAL ACCOUNTING POLICY FORUM
- 34 Review of practical implementation issues of International Financial Reporting Standards. Case study of Turkey. Note by the UNCTAD secretariat. TD/B/COM.2/ISAR/40. 23 August 2007.
- 35 Review of practical implementation issues relating to international financial reporting standards. Case study of Poland. Note by the UNCTAD secretariat. TD/B/C.II/ISAR/46, 21 August 2008.
- 36 Review of practical implementation issues of international financial reporting standards. Case study of Brazil. Note by the UNCTAD secretariat. TD/B/COM.2/ISAR/33/Add.1 25 August 2006.
- 37 Review of practical implementation issues of international financial reporting standards. Case study in Germany. TD/B/COM.2/ISAR/33/Add.2. 24 July 2006.
- 38 Review of practical implementation issues relating to international financial reporting standards. Case study of the United Kingdom of Great Britain and Northern Ireland. Note by the UNCTAD secretariat. TD/B/C.II/ISAR/48, 13 August 2008.
- 39 Review of practical implementation issues of International Financial Reporting Standards. Case study of South Africa. Note by the UNCTAD secretariat. TD/B/COM.2/ISAR/39 24, August 2007.

- 40 ACSB ANNUAL REPORT 2011-2012. Annual report for the year ended march 31, 2012. The Accounting Standards Board's (AcSB) 2011-2012. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.frascanada.ca/index.aspx>
- 41 Романов А.Н., Островский О.М., Ковалев В.В. О международных тенденциях в развитии бухгалтерской профессии. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.ippnou.ru/article.php?ida>
- 42 URL: <http://www.hotcourses.ru/study/training-degrees/uk/accounting-courses/loc/210/cgory/d1-3/sin/ct/programs.html>.
- 43 Отчет о соблюдении стандартов и кодексов (РОСК). Республика Казахстан: Бухгалтерский учет и аудит. Май 200 года. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.worldbank.org/ifa/rosc_aa_kaz_rus.pdf
- 44 Бухгалтеров в России может стать втрое меньше. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.rbc.ru/newspaper/2013/05/24/56c1a3fc9a7947406ea09b39><http://www.rbc.ru/newspaper/2013/05/24/56c1a3fc9a7947406ea09b39>
- 45 Тайс ван Ренс. Настало время платить профессионалам больше. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://hbr-russia.ru/upravlenie/upravlenie-personalom/p17717/#ixzz4AWgpiKMT>
- 46 Лушенкова Н.И. Инновационные технологии в подготовке бухгалтерских кадров. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.sisupr.mrsu.ru/wp-content/uploads/2015/02/Lushenkova.pdf>
- 47 Гетьман В.Г. Назревшие вопросы повышения качества профессиональной подготовки бухгалтеров и аудиторов в вузах России в условиях глобализации экономики. // Бухгалтерский учет в бюджетных и некоммерческих организациях. 2014 № 14
- 48 URL: http://www.eak-rus.ru/rezultaty_ekzamenov/obobwennyj_analiz_rezul_tatov_kvalifikacionnyh_e_kzamenov/2016_g/
- 49 О практике внедрения международного опыта в сфере бухгалтерского учета и аудита на пространстве государств – участников СНГ (информационно-аналитический обзор). Москва. 2014. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.e-cis.info/foto/pages/24263.doc>
- 50 Отчет о деятельности Координационного совета по бухгалтерскому учету при Исполнительном комитете СНГ, Москва 2015. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://minfin.ru/ru/document/?id_4=64680
- 51 Международные стандарты образования для профессиональных бухгалтеров (IES). [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.group-adk.ru/docs/IES_1-6_rus_final.pdf
- 52 URL: <http://www.uaca.org.ua/rus/ifac/>
- 53 Концептуальная основа международных положений по образованию. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://www.group-adk.ru/docs/IES_1-6_rus_final.pdf
- 54 Шеремет А.Д. Образование аудитора. // Аудит. 2012 № 7
- 55 2015 Handbook of International Education Pronouncements. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.ifac.org/publications-resources/2015-handbook-international-education-pronouncements>
- 56 2013 IAESB Annual Report: Enhancing Professional Accounting Education. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.ifac.org/publications-resources/2013-iaesb-annual-report>
- 57 Guiding Principles for Implementing a Learning Outcomes Approach) [Guiding Principles for Implementing a Learning Outcomes Approach. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.ifac.org/system/files/publications/exposure-drafts/IAESB-At-a-Glance-Principles-on-Learning-Outcomes.pdf>

- 58 Стратегии и плане работы на период 2014—2016 годы (2014-2016 IAESB Strategy and Work Plan)
- 59 IFAC Strategic Plan for 2016-2018. Charting the Future of the Global Profession. [Электронный ресурс]. – Режим доступа:
<http://www.ifac.org/publications-resources/ifac-strategic-plan-2016-2018>
- 60 IAESB Issues Guidance on Implementing a Learning Outcomes Approach for Professional Accounting Education. [Электронный ресурс]. – Режим доступа:
<https://www.ifac.org/publications-resources/guidance-support-implementation-learning-outcomes-approach>
- 61 Competence-based Education Identified as a Foundation for Building Human Capacity. IAESB and IRBA Hold Accountancy Education Forum. Johannesburg, South Africa, May 16, 2016.
- 62 URL: <http://www.accaglobal.com/russia/ru/discover/russia.html>.
- 63 URL: <http://www.begin.ru/articles/1970/01/01/acca-mba/>
- 64 Квалификация АССА: все, что вы хотели о ней узнать. Л.Бутова, И. Полежаева. МСФО на практике. // 2011, август. №2. [Электронный ресурс]. – Режим доступа:
<http://msfo-practice.ru/article.aspx?aid=285068>.
- 65 URL: <http://www.accaglobal.com/russia/ru/learning-provider/accredited-training-centers.html>.
- 66 Годовой отчет АССА Россия 2015. [Электронный ресурс]. – Режим доступа:
<http://www.accaglobal.com/content/dam/ACCA/National/russia/event/acca-russia-annual-report-2015.pdf>.
- 67 URL: http://eak-rus.ru/oficialnoe_zayavlenie_edinoj_attestacionnoj_komissii_i_assa/.
- 68 Кузина Р.В. Международный опыт. Развитие кадрового бухгалтерского потенциала в контексте использования МСФО // Журнал «Вестник профессиональных бухгалтеров» / Архив журнала / 2015 год / № 44. [Электронный ресурс]. – Режим доступа:
<http://www.ipbr.org/vestnik/editions/2015/4/ias-in-ukraine/>
- 69 Лабынцев Н.Т. Проблемы подготовки специалистов в области бухгалтерского учета и аудита в соответствии с требованиями международных образовательных стандартов. // Фундаментальные исследования. 2007, № 6. [Электронный ресурс]. – Режим доступа:
<http://www.fundamental-research.ru/ru/article/view?id=3185> (дата обращения: 18.05.2016).
- 70 URL: <http://www.msfo-training.ru/exam.htm>
- 71 Приказ Минфина России от 25.11.2011 № 160н «О введении в действие Международных стандартов финансовой отчетности и Разъяснений Международных стандартов финансовой отчетности на территории Российской Федерации».
- 72 URL: <http://misba.ru/ucpa/about/>.
- 73 URL: <http://gaapsoft.ru/gaap-ias/index.html?gaap-ias/cipa.htm>.
- 74 URL: <http://www.ppbia.ru/programmy-attestacii-certifikacii/sertifikat-cipa.html>
- 75 URL: <http://www.ucpar.ru/o-sisteme-sertifikaczii-ucpa/kto-prodvigaet-sistemu-ucpa.html>
- 76 URL: <http://www.hocktraining.com/CIMA/>
- 77 Главный бухгалтер. [Электронный ресурс]. – Режим доступа:
<https://www.superjob.ru/research/articles/111663/glavnyj-buhgalter/>.
- 78 Лысенко Д. Сколько зарабатывает профессиональный бухгалтер по МСФО. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.npabs.ru>
- 79 Обзор зарплат главного бухгалтера. [Электронный ресурс]. – Режим доступа:
<http://www.audit-it.ru/articles/personnel/a111/846533.html>)).
- 80 Person-agency Зарплата бухгалтеров по России. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://person-agency.ru/salary-buhgalter.html>
- 81 URL: <http://ekonomizer.ru/page992.html>.

- 82 Аркадий Викторович Брызгалин А.В. Сколько в России бухгалтеров? Вот в Белоруссии 550 тысяч. А у нас? [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.nalog-briz.ru/2010/09/550.html>
- 83 Постановлением Совмина СССР от 24.01.1980 59 (ред. от 04.06.1988, с изм. от 22.10.2014) «О мерах по совершенствованию организации бухгалтерского учета и повышении его роли в рациональном и экономном использовании материальных, трудовых и финансовых ресурсов»
- 84 Постановления Правительства РФ от 16.04.2015 №362 «О признании не действующим на территории Российской Федерации постановления Совета Министров СССР от 24 января 1980 г. №59
- 85 Федеральный закон от 29 декабря 2012 г. №273-ФЗ «Об образовании в Российской Федерации»
- 86 Закон Российской Федерации от 27 ноября 1992 г. №4015-1 «Об организации страхового дела в Российской Федерации»
- 87 Федеральный закон от 10 июля 2002 г. №86-ФЗ «О Центральном банке Российской Федерации (Банке России)»
- 88 Федеральный закон от 2 декабря 1990 г. №395-1 «О банках и банковской деятельности»
- 89 Решение Верховного Суда РФ от 22.10.2014 №АКПИ14-965 «О признании недействующим пункта 5 Положения о главных бухгалтерах, утв. Постановлением Совмина СССР от 24.01.1980 №59»
- 90 Постановление Правительства РФ от 22 января 2013 г. №23 «О правилах разработки, утверждения и применения профессиональных стандартов»
- 91 Письмо Федеральной службы по труду и занятости от 30 апреля 2008 г. №1028-с
- 92 Квалификационный справочник должностей руководителей, специалистов и других служащих, утвержденный Постановлением Минтруда России от 21.08.98 №37
- 93 Проект приказа Министерства труда России об утверждении разъяснений по вопросам применения профессиональных стандартов. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://regulation.gov.ru/projects#npa=48212>
- 94 Профессиональный стандарт «Бухгалтер» утвержден приказом Минтруда России от 22.12.2014 № 1061н
- 95 Общероссийский классификатор занятий ОК 010-93, утв. постановлением Госстандарта РФ от 30.12.1993 № 298
- 96 Письмо Минфина РФ от 29 апреля 2002 г. №16-00-13/03 «О применении нормативных документов, регулирующих вопросы учета затрат на производство и калькулирования себестоимости продукции (работ, услуг)»
- 97 Письмо Министерства труда и социальной защиты РФ от 12 января 2016 г. №14-3/В-3
- 98 Федеральным законом от 29.12.2012 №273-ФЗ «Об образовании в Российской Федерации»
- 99 Федорова М.Ю. Нормативно-правовое обеспечение образования. — М.: Издательский центр «Академия».2009
- 100 Приказ Минобрнауки России от 12.11.2015 №1327 «Об утверждении федерального государственного образовательного стандарта высшего образования по направлению подготовки 38.04.01 Экономика (уровень магистратуры)».
- 101 Приказ Минобрнауки России от 30.03.2015 №321 «Об утверждении федерального государственного образовательного стандарта высшего образования по направлению подготовки 38.04.01 Экономика (уровень магистратуры)».
- 102 Указ Президента РФ от 09.09.2008 №1332 «Об утверждении перечня федеральных государственных образовательных организаций высшего образования, которые вправе разрабатывать и утверждать самостоятельно образовательные стандарты по всем уровням высшего образования»

- 103 Приказ Министерства образования и науки Российской Федерации от 28 мая 2014 г. №594 «Порядок разработки примерных основных образовательных программ, проведения их экспертизы и ведения реестра примерных основных образовательных программ»
- 104 Решение Верховного Суда РФ от 22.10.2014 №АКПИ14-965 «О признании недействующим пункта 5 Положения о главных бухгалтерах, утв. Постановлением Совмина СССР от 24.01.1980 N 59»
- 105 Проект постановления Правительства РФ «Особенности применения профессиональных стандартов в части требований, обязательных для применения государственными внебюджетными фондами Российской Федерации, государственными или муниципальными учреждениями, государственными или муниципальными унитарными предприятиями, а также государственными корпорациями, государственными компаниями и хозяйственными обществами, более пятидесяти процентов акций (долей) в уставном капитале которых находится в государственной собственности или муниципальной собственности» [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://regulation.gov.ru/projects#npa=38639>
- 106 Consultation Paper, Meeting Future Expectations of Professional Competence: A Consultation on the IAESB's Future Strategy and Priorities. [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.ifac.org/publications-resources/consultation-paper-meeting-future-expectations-professional-competence>