

УДК 657.1:005.336

ОПЫТ УКРАИНЫ В ВОПРОСАХ ПРОФЕССИОНАЛЬНОЙ СЕРТИФИКАЦИИ И ПОВЫШЕНИЯ КВАЛИФИКАЦИИ БУХГАЛТЕРОВ

А. В. ОЗЕРАН,

кандидат экономических наук, доцент, докторант

E-mail: alla_ozeran@ukr.net

Р. С. КОРШИКОВА,

кандидат экономических наук,

доцент кафедры учета предпринимательской деятельности

E-mail: renataphd@mail.ru

Киевский национальный экономический университет

им. Вадима Гетмана, Украина

Перманентные изменения во внешней и внутренней среде жизнедеятельности субъекта хозяйствования, требующие правдивого и справедливого их отражения с использованием профессионального суждения при составлении финансовой отчетности, обуславливают необходимость повышения профессионализма бухгалтера. Особенную актуальность эти вопросы приобрели в связи с внедрением Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО) в правовое поле Украины.

Учитывая высокую степень государственного регулирования бухгалтерского учета и отчетности, Кабинет Министров Украины издал распоряжение, в котором предписывает Министерству образования и науки Украины обеспечить создание системы обучения и повышения квалификации по вопросам применения МСФО бухгалтеров, подписывающих финансовую отчетность организаций. В данной статье предлагаются и анализируются возможные сценарии подтверждения профессиональной квалификации бухгалтеров.

Ключевые слова: профессиональный бухгалтер, профессиональная сертификация, профессиональное суждение, повышение квалификации.

Традиционно все информационные потоки о деятельности предприятия сосредотачиваются в руках бухгалтера. В рыночных условиях «спрос на бухгалтерские услуги увеличивается при одновременном усилении требований к их качеству» [9, с. 350]. Поэтому перманентные изменения во внешней и внутренней среде жизнедеятельности субъекта хозяйствования, требующие правдивого и справедливого их отражения как в учете, так и в финансовой отчетности, обуславливают необходимость повышения профессионализма бухгалтера. Так, на XI Всемирном конгрессе по бухгалтерскому образованию и исследованиям, проходившем в ноябре 2010 г. в Сингапуре, были выделены основные знания и навыки, которыми должны обладать бухгалтеры, с точки зрения руководителей бизнеса. К ним относятся: финансовый анализ для принятия решений, риск-менеджмент и внутренний контроль, бюджетирование и финансовое прогнозирование [3].

Наличие такого широкого экономического кругозора связано с необходимостью применения профессионального суждения лица, составляющего финансовую отчетность. Согласно Закону Украины от 16.07.1999 № 996-XIV «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» финансовую отчетность наряду с руководителем организации удостоверяет также и бухгалтер. Подпись последнего подтверждает соблюдение качественных характеристик финансовой информации, что в свою очередь предполагает наличие у него определенной квалификации.

Следует подчеркнуть, что, если в западной практике (в частности в странах, принадлежащих к англо-американской учетной системе) профессиональное суждение играет важную роль, то в теории отечественного учета данное понятие является достаточно новым явлением, необходимость применения которого не до конца осознана практиками. Такая ситуация обусловлена тем, что существующая на протяжении относительно длительного исторического периода система учета и отчетности (особенно в вопросах налогообложения) приучила бухгалтеров четко придерживаться инструкций и рекомендаций, которые доводятся регулирующими и контролирующими органами.

По мнению профессора Л.З. Шнейдмана, профессиональное суждение — это «мнение, вывод лица, ответственного за подготовку финансовой отчетности, которое является фундаментом для принятия решения в условиях неопределенности» [6, с. 61].

В свою очередь профессор Я.В. Соколов и Т.О. Терентьева отметили, что профессиональное суждение — это высказанное профессиональным бухгалтером мнение о хозяйственной ситуации, которое является полезным как для ее описания, так и для принятия действенных управленческих решений [4, с. 53].

Аналогичных взглядов придерживаются и украинские исследователи Т.А. Каменская, Л.В. Нападовская, А.В. Рабошук, Л.В. Чижевская, считающие, что в основе профессионального суждения лежит профессионализм, позволяющий бухгалтеру адекватно оценить последствия применения различных методик отражения той или иной хозяйственной операции или события в учете и отчетности [8, 9, 11, 12].

На основе приведенных выше высказываний логично предположить, что обладать подобным суждением может только специалист, считающийся профессионалом.

В сфере учета понятие «профессиональный бухгалтер» сформулировано Международной федерацией бухгалтеров (МФБ) в Международных стандартах контроля качества, аудита, обзора, прочего предоставления уверенности и сопутствующих услуг издания 2010г. Согласно этому документу профессиональный бухгалтер определен как лицо, состоящее в любой профессиональной организации, являющейся членом МФБ. Основным условием членства в этих организациях является участие в сертификационных программах, разработанных с учетом требований Международных стандартов образования (IES) МФБ. При этом соответствующий сертификат гарантирует высококачественные профессиональные знания и умения его обладателя в выбранном направлении. Цель профессиональных бухгалтерских организаций состоит в обеспечении условий для постоянного повышения квалификации своих участников, что в свою очередь выступает обязательным требованием продолжения членства. Таким образом, профессиональный бухгалтер становится синонимом сертифицированного бухгалтера.

В мировой практике уже давно сформирована система независимой сертификации бухгалтеров и аудиторов. Сертификация по своей сущности означает получение документального подтверждения (сертификата) на право чего-либо. В случае бухгалтерской профессии это — получение подтверждения соответствия знаний определенным стандартам через систему независимых, объективных и строгих экзаменов.

Обратимся к практике в Украине. В нашей стране требования к должности бухгалтера изложены в Справочнике квалификационных характеристик профессий работников, утвержденных приказом Министерства труда и социальной политики Украины от 29.12.2004 № 336 (далее — Справочник). В подразделе «Квалификационные требования» этого документа определены уровни специальной подготовки работника, необходимые для исполнения возложенных на него обязанностей, в зависимости от которых Справочник дела-

ет разграничения в пределах одной профессии. Обязательным условием для присвоения квалификации «бухгалтер (с дипломом специалиста)» в категории «профессионалы» является наличие полного высшего образования соответствующего направления подготовки [7]. Но при этом прохождения процедуры независимой профессиональной сертификации не требуется. Безусловно, наличие высшего образования по специальности «Учет и аудит» позволяет выполнить формальные требования для работы в выбранном направлении, но, к сожалению, не всегда обеспечивает выпускников необходимыми в современных условиях хозяйствования знаниями и умениями. Это в свою очередь не гарантирует работодателю получения высококвалифицированного специалиста, что и стало предпосылкой появления на рынке Украины множества программ профессиональной сертификации. В свете этого остается открытым вопрос о роли и качестве высшего образования в сфере подготовки бухгалтеров.

Кроме того, иногда для получения статуса профессионального бухгалтера согласно требованиям МФБ в Украине достаточно лишь иметь опыт практической работы в сфере бухгалтерского учета и/или аудита не менее 1 года. То есть наличие как специального высшего образования, так и одного из признаваемых на международном уровне сертификатов — CPA (Certified Public Accountant), ACCA (Association of Chartered Certified Accountants), CIMA (Chartered Institute of Management Accountants), ACA (Associate Chartered Accountant), CIPA (Certified International Professional Accountant) и подобного необязательно.

Таким образом, сущность и возможности таких созвучных терминов, как «бухгалтер-профессионал» и «профессиональный бухгалтер», несколько не соответствуют друг другу: бухгалтер-профессионал — это всего лишь лицо, выполняющее определенные должностные обязанности, в то время как сертифицированный бухгалтер — это всегда профессиональный бухгалтер.

Однако для главных бухгалтеров субъектов хозяйствования, работающих в отдельных сегментах рынка, где возникают отношения с множеством внешних поставщиков капитала, предусмотрена обязательная государственная

аттестация. Она представляет собой прохождение обучения в аккредитованных регулятором рынка центрах с последующей сдачей экзаменов там же. Так, кандидат на должность главного бухгалтера профессиональных участников фондового рынка и организаций, работающих на рынке финансовых услуг, не имеет права претендовать на нее без участия в программах постоянного повышения квалификации. Такой избирательный подход кажется не совсем справедливым, учитывая, что и другие области предпринимательской деятельности имеют отличительные черты, которые должны знать и уметь отражать главные бухгалтеры. Кроме того, упомянутая выше аттестация имеет ограниченную сферу действия, так как она теряет ценность при смене места работы специалиста. Но она обоснована присутствием реальных пользователей, заинтересованных в информации о последствиях подотчетного управления их ресурсами, а также государственного регулятора, обеспечивающего защиту интересов участников рынка — заимодателей, инвесторов, вкладчиков.

Одновременно вниманию отечественных бухгалтеров представлены различные виды негосударственной профессиональной сертификации:

- 1) международные программы:
 - CPA;
 - ACCA;
 - Диплом по Международной финансовой отчетности ACCA (DipIFR-рус);
 - Диплом по МСФО IFA;
 - CFAB (The Certificate in Finance, Accounting and Business);
 - ACA;
 - CAP (Сертифицированный бухгалтер-практик);
 - CIPA (Сертифицированный международный профессиональный бухгалтер);
- 2) национальная сертификация бухгалтеров Украины.

Следовательно, в Украине созданы необходимые условия как для развития профессии в целом, так и для профессионального роста специалистов. Выбор одной из указанных выше сертификационных программ зависит от практических потребностей и финансовых возможностей кандидатов.

Наиболее востребованными из международных сертификационных программ в Украине являются CAP/CIPA и DipIFR-рус, что обусловлено, прежде всего, проведением обучения и сдачи экзаменов на русском языке. Сертификаты CAP и CIPA в Украине имеют право выдавать своим членам три профессиональные организации, две из которых являются членами МФБ: Федерация профессиональных бухгалтеров и аудиторов Украины (ФПБАУ), Украинская ассоциация сертифицированных бухгалтеров и аудиторов Украины (УАСБА). Национальная сертификация бухгалтеров Украины, разработанная УАСБА, учитывающая национальные стандарты и правила ведения бухгалтерского учета, стартовала в 2012 г. По статистическим оценкам к середине 2012 г. бухгалтеров, подписывающих финансовую отчетность, в Украине насчитывалось приблизительно 500—600 тыс. человек. Тем не менее на тот момент воспользовались возможностью получить вышеуказанные профессиональные сертификаты (дипломы) только немногим более 10 тыс. человек: ACCA — 420, CAP — 5 330, CIPA — 219, IFA — 960, DipIFR-рус — около 2 тыс. [1, с. 9].

Вопрос соответствия знаний и навыков занимаемой должности бухгалтера, подписывающего финансовую отчетность организации, приобрел особую актуальность в свете обязательных законодательных требований предоставления финансовой отчетности по МСФО публичными акционерными обществами, банками, страховыми и прочими организациями, осуществляющими деятельность в области предоставления финансовых услуг.

Учитывая высокую степень государственного регулирования бухгалтерского учета в Украине, для создания условий для быстреего внедрения МСФО в феврале 2012 г. Кабинет Министров Украины издал распоряжение, в котором предписывает Министерству образования и науки Украины обеспечить:

- 1) создание системы обучения по вопросам применения МСФО бухгалтеров, подписывающих финансовую отчетность предприятий;
- 2) утвердить перечень учебных заведений, которые будут осуществлять обучение;
- 3) разработать и утвердить порядок повышения квалификации по вопросам применения

МСФО бухгалтеров, подписывающих финансовую отчетность предприятий [10].

Установление требований государства к определенному уровню знаний и навыков бухгалтера можно признать обоснованным, так как оно на основании предоставляемой ему отчетности принимает соответствующие решения в отношении субъекта хозяйствования для выполнения своих функций. Каких же сценариев организации процесса подтверждения профессиональной квалификации мы ожидаем в свете существующих реалий и тенденций в Украине?

Сценарий 1 — введение на законодательном уровне императивной нормы о бухгалтерской сертификации в независимых экзаменационных сетях.

Сценарий 2 — государственная аттестация бухгалтеров, удостоверяющих своей подписью финансовую отчетность.

Сценарий 3 — создание системы национальной программы повышения квалификации.

Если государство пойдет по пути введения требования об обязательной независимой сертификации, то такой сценарий, на наш взгляд, имеет ряд существенных недостатков.

Во-первых, несмотря на изобилие в Украине международных сертификационных программ, значительное количество экзаменационных блоков (модулей) является не пригодным для отечественной практики. Так, например, модули по вопросам налогообложения и права такой общеизвестной программы, как ACCA (*papers F6 Taxation, P6 Advanced Taxation и F4 Corporate and Business Law*), построены на требованиях законодательства Великобритании. Отсюда очевиден вывод о нецелесообразности и нежелании бухгалтеров предприятий, осуществляющих свою деятельность на территории Украины, принимать участие в этой и аналогичных международных программах. Это подтверждают и статистические данные: в целом в Украине лишь около 3 % бухгалтеров имеют подтвержденную профессиональной организацией квалификацию [2].

Такая статистика, с одной стороны, демонстрирует стремление бухгалтеров, даже в отсутствие специальных законодательных требований об обязательной сертификации, получить независимую оценку своих знаний и умений. Но, с

другой стороны, это свидетельствует о ментальной неготовности практикующих бухгалтеров подтвердить свой квалификационный уровень посредством соответствующих независимых экзаменов.

Во-вторых, одним из важных ограничивающих моментов распространения независимых международных программ сертификации можно считать их стоимость, которая для малого и среднего бизнеса является достаточно высокой. Так, для сравнения: средняя заработная плата главного бухгалтера в Киеве в отечественной компании составляет приблизительно 400 долл. США при средней стоимости подготовки и сдачи, например, только одного экзамена из сертификационного уровня CAP — 350 долл. США, DipIFR-рус — более 1 300 долл. США. В таких условиях обязательное государственное требование о наличии независимого профессионального сертификата может вызвать обратную реакцию: руководители пересмотрят свои взгляды как на организацию бухгалтерского учета с отказом от бухгалтерской службы, так и на организационно-правовую форму самой организации. Это в свою очередь приведет к тому, что профессия бухгалтера «уйдет в тень».

По результатам опроса бухгалтеров, участвовавших в сертификации по программе CAP—CIPA, в Украине работодатели знают о такой сертификационной программе. Но только у 30% респондентов экзамены полностью или частично оплачивались работодателем, хотя время на обучение при этом не предусматривалось. Более того, 55% работодателей не поощряют сотрудников ни свободным временем для подготовки к экзаменам, ни оплатой последних [5, с. 6]. Квалификация бухгалтера для его руководителя подтверждается знанием норм налогового законодательства.

Следует отметить, что в Украине накоплен опыт государственной аттестации (в том числе государственной сертификации) бухгалтеров и аудиторов для реализации сценария 2. Но, как свидетельствует практика, проведение обучения и экзаменов (тестирования) одной и той же организацией приводит к потере объективности полученных результатов.

Из-за указанных выше недостатков сценария 1 и сценария 2 возникает необходимость создания

национальной независимой системы повышения квалификации. Но реализация этого сценария возможна лишь при наличии достаточно сильной и влиятельной общественной организации, которая в Украине на сегодняшний день отсутствует. Поэтому существующая сегодня национальная сертификация, предлагаемая УАСБА, не нашла пока широкого признания.

Кроме того, в процессе реализации как сценария 2, так и сценария 3 возникает ряд вопросов организационного характера:

- 1) частота проведения государственной аттестации;
- 2) форма подтверждения повышения квалификации: свидетельство о прослушивании курсов или сертификат об успешном прохождении тестирования;
- 3) в случае обязательного тестирования формат подготовки к нему — будет ли допускаться самостоятельная подготовка или будет обязательным посещение курсов;
- 4) кто обеспечит организацию процесса обучения;
- 5) кто будет разработчиком экзаменационных модулей;
- 6) порядок администрирования тестирования знаний кандидатов;
- 7) стоимость обучения и самого тестирования;
- 8) дальнейшая процедура подтверждения уже полученной квалификации;
- 9) согласование программ государственной аттестации с программами независимой бухгалтерской сертификации.

Для решения вышеуказанных вопросов требуются как достаточно длительный переходный период, так и немалое финансирование. В качестве способа согласования реализации сценариев 2 и 3 можно предложить такую взаимосвязь: носитель профессиональной сертификации бухгалтеров — государство в лице Министерства финансов Украины; администратор экзаменов — независимая экзаменационная сеть, которой будет поручено осуществлять разработку экзаменов в соответствии с международными стандартами тестирования, проведение экзаменов, проверку экзаменационных работ, рассмотрение апелляций, ведение информационной базы. Так, администратором может выступить уже зарекомендовавшая

себя на рынке Содружества Независимых Государств некоммерческая организация CIPA-EN. Провайдером обучения будут аккредитованные носителями учебные центры профессиональных организаций, консалтинговых компаний и вузов. Следуя указанной схеме, можно решить большинство вышеуказанных организационных вопросов. Но проблема финансирования при этом все равно остается открытой.

С другой стороны, поскольку Минфин Украины как государственный орган не может быть членом МФБ, то уместным будет создание по инициативе Минфина Украины единой профессиональной организации (или объединение уже существующих организаций в единую), которой делегировать полномочия носителя независимой профессиональной сертификации. В свою очередь за Минфином Украины следует оставить функции установления дополнительных требований, например к наполнению программы, длительности обучения и т. д. Тогда все бухгалтеры общественно значимых организаций будут членами одной профессиональной организации, имеющей право войти в члены МФБ. При этом следует согласовать понятия «профессиональный бухгалтер» и «бухгалтер-профессионал» на соответствующем нормативном уровне.

Подводя итоги, хотелось бы подчеркнуть, что в Украине назрела потребность в разработке концепции поддержки национальной программы повышения квалификации, что будет способствовать повышению престижа профессии. Однако окончательный выбор той или иной сертификационной программы, подтверждающей квалификацию бухгалтера, будет находиться под влиянием рынка.

Список литературы

1. Барышникова Е. Международные стандарты финансовой отчетности как отражение глобализации и реалии Украины // Незалежный аудитор. 2012. № 8. С. 8—9.
2. Вовчук Н. Развитие бухгалтера будущего [Электронный ресурс]. Режим доступа: [http://](http://www.eizvestia.com/sp_business_finance/full/razvitie-buhgaltera-budushhego)

www.eizvestia.com/sp_business_finance/full/razvitie-buhgaltera-budushhego.

3. 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-Лумпуре (Малайзия), проходившего в ноябре 2010 г.) // Управленческий учет. 2011. № 3. С. 77—87.

4. Соколов Я. В., Терентьева Т. О. Профессиональное суждение бухгалтера: итоги минувшего века // Бухгалтерский учет. 2001. № 12. С. 53—57.

5. Рябокучка Л. Отзывы специалистов, прошедших программу сертификации CAP—CIPA // Незалежный аудитор. 2012. № 8. С. 5—6.

6. Шнейдман Л. З. Соответствие отчетности международным стандартам // Бухгалтерский учет. 2001. № 12. С. 59—62.

7. Довідник кваліфікаційних характеристик професій працівників // наказ Міністерства праці та соціальної політики України від 29.12.2004 № 336.

8. Каменська Т. Міжнародні стандарти фінансової звітності в Україні: сучасний стан, практика та проблеми впровадження // Бухгалтерський облік і аудит. 2012. № 12. С. 39—43.

9. Нападівська Л. В. Розвиток бухгалтерської професії // Стратегічні напрями розвитку бухгалтерського обліку, аналізу й аудиту: Міжнар. наук.-практ. конф. (Київ, 15 берез. 2012 р.): тези доп. / відп. ред. Л. В. Нападівська. К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2012. 356 с.: укр., англ. та нім. мовами.

10. Про створення умов для впровадження міжнародних стандартів фінансової звітності: розпорядження Кабінету Міністрів України від 22.02.2012 № 157-р.

11. Рабошук А. В. Принципи, стандарти та професійне судження бухгалтерського обліку: теоретико-методичний аспект / Аліна Володимирівна Рабошук. Житомир, 2006. 235 с.

12. Чижевська Л. В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2007. 528 с.