



**Конференция Организации
Объединенных Наций
по торговле и развитию**

Distr.: General
26 August 2013
Russian
Original: English

Совет по торговле и развитию
Комиссия по инвестициям,
предпринимательству и развитию
Межправительственная рабочая группа экспертов
по международным стандартам учета и отчетности
Тридцатая сессия
Женева, 6–8 ноября 2013 года
Пункт 3 b) предварительной повестки дня
Проблемы, связанные с подготовкой кадров

**Основы качественной корпоративной
отчетности: проблемы, связанные с
подготовкой кадров**

Записка секретариата ЮНКТАД

Резюме

Межправительственная рабочая группа экспертов по международным стандартам учета и отчетности (МСУО) продолжает работать над руководством по развитию системы учета (РКСУ) в интересах повышения качества корпоративной отчетности. РКСУ состоит из четырех основных разделов, посвященных нормативно-правовым вопросам, институциональным вопросам, кадровым вопросам и процессу укрепления потенциала. Завершая двадцать девятую сессию, Группа экспертов предложила в ходе тридцатой сессии сосредоточить внимание на кадровых вопросах.

Настоящая записка была подготовлена секретариатом ЮНКТАД для содействия обсуждению данной темы. В ней рассматриваются тенденции и проблемы подготовки кадров в интересах повышения качества корпоративной отчетности. В записке особо выделяются такие тенденции, как принятие и внедрение международных стандартов и кодексов, расширение регионального и международного сотрудничества между органами регулирования в сфере бухгалтерского учета и новые инициативы в сфере учебной подготовки. В записке рассматриваются также некоторые из важнейших задач по укреплению кадрового потенциала, в том числе необходимость укрепления и гармонизации системы учебной подготовки посредством перехода на международные требования, особенно в развивающихся странах, а также потребность в создании эффективных систем сертификации, повышения квалификации, а также дисцип-

лиарных мер и санкций, призванных обеспечить надлежащее применение стандартов. Обсуждались и такие вопросы, как необходимость в подготовке кадров для всех этапов составления и представления отчетности, а также отсутствие должных программ подготовки специалистов в области бухгалтерского учета и недостаточно широкое привлечение профессиональных организаций бухгалтеров (ПОБ) к работе в государственном секторе.

Содержание

	<i>Стр.</i>
I. Введение и история вопроса.....	4
II. Тенденции в области корпоративной отчетности и их влияние на развитие кадрового потенциала	4
A. Глобализация стандартов и кодексов корпоративной отчетности	4
B. Институциональные изменения.....	6
C. Профессиональная квалификация и подготовка бухгалтеров.....	8
III. Задачи	11
A. Удовлетворение потребности в квалифицированных кадрах	11
B. Укрепление профессиональных бухгалтерских организаций.....	13
C. Совершенствование учебной и профессиональной подготовки	14
D. Поощрение программ повышения квалификации	20
E. Совершенствование бухгалтерского учета и учебной подготовки в государственном секторе	21
IV. Выводы	22

I. Введение и история вопроса

1. Последние сессии МСУО были посвящены выработке комплексного подхода к подготовке качественной корпоративной отчетности. С этой целью в последние годы МСУО занималась составлением и доработкой РРСУ. Это руководство включает в себя рамочный механизм развития системы учета (TD/B/C.II/ISAR/56 и добавление TD/B/C.II/ISAR/56/Add.1) и набор показателей развития системы учета (TD/B/C.II/ISAR/59). РРСУ состоит из четырех основных разделов, посвященных нормативно-правовым и регулятивным вопросам, институциональным вопросам, кадровым вопросам и процессу укрепления потенциала. На своей двадцать девятой сессии МСУО обсудила два раздела РРСУ – нормативно-правовой и регулятивный раздел и институциональный раздел.

2. Завершая свою двадцать девятую сессию, МСУО предложила в рамках одного из основных пунктов повестки дня тридцатой сессии рассмотреть проблемы подготовки кадров как основы качественной корпоративной отчетности. Настоящая записка была подготовлена секретариатом ЮНКТАД для содействия рассмотрению МСУО этой темы. В ней тенденции и проблемы подготовки кадров рассматриваются под углом зрения повышения качества корпоративной отчетности. Опыт разных стран и учреждений анализируется в записке на предмет отбора таких политических мер и видов передовой практики, которые государства-члены могли бы учитывать при разработке планов действий по подготовке кадров.

3. В РРСУ признается решающее значение кадрового потенциала для подготовки качественной корпоративной отчетности, и этой теме посвящен отдельный раздел. При внедрении стандартов и кодексов корпоративной отчетности, разработанных на глобальном уровне, страны сталкиваются с рядом кадровых проблем. Эти проблемы в той или иной степени встают перед всеми странами вне зависимости от уровня их экономического развития. Комплексная переориентация существующих национальных систем образования на глобальные стандарты и кодексы может растянуться на многие годы, возможно на десятилетия. Однако большинство стран не может позволить себе столь длительный переход на глобальные стандарты. Переход на новую систему учета является непростой задачей, и важнейшим условием успеха является овладение навыками, необходимыми для внедрения глобальных стандартов. Таким образом, для того чтобы процесс подготовки кадров для составления корпоративной отчетности стал устойчивым, требуются нормативно-правовая и институциональная поддержка, а также надежные источники финансирования.

II. Тенденции в области корпоративной отчетности и их влияние на развитие кадрового потенциала

A. Глобализация стандартов и кодексов корпоративной отчетности

4. В последнее десятилетие наглядно проявилась тенденция перехода государств-членов на международные стандарты и кодексы. Для государств-членов эта тенденция сопровождалась серьезными последствиями в плане подготовки кадров по целому ряду аспектов корпоративной отчетности.

5. В 2001 году в рамках Международного комитета по бухгалтерским стандартам, на смену которому пришел Фонд международных стандартов финансовой отчетности (МСФО), был учрежден Международный совет по стандартам бухгалтерского учета (МССУ). Сегодня свыше 125 стран во всем мире допускают или требуют использования разработанных МССУ Международных стандартов финансовой отчетности (МСФО)¹.
6. Проведенный ЮНКТАД анализ² свидетельствует о том, что из 5 000 крупнейших предприятий (по общей величине активов) в мире 35% готовили в 2010 году свою отчетность по МСФО, 38% применяли национальные стандарты и 27% руководствовались общепризнанными принципами бухгалтерского учета (ГААП), действующими в Соединенных Штатах Америки. С 2009 по 2010 год число субъектов, применяющих МСФО, увеличилось более чем на 11%. Среди перешедших в 2010 году на МСФО субъектов большинство были из Бразилии, а второе место по их числу занимала Чили.
7. Международный совет по стандартам аудита и страхования (МССАС) был создан в 2002 году вместо Международного комитета по аудиторской практике. Разработанные МССАС международные стандарты аудита (МСА) в той или иной форме применяются более чем в 125 странах³. Например, в 29 странах МСА получили статус национальных стандартов. В феврале 2009 года МССАС завершил проект повышения ясности стандартов, в рамках которого 36 МСА и международных стандартов контроля качества были переработаны, чтобы четко прописать в них требования новых правил разработки стандартов.
8. Схожая тенденция наблюдается и в сфере нефинансовой отчетности. В марте 2006 года и в феврале 2008 года МСУО ЮНКТАД опубликовала, соответственно, руководства по раскрытию информации по вопросам корпоративного управления и по составлению отчетности по вопросам ответственности корпораций. В 2000 году был опубликован первый набор показателей, подготовленных в рамках Глобальной инициативы в области отчетности, а в мае 2013 года вышло уже четвертое поколение этих показателей.
9. В 2005 году вместо Комитета по вопросам образования Международной федерации бухгалтеров (ИФАК) был создан Международный совет по стандартам обучения в области бухгалтерского учета (МССОУ). МССОУ выпустил восемь международных образовательных стандартов (МОС) по целому ряду вопросов: исходные требования к абитуриентам; содержание программ подготовки профессиональных бухгалтеров; профессиональная квалификация и общий уровень образования; профессиональные ценности, этические нормы и отношение к делу; требования к практическому опыту; оценка профессиональных навыков и компетентности; повышение квалификации; профессиональные требования к аудиторам.
10. В октябре 2009 года МССОУ утвердил проект⁴ по переработке МОС-7, посвященного повышению квалификации, и по пересмотру и переработке остальных МОС. В декабре МССОУ опубликовал основы международных стандартов подготовки профессиональных бухгалтеров (*Framework for International Education Standards for Professional Accountants*). Цель такой переработки стандартов заключается в том, чтобы повысить их ясность, согласовать их с кон-

¹ На основе данных, выложенных на сайте www.iasplus.com.

² UNCTAD, *International Accounting and Reporting Issues: 2011 Review*, UNCTAD/DIAE/ED/2012/4.

³ См. <http://www.ifac.org/about-ifac/membership/compliance-program/basis-isa-adoption>.

⁴ См. <http://www.ifac.org/education>.

цепциями пересмотренной рамочной основы и прояснить вопросы, вставшие в связи с изменением условий подготовки профессиональных бухгалтеров и применением стандартов органами – членами ИФАК. По состоянию на июль 2013 года в МОС-1, 5 и 6 были внесены изменения, а МОС-7 был переработан. Ожидается, что к четвертому кварталу 2013 года все эти стандарты будут пересмотрены или переработаны⁵.

В. Институциональные изменения

11. В последнее десятилетие в сфере корпоративной отчетности произошел ряд институциональных изменений. Большинство из них стали ответом на глобализацию коммерческой деятельности, а также на появление соответствующих стандартов и кодексов корпоративной отчетности.

12. После дела "Энрон" Конгресс Соединенных Штатов принял в июле 2002 года закон Сарбейнса-Оксли. Принятие закона имело далеко идущие последствия не только для Соединенных Штатов. В ходе дискуссии, организованной 30 июля 2012 года Центром "За качественный аудит"⁶ по случаю десятой годовщины принятия закона, оба сенатора, Поль Сарбейнс и Майкл Оксли, подчеркивали глобальное влияние их инициативы. Одним из последствий такого глобального влияния стало создание по всему миру государственных надзорных органов в сфере аудита по аналогии с Советом по надзору за учетом в публичных компаниях. Помимо этого, стало углубляться и международное сотрудничество между органами регулирования бухгалтерской деятельности.

13. В сентябре 2006 года был организован Международный форум независимых органов регулирования в области аудита (ИФИАР), в состав которого вошли органы регулирования аудиторской деятельности из 18 стран. Сегодня в нем представлены уже 46 независимых органов регулирования из 46 стран. ИФИАР содействует обмену информацией о рынке аудиторских услуг и практическим опытом работы независимых органов регулирования, уделяя особое внимание проверке работы аудиторов и аудиторских компаний. Он поощряет также сотрудничество и согласованность действий органов регулирования. В рамках форума проводятся ежегодные рабочие совещания для инспекторов, на которых они могут обмениваться информацией и опытом проверки аудиторских компаний. ИФИАР размещает на своем веб-сайте отчеты членов о результатах проведенных проверок⁷. В конце 2012 года ИФИАР опубликовал сводный доклад об итогах опроса, проведенного для сбора информации о результатах аудиторских проверок⁸. Эти выводы крайне актуальны для обучения и подготовки бухгалтеров, и они будут более подробно рассматриваться в следующем разделе настоящего документа.

14. В 2006 году было официально объявлено о создании Глобального бухгалтерского альянса⁹. В его состав вошли девять институтов разных стран мира.

⁵ См. "Update: International Education Standards Revision Project", IAESB, на сайте www.ifac.org/Education.

⁶ American Institute of Certified Public Accountants, *Journal of Accountancy*, July 2012.

⁷ С отчетами о результатах проверок из Австралии, Бельгии, Германии, Маврикия, Малайзии, Нидерландов, Норвегии, Соединенного Королевства и Японии можно ознакомиться на сайте ИФИАР по адресу <https://www.ifiar.org/Home.aspx>.

⁸ IFIAR (2012), "2012 Summary Report of the Inspections' Findings", 18 December.

⁹ См. <https://www.saica.co.za/Members/AboutMembers/AbsenteeMembership/GAAPassport/tabid/763/language/en-ZA/Default.aspx>.

Цель создания альянса заключается в содействии оказанию качественных профессиональных услуг, поддержке своей глобальной членской базы, обмену информацией и в сотрудничестве по международным проблемам бухгалтерского учета. Альянс оказывает профессиональную помощь 700 000 своих членов. Кроме того, через ассоциации входящих в альянс органов он взаимодействует с национальными органами регулирования, правительствами и другими заинтересованными сторонами. В июне 2011 года руководящие органы Американского института дипломированных присяжных бухгалтеров и Института присяжных бухгалтеров по управленческому учёту (расположен в Соединенном Королевстве Великобритании и Северной Ирландии) единогласно проголосовали за введение новой специальности – "присяжный бухгалтер по глобальному управленческому учету". Официальная презентация этой специальности прошла 31 января 2012 года, и на ней было подчеркнуто, что присяжные бухгалтеры по глобальному управленческому учету должны обладать такими профессиональными навыками, которые помогут компаниям лучше увязывать финансовую и нефинансовую информацию, чтобы использовать ее на благо развития бизнеса и в процессе составления финансовой отчетности¹⁰.

15. В мае 2011 года было объявлено о создании Общеафриканской федерации бухгалтеров (ОАФБ) – первой континентальной организации, объединяющей представителей бухгалтерской профессии. В состав федерации входят 39 профессиональных бухгалтерских организаций из 35 африканских стран. На своей первой генеральной ассамблее, проходившей в Тунисе в мае 2012 года, ОАФБ выразила решимость¹¹ взять на вооружение МСФО, МСФО для малых и средних предприятий (МСП), МСА, Международные стандарты бухгалтерского учета в государственном секторе (МСБУГС), МОС и Кодекс профессиональной этики МФБ для профессиональных бухгалтеров, разработанный Международным советом по стандартам этики для бухгалтеров.

16. Члены Восточноафриканского экономического сообщества, а именно Бурунди, Кения, Объединенная Республика Танзания, Руанда и Уганда, взяли на период 2010–2015 годов обязательства постепенно либерализовать рынок услуг, в том числе услуг бухгалтерского учета, аудита и счетоводства¹². Переход членов организации на международные стандарты облегчит либерализацию рынка услуг в плане получения доступа к нему, а также повысит мобильность представителей бухгалтерской профессии в рамках Сообщества.

17. Члены Ассоциации государств Юго-Восточной Азии (АСЕАН) – Бруней-Даруссалам, Вьетнам, Индонезия, Камбоджа, Лаосская Народно-Демократическая Республика, Малайзия, Мьянма, Сингапур, Таиланд и Филиппины – работают над завершением региональной экономической интеграции к 2015 году. Для представителей бухгалтерской профессии экономическая интеграция в АСЕАН означает, в частности, повышение мобильности в рамках региона. В результате профессиональные бухгалтерские организации в странах

¹⁰ *Chartered Global Management Accountant Magazine* (2012), "CGMA launch focuses on non-financial value, long-term business strategies", 31 January.

¹¹ PAFA Press Release (2012), "PAFA General Assembly resolves to adopt international standards", 4 May, см. <http://www.pafa.org.za/siteitems/PAFA%20General%20Assembly%20Resolution%20to%20Adopt%20International%20Standards.pdf>.

¹² The East African Community Common Market (2009), "Schedule of Commitments on the Progressive Liberalization of Services", November, см. http://www.eac.int/index.php?option=com_docman&task=doc_view&gid=356&Itemid=163.

АСЕАН занимаются разработкой соглашений о взаимном признании профессиональной квалификации в рамках Ассоциации¹³.

18. В январе 1983 года вступило в силу Соглашение об укреплении экономических связей между Австралией и Новой Зеландией. В этом контексте в мае 2013 года¹⁴ институты дипломированных бухгалтеров двух стран договорились о создании нового Транстаасманского института. Руководители институтов обеих стран отмечали, что создание объединенного института отвечает интересам обеих стран. Он будет иметь более устойчивую структуру, более широкую сферу деятельности, большие возможности выработки стратегий и рекомендаций, а также большее влияние на глобальном уровне. Предполагается, что объединенный институт будет располагать всем необходимым для того, чтобы оказывать услуги качественной профессиональной подготовки, повышения квалификации и налаживания глобальных деловых связей.

19. Процесс глобализации вызвал к жизни институциональные изменения и на национальном уровне. Так, в январе 2012 года три национальных профессиональных бухгалтерских органа Канады – Канадский институт лицензированных бухгалтеров (КИЛБ), Ассоциация присяжных бухгалтеров – специалистов по управленческому учету и Канадская ассоциация дипломированных бухгалтеров – опубликовали план предстоящего слияния¹⁵. Благодаря такому слиянию три профессиональных органа рассчитывают: лучше выполнять свои профессиональные обязанности и защищать интересы общественности, предлагая единую программу аттестации и единый пакет жестких этических норм и практических стандартов; больше ценить и оправдывать доверие клиентов во все более конкурентных глобальных условиях; содействовать стабильности и процветанию бухгалтерской профессии в Канаде; эффективно и результативно руководить деятельностью, связанной с бухгалтерским учетом.

С. Профессиональная квалификация и подготовка бухгалтеров

20. Роль глобальных стандартов корпоративной отчетности, таких как МСФО, МСА и различные кодексы, посвященные экологическим, социальным требованиям и вопросам корпоративного управления, в деле обеспечения достоверности и сопоставимости корпоративной отчетности получила широкое признание. В то же время, те выгоды, которые сулят такие стандарты корпоративной отчетности, реально можно получить лишь в случае их адекватного внедрения. Последовательность процесса внедрения стандартов во многом зависит от наличия подготовленных кадров.

21. Инициатива фонда МСФО в области образования¹⁶ способствует внедрению и последовательному применению МСФО, в том числе благодаря организации целого ряда рассчитанных на полдня региональных учебных семинаров, помогающих преподавателям и инструкторам, преподающим МСФО, более эффективно обучать бухгалтеров этим стандартам. Одна из главных целей этих учебных семинаров заключается в том, чтобы поощрять и поддерживать сис-

¹³ См. <http://www.asean.org/communities/asean-economic-community/item/asean-mutual-recognition-arrangement-framework-on-accountancy-services-3>.

¹⁴ New Zealand Institute of Chartered Accountants (2013), “NZICA and ICAA give CER a boost”, 7 May.

¹⁵ Canadian Institute of Chartered Accountants (2012), “Canada’s three legacy accounting bodies issue unification framework”, Toronto, 17 January.

¹⁶ См. <http://www.ifrs.org/Use-around-the-world/Education/Pages/Education.aspx>.

темный подход к преподаванию МСФО. Это должно развивать в слушателях способность принимать профессиональные решения при применении основанных на принципах бухгалтерских стандартов и готовить их к тому, что учиться им придется всю свою жизнь. В рамках этой инициативы было организовано обучение инструкторов применению МСФО для МСП.

22. В последние годы численность профессиональных бухгалтеров стала расти. Так, шесть представляющих дипломированных бухгалтеров органов¹⁷ в Ирландии и Соединенном Королевстве, а также Ассоциация международных бухгалтеров отмечают увеличение числа профессиональных членов и студентов как у себя в странах, так и во всем мире¹⁸. С 2006 по 2011 год общее число членов шести органов увеличилось на 19,7% и достигло 438 146 человек. За тот же период число членов этих профессиональных органов за пределами Ирландии и Соединенного Королевства выросло на 28,8%. Число студентов, зарегистрировавшихся в шести профессиональных органах, выросло на 30,8%, достигнув 452 119 человек. Важно отметить, что среди членов шести профессиональных органов, представляющих бухгалтерскую профессию, процент профессиональных бухгалтеров, занятых в государственном секторе, очень низок (менее 10%) во всех органах за исключением Института дипломированных специалистов по государственным финансам и бухгалтерскому учету (60%).

23. В Соединенных Штатах численность студентов вузов и магистратуры на кафедрах бухгалтерского учета выросла до 225 000 человек. Численность изучающих бухгалтерский учет студентов магистратуры в период с 2009 по 2011 год выросла на 30%¹⁹. В 2010 году среди выпускников вузов, принятых на работу в бухгалтерские фирмы в Соединенных Штатах, 43% имели степень бакалавров бухгалтерского учета, 37% магистров, а остальные имели дипломы, не имеющие отношения к бухгалтерскому учету. С 2007 года среди нанимаемых на работу выпускников вузов наблюдается снижение числа бакалавров и увеличение числа магистров. Опрос кафедр бухгалтерского учета, принявших участие в обследовании, показал, что 70% из них уже включили тему МСФО в свою учебную программу. Все опрошенные вузы ответили, что они в той или иной степени включают тему МСФО в свои учебные программы на 2013 год. В январе 2011 года в содержание единого выпускного экзамена на получение диплома присяжного бухгалтера в Соединенных Штатах были внесены изменения, призванные отразить в нем, среди прочего, тему МСФО.

24. В августе 2011 года Американский институт дипломированных присяжных бухгалтеров, Национальная ассоциация советов штатов по бухгалтерскому учету и "Прометрик" стали проводить единый экзамен на получение диплома присяжного бухгалтера за пределами Соединенных Штатов – в Бахрейне, Бразилии, Кувейте, Ливане, Объединенных Арабских Эмиратах и Японии. Нацио-

¹⁷ К шести органам, представляющим дипломированных бухгалтеров в Соединенном Королевстве, относятся Ассоциация дипломированных присяжных бухгалтеров, Ассоциация присяжных бухгалтеров Ирландии, Институт присяжных бухгалтеров по управленческому учёту, Институт дипломированных специалистов по государственным финансам и бухгалтерскому учету, Институт присяжных бухгалтеров Англии и Уэльса и Институт присяжных бухгалтеров Шотландии.

¹⁸ Financial Reporting Council, Professional Oversight Board, *Key Facts and Trends in the Accountancy Profession, June 2012*.

¹⁹ American Institute of Certified Public Accountants, *2011 Trends in the Supply of Accounting Graduates and the Demand for Public Accounting Recruits*, Durham, North Carolina, United States of America.

нальная ассоциация советов штатов по бухгалтерскому учету²⁰ отмечала, что единый экзамен на получение диплома присяжного бухгалтера стал проводиться за рубежом в ответ на быстрый рост международного спроса на лицензии присяжных бухгалтеров Соединенных Штатов.

25. В ответ на принятую в Европейском союзе в 2002 году Директиву о международных стандартах бухгалтерского учета семь профессиональных бухгалтерских организаций начали осуществление проекта по унификации требований к профессиональной квалификации к 2007 году (Common Content Project)²¹. Со временем количество участников этого проекта выросло до девяти профессиональных бухгалтерских организаций из шести государств – членов Европейского союза. Полезно также отметить, что участником проекта может стать любая подобная организация из любой страны мира. В рамках этого проекта были разработаны единые квалификационные требования, которые должны быть выполнены для получения диплома профессионального бухгалтера.

26. Тенденция принятия и внедрения международных стандартов придавала еще большую актуальность задаче согласования требований, дающих право на получение признаваемых на международном уровне дипломов профессиональных бухгалтеров и аудиторов. Широющееся внедрение МОС позитивно сказалось на сопоставимости квалификационных требований. Это позволило повысить международную мобильность специалистов, особенно в развитых странах.

27. Например, заключение Североамериканского соглашения о свободной торговле способствовало подписанию соглашения о взаимном признании профессиональной квалификации между Канадой, Мексикой и Соединенными Штатами²². Это соглашение, которое первоначально было подписано в 2002 году и продлено еще на пять лет в 2008 году, позволяет профессиональным бухгалтерам практиковать за рубежом²³ после сдачи соответствующего экзамена (эквивалентный экзамен на присяжного бухгалтера в Канаде, "Mexquex" в Мексике и "Iquex" в Соединенных Штатах) и выполнения требований к опыту работы в стране, от которой хотят получить взаимное признание. После заключения соглашения 90% ходатайств о взаимном признании были получены от канадских граждан, стремящихся иметь практику в Соединенных Штатах, 7% от граждан Соединенных Штатов, желающих работать в Канаде, и 3% от мексиканцев, желающих заниматься профессиональной деятельностью либо в Соединенных Штатах, либо в Канаде²⁴.

28. В марте 2008 года ассоциации дипломированных присяжных бухгалтеров Канады и Австралии заключили пятилетнее соглашение о взаимном признании²⁵. В марте 2013 года второй Канадско-Австралийский круглый стол, посвященный вопросу о признании иностранных дипломов²⁶, собрал представителей

²⁰ См. <http://nasba.org/international/international-exam/>.

²¹ См. www.commoncontent.com.

²² Peek L, Roxas M, Peek G, McGraw E, Robichaud Y and Villarreal JC (2007), NAFTA professional mutual recognition agreements: Comparative analysis of accountancy certification and licensure, *Global Perspectives on Accounting Education*, 4:1–27.

²³ См. <http://nasba.org/international/mra/>.

²⁴ Sa C and Gavidia Patricia (2012), Asymmetrical regionalism in North America: The higher education sector since NAFTA Norteamérica, *Revista Académica del CISUN-UNAM*, 7(2):111–140.

²⁵ См. <http://www.cpaaustralia.com.au/cps/rde/xchg/cpa-site/hs.xsl/become-started-affiliations-international-affiliations-cga-canada.html>.

²⁶ См. <http://www.cic.gc.ca/english/department/media/releases/2013/2013-03-23.asp> and <http://www.pforum.ca/sites/default/files/Annex%201.pdf>.

правительств, профессиональных органов регулирования, работодателей, представителей научных кругов и организаций, работающих с иммигрантами, для обсуждения существующих проблем с признанием дипломов, обмена передовой практикой, укрепления профессиональных связей и содействия повышению мобильности рабочей силы. В результате австралийская и канадская стороны подписали соглашение о взаимном признании. В Австралии Институт присяжных бухгалтеров²⁷ имеет соглашения о взаимном признании с восьмью учреждениями.

29. В своей "Зеленой книге" по вопросам аудита²⁸ Европейская комиссия предложила ввести европейский паспорт аудитора, который позволял бы зарегистрированным в одном из государств – членов Европейского союза аудиторам оказывать аудиторские услуги в других государствах-членах без получения какого-либо дополнительного разрешения.

III. Задачи

A. Удовлетворение потребности в квалифицированных кадрах

30. Как отмечалось выше, в последние несколько лет наблюдался рост числа международных стандартов и кодексов в области корпоративной отчетности, активизация тенденции к их внедрению, а также появление новых институтов на национальном, региональном и международном уровнях. В то же время эти новые требования начинают приносить пользу лишь в случае их надлежащего применения и эффективного управления институтами. В этой связи наличие квалифицированных кадров превращается в важнейшую предпосылку успешного внедрения международных стандартов и кодексов. Для эффективного применения международных стандартов требуется мощный кадровый потенциал, создать который можно в процессе обучения, профессиональной подготовки и обмена опытом²⁹. В то же время во многих странах эти составляющие имеют низкое качество и не согласуются с передовой международной практикой. Разработка качественного плана укрепления потенциала требует участия всех секторов – правительства, профессиональных бухгалтерских организаций, научных кругов, органов стандартизации, составителей и потребителей финансовой отчетности. В этой связи координация усилий всех основных заинтересованных сторон приобретает особое значение.

31. При попытке оценить кадровые потребности той или иной страны важно осознавать, что они различаются в зависимости от того, какой тип компаний преобладает в стране (котирующиеся на биржах компании, МСП, микропредприятия и т.д.) и какие стандарты применяются к каждой категории компаний. Так, стране с большим количеством котирующихся на бирже компаний, пользующихся МФСО и МСА, требуется больше бухгалтеров, аудиторов, экспертов-оценщиков и актуариев, чем стране, где на бирже зарегистрированы лишь несколько компаний и где преобладают МСП и микропредприятия.

32. Во время пробного применения РПСУ, организованного МСУО ЮНКТАД в 2011 году, страны обращали внимание на то, что им не хватает не только под-

²⁷ См. <http://www.charteredaccountants.com.au/The-Institute/Migration-assessment/Recognised-accounting-qualifications.aspx>.

²⁸ См. <http://www.revizorska-komora.hr/pdf/IFAC-FEE/05-EU-Passport.pdf>.

²⁹ См. http://www.worldbank.org/ifa/LessonsLearned_ROSC_AA.pdf.

готовленных кадров, знакомых с практикой применения международных требований, но и возможностей определить точное число имеющихся и требуемых специалистов. Например, итоги проведенного группой "Мэнпауэр" в 2013 году восьмого ежегодного обследования, призванного определить самые дефицитные профессии (Talent Shortage Survey)³⁰, показали, что специалисты в области бухгалтерского учета и финансов третий год подряд входят в десятку профессий, работников которых работодателям в Соединенных Штатах, да и во всем мире, найти труднее всего.

33. Дефицит бухгалтеров является особенно острым в развивающихся странах, которые не располагают всеми необходимыми возможностями для подготовки квалифицированных профессиональных бухгалтеров. Некоторые развивающиеся страны используют учебные и сертификационные возможности соседних стран или других международных организаций, таких как Ассоциация дипломированных присяжных бухгалтеров. Так, в своем докладе "PAO Global Development Report" ("Доклад о развитии ПООБ в мире") МСУО отметила, что отсутствие потенциала и дефицит бухгалтеров является одной из важнейших проблем для африканских стран³¹.

34. Организация по согласованию торгового права в Африке³² насчитывает в своем составе 17 государств-членов из Западной и Центральной Африки. Этот регион продолжает сталкиваться с острой нехваткой квалифицированных профессиональных бухгалтеров. Секретариат организации намерен проводить реформы, которые начнутся с анализа доступности программ подготовки профессиональных бухгалтеров и с создания эффективных и действенных механизмов мониторинга сертификации³³. Комиссия Западноафриканского экономического и валютного союза³⁴ работает над учебной программой для бухгалтеров, стремясь привести ее содержание в соответствие с программами учебных заведений других регионов планеты и с требованиями стран-членов³⁵.

35. Ситуация осложняется тем, что во многих развивающихся странах те немногочисленные специалисты, которые имеют квалификацию, позволяющую им быть конкурентоспособными на международном уровне, не имеют достаточно стимулов для того, чтобы оставаться работать у себя на родине. Например, в Малайзии дефицит профессиональных бухгалтеров усугубляется низким уровнем заработной платы, что заставляет квалифицированных специалистов эмигрировать в соседние страны, например в Сингапур³⁶ или в Австралию³⁷, где уровень оплаты труда более привлекателен. Так, в Австралии бухгалтеры являются основной профессиональной категорией, относясь к которой малайзийские граждане могут получить постоянную визу.

³⁰ См. <http://www.manpowergroup.us/campaigns/talent-shortage-2013/> and also <http://www.forbes.com/sites/jeffthomson/2013/05/30/why-accounting-and-finance-pros-are-so-difficult-to-hire/>.

³¹ IFAC (2012), "PAO Global Development Report", см. http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/GDR%20Report_0.pdf.

³² См. <http://www.ohada.com>.

³³ См. <http://www.worldbank.org/en/news/press-release/2012/06/26/world-bank-provides-us15-million-grant-to-build-business-and-commercial-laws-in-the-ohada-zone>.

³⁴ См. www.uemoa.int.

³⁵ См. http://www-wds.worldbank.org/external/default/WDSContentServer/WDSP/AFR/2012/08/08/5D3D7388AA32D57285257A540037C4BD/1_0/Rendered/PDF/ISR0Disclosabl008201201344420548424.pdf.

³⁶ См. <http://www.thejakartaglobe.com/archive/malaysias-brain-drain-hinders-its-economic-progress/>.

³⁷ См. http://www.immi.gov.au/media/statistics/country-profiles/_pdf/malaysia.pdf.

В. Укрепление профессиональных бухгалтерских организаций

36. ИФАК играет ключевую роль в укреплении потенциала и мониторинге развития ПОб, действуя через свой Комитет по вопросам развития ПОб³⁸. Сегодня ИФАК насчитывает 173 члена и 129 ассоциированных членов в 129 странах³⁹. ПОб направляют свои усилия на подготовку способных и компетентных специалистов по бухгалтерскому учету, поощрение профессиональных и этических стандартов, организацию учебно-подготовительных мероприятий, а также на анализ качества работы своих членов, проведение необходимых исследований и укрепление профессиональной дисциплины в своих рядах.

37. Комитет по вопросам развития ПОб поощряет программы наставничества, в рамках которых ПОб из более развитых стран напрямую работают с организациями в менее развитых странах, передавая им знания и опыт информационно-просветительской работы, укрепления внутренней организационной структуры и оказания важнейших бухгалтерских услуг в целях создания и укрепления прочных основ бухгалтерской деятельности в их странах. Например, Общество дипломированных бухгалтеров и аудиторов Косово подписало в 2007 году соглашение о партнерстве с Голландским институтом профессиональных лицензированных бухгалтеров и аудиторов⁴⁰, а в 2009 году это Общество стало полноправным членом ИФАК.

38. В ИФАК предусмотрено два вида членства: полное и ассоциированное в зависимости от способности членов выполнять требования декларации обязательств членов (ДОЧ)⁴¹. В ДОЧ предусмотрено обязательство содействовать принятию и внедрению международных стандартов. Одно из направлений деятельности ИФАК заключается в выработке программы исполнения предписаний ИФАК ее членами, на основе которой составляются ежегодные планы действий по выполнению ДОЧ.

39. В то же время во многих странах ПОб работают не в полную силу по причине нехватки финансовых и/или кадровых ресурсов, а также нестабильной ситуации и отсутствия условий для независимой деятельности.

40. Из Доклада о развитии ПОб в мире (РАО Global Development Report) явствует, что уровень развития ПОб сильно различается. В небольших развивающихся странах положение профессиональных органов является непрочным по причине небольшого числа членов, которые не в состоянии финансировать тот объем деятельности, который должна выполнять эффективно работающая ПОб. Помимо этого, в некоторых странах Латинской Америки чрезмерное количество профессиональных ассоциаций является причиной их раздробленности, дезорганизации и недофинансирования⁴².

41. По мнению ИФАК, серьезной проблемой для латиноамериканских стран является отсутствие нормативно-правовой базы, которая стимулировала бы развитие бухгалтерской профессии и ПОб. Во многих странах Латинской Америки

³⁸ См. <http://www.ifac.org/about-ifac/professional-accountancy-organization-development-committee>.

³⁹ См. <http://www.ifac.org/about-ifac/membership>.

⁴⁰ См. <http://www.ifac.org/news-events/2012-02/mentoring-insights-mentor-perspective>.

⁴¹ См. <http://www.ifac.org/publications-resources/statements-membership-obligations-smos-1-7-revised>.

⁴² Fortin H, Hirata Barros AC and Cutler K (2010), *Accounting for Growth in Latin America and the Caribbean: Improving Corporate Financial Reporting to Support Regional Economic Development*, The World Bank, Washington DC.

членство в ПОБ носит добровольный характер, поскольку, для того чтобы работать бухгалтером или аудитором, по закону не обязательно быть членом подобных организаций. Так, в Докладе о развитии ПОБ в мире отмечается, что законодательство Коста-Рики не позволяет ПОБ требовать от кандидатов сдачи профессиональных экзаменов для получения статуса члена.

42. Региональные организации бухгалтеров могут играть важную роль в укреплении потенциала. Так, в ноябре 2012 года ОАФБ провела конференцию, посвященную необходимости укрепления профессиональных организаций бухгалтеров для получения конкретных результатов⁴³. В качестве одной из основных для последующей работы была выбрана тема создания регионального центра знаний по вопросам корпоративной финансовой отчетности для обмена информацией и опытом с другими подобными центрами, такими как Центр Всемирного банка по вопросам реформирования системы финансовой отчетности⁴⁴. В Азии Конфедерация бухгалтеров Азии и Океании⁴⁵ и Всемирный банк превращают в жизнь программу по совершенствованию систем повышения квалификации в ПОБ Вьетнама, Монголии и Филиппин.

С. Совершенствование учебной и профессиональной подготовки

43. Стремясь подготовить достаточное число квалифицированных специалистов, способных должным образом применять стандарты, МССОУ оказывает поддержку этому процессу и направляет его через МОС⁴⁶.

44. МОС стали образцом международных требований к квалификации профессиональных бухгалтеров и аудиторов. Как отмечалось выше, в МОС-1-6 содержатся требования к квалификации профессиональных бухгалтеров; МОС-8 устанавливает требования к квалификации профессиональных аудиторов и дополняет требования к подготовке профессиональных бухгалтеров; МОС-7 закрепляет требования к программам повышения квалификации. Некоторые из этих требований будут меняться по мере пересмотра стандартов. Так, в переработанном МОС-1 исходные требования к желающим заниматься бухгалтерским делом были дополнены критериями, не ограничивающимися эквивалентом университетского диплома⁴⁷.

45. Сфера применения МОС как стандартов профессионального бухгалтерского образования ограничивается программами подготовки бухгалтеров в профессиональной бухгалтерской среде. Таким образом, университеты не обязаны следовать им.

46. Обучением и профессиональной подготовкой бухгалтеров занимается ряд структур. В разных странах желающим стать профессиональными бухгалтерами приходится проделать разный путь. В некоторых странах этот путь начинается в университете с получения диплома бухгалтера и продолжается в струк-

⁴³ См. http://www.pafa.org.za/documents/Strengthening_Professional_Accountancy_Organizations_for_results_report.pdf.

⁴⁴ См. <http://web.worldbank.org/WBSITE/EXTERNAL/COUNTRIES/ECAEXT/EXTCENFINREPREF/0,,menuPK:4152198~pagePK:64168427~piPK:64168435~theSitePK:4152118,00.html>.

⁴⁵ См. <http://www.capa.com.my/article.cfm?id=634>.

⁴⁶ См. <http://www.ifac.org/publications-resources/handbook-international-education-pronouncements-2010-edition>.

⁴⁷ См. <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/IES%201%20Final%20February%201%202013.pdf>.

турах дополнительной профессиональной подготовки по мере накопления профессионального опыта и прохождения официальной аттестации (например, сдач профессиональных экзаменов). В других странах могут зачитываться дипломы специалистов в области бизнеса, экономики и т.д. В третьих обучением и подготовкой бухгалтеров занимаются профессиональные бухгалтерские структуры. В большинстве стран сложились системы, в которых обучением бухгалтерской профессии занимаются университеты и ПОБ.

47. Тем не менее доклады о соблюдении стандартов и кодексов бухгалтерского учета и аудита⁴⁸ свидетельствуют о том, что многие развивающиеся страны не выполняют требований, которые предъявляются на международном уровне к квалификации бухгалтеров и аудиторов. Кроме того, по данным ИФАК, в большинстве стран Латинской Америки для работы бухгалтером или аудитором достаточно университетского диплома. В этом регионе необходимо работать с законодателями, министрами образования, университетами, деловыми и профессиональными кругами, разъясняя им важность создания системы профессиональной сертификации в соответствии с требованиями МОС.

48. В проведенном в 2012 году исследовании, посвященном изучению ситуации с подготовкой бухгалтеров в мире (*Accounting Education 2012 study*)⁴⁹, отмечается, что в некоторых странах – развивающихся рынках и в развивающихся странах качество образования оставляет желать лучшего, знание международных стандартов отсутствует, тема профессиональной этики не в полной мере интегрирована в учебную программу, а профессиональные экзамены не соответствуют передовой международной практике.

49. Для того чтобы образование было качественным, курсы должны читать квалифицированные преподаватели. При создании и поддержании на должном уровне системы образования возникает ряд проблем, связанных, в том числе, с наймом и удержанием квалифицированного преподавательского состава.

50. Старение научного и преподавательского состава является общей проблемой европейских стран⁵⁰. Высшие учебные заведения Австралии⁵¹ и Соединенного Королевства⁵² также указывают на старение преподавателей кафедр бухгалтерского учета.

51. Кроме того, австралийские университеты сталкиваются с трудностями при заполнении вакантных должностей на кафедрах бухгалтерского учета и финансов. Это объясняется низким уровнем окладов, большим числом студентов в академических группах, большой нагрузкой, связанной с преподаванием и подготовкой к занятиям, а также недостатком времени на исследовательскую работу и отсутствием необходимой поддержки. Более того, в развивающихся стра-

⁴⁸ См. http://www.worldbank.org/ifa/rosc_aa.html.

⁴⁹ Karreman GH, *Global Accountancy Education 2012: Dynamics of Global Accountancy Education*, (forthcoming).

⁵⁰ European Commission and Eurydice (2008), *Higher Education Governance in Europe: Policies, Structures, Funding and Academic Staff*, Eurydice, см. http://eacea.ec.europa.eu/education/eurydice/documents/thematic_reports/091EN.pdf.

⁵¹ University of South Australia and Institute of Chartered Accountants in Australia (2010), *Accounting education at a cross road in 2010*, eds. Evans E, Burrirt R and Guthrie J, Institute of Chartered Accountants in Australia, Sydney, см. http://www.charteredaccountants.com.au/~media/Files/News%20and%20media/Reports%20and%20insights/Accounting_Education_at_a_crossroad_2010%20Publication_Web.ashx.

⁵² Beattie V and Smith SJ (2012), "Today's PhD Students – Is there a future generation of accounting academics or are they a dying breed? A UK Perspective." Institute of Chartered Accountants of Scotland, см. <http://icas.org.uk/smith-beattie/>.

нах низкий уровень заработной платы преподавателей бухгалтерского учета объясняет отсутствие исследовательской работы и низкое качество преподавания.

52. По данным Всемирного банка⁵³, в Латинской Америке главной причиной несоответствия учебных заведений международным стандартам является отсутствие квалифицированных преподавателей и литературы на местном языке. Языковой барьер не позволяет преподавателям посещать семинары и другие мероприятия на международном уровне, препятствуя сотрудничеству между учебными заведениями и программам обмена.

53. В неанглоязычных развивающихся странах недостаточное знание английского языка преподавателями и студентами является барьером в условиях, когда интернационализация бухгалтерской деятельности становится доминирующей тенденцией. Так, в исследовании, посвященном развитию системы подготовки и аккредитации бухгалтеров в Таиланде в 2000–2010 годах⁵⁴, говорится об острой нехватке в стране квалифицированных бухгалтеров, хорошо знающих английский язык.

54. Что касается норм этики, в развивающихся странах тема этики отдельно не включается в программы подготовки бухгалтеров⁵⁵, что мешает формированию единого взгляда на профессиональные ценности во всем мире. Например, недавно проведенное в Нигерии исследование⁵⁶ показало, что в программе подготовки бухгалтеров теме этики уделяется недостаточно внимания. Авторы исследования, проведенного в Турции⁵⁷, утверждают, что уроки этики в форме обсуждения различных ситуаций и альтернативных путей их решения помогут студентам лучше осознать те этические проблемы, с которыми им, возможно, придется столкнуться в профессиональной жизни. Кроме того, исследование показало, что органам регулирования и учебным заведениям для повышения эффективности уроков этики следует совершенствовать модели и методы преподавания, учитывая и такие факторы, как семейные и культурные ценности и социальное окружение.

55. Вне зависимости от применяемой учебной модели проблемы, связанные с качеством и количеством новых профессиональных кадров⁵⁸, недостаточными профессиональными навыками⁵⁹, профессиональным скептицизмом и неспо-

⁵³ Fortin H, Hirata Barros AC and Cutler K (2010), *Latin America and the Caribbean: Improving Corporate Financial Reporting to Support Regional Economic Development*, The World Bank, Washington DC.

⁵⁴ См. http://www.afaanz.org/openconf/2012/modules/request.php?module=oc_program&action=view.php&id=124.

⁵⁵ Karreman GH (2007), *Global Accountancy Education 2007: Trends in Global Accounting Education*, eds. Ahern Jr JT, Kuijl JG and Marrian IFY, Royal NIVRA, Amsterdam.

⁵⁶ Okafor RG (2012), Accounting education in Nigerian universities: Challenges and prospects, *Journal of Economics and Sustainable Development*, 3(14):205–212.

⁵⁷ Karabrahimoğlu YZ, Erdener E and Var T (2009), Ethical behaviour in accounting: Some evidence from Turkey, *African Journal of Business Management*, 3(10):540–547.

⁵⁸ University of South Australia and Institute of Chartered Accountants in Australia (2012), *Emerging pathways for the next generation of accountants*, eds. Evans E, Burritt R and Guthrie J, Institute of Chartered Accountants in Australia, Sydney.

⁵⁹ В соответствии с МОС 3 (профессиональные навыки и общеобразовательная подготовка) профессиональные навыки, которыми должен обладать профессиональный бухгалтер, можно разбить на пять основных групп: а) интеллектуальные способности, б) технические и функциональные навыки, с) личные навыки, d) навыки межличностного взаимодействия и общения и е) организационные и управленческие навыки.

способностью идти в ногу с техническим прогрессом и работать во все более сложных условиях глобального бизнеса, носят по истине общемировой характер. В сводном докладе о результатах проверки аудиторов, опубликованном ИФИАР⁶⁰, внимание обращается на такую проблему, как профессиональный скептицизм аудиторов при планировании и проведении аудита.

56. Кроме того, поскольку международные стандарты основываются на конкретных принципах, при выполнении своих профессиональных обязанностей профессиональные бухгалтеры и аудиторы должны руководствоваться своими профессиональными суждениями, чтобы применять эти стандарты с учетом обстоятельств той или иной конкретной ситуации.

57. Комиссия Соединенных Штатов по анализу различных направлений подготовки бухгалтеров в высших учебных заведениях⁶¹, созданная Американской ассоциацией бухгалтерского учета и Американским институтом дипломированных присяжных бухгалтеров, признает, что переход на основанные на принципах стандарты связан с повышением роли субъективных оценок, что может привести к большей вариативности принимаемых решений. В этой связи ответственные личные оценки, а также этическое поведение, согласующееся с обязанностями бухгалтера, приобретают особое значение.

58. Темпы изменений в деловом климате и финансовой информации порождают колоссальное конкурентное давление и требуют от бухгалтеров постоянно повышать свою квалификацию. Как отмечалось выше, последствия принятия закона Сарбейнса-Оксли оказались поистине глобальными, в том числе и в сфере обучения и подготовки бухгалтеров. Так, парижская Высшая коммерческая школа (École des Hautes Études Commerciales) включила изучение закона Сарбейнса-Оксли в обязательную программу курса финансового бухгалтерского учета программы "Мастер делового администрирования"⁶². В Австралии⁶³, для того чтобы стать присяжным бухгалтером, необходимо обладать следующими знаниями и навыками и разделять следующие ценности: быть знакомым с последней международной, профессиональной и деловой информацией; уметь находить новаторские пути решения проблем; разбираться в информационных технологиях; уметь работать в коллективе; демонстрировать этические принципы и профессиональное поведение.

59. Инициативы, направленные на совершенствование системы образования, осуществляются на национальном уровне. Например, Комиссия Соединенных Штатов по анализу различных направлений подготовки бухгалтеров в высших учебных заведениях выпустила доклад⁶⁴, содержащий семь рекомендаций по предлагаемым направлениям деятельности в сфере образования, которые призваны сформировать и сохранить максимально мощный контингент студентов, преподавателей, практических специалистов и других носителей знаний, занимающихся изучением и применением бухгалтерских знаний. Другим примером

⁶⁰ International Forum of Independent Audit Regulators (2012), "2012 Summary Report of the Inspections Findings", 18 December, available at <https://www.ifiar.org/Reports.aspx>.

⁶¹ The Pathways Commission (2012), "The Pathways Commission: Charting a National Strategy for the Next Generation of Accountants", American Accounting Association and American Institute of Certified Public Accountants, см. http://commons.aahq.org/files/0b14318188/Pathways_Commission_Final_Report_Complete.pdf.

⁶² *Financial Times* (2012), "Accountancy: It is almost like a physical science", 18 June, available at <http://www.ft.com/intl/cms/s/2/2676dd3a-aa59-11e1-899d-00144feabdc0.html#axzz2cmeDQmos>.

⁶³ Там же, сноска 58.

⁶⁴ Там же, сноска 62.

может служить деятельность Международной ассоциации учебных и исследовательских учреждений в области бухгалтерского учета⁶⁵, которая способствует проведению трех основных исследовательских программ, результаты которых найдут отражение в работе МССУ, МССОБУ и МССАС. Кроме того, эта ассоциация оказывает поддержку исследованиям молодых специалистов в области бухгалтерского учета.

60. Во многих странах программа обучения бухгалтерскому учету имеет разное качество и не учитывает некоторые из важнейших изменений в этой области и в международном спросе. Например, в докладе о соблюдении стандартов и кодексов в Кении за 2010 год⁶⁶ отмечается необходимость дальнейшей унификации учебных программ различных университетов, в которых не находят отражение все международные образовательные стандарты. Типовая программа изучения бухгалтерского учета МССУ⁶⁷ и МОС могут служить хорошими ориентирами при разработке и совершенствовании местных требований. Всемирный банк⁶⁸ пользовался типовой учебной программой для выявления пробелов в ряде латиноамериканских стран.

61. В этой связи важнейшее значение приобретает координация на национальном уровне. Как показывают эксперименты МССУ с применением РРСУ⁶⁹, во многих странах университетские программы изучения бухгалтерского учета не согласуются друг с другом. Как следствие отсутствия унификации на национальном уровне, учебные программы сильно различаются и на международном уровне.

62. В некоторых странах для координации образовательного процесса и учебных программ созданы национальные ассоциации высших учебных заведений, преподающих бухгалтерский учет. Тем не менее для обеспечения полного соответствия предстоит сделать еще очень многое. Например, в Мексике Национальная ассоциация университетов и школ бухгалтерского учета и управления⁷⁰ объединяет учебные заведения, стремящиеся к разработке общих учебных программ для будущих бакалавров и магистров. Содействует она и подготовке и повышению квалификации преподавательского состава. В Соединенном Королевстве Британская ассоциация бухгалтерского учета и финансов⁷¹ организует конференции, коллективные дискуссии и т.д. с целью расширения обменов между преподавателями, специалистами в области бухгалтерского учета и другими заинтересованными сторонами, которые могут помочь в углублении знаний и понимания образовательной и исследовательской тематики в области бухгалтерского учета и финансов. В Соединенных Штатах Америки Американская ассоциация бухгалтерского учета⁷² поощряет внедрение передовых методов учебной, исследовательской и практической работы.

63. Региональное и международное сотрудничество может играть важнейшую роль в деле укрепления потенциала и обмена знаниями. Примером регионального сотрудничества может служить взаимодействие между Южноафриканским институтом присяжных бухгалтеров (ЮАИПБ) и институтами присяжных бухгалтеров Зимбабве, Намибии и Свазиленда, которые проводят единые

⁶⁵ См. http://www.iaaer.org/research_grants/index.htm.

⁶⁶ См. http://www.worldbank.org/ifa/rosc_aa_kenya2010.pdf.

⁶⁷ См. http://unctad.org/en/Docs/c2isar21_en.pdf.

⁶⁸ Там же, сноска 53.

⁶⁹ См. http://unctad.org/en/Docs/ciisard59_en.pdf.

⁷⁰ См. <http://www.anfeca.unam.mx/inicio.php>.

⁷¹ См. <http://bafa.group.shef.ac.uk/index.html>.

⁷² См. <http://aaahq.org/about.cfm>.

по содержанию экзамены для бухгалтеров за исключением экзаменов по налоговому законодательству и всех других экзаменов по праву, содержание которых зависит от специфики каждой конкретной страны. В качестве примера международного сотрудничества можно упомянуть принятие ЮАИПБ в 2008 году за основу оценки профессиональной квалификации в Южной Африке системы, применяемой КИЛБ⁷³. Таким образом, ЮАИПБ воспользовалась результатами обширной исследовательской работы, проделанной КИЛБ в данной области.

64. Помимо этого, развивающиеся страны сталкиваются с такой общей проблемой, как отсутствие координации между министерствами образования и ПОБ, что порождает разночтения в сертификационных требованиях и преподаваемых на университетском уровне программах. Например, в докладе за 2011 год о соблюдении стандартов и кодексов в Зимбабве⁷⁴ отмечается, что университетские учебные программы никак не соотносятся с профессиональными требованиями и нормами регулирования, что является причиной довольно серьезного разрыва между знаниями выпускников ВУЗов и требованиями, предъявляемыми к бухгалтерам в корпоративном секторе. На конференции, посвященной важной роли ПОБ во Вьетнаме⁷⁵, которая была организована Вьетнамской ассоциацией дипломированных присяжных бухгалтеров и Конфедерацией бухгалтеров Азии и Океании, речь шла о том, что органы регулирования не уделяют должного внимания профессиональной подготовке бухгалтеров и аудиторов. Министерство финансов и Министерство образования и профессиональной подготовки никак не взаимодействуют в вопросах подготовки бухгалтеров и аудиторов на уровне высших учебных заведений и магистратуры.

65. Перед правительствами стоит задача добиться качества и согласованности в системе образования в целом. Помимо общих требований, применимых ко всем высшим учебным заведениям той или иной страны, таких как Болонские требования⁷⁶, существуют и программы аккредитации некоторых университетов; например, в Соединенных Штатах аккредитацию Ассоциации высших школ бизнеса получили программы преподавания бизнеса и бухгалтерского учета 168 университетов⁷⁷. В докладе об организации системы высшего образования в Европе за 2008 год отмечается, что во многих европейских странах механизмы контроля качества в сфере высшего образования в последнее десятилетие стали объектом национальных реформ и других инициатив в рамках Болонского процесса. В докладе говорится также, что в большинстве европейских стран проведение индивидуальных аттестаций преподавателей является составной частью внутренних механизмов контроля качества.

66. В настоящем документе внимание до сих пор уделялось главным образом сертификации и контролю качества подготовки специалистов по бухгалтерскому учету. Однако для выполнения контрольных, надзорных и дисциплинарных функций также требуются квалифицированные специалисты. В этой связи важнейшую роль в обеспечении качественной отчетности играют органы регулирования. Так, в Бельгии орган, осуществляющий контроль за рынком финансовых услуг, организует подготовку кадров для новых служб, нанимая новых сотруд-

⁷³ См. <http://www.accountancysa.org.za/documents/ASAJune09pgs1-Cover-13.pdf>.

⁷⁴ См. [http://www.worldbank.org/ifa/rosc_aa_zimbabweZimbabwe--ROSC%20A&A%20\(Final-%20February%2015,%202011\).pdf](http://www.worldbank.org/ifa/rosc_aa_zimbabweZimbabwe--ROSC%20A&A%20(Final-%20February%2015,%202011).pdf).

⁷⁵ См. http://www.capa.com.my/images/capa/VACPA-CAPA_PAOdev_ConfBook_Aug2012_FINAL.pdf.

⁷⁶ См. <http://www.ond.vlaanderen.be/hogeronderwijs/bologna/>.

⁷⁷ См. <http://www.aacsb.edu/accreditation/>.

ников по результатам сданных теми экзаменов и с учетом их профессионального опыта⁷⁸.

67. В постоянном повышении квалификации нуждаются и другие участники цепочки подготовки и представления отчетности, например актуарии и эксперты-оценщики. Для того чтобы они были в курсе процессов, происходящих в области бухгалтерского учета и отчетности, а также требований к этике и профессионализму, им требуются программы профессиональной подготовки и повышения квалификации. Например, некоторые общества актуариев⁷⁹ требуют от своих членов прохождения курсов повышения квалификации. В случае экспертов-оценщиков программы повышения квалификации для них предлагают некоторые учебные заведения⁸⁰.

68. Что касается специалистов по вопросам нефинансовой отчетности, то для них также разрабатываются программы подготовки и сертификации, особенно по теме корпоративного управления. Например, в Соединенном Королевстве Институт директоров⁸¹ разработал комплекс профессиональных требований к директорам, и для продления диплома члены должны прослушать курс повышения квалификации. Кроме того, они должны ежегодно представлять подписанную декларацию о соблюдении кодекса поведения, с которым они ознакомились в процессе повышения квалификации. Египетский Институт директоров⁸² организует различные программы сертификации и курсы корпоративного управления для членов советов директоров и сотрудников высшего руководящего звена. В числе других мероприятий в этой области можно назвать организованный ЮНКТАД практический семинар по вопросам социальной ответственности корпораций⁸³, призванный содействовать обмену опытом между отвечающими за это направление управляющими.

D. Поощрение программ повышения квалификации

69. Быстрое и непрерывное изменение международных стандартов требует от специалистов постоянно совершенствовать свои знания. В этой связи программы повышения квалификации должны быть качественными и широко доступными для специалистов по бухгалтерскому учету и других участников цепочки подготовки и представления отчетности. МОС требуют прохождения курсов повышения квалификации для сохранения лицензии/сертификации. На Шри-Ланке Институт присяжных бухгалтеров выпустил руководство⁸⁴, предписывающее обязательное прохождение курсов повышения квалификации начиная с 2007 года.

70. В программах повышения квалификации должны отражаться международные изменения и требования. Для ПООБ это означает необходимость постоянно обновлять свои программы.

71. В то же время в Докладе о развитии ПООБ в мире подчеркивается, что такое направление работы, как повышение квалификации, является самым запущенным и что ПООБ в развивающихся странах не располагают оперативными

⁷⁸ См. <http://www.fsma.be/en/Doormat/Publications/Annual%20reports.aspx>.

⁷⁹ См. <http://www.soa.org/Professional-Development/Cpd-Requirement/default.aspx>.

⁸⁰ См. <http://www.appraisalinstitute.org/airesources/join.aspx>.

⁸¹ См. <http://www.iod.com/home/training-and-development/chartered-director/default.aspx>.

⁸² См. <http://www.eiod.org/TrainingDevelopment.aspx>.

⁸³ См. <http://www.globalcsrretreat.org/>.

⁸⁴ См. http://222.165.133.185/NewLogin/Members/CPD_Handbook.pdf.

или юридическими возможностями заставить своих членов выполнять это требование. Выводы исследования, посвященного программам повышения квалификации в Азии⁸⁵, свидетельствуют о существовании региональных различий в отношении к качеству и уместности таких программ деятельности и степени удовлетворения ими. Проблемы возникают и в связи с расходами на повышение квалификации, особенно для представителей небольших организаций. В странах с развивающейся экономикой важным фактором при выборе программы повышения квалификации является географическая близость.

72. В некоторых странах, где ПОБ не имеют возможности охватить своими программами профессиональной подготовки всех представителей профессии, учебной деятельностью занимаются и другие организации, зарегистрированные в ПОБ. Например, Мексиканский институт присяжных бухгалтеров имеет список учреждений, имеющих право предлагать программы повышения квалификации⁸⁶. В Канаде КИЛБ⁸⁷ может рекомендовать те заслуживающие доверия исследования, на которые следует ориентироваться. Кроме того, в Соединенных Штатах Национальная ассоциация советов штатов по бухгалтерскому учету⁸⁸ ведет национальный реестр учреждений, предлагающих программы повышения квалификации в соответствии с международно признанными стандартами.

73. ПОБ сталкиваются также с трудностями дать количественную и качественную оценку программам повышения квалификации. В этой связи в 2008 году МССОБУ выступил спонсором исследования⁸⁹, цель которого заключалась в сборе информации о различных методах количественной оценки программ повышения квалификации, применяемых ПОБ. МССОБУ рассчитывает на то, что все новые и новые ПОБ, пользующиеся в настоящее время методами оценки затрат, будут в той или иной степени переходить на методики оценки конечных результатов.

Е. Совершенствование бухгалтерского учета и учебной подготовки в государственном секторе

74. В государственном секторе проблемы зачастую стоят острее, чем в частном. Требования МОС-5, касающиеся государственного сектора, выполняются нечасто. Лишь несколько ПОБ создали комитеты, которые формулируют рекомендации и взаимодействуют с правительствами в интересах повышения подотчетности, например за счет внедрения МСУГС⁹⁰. Государственный сектор в некотором смысле по-прежнему обделен вниманием большинства ПОБ. Воз-

⁸⁵ de Lange P, Jackling B and Suwardy T (2012), Continuing professional development in the accounting profession: Evidence from the Asia Pacific region, in: Potter B and Birt J, eds., *Proceedings of Accounting and Finance Association of Australia and New Zealand Conference*, Carlton, Australia, 1–3 July, 1–30, см. http://www.afaanz.org/openconf/2012/modules/request.php?module=oc_program&action=view.php&id=293.

⁸⁶ См. <http://imcp.org.mx/certificacion/cumplimiento-obligatorio-de-la-nepc>.

⁸⁷ См. <http://www.cica.ca/about-cica-and-the-profession/protecting-the-public-interest/minimum-cpd-and-insurance-requirements/item62062.aspx>.

⁸⁸ См. <http://www.learningmarket.org/page.cfm/Link=10/t=m/goSection=7>.

⁸⁹ IFAC (2008), “Approaches to continuing professional development (CPD) measurement”, information paper см. <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/approaches-to-continuing-pr.pdf>.

⁹⁰ См. <http://www.ifac.org/publications-resources/2013-handbook-international-public-sector-accounting-pronouncements>.

можно, это является причиной низкого показателя внедрения МСУГС в мире⁹¹. По сведениям ИФАК, лишь 15 национальных правительств, органов и организаций перешли или планируют перейти на МСУГС. Результаты пилотного применения РРСУ в отдельных странах также свидетельствуют о недостаточно широком переходе на международные стандарты.

75. Одной из главных проблем является недостаточная подготовка кадров. Проведенное компанией "ПрайсуотерхаусКуперс" обследование состояния бухгалтерского учета и отчетности в центральном государственном аппарате⁹² показало, что главной проблемой, мешающей переходу на учет методом начисления, является отсутствие подготовленных кадров и информационных технологий.

76. Нехватка профессиональных бухгалтеров в государственном секторе ощущается еще острее в силу таких дополнительных причин, как более низкий уровень оплаты труда по сравнению с частным сектором. В Южной Африке⁹³ Министерство финансов создало при управлении главного бухгалтера Академию присяжных бухгалтеров, чтобы повысить привлекательность государственной службы для молодых специалистов. Министерство финансов старается обучать и удерживать тех, кто желает работать в государственном секторе, распространяя действие своей программы и на другие государственные учреждения. Одна из главных проблем, с которыми сегодня сталкивается страна, заключается в негативном отношении молодых специалистов к государственному сектору.

IV. Выводы

77. Для подготовки компетентных, квалифицированных кадров необходимо укреплять и унифицировать систему образования с учетом международных требований, особенно в развивающихся странах. Качество профессиональной подготовки бухгалтеров необходимо повышать, и хорошей отправной точкой для этого могут стать МОС и типовая программа, подготовленная МСУО ЮНКТАД. Помимо этого, для обеспечения надлежащего применения стандартов требуются эффективные системы сертификации, повышения квалификации, контроля качества, дисциплинарных мер и санкций. Необходимо работать и над устранением языкового барьера в неанглоязычных развивающихся странах. Профессиональную подготовку должны проходить и другие участники цепочки подготовки и представления отчетности, в том числе работники органов регулирования, эксперты-оценщики, актуарии, управляющие, занимающиеся вопросами социальной ответственности корпораций, и т.д. Сотрудники государственного сектора нуждаются в дополнительной профессиональной подготовке и в большем внимании со стороны ПОБ. Наконец, ключом к преодолению стоящих перед странами трудностей является сотрудничество на региональном уровне. Сотрудничая в рамках регионов, страны могут использовать эффект масштаба.

⁹¹ См. <https://www.ifac.org/sites/default/files/uploads/IPSASB/IPSASB%20April%202013.pdf>.

⁹² PricewaterhouseCooper (2013), "Towards a new era in government accounting and reporting", April, см. http://www.pwc.com/im/en/publications/assets/pwc_global_survey_on_accounting_and_reporting_by_central_governments.pdf.

⁹³ См. <http://www.accountancysa.org.za/resources/ShowItemArticle.asp?ArticleId=2504&Issue=1119>.

78. Принимающие участие в работе тридцатой сессии МСУО делегаты, возможно, пожелают обратить внимание на проблемы, которые поднимались в настоящей записке, а также на следующие вопросы:

- a) Каков наилучший подход к уменьшению дефицита профессиональных бухгалтеров?
 - b) Какие механизмы требуются для содействия координации на национальном, региональном и международном уровнях в целях получения синергической отдачи от деятельности по укреплению потенциала?
 - c) Как привести национальные программы подготовки бухгалтеров в соответствие с международными требованиями?
 - d) Какие механизмы должны быть, в частности, созданы для повышения качества программ повышения квалификации?
 - e) Каков наилучший подход к укреплению кадрового потенциала в новых областях контроля, надзора и дисциплинарной ответственности?
 - f) Каковы некоторые из путей выявления и устранения основных проблем, возникающих в связи с подготовкой кадров для ведения бухгалтерского учета и составления отчетности на МСП?
 - g) Какие кадровые проблемы являются главными для государственного сектора и как их можно устранять?
 - h) Как РПСУ может облегчать оценку прогресса и обмен передовой практикой, в частности в области подготовки кадров?
-