CFRR

Centre for Financial Reporting Reform

WORLD BANK GROUP

РУКОВОДСТВО ПО ПРИМЕНЕНИЮ STAREP

КОМПЕТЕНТНОСТНО-ОРИЕНТИРОВАННЫЕ УЧЕБНО-ОЦЕНОЧНЫЕ МАТЕРИАЛЫ ПО БУХГАЛТЕРСКОМУ УЧЕТУ

© 2020 Международный банк реконструкции и развития / Всемирный банк
1818 H Street NW
Washington DC 20433
Телефон: 202-473-1000
Веб-сайт: www.worldbank.org

Часть 4 © 2019 CPA Canada. Представленные учебные материалы используются на основании лицензии CPA Canada для целей обучения и не предназначены для продажи.

Лицензия действует на территории Европейского Союза на определенных условиях.

Настоящий документ подготовлен сотрудниками Всемирного банка с использованием материалов из внешних источников. Содержащиеся в нем выводы, толкования и заключения могут не отражать мнения Всемирного банка, его Совета исполнительных директоров или правительств представляемых ими стран.

Всемирный банк не гарантирует точности сведений, содержащихся в настоящем документе. Границы, цвета, названия и иная информация, указанная на картах, содержащихся в настоящем документе, не являются выражением мнения Всемирного банка относительно правового статуса какой-либо территории или поддержки, или признания таких границ.

Настоящая публикация подготовлена при финансовой поддержке Европейского союза. Единоличную ответственность за ее содержание несет Центр Всемирного банка по реформированию финансовой отчетности. Содержание публикации может не отражать мнение Европейского союза.

Права и разрешения:

Представленный материал защищен законодательством об авторском праве. Поскольку Всемирный банк поощряет распространение знаний, настоящую публикацию разрешается воспроизводить полностью или частично в некоммерческих целях при условии указания полной ссылки на нее.

Любые запросы относительно прав и лицензий, в том числе вторичных прав на использование документа, следует направлять по адресу: World Bank Publications, The World Bank Group, 1818 H Street NW, Washington, DC 20433, USA; факс: 202-522-2625; эл. почта: pubrights@worldbank.org.

СОДЕРЖАНИЕ

ПРЕДИСЛОВИЕ 1

ВВОДНАЯ ЧАСТЬ 3

ВЫРАЖЕНИЕ ПРИЗНАТЕЛЬНОСТИ 4

СОКРАЩЕНИЯ 5

СТРУКТУРА РУКОВОДСТВА 6

ЧАСТЬ 1. РЕКОМЕНДАЦИИ ПО ИСПОЛЬЗОВАНИЮ РУКОВОДСТВА 7

1.1. Введение 8

1.2. Графические символы, используемые в Руководстве 10

ЧАСТЬ 2. КОМПЕТЕНТНОСТНО-ОРИЕНТИРОВАННЫЙ ПОДХОД К ОБРАЗОВАНИЮ В СФЕРЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: ОБЗОР ОСНОВНЫХ ПОНЯТИЙ 11

2.1. Профессиональная компетентность и матрицы компетенций 12

2.1.1. Профессиональная компетентность 12

2.1.2. Образование и оценка на основе компетенций и на основе знаний 13

2.1.3. Преимущества и недостатки применения подхода на основе компетенций к образованию в сфере бухгалтерского учета 14

2.1.4. Когнитивные уровни 15

2.1.5. Акцент на оценке 16

2.1.6. Матрицы компетенций 17

2.1.7. Резюме 19

2.2. Международные образовательные стандарты (IES) 20

2.2.1. Введение в IES 20

2.2.2. Обзор IES 24

ЧАСТЬ 3. УЧЕБНО-ОЦЕНОЧНЫЙ ИНСТРУМЕНТАРИЙ ДЛЯ ПРЕПОДАВАТЕЛЕЙ 32

3.1. Определение учебных программ / учебных планов курса на основании спецификаций программы 34

3.1.1. Разработка спецификаций программы 34

3.1.2. От спецификаций программы к учебным программам / планам курса 37

3.1.3. Подробное рассмотрение уровней владения и уровней углубленности изучения 40

3.2. Разработка целей обучения на основе учебной программы / учебного плана курса 41

3.2.1. Задачи и функции целей обучения 41

3.2.2. Принципы формулирования целей обучения 41

3.2.3. Глаголы действия, приемлемые для целей обучения 42

3.2.4. Как цели обучения согласуются с ключевыми компетенциями / результатами обучения 44

3.3. Разработка учебных материалов с учетом целей обучения 49

3.3.1. Выбор литературы и дополнительных источников 51

3.3.2. Составление конспекта занятий 52

3.3.3. Разработка презентационных материалов и учебных занятий для вовлечения обучающихся 58

3.3.4. Обеспечение надлежащей вспомогательной информации 63

3.4. Вспомогательные компетенции и информационно-коммуникационные технологии 63

3.4.1. Формирование профессиональных навыков 64

3.4.2. Формирование профессиональных ценностей, этических принципов и подходов 65

3.4.3. Внедрение информационно-коммуникационных технологий в программу обучения бухгалтерскому учету 71

3.5. Разработка системы оценки с учетом содержания курса и целей обучения 75

3.5.1. Характеристики качественной оценки 75

3.5.2. Формативная и суммативная оценка 76

3.5.3. Разработка и проведение экзаменов 78

3.5.4. Разработка качественных вопросов с вариантами ответов 81

3.5.5. Составление качественных вопросов с кратким ответом 90

3.5.6. Составление качественных практических кейсов 100

3.5.7. Другие виды оценок 103

3.5.8. Когда использовать каждый тип вопросов в процессе оценки 104

ЧАСТЬ 4. ПРИМЕРЫ УЧЕБНО-ОЦЕНОЧНЫХ МАТЕРИАЛОВ 105

4.1. Введение 106

4.1.1. Общие сведения 106

4.2. Выдержки из учебного плана для примера программы 107

4.2.1. Выдержка 1 из примера учебного плана: содержание 107

4.2.2. Выдержка 2 из примера учебного плана: руководство на уровне программы 108

4.2.3. Выдержка 3 из примера учебного плана: описание курса и общие сведения о типовом курсе 116

4.2.4. Глоссарий оценочных терминов 119

4.3. Примеры материалов из курса «Промежуточный финансовый учет I» 120

4.3.1. Пример введения в курс 120

4.3.2. Пример плана занятия (занятие 5 курса «Промежуточный финансовый учет I») 124

4.3.3. Контрольные материалы 153

4.4. Пример материалов других курсов программы профессиональной подготовки 164

4.4.1. Выдержка из курса «FN1. Основы корпоративного финансирования» 164

4.4.2. Выдержка из курса «AU1. Внешний аудит». Занятие 2 172

4.4.3. Приложение, приведенное в большинстве курсов 190

4.5. Пример оценочных материалов программы профессиональной подготовки 195

4.5.1. Пример вопросов с вариантами ответов 195

4.5.2. Пример вопросов с краткими ответами 196

4.5.3. Пример вопросов с краткими кейсами 200

4.6. Пример этических вопросов 204

4.6.1. Вопрос с кратким ответом 204

4.6.2. Вопрос на основе сценария 204

ЧАСТЬ 5. КОМПЛЕКСНЫЕ ПРАКТИЧЕСКИЕ ЭКЗАМЕНЫ 207

5.1. Общее описание 208

5.2. Разработка и обновление требований к экзамену 210

5.3. Назначение и подбор команды для проведения КПЭ 211

5.4. Подготовка руководителей и членов команды 212

5.5. Создание экзаменационных форм 213

5.6. Разработка подготовительных материалов для кандидатов 224

5.7. Проведение экзамена 224

5.8. Оценка работ кандидатов 227

5.9. Сбор, анализ, корректировка и утверждение результатов 229

5.10. Обнародование результатов 230

5.11. Обработка апелляций и составление критических замечаний 230

ЧАСТЬ 6. ПРИМЕР КОМПЛЕКСНОГО ПРАКТИЧЕСКОГО ЭКЗАМЕНА 232

6.1. Пример кейса. Компания Cruizing Ltd. 233

6.2. Пример решения кейса. Компания Cruising Ltd. 236

6.3. Примеры систем баллов 245

6.4. Примеры проверенных ответов кандидатов 252

6.4.1. Пример ответа кандидата 252

6.4.2. Применение систем баллов к примеру ответа кандидата 255

ПРИЛОЖЕНИЕ 1. ПРЕЗЕНТАЦИЯ ЛЕКЦИИ ЗАНЯТИЕ 5 КУРСА FA2 262

ПРИЛОЖЕНИЕ 2. ПЛАНИРОВАНИЕ ПРОЕКТА: РАЗРАБОТКА КОМПЕТЕНТНОСТНО-ОРИЕНТИРОВАННОЙ ПРОГРАММЫ 276

ПРИЛОЖЕНИЕ 3. РАЗВИТИЕ НАВЫКОВ КРИТИЧЕСКОГО МЫШЛЕНИЯ И АНАЛИЗА 282

ПРЕДИСЛОВИЕ

Профессиональные бухгалтерские организации (ПБО) играют главную роль в разработке основ и создании возможностей для составления надежной финансовой отчетности в странах, в которых они работают. Основой этой задачи является организация для профессиональных бухгалтеров необходимого устойчивого образования - как на начальном этапе, так и на протяжении всей профессиональной деятельности - которое соответствовало бы ожиданиям бизнеса и регулирующих органов, а также более широким общественным интересам. Чтобы быть востребованными, специалисты в области бухгалтерского учета должны демонстрировать навыки и подходы, лежащие в основе целостности финансовой информации, на базе которой построены многие секторы мировой экономики. Чтобы быть устойчивым, необходимы возможности для поддержки развития специалистов по бухгалтерскому учету. Необходимо выделить достаточные ресурсы, чтобы преподаватели могли разрабатывать программы, соответствующие ожиданиям ПБО и специалистов. Всемирный банк поддерживает ПБО в стремлении обеспечить востребованность и эффективность работы специалистов по бухгалтерскому учету в настоящее время и в будущем. В 2019 году Центр по реформированию финансовой отчетности Всемирного банка (CFRR) издал Руководство по применению компетентностного подхода к образованию, практической подготовке и сертификации специалистов в сфере бухгалтерского учета (CBAETC). Представленная публикация содержит учебно-оценочные материалы, которые будут полезны при использовании Руководства CBAETC и помогут претворить теорию в жизнь.

В настоящем Руководстве по применению компетентностно-ориентированных учебно-оценочных материалов по бухгалтерскому учету (CBAEAM) представлены основные образовательные ресурсы, отражающие современную практику в сфере обучения компетенциям. Оно также включает примеры оценочных материалов, которые соответствуют требованию Международных образовательных стандартов (IES) о том, что профессионалы в сфере бухгалтерского учета должны уметь продемонстрировать свои компетенции. Основное внимание в настоящем Руководстве уделяется начальному профессиональному развитию, отвечающему требованиям IES 1, 2, 3, 4 и 6 в сфере требований для поступающих, содержания и требований к оценке программ профессионального бухгалтерского образования. Цель состоит в обеспечении надлежащей компетентности индивидуума, который отвечает требованиям профессионального бухгалтера и оказывает услуги населению или работодателю. Для этого нужно не просто освоить технические знания и навыки в области бухгалтерского учета, а уметь продемонстрировать знания, навыки, ценности, этические принципы и нормы, необходимые для исполнения функций на уровне, ожидаемом клиентами, работодателями, регулирующими органами и общественностью. Такой подход предполагает развитие компетенций, позволяющих продемонстрировать: технические знания в разных сферах бухгалтерского учета, аудита и общих направлений коммерческой деятельности; отличные коммуникативные навыки; навыки бизнес-консультирования; способности анализировать финансовые аспекты; устойчивые ценности и этические принципы; высокую степень добросовестности, объективности и гибкости; а также способность быстро адаптироваться к меняющимся условиям.

Ресурсы, предлагаемые в настоящем Руководстве, отражают передовую образовательную практику и рассчитаны на оказание помощи преподавателям в обучении компетенциям и поддержку будущих профессионалов в освоении новых навыков. Руководство предоставляет ресурсы, которые могут быть адаптированы к местным требованиям для поддержания актуальности профессиональной квалификации основных заинтересованных сторон. В нем представлены интересные и опробованные методы, которые могут быть полезны для достижения поставленных целей. Руководство и представленные в нем ресурсы являются рациональным способом, позволяющим преподавателям сэкономить время и избежать дублирования усилий.

Руководство будет также полезно для ПБО и регулирующих органов, которые следят за развитием профессиональных бухгалтеров. Практическая направленность Руководства дает возможность поддержать количественные достижения и тем самым повысить актуальность и устойчивость образования, которое формирует компетентных профессиональных бухгалтеров, пользующихся доверием и уважением своих сообществ.

Я искренне рекомендую вам это Руководство.

– Эд Олово-Окере
Директор Глобальной практики по вопросам
государственного управления (GGP)
Всемирный банк

ВВОДНАЯ ЧАСТЬ

Настоящее Руководство предназначено для поддержки развития потенциала путем предоставления ряда ресурсов в помощь ПБО, а также лицам, отвечающим за обучение профессиональных бухгалтеров, для внедрения и реализации образования и оценки на основе компетенций. Решение этой задачи обеспечивается следующим образом:

- объяснение необходимости развивать компетенции профессиональных бухгалтеров;
- предоставление инструментария для преподавателей, который можно внедрить и адаптировать к обстоятельствам в целях содействия развитию компетенций;
- предоставление ряда ресурсов и примеров передовой практики для демонстрации эффективной организации образования и оценки на основе компетенций.

Руководство было разработано в ответ на запрос от ПБО и будет предоставлено ПБО, государственным организациям, а также лицам, заинтересованным в обучении бухгалтеров на основе компетенций в разных странах мира.

Руководство будет наиболее полезным в качестве ресурса для:

- старшего персонала ПБО, отвечающего за обучение, подготовку и сертификацию;
- государственных организаций, желающих расширить программы обучения и повышения квалификации своих сотрудников;
- сотрудников университетов, стремящихся привести курсы и программы в соответствие с профессиональными стандартами образования для расширения перспектив создания объединений с ПБО;
- поставщиков образовательных услуг, отвечающих за обучение будущих профессиональных бухгалтеров.

ВЫРАЖЕНИЕ ПРИЗНАТЕЛЬНОСТИ

Настоящее Руководство было подготовлено с использованием широкого спектра учебных материалов и ресурсов, предоставленных CPA Canada Всемирному банку.

Руководство подготовлено командой специалистов Центра по реформированию финансовой отчетности Всемирного банка (CFRR) под руководством старшего специалиста по финансовому менеджменту Альфреда Жана-Мари Боргоново, включая консультантов Брайана Фридриха и Дэвида Брукфилда. Помощь в редактировании оказала Екатерина Гусарова. Куратором проекта выступила руководитель практики Всемирного банка Аденике Шерифат Ойейола при поддержке ассистента программы Анары Токушевой и специалиста по финансовому менеджменту Нуфа Алазми.

Группа выдающихся рецензентов представила неоценимую обратную связь, которая заметно улучшила эту публикацию: коллеги из Всемирного банка - ведущий специалист по финансовому менеджменту Раджат Нарула, специалист по образованию Денис Николаев, старшие специалисты по финансовому менеджменту Бонни Энн Сируа, Коли Усман Морис Мегнан и Патрик Пикер Ума Тете; исполнительный директор IFAC Алта Принслоо; директор по международным вопросам CIPFA Халид Хамид; старший директор по вопросам обучения и подготовки ICAP Омайр Джамаль; менеджер программы по развитию потенциала в сфере образования CPA Australia Ребекка Пратт; и приглашенный преподаватель AICPA Ивонн Л. Хинсон.

Команда также хотела бы выразить особую благодарность исполнительному директору CAPA Брайану Блуду и директору IAESB Дэвиду Макпику за поддержку и помощь на всех этапах реализации проекта.

Настоящая публикация подготовлена в рамках программы STAREP при поддержке Австрийского агентства развития, Федерального министерства финансов Австрийской Республики и инициативы Европейского союза EU 4 Business и содействии Многостороннего целевого фонда REPARIS.

СОКРАЩЕНИЯ

CAPA	Конфедерация бухгалтеров стран Азии и Тихого океана
CBAEAM	Руководство по применению компетентностно-ориентированных учебно-оценочных материалов по бухгалтерскому учету
CBAETC	Руководство по применению компетентностного подхода к образованию, практической подготовке и сертификации специалистов в сфере бухгалтерского учета
CPA Australia	Сертифицированные практикующие бухгалтеры Австралии
CPA Canada	Дипломированные профессиональные бухгалтеры Канады
ППК	Повышение профессиональной квалификации
ФИФО	Метод ФИФО (первое поступление – первое выбытие)
FOB	Франко-борт
СС	Справедливая стоимость
IAASB	Комитет по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности информации
IAESB	Комитет по международным стандартам бухгалтерского образования™
КПЭ	Комплексный практический экзамен
ИКТ	Информационно-коммуникационные технологии
IES	Международные образовательные стандарты IAESB
IESBA	Совет по международным стандартам этики бухгалтеров®
Кодекс IESBA	Международный кодекс этики профессиональных бухгалтеров™ (включая Международные стандарты независимости™)
IFAC	Международная федерация бухгалтеров®
МСФО	Международные стандарты финансовой отчетности
НПО	Начальное профессиональное образование
МСА	Международные стандарты аудита
С/ЧВЦП	Наименьшая из двух величин: себестоимость или чистая возможная цена продажи
ВВО	Вопрос с вариантами ответов
ЧПС	Чистая приведенная стоимость
ПБО	Профессиональная бухгалтерская организация
ОС	Основные средства
ПС	Приведенная стоимость

СТРУКТУРА РУКОВОДСТВА

По своей сути Руководство CBAEAM составлено по принципу старого изречения:

Дай человеку рыбу – и накормишь его на день; научи его ловить рыбу – и накормишь его на всю жизнь.

В контексте обучения бухгалтерскому учету это изречение будет звучать следующим образом:

Дай преподавателю качественные учебные материалы – и подготовишь его к семестру; научи его разрабатывать качественные учебные материалы – и подготовишь его к профессиональной деятельности.

Настоящее Руководство в большей степени направлено на поддержку развития потенциала, а не просто на предоставление статических материалов. Оно предназначено для использования в качестве дополнения к Руководству CBAETC Всемирного банка, автором которого являются Боргоново, Фридрих и Уэллс.[1] Руководство CBAETC содержит рекомендации по широкому спектру вопросов образования, оценки, профессиональной подготовки и сертификации, в том числе предварительной и последующей сертификации. Руководство CBAEAM посвящено более узким вопросам и содержит подробные рекомендации для преподавателей по разработке качественных учебных и оценочных материалов в контексте компетентностно-ориентированной образовательной программы в области бухгалтерского учета.

Руководство CBAEAM состоит из нескольких частей, чтобы пользователям было проще ориентироваться и работать с перекрестными ссылками.

Часть 1 содержит информацию о структуре и области применения Руководства и рекомендации по его эффективному использованию.

В **части 2** представлен краткий обзор концепций и стандартов обучения и оценки на основе компетенций в сфере бухгалтерского учета, а также перечень материалов для последующего изучения.

В **части 3** описан инструментарий для преподавателей, направленный на развитие экспертных знаний в области методик обучения и оценки на основе компетенций (Учебно-оценочный инструментарий).

Часть 4 состоит из примеров учебно-оценочных материалов по бухгалтерскому учету, которые иллюстрируют концепции и передовые практики Учебно-оценочного инструментария.

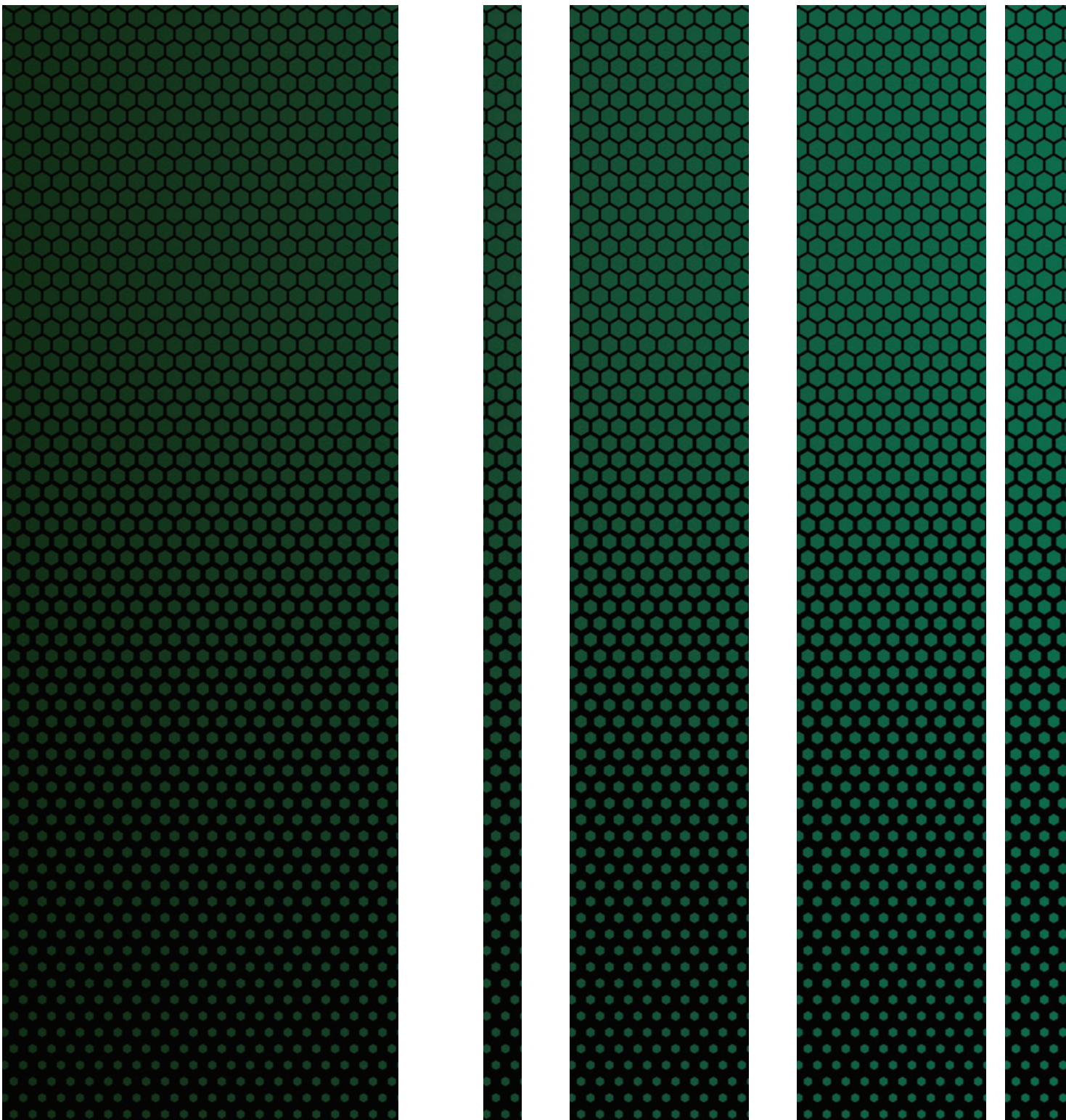
В **части 5** представлен обзор процессов и процедур, необходимых для проведения комплексного практического экзамена.

Часть 6 содержит пример заданий комплексного практического экзамена (КПЭ), который служит иллюстрацией концепций и передовых практик, описанных в части 5.

[1] Боргоново, Фридрих и Уэллс «Компетентностный подход к образованию, практической подготовке и сертификации специалистов в сфере бухгалтерского учета: руководство по применению» (Borgonovo, Friedrich, & Wells. Competency-based Accounting Education, Training, and Certification: An Implementation Guide) (Вена: Всемирный банк, 2018 г.) [Руководство CBAETC]

ЧАСТЬ 1

РЕКОМЕНДАЦИИ ПО ИСПОЛЬЗОВАНИЮ РУКОВОДСТВА



1.1 Введение

Проект по разработке настоящего Руководства охватывает все компоненты, показанные на рисунке 1. Данная публикация включает:

Учебно-оценочный инструментарий для преподавателей

Инструментарии для преподавателей являются основой этого проекта, поскольку они помогают научить преподавателей разрабатывать и использовать качественные компетентностно-ориентированные материалы. Рекомендации, содержащиеся в учебно-оценочном инструментарии, станут хорошим подспорьем для преподавателей и организации, которые впервые знакомятся с понятиями образования и оценки на основе компетенций, в то время как более опытные преподаватели смогут использовать эти материалы для оттачивания своих профессиональных навыков, а также черпать из них новые идеи.

Учебно-оценочный инструментарий для преподавателей:

- помогает преподавателям научиться разрабатывать и использовать компетентностно-ориентированные материалы;
- включает рекомендации по приведению материалов и методик оценки в соответствие с Международными образовательными стандартами;
- содержит пояснения о том, как разрабатывать учебно-оценочные материалы на основе компетенций, включая планы занятий, сами занятия, задания и экзаменационные материалы.

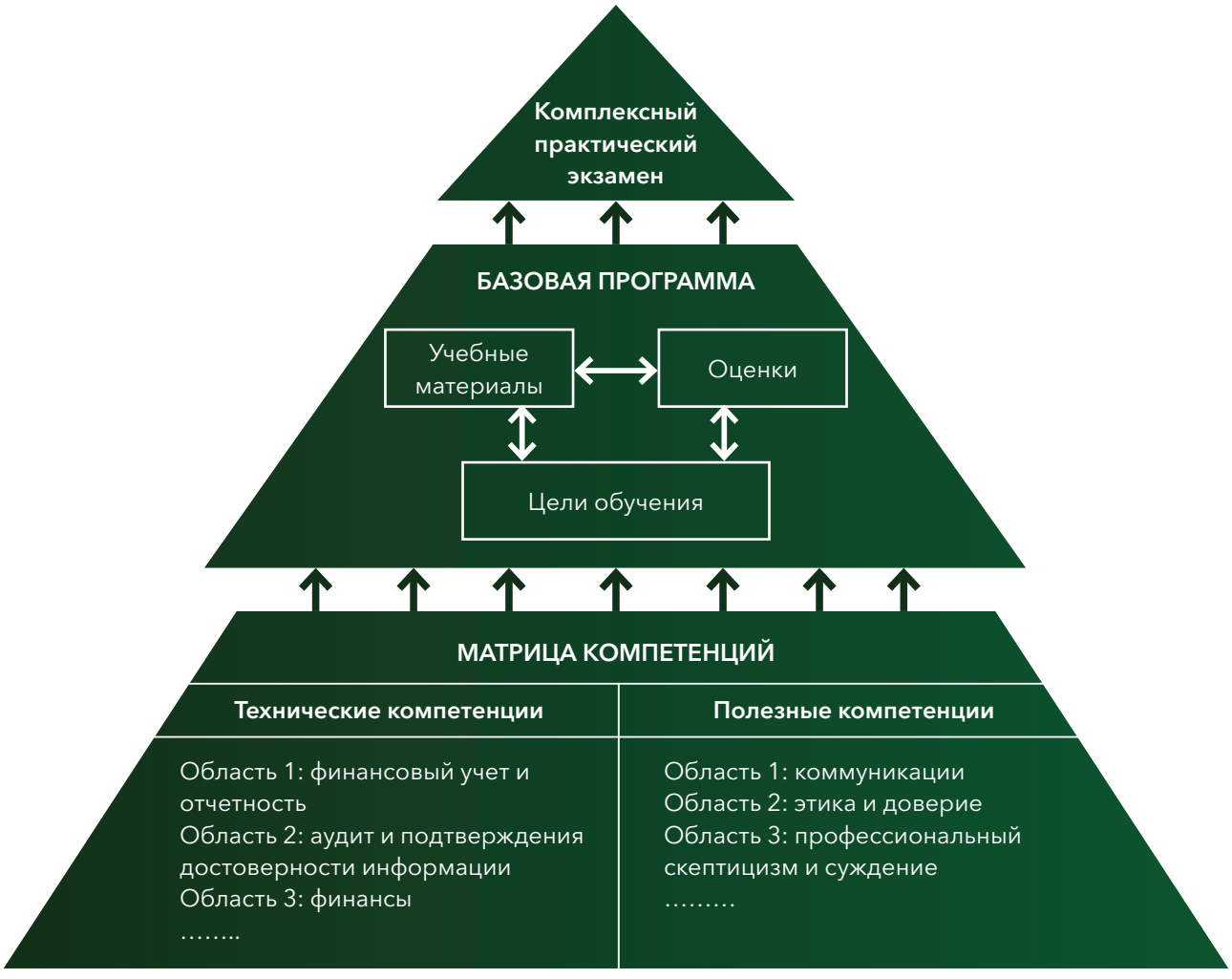
Учебно-оценочный инструментарий для преподавателей представлен в части 3 настоящего Руководства.

Таблица 1. Глоссарий: основные учебно-оценочные термины

Термин	Определение
Глаголы действия	Глагол, используемый для описания задач, которые должен уметь выполнять компетентный обучающийся на определенном уровне квалификации. Глаголы действия связаны с таксономией Блума.
Компетенция	Способность на практике исполнять соответствующие задачи на определенном уровне квалификации.
Область компетенций	В рамках IES результаты обучения, сгруппированные по областям компетенций по требуемым уровням квалификации - базовый, средний или продвинутый.
Ключевые компетенции	Ключевые компетенции отражают знания, навыки, понимание и умение применить, необходимые для определенной области компетенций.
Индекс дискриминации	Этот показатель отражает соотношение результатов испытуемого по определенному вопросу с вариантами ответа (правильно/неправильно) и общей оценки на экзамене.
Дистрактор	Неправильный ответ среди вариантов ответа, используемых в вопросах с вариантами ответа.
Цель обучения	Цели обучения обозначают, чему должен научиться и что должен уметь продемонстрировать обучающийся.

Термин	Определение
Результат обучения	Результаты обучения, отражающие «содержание и углубленность знаний, понимания и умения применить, необходимые для определенной области компетенций».
Вопрос с вариантами ответов (ВВО)	Вопрос, в котором правильный ответ нужно выбрать из ограниченного числа вариантов. Один из вариантов правильный, остальные являются дистракторами.
Анализ практик	Целью анализа практик является обеспечение того, чтобы итоговая матрица компетенций отражала весь спектр компетенций, необходимых профессиональным бухгалтерам для удовлетворения потребностей и ожиданий общественности, клиентов, работодателей и регулирующих органов. Предусматривается компетентность.
Профессиональная компетентность	Способность продемонстрировать владение необходимыми техническими и профессиональными навыками, ценностями, этическими принципами и подходами на уровне, достаточном для профессионала.
Уровень квалификации	Квалификация - это уровень компетентности, достижимый для учащегося. В настоящем Руководстве квалификации разделены на 3 уровня (базовый, средний, продвинутый), подробное описание значения квалификации представлено в глаголах действия.

Рисунок 1. Компетентностно-ориентированные учебно-оценочные материалы по бухгалтерскому учету



Примеры материалов курсов

Примеры материалов курсов включают:

- планы занятий, виды деятельности, презентационные материалы;
- оценки (вопросы заданий и экзаменационные вопросы наряду с рекомендациями по выставлению оценок).

Материалы взяты из соответствующих технических областей, представленных на рисунке 1, а также включают нетехнические полезные навыки. По отдельности они отражают передовые практики и иллюстрируют ключевые понятия. В совокупности они составляют пример КПЭ для ПБО и университетов, который представлен в части 5 и описан в части 6.

Примеры материалов курсов представлены в части 4 настоящего Руководства.

Учебные материалы

Учебные материалы включают вспомогательные материалы, используемые для семинаров и, что более важно, практических занятий с прямой обратной связью по теме развития.

1.2

Графические символы, используемые в Руководстве

Следующие элементы включены для облегчения практического применения предоставленных рекомендаций:

- **Основные понятия**, используемые в Руководстве, отобраны в соответствии с международными стандартами в целях обеспечения единообразия формулировок. Эти понятия выделены значком карандаша.
- **Важные источники** для изучения и последующего использования обозначены значком книги. Для удобства по возможности включены ссылки на эти ресурсы.
- **Важные рекомендации** и примечания обозначены значком лампочки. В рекомендациях отражены ключевые моменты, которые следует учитывать при разработке, предоставлении и поддержке качественной образовательной программы для учащихся.

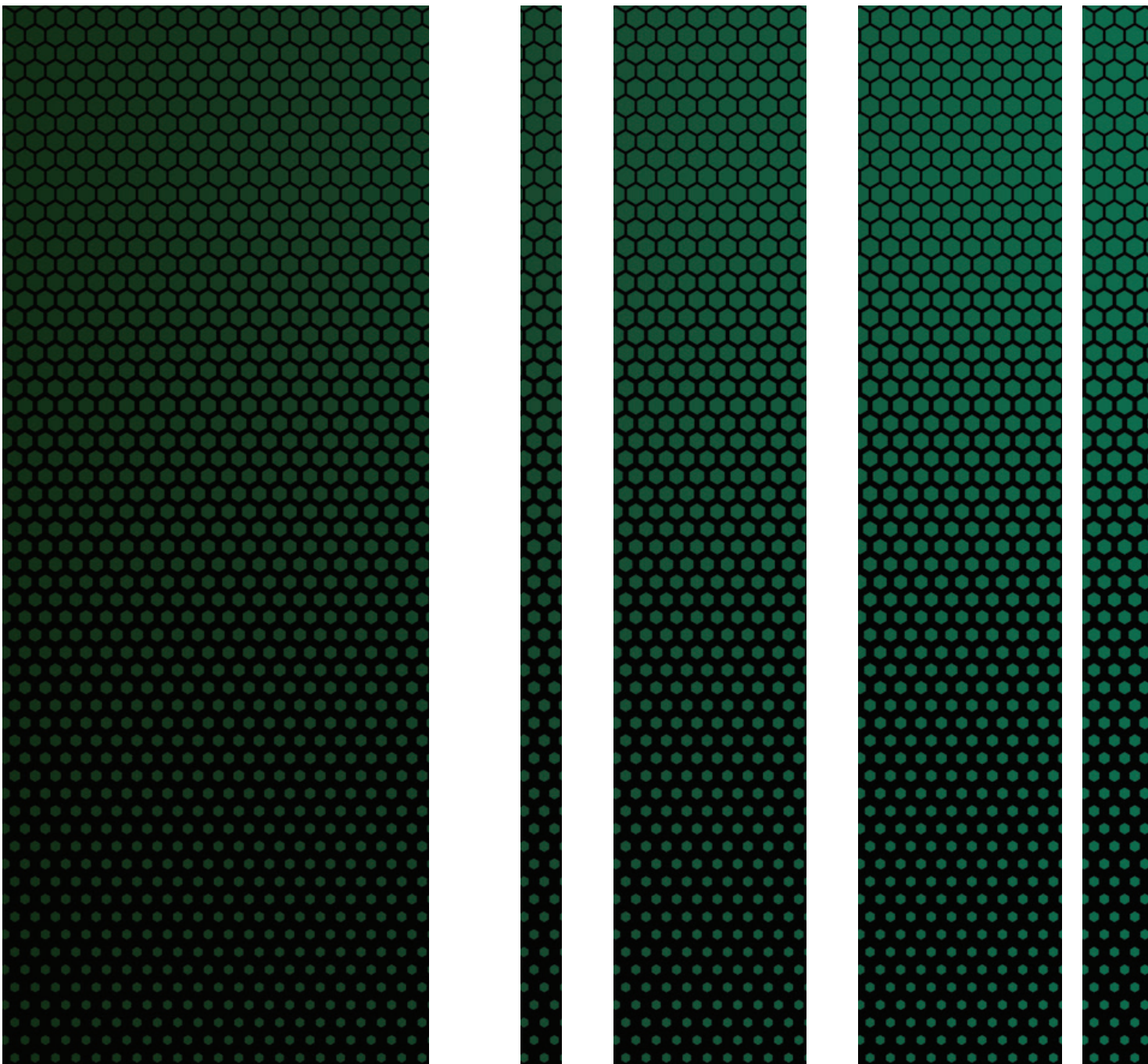
ОСНОВНЫЕ ПОНЯТИЯ

ВАЖНЫЕ ИСТОЧНИКИ

ВАЖНЫЕ РЕКОМЕНДАЦИИ

ЧАСТЬ 2

КОМПЕТЕНТНОСТНО-ОРИЕНТИРОВАННЫЙ ПОДХОД К ОБРАЗОВАНИЮ В СФЕРЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА: ОБЗОР ОСНОВНЫХ ПОНЯТИЙ



Настоящее Руководство могут эффективно использовать читатели, обладающие четким пониманием основных концепций обучения и оценки на основе компетенций. В части 2 представлен краткий обзор этих концепций, а также ресурсы для дальнейшего изучения этой темы.

2.1

Профессиональная компетентность и матрицы компетенций

2.1.1

Профессиональная компетентность

Обзор основных концепций начинается с выдержек из Руководства CBAETC.[2]

Что такое профессиональная компетентность?

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

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

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

Именно профессиональное суждение и компетентность профессионального бухгалтера позволяют ему выступать советником в процессе принятия деловых решений, что служит укреплению общественного доверия, а также экономической стабильности и росту.[3]

Понятие компетентности гораздо шире, чем просто знания. Компетентность, как правило, обусловлена практикой, поэтому Руководство CBAETC охватывает не только вопросы образования и проведения экзаменов, но и профессиональное обучение как обязательное условие профессиональной сертификации. Чтобы понять различия между компетентностью и знаниями, представьте, что вы

[2] Руководство CBAETC, см. выше сноску 1

[3] Там же стр. 17-18.

никогда не катались на лыжах, но просмотрели массу обучающих видео и изучили различные методики поворота, остановки и маневрирования на лыжах. Когда вы впервые окажетесь на лыжной трассе, полученные знания, конечно, помогут вам стать хорошим лыжником, но все равно потребуется время, чтобы стать компетентным лыжником, который сможет эффективно маневрировать, особенно на крутых спусках, склонах с препятствиями или в различных снежных условиях.

То же самое можно сказать и о профессиональной компетентности – соответствующие знания в сфере бухгалтерского учета, аудита, налогообложения и других сфер важны, но обучающийся становится компетентным профессионалом только благодаря практическому применению понятий и изученного материала для толкования и работы в реальных условиях, особенно условиях, которые приобретают все более сложный и неоднозначный характер.

Общественность и другие заинтересованные стороны ожидают от профессиональных бухгалтеров не просто заполнения документов и регистрации операций – они ожидают суждений и решений, которые повышают ценность и поддерживают предприятия и организации и, в конечном счете, экономику. Это означает, что при подготовке и сертификации профессиональных бухгалтеров и аудиторов им недостаточно просто **быть осведомленными** о требованиях стандартов. Специалисты должны уметь компетентно **выполнять свои функции** на уровне, ожидаемом общественностью, клиентами, работодателями и регулирующими органами. Благодаря профессиональному суждению и компетентности профессиональные бухгалтеры принимают решения, которые поддерживают общественное доверие, экономическую стабильность и рост.

Наработка и использование профессиональной компетентности, разумеется, важны как для частного, так и для государственного сектора. Несмотря на то, что задачи в каждом секторе решаются по-разному, основные ценности и цели имеют много общего. Это становится наиболее очевидным в рамках матрицы компетенций. Всемирный банк локализовал и адаптировал матрицу компетенций к государственному сектору, объяснив, как помочь органам государственного управления в осуществлении и поддержании реформ, направленных на принятие учета по принципу начисления, путем определения компетенций, необходимых специалистам в сфере финансов для проведения таких реформ.[4]

2.1.2

Образование и оценка на основе компетенций и на основе знаний

Как отмечалось ранее, соответствующее профессиональное практическое обучение имеет существенное значение для формирования компетентности, но также важно формальное образование и оценка, чтобы обучающиеся могли освоить понятия, повысить эффективность применения своих навыков и оценки информации и достигнуть серьезных общих и конечных результатов. Поскольку настоящее Руководство посвящено вопросам обучения и оценки в сфере бухгалтерского учета, читатели должны понимать различия между подходом к обучению и оценке на основе знаний и на основе компетенций:[5]

Подход на основе знаний	Подход на основе компетенций
Проверяет «Знаете ли вы как…?»	Проверяет «Можете ли вы…?»
Акцент на том, какие принципы, понятия, факты или процедуры необходимо **изучить**	Акцент на том, какие функции или результаты необходимо **продемонстрировать**

[4] The Accrual Based Accounting Core Competency Framework for Public Sector Finance Professionals (Framework) разработан в рамках программы Public Sector Accounting and Reporting (PULSAR) Education Community of Practice Program, декабрь 2017 года - сентябрь 2018 года. См. https://cfrr.worldbank.org/publications/accrual-based-accounting-core-competency-framework-public-sector-finance-professionals

[5] Там же стр. 18

Подход на основе знаний	Подход на основе компетенций
Акцент на **теории и понятиях**	Акцент на **применении** теории **на практике**
Устанавливаются **минимальные проходные баллы** за процент знаний, которые необходимо освоить и воспроизвести при оценке	Устанавливаются **минимальные уровни квалификации**, которые необходимо достичь и продемонстрировать, чтобы считаться достаточно компетентным для выполнения определенной функции
Часто включает механическое запоминание, направлен на проверку памяти	Включает обучение на практике и активное участие, направлен на проверку применения знаний и навыков в соответствующих контекстах

Подходы на основе знаний обычно подкрепляются ответами «из учебников», которые имеют ограниченную практическую ценность при работе в неопределенных и сложных ситуациях. Подходы на основе компетенций исходят из того, что компетентность оценивается наиболее эффективно, когда будущий профессиональный бухгалтер сталкивается на работе с реальной ситуацией, и что роль образования заключается в том, чтобы подготовить его к совершенствованию в своей будущей профессии. С этой целью имитируются реальные ситуации и проблемы. Обучающихся учат решать типичные проблемы, с которыми они фактически столкнуться в своей работе, используя практические кейсы, ролевые игры, работу в группах и другие активные подходы, ориентированные на обучающихся. Имитации воссоздают «реальные» рабочие ситуации, но в контролируемой учебной среде. Чем более реалистичным и прикладным будет содержание и вопросы / кейсы / сценарии, тем более достоверно мы сможем спрогнозировать степень компетентности учащегося на рабочем месте.

2.1.3

Преимущества и недостатки применения подхода на основе компетенций к образованию в сфере бухгалтерского учета

Традиционные подходы к образованию ориентированы на передачу знаний. Системы на основе знаний по-прежнему распространены во многих странах, однако применение этого подхода строго ограничено, поскольку он не готовит будущих профессиональных бухгалтеров к интенсивной работе на протяжении всего периода профессиональной деятельности. Напротив, подход на основе компетенций более точно отражает реальные потребности общественности, будущих клиентов и работодателей и помогает будущим профессиональным бухгалтерам освоить профессиональные компетенции (знания, ценности, навыки и подходы), необходимые для выполнения функций на уровне, необходимом основным заинтересованным сторонам.

Подходы на основе компетенций также рассчитаны на укрепление и интеграцию нетехнических навыков, необходимых профессиональному бухгалтеру, и позволяют ему быть эффективным в работе. Эти программы основаны на понимании того, что технические знания устаревают, а профессиональные навыки необходимы для того, чтобы оставаться в тренде и продолжать адаптироваться к изменениям для достижения долгосрочного успеха.

Серьезной проблемой при подготовке компетентного профессионального бухгалтера является обеспечение комплексного понимания и применения всех элементов его образования и развития навыков. Признание интеграции навыков и знаний имеет существенное значение для удовлетворения требований, предъявляемых к бухгалтеру. Это особенно актуально для обеспечения того, чтобы компетенции, усвоенные в процессе приобретения технических знаний, можно было выразить и применить на рабочем месте посредством развития ключевых профессиональных

навыков таким образом, чтобы сохранять профессиональные ценности, необходимые заинтересованным сторонам. Это возможно только на последнем этапе начального профессионального образования (НПО); однако развитие этих качеств должно быть целью преподавателей в течение всего процесса обучения. Как будет показано ниже, прогрессивный и кумулятивный характер знаний, навыков и ценностей может помочь новичкам в достижении этой общей цели.

Профессиональные навыки помогают применить на практике технические знания, которые компетентные бухгалтеры должны освоить и ими владеть. К профессиональным бухгалтерам предъявляют особые требования для соответствия ожиданиям коллег и общественности. Согласно IES 7, ПБО должны содействовать профессиональным бухгалтерам в выполнении их персональных обязательств в сфере повышения профессиональной квалификации (ППР) и поддержания профессиональной компетентности.[6]

2.1.4

Когнитивные уровни

Разницу между подходами на основе компетенций и на основе знаний можно оценить более полно, рассмотрев когнитивные уровни. Одной из наиболее распространенных моделей для рассмотрения прогрессии по когнитивным уровням является таксономия Блума.[7] Обновленная (2001) таксономия представлена на рисунке 2.

Все уровни таксономии занимают важное место в образовании, поскольку обучающиеся должны начинать с самого низкого уровня и продвигаться вверх. Но напомним, что компетентность – это способность выполнять соответствующие задачи на определенном уровне квалификации. Чтобы иметь возможность выполнять задачи, мы должны выйти за рамки простого запоминания и понимания и должны применять знания, анализировать ситуации, оценивать альтернативы и создавать ценные результаты и решения.

Рисунок 2. Таксономия Блума: когнитивная сфера

[6] Параграф 11, IES 7. https://www.iaesb.org/publications/2019-handbook-international-education-standards

[7] Л.У. Андерсон и Д.Р. Кратвол. Таксономия для целей обучения, преподавания и оценки: обновленный вариант таксономии Блума для образовательных целей (Anderson, L W & D R Krathwohl. A taxonomy for learning, teaching, and assessing: A revision of Bloom's taxonomy of educational objectives). Нью-Йорк: издательство Longman, 2001

Основное ограничение подходов на основе знаний состоит в том, что они имеют тенденцию фокусироваться на когнитивных уровнях **«запоминание»**, **«понимание»** и, в некоторой степени, **«применение»**, а не на том, чтобы продвигать обучающихся дальше по когнитивной таксономии и продуктивно заставлять их достигать высших уровней, соответствующих компетентности. Подходы на основе компетенций, напротив, направлены на развитие обучающихся вне пределов низких уровней и достижение ими (и демонстрацию при оценке) уровней **«анализ - оценка - создание»**. Требуемый уровень квалификации определяет, насколько далеко в таксономии должен продвинуться обучающийся, чтобы соответствовать требованиям курса или оценки. Таким образом, таксономия Блума является полезной основой для обсуждения компетентности и уровней квалификации и обеспечивает общий ориентир для обучения и оценки будущих профессиональных бухгалтеров.

2.1.5

Акцент на оценке

Для оценки материалов программы и определения используемого в них подхода – на основе знаний или компетенций – особенно полезно изучить примеры вопросов заданий или экзаменов.

На вопросы на основе знаний можно ответить **без учета** контекста. Они могут включать расчеты или применение известных стандартов, но они не требуют составления суждения (применения знаний к конкретным фактам или контексту). С другой стороны, для ответа на вопросы на основе компетенций необходимо знание контекста, критическое мышление и способность составить суждение. В то же время, как это показано на рисунке 3, различие между знаниями и компетенциями является континуумом, а не конечным состоянием.

В качестве примера рассмотрим экзаменационные вопросы в таблице 2 ниже.

Рисунок 3. Континуум «Знания – компетентность»

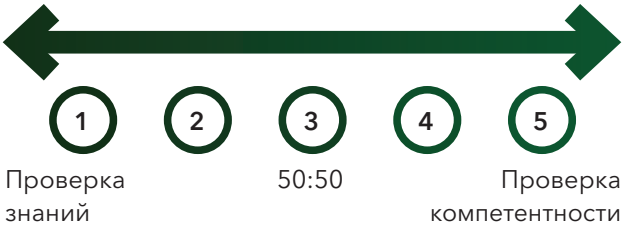


Таблица 2. Иллюстрация континуума «Знания – компетентность»

Описание вопроса	Проверка знаний или проверка компетентности?
Учащегося просят объяснить неотъемлемые риски и риски контроля, в том числе характеристики или ситуации, которые могут увеличить или уменьшить риски.	Прежде всего, это проверка знаний – обучающийся может запомнить два типа риска, их значение и общие показатели степени риска - ниже или выше. Для ответа на вопрос контекст не требуется.
Обучающийся получает балансовый отчет и должен дать рекомендации в отношении процедур аудита по основным статьям.	Подход отчасти основан на компетенциях – ответ будет зависеть от особенностей компании, и может потребоваться определенное суждение, однако процедуры аудита во многих случаях достаточно стандартны.

Описание вопроса	Проверка знаний или проверка компетентности?
Обучающийся получает описание компании и сопоставимые финансовые отчеты, ему предлагается оценить неотъемлемый риск и риск контроля, а также определить, какие балансы и /или циклы транзакций являются наиболее важными для этой компании с точки зрения аудита.	Подход в большей степени основан на компетенциях – ответ будет зависеть от особенностей компании и изменений по сравнению с предыдущим годом, потребуется суждение для определения приоритетности вопросов аудита.

Как уже отмечалось, проверка знаний путем оценки способности учащегося запоминать и понимать концепции и факты может иметь место. Базовые знания – это важный первый шаг на пути к компетентности. Обучающиеся, однако, должны выйти за рамки запоминания и понимания. На курсах более низкого уровня это, как правило, означает, что они должны продемонстрировать свою способность применять знания в новых ситуациях, а также анализировать ситуации и информацию (средние уровни таксономии Блума). В рамках курсов более высокого уровня и профессиональных программ обучающиеся должны также развивать и демонстрировать свои способности оценивать альтернативы, идеи, предложения и должны уметь создавать новые, по крайней мере, предварительные результаты.

Преподаватели часто используют два вида оценки при обучении и проверке знаний обучающихся, изучающих бухгалтерский учет.

Формативные оценки предназначены для поддержки обучения. Такие оценки являются частью учебного процесса и могут использоваться так часто, как это необходимо. Любые баллы используются только для обратной связи и не влияют на итоговую оценку. Суммативные оценки используются для сравнения уровня знаний с контрольными показателями, определенными для программы курса. Учащемуся выставляют баллы и определяют оцениваемые результаты.

Основным отличием и преимуществом формативных оценок является обратная связь с обучающимися по вопросам их обучения. Суммативные оценки не предназначены для этой цели, так как они представляют собой конечный результат.

Роль обратной связи в использовании формативных оценок влияет как на преподавание, так и на изучение. Преподаватели могут использовать различные виды формативных оценок для того, чтобы помочь учащемуся достичь успехов в обучении в определенный момент. Формативными оценками могут выступать тесты, опросы, беседы или наблюдения. Обучающимся формативная оценка дает полуофициальное представление об их успехах. Преподаватели и обучающиеся могут использовать формативные оценки для выявления областей преподавания и изучения, которые нужно уделить больше внимания, если используемая практика не позволяет достичь желаемых результатов.

В настоящем Руководстве представлены важные практические вопросы, приведенные в Контрольных материалах части 4, которые можно использовать в качестве формативных оценок.

2.1.6

Матрицы компетенций

В основе любой программы обучения бухгалтерскому учету лежит ряд требований, которым обучающиеся должны соответствовать, чтобы успешно пройти программу обучения. В рамках подходов на основе знаний такие требования обычно указывают как темы, подробно описанные в учебных планах и программах курса. В рамках подходов на основе компетенций требования к образованию в области бухгалтерского учета формулируют в виде ключевых компетенций вместе с соответствующими уровнями квалификации.

Ключевые компетенции (или просто «компетенции») - это положения, отражающие знания, навыки, понимание и способности практического применения, которые необходимы

для достижения компетентности в определенной сфере. Ключевые компетенции имеют достаточно широкий охват. Например:

- оценка процессов управления рисками организации;
- информирование участников проекта о прогрессе в достижении целей.

Компетенции используют для разработки списков тем, из которых, в свою очередь, формируются учебные планы/программы курса и цели обучения, формирующие структуру каждого курса. Они также включают нетехнические (или стимулирующие) компетенции, обеспечивающие развитие достаточного уровня критического мышления и навыков общения.

Так откуда появляются матрицы компетенций? Наиболее надежные и обоснованные матрицы компетенций разрабатываются в рамках процесса, известного как **анализ практик**, обычно проводимого от имени ПБО. Анализ практик включает инклюзивный опрос:

- членов ПБО (профессиональных бухгалтеров) – как новых, так и более опытных;
- работодателей;
- преподавателей;
- регулирующих органов;
- профессиональных специалистов по подбору персонала;
- поставщиков услуг в сфере обучения или инструкторов.

Анализ практик обеспечивает включение в итоговые ключевые компетенции всего спектра компетенций, необходимых профессиональному бухгалтеру, чтобы удовлетворить требования и ожидания общественности, клиентов, работодателей и регулирующих органов. Компетентность выражается в определенных уровнях квалификации. Финансовый учет и отчетность, управленческий учет, налогообложение, аудит и информационные технологии, как правило, занимают первое место по значимости среди технических компетенций. Тем не менее, важно отметить, что технические компетенции по своему значению, как правило, превосходят нетехнические вспомогательные компетенции, определяющие профессионала. Большинство заинтересованных сторон считают, что наиболее значимые для будущего бухгалтера компетенции включают профессионализм, соблюдение этических норм и доверие, организаторские способности и коммуникативные навыки.

Вспомогательные компетенции – это компетенции, указанные в IES 3 и 4 и определяющие навыки, ценности, этические принципы и подходы, которые помогают профессиональному бухгалтеру применять технические знания. В целом, многие из навыков, указанных в IES 3 и 4, лучше всего оценивать на рабочем месте в рамках требований к опыту. Подробная информация о требованиях IES 3 и 4 и необходимых средствах поддержки преподавателей представлена в разделах 3.5.1 и 3.5.2. Оценку компетенций IES 3 и 4 в плане практического опыта следует рассмотреть отдельно, если нет возможности оценить их в рамках экзамена.

В Руководстве CBAETC подробно описано, как можно получить информацию о реализуемых на практике компетенциях, проводя опрос заинтересованных сторон в рамках анализа практик. Требования к компетенциям и их оценка должны соответствовать требованиям IES 5. Следующие ключевые вопросы помогут определить критерии оценки опыта работы и помогут четко отделить критерии, которые можно оценить в рамках экзамена от критериев, оцениваемых на рабочем месте. Опрос в рамках анализа практик может включать в себя сбор следующей информации:

- степень реализации компетенций на практике, а также могут ли отсутствовать ключевые компетенции;
- степень применения теоретических тем на практике, поддержки компетенций, а также могут ли отсутствовать теоретические темы;
- какие компетенции наиболее важны для защиты интересов общественности и/или удовлетворения потребностей клиентов и работодателей;
- какие компетенции считаются необходимыми для того, чтобы стать сертифицированным профессиональным бухгалтером;
- когда необходимо освоить компетенции или приобрести знания по теме (до или после сертификации);
- как лучше всего развивать и оценивать компетенции (в рамках обучения, экзаменов и/или практического опыта);
- уровень квалификации, необходимый для каждой компетенции.[8]

В соответствии с IES, ПБО, как правило, выделяют три уровня квалификации, относящихся к условиям работы с более высокой степенью неоднозначности, сложности и неопределенности. Конкретные компетенции, необходимые на рабочем месте, будут определены в ходе анализа практик и согласованы

[8] См. Руководство CBAETC

с ключевыми заинтересованными сторонами. Разделение по принципу «сдал / не сдал» на рабочем месте – это оценка компетенций, которая дает ответ на вопрос: продемонстрировал ли человек уровень квалификации, необходимый для выполнения поставленной задачи? Как и в случае со всеми оценками компетенций, это обязательно подразумевает наличие суждения. В разделе, посвященном КПЭ (раздел 5.8), представлено описание оценки компетенций, которое показывает, как проводить такое разделение и каким образом оно вписывается в ситуацию на рабочем месте. Краткое содержание этого раздела показывает, как проводить оценку компетентности кандидата в рамках трехступенчатого процесса:

- ПБО составляет описательный профайл подходящего кандидата. Этот профайл регулярно пересматривают, либо он может оставаться и неизменным от экзамена к экзамену;
- работы кандидатов оценивают с помощью систем оценок, разработанных на основе кейсов, с учетом профайла;
- проходной балл определяют на основании профайла и с учетом результатов экзамена. Работы оценивают с учетом проходного балла.

Ввиду сложности и возможной предвзятости к проведению анализа практик обычно привлекают независимых консультантов для оказания содействия, предоставления экспертных знаний и обеспечения объективности. Результаты анализа практик должны периодически обновляться (обычно не реже одного раза в 5 лет) для учета меняющихся потребностей заинтересованных сторон и среды, в которой работают профессиональные бухгалтеры.

Более подробно процесс разработки матрицы компетенций описан в Руководстве СВАЕТС. Нулевой этап в Руководстве СВАЕТС объясняет процесс оценки готовности и имеющихся ресурсов организации для разработки полной компетентностно-ориентированной программы обучения, профессиональной подготовки и сертификации в области бухгалтерского учета. Этап 1 содержит подробные рекомендации по разработке матрицы компетенций, включая указания по использованию надежного подхода к анализу практик, а также описание другого варианта – сокращенного подхода. Сокращенный подход – это менее ресурсоемкий метод построения матрицы компетенций с использованием существующих стандартов и/или матриц и адаптации их к местным потребностям.

2.1.7

Резюме

Подходы на основе компетенций способствуют созданию более качественных программ для подготовки обучающихся к их будущим ролям в обществе, но для разработки и реализации таких программ требуются значительные ресурсы, причем не только финансовые ресурсы, но и умения и силы преподавателей, принимающих участие в разработке и реализации таких программ. Цель настоящего Руководства – помочь преподавателям развить и активизировать способности для решения этой задачи.

2.2

Международные образовательные стандарты (IES)

2.2.1

Введение в IES

Каждый преподаватель бухгалтерского учета должен ознакомиться с Международными образовательными стандартами (IES), которые разработаны и обновляются Комитетом по международным стандартам бухгалтерского образования™ (IAESB). IES определяют контрольные показатели, которым должны следовать организации-члены Международной федерации бухгалтеров® (IFAC).

В 2018 году IFAC и IAESB объявили о новом пути развития образования в области бухгалтерского учета на глобальном уровне. В настоящее время происходит внедрение этого нового подхода, который был одобрен Советом IFAC в 2019 году. Выполнив свой план работы, IAESB прекратил свое существование в 2019 году.[9]

IES обеспечивают согласованность и конвергенцию качественного обучения бухгалтерскому учету по всему миру. Общей целью стандартизации является развитие компетентных профессиональных бухгалтеров по всему миру. На протяжении всей трудовой жизни профессиональные навыки, ценности, этические принципы и подходы имеют более существенное значение, чем база профессиональных знаний, освоенная на этапе получения квалификации, поскольку знания устаревают достаточно быстро. Поэтому будущие профессиональные бухгалтеры должны развивать навыки определения и решения проблем, управления факторами неопределенности и адаптации к изменениям. С этой целью IES помогают будущим профессиональным бухгалтерам сформировать понимание обучения на протяжении всей жизни. Практика приверженности обучению на протяжении всей жизни в конечном итоге важнее, чем любые технические знания.

Независимо от того, является ли организация членом IFAC, IES и связанные с ними рекомендации и информационные документы предоставляют множество ценных ресурсов по общепринятым передовым методам обучения и подготовки профессиональных бухгалтеров. Использование этих стандартов в качестве основы может помочь организациям в освоении передовых международных практик. Организациям-членам IFAC важно уделять внимание эффективному и результативному внедрению образования и оценки на основе компетенций, а не на обеспечении соответствия требованиям просто ради соответствия требованиям.

IES определяют результаты обучения, выражающие «содержание и углубленность знаний, понимания и способностей практического применения, которые требуются для определенной области компетенции».[10] Это очень похоже на представленное выше определение ключевых компетенций; как это часто бывает, используемая терминология зависит от организации. Хотя между терминами могут быть незначительные различия, в представленном Руководстве мы будем считать ключевые компетенции / результаты обучения взаимозаменяемыми, кроме ссылок конкретно на IES или матрицу компетенций конкретной организации.

IES устанавливают минимальные стандарты для:

- зачисления на программы обучения бухгалтерскому учету;
- обучения, проведения экзаменов или других оценок, а также профессионального обучения / опыта, которые составляют начальное профессиональное образование (НПО) будущих профессиональных бухгалтеров;

[9] Источник: https://www.ifac.org/system/files/publications/files/Handbook-of-International-Education-Standards-2019.pdf
[10] Сборник международных положений по образованию IAESB, издание 2019 г., стр. 10.

- постоянных учебных занятий и систем повышения профессиональной квалификации (ППК) профессиональных бухгалтеров для поддержания и повышения их компетентности и предоставления им возможности претендовать на более значимые роли;
- требований к компетентности руководителей аудиторской проверки, ответственных за аудит финансовой отчетности.

Таким образом, IES предоставляют рекомендации в сфере обучения, оценки и подготовки бухгалтеров на протяжении всей их профессиональной жизни до и после сертификации, как показано на рисунке 4.

Полные названия и даты IES указаны в таблице 3.

Рисунок 4. Стандарты IES на протяжении всей профессиональной жизни бухгалтера

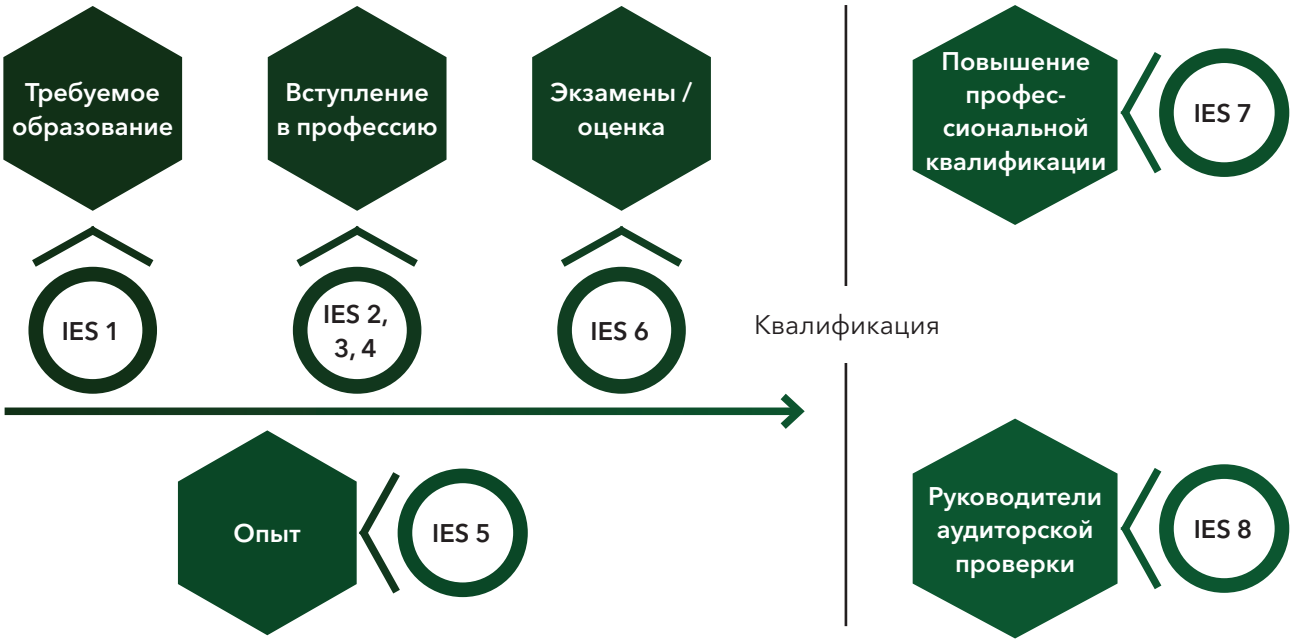


Таблица 3. Международные образовательные стандарты IAESB

Номер	Название (дата)
IES 1	Требования для зачисления в программу профессионального бухгалтерского образования (2014)
IES 2	НПО - Техническая компетентность (2021)
IES 3	НПО - Профессиональные навыки (2021)
IES 4	НПО - Профессиональные ценности, этика и подходы (2021)
IES 5	НПО - Практический опыт (2015)
IES 6	НПО - Оценка профессиональной компетентности (2015)
IES 7	Повышение профессиональной квалификации (2020)
IES 8	Профессиональная компетентность руководителей аудиторской проверки, ответственных за аудит финансовой отчетности (2021)

Восемь IES образуют ряд взаимосвязанных стандартов, охватывающих период до и после сертификации. В IES с 1 по 6 описаны требования до сертификации, в IES 7 и 8 – требования после сертификации.

Материалы, представленные в настоящем документе, направлены на обучение профессиональных бухгалтеров для получения сертификата путем получения квалификации в рамках профессиональной программы. Сертификация – это момент признания компетентности профессионалов через соблюдение требований к обучению, экзаменам и опыту. Требования к обучению изложены в учебном плане или программе и сформулированы в виде целевых компетенций. Экзамены подтверждают освоение компетенций в течение всего процесса квалификации. Требования к опыту работы обеспечивают применение компетенций в течение определенного периода времени, как правило, 36 месяцев. То есть, компетенции применяются в условиях работы и подтверждаются тем, что профессиональные бухгалтеры могут продемонстрировать свои достижения способом, недоступным в рамках экзамена, например, при развитии навыков вербального общения, личных и организационных качеств, а также профессионального поведения, включая этические навыки. Пример процесса сертификации представлен в дополнении 1 раздела 4.2.2.[11]

Главная цель состоит в подготовке компетентных профессиональных бухгалтеров, используя должным образом разные части профессиональной программы. При рассмотрении вопроса о внедрении или улучшении существующей системы обучения бухгалтерскому учету следует обратиться к IES 2 (технические области), при этом следует учитывать, что стандарты разработаны как единый комплекс и должны внедряться единым массивом, а не по отдельности. Например, IES 2 определяет необходимое техническое содержание подготовительной учебной программы, IES 3 описывает профессиональные навыки, которые должны дополнять эти технические знания, а IES 6 определяет требования для оценки компетентности лиц, желающих стать профессиональными бухгалтерами.

Цели IES 3 и 4 представляют собой требования к высоким стандартам профессиональных навыков и качеств, которые компетентные бухгалтеры должны демонстрировать в своей повседневной работе. Профессиональные навыки, ценности, этические принципы и подходы также показывают, как компетентные бухгалтеры реализуют свои технические знания для удовлетворения требований клиентов. Таким образом, освоение компетенций сопровождается внедрением IES 2, 3 и 4. Достижение этих компетенций отражено в подходе IFAC к образованию в области бухгалтерского учета – и в требованиях IES, – который подразумевает более масштабное внедрение разных аспектов.[12]

Требования не обязательно удовлетворять в указанном порядке (IES 1 - IES 8). Например, практический опыт (IES 5) можно получать одновременно с обучением, после прохождения программы обучения или в рамках комбинации этих методов, если качество соответствует стандарту IES 5. Еще один пример демонстрирует, что профессиональное образование можно получить вместе с общим образованием, то есть можно одновременно получить университетский диплом или пройти другую программу обучения и получить квалификацию профессионального бухгалтера. Профессиональное образование можно также получить в рамках следующей ступени образования после завершения другой программы.

IES 5 особенно важен, если опыт был получен до сдачи КПЭ. Цель этого экзамена – проверить компетенции в созданных (тематических) условиях, которые, насколько возможно, имитируют реальный опыт работы. Реальный опыт, зафиксированный в IES 5, может быть полезен только в обеспечении качественной оценки при проведении КПЭ.

Акцент в настоящем Руководстве сделан на стандартах IES 1, 2, 3, 4 и 6, так как они наиболее применимы к предсертификационному обучению и оценке. В этих IES описаны требования к обучению и оценке для НПО, посредством которых будущие профессиональные бухгалтеры развивают профессиональную компетентность, которая позволит им исполнять функции профессионального бухгалтера. Подробные рекомендации по разработке и внедрению систем ППК представлены в Руководстве по программам повышения профессиональной квалификации бухгалтеров, опубликованном Центром по реформированию финансовой отчетности Всемирного банка.[13]

[11] Существует множество примеров процессов сертификации, доступных онлайн. См., например, CPA Australia https://www.cpaaustralia.com.au/become-a-cpa.

[12] Механизм участия заинтересованных сторон IFAC направлен на использование требований и быстрого решения проблем, с которыми сталкиваются профессиональные бухгалтеры, в качестве информационной основы для обучения бухгалтерскому учету. См. предисловие к Сборнику международных положений по образованию IAESB, издание 2019 года.

[13] Руководство по программам повышения профессиональной квалификации бухгалтеров (Вена: Всемирный банк, 2019 год) [Руководство по ППК]

IES подчеркивают необходимость уделять внимание результатам обучения, а не исходным данным, хотя исходные данные – например, минимальный период обучения или опыт работы – иногда также включаются. Акцент на результатах обучения приводит к тому, что преподаватели должны обеспечить **реальное освоение** обучающимися необходимых знаний, навыков и ценностей, этических принципов и подходов. Цель состоит в том, чтобы гарантировать компетентность человека, который получил квалификацию профессионального бухгалтера и предлагает свои услуги населению или работодателю. Это не просто получение технических знаний и навыков в области бухгалтерского учета. Это демонстрация знаний, навыков и ценностей, этических принципов и подходов, необходимых для выполнения функций на уровне ожиданий клиентов, работодателей, регулирующих органов и общественности, например:

- технические знания в разных сферах бухгалтерского учета, аудита и общих направлений коммерческой деятельности;
- отличные коммуникативные навыки;
- навыки бизнес-консультирования;
- способности анализировать финансовые аспекты;
- устойчивые ценности и этические принципы;
- высокая степень добросовестности, объективности и гибкости;
- способность быстро адаптироваться к меняющимся условиям.

Для преодоления вызовов, связанных с глобализацией, внедрением цифровых технологий и расширением круга заинтересованных сторон, включая регулирующие и надзорные органы, требуются дополнительные навыки. Эти процессы обуславливают необходимость того, чтобы образовательные программы выходили за рамки традиционных подходов на основе знаний и переходили к более современным системам на основе компетенций.

В IES результаты обучения объединены по сферам компетентности, которые соответствуют требуемому уровню квалификации – базовый, средний или продвинутый, как подробно описано в таблице 4.

Уровни квалификации в IES тесно связаны с когнитивными уровнями Блума. Хотя между ними нет точного соответствия, но высоким уровням квалификации, как правило, соответствуют уровни Блума более высокого порядка.

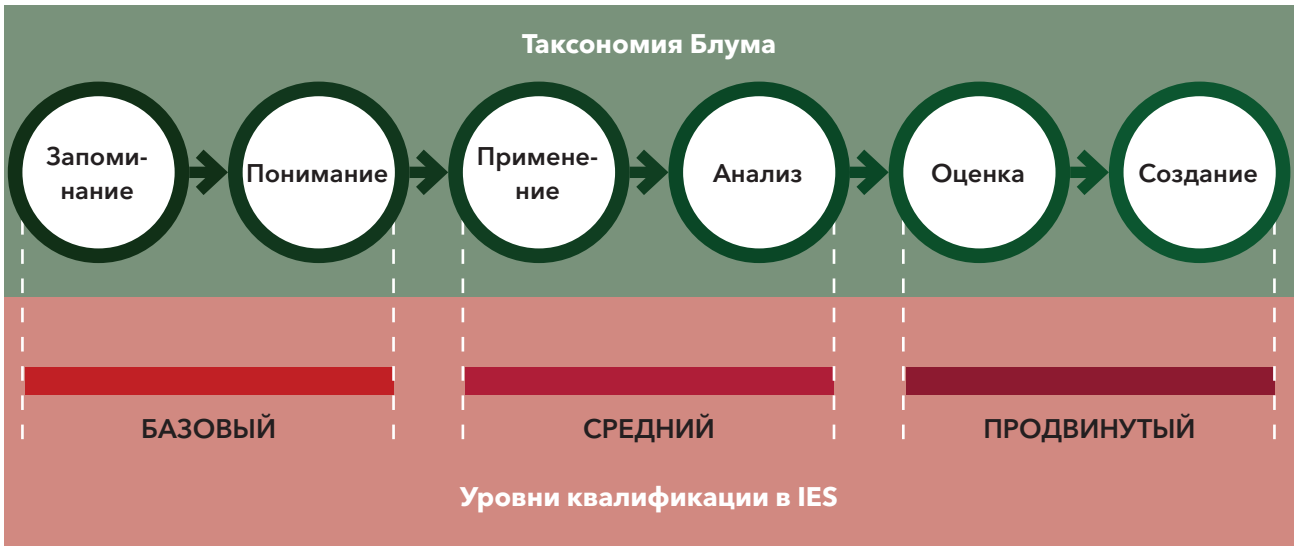
Таблица 4. Уровни квалификации[14]

Уровень квалификации	Что означает
Базовый	• **определение, объяснение, обобщение** основополагающих принципов • **признание** важности профессиональных ценностей, этических принципов и подходов • четкое представление информации и объяснение идей Рабочие ситуации характеризуются **низким** уровнем двусмысленности, сложности и неопределенности.
Средний	• **самостоятельное применение, сравнение и анализ** основополагающих принципов • **сочетание** технической компетентности и профессиональных навыков при выполнении рабочих заданий • **применение** профессиональных ценностей, этических принципов и подходов • представление информации и объяснение идей в понятной **как для специалистов, так и для неспециалистов в бухгалтерской сфере** форме Рабочие ситуации характеризуются умеренным уровнем двусмысленности, сложности и неопределенности.

[14] Выдержка из Сборника международных положений по образованию IAESB, издание 2017 года, стр. 16-17

Уровень квалификации	Что означает
Продвинутый	• **интегрирование** технической компетентности и профессиональных навыков для управления проектами и заданиями • **составление рекомендаций** • **вынесение суждений** о профессиональных ценностях, этических принципах и подходах • оценка, изучение и решение сложных проблем **под минимальным руководством** Рабочие ситуации характеризуются высоким уровнем двусмысленности, сложности и неопределенности.

Рисунок 5. Таксономия Блума и уровни квалификации в IES



2.2.2

Обзор IES

Рассматриваемые далее IES доступны на сайте IAESB в составе Сборника международных положений по образованию и содержат последние положения для IES 1, 5 и 6.[15] Последние положения для IES 2, 3 и 4 (которые вступят в силу с 2021 года) представлены отдельно.[16]

Далее при обсуждении IES ссылки на соответствующие пункты стандартов приводятся на полях.

IES 1. Требования для зачисления в программу профессионального бухгалтерского образования (2014)

В мире существуют различные программы профессионального обучения бухгалтеров, которые могут включать в себя как формальное обучение в академической среде, так и обучение на рабочем месте.

[15] https://www.iaesb.org/publications/2019-handbook-international-education-standards
[16] https://www.iaesb.org/publications/revisions-ies-2-3-4-and-8-1

IAESB признает отличия систем образования во всем мире, например, баланс между формальным образованием и практическим опытом или баланс между академическим и профессиональным образованием. Поэтому стандарты составлены с учетом этого обстоятельства – они не призваны навязать стандартизированную систему обучения. Стандарты, скорее, способствуют согласованности и конвергенции в мировом образовательном сообществе.

Цель и сфера охвата

Пункт 7

IES 1 устанавливает «требования для зачисления в программу профессионального бухгалтерского образования, которые являются справедливыми, соразмерными и защищают общественные интересы».

Во избежание разночтений требования для зачисления – это требования, которые необходимо выполнить, чтобы **стать студентом или кандидатом на зачисление** в программу обучения, в рамках которой проходит подготовка к сертификации в качестве профессионального бухгалтера. Требования к присвоению профессии указаны в IES 2 - 6.

Отправные точки для программы профессионального обучения бухгалтерскому учету могут быть разными. Например, программу можно пройти во время обучения в университете. Она может быть включена в профессиональную программу послеуниверситетского образования. Все программы нацелены на достижение одной конечной точки (подготовка квалифицированных и компетентных профессиональных бухгалтеров), тем не менее, чем ниже требования в начальной точке, тем больший охват должна иметь сама программа профессионального бухгалтерского образования.

Требования

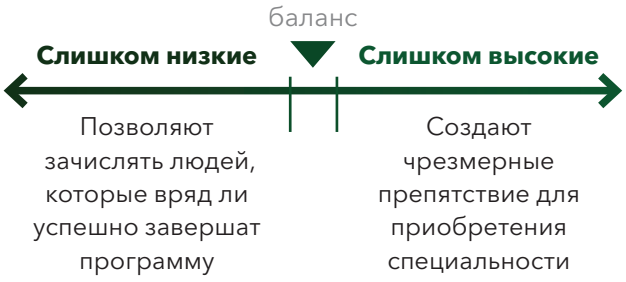
IES 1, Пункт 8, 9, 10

Согласно IES 1, организации-члены IFAC должны:

- составить требования для зачисления;
- представить обоснования заинтересованным сторонам, таким как преподаватели и будущие обучающиеся;
- сделать информацию общедоступной, чтобы будущие обучающиеся могли оценить свои шансы на успех.

IES 1, Пункт A5

При определении требований для зачисления необходимо соблюдать баланс. Такие требования не должны быть ни слишком низкими, ни слишком высокими:



Требования для зачисления помогают обеспечить наличие у обучающихся базы, благодаря которой они с достаточной долей вероятности добьются успеха в обучении, сдаче экзаменов и приобретении опыта, не создавая при этом чрезмерных барьеров для поступления. Ранее полученное образование должно обеспечить основу для освоения профессиональных знаний, навыков, ценностей, этических принципов и подходов, необходимых для того, чтобы стать профессиональным бухгалтером. Для некоторых программ, например, необходима степень бакалавра для поступления на профессиональную программу обучения. Для других программ необходимо пройти определенные бизнес-курсы и курсы бухгалтерскому учету. В рамках некоторых программ опыта работы достаточно для успешной подготовки будущего профессионального бухгалтера. В некоторых юрисдикциях единственными требованиями для зачисления могут быть достаточный уровень грамотности и умение считать. В таком случае программа обеспечивает всеобъемлющее обучение вплоть до сертификации.

Обучение до сертификации, включающее университетскую программу, обычно подразумевает оценку университетской программы со стороны ПБО с целью убедиться, что стандарты образования соответствуют требованиям ПБО. Оценку можно проводить для обеспечения того, чтобы выпускники прошли обучение по специальной программе бухгалтерского учета. Аттестация стандартов университетского образования, как правило, происходит в процессе признания. Такие процессы предполагают различные проверки в зависимости от того, в какой степени ПБО полагается на университетскую программу. Такая проверка включает, по крайней мере, изучение учебной программы и может использоваться для обеспечения компетентностного подхода в рамках программ и курсов, соответствия оценок профессиональным стандартам, изложенным в IES 6, а также проверки результатов работы кандидатов из определенных вузов на предмет успешности прохождения профессиональных программ по показателям, основанным на результатах.

IES 1, Пункт A6

Цель IES 1 – обеспечить предоставление ПБО достаточной и прозрачной информации, чтобы лица, принимающие решение о поступлении, могли честно оценить свои шансы на успех. Такая информация может включать проходные баллы, ожидания, затраты, а также инструменты самодиагностики.

IES 2. Начальное профессиональное образование - техническая компетентность (2021)
IES 3. Начальное профессиональное образование – профессиональные навыки (2021)
IES 4. Начальное профессиональное образование – профессиональные ценности, этика и подходы (2021)

Для контекста

НПО – это обучение и развитие, благодаря которым будущие профессиональные бухгалтеры первоначально развивают профессиональную компетентность, что позволит им выполнять функции профессионального бухгалтера.[17]

Определение профессиональной компетентности лежит в основе IES 2, 3, и 4, и выходит за рамки знания принципов, стандартов, понятий, фактов и процедур и представляет собой интеграцию и применение:

- технических компетенций (IES 2);
- профессиональных навыков (IES 3);
- профессиональных ценностей, этических принципов и подходов (IES 4).[18]

IES 2-4 схожи по своей структуре и далее рассматриваются вместе. Читателям следует изучить стандарты в контексте настоящего Руководства. Поправки к IES 2-4, которые вступят в силу с 01 января 2021 года, внесли важные изменения в результаты обучения в IES, чтобы они лучше отражали необходимые результаты в отношении информационно-коммуникационных технологий (ИКТ) и профессионального скептицизма.

Цели и сфера охвата

IES 2-4 определяют техническую компетентность (IES 2), профессиональные навыки (IES 3), а также профессиональные ценности, этические принципы и подходы (IES 4), которые будущие профессиональные бухгалтеры должны освоить и суметь продемонстрировать по завершении НПО для исполнения функций профессионального бухгалтера.

IES 2 Пункт 6, IES 3 Пункт 6, IES 4 Пункт 8

Результаты обучения

Требуемая техническая компетентность, профессиональные навыки, а также профессиональные ценности, этические принципы и подходы определяются посредством требуемых результатов обучения, касающихся:

- в IES 2 сфер технической компетенции – финансового учета и отчетности, аудита и подтверждения достоверности, экономики, коммерческого права и норм регулирования;
- в IES 3 профессиональных навыков (интеллектуальных, межличностных и коммуникационных, личностных и организационных);
- в IES 4 профессиональных ценностей, этических принципов и подходов (профессионального скептицизма и профессионального суждения, этических принципов и приверженности общественным интересам).

Такие результаты обучения должны быть достигнуты к моменту завершения НПО будущим профессиональным бухгалтером. Предполагается, что организации-члены IFAC будут рекомендовать результаты обучения, которые включают результаты, описанные в каждом из стандартов, но могут выходить за их рамки.

IES 2 Пункт 7, IES 3 Пункт 7, IES 4 Пункт 11 and Таблица A в каждом стандарте

Результаты обучения актуальны для всех будущих профессиональных бухгалтеров, независимо от их предполагаемых функций или специализации. Результаты обучения «обеспечивают основу, позволяющую профессиональным бухгалтерам осваивать специализации в разных функциональных сферах, например, партнера по аудиту или специалиста по налогообложению».

IES 2 Пункт A8, IES 3 Пункт A9, IES 4 Пункт A17

В таблице 5 представлены примеры результатов обучения из IES 2 - 4. Для каждой области компетенций приводится один пример в каждом из трех стандартов на основе самой актуальной формулировки.

[17] Там же, стр. 11, пункт 30
[18] Там же, стр. 9, пункт 18

Таблица 5. Примеры результатов обучения из IES 2 - 4[19] Таблицы A

Область компетенций	Пример результатов обучения
IES 2. Начальное профессиональное образование - техническая компетентность (2021)	
Финансовый учет и отчетность (средний уровень квалификации)	«Применять международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) или другие актуальные стандарты к операциям и другим событиям»
Управленческий учет (средний уровень квалификации)	«Применять соответствующие количественные методы для анализа динамики затрат и определяющих их факторов»
Финансы и финансовый менеджмент (средний уровень квалификации)	«Анализировать денежные потоки организации и требования к оборотному капиталу»
Налогообложение (средний уровень квалификации)	«Готовить прямые и косвенные налоговые расчеты для физических и юридических лиц»
Аудит и подтверждение достоверности (средний уровень квалификации)	«Оценивать риски существенного искажения в финансовой отчетности и учитывать влияние на стратегию аудита»
Управление, риск-менеджмент и внутренний контроль (средний уровень квалификации)	«Анализировать компоненты структуры управления организацией»
Экономические законы и положения (средний уровень квалификации)	«Объяснять законы и положения, распространяющиеся на различные формы юридических лиц»
Информационно-коммуникационные технологии (средний уровень квалификации)	«Применять ИКТ для повышения эффективности и результативности процессов коммуникации»
Деловая и организационная среда (средний уровень квалификации)	«Анализировать аспекты глобальной среды, которые влияют на международную торговлю и финансы»
Экономика (базовый уровень квалификации)	«Описывать влияние изменений макроэкономических показателей на деловую активность»
Бизнес-стратегия и управление (средний уровень квалификации)	«Анализировать внешние и внутренние факторы, которые могут повлиять на стратегию организации»
IES 3. Начальное профессиональное образование - профессиональные навыки (2021)	
Интеллектуальные навыки (средний уровень квалификации)	«Применять навыки критического мышления для решения проблем, вынесения суждений, принятия решений и составления обоснованных выводов»
Межличностные и коммуникативные навыки (средний уровень квалификации)	«Излагать свою позицию четко и кратко при презентации, обсуждении и представлении отчетов в формальных и неформальных ситуациях»

[19] См. https://www.iaesb.org/publications/revisions-ies-2-3-4-and-8-1

Область компетенций	Пример результатов обучения
Личностные навыки (средний уровень квалификации)	«Управлять временем и ресурсами для выполнения профессиональных обязанностей»
Организационные навыки (средний уровень квалификации)	«Применять лидерские навыки для влияния на других лиц для достижения целей организации»

IES 4. Начальное профессиональное образование - профессиональные ценности, этические принципы и подходы (2021)

Профессиональный скептицизм и профессиональное суждение (средний уровень квалификации)	«Ставить вопросы при сборе и оценке данных и информации»
Этические принципы (средний уровень квалификации)	«Оценивать значимость угроз соответствия основным этическим принципам и реагировать соответствующим образом»
Приверженность общественным интересам (средний уровень квалификации)	«Анализировать последствия неэтичного поведения человека, представителя профессии и общественности»

IES 2 Пункт 8, IES 3 Пункт 8, IES 4 Пункт 12

IES 2 Пункт 9, IES 3 Пункт 9, IES 4 Пункт 14

Обзор программы и оценка компетентности

Все IES предписывают организациям-членам IFAC регулярно пересматривать и обновлять свои программы профессионального бухгалтерского образования, предназначенные для достижения указанных результатов обучения. Обычно их пересматривают каждые 3–5 лет или чаще, если меняется законодательство, нормативные положения или стандарты.

Также все IES предписывают организациям-членам IFAC предпринимать соответствующие действия для оценки компетентности будущих профессиональных бухгалтеров. Оценка компетентности может включать: вопросы, предполагающие короткие ответы, практические кейсы, эссе, тестирование, оценку на рабочем месте и зачет ранее полученных оценок. Дополнительная информация об оценке представлена в обсуждении IES 6.

Дополнительные требования и рекомендации IES 4

IES 4 включает несколько дополнительных требований, касающихся профессиональных ценностей, этических принципов и подходов, которые не отражены в IES 2 и 3, а именно:

- программы профессионального обучения в области бухгалтерского учета должны «включать систему профессиональных ценностей, этических принципов и подходов для будущих профессиональных бухгалтеров с целью (a) применения профессионального скептицизма и вынесения профессионального суждения, а также (b) совершения действий в соответствии с этическими принципами, отвечающими общественным интересам»;
- в программу должны быть «интегрированы» соответствующие этические требования;
- обучающая и развивающая деятельность должна включать «формализованную и задокументированную мыслительную деятельность».

IES 4 Пункт 9

IES 4 Пункт 10

IES 4 Пункт 13

Профессиональные ценности, этические принципы и подходы включают приверженность следующим идеям:

- техническая компетентность и профессиональные навыки;
- этическое поведение;
- профессионализм;
- стремление к совершенствованию;
- социальная ответственность.

IES 4 Пункт A4

IES 6. Начальное профессиональное образование – оценка профессиональной компетентности (2015)

Цель и сфера охвата

Пункт 1

IES 6 устанавливает требования к оценке профессиональной компетентности, которую должны продемонстрировать будущие профессиональные бухгалтеры по завершении НПО.

Пункт 7

Стандарт определяет, «продемонстрировали ли будущие профессиональные бухгалтеры соответствующий уровень профессиональной компетентности по завершении НПО, чтобы выполнять функцию профессионального бухгалтера».

Как отмечалось ранее, IES 2-4 требуют проведения оценки компетентности.

Требования

Пункт 8

IES 6 предписывает организациям-членам IFAC формально оценивать, достигли ли будущие профессиональные бухгалтеры в своей программе «соответствующего уровня профессиональной компетентности по завершении НПО». Согласно стандарту, для оценки уровня достигнутой компетентности необходимо осуществить ряд действий по оценке, предпринимаемых в процессе НПО.

Пункт А6

Примеры действий по оценке могут включать, в частности:

- письменные и/или устные экзамены;
- тестирование;
- компьютерное тестирование;
- оценку компетентности на рабочем месте, проводимую работодателями;
- рассмотрение документации, подтверждающей выполнение профессиональных обязанностей на рабочем месте.

Пункт А2

За проведение оценки ответственны организации-члены IFAC, но другие заинтересованные стороны, такие как работодатели, регулирующие органы, органы лицензирования, университеты, колледжи и частные поставщики образовательных услуг, также могут внести существенный вклад в процесс проведения оценки.

Пункт 9

Действия по оценке должны быть разработаны таким образом, чтобы они были:

- надежными;
- обоснованными;
- беспристрастными;
- прозрачными;
- достаточными.

В таблице 6 приведены данные о том, что означают эти характеристики и как их можно достичь.

Пункт 10 и А21 - А22

Действия по оценке должны быть основаны на проверяемых объективных фактах, которые можно доказать. Эти факты следует хранить в письменной или электронной форме для их последующего использования (например, выдачи сертификатов или дипломов для подтверждения успешного завершения программы и составления выписок об успеваемости обучающихся). Проверяемые факты проведения оценки могут помочь удовлетворить требования надзорных и регулирующих органов, а также повысить доверие заинтересованных сторон к программе и начинающим специалистам.

Таблица 6. Характеристики действий по оценке

Значение	Способы достижения
НАДЕЖНОСТЬ	
Оценка последовательно дает одинаковый результат при одинаковом наборе обстоятельств Большинство экспертов, действуя независимо друг от друга, приходят к одному и тому же суждению при тех же обстоятельствах.	• Убедитесь в компетентности экспертов (включая преподавателей, разработчиков экзаменов, специалистов по оценке на рабочих местах и т.д.) • Обеспечьте последовательную разработку и надлежащее рассмотрение оценок • Избегайте неточных формулировок • Убедитесь, что при проведении оценки достаточно возможностей для ее реализации (не придавайте слишком большого значения одному вопросу или одному тесту) • Обеспечьте согласованность между экспертами (например, если экзамен оценивает группа экспертов, убедитесь, что все они одинаково понимают градацию оценивания, придерживаются этого понимания и не «склоняются» к упрощенному или более жесткому оцениванию) • Скорректируйте результаты, если определенный экзамен намного сложнее (или проще), чем другие экзамены (например, финальный экзамен должен сохранять постоянный уровень сложности, но если экзамен, который сдается по итогам сессии намного сложнее, скорректируйте соответствующие баллы)
ОБОСНОВАННОСТЬ	
Оценка определяет то, для чего она предназначена (например, компетентность новичка или будущего профессионального бухгалтера).	• Включите всестороннюю, актуальную и реалистичную информацию в экзаменационные вопросы • Определите функции, которые обучающиеся, скорее всего, будут исполнять (т.е. аудитор в бухгалтерской фирме, ревизор или финансовый директор в небольшой компании…) • Убедитесь, что вопросы соотносятся с матрицей компетенций или требуемыми результатами обучения • Оценивайте нетехнические навыки (например, лидерские качества, коммуникативные навыки), наблюдая за кандидатом на рабочем месте, а не только на экзамене
БЕСПРИСТРАСТНОСТЬ	
Оценка является справедливой и непредвзятой.	• Убедитесь, что авторы осведомлены о возможной предвзятости • Предусмотрите рассмотрение материалов оценки на предмет предвзятости, чтобы избежать употребления сленга или терминов, которые не знакомы иностранцам, а также обеспечить разнообразие вопросов и избежать стереотипов • При проведении ключевых экзаменов не указывайте имена на работах кандидатов, чтобы на проверяющих не влияло знакомство с кандидатом (сознательно или подсознательно)

Пункт А11 Пункт А12 Пункт А13 Пункт А14 Пункт А15 Пункт А16

Значение	Способы достижения
ПРОЗРАЧНОСТЬ	
Следующие детали оценки, являются открытой информацией: • материалы или области компетенций, подлежащие оценке • ожидаемые результаты, необходимые для успешного прохождения оценки, а также • сроки проведения оценки	• Убедитесь, что обучающиеся знают, что от них требуется для успешной сдачи экзамена • Увяжите оценку с опубликованной матрицей компетенций или перечнем требуемых результатов обучения • Предоставьте кандидатам план (спецификации) экзамена, чтобы они знали объем и охват тем (но не конкретные темы, которые будут на экзамене) • Предоставьте образцы и/или прошлые экзаменационные и практические материалы • Предоставьте информацию о разработке и проведении оценок
ДОСТАТОЧНОСТЬ	
Оценка: • является сбалансированной с точки зрения углубленности и масштаба, знаний и применения, а также • объединяет материал из разных сфер, применимый к различным ситуациям и контекстам Процесс оценки должен быть «достаточным», чтобы определить, была ли достигнута достаточная компетентность.	• Обеспечьте адекватный охват компетенций в перечне используемых оценок • Оценивайте технические и нетехнические компетенции • Используйте уровни квалификации для определения соответствующей углубленности и масштаба различных компетенций • Определите, в какой степени предварительные экзамены могут помочь охватить масштаб, углубленность изучения и области знаний

Пункт A17

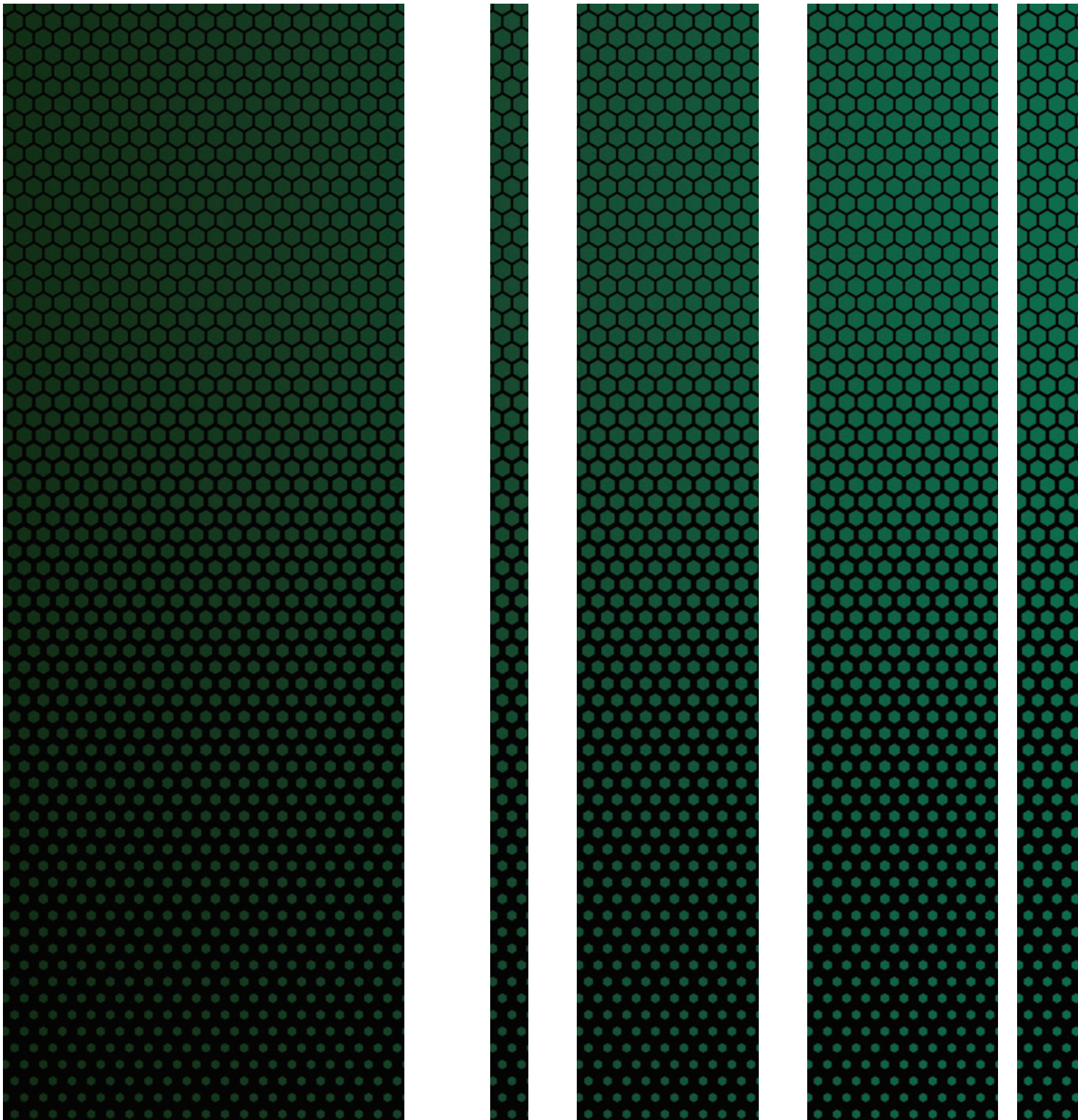
Пункт A18

Пункт A19

Пункт A20

ЧАСТЬ 3

УЧЕБНО-ОЦЕНОЧНЫЙ ИНСТРУМЕНТАРИЙ ДЛЯ ПРЕПОДАВАТЕЛЕЙ



В этой части Руководства представлен инструментарий для преподавателей, который они могут использовать для совершенствования своих знаний в сфере применения методик обучения и оценки на основе компетенций.

Наглядные примеры в этой части соотносятся с образцами учебно-оценочных материалов, представленными в части 4. Рекомендации, изложенные в этой части, содержат ссылки на указанные материалы.

Ознакомьтесь с разделом 4.1, в котором представлены образцы материалов, составляющих важную часть настоящего Руководства.

Учебно-оценочный инструментарий для преподавателей повторяет хронологическую последовательность этапов разработки учебно-оценочных материалов. Инструментарий разделен на четыре основных этапа (см. рисунок 6), пояснения по которым представлены в остальных разделах этой части Руководства.

Терминология

В настоящем Руководстве используются следующие термины:

- преподаватель – общий термин применительно к учителю, профессору или другому педагогу, представляющему учебный материал группе;
- разработчик курса – лицо, которое разрабатывает учебные материалы для курса (это может быть преподаватель курса или другой человек);
- обучающийся или кандидат – претендент на звание профессионального бухгалтера, обучающийся по соответствующей программе (*как правило, термин «обучающийся» используется для обозначения лиц, проходящих обучение в системе высшего образования или образования более низкого уровня, а термин «кандидат» - для обозначения лица, проходящего обучение в рамках программы профессиональной подготовки*).

Рисунок 6. Последовательность разработки учебно-оценочных материалов

3.1

Определение учебных программ / учебных планов курса на основании спецификаций программы

3.1.1

Разработка спецификаций программы

Любая образовательная программа основана на базовом наборе спецификаций, определяющих, что преподавать в контексте программы и какие результаты должны быть достигнуты обучающимися для успешного завершения программы; эти спецификации определяют учебно-оценочную деятельность. В некоторых странах спецификации могут быть прописаны в законодательстве или нормативном правовом акте правительства или министерства. В других ситуациях ПБО устанавливает требования к компетенциям на основе результатов анализа практик (как описано в разделе 2.1.6). Процесс определения спецификаций на уровне программы может предусматривать участие различных сторон, включая министерства, администраторов образовательных программы ПОБ, экспертов в тематических областях и профессиональных бухгалтеров, и может быть осуществлен следующим образом:

1. ПОБ проводит анализ практик с целью определения требований к компетенциям в контексте соответствующей профессии и областей знаний
2. Результаты анализа практик используются для разработки программы профессиональной подготовки ПБО (учебного процессов, экзаменов, практики)
3. Структура программы используется для разработки учебного плана с требованиями к компетенциям/областям знаний
4. Определяется содержание КПЭ[20]

Или же:

1. Правительство устанавливает перечень областей знаний, которые должны быть включены в программу профессиональной подготовки и экзамен(-ы)
2. ВУЗ разрабатывает учебную программу подготовки специалистов по бухгалтерскому учету в сопоставлении с другими программами
3. ПБО определяет содержание квалификационного экзамена на право осуществления профессиональной деятельности

Организации обычно называют документы, которые определяют спецификации на уровне программы, «учебными программами» или «учебными планами». Зачастую под «учебными программами» подразумеваются спецификации на уровне программы или курса, которые используются лицами, ответственными за принятие решений, составителями и разработчиками, а «учебные планы» означают документы, разрабатываемые преподавателями и предоставляемые обучающимся с изложением плана курса, графика учебной работы, требований и ресурсов. Эти определения не являются универсальными, поэтому следует изучить содержание документа, а не только его название.

Бухгалтерский учет претерпевает быстрые изменения по ряду направлений, но особенно в связи с развитием технологий и их влиянием на бизнес, которые должны понимать профессиональные бухгалтеры, а также имеют место изменения требований к повышению квалификации бухгалтеров, проявлению профессионального скептицизма и этического поведения. Результатом

[20] Общая информация о комплексном квалификационном экзамене представлена в части 5

обучения профессиональных бухгалтеров является необходимость формирования видения наилучших результатов обучения и способов их достижения. При сборе такой информации существенное значение имеет многосторонний подход, и в этой связи определенную роль будет играть анализ практик. Фактически, многие ПБО уже внедрили многосторонний подход, в соответствии с которым 82% ПБО-членов IFAC несут общую ответственность при принятии IES.[21] К заинтересованным сторонам, разделяющим эту ответственность, как правило, относятся правительство, органы аудиторского надзора, регуляторы финансовых рынков, другие ПБО и региональные экономические сообщества. В результате в настоящее время существует необходимость учитывать мнения многих заинтересованных сторон исходя из обстоятельств на местах.

Множество потенциальных способов разработки спецификаций на уровне программ не является предметом настоящего Руководства, но в разделах 4.2.2 и 4.2.3 представлен пример рекомендаций для получения квалификации бухгалтера на уровне программы. Основное внимание в настоящем Руководстве уделяется процессу разработки и составления качественных учебно-оценочных материалов в соответствии со спецификациями и передовой международной практикой.

По мере определения программных требований к компетенциям / областям знаний необходимо принять решение относительно того, как эти требования будут соблюдаться в рамках учебных курсов, составляющих программу. Если, например, ПБО составляет программу профессионального обучения и определяет компетенции, которые обучающиеся должны продемонстрировать до сертификации, необходимые решения будут включать:

- количество учебных курсов, необходимых по каждой тематике (финансовый учет, управленческий учет, аудит и налогообложение);
- последовательность учебных курсов и предварительные условия (например, какие учебные курсы по бухгалтерскому учету необходимо пройти до начала первого курса по аудиту);
- какие курсы являются обязательными, а какие – факультативными.

Ключевой задачей при разработке программ профессионального обучения является обеспечение интеграции знаний, навыков, ценностей и моделей поведения, а также тестирование лиц на предмет освоения ими соответствующих компетенций. Оценка компетенций – как формативная, так и суммативная – имеет фактически непосредственное отношение к компетенциям, поскольку при оценке используются цели обучения (или критерии результативности) для соотнесения компетенций с оценкой. Таким образом, оценка является неотъемлемой частью программы обучения, а не просто последним препятствием на пути к получению квалификации. Сочетание оценок, в целом, будет подобрано таким образом, чтобы обеспечить достижение целей на уровне программы.

Многие стратегические и операционные решения необходимо принимать с точки зрения последовательности курсов в рамках программ и согласования курсов в рамках систем аккредитации. Например, два разных университета могли разработать схожие учебные планы для программ преддипломной подготовки бухгалтеров, согласно которым обучающиеся должны овладеть одинаковым набором компетенций. Несмотря на схожесть, университеты могут разработать совершенно разные учебные курсы для освоения этих компетенций в зависимости от решений в более широком контексте о распределении ресурсов, соотнесенности разных программ (на кафедре и за ее пределами), взаимосвязи с другими внутренними и внешними программами и внешними аккредитациями. В качестве другого примера, большинство ПБО стремятся разрабатывать похожие компетенции будущих профессиональных бухгалтеров, но их программы профессионального обучения могут значительно отличаться в плане конкретных требований к учебному процессу, экзаменам и практике. Независимо от принимаемых решений важно, чтобы программные требования были четко доведены до сведения заинтересованных сторон как в плане структуры программы, так в плане требований к компетенциям.

На рисунке 7 представлен пример планирования проекта в сжатом виде. Более подробный вариант приводится в Приложении 2. Пример предназначен для того, чтобы указать шаги, предпринимаемые при разработке программы на основе компетенций, используемые ресурсы, а также возможности их распределения. Пример является показательным и может быть адаптирован к конкретным обстоятельствам.

Ознакомьтесь с разделами 4.2.1 и 4.2.2, где приводятся выдержки из международной учебной программы (Программа профессионального обучения) одного из подразделений CPA Canada.

[21] Глобальный отчет IFAC о состоянии в 2019 году https://www.ifac.org/knowledge-gateway/supporting-international-standards/discussion/international-standards-2019-global

Рисунок 7. Пример планирования проекта

Описание	Начало плана	Продол-житель-ность плана	Факти-ческое начало	Фактическая продол-жительность	Процент выпол-нения	1	2	3	4	5
1. Разработка										
1.1 Создание группы разработчиков										
1.1.1 Определите и укажите заинтересованные стороны и членов группы разработчиков	1	4	2	5	35%					
1.1.2 Изучите условия, уточните цели, подробно опишите цель и составьте график работы группы	1	8	4	6	10%					
1.1.3 Определите необходимые ресурсы	1	2	4	8	85%					
1.1.4 Определите основные этапы и необходимые согласования	1	3	4	6	85%					
1.1.5 Дополнительные действия	*0*	*0*	*0*	*0*	*60%*					
1.2 Разработка матрицы компетенций										
1.2.1 Определите структуру программы (годы, модули, последовательность, зачетные единицы)	2	2	5	5	60%					
1.2.2 Определите области компетенций (предмет, по отношению к которому определяются компетенции)	3	2	5	5	60%					

Продолжительность плана

Фактическое начало

Завершено на %

Фактически (вне плана)

Завершено на % (вне плана)

Несмотря на то, что эта программа была заменена новыми подготовительными курсами CPA Canada после слияния трех канадских бухгалтерских организаций, она содержит полезные примеры материалов для описания понятий, используемых в настоящем Руководстве. Изучая примеры из учебной программы, обратите внимание, что учебная программа:

- является комплексным документом, объясняющим суть программы профессионального обучения и принципы компоновки ее разделов;
- содержит ссылки на матрицу компетенций в качестве базового руководства по требованиям к компетенциям;
- содержит ссылки на планы экзаменов для разработки спецификаций экзаменов;
- содержит как общую информацию по программе, так и информацию по конкретным учебным курсам (подробная информация об одном из курсов приводится в разделе 4.2.3).

3.1.2

От спецификаций программы к учебным программам / планам курса

Решения по разработке учебной программы, обсуждаемые в предыдущем разделе, будут определять сферу охвата каждого курса в рамках программы. Разработку учебных программ / планов для курсов, составляющих программу, можно начинать после окончательного определения общих требований к компетенциям и областям знаниям.

В процессе разработки учебных программ / планов на уровне курса с учетом требований на уровне программы должны участвовать преподаватели, специалисты в соответствующей области и администраторы. Этот процесс реализуется по-разному в различных ПБО и учреждениях образования. Если не учитывать стратегические и операционные различия, можно говорить о наличии общих используемых при разработке учебных программ принципов, позволяющих обеспечить соответствие требованиям учебной программы:

- курсы должны надлежащим образом учитывать требования программы к компетенциям (или результатам обучения) и тематическим областям знаний;
- компетенции (или результаты обучения, или тематические области) должны быть логично распределены между курсами в рамках программы исходя из компетенций/ тематической области;
- следует обеспечить определенное количество дублирований между курсами, чтобы обучение было оформлено как прогресс обучающихся, но таких дублирований не должно быть слишком много, чтобы курсы не были перегружены;
- ожидаемый уровень квалификации должен повышаться по мере перехода обучающихся на курсы более высокого уровня, что актуально как для технических, так и для вспомогательных компетенций.

Чтобы проиллюстрировать эти принципы на практике, мы воспользуемся примером Программы профессионального обучения. Базовая матрица компетенций была разработана посредством анализа практик. Предположим, что в области финансового учета и отчетности матрица включает следующие ключевые компетенции (с указанными уровнями квалификации):

- формулирует, анализирует и проводит операции в соответствии с профессиональными стандартами и политикой (*уровень 1 – углубленный*);
- исследует, оценивает и консультирует по вопросам подходящего порядка учета для сложных операций (*уровень 1 – углубленный*);
- интерпретирует и консультирует по вопросам обязанностей организации по представлению отчетности (*уровень 1 – углубленный*);
- обеспечивает достоверность финансовой информации (*уровень 1 – углубленный*);
- составляет финансовую отчетность в приемлемом для пользователей формате (*уровень 1 – углубленный*).

Матрица компетенций сопровождается перечнем областей знаний, который был разработан в ходе анализа практик. Эти тематические области знаний

определяют контент, который необходимо охватить в рамках программы. В области финансового учета и отчетности тематические области знаний должны быть охвачены в рамках 5 курсов по финансовому учету и отчетности, которые перечислены в учебной программе (см. раздел 4.2.1):

- Основы финансового учета [FA1];
- Промежуточный финансовый учет I [FA2];
- Промежуточный финансовый учет II [FA3];
- Финансовый учет: консолидация и дополнительные вопросы [FA4];
- Теория и актуальные проблемы бухгалтерского учета [AT1].

В таблице 7 приводится выдержка из документа, в котором перечислены тематические области знаний и который используется для планирования охвата каждой тематической области знаний. Темы перечислены в алфавитном порядке. Перечень не является исчерпывающим.

Как видно из таблицы, многие темы рассматриваются в нескольких курсах. Это позволяет изучать темы на разных уровнях углубленности и сложности и с разных точек зрения. Подборка тем по ряду курсов помогает сформировать компетенции в требуемых областях, чтобы обеспечить освоение успешными кандидатами необходимых компетенций и базовых знаний по завершении программы.

Привязав тематические области к курсам программы, можно приступать к составлению учебной программы / плана. Например, для составления учебной программы / плана для FA2 все темы из таблицы 7, отмеченные для FA2, следует сгруппировать по тематическим областям и логически распределить в том порядке, в котором они должны быть представлены обучающимся в рамках соответствующего курса.

Для уточнения углубленности знаний и навыков их применения, ожидаемых от обучающихся по каждой теме или разделу, для каждой тематической области должен быть определен уровень углубленности. Если организация использует матрицу компетенций (или ряд требуемых результатов обучения), уровни углубленности, относимые к целям обучения, должны соответствовать уровням квалификации этой матрицы.

Таблица 7. Частичный перечень тематических областей знаний, демонстрирующих охват программы

Тематическая область знаний	FA1	FA2	FA3	FA4	AT1
Допущения и качественные характеристики	X	X			X
Начисления и расходы будущих периодов	X	X			X
Расходы в связи с проблемными долгами	X	X			
Объединение компаний				X	
Денежные средства	X	X			
Условные обязательства	X	X	X		
Стоимость реализованных товаров		X			
Прибыль на акцию	X	X	X		
Теория эффективного рынка			X		X
Этика	X	X	X	X	X
Товарно-материальные запасы	X	X		X	
Основные средства		X		X	
Дебиторская задолженность	X	X		X	

В разделе 4.2.2 при обсуждении учебной программы разъясняется (под заголовком «Степени углубленности изучения предмета»), что требуемые уровни углубленности для целей обучения основаны на следующих определениях:

- *Уровень 1 – обязательно / владение:* обучающиеся должны сформировать глубокое понимание концепций и принципов; освоить всесторонние концептуальные и технические знания процедур; профессионально применять знания на практике; профессионально использовать справочные документы и источники для дальнейшего изучения;
- *Уровень 2 – важно / понимание*: обучающиеся должны выработать четкое понимание концепций и принципов; освоить знания процедур на рабочем уровне; ознакомиться с общими справочными документами и источниками для дальнейшего изучения;
- *Уровень 3 – базовые знания*: обучающиеся должны приобрести общие знания по широким тематическим областям и должны уметь определять общие справочные документы.

Ожидания на каждом уровне программы включают ожидания предыдущих этапов обучения и развивают их. Другими словами, для демонстрации владения тематикой необходимо более глубокое понимание и способность применить знания в курсе углубленного уровня, чем в курсе базового уровня.

Для каждой темы требуемый уровень углубленности будет определен на основе таких факторов, как:

- значимость темы для общей компетенции, ожидаемой от будущего профессионального бухгалтера;
- уровни квалификации, требуемые для осваиваемых компетенций;
- степень, в которой другие курсы будут способствовать формированию у обучающихся компетенций в определенной тематической области.

Результатом станет учебная программа / план курса, схожий с представленными в примерах материалов.

Терминология: Результаты и цели обучения

Хотя различные организации используют разную терминологию, в настоящем руководстве мы используем следующие термины:

Результаты обучения - то же, что и ключевые компетенции (напоминаем, что это общие формулировки, отражающие знания, навыки, понимание и способности применить, требуемые в определенной области компетенций).

Например: *применять принципы бухгалтерского учета к операциям и другим событиям (результат обучения IES 2 в области компетенций «Финансовый учет и отчетность»).*[22]

Цели обучения являются более гранулированным понятием и относятся к конкретному элементу (отдельное занятие или тема) образовательной программы. Цели обучения определяют, что обучающийся должен изучить и уметь продемонстрировать по завершении элемента.

Например: *описать характер товарно-материальных запасов и какие товары, и затраты включены в эту категорию активов (эта цель обучения заимствована из примеров материалов, представленных в части 4).*

Просмотрите раздел 4.2.3 и обратите внимание на следующее:

- учебный план на уровне курса включает описание курса, которое вместе с его кратким содержанием определяет объем курса и его положение в программе (посредством конкретных предварительных условий);
- уровни углубленности определены для каждой тематической области;
- темы логически сгруппированы и упорядочены по занятиям;
- каждое занятие сбалансировано в плане нагрузки таким образом, чтобы оно занимало одну единицу времени курса (в примере программы на каждое занятие отводится одна неделя).

[22] Следует учитывать, что некоторые организации используют термин «результаты обучения» применительно к ключевым компетенциям, которые не были разработаны посредством организованного анализа практик. Другие организации используют термин «результаты обучения» для формулировок, более детализированных, чем просто ключевые компетенции, но менее детализированных, чем цели обучения

3.1.3

Подробное рассмотрение уровней владения и уровней углубленности изучения

Как указывалось выше, *уровни квалификации* определяют для ключевых компетенций, тогда как для целей обучения указывают *уровни углубленности изучения*. Эти уровни взаимосвязаны, но не тождественны.

В рамках ключевых компетенций уровни квалификации относятся к минимальному уровню прикладных знаний, навыков и способностей, которые должен приобрести и продемонстрировать будущий профессиональный бухгалтер, прежде чем ему будет присвоена квалификация профессионального бухгалтера.

В рамках целей обучения уровни углубленности отражают ожидания от обучающихся в плане конкретных тем или целей. Они отражают значимость и сложность материала.

В качестве примера взаимосвязи между уровнями квалификации, относящимися к ключевым компетенциям, и уровнями углубленности, относящимися к целям обучения, рассмотрим следующее:

Ключевые компетенции отражают способность профессионального бухгалтера *осуществлять учет операций и событий в соответствии со стандартами МСФО на углубленном* уровне квалификации.

Однако это не означает, что профессиональный бухгалтер будет в равной степени знать и уметь вести учет операций и событий, охватываемых **всеми** стандартами МСФО. В рамках курсов владение многими темами (особенно связанные с учетом более распространенных позиций, таких как денежные средства, дебиторская задолженность, запасы, ОС, признание доходов, амортизация...) можно продемонстрировать на *уровне 1 – обязательно / владение*, который соответствует *углубленному* уровню квалификации соответствующих ключевых компетенций. Однако владение другими темами, такими как учет сложных финансовых инструментов или более углубленные вопросы консолидации, можно ожидать только на *уровне 2 – важно / понимание*. Речь идет об общем сочетании уровней углубленности для всех целей обучения, лежащих в основе конкретных ключевых компетенций, которые направлены на поддержание общего уровня квалификации в рамках этих компетенций.

Таким образом, квалификация равнозначна ключевым компетенциям, а дескриптор уровня – это объяснение углубленности знаний по конкретной теме, которая будет удовлетворять требованиям к квалификации. Дескрипторы уровня позволяют оценить компетентность в рамках конкретной темы. Без дескрипторов уровней нам останутся ключевые компетенции, выраженные только глаголами действия, а нам нужны формулировки, конкретизирующие значение этих глаголов. Для этого и нужны дескрипторы уровней.

3.2

Разработка целей обучения на основе учебной программы / учебного плана курса

3.2.1

Задачи и функции целей обучения

В соответствии с предыдущим разделом, учебная программа / учебные планы курса должны содержать полный перечень всех тематических областей знаний, которые должны быть рассмотрены в рамках курса, сгруппированы и логически разделены по занятиям (иногда называемым модулями). Затем для каждого занятия необходимо сформулировать цели обучения с тем, чтобы обозначить:

- что обучающиеся должны сделать для того, чтобы продемонстрировать свои знания по соответствующим темам и на ожидаемом уровне углубленности;
- какой материл по теме считается наиболее важным в контексте занятия;
- что будет оцениваться в рамках задания и экзамена после соответствующего занятия.

Цели обучения можно представить в начале занятия или темы. Независимо от того, где они представлены, преподаватели и обучающиеся должны понимать, какие цели обучения соответствуют материалам курса. Для каждой охватываемой тематической области необходимо сформулировать как минимум одну связанную с ней цель обучения.

Просмотрите разделы 4.3.1 и 4.3.2. В разделе 4.3.2 представлен пример введения в курс FA2, который дает представление о содержании примеров материалов, приведенных в разделе 4.3.2.

В разделе 4.3.2 представлен пример занятия в рамках курса FA2. Обратите особое внимание на цели обучения, указанные в начале занятия, затем просмотрите все занятие. Другие элементы занятия будут рассмотрены далее в этой части учебно-оценочного инструментария. При ознакомлении с целями обучения обратите внимание, что они:

- являются конкретными и описательными с точки зрения рекомендаций;
- информируют обучающихся о требуемом уровне углубленности по каждой цели обучения;
- сформулированы с использованием ориентированных на результат глаголов действия для обозначения достижений, ожидаемых от обучающихся при выполнении заданий и сдаче экзаменов (например, «описать», «сравнить», «противопоставить», «рассчитать»);
- соответствуют когнитивным уровням таксономии Блума, ожидаемым от обучающихся для успешного прохождения занятия (см. часть 2, где обсуждается таксономия Блума);
- охватывают объем материалов занятия и отражают структуру занятия, определяя одну цель обучения для каждой темы занятия.

3.2.2

Принципы формулирования целей обучения

Для формулирования целей обучения последовательно изучите каждую тему и задайте вопрос: «Что должны **уметь** обучающиеся после изучения этой темы?» Когда будете искать ответ на этот вопрос применительно к каждой теме, исходите из ожидаемого уровня углубленности изучения тематической области: цели обучения, относящиеся к каждой тематической области, должны иметь

тот же уровень углубленности изучения, что и тематическая область, а формулировка цели обучения должна отражать глубину ожидаемого понимания и применения.

Например, еще раз просмотрите описание курса и обзор, приведенные в учебной программе курса FA2 (см. раздел 4.2.3). Первая указанная тематическая область знаний (в понятиях темы «Финансовая отчетность и бухгалтерский учет») называется «Пользователи финансовой отчетности и цели финансовой отчетности». Эта тема должна быть рассмотрена на *Уровне 1 – обязательно / владение*.

Как преподаватель, хорошо знакомый с этой темой, задайте себе вопрос: «Что должны уметь обучающиеся после изучения этой темы?» Вы, вероятно, определите свои ожидания следующим образом:

- объяснить, кто читает финансовые отчеты и каковы их потребности в плане информации, необходимой разным читателям, и решений, которые они принимают;
- объяснить цели, полезность и ограничения финансовой отчетности исходя из рекомендаций Концептуальных основ представления финансовых отчетов МСФО.

Вы можете использовать эти утверждения в качестве целей обучения и указать их на уровне 1. Если вы хотите использовать только одну цель обучения для каждой темы (как это принято в некоторых программах), вы можете объединить эти утверждения, сформулировав их следующим образом:

- определить пользователей финансовой отчетности и их потребности и объяснить, каким образом удовлетворяются потребности пользователей (уровень 1).

3.2.3

Глаголы действия, приемлемые для целей обучения

Образовательная программа должна включать и определять приемлемые слова-действия для целей обучения в качестве рекомендаций для авторов материалов курса и для обеспечения последовательных формулировок желаемых достижений обучающихся. В таблице 8 приводятся примеры слов-действий, которые связывают три уровня курсов по бухгалтерскому учету (базовый/промежуточный, углубленный и профессиональный) с уровнями углубленности на основе таксономии Блума.

В примере программы разработчики используют глоссарий слов-действий, представленный в примере материалов в разделе 4.2.4. Этот глоссарий обеспечивает последовательное использование терминов в целях обучения, а также в рамках заданий и экзаменов. Например, в некоторых контекстах термин «определить» можно использовать для обозначения навыка низкого уровня, например, «Определите три метода амортизации», что является упражнением на повторение. Однако в глоссарии термин «определить» означает, что обучающиеся должны уметь распознавать и различать важные аспекты, факторы или позиции на основании оценки или анализа ситуации, например, «Определите ключевые факторы риска для клиента». В вопросах на повторение, наоборот, следует использовать термин «перечислить».

Еще раз изучите цели обучения в разделе 4.3.2. Обратите особое внимание на используемые слова-действия. Следует убедиться, что каждая цель обучения начинается со слова-действия согласно рекомендациям в таблице 8. Курс FA2 – это курс базового/промежуточного уровня, поэтому цели обучения уровня 1 должны начинаться со слов, которые отражают уровни 3 или 4 таксономии Блума (например, рассчитать, сравнить, сопоставить, определить, построить диаграмму, обсудить, объяснить…). В формулировке целей обучения на уровне углубленности 2 должны присутствовать слова-действия, соответствующие уровню 2 таксономии Блума (например, описать, привести примеры, обобщить).

Таблица 8. Уровни таксономии Блума и слова-действия для формулирования целей обучения

	Уровень 1 – обязательно / владение	**Уровень 2 – важно / понимание**	**Уровень 3 – базовые знания**
Курсы профессиональной подготовки и КПЭ	**Уровни 5-6 таксономии Блума:** оценка / создание **Слова действия:** критиковать, составить (например, план, презентацию), оценить, определить (например, факторы риска, основные угрозы), обосновать, доказать, рекомендовать, проанализировать, указать (например, согласны ли вы с тем, что имело место нарушение этических принципов), написать (например, докладную записку, отчет)	**Уровни 3-4 таксономии Блума:** применение / анализ **Слова действия:** вычислить, сравнить, противопоставить, определить, построить диаграмму, обсудить, объяснить, проиллюстрировать, интерпретировать, обозначить, подготовить (например, записи в журнал, графики, ведомости), соотнести	**Уровни 1-2 таксономии Блума:** запоминание / понимание **Слова действия:** определить, описать, привести примеры, перечислить, обобщить, отследить
Курсы углубленной подготовки	**Уровни 4-5 таксономии Блума:** анализ / оценка **Слова действия:** сравнить, противопоставить, критиковать, определить, построить диаграмму, обсудить, оценить, объяснить, определить (например, факторы риска, основные угрозы), обосновать, обозначить, подготовить (например, комплексные ведомости, планы аудита), доказать, рекомендовать, соотнести, проанализировать, указать (например, согласны ли вы с тем, что имело место нарушение этических принципов)	**Уровни 2-3 таксономии Блума:** понимание / применение **Слова действия:** рассчитать, описать, привести примеры, проиллюстрировать, интерпретировать, подготовить (например, записи в журнал, графики, базовые ведомости), обобщить	**Уровень 1 таксономии Блума:** запоминание **Слова действия:** определить, перечислить, отследить
Курсы базового / промежуточного уровня	**Уровни 3-4 таксономии Блума:** применение / анализ **Слова действия:** рассчитать, сравнить, противопоставить, определить, построить диаграмму, обсудить, объяснить, проиллюстрировать, интерпретировать, обозначить, подготовить (например, записи в журнал, графики, ведомости), соотнести	**Уровень 2 таксономии Блума:** понимание **Слова действия:** описать, привести примеры, обобщить	**Уровень 1 таксономии Блума:** запоминание **Слова действия:** определить, перечислить, отследить

Примечание: многие слова-действия имеют различные значения в зависимости от контекста, в котором они используются. По этой причине слова-действия должны быть четко определены для обеспечения единого понимания разработчиками материалов, преподавателями и будущими профессиональными бухгалтерами. В разделе 4.2.4 представлена таблица с ключевыми словами-действиями.

3.2.4

Как цели обучения согласуются с ключевыми компетенциями / результатами обучения

При разработке целей обучения для занятия или темы курса необходимо удостовериться, что каждая цель обучения согласуется с одной или несколькими соответствующими компетенциями. Следует помнить, что матрица компетенций ПБО включает как технические компетенции (в таких областях, как финансовый учет и отчетность, управленческий учет, подтверждение достоверности и т.д.), так и нетехнические, вспомогательные или общие компетенции (такие как навыки коммуникации, критическое мышление, этика и т.д.). Цели обучения должны соответствовать ключевым компетенциям и результатам обучения.

Ключевые компетенции / результаты обучения сформулированы в более общих терминах, чем цели обучения; они описывают более широкую область профессиональной деятельности. В результате взаимосвязь между компетенциями и целями обучения становится взаимосвязью «многие ко многим». Другими словами, компетенция может соответствовать разным целям обучения, а цель обучения может соответствовать (или частично соответствовать) более чем одной компетенции. Например:

Техническая компетенция, связанная с подтверждением достоверности, может быть представлена следующим образом:

C1: Оценивает риски и проблемы и определяет их влияние на задание по подтверждению достоверности.

Две цели обучения, которые соответствуют этой компетенции:

LO1: Определить неотъемлемый риск и значимость для данного задания клиента.

LO2: Противопоставить количественную и качественную значимость.

В свою очередь, LO2 также соответствует как минимум одной ключевой **нетехнической компетенции**:

C2: Оценивает количественные и качественные факторы при принятии решений.

Такая взаимосвязь «многие ко многим» делает процесс формулирования целей обучения для соответствия компетенциям динамичным и итеративным, а не линейным.

Считается, что цель обучения соответствует определенной компетенции, если:

1. Выполнение действия, описываемого целью обучения, является примером демонстрации компетенции (например, цель обучения соответствует задаче, относящейся к компетенции); или
2. Знания или умения, лежащие в основе как минимум одного компонента цели обучения, являются базовыми для демонстрации компетенции в определенной ситуации; или
3. Результат цели обучения представляет собой важный компонент или обязательный шаг к возможности продемонстрировать компетенцию в определенной ситуации.

Кроме того, во всех трех случаях требования и контекст цели обучения должны соответствовать контексту компетенции или быть легко соотносимыми с этим контекстом.

Ключевой составляющей вспомогательных компетенций является рассмотрение уровней углубленности целей обучения в привязке к уровням квалификации, используемым в матрице компетенций организации, или требуемым результатам обучения.

Например, пересмотрите цели обучения в примере материалов в части 4.3.2 – цели обучения занятия 5 курса FA2. Согласно IES, технические результаты обучения, соответствующие этим целям обучения, соотносятся с IES 2 по следующим областям компетенций: финансовый учет и отчетность, управленческий учет и руководство, управление рисками и внутренний контроль. Соотнесение целей обучения в примерах материалов с результатами обучения в IES 2 представлено в таблице 9. Соотнесение, представленное в таблице 9, свидетельствует о том, как важно отслеживать, каким образом и где результаты рассматриваются в качестве целей в учебных материалах, а также в рамках подходов к преподаванию. Такое отслеживание позволяет обучающимся усваивать материал комплексно и согласованно, когда речь идет об учебных материалах, а также облегчает отслеживание ответственности преподавателя, которого могут попросить уточнить, на каком этапе изучения программы был достигнут результат обучения.

Таблица 9. Цели обучения в соответствии с техническими результатами обучения

Цели обучения в примерах материалов	Результаты обучения согласно IES 2
Тема 5.1. Объяснить характер запасов и назвать товары и затраты, включенные в эту категорию активов (*уровень 1 - владение*)	*Финансовый учет и отчетность* (промежуточный уровень): **i.** Применять принципы учета к операциям и другим событиям **ii.** Применять МСФО или другие актуальные стандарты к операциям и другим событиям
Тема 5.2. Сравнить и сопоставить системы непрерывного и периодического учета запасов (*уровень 1 - владение*)	*Финансовый учет и отчетность* (промежуточный уровень): **i.** Применять принципы учета к операциям и другим событиям
Тема 5.3. Сравнить метод специфической идентификации с методом ФИФО и методом средневзвешенной стоимости и определить уместность применения каждого из этих методов (*уровень 1 - владение*)	*Финансовый учет и отчетность* (промежуточный уровень): **iii.** Оценивать приемлемость учетной политики, используемой для составления финансовой отчетности *Управленческий учет* (промежуточный уровень): **i.** Применять методики для поддержания управленческих решений, включая расчет себестоимости продукции, анализ отклонений, управление запасами, составление бюджета и прогноза
Тема 5.4. Рассчитать общую себестоимость проданных статей, используя таблицу непрерывного учета запасов (*уровень 1 - владение*)	*Финансовый учет и отчетность* (промежуточный уровень): **i.** Применять принципы учета к операциям и другим событиям **ii.** Применять МСФО или другие актуальные стандарты к операциям и другим событиям *Управленческий учет* (промежуточный уровень): **i.** Применять методики для поддержания управленческих решений, включая расчет себестоимости продукции, анализ отклонений, управление запасами, составление бюджета и прогноза
Тема 5.5. Объяснить принцип оценки по наименьшей из двух величин: по себестоимости или чистой возможной цене продажи (*уровень 1 - владение*)	*Финансовый учет и отчетность* (промежуточный уровень): **ii.** Применять МСФО или другие актуальные стандарты к операциям и другим событиям
Тема 5.6. Объяснить влияние ошибок учета запасов на финансовую отчетность (*уровень 1 – владение*)	*Финансовый учет и отчетность* (промежуточный уровень): **iv.** Составлять финансовую отчетность, включая консолидированные финансовые отчеты, в соответствии с МСФО или другими актуальными стандартами
Тема 5.7. Описать метод валовой маржи и розничный метод оценки стоимости запасов с указанием обстоятельств, при которых уместно применять каждый из этих методов (*уровень 2 - понимание*)	*Финансовый учет и отчетность* (промежуточный уровень): **iii.** Оценивать приемлемость учетной политики, используемой для составления финансовой отчетности

Цели обучения в примерах материалов	Результаты обучения согласно IES 2
Тема 5.8. Описать особенности эффективной системы внутреннего контроля запасов (*уровень 2 - понимание*)	*Управленческий учет* (промежуточный уровень): **ii.** Применять методики для поддержания управленческих решений, включая расчет себестоимости продукции, анализ отклонений, управление запасами, составление бюджета и прогноза *Руководство, управление рисками и внутренний контроль* (промежуточный уровень): **iv.** Анализировать компоненты внутреннего контроля, относящиеся к финансовой отчетности

Проанализируйте приведенное в таблице сопоставление и сравните уровни углубленности, указанные для целей обучения в примерах материалов, с уровнями квалификации в областях компетенций результатов обучения согласно IES. Цели обучения перечислены на уровнях «Владение» и «Понимание». Результаты обучения в IES 2 относятся к областям компетенций, владение которыми необходимо на промежуточном уровне. Для достижения промежуточного уровня квалификации в области компетенций, обозначенной с использованием широких формулировок результатов обучения (таких как «Применять МСФО или другие актуальные стандарты к операциям и другим событиям») обучающиеся должны освоить фундаментальные понятия и операции, а также иметь четкое понимание некоторых более сложных или неоднозначных аспектов. Цели обучения в примерах материалов подкрепляют результаты обучения и предписывают обучающимся освоить ключевые понятия в теме инвентаризации и достигнуть уровня понимания в отношении других понятий.

Как цели обучения подкрепляют ключевые нетехнические компетенции / результаты обучения

Нетехнические компетенции (вспомогательные или общие компетенции или навыки межличностного общения) в IES совместно именуются «профессиональные навыки, ценности, этические принципы и подходы». Эти компетенции являются важнейшей составляющей профессионализма и должны нарабатываться кандидатами по мере освоения образовательной программы.

Демонстрация профессиональных навыков, ценностей, этических принципов и подходов часто связана с более высокими когнитивными уровнями таксономии Блума (см. раздел 2.1.4). В курсах углубленного и профессионального уровня эти компетенции должны быть отражены непосредственно в целях обучения соответствующего курса. В курсах более низкого уровня цели обучения зачастую носят технический характер и отражают более низкие уровни таксономии Блума. Тем не менее, учитывая значимость профессиональных навыков, ценностей, этических принципов и подходов, курсы более низкого уровня также должны закладывать основы таких компетенций в учебную работу и оценку, даже если они напрямую не упоминаются непосредственно в целях обучения курса. В разделе 3.5 представлены дополнительные рекомендации о способах формирования профессиональных навыков, ценностей, этических принципов и подходов у обучающихся.

Примечание: все уровни курсов должны включать цели обучения, соответствующие ключевым компетенциям / результатам обучения в области этических принципов и приверженности общественным интересам. Это поступательный переход от понимания значимости этики в сфере бизнеса к применению этических принципов в конкретных ситуациях, а затем к оценке сложных этических дилемм и определению наиболее подходящего варианта действий.

Чтобы показать, как формулировки нетехнических компетенций / результатов обучения могут быть подкреплены целями обучения, в таблице 10 приводится пример некоторых результатов обучения из IES 3 и 4 и некоторых целей обучения из курсов углубленного уровня из примера программы профессиональной подготовки (см. дополнение 2 в разделе 4.2.2, где указаны курсы, составляющие углубленный уровень в рамках примера программы).

Следует отметить, что ваша работа в качестве разработчика контента заключается в обеспечении того, чтобы разрабатываемые вами цели обучения соответствовали требуемым компетенциям и общим требованиям, установленным для разрабатываемого вами курса. В более широком смысле разработчики программы должны обеспечить соответствие совокупности материалов курса требованиям программы. Этот вопрос не является предметом настоящего обсуждения и рассматривается в Руководстве CBAETC.

Таблица 10. Цели обучения, подкрепляющие нетехнические результаты обучения (профессиональные навыки, ценности, этические принципы и подходы)

Результаты обучения согласно IES 3 и 4	Цели обучения из примера материалов
Профессиональные навыки: a. **Интеллектуальные (промежуточный уровень)** i. Оценивать данные и информацию из разных источников и с разных точек зрения посредством изучения, интеграции и анализа	**Занятие 8 MA2.** Определить ключевые понятия в возникающих вопросах теории агентских отношений и оплаты труда руководителей, экологически устойчивого развития, этики и корпоративной ответственности, а также объяснить, как они влияют на модели корпоративных решений (уровень 1) **Занятие 8 FA4.** Описать методы перевода финансовой отчетности и объяснить разницу между экономическим и учетным риском в связи с колебаниями обменных курсов (уровень 1) **Занятие 9 AT1.** Определить сложность измерения издержек и выгод от информации для общества (уровень 1)
iv. Предлагать решения неструктурированных комплексных проблем	**Занятие 8 MA2.** Определить способы оценки различных хозяйственных единиц (уровень 1) Предложить приемлемые показатели рентабельности исходя из понимания доходности инвестиций, остаточного дохода, экономической добавленной стоимости и рентабельности продаж (уровень 1)
c. **Личностные (промежуточный уровень)** iv. Прогнозировать трудности и вырабатывать возможные решения	**Занятие 5 MA2.** Описать трудности, связанные с обеспечением соответствия параметров формирования капитального бюджета целям организации (уровень 2)
v. Быть открытым для новых возможностей	**Занятие 1 AU1.** Описать роль штатного бухгалтера в рамках обычного аудиторского задания и объяснить, как непрерывное обучение по аудиторским заданиям помогает подготовить сотрудников к будущим возможностям в организации (уровень 2)
vi. Определять возможное влияние личной и организационной предубежденности	**Занятие 7 AT1.** Объяснить мотивацию руководителя по управлению прибылью и способы составления контрактов для контроля оппортунистического поведения руководителя (уровни 1, 2 и 3)
Профессиональные ценности, этические принципы и подходы: a. **Профессиональный скептицизм и профессиональное суждение (промежуточный уровень)** i. Быть проницательным при сборе и оценке данных и информации	**Занятие 10 AU1.** Определить источники информации для выявления последующих событий, имеющих значение для аудита (уровень 2) **Занятие 9 AT1.** Объяснить, почему стандарты, допускающие определенную гибкость в отчетности, могут повысить эффективность стандартов (уровень 2)

Результаты обучения согласно IES 3 и 4	Цели обучения из примера материалов
iii. Применять критическое мышление при выявлении и оценке альтернативных вариантов для определения надлежащего варианта действий	**Занятие 8 MA2.** Определить ключевые понятия в возникающих вопросах теории агентских отношений и оплаты труда руководителей, экологически устойчивого развития, этики и корпоративной ответственности, а также объяснить, как они влияют на модели корпоративных решений (уровень 1) **Занятие 1 AT1.** Объяснить, почему необходим баланс актуальности и достоверности бухгалтерской информации, и оценить учет прошлых периодов на основе затрат с точки зрения актуальности и достоверности, признания дохода, времени на осознание и соотнесения (уровень 1)
b. **Этические принципы (промежуточный уровень)** i. Объяснять суть этики	**Занятие 2 AU1.** Дать определение этики, описать этические аспекты профессии бухгалтера и объяснить основополагающие принципы кодексов поведения бухгалтера в контексте Кодекса IESBA (уровень 1)
iii. Определять угрозы соответствию основным этическим принципам	**Занятие 10 FA4.** Определить и обсудить этические аспекты бухгалтерского учета некоммерческих организаций (уровень 2) **Занятие 2 AU1.** Объяснить значимость независимости профессионального бухгалтера и оценить ситуации, которые могут создать угрозу независимости (уровень 1)
iv. Оценивать значимость угроз соответствию основным этическим принципам и реагировать соответствующим образом	**Занятие 2 AU1.** Применить 9-этапный подход к разрешению этических дилемм (уровень 1)
v. Применять основные этические принципы при сборе, генерации, хранении, доступе, использовании или обмене данными и информацией vi. Применять релевантные этические требования к профессиональному поведению в соответствии со стандартами	**Занятие 2 AU1.** Охарактеризовать и применить Кодекс IESBA (уровень 1)
c. **Приверженность общественным интересам (промежуточный уровень)** i. Объяснять значимость этики в профессиональной сфере и в контексте социальной ответственности	**Занятие 10 MA2.** Определить ключевые понятия в возникающих вопросах теории агентских отношений и оплаты труда руководителей, экологически устойчивого развития, этики и корпоративной ответственности, а также объяснить, как они влияют на модели корпоративных решений (уровень 1) **Занятие 9 AT1.** Обсудить сложности в определении социально корректного объема информации для подготовки (уровень 1)

Результаты обучения согласно IES 3 и 4	Цели обучения из примера материалов
ii. Объяснять значимость этики в контексте бизнеса и надлежащего управления	**Занятие 1 MA2.** Определить роль профессиональной этики в системе управленческого учета (уровень 1) **Занятие 2 AT1.** Определить этические аспекты, связанные с критерием полезности при подготовке финансовой отчетности (уровень 1, 2 и 3)
iii. Анализировать взаимосвязь этики и права, включая взаимосвязь законов, нормативно-правовых актов и общественных интересов	**Занятие 2 AU1.** Описать взаимосвязь между юридической и этической ответственностью (уровень 2) **Занятие 10 AT1.** Описать некоторые этические аспекты в контексте установления стандартов (уровень 1 и 2)
iv. Анализировать последствия неэтичного поведения в индивидуальном, профессиональном и общественном плане	**Занятие 4 AT1.** Описать, почему учетная политика, обеспечивающая самое быстрое реагирование на курс акций, может не являться наилучшей для общества (уровень 2)

Обозначения : MA - управленческий учет; FA – финансовый учет; AT – теория бухгалтерского учета; AU – аудит

3.3

Разработка учебных материалов с учетом целей обучения

После разработки плана курса и полного перечня целей обучения для курса можно приступать к подготовке материалов для преподавателей и обучающихся.

Структура и формат учебных материалов (таких как учебные программы и материалы занятий курса) в рамках курса и программы должны быть одинаковыми, чтобы обучающиеся могли быстрее усвоить ожидаемые результаты каждого курса и способы эффективного использования материалов. Многие организации прибегают к типовым материалам. Адаптируя их под свои требования и компоненты курса. Рецензия компетентного коллеги является важной гарантией качества технических и содержательных аспектов (например, рецензия может стать проверкой надлежащего охвата целей обучения и необходимости внесения дополнительных предложений).

Если следовать надлежащей практике, вы должны разработать полный перечень целей обучения для курса с разбивкой по компонентам (занятие, модуль или другие элементы, например, учебная сессия), прежде чем приступить к подготовке вспомогательных материалов. При этом разработка учебных материалов является итеративным процессом, разработчики обычно начинают с предварительного варианта целей обучения и дорабатывают их по мере составления и корректировки материалов курса.

Для целей настоящего Руководства мы разграничиваем учебные материалы (обсуждаемые в этом разделе) и материалы для оценки (обсуждаемые в разделе 3.4). К учебным материалам относятся:

- учебники;
- конспекты занятий;
- литература и дополнительные источники;
- презентации;
- практические учебные задания.

В зависимости от формата предлагаемого курса могут понадобиться не все материалы или материалы могут ранжироваться по уровням важности. Например, в рамках традиционного обучения в аудитории преподаватель может во многом полагаться на учебник и может подготовить материалы для презентации в аудитории для повышения качества своих лекций, а также использовать практические учебные задания, чтобы заинтересовать обучающихся учебными материалами. Основной частью практических учебных заданий является использование формативных оценок, которые позволяют обучающимся отслеживать свои успехи и служат инструментом обучения, показывая отсутствие успехов и давая возможность реагировать на такие ситуации. Поэтому целесообразно использовать как можно больше формативных оценок – которые могут принимать различные формы – в учебных материалах. При обучении в онлайн-формате презентационные и лекционные материалы можно заменить конспектами занятий наряду с учебником и/или дополнительной литературой, а практические учебные задания можно представить в форме дисплейных текстовых материалов и интерактивных занятий для повышения качества обучения.

Настоящее Руководство составлено с учетом формата, при котором обучение в аудитории с использованием презентаций и работы в аудитории является нормой. Учебники могут по-разному использоваться в разных странах. Это зависит от подхода, применяемого ПБО к разработке учебных программ, а также от наличия альтернативных учебных материалов. Учебники вряд ли будут специально скорректированы с учетом требований учебной программы ПБО, поэтому их приходится использовать избирательно. С точки зрения изложения материала, преподаватель должен решить, когда будет уместно сослаться на учебник. Учебники можно использовать в качестве дополнительных материалов в соответствующих случаях, но основные учебные материалы предоставляются в виде конспектов занятий. Оценка успеваемости обучающихся осуществляется посредством заданий и экзаменов.

Дистанционное обучение в онлайн-формате

Когда программа доступна в форме дистанционного обучения, преподаватели должны учитывать ряд особенностей:

- в материалах программы должно четко и последовательно прослеживаться соответствие между базовыми ключевыми компетенциями / результатами обучения, целями обучения, материалами курса и оценкой;
- в процессе обучения обучающиеся изолированы друг от друга. По мере возможности следует организовывать онлайн-форумы и поддержку со стороны преподавателей по электронной почте. Задания, требующие взаимодействия в режиме онлайн, могут также снизить степень изолированности и помочь в формировании таких навыков, как коммуникация, умение работать в команде и организаторские способности;
- обучающиеся, отдающие предпочтение онлайн-образованию, часто работают полный рабочий день и уже имеют семьи. Доступность и организованность материалов курса и образовательных ресурсов может помочь им эффективно освоить программу учебного курса;
- преподаватели должны уметь определять темы и понятия, которые могут оказаться наиболее сложными для обучающихся, и предоставлять дополнительные рекомендации, примеры и практические материалы с тем, чтобы компенсировать отсутствие аудиторных занятий. В этой связи полезны интерактивные онлайн-упражнения, видео и/или синхронные или асинхронные онлайн-лекции, поскольку они охватывают различные формы обучения.

Онлайн-обучение, как правило, представляет собой технологический процесс обучения с использованием цифрового контента, который позволяет взаимодействовать на расстоянии. Оно характеризуется следующими особенностями:

- использование электронных ресурсов: сети, компьютеры, смартфоны;
- обеспечивает непрерывное обучение в отличие от исключительно планового обучения (асинхронное обучение в сопоставлении с синхронным обучением);
- облегчает управление знаниями посредством контроля успеваемости обучающихся и персонализации обучения при помощи самоконтроля и выбора контента в рамках структурированной программы обучения.

Одним из ключевых атрибутов онлайн-обучения является эффективное вовлечение обучающихся, что позволяет использовать различные более творческие подходы к обучению, такие как викторины, более формативные оценки, видеоконтент, дискуссионные форумы и т.д.

Как отмечалось в части 4.1, программа, из которой взяты примеры материалов, разработана как в онлайн-формате, так и для аудиторной работы, в зависимости от страны, поэтому материалы курса включают подробные конспекты занятий.

3.3.1

Выбор литературы и дополнительных источников

При составлении материалов курса и целей обучения первое, что нужно сделать – это подобрать надежные источники и доступные учебные материалы по соответствующей тематике. В зависимости от курса, таковыми могут являться:

- стандарты учета и аудита (МСФО, МСА, национальные стандарты учета и аудита и т.д.);
- законы и нормативно-правовые акты в сфере налогообложения;
- учебники и справочники, которые можно предоставить обучающимся;
- тематические научные статьи специалистов в соответствующей области;
- практические кейсы;
- актуальные новости по соответствующей теме;
- видеоматериалы для обучающихся;
- иные справочные материалы, которые могут помочь в составлении курса.

Разделите материал на две группы:

i. для предоставления обучающимся; или

ii. только для преподавателя.

Смысл в том, чтобы отобрать материалы, которые обучающиеся должны будут изучить с учетом охвата целей обучения и соответствия материалов. Подбирайте материалы, не просто корректные с технической точки зрения, но также простые для понимания обучающихся исходя из их предыдущего обучения и опыта. Выбрав учебные материалы, определите, какие дополнительные материалы необходимо подобрать или разработать для формирования полного пакета учебных материалов. Если в рамках курса используется учебник, он должен содержать значительную часть учебного материала, особенно если в него включен дополнительный онлайн-инструментарий, например, вопросы для самоконтроля, видео или интерактивные обзоры и практические задания. Если учебник не используется, следует полагаться на другие ресурсы. Вы должны будете предоставить обучающимся больше рекомендаций о том, как пользоваться ресурсами и какие основные знания они должны усвоить. Структуру и связующие элементы, как правило, можно найти в конспектах занятий (этот вопрос обсуждается в разделе 3.3.2).

Процесс обучения наиболее эффективен при использовании различных способов представления материала обучающимся, поэтому целесообразно использовать ресурсы, которые соответствуют различным стилям обучения. При этом, однако, преподаватели ограничены временными и финансовыми рамками, поэтому необходимо определить приоритетность материалов. Ориентируясь на план курса и цели обучения (включая уровни углубленности изучения), определите, какой объем материалов необходим и насколько углубленным должно быть изучение. При использовании внешних ресурсов следует убедиться, что авторские права соблюдаются в соответствии с законодательством вашей страны.

При выборе литературы и других ресурсов учитывайте, как вы будете помогать обучающимся в формировании нетехнических (вспомогательных) компетенции. Обязательно включите ресурсы, которые способствуют формированию навыков критического мышления, коммуникации, принятия этичных решений и т.д.

Просмотрите еще раз оглавление курса FA2, представленное в разделе 4.3.1.

Структура этого курса проста и автономна. Учебник не используется. Вместо него используются комплексные конспекты занятий. Обучающиеся должны прочитать разделы МСФО, а в конспектах занятий разъясняются сложные понятия на примерах, включая «электронные примеры», выполненные в Microsoft Excel. Дополнительные статьи включены в виде приложений. Что касается вспомогательных компетенций, этические аспекты включены в ряд тем курса, а также предусмотрен анализ практических кейсов для формирования навыков коммуникации, критического мышления и других актуальных профессиональных навыков.

Затем просмотрите раздел 4.4.1, в котором приводится выдержка из учебного курса «FN1. Основы корпоративного финансирования». Обратите внимание на раздел «Обязательная литература», в котором указано: «Ознакомьтесь с разделами вашего пособия, содержащими описание чистой приведенной стоимости и других инвестиционных правил, а также описание метода эквивалентной годовой стоимости».

Поскольку это пример международной программы, предназначенной для разных стран, он составлен таким образом, чтобы его можно было включить в местные учебники. Поэтому литература указана исходя из содержания и темы, а не ссылок на номера страниц конкретного учебника. Преподаватели в каждой стране могут определять литературу, руководствуясь описаниями.

Изучите бесплатные доступные в вашем регионе ресурсы, которые могут помочь обучающимся усвоить основные понятия бухгалтерского учета, аудита, финансов и т.д. Например, Кейптаунский университет (Колледж бухгалтерского учета) в Южной Африке и его учреждения-партнеры предлагают бесплатные видеоматериалы на сайте learnaccounting.uct.ac.za. Эти видеоматериалы охватывают как базовые, так и углубленные темы в сфере финансового учета и отчетности, управленческого учета, финансового управления, аудита / корпоративного управления и налогообложения. Поинтересуйтесь у своих коллег, знают ли они о подобных ресурсах в вашем регионе.

3.3.2

Составление конспекта занятий

В настоящем Руководстве термин «конспект занятия» означает документ, служащий руководством для обучающихся и объединяющий все остальные ресурсы. В традиционной модели аудиторных занятий конспекты могут не использоваться. Если есть учебник, формирующий «основу» материалов курса, преподаватель может просто определить разделы учебника для изучения, подготовить материалы для презентаций и работы и использовать их в аудитории.

Однако во многих случаях учебники на нужном языке отсутствуют или слишком дороги. В таких ситуациях преподаватели могут подготовить конспект занятия вместо учебника. В примере программы профессионального обучения учебники использовались по случаю, зачастую они были недоступны на нужном языке и в нужном контексте, поэтому программа в значительной степени основана на конспектах занятий.

Конспектам занятий зачастую отдают предпочтение, поскольку по ним можно проводить обучение в соответствии с целями обучения. Конспекты занятий, как правило, в большей степени отвечают требованиям среды, в которой ПБО осуществляет свою деятельность, особенно в отношении вопросов юрисдикционной принадлежности, по которым можно дать актуальные ссылки на действующее законодательство или налоговый кодекс.

Для понимая контекста ознакомьтесь с введением в курс FA2 и оглавлением в разделе 4.3.1. Когда будете работать с этим разделом Учебно-оценочного руководства для преподавателей, изучите занятие 5 курса FA2, представленный в разделе 4.3.2. Мы будем использовать это занятие (вместе с выдержками из других занятий, представленных в разделе 4.4) в качестве иллюстрации передовой практики составления конспектов занятий. Указанные рекомендации применимы ко всем занятиям, входящим в перечень конспектов занятий для разрабатываемого курса.

Структура и формат

Общие принципы презентации или обучения заключаются в том, что, давая группе рекомендации или инструкции, следует:

1. **Обозначить, что вы собираетесь им сообщить**
   Начните с обобщения материала, который вы собираетесь охватить
2. **Изложить материал**
   Изложите материал в логической последовательности
3. **Подытожить сказанное**
   Резюмируйте ключевые моменты

Углубленность содержания

Углубленность содержания конспектов занятий будет во многом зависеть от других ресурсов, доступных обучающимся. Если вы используете учебник в качестве основного ресурса, можете не составлять конспект занятия. В этом случае достаточно будет презентаций и работы в аудитории. Однако если учебники не используются, необходимо предоставить конспекты занятий, которые помогут изучить материал и сделают его более понятным, актуальным и доступным.

Общие рекомендации по разработке конспектов занятий на соответствующем уровне углубленности изучения представлены на рисунке 8.

При составлении конспектов занятий пересмотрите соответствующие ключевые компетенции / результаты обучения в рамках программы и убедитесь, что цели обучения и содержание курса надлежащим образом учитывают ключевые компетенции / результаты обучения.

Обозначить, что вы собираетесь им сообщить

Занятия должны начинаться с обзора того, что обучающимся следует ожидать от занятия. Для этого:

- опишите тему и перечислите разделы материала;
- составьте введение в материал с описанием:
  - основных областей и порядка освоения;
  - взаимосвязи материала с изученным ранее;
  - почему важно изучить материал (в чем его польза для будущей работы);
- перечислите цели занятия, включая уровень углубленности в начале занятия (как показано в примере занятия 5 курса FA2 в разделе 4.3.2) или в начале каждой темы.

Изложить материал

Конспекты занятий должны быть последовательными и должным образом структурированными. Определите оптимальную последовательность изучения и применения понятий обучающимися.

В качестве примера сверьте последовательность в примерах материалов, сопоставив описание темы занятия 5 курса FA2 (см. раздел 4.3.2) с общим описанием курса, представленным в содержаниии курса в разделе 4.3.1. Вы увидите, что описание темы отражает содержание. Обратите внимание, что последовательность также связана с описанием, включенным в учебный план в разделе 4.2.3.

Изучите структуру материалов занятия (в разделе 4.3.2) и обратите внимание на логическую структуру.

В процессе разработки материалов вы можете использовать итеративный подход – по мере перегруппировки материалов скорректируйте описание в учебном плане / учебной программе и в рамках других компонентов.

Подытожить сказанное

Каждое занятие должно заканчиваться обобщением основных моментов. Это можно сделать, опираясь на цели обучения. Просмотрите резюме занятия 5 курса FA2 в конце раздела 4.3.2. Обратите внимание, что там системно перечислены цели обучения наряду с основными пунктами, подкрепляющими каждую цель обучения.

Рисунок 8. Общие принципы составления пояснений к занятиям

Необходимые действия	Примеры из занятия 5 курса FA2
Изучите свою аудиторию: Насколько хорошо предыдущие учебные занятия подготовили обучающихся к представляемой вами теме? Насколько тема будет проста и понятна им? Следует ли предварительно предоставить обзорный материал?	Курс FA2 включает раздел «Изучаемые основы» (как указано в оглавлении курса FA2 – см. раздел 4.2.4), в котором представлен обзор учетного цикла для обучающихся. Что касается занятия 5, обучающиеся уже изучили запасы в рамках FA1 (как указано в таблице 7 раздела 3.1.2), поэтому многие базовые понятия будут им знакомы.
Изучите цели обучения: Чему вы хотите научить обучающихся в контексте каждой цели обучения и что они должны делать с материалом? Ориентируйтесь на уровень углубленности.	В рамках занятия 5 сравните углубленность изучения тем уровня 1 и уровня 2. Материал уровня 1 является углубленным и исчерпывающим. Материал уровня 2 не такой исчерпывающий и содержит простые примеры.
Оцените список литературы / источников: Составьте материл, акцентируя внимание на важнейших понятиях для обучающихся. Доходчиво объясните сложные для обучающихся вопросы.	Обучающиеся должны прочитать МСБУ 2 и МСБУ 23. Эти стандарты являются техническими, поэтому используются пояснения и примеры, чтобы придать материалу практическую направленность. Просмотрите заголовки и подзаголовки тем - они обозначают главные темы. Сложные темы объясняют с использованием практических примеров, включая электронные примеры.
Заполните пробелы: При составлении материала охватывайте вопросы, не освещаемые в рекомендуемой литературе / источниках.	Такие темы, как ошибки в учете запасов и методы оценки, не включены в стандарты, поэтому конспекты занятий должны содержать достаточный объем материала по этим темам.
Приводите практические примеры: Используйте примеры, иллюстрирующие расчеты, проводки в журнале, осуществляемые действия, суждения и т.д.	Просмотрите многочисленные примеры, таблицы, расчеты, примеры проводок и т.д. в занятии 5.
Свяжите все воедино: Обеспечьте логическую последовательность изложения материала и понятий.	Обратите внимание, как текст МСБУ разбит по темам, чтобы ознакомление было последовательным. Во всех материалах взаимосвязи формируются посредством частого использования таких фраз, как *потому что, поэтому, обратите внимание*, а также сравнения используемых методов и обсуждения влияния на финансовую отчетность.

Обеспечение надлежащих практических, обзорных материалов / материалов для самоконтроля

Практические вопросы

Наиболее эффективно обучение проходит на практике. Практические занятия особенно полезны, если они позволяют обучающимся применять рабочий инструментарий. По этой причине примеры и практические вопросы, включающие программные средства, являются важной составляющей обучения, благодаря которой обучающиеся могут лучше подготовиться к профессиональной деятельности. Необходимо проанализировать, какое программное обеспечение обучающиеся могут легко и недорого получить для работы на персональных компьютерах, в сети или в компьютерном классе учреждения образования. Это программное обеспечение следует использовать в максимально возможной степени.

В примере программы электронные примеры используются для практической работы обучающихся. Поскольку программа не привязана к конкретному региону (и, следовательно, не предусматривает применение программного обеспечения с ограничениями использования), шаблоны Microsoft Excel помогают обучающимся настроить электронные таблицы для постановки задач, проведения расчетов, анализа и оценки результатов. Обучающиеся получают указания в ходе выполнения практических упражнений на основе рекомендаций, содержащихся в конспектах занятий, и получают ответ в отдельной вкладке для самоконтроля после выполнения задания.

В качестве примера просмотрите тему 5.4 курса FA2 (раздел 4.3.2). В электронном примере показано, как создать простую базу данных для отслеживания запасов по сериям. Соответствующий файл данных включен в справочные материалы настоящего Руководства.

Также изучите раздел 4.4.1, где приводится выдержка из курса «FN1. Основы корпоративного финансирования». Раздел содержит еще один более сложный электронный пример, в рамках которого обучающиеся должны создать электронную таблицу для расчета ЧПС потенциального проекта и выполнить анализ возможных ситуаций. Как и во всех электронных примерах программы обучающиеся получают указания в ходе выполнения практических упражнений на основе рекомендаций, содержащихся в конспектах занятий, и получают ответ в отдельной вкладке для самоконтроля после выполнения задания.

Обзорные вопросы / вопросы для самоконтроля

Для каждой тематической области необходимо разработать один или несколько обзорных вопросов, чтобы обучающиеся могли проверить и скорректировать свое видение и компетенции. Чем больше обзорных вопросов вы сможете составить, тем более эффективным будет процесс обучения, но если ресурсы ограничены, уделите внимание качеству, а не количеству вопросов. Обзорные вопросы должны соответствовать определенному уровню углубленности – используйте тот же уровень слов-действий таксономии Блума, который используется в целях обучения (см. таблицу 8 в разделе 3.2.3 в качестве рекомендаций по словам-действиям, соответствующим уровню углубленности).

Пример обзорных вопросов для занятия 5 курса FA2 представлен в разделе 4.3.3. Обратите внимание, что:

- ответы представлены по каждому вопросу;
- вопросы охватывают каждую тему занятия (кроме темы 5.4, которая содержит только электронный пример);
- ответы соотносятся с разделами с конспектом занятия, чтобы обучающиеся могли быстрее найти необходимый материал, если у них возникли трудности с ответом на вопросы.

Стиль изложения и последовательность

Последовательность изложения учебных материалов в рамках курса (и программы) помогает обучающимся изучать и понимать материал. Это относится не только к структуре и формату курса, но также к стилю изложения и используемым обозначениям. При подготовке первого варианта проекта материалов достаточно сложно обеспечить последовательность, но по мере разработки и анализа каждого варианта необходимо убедиться в последовательном использовании обозначений. Если у вас есть редакторы, попросите их обратить на этот момент особое внимание. В идеале редакторы должны проверить все материалы для обеспечения ясности и последовательности изложения, включая форматирование и другие обозначения.

Читабельность

Чтобы обучающимся было легче читать и понимать материал:

- используйте короткие предложения вместо длинных и сложных;
- разбивайте абзацы на отдельные четкие сообщения;
- используйте по мере возможности конкретные практические термины для объяснения абстрактных теоретических понятий;
- вставляйте лаконичные названия и заголовки;
- используйте подзаголовки, чтобы выделить и подчеркнуть основные пункты темы;
- используйте уровни подзаголовков, чтобы показать иерархию представления информации;
- используйте маркированные списки для повышения читабельности параллельных описаний или действий.

Действительный и страдательный залог

Некоторые организации просят авторов учебных материалов использовать действительный залог вместо страдательного, поскольку действительный залог считается более естественным и прямым. Например:

- страдательный: От профессиональных бухгалтеров требуется соблюдение Кодекса профессионального поведения.
- действительный: Профессиональные бухгалтеры должны соблюдать Кодекс профессионального поведения.

Тон, указания и время глаголов

- Придерживайтесь прямого и дружественного тона для вовлечения обучающихся в учебный процесс (например: «В этой теме вы узнаете, как определить, обесценилась ли стоимость актива», а не «Теперь мы изучим концепции обесценивания активов»).
- Используйте настоящее время. Безусловно, прошлое и будущее время в некоторых случаях приемлемы, но материал, в общем, должен быть составлен с использованием настоящего времени.
- Постарайтесь избегать двусмысленного контента. Например, используйте слова «должны», а не «следует» при описании правил. Избегайте таких слов, как «кажется» или «представляется», если только неоднозначность не является намеренной.
- Если порядок обучения имеет значение, укажите обучающимся, когда они должны прочитать или просмотреть дополнительную литературу и материалы. Например: «Теперь, когда вы понимаете цель аудита, прочитайте статью в Приложении 1».
- Задавайте обучающимся вопросы в рамках контента, которые заставляют их думать. Например, «Прочитав статью в Приложении 1, что бы вы сделали для решения проблемы? Вы можете задать себе такие вопросы, как...».

Форматирование

Ниже перечислены некоторые распространенные правила форматирования. Проконсультируйтесь с вашим учреждением или организацией на предмет принятых правил оформления, использования заглавных букв, орфографии, жирного шрифта, курсива, скобок, форматирования математических уравнений, обозначения иностранных валют и т.д.

Жирный шрифт, курсив и подчеркивание

- Используйте жирный шрифт для выделения новой терминологии или ключевых понятий. Убедитесь, что для новых терминов предусмотрены определения и пояснения.
- Если включен материал, не подлежащий проверке, обязательно укажите этот факт, выделив жирным шрифтом надпись «не подлежит проверке».
- Используйте курсив для обозначения названий справочных материалов и других документов. Курсив также можно использовать для выделения ключевых слов, но этим не следует злоупотреблять, чтобы избежать чрезмерного использования.
- Подчеркивание также можно использовать для выделения ключевых слов, особенно когда вы хотите выделить отрицание.

Акронимы и сокращения

- Расшифруйте акронимы заранее. Например:
  - при первом упоминании: Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) 3 Объединения бизнеса;
  - при последующем использовании: МСФО 3.
- Учитывайте уровень понимания обучающимися и контекст при принятии решения об использовании общепринятых сокращений в сфере учета. Если необходимо использовать сокращения, сначала укажите их определение. Например, «согласно МСБУ 2, запасы необходимо оценивать по наименьшей из двух величин: себестоимости или чистая возможная цена продажи (С/ЧВЦП)…».

- В учебных материалах можно использовать сокращения, если пространство ограничено (например, в таблицах или на слайдах презентаций), но в конспектах занятий лучше всего расшифровать термин в теме, где он упоминается впервые, и затем использовать сокращение после того, как вы убедитесь, что обучающиеся усвоили его значение.
- В других несвязанных курсах или темах, как правило, лучше расшифровать термин, чтобы избежать путаницы.

Даты

- Поддерживайте актуальность материала, используя даты, которые соответствуют времени преподавания курса.
- Во избежание устаревания материала рассмотрите возможность использования терминов «год 1», «год 2» и т.д.
- В некоторых программах используются общие даты, такие как 20X1, 20X2 для обозначения 2001, 2002 или 2011, 2012 или 2021, 2022. См. дополнение 5-1 в теме 5.3 курса FA2 (раздел 4.3.2).

Исключение предвзятости в учебных материалах

Важно, чтобы учебные материалы учитывали интересы и различные уровни подготовленности всех обучающихся. Это обеспечит поддержку обучающихся в процессе учебы и гарантирует, что успеваемость будет зависеть от индивидуальных способностей и усилий, а не от уровня подготовки или личных качеств.

Для обеспечения инклюзивности:

- чередуйте примеры с участниками-мужчинами и участниками-женщинами;
- избегайте гендерных стереотипов - убедитесь, что мужчины и женщины занимают как высокие должности (например, генеральный директор, вице-президент по финансам), так и должности более низкого уровня (например, служащий, младший сотрудник) и выполняют разные функции (т.е. их ваших примеров должно быть понятно, что не все работники завода мужчины, и не все медсестры – женщины);
- используйте названия компаний и имена, которые отражают разнообразие языковых и культурных групп в вашем регионе, и избегайте культурных стереотипов;
- избегайте жаргонизмов / сленга, эвфемизмов или идиом, которые могут быть не всем понятны;
- избегайте некорректных ссылок, которые могут отвлечь обучающихся от объективных намерений;
- избегайте ссылок (или поясняйте их) на понятия или факты, которые могут быть не совсем понятны некоторым группам обучающихся. Например, не думайте, что все обучающиеся знают определенные виды спорта, исторические события, компании или другие понятия, не связанные с изучаемой областью. Такие ссылки могут быть полезны, чтобы помочь обучающимся понять изучаемый материал, но не забудьте представить пояснения по таким ссылкам и/или позвольте обучающимся самим уточнить их значение по мере необходимости;
- избегайте неоднозначных суждений или моментов, если они не являются предметом учебной работы или вопроса (таких как политические взгляды или религиозные убеждения, оспариваемые геополитические границы и т.д.).

Попросите проверить ваш материал на предмет предвзятости по мере возможности. Такая проверка может быть особенно полезна, поскольку некоторые предубеждения являются по своей природе неосознанными, и мы можем просто не отдавать себе отчет, что какой-либо момент или ссылка являются некорректными.

3.3.3

Разработка презентационных материалов и учебных занятий для вовлечения обучающихся

Необходимость активного обучения

В традиционной среде аудиторного обучения обучающимся рекомендуют литературу для прочтения, преподаватель читает лекцию, обучающиеся слушают и, как предполагается, усваивают материал. Обучающиеся могут задавать вопросы, но, как правило, активно не работают с материалом до тех пор, пока не приступят к выполнению заданий вне аудитории. Такой подход может способствовать усвоению знаний, но не помогает в формировании компетенций. Для наработки компетенций обучающиеся должны быть вовлечены в активный учебный процесс. Когда обучающиеся просто сидят и слушают преподавателя, они усваивают сравнительно немного и удерживают в памяти еще меньше.

При активной форме обучения обучающиеся, напротив, должны прочитать определенный материал до занятия. Во время занятий преподаватели излагают общую информацию и объясняют понятия и теорию с тем, чтобы обучающиеся усвоили основы. Затем преподаватели переходят к обучению путем работы обучающихся с материалом. Обучающехся могут работать в разных форматах, включая индивидуальную работу по теме, онлайн-исследование, совместную работу с одногруппниками, обсуждение кейсов и т.д. Для анализа проблемы и совместного поиска решения может потребоваться совместная работа. Этот подход формирует технические компетенции и вспомогательные навыки, помогая обучающимся анализировать и применять понятия и находить решения.

Структура аудиторной работы, полностью основанная на активном обучении, получила название «смешанное обучение». Вместо прослушивания лекций в аудитории, выполнения индивидуальных заданий и общения с одногруппниками в рамках групповой работы после занятий, эти задачи меняются местами или смешиваются. Обучающимся предоставляют ресурсы для просмотра и/или прочтения до занятия (включая заранее записанные компоненты лекций), и все время занятия отводится на совместную и/или индивидуальную работу с материалом.

В поддержку активного обучения был собран значительный объем данных эмпирических исследований:[23]

- улучшение показателей на экзаменах и снижение частоты ошибок;
- повышение уровня знания материала;
- совершенствование навыков критического мышления, решения проблем и анализа;
- повышение энтузиазма по отношению к обучению;
- совершенствование коммуникативных навыков;
- повышение адаптивности.

Разработка презентаций для лекций в поддержку различных стилей обучения

Все обучающиеся должны работать с материалом для формирования компетенций, но способ оптимального усвоения материала и информации варьируется в зависимости от индивидуальных особенностей и предпочтений относительно:

- чтения материала;
- выслушивания пояснений; или
- восприятия визуальных презентаций (графики, рисунки и т.д.).

Лекционные компоненты занятия должны, по мере возможности, задействовать разнообразные форматы. Использование многообразия форматов не только поддерживает различные стили обучения, но также помогает обучающимся развивать учебные навыки с помощью методов, которые не являются для них основными (т.е. с течением времени они могут начать лучше усваивать устную информацию, даже если привычным для них является визуальное восприятие).

Определение лекционного компонента занятия

Этот раздел Руководства будет особенно полезен для начинающих преподавателей, но также содержит некоторые рекомендации и для опытных

[23] С некоторыми результатами исследований можно ознакомиться на сайте университета Квинс: https://www.queensu.ca/activelearningspaces/active-learning/benefits-active-learning

преподавателей. Дополнительная информация представлена в наборе слайдов для лекции к занятию 5 курса FA2 (файл FA2 Lesson 5 Lecture.pptx).

Большинство материалов и ресурсов курса статичны - они будут незначительно меняться каждый год в зависимости от изменений в стандартах, общих наблюдений о том, какие ресурсы необходимы обучающимся в целом, а также в зависимости от полученной обратной связи по курсу. Тем не менее, презентации в аудитории позволяют преподавателю модифицировать представление материала с учетом:

- текущих вопросов, таких как обсуждение актуальных новостей или известных компаний;
- потребностей конкретной группы, таких как необходимость увеличения времени на изучение темы, которая связана с определенными сложностями.

Один из способов определить потребности конкретной группы – начать занятие с предварительного тестирования уровня понимания на основе заранее определенных материалов для прочтения и/или исходя из способности обучающихся применять знания, которые являются предпосылкой для изучения определенной темы. Например, если вы собираетесь объяснять анализ коэффициентов финансовой отчетности, имеет смысл начать с экспресс-викторины в аудитории с тем, чтобы убедиться, что обучающиеся помнят основы математики.

Презентации в аудитории должны давать обучающимся возможность задавать вопросы и применять понятия в материалах для прочтения, конспектах занятий и т.д.

Для большинства преподавателей основным видом презентации является набор слайдов, формирующих структуру занятия. Презентация, задача которой состоит в том, чтобы развлечь или заинтересовать аудиторию, скорее всего, будет наглядной и будет содержать минимальное количество слов. Однако в образовательной среде слайды служат долговременным инструментом обучения. Одна из ваших целей – сократить время, которое обучающиеся тратят на записи в аудитории, и максимально увеличить время, в течение которого они вас слушают и думают. Это значит, что ваши слайды должны содержать достаточно информации, чтобы быть полезными в качестве самостоятельных материалов после занятия. Это особенно актуально для обучающихся, родной язык которых отличается от языка обучения.

При этом не следует включать слишком много информации в слайд. Текст должен быть читабельным, и слайд не должен быть перегружен.

При подготовке презентаций для аудиторных лекций можно воспользоваться следующими советами:

- начните с обзора обсуждаемой темы и четко обозначьте на слайдах, когда вы меняете тему;
- используйте по возможности истории для пояснения и иллюстрации идей;
- чтобы помочь обучающимся запомнить материал, используйте мнемонику (акронимы, фразы или изображения). Например, если есть пять типов того, что обучающиеся должны запомнить, и первые буквы составляют слово «НОСОК», вы можете вставить соответствующую картинку, чтобы активировать их память;
- используйте картинки или другие визуальные подсказки, чтобы стимулировать зрительное восприятие; составляйте диаграммы/блок-схемы для объяснения понятий;
- используйте по возможности видео- или аудио-клипы, чтобы задействовать различные форматы обучения;
- избегайте дословного повторения всей информации на слайдах. Зачитайте ключевые моменты, чтобы закрепить их, или дайте обучающимся время прочитать и усвоить содержания слайдов в ходе презентации;
- для поддержания внимания и выделения времени на усвоение материала включите в лекцию различные виды учебной работы (см. следующий раздел);
- рассмотрите возможность привлечения приглашенных лекторов для освещения конкретных тем. Профессионалы-практики могут предложить другое, более практическое видение, что дополнит теоретическое обучение в аудитории, а также даст возможность сменить вид деятельности.

Примеры некоторых таких методов приводятся в слайдах лекции для занятия 5 курса FA2.

Разработка занятий, предусматривающих активное участие

Занятия, которые поддерживают активное обучение, - это занятия, которые заставляют обучающихся думать, разговаривать, взаимодействовать или

соревноваться с однокурсниками. Активные обучающиеся гораздо больше заинтересованы в участии и обучении.

Обучающиеся должны чувствовать себя комфортно, выступая в аудитории, и должны рассчитывать на уважительное отношение со стороны преподавателя и однокурсников. При этом вы должны сформировать мотивацию для активной работы в аудитории, поскольку в противном случае обучающиеся будут смущаться и уклоняться от работы.

Оборудование аудитории для активного обучения

Физическая среда обучения является важной составляющей активного учебного процесса. Чтобы такая среда стимулировала взаимодействие, учитывайте следующие моменты:

- обеспечьте гибкое пространство для учебной работы (столы для обсуждения в группе и т.д.);
- позвольте обучающимся передвигаться во время совместной работы;
- обеспечьте инструментарий для творчества и совместной работы (флипчарты, стикеры, инструментарий для взаимодействия в рамках системы управления учебным процессом и т.д.);
- обеспечьте доступ в Интернет (но убедитесь, что Интернет используется исключительно для выполнения поставленных задач).

Преподаватели часто обсуждают вопрос доступа в Интернет в аудитории. С одной стороны, доступ в Интернет позволяет организовать более разностороннюю учебную работу, в том числе исследования. Имея доступ в Интернет, можно представить себе роль и задачи профессионального бухгалтера в «реальном мире». Однако при этом возникают проблемы, потому что наличие доступа в Интернет становится отвлекающим фактором в аудитории. Становится трудно удерживать внимание обучающихся на выполнении заданий.

Чтобы регулировать доступ в Интернет в аудитории, используйте его как возможность научить ответственности за осуществляемые действия. Предложите обучающимся заниматься определенной работой и нести взаимную ответственного за ее выполнение. Определите материальный результат, который будет держать их в тонусе. Например, если вы даете обучающимся задание изучить тему в Интернете, попросите их представить результаты группе и дайте ограниченное время на подготовку, чтобы усилить мотивацию и сократить время на развлечения. Рассмотрите возможность введения санкций за ненадлежащее использование ресурса, например, временный запрет доступа для всей группы, если кого-либо из ее членов уличат в просмотре сторонних сайтов или общении с друзьями, не являющимися членами группы. Когда это возможно и практически целесообразно, ограничьте доступ временными рамками выполнения учебных заданий в режиме онлайн, а не рамками занятий. Наконец, продумайте возможность делать более частые, но короткие перерывы, чтобы обучающиеся могли воспользоваться своими устройствами в личных целях и больше концентрировать внимание на занятиях.

Вопросы аудитории

Самая простая форма вовлечения обучающихся – вопрос, заданный аудитории. Слишком часто, однако, преподаватели не вовлекают обучающихся в процесс ответа на вопросы. Обычно происходит следующее:

1. Ни один обучающийся не отвечает на вопрос сразу, и преподаватель сам дает ответ на заданный им вопрос; или
2. Один и тот же обучающийся (или небольшая группа обучающихся) отвечает на каждый задаваемый вопрос.

Преподаватели должны определять ожидания и не обращаться каждый раз к одному и тому обучающемуся за ответом. Не менее важно, чтобы преподаватели чувствовали себя комфортно, ожидая ответа от обучающихся в течение определенного времени. Если вопрос простой, случайное обращение к обучающемуся может обеспечить ответ. Однако если вы задали сложный вопрос (как это часто бывает), необходимо дать обучающимся время подумать. Если вы не получили ответ в течение разумного времени, перефразируйте вопрос и предложите обсудить его с однокурсниками в течение минуты, затем еще раз попросите дать ответ.

Просмотрите, например, вопросы в примечании к слайду 9 лекции для занятия 5 курса FA2. В зависимости от аудитории и от того, насколько хорошо обучающиеся усваивают основные понятия, можно ожидать ответ на все поставленные вопросы без обсуждения с однокурсниками или может быть целесообразно дать возможность обсудить вопрос с однокурсниками. Преподаватель должен проявить достаточную гибкость, чтобы вовлечь обучающихся в обсуждение, не отвечая на вопросы, заданные аудитории.

В таблице 11 представлены некоторые идеи вовлечения в учебную работу, которую обучающиеся могут выполнять самостоятельно, в парах или небольшими группами.

При определении заданий для выполнения в аудитории важно управлять временем обучающихся. Необходимо предоставить им достаточно времени для выполнения задания, но не настолько много, чтобы они сидели без дела.

Одним из решений могут стать красные и зеленые карточки. Дайте каждому обучающемуся (или группе) красную и зеленую карточку и попросите их показать красную карточку, если им нужна помощь, и зеленую карточку после завершения работы над заданием. Это может внести элемент состязательности в аудиторию, так как обучающиеся смогут видеть прогресс друг друга.

Таблица 11. Примеры вовлечения в учебную деятельность

Вид деятельности	Описание
Опрос мнений в аудитории или вопросы с вариантами ответов	Используйте инструменты опроса или голосование поднятием рук
Практические вопросы	Попросите обучающихся ответить на вопросы индивидуально или совместно – это может быть особенно полезно, если они смогут повторить стиль вопросов заданий и экзаменов. См. раздел, посвященный оценке по наименьшей из двух величин: себестоимости или чистой возможной цене продажи в лекции занятия 5 курса FA2
Демонстрация результатов однокурсникам	Попросите обучающихся написать свои решения на доске, чтобы однокурсники могли их видеть. См. раздел, посвященный формулам расчета стоимости запасов в лекции занятия 5 курса FA2
«Пояснения на стене»	Закрепите на стене категории в виде заголовков (например, виды рисков), затем предложите обучающимся провести мозговой штурм идей, связанных с заголовками (например, параметры, которые увеличивают риски), и разместить их под заголовками. Так можно эффективно показать множество примеров в одном месте. См. раздел, посвященный внутреннему контролю запасов в лекции занятия 5 курса FA2
Флипчарты	Флипчарты используют в качестве «станций» с вопросом или темой на каждом чарте. Группы обучающихся переходят от одного флипчарта к другому и добавляют свои ответы / идеи к уже указанным на флипчарте
Вопрос по конкретному кейсу или ситуации	Предоставьте реальный или вымышленный кейс или ситуацию, а также вопросы для обсуждения, которые обучающиеся должны системно проработать. Подведите итоги со всей аудиторией по мере необходимости
Групповые презентации	Попросите группы в составе 3-5 обучающихся подготовить и представить аудитории презентацию по определенной теме
Ролевая игра	Назначьте роли участникам и попросите их играть соответствующие роли в рамках сценария или ситуации. Обсудите с аудиторией другие / лучшие способы выхода из положения
Дебаты	Назначьте команды для отстаивания противоположных позиций (желательно мнений, в защиту которых у каждой стороны есть веские аргументы, без четкого ответа); дайте каждой команде определенное время, чтобы изложить свои аргументы и оспорить аргументы другой команды; подведите итоги с аудиторией
Творческая деятельность	Попросите обучающихся придумать, как объяснить аудитории понятия, используя иллюстрации, шутки, подручные материалы и т.д.

Таблица 12. Обзор общих проблем и стратегий их решения

Проблемы	Возможные стратегии
Отсутствие времени на разработку видов учебной работы	Сотрудничайте с коллегами и делитесь ресурсами; начинайте действовать постепенно и формируйте банк видов учебной работы
Неопределенность технологии (например, показ видео в аудитории или использование инструментов опроса)	Апробируйте до занятия; продумайте запасной план действий
Отсутствие доверия к новым методам	Проведите подготовительную работу и спланируйте все заранее; начинайте действовать постепенно и нарабатывайте доверие; рассмотрите возможность посещения занятия более опытного коллеги, использующего конкретный инструментарий на своих занятиях
Риск «провала» (неспособность вовлечь обучающихся)	Предусмотрите дополнительные виды работы (и отнеситесь к ситуации с юмором)
Необходимость быстро думать для ответа на вопросы	Продумайте, к чему может привести обсуждение; будьте готовы сказать: «Я не знаю – позвольте мне уточнить»

Преодоление проблем

Использование активных форм работы требует особого подхода, особенно со стороны начинающих преподавателей. В таблице 12 представлен обзор некоторых общих проблем и стратегий их решения.

Учебная работа, формирующая вспомогательные компетенции

Основной задачей вашей работы в аудитории является развитие вспомогательных компетенций (т.е. профессиональных навыков, ценностей, этических принципов и подходов). Просмотрите результаты обучения в IES 3 и 4 (см. раздел 2.2).

Аудиторные занятия дают широкие возможности для развития нетехнических компетенций, совмещая их с техническими компетенциями. Планируя учебную работу, обязательно предусмотрите формы работы, которые объединяют эти типы компетенций, например:

- рассмотрите этические вопросы, имеющие отношение к теме, для развития этического мышления (см., например, «Управленческие решения и этика» на слайде 46 лекции по занятию 5 курса FA2);
- изучите причины, лежащие в основе стандартов и правил, и задайте обучающимся вопрос, почему регулирующие органы установили определенный стандарт;
- сосредоточьте внимание на концептуальных основах стандартов и попросите обучающихся показать, как их применяют для принятия решений;
- поставьте обучающимся задачу найти ответы, используя логику и аргументы, а не прямое изложение (см., например, «Влияние ошибок учета запасов на финансовую отчетность» на слайде 62 лекции для занятия 5 курса FA2);
- используйте совместную деятельность для стимулирования работы в команде (см., например, большинство занятий в лекции для занятия 5 курса FA2);
- попросите обучающихся представить свои идей аудитории для формирования коммуникационных навыков;
- используйте ролевые игры и дебаты для формирования навыков критического мышления, анализа и убеждения (например, тему «Скидки при покупке» на слайде 27 лекции для занятия 5 курса FA2 можно использовать в качестве ролевой игры или основы для дебатов);
- используйте флипчарты (см. таблицу выше) для развития креативности, поскольку разрешается добавлять только уникальные ответы;

- попросите обучающихся подумать, как бы они справились с ситуацией, и поделиться идеями с аудиторией. Помните, что согласно IES 6 профессиональные навыки, ценности, этические принципы и подходы должны частично оцениваться самими обучающимися. Занятия в аудитории могут помочь подготовить их к самоанализу при выполнении заданий и во время экзаменов.

Методы развития вспомогательных навыков будут более подробно рассмотрены в разделе 3.5, где обсуждаются вопросы интеграции этики и критического мышления в программы обучения бухгалтерскому учету.

3.3.4

Обеспечение надлежащей вспомогательной информации

В зависимости от формата курса и программы, для которой вы готовите материалы, вам также может понадобиться подготовить дополнительную вспомогательную информацию для обучающихся, чтобы они понимали график и требования курса. В контексте традиционных университетских занятий большая часть этой информации будет включена в учебную программу курса, подготовленную преподавателем и предоставленную обучающимся. При дистанционном обучении эту информацию можно передавать посредством дополнительных страниц в сети Интернет.

Вспомогательная информация может включать:

- общее описание и задачи курса;
- структуру курса и способ представления информации;
- предварительные и последующие условия;
- учебник и справочные материалы;
- расписание занятий;
- назначение сроков выполнения и способов предоставления заданий;
- даты и места проведения экзаменов;
- рекомендуемый подход к изучению;
- другие дополнительные справочные материалы, инструменты и ресурсы.

3.4

Вспомогательные компетенции и информационно-коммуникационные технологии

Этот раздел Руководства посвящен нескольким ключевым темам, которые заслуживают особого внимания преподавателей в области бухгалтерского учета. В IES (и в настоящем Руководстве) подчеркивается значимость включения профессиональных навыков, ценностей, этических принципов и подходов в программу обучения для будущих профессиональных бухгалтеров. Кроме того, внедрение ИКТ приобретает все большее значение в связи с быстрым развитием технологической среды, в которой работают предприятия и организации.

3.4.1

Формирование профессиональных навыков

В разделе 2.2 отмечалось, что требования к профессиональным навыкам будущих профессиональных бухгалтеров изложены в IES 3. Изучите IES или краткое описание в разделе 2.2 настоящего Руководства.

В IES профессиональные навыки разделены на четыре категории, каждая из которых должна быть освоена на промежуточном уровне квалификации:

- **интеллектуальные навыки** включают способность критически анализировать данные и информацию, делать выводы и принимать решения;
- **навыки межличностных отношений и коммуникации** включают умение работать в команде и взаимодействовать, активное слушание, умение вести переговоры и четкие коммуникативные / презентационные навыки;
- **индивидуальные навыки** включают установление высоких персональных стандартов обучения и развития, управление временем и ресурсами, навыки решения проблем и анализа приобретенного опыта;
- **организационные навыки** включают умение действовать в соответствии с принятой практикой, соответствие стандартам качества и лидерские качества / навыки работы с людьми.

Напоминаем, что согласно требованиям IES, результаты обучения должны быть:

- прописаны в составе НПО для получения квалификации; а также
- оценены до присвоения квалификации на основании верифицируемых доказательств.

Взаимосвязь IES 2-4 отражает положение и значимость профессиональных навыков. В IES 2 описаны знания (предметные области), на основе которых бухгалтер должен развивать свои компетенции. Для этого необходимы не только интеллектуальные навыки для достижения целей, но и межличностные, коммуникативные, индивидуальные и организационные навыков для самовыражения на рабочем месте. Кроме того, профессиональные ценности, этические принципы и подходы должны стать для компетентного бухгалтера его личностными характеристиками, чтобы обеспечить постоянное соблюдение профессиональных стандартов. Навыки, описанные в IES 3, направлены на развитие и применение профессиональной компетентности.

Чтобы помочь обучающимся сформировать и продемонстрировать профессиональные навыки, необходимо скоординировать учебную программу и практику. Во многих случаях индивидуальные и организационные навыки гораздо проще формировать и оценивать через призму опыта работы, но интеллектуальные навыки и навыки межличностных отношений / коммуникации можно в значительной степени сформировать в рамках учебной программы при условии использования компетентностно-ориентированного подхода и включения форм учебной работы и оценки, непосредственно направленных на эти вспомогательные компетенции.

Помощь будущим профессиональным бухгалтерам в формировании навыков межличностных отношений / коммуникации

Включение форм учебной работы, требующих от обучающихся работы в команде и совместных обсуждений (например, кейсы, презентации и устные экзамены), может в значительной степени помочь обучающимся усовершенствовать их умение работать в команде и коммуникативные навыки. Обучение коммуникации с использованием соответствующего бизнес-языка и терминологии также поможет подготовить их к общению на рабочем месте.

Чтобы обучающиеся понимали значимость навыков межличностных отношений и коммуникативных навыков, успешное прохождение курса должно быть подкреплено демонстрацией этих навыков. Это означает, что в заданиях и на экзаменах следует предусмотреть определенный процент баллов для оценки коммуникативных навыков. Обучающиеся должны давать логические ответы, используя четкие и лаконичные формулировки.

Кроме того, для достижения компетентности необходимо, чтобы формы учебной работы и оценки имитировали реальные роли и задачи на рабочих местах. Вопросы следует по мере возможности оформить в виде сценариев, в рамках которых ответы обучающихся должны соответствовать ожиданиям от их профессиональной деятельности. Например, задания могут включать составление электронного письма клиенту с пояснением проведенного анализа и рекомендаций. Такой вид

заданий следует оценивать как по содержанию, так и по стилю. Обучающиеся должны получить комментарии относительно формата и тона их общения и любого ненадлежащего использования неформального или чрезмерно технического языка или жаргонизмов.

Помощь будущим профессиональным бухгалтерам в формировании навыков критического мышления и анализа

Критическое мышление и анализ предполагают умение отказаться от первоначального суждения, продумать системный и логический сбор и обработку данных до принятия решения. Это является ключевой составляющей процесса решения проблем, принятия решений, планирования и управления рисками.

Профессиональные бухгалтеры должны сохранять объективность и проявлять должную тщательность при принятии решений. В частности, согласно *Международному кодексу этики профессиональных бухгалтеров™ IESBA*, профессиональные бухгалтеры должны:

- **быть объективным** - «не допускать, чтобы предвзятость, конфликт интересов или чрезмерное влияние других лиц компрометировали их профессиональные или деловые суждения» (R112.1);
- **демонстрировать должную тщательность** - «действовать усердно в соответствии с применимыми техническими и профессиональными стандартами» (R113.1).

Кроме того, IESBA осуществляет проект по исследованию ожидаемой роли, мышления и поведенческих характеристик профессиональных бухгалтеров. Согласно комментариям, профессиональные бухгалтеры должны :[24]

- обоснованно подвергать сомнению точки зрения других лиц;
- проявлять внимательность к целостности информации;
- отложить суждение до тех пор, пока не будет вдумчиво тщательно изучена вся известная и актуальная информация;
- быть готовыми к возможной предубежденности или другим препятствиям для надлежащего применения профессионального суждения;
- проявлять способность и готовность отстаивать свою точку зрения, если будет оказано давление.

Для соответствия таким ожиданиям требуется умение мыслить критически. Таким образом, критическое мышление является основой профессионализма и таких понятий, как объективность, профессиональный скептицизм и должная тщательность. В приложении 3 представлены дополнительные материалы по критическому мышлению.

3.4.2

Формирование профессиональных ценностей, этических принципов и подходов

Источники стандартов профессионального поведения для профессиональных бухгалтеров

Этические требования, предъявляемые к профессиональным бухгалтерам, изложены в следующих документах:

- *Международный кодекс этики профессиональных бухгалтеров™* (включая *Международные стандарты независимости*) IESBA – Кодекс IESBA;
- стандарты IES;
- местные / региональные законодательные и нормативно-правовые акты.

[24] Профессиональный скептицизм - соответствие ожиданиям общественности: проект документа по итогам консультаций (Professional Skepticism – Meeting Public Expectations: Draft Consultation Paper), пункт 2A повестки дня, собрание IESBA (март 2018 г.)

Кодекс IESBA[25]

IESBA – независимый орган по стандартизации, который служит общественным интересам и функционирует при поддержке IFAC. Кодекс IESBA представляет собой ряд этических норм, приемлемых и применимых в международном масштабе. Кодекс был пересмотрен и вступил в силу в новой редакции в июне 2019 года.

По мнению IESBA, Кодекс IESBA является «основой устойчивых этических принципов, ценностей и стандартов, являющихся залогом укрепления доверия к бухгалтерам во всем мире в условиях динамичного развития и неопределенности и призванных обеспечить возможность бухгалтерам действовать в интересах общества».[26]

IESBA активно сотрудничает, оказывает поддержку и взаимодействует с ключевыми заинтересованными сторонами. Кодекс IESBA был принят целиком, адаптирован или взят за основу для разработки национальных этических требований в более чем 120 странах мира. Кодекс также принят Форумом компаний – объединением 27 крупнейших международных сетей аудиторских компаний.

Обзор Кодекса IESBA

Архитектуру Кодекса IESBA можно представить следующим образом:

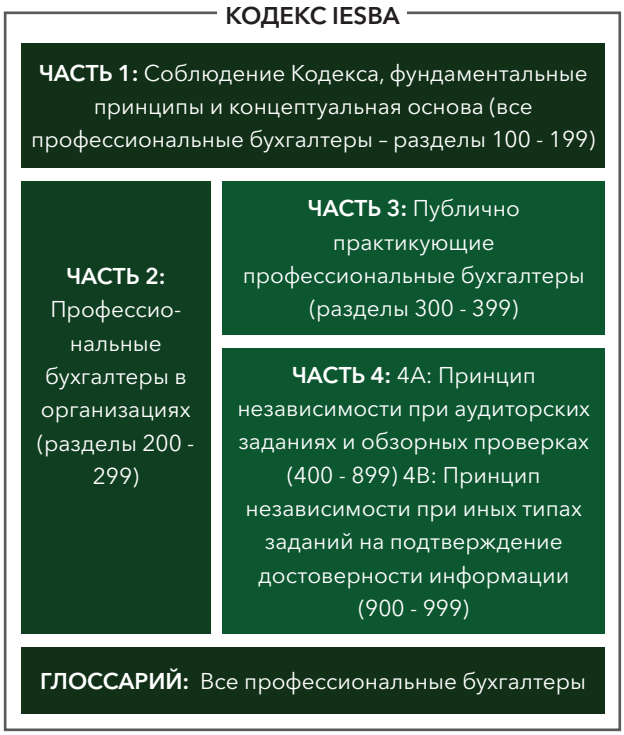


Рисунок 9. Архитектура Кодекса IESBA

Эти части включают:

- **введение,** в котором изложены принципы применения концептуальной основы (например, 200.1);
- **требования,** которые определяют общие и специализированные обязанности (обозначены как «R» - например, R120.5);
- **применение,** где изложены рекомендации, относящееся к трактовке Кодекса (обозначены как «A» - например, 120.5 A1).

Части 2-4 начинаются с обсуждения применения концептуальной основы в контексте этой части, затем изложены требования.

В рамках программы профессионального образования обучающиеся должны ознакомиться с Кодексом IESBA, национальным или другим местным кодексом этики и должны на практике освоить применение концептуальной основы. Пример включения материалов Кодекса IESBA в учебный курс представлен в разделе 4.4.2 (тема 2.2).

Обратите внимание, что IESBA разработала eCode - веб-инструмент, представляющий Кодекс IEBSA в цифровом формате. Он содержит официальный текст со ссылками на ресурсы и инструменты, разработанные специалистами IESBA (т.е. неофициальные), а также характеристики, которые акцентируют внимание на «строительных блоках» Кодекса. Доступ к eCode можно получить на сайте IESBA.[27]

Международные образовательные стандарты (IES)

Результаты обучения применительно к профессиональной этике описаны в IES 4. Ознакомьтесь с этим документом в сочетании с настоящим разделом Руководства. В IES 4 определены требования в части знания и применения этических принципов, а также соблюдения общественных интересов. Владение всеми областями компетенций, описанными в IES 4, необходимо на промежуточном уровне квалификации.

Напомним, что согласно требованиям IES, результаты обучения должны быть:

- прописаны в составе НПО для получения квалификации; а также
- оценены до присвоения квалификации на основании верифицируемых доказательств.

[25] Международный кодекс этики профессиональных бухгалтеров™ (включая Международные стандарты независимости) Комитета по международным этическим стандартам для бухгалтеров [Кодекс IESBA]. Ссылка: http://www.ethicsboard.org/system/files/publications/files/IESBA-Handbook-Code-of-Ethics-2018.pdf

[26] Стратегия и план работы IESBA на 2019-2023 гг. Ссылка: https://www.ifac.org/system/files/publications/files/IESBA-SWP-2019-2023-Final.pdf

[27] http://www.ethicsboard.org

IES 4 Пункт 9

В IES 4 также предусмотрено требование о том, чтобы программы профессионального образования в сфере бухгалтерского учета «включали основы профессиональных ценностей, этических принципов и подходов для будущих профессиональных бухгалтеров применительно к (a) вынесению профессионального суждения и (b) осуществлению действий в соответствии с этическими принципами, отвечающими общественным интересам». Наиболее действенным и эффективным способом выполнения этого требования является изучение обучающимися кодекса поведения, который они соблюдают или будут соблюдать в роли обучающегося / профессионального бухгалтера.

IES 4 Пункт 10, Пункт 13

Организации-члены IFAC должны интегрировать соответствующие этические требования в программы профессионального образования в сфере бухгалтерского учета. Кроме того, следует помнить, что в соответствии с IES 4 программы обучения и подготовки, относящиеся к этим областям компетенций, должны включать «официально утвержденную и документально оформленную рефлексивную деятельность».

Местные законы и нормативно-правовые акты, включая Кодексы поведения ПБО

В некоторых странах законодательство устанавливает этические нормы поведения профессиональных бухгалтеров посредством определения требований напрямую или путем делегирования полномочий другому органу, например, ПБО, для установления стандартов поведения для своих организаций-членов. Во многих случаях такие кодексы и требования будут основаны на положениях Кодекса IESBA или будут содержать ссылки на него. Одна из основных причин использования Кодекса IESBA заключается в том, что организации-члены IFAC должны в соответствии с Заявлениями об обязательствах организаций-членов разработать кодекс поведения, который будет содержать не менее строгие требования, чем Кодекс IESBA.

Если установлены национальные требования, преподавателям безусловно важно включить эти требования в учебную программу для будущих профессиональных бухгалтеров. Однако это не значит, что преподаватели должны игнорировать Кодекс IESBA. Кодекс IESBA и другие ресурсы IESBA, такие как eCode, являются полезными инструментами для преподавателей, которые помогают формировать профессиональные ценности, этические принципы и подходы у будущих профессиональных бухгалтеров в соответствии с требованиями IES.

К примеру, в Части 1 Кодекса IESBA, в частности в описании фундаментальных принципов и концептуальной основы, представлен структурированный подход, с помощью которого обучающиеся могут стать компетентными в сфере этических рассуждений. Такой структурированный подход позволяет обучающимся лучше понять принципы принятия этических решений вне зависимости от того, какого кодекса они придерживаются.

Независимо от того, какой кодекс(-ы) применяется, важно, чтобы обучающиеся приобрели практические навыки интерпретации и применения требований. Задача состоит в том, чтобы будущие профессиональные бухгалтеры усвоили этические стандарты своей страны в той же степени, что и стандарты бухгалтерского учета, финансовой отчетности, подтверждения достоверности информации и налогообложения. Этические стандарты должны быть не менее важны, чем другие профессиональные стандарты.

Интеграция этических принципов в программы профессионального образования в сфере бухгалтерского учета

Программа обучения будущих профессиональных бухгалтеров должна включать цели обучения, подкрепленные ключевыми компетенциями / результатами обучения, относящимися к профессиональным ценностям, этическим принципам и подходам. Эффективное обучение этическим принципам подразумевает, что:

- значимость этики объясняют обучающимся на раннем этапе;
- ожидания от обучающихся являются последовательными;
- учебные занятия актуальны и ориентированы на практику;
- оценки значимы и объективны.

В следующих разделах эти цели будут рассмотрены более подробно.

Разъяснение значимости этических принципов

Для осознания обучающимися значимости этических принципов необходимо регулярно обсуждать этические аспекты принятия решений с самого начала обучения. В некоторые программы включен специальный курс этики деловых отношений, чтобы обеспечить достаточную углубленность

изучения это темы. В других программах этические принципы интегрированы на протяжении всего учебного процесса, чтобы обучить мышлению и принятию решений в соответствии с этическими принципами в каждом из общих бизнес-контекстов. Передовая практика описана в IES 4, где в пункте A16 отмечается, что:

> *«В рамках программы профессионального образования в сфере бухгалтерского учета профессиональные ценности, этические принципы и подходы могут изначально рассматриваться как отдельный курс или предмет. Однако по мере изучения учебной программы будущими профессиональными бухгалтерами интеграция профессиональных ценностей, этических принципов и подходов в другие курсы или предметы способствует освоению этических аспектов в более широком контексте».*

Другими словами, в рамках всей программы в материалах курса этическим аспектам следует уделять такое же внимание, как и техническим вопросам бухгалтерского учета, аудита или налогообложения. См., например, занятие 5 курса FA2 в примерах материалов. Этические аспекты выбора формулы расчета стоимости запасов рассматриваются в контексте темы «Управленческие решения и этика» (слайд 46), а этические аспекты системы внутреннего контроля обсуждаются в теме 5.8.

Чтобы убедиться, что обучающиеся понимают значимость этических аспектов, преподаватели должны:

- поощрять формирование у обучающихся положительных ценностей – многие молодые люди придают особое значение возможности сделать положительный вклад в жизнь общества (и зачастую ставят это выше материальных и других составляющих успеха);
- включать этические аспекты в широкий спектр тем (финансовая отчетность, финансы, налоги, информационные технологии, управленческий учет и т.д.);
- рассказывать, как определяется успех в бизнесе, акцентируя внимание на ожиданиях заинтересованных сторон в отношении корпоративного управления и устойчивого развития;
- приводить примеры добрых дел компаний и акцентировать внимание на положительных решениях и выгодах для общества и компании;
- освещать текущие и недавние события и негативные последствия (для акционеров, окружающей среды, нарушителя) нарушений этических норм в коммерческих компаниях или иных организациях;
- формировать у обучающихся чувство ответственности за будущие действия.

Обеспечение согласованности ожиданий

Постоянное внимание к этическим требованиям помогает обучающимся осознать, что эти ожидания в равной степени применимы к их работе, к их нынешним и будущим действиям в качестве профессиональных бухгалтеров. Этику следует рассматривать не как «дополнение», а как еще один важный аспект профессиональной деятельности.

Для обеспечения формирования согласованных ожиданий в процессе преподавания этических принципов преподаватели должны:

- рассматривать этические стандарты с точки зрения того, что их значимость, не уступает значимости других стандартов (МСФО, МСА), налоговое законодательство и т.д.). Этические нормы следует рассматривать как еще один стандарт, который необходимо учитывать при проведении операций, принятии коммерческих решений и т.д.;
- рассматривать этические аспекты каждого вопроса в рамках сценария для последовательной подачи информации. Например, на занятии по аудиту не сосредотачивайтесь исключительно на финансовых результатах в одном примере, попросите обучающихся проанализировать этические аспекты в другом примере. Объедините эти понятия;
- обеспечивать изучение фундаментальных принципов и концептуальной основы Кодекса IESBA. Используйте их в качестве основы для обсуждения широкого круга тем и примеров (с акцентом на соответствующие принципы, угрозы и защитные меры);
- если обучающиеся нарушают принципы академической этики (например, плагиат при выполнении заданий), меры следует принимать быстро и системно. Обучающиеся должны видеть, что действия имеют последствия и этические нарушения воспринимают всерьез.

Актуальные и практические учебные занятия

Формы аудиторной работы, которые имитируют реальные задачи, роли и решения, помогают обучающимся понять этические принципы и роль профессионального бухгалтера в контексте коммерческой деятельности. Инструменты для принятия этических решений также учат обучающихся применять их, когда обучающиеся сталкиваются с подобными ситуациями в своей профессиональной деятельности. Задания по анализу и решению этических дилемм также помогают обучающимся формировать такие

профессиональные навыков, как критическое мышление и коммуникативные навыки.

Чтобы сделать учебные занятия актуальными и интересными, преподаватели должны:

- брать за основу текущие события и местные истории (включая дисциплинарные дела, обнародованные / опубликованные ПБО, если таковые имеются, или использовать примеры другой страны, в которой такие дела публикуются);
- использовать различные формы занятий – практические кейсы, обсуждение в малых группах, ролевые игры, дебаты, просмотр новостей и т.д.;
- включать «рефлексивную деятельность» в соответствии с требованиями IES 4; попросить обучающихся подумать о том, как они поступили бы в определенной ситуации, или попросить их подготовить критический анализ того, как они справились с ситуацией в прошлом;
- спрашивать обучающихся, что, по их мнению, нужно делать с людьми, которые нарушают этические нормы в контексте различных сценариев (чтобы понять различия в уровнях нарушений);
- составлять сценарии, в которых обучающимся отводится роль лица, принимающего решения («Вы – финансовый директор / аналитик / аудитор… и вы должны принять решение…); часто обучающиеся игнорируют свою роль и обсуждают ситуацию в третьем лице (говоря «он должен…») вместо того, чтобы действовать в первом лице («я должен был бы…»). Для придания реалистичности напоминайте обучающимся о назначенной им роли;
- исследовать «Почему»?– Каковы были причины и катализаторы проблем; почему люди последовали этой схеме?
- стимулировать обучающихся мыслить критически – распознавать допущения и предубеждения, оценивать альтернативные варианты и отстаивать выводы.

Оценка компетентности будущих профессиональных бухгалтеров в области этики

Помните, что согласно IES 4 и 6:

- будущие профессиональные бухгалтеры должны демонстрировать результаты обучения на ожидаемом уровне квалификации; а также
- сведения, подтверждающие оценку, должны быть верифицируемы.

Как можно проверить этические результаты обучения и подкрепляющие их цели обучения таким образом, чтобы сформировать верифицируемые данные на соответствующем уровне квалификации или углубленности изучения? Вопросы с вариантами ответов вполне объективны, но зачастую предусматривают слишком много ограничений, что мешает им охватить мышление и суждения более высокого уровня, необходимые для решения сложных дилемм. Это затрудняет составление рациональных вопросов с вариантами ответов в области этики. Короткие и длинные кейсы на основе сценариев позволяют в большей степени продемонстрировать навыки принятия этических решений и вынесения суждений. Для обеспечения достаточного охвата и надежности оценки включите этический компонент в несколько вопросов, которые согласуются с разными контекстами и целями обучения.

При разработке шкалы оценки и примеров решений сравните свои оценки и решения с оценками и решениями коллег, чтобы убедиться в достоверности вопросов и приемлемых ответов. Сравнение помогает составить четкие и однозначные формулировки вопросов, а также обеспечить соответствие приемлемых ответов профессиональным суждениям. Проверка вариантов ответа разными специалистами / преподавателями расширяет диапазон приемлемых ответов.

Для получения верифицируемого свидетельства «промежуточного» или «углубленного» уровня квалификации преподаватели должны уделить особое внимание. Преподаватели должны:

- тщательно разрабатывать цели обучения, подкрепляющие результаты обучения на ожидаемом уровне квалификации, особенно в учебных курсах углубленного и профессионального уровня;
- использовать реалистичные и достаточно «пессимистичные» сценарии, которые не предполагают простой ответ;
- составлять вопросы и шкалу оценки таким образом, чтобы они учитывали «более сильные» и «более слабые» ответы, а не один «правильный ответ»;
- тестировать и оценивать процесс рассуждения, а не только итоговое решение (используя 5-этапный подход с выставлением баллов на каждом этапе);
- фиксировать и просить обучающихся записывать результаты своих рассуждений, мотивируя их критически анализировать собственные действия или идеи или подумать о своей приверженности принципу этических решений;

- не забывайте включать вопросы, в которых этический сценарий предполагает результаты без нарушений. Другими словами, убедитесь в том, что не в каждом вопросе, включающем элемент этики, подразумевается, что профессиональный бухгалтер (или другое лицо) совершил какое-либо нарушение. Иногда следует включать ситуации, которые могут быть пессимистичными, но в конечном итоге законными и этичными.

Инструменты, помогающие обучающимся принимать надлежащие решения

Анализ и решение этических вопросов могут представлять сложность для обучающихся без опыта работы. Они часто будут давать ответ «по учебнику» или теоретический ответ, например, «Я бы ушел в отставку» или «Я бы внес правильную запись», не осознавая давления и нюансов, которые возникают в реальной ситуации. Используя вопросы на основе сценариев или кейсов в процессе преподавания и оценки этических компетенций, важно предоставить обучающимся инструменты, которые помогут им проанализировать ситуацию в полном объеме и мыслить с учетом реальных возможностей. Не менее важно, чтобы преподаватели побуждали обучающихся разрабатывать реалистичные и выполнимые планы действий.

Рассмотрим следующий пример: обучающийся отвечает на вопрос на основе этического сценария: «Если бы меня попросили нарушить профессиональные стандарты, я бы уволился». Это ответ на основе знаний, отражающий тот факт, что профессиональный бухгалтер может оказаться в ситуации, когда уход с работы является одним из (и фактически может быть единственным) вариантов действия.

Преподаватель должен подтолкнуть обучающихся к поиску более продуманных ответов на основе компетенций. Это можно сделать, подвергнув ответ сомнению и спросив обучающегося: «Вы бы правда уволились? Это был бы ваш первый вариант выхода из ситуации? Что еще вы могли бы сделать, чтобы разрешить ситуацию достойно с этической точки зрения, не потеряв работу?»

Суть в том, чтобы заставить обучающихся рассказать, как они могут поговорить с работодателем, руководителем и т.д. и убедить их в том, что этический план действий был бы более оптимальным.

Для подготовки обучающихся к таким вызовам (как в аудитории, так и на рабочем месте) важно, чтобы они изучали и применяли на практике инструменты системного подхода к принятию решений, а также способ формулирования решений, способствующий убеждению. Оба этих инструмента помогают будущим профессиональным бухгалтерам научиться противостоять давлению на рабочем месте.

Инструмент 1. Подход к анализу этических дилемм в пять этапов

Этот инструмент помогает освоить системный метод оценки ситуации с точки зрения альтернатив и этических последствий и определить оптимальные действия. Каждый этап включает ряд вопросов, направляющих мыслительный процесс обучающегося.

1. **Определите проблему**
   - Каковы этические аспекты?
   - Какие фундаментальные принципы находятся под угрозой и каким образом?
2. **Изучите мнения заинтересованных сторон**
   - На кого повлияет текущая ситуация и/или действия, которые можно предпринять?
   - Какое влияние оказывается на каждую заинтересованную сторону?
   - Есть ли другие люди, с которыми можно/нужно проконсультироваться?
3. **Определите осуществимые альтернативы**
   - Какие решения можно принять?
   - Есть ли другие варианты в краткосрочной и долгосрочной перспективе?
4. **Оцените значимые с точки зрения этики факторы для каждой альтернативы**
   - Будут ли действия в рамках каждой альтернативы соответствовать фундаментальным принципам и концептуальной основе?
   - Какие этические проблемы могут возникнуть впоследствии?
5. **Сделайте свой выбор и обоснуйте его**
   - Кому вы должны сообщить о своем решении?
   - Каким образом вы исполните свое решение?
   - Какие документы будут иметь значение?

Обучение использованию системной основы для анализа этических аспектов вопроса может сделать учебный процесс более согласованным, актуальным и практико-ориентированным. Важно отметить, что модель может быть итеративной в силу появления новой информации, новых альтернатив и т.д.

Инструмент 2. Организация дискуссии

Обучающиеся зачатую могут определить верный курс действий, но осуществить такие действия им будет гораздо сложнее, поскольку во многих случаях нужно будет убедить другого человека (например, директора, коллегу или клиента), что решение является приемлемым. Чтобы подготовить обучающихся к решению этических дилемм, мы должны научить их, как убедить других в необходимости предпринять соответствующие действия. Для этого требуются навыки формирования отношения и ведения переговоров.

Решение в виде бизнес-кейса:

1. Определите, кого вы должны убедить.
2. Проанализируйте их точку зрения и мотивацию – что для них важно?
3. Оцените, как отсутствие «правильных» мер может создать угрозу тому, что для них важно.
4. Представьте свои доводы с учетом их точки зрения.

Такой подход позволит не вступать в дебаты на тему «правильно / неправильно» и даст возможность акцентировать внимание на согласовании взаимовыгодных результатов.

Обучающимся следует дать возможность использовать эти инструменты на практике, чтобы они могли сформировать уверенность в своих решениях.

Просмотрите раздел 4.4.2 (тема 2.2 «Инструменты для принятия этических решений»), где приводится пример включения этих инструментов в пример курса «Внешний аудит».

3.4.3

Внедрение информационно-коммуникационных технологий в программу обучения бухгалтерскому учету

По мере расширения использования технологий и систем организациями и обществом в целом все больше внимания уделяется применению технологичных учебных материалов в сфере обучения бухгалтерскому учету.

Как и в случае с этическим аспектом, существуют два подхода, которые можно применить в образовательных программах для бухгалтеров:

1. отделить темы, связанные с технологиями, и преподавать их в рамках отдельного курса;
2. интегрировать темы по ИКТ в соответствующие технические дисциплины, например, обучать использованию бухгалтерского программного обеспечения и разъяснять преимущества автоматизации процессов в рамках курса бухгалтерского учета, аудиторских программ и аналитики данных в рамках курса аудита, искусственного интеллекта и приложений на основе глубокого обучения в рамках курса бизнес-стратегии и т.д.

Учитывая масштабы этой тематической области, а также ее переменчивость, имеются веские основания для объединения обоих подходов. Будущие профессиональные бухгалтеры только выиграют от совмещения:

- базового курса, который обеспечивает достаточную глубину охвата ИКТ, с
- внедрением практических примеров применения этих технологий в каждый курс программы, а также перспективных примеров и занятий, направленных на рассмотрение возможных направлений развития технологий в будущем.

IAESB реализует проект по пересмотру IES, призванный лучше раскрыть требования к компетентности в области ИКТ и профессиональному скептицизму, которым должны соответствовать будущие профессиональные бухгалтеры в рамках НПО.

В IES 2 сформулированы следующие результаты обучения применительно к ИКТ:[28]

i. Объяснять влияние изменений в сфере ИКТ на условия работы и бизнес-модель организации.

[28] https://www.iaesb.org/publications/revisions-ies-2-3-4-and-8-1

ii. Объяснять, как ИКТ способствуют проведению анализа данных и принятию решений.

iii. Объяснять, каким образом ИКТ способствуют выявлению, представлению отчетности и управлению рисками в организации.

iv. Использовать ИКТ для анализа данных и информации.

v. Использовать ИКТ для повышения эффективности и результативности коммуникации.

vi. Применять ИКТ для повышения эффективности и результативности систем организации.

vii. Анализировать пригодность процессов и механизмов контроля в области ИКТ.

viii. Выявлять улучшения в процессах и механизмах контроля в области ИКТ.

Область компетенций в сфере ИКТ находится на промежуточном уровне квалификации.[29]

В разделах 2.1.6 и 3.1.2 обсуждается взаимосвязь между ключевыми компетенциями / результатами обучения и соответствующими тематическими областями. Напомним, что компетенции используют для разработки тематических областей, которые определяют учебные программы / планы и конкретные цели обучения, формирующие структуру каждого курса.

Например, CPA Canada разработала всеобъемлющие ключевые компетенции, которые включают требования IES. Компетенции в сфере ИКТ интегрированы в области компетенций, а не выделены в отдельную тему. Например, область компетенций «Финансовая отчетность» включает в себя две компетенции:[30]

1.1.3 Оценивает системы отчетности, требования к данным и бизнес-процессы для обеспечения достоверности финансовой отчетности.

1.1.4 Объясняет влияние современных тенденций, возникающих проблем и технологий на финансовую отчетность.

Преподавание дисциплин ИКТ предусмотрено и в программе профессиональной подготовки CPA Canada исходя из следующего перечня тематических областей:[31]

Тематические области

1. Системные понятия
   - **a.** Теория систем
   - **b.** Организация и распространение данных (системы и результаты)
   - **c.** Люди, аппаратное обеспечение / устройства, программное обеспечение, данные, сети, процессы, формирующие систему
   - **d.** Заинтересованные стороны и их интересы в системах
2. Представление информации для принятия решений
   - **a.** Визуализация финансовых и нефинансовых данных
   - **b.** Панель инструментов, графики, таблицы, создание отчетов
   - **c.** Передача информации для принятия качественных решений
   - **d.** Оформление информации, признавая неопределенность
3. Значимость информации и информационных систем для организаций
   - **a.** В чем заключается ценность информации для процесса принятия решений?
   - **b.** Преобразование данных в информацию, актуальную для принятия решений
   - **c.** Создание интеллектуальной собственности и формирование знаний
   - **d.** Совершенствование бизнес-процессов
   - **e.** Согласованность со стратегией организации
   - **f.** Модели расчета стоимости информационных технологий, бюджетирования и возвратных платежей
   - **g.** Использование информации в соответствии с этическими принципами
4. Типы систем, необходимых организациям для представления информации в соответствии с их целями

   Приведенный ниже перечень примеров не является исчерпывающим:

   - системы обработки учетных данных (AIS) / система планирования ресурсов предприятия (ERP) / система обработки транзакций

[29] Там же, пункт 7, таблица A

[30] CPA Canada, Карта компетенций дипломированного профессионального бухгалтера: понимание компетенций, которые должен продемонстрировать кандидат на звание дипломированного бухгалтера (2019) (The Chartered Professional Accountant Competency Map: Understanding the Competencies a Candidate Must Demonstrate to Become a CPA). Ссылка: CPA Canada <https://www.cpacanada.ca/en/become-a-cpa/pathways-to-becoming-a-cpa/national-education-resources/the-cpa- competency-map>

[31] Там же, стр. 137-138

- системы бизнес-интеллекта и аналитики
- управление отношениями с поставщиками
- управление взаимоотношениями с клиентами
- распределенные базы данных / бухгалтерские книги (блокчейн) и цифровые платежные системы / криптовалюты

5. Качество информации для принятия решений
   a. Параметры качества информации – актуальность, простота использования, целостность, своевременность
   b. Типы данных и их атрибуты (характер, источники, формат, сроки, степень и уровень агрегации)
   c. Профессиональный скептицизм в отношении данных
   d. Качество информации и влияние моделей обработки
   e. Очистка данных
6. Моделирование данных и информации
   a. Структура и стандарты данных
   b. Извлечение и импорт данных
   c. Жизненный цикл данных
   d. Системы управления базами данных
   e. Понимание требований к пользовательской информации
   f. Аналитика и построение моделей (описательная, диагностическая, прогнозирующая, предписывающая)
   g. Стандарты теговой разметки и представления данных (Xml, XBrl)
   h. Бизнес-интеллект, искусственный интеллект и машинное обучение
   i. Модель в сопоставлении с принятием решений на основе данных
   j. Проверка модели
   k. Интерпретация и профессиональный скептицизм в отношении моделей и аналитики
7. Управление инфраструктурой и архитектурой информационных систем
   a. Согласованность архитектуры информационных систем с коммерческой стратегией
   b. Планирование и управление информационными системами
   c. Вопросы ИТ-инфраструктуры:
      - компоненты ИТ-инфраструктуры
      - собственные разработки в сопоставлении с аутсорсингом
      - облачные вычисления (частные, публичные, гибридные; SaaS, PaaS, IaaS)
      - управление отношениями с поставщиками – соглашения об уровне обслуживания и проблемы интеграции
      - управления ИТ-активами
      - риск ИТ-проекта и разработка бизнес-кейса
      - искусственный интеллект
      - автоматизация процессов
      - Интернет вещей
      - последствия для аудита
8. Жизненный цикл систем
   a. Роль бухгалтера / бизнес-консультанта / аудитора и типовые этапы жизненного цикла системы
   b. Покупка, собственная разработка, настройка, сборка и интеграция (покупка в сопоставлении с разработкой)
   c. Выбор и управление взаимодействием с поставщиками (особенно пользовательские требования, тестирование, управление изменениями и управление рисками)
   d. Влияние на процессы и риски внедрения для всех пользователей (например, для внешнего аудитора, иных поставщиков)
   e. Тестирование систем (функция внешнего и внутреннего аудита) и управление преобразованием данных
   f. Изменения систем и их обслуживание (управление внесением исправлений)
9. Риски и механизмы контроля
   a. Влияние риска информационной системы на риск для предприятия
   b. Идентификация угроз и рисков (включая, помимо прочего, киберриск и риск мошенничества)
   c. Обязанности по выявлению мошенничества
   d. Цели и стратегии управления рисками
   e. Надежность систем – защита от несанкционированного доступа, конфиденциальность, безопасность, целостность, доступность
   f. Функции внутреннего контроля – предотвращение, обнаружение, исправление и оценка затрат

g. Рамочные системы ИТ-управления и контроля (например, Coso, CoBiT, iTil)

h. Соблюдение нормативных требований (например, законы о конфиденциальности, свободе распространения информации и борьбе со спамом)

i. Влияние новых / меняющихся технологий на подверженность риску

Будущие профессиональные бухгалтеры должны научиться применять на практике широко используемые инструменты и изучить новые технологии и инновации, которые очевидно будут влиять на профессиональную деятельность и роль бухгалтеров.

Как помочь обучающимся научиться применять современные инструменты на практике:

- Включите курсовую работу, предусматривающую изучение базовых понятий, связанных с аппаратным и программным обеспечением и тенденциями (например, мобильные вычисления, программное обеспечение как услуга), сетевой безопасностью (физическая безопасность, наилучшие способы ведения паролей, использование двухфакторной аутентификации, ewalls и т.д.), облачными вычислениями, блокчейном, углубленным машинным обучением и кибербезопасностью.
- Предоставьте учебные материалы, которые объясняют, как ИКТ используются специалистами по бухгалтерскому учету. Например, при обучении элементам управления тестированием включите тему по распространенным средствам контроля доступа и авторизации и преимуществам проверки на предмет несанкционированного доступа.
- Включите виды аудиторной работы, требующие использования распространенных программных средств, таких как Microsoft Excel, программных пакетов по бухгалтерскому учету и налогообложению, которые обычно используются в стране, а также акцентируйте их эффективность и преимущества для принятия решений. Просмотрите, например, компьютерные иллюстрации в Образце программы (см. разделы 4.3.2 и 4.4.1).
- Включите в задания вопросы, которые основываются на практических видах аудиторной работы и позволяют обучающимся приобрести опыт работы с программными пакетами.
- Дайте задание подготовить групповые проекты, которые требуют от обучающихся разработать презентации и представить их в аудитории с использованием программного обеспечения для презентаций, обычно используемого в стране, такого как Microsoft PowerPoint.
- Воспользуйтесь преимуществами систем управления процессом обучения, доступных в вашем учебном заведении, и убедитесь, что студентам удобно взаимодействовать посредством различных доступных средств коммуникации.
- В заданиях и на экзаменах используйте распространенные методы коммуникаций, используемые в бизнесе, и интегрируйте навыки общения. Например, вместо того, чтобы обучающиеся просто отвечали на вопросы, попросите их оформить свой ответ в виде электронного письма своему руководителю, клиенту или коллеге.

Новые технологии и инновации

Для включения учебных материалов, которые охватывают новые технологии и инновации, может потребоваться особый подход ввиду темпов изменений и времени, необходимого для разработки учебного курса. Тем не менее, важно, чтобы обучающиеся научились работать с инструментами, которые им понадобятся для успешной работы в стремительно меняющемся мире бизнеса. Для этого необходимо:

- разработать учебные материалы, в которых рассмотрены базовые понятия новых технологий и их использование в системе бухгалтерского учета и финансовой отчетности (например, использование аналитики данных аудиторами, автоматизация учетных транзакций и ввод данных в рамках автоматизации процессов, привлечение финансирования посредством первичного размещения монет и криптовалют, а также использование искусственного интеллекта для оценки кредитоспособности банками);
- применять исследовательские задания, в рамках которых обучающиеся должны изучить новые технологии, объяснить их своими словами и рассмотреть их применение в контексте профессиональной деятельности;
- интегрировать вспомогательные компетенции, такие как управление изменениями, навыки проведения исследований и учет этических аспектов при постановке задач для обучающихся.

3.5

Разработка системы оценки с учетом содержания курса и целей обучения

3.5.1

Характеристики качественной оценки

Передовая практика оценки профессиональных бухгалтеров и будущих профессиональных бухгалтеров определяется требованиями IES 6. Ознакомьтесь с важными аспектами этого стандарта, представленными в разделе 2.2.2. В частности, ознакомьтесь с пояснениями следующих характеристик в таблице 6:

Надежность

- Оценка постоянно дает один и тот же результат с учетом одних и тех же обстоятельств.
- Большинство проверяющих письменные работы, действуя самостоятельно, постоянно выносят одно и то же суждение с учетом одних и тех же обстоятельств.

Это достигается, например, посредством:

- выбора компетентных и опытных разработчиков, рецензентов и экзаменаторов;
- обеспечения защиты экзаменационных материалов;
- непрерывного мониторинга последовательности экзаменационных оценок, когда два разных экзаменатора выборочно выставляют оценку за одну и ту же экзаменационную работу;
- проведения психометрического анализа результатов – статистических данных, используемых для оценки любых исключений (например, вопросы, которые не делят обучающихся на сильных и слабых или способствуют эффективному принятию решения о сдаче / не сдаче экзамена).

Обоснованность

- Оценка измеряет то, что она должна измерять (т.е. компетентность нового или будущего профессионального бухгалтера).

Это достигается, например, посредством:

- охвата ряда технических компетенций, а также профессиональных навыков, ценностей, этических принципов и подходов;
- разработки и соблюдения спецификаций экзаменов («планы экзаменов»).

Беспристрастность

- Оценка является справедливой и непредвзятой.

Это достигается, например, посредством:

- проведением анализа на предмет предвзятости;
- обеспечением единообразия экзаменов в разных регионах.

Прозрачность

- Обнародование данных оценки, таких как:
  - содержание или области компетенций, подлежащие оценке;
  - ожидания в отношении результативности, необходимой для достижения успеха;
  - сроки проведения оценки.

Это достигается, например, посредством:

- предоставления образцов и/или материалов прошлых экзаменов или вопросов в качестве инструментов обучения;
- обнародования планов экзаменов;
- публикации общей информации по экзамену.

Достаточность

- Оценка:
  - **a.** сбалансирована по масштабу, знаниям и практическому применению;

b. объединяет материалы из разных областей, применимые к разным ситуациям и контекстам.

- В процессе оценки необходимо проверить «достаточно», чтобы иметь возможность определить, достигнут ли достаточный уровень компетентности.

Это достигается, например, посредством:

- проведения экзаменов на протяжении всей программы с одним или несколькими КПЭ, направленных на оценку компетентности по завершении программы сертификации.

Оценки должны обеспечивать высокий уровень всех этих характеристик, а работа по оценке должна строиться на объективных и документально оформленных верифицируемых данных. Мы вернемся к этим характеристикам в рамках обсуждения различных видов оценочных вопросов.

Важным фактором проведения качественных оценок является то, что они направлены на оценку технических компетенций, а также профессиональных навыков, ценностей, этических принципов и подходов, что обеспечивает обоснованность и достаточность оценки.

Кроме того, вспомните обсуждение проблемы предвзятости в разделе 3.3.2. Предвзятость можно определить как наличие некоторой характеристики оценки, которая дает различные результаты у людей с одинаковыми способностями, но разным бэкграундом или разными особенностями, не связанными с их компетентностью.

Исключение предвзятости является важным элементом беспристрастности. Это особенно важно в условиях экзамена, где рассеянность может привести к снижению успеваемости, а незнакомые термины или язык могут поставить обучающихся в неравное положение, поскольку они не могут обратиться к однокурсникам или преподавателю за разъяснениями или поискать их значение в Интернете.

3.5.2

Формативная и суммативная оценка

Формативные и суммативные оценки играют существенную роль в профессиональном обучении. Формативная оценка в основном формируется из заданий, викторин в аудитории, упражнений и презентаций, которые позволяют обучающимся формировать компетенции и демонстрировать прогресс, получая при этом обратную связь для исправления и корректировки применения понятий. Суммативные оценки – это оценки, призванные объективно оценивать уровень компетентности, демонстрируемый обучающимся на промежуточных этапах и на момент завершения курса или программы в целом. Примером может служить метафора:

«Когда повар пробует суп, это – формативная оценка. Когда гости попробуют суп, это - суммативная оценка».[32]

Формативные оценки

Формативные оценки призваны:

- повысить эффективность процесса обучения;
- обеспечить обратную связь об успехах в освоении учебного курса;
- поощрять самодисциплину и эффективные методы обучения.

В зависимости от структуры курса задания также могут давать определенное представление о форме и содержании экзамена.

Частота и формат заданий должны основываться на содержании курса. Их тип может варьироваться. Задания могут быть в форме вопросов с

[32] Роберт Э. Стейк, почетный профессор педагогики Университета Иллинойса
https://resourced.prometheanworld.com/types-of-summative-formative-assessment/

вариантами ответов и вопросов с кратким ответом, направленных на проверку понятий на основе знаний, интегративных кейсов, онлайн-дискуссий или групповых проектов, направленных на проверку навыков более высокого порядка, таких как анализ, синтез и критическое мышление.

Учебная нагрузка также должна учитываться при структурировании заданий. Обучающимся поможет, если учебная нагрузка в рамках курсов и программы будет сбалансированной и предсказуемой, что позволит им избежать перегрузки. Это особенно актуально, если предполагается, что обучающиеся будут работать (приобретая профессиональный опыт) без отрыва от учебы. Задания также должны быть структурированы таким образом, чтобы у обучающихся было время изучить полученную обратную связь и учесть ее при подготовке к экзамену. Например, представляется целесообразным не требовать подготовки комплексных тематических докладов, если в скором времени планируется проведение итогового экзамена, - вместо этого следует рассмотреть возможность дать такое задание после прохождения трех четвертей курса.

Технологии имеют существенное значение как для формативных, так и суммативных оценок:

- Для проведения формативных оценок технологии предоставляют ряд возможностей в условиях относительно низкого риска (т.е. технологические сбои не оказывают существенного влияния, если оценку можно легко повторить или перенастроить). Возможности оценки в режиме онлайн включают тесты, викторины, презентации и методы группового взаимодействия, такие как дискуссионные форумы.
- Для проведения суммативных оценок крупные ПБО организуют онлайн-экзамены, используя целый ряд вопросов (вопросы с вариантами ответов и т.д.). Сам по себе процесс оценки позволяет обучающимся вводить ответы в режиме онлайн и выставлять оценки за эти ответы также в режиме онлайн. В настоящее время существует возможность безбумажной оценки.

Технологический риск, однако, присутствует в случае, если влияние на суммативные оценки достаточно высоко. Например, отсутствие подключения может отрицательно сказаться на результатах экзаменов и карьерных перспективах обучающегося. Такой риск можно отрегулировать и смягчить, но нельзя устранять. На практике преимущества оценок с применением технологий перевешивают риски, особенно в плане повышения надежности выставления оценок с помощью онлайн-мониторинга работы проверяющих письменные работы.

Суммарные оценки

Основной целью суммативных оценок является достижение и обеспечение возможности продемонстрировать достаточный прогресс в формировании компетентности до квалификации для перехода на следующий этап обучения исходя из успеваемости обучающихся согласно целям обучения. Суммативные оценки гарантируют достижение и способность продемонстрировать компетентность на требуемом уровне квалификации, достаточном для начала деятельности в качестве профессионального бухгалтера.

Экзамены являются наиболее распространенной формой суммативной оценки. При разработке экзаменационных материалов важно одновременно подготовить примеры решений, которые можно использовать в качестве основы для выставления оценок. Решения должны быть достаточно подробными, чтобы экзаменатор(-ы) могли последовательно оценивать ответы. Для открытых субъективных вопросов стоит использовать указания на области знаний, которые обучающиеся должны раскрыть в своих ответах. Такие указания также дают понять, какой ответ соответствует оценке «отлично», «хорошо», «удовлетворительно» и «неудовлетворительно». Однако для таких типов вопросов мы настоятельно рекомендуем разработчику оценки составить полный ответ в форме, ожидаемой от обучающихся, что обеспечит обоснованность ожиданий и позволит более точно определить временные рамки. Для всех оценок также важно, чтобы коллега или помощник преподавателя просмотрели материалы оценки с позиции обучающегося, – используя только разрешенные инструменты, – для прояснения требований и обеспечения согласованности с содержанием курса и учебными занятиями.

Выставление итоговой оценки

В рамках некоторых программ формативные оценки включают в итоговые оценки обучающихся. В рамках других программ необходимо успешно выполнить задания, чтобы быть допущенным к сдаче итогового письменного экзамена, оценка которого будет итоговой. Экзамен, за который выставляют 100% итоговой оценки обучающегося, безусловно, имеет более высокую значимость, при этом сам экзамен должен соответствовать всем качественным характеристикам (надежность, обоснованность и т.д.). Учет формативных оценок при выставлении итоговой оценки дает больше возможностей для оценивания компетентности и позволяет расширить диапазон вариантов оценки для соответствия качественным характеристикам.

3.5.3

Разработка и проведение экзаменов

Разработка экзаменационных материалов

Процесс разработки экзаменационных материалов зависит от контекста экзамена. На уровне университета экзамены, как правило, разрабатывает и проводит преподаватель для своих групп обучающихся. Для сертификации ПБО экзамены обычно разрабатывает экзаменационная группа, состав которой зачастую отличается от группы разработчиков образовательных материалов организации. Процесс разработки и проведения экзаменов, описанный ниже, будет соответствовать строгим стандартам ПБО, процессы в университетах будут схожими, если ПБО опирается на университетские программы или модули. Если ПБО не использует университетские программы или модули, университеты могут применять следующие процессы в качестве примеров передовой практики.

Вне зависимости от конкретных процессов разработки, существуют общие этапы для всех экзаменов:

1. Разработка спецификации экзамена

Экзамены необходимо надлежащим образом планировать, чтобы обеспечить возможность проверки компетентности и навыков обучающегося в достаточном объеме в течение отведенного времени. Планирование требуется для достаточного охвата ключевых областей, соответствующего соотношения тем и надлежащего использования различных видов вопросов. План следует оформить в виде документа, который часто называют «план экзамена». Определение спецификаций экзамена можно описать следующим образом:

a. **Определите, *что* следует оценивать** – оцениваемый материал будет соответствовать компетенциям, указанным в составе ключевых компетенций, результатам обучения IES, тематическим областями, предписанным нормативными документами и т.д. Спецификации экзамена могут напрямую отражать эти ключевые компетенции / результаты обучения или могут быть составлены на основе терминологии целей обучения, соответствующих компетенциям. В рамках курса или материалов для подготовки к экзамену любой материал, который не является предметом экзамена, должен быть четко обозначен и исключен из спецификаций экзамена.

b. **Определите степень значимости компетенций / тем** - степень охвата каждой области компетенций или темы должна быть указана исходя из ее значимости для функций профессионального бухгалтера. Значимость может субъективно оценить преподаватель в рамках университетского курса на основе учебной программы или формально и объективно определить ПБО в контексте анализа практик.

c. **Определите, *как* следует проверять усвоение материала** – укажите соответствующие виды оценки (варианты ответов, краткий ответ / направленный ответ, анализ кейса и т.д.). Виды оценки часто меняются по мере прохождения программы. В рамках курсов более низкого уровня экзамены могут быть построены исключительно на вопросах с вариантами ответов исходя из целевого уровня таксономии Блума, а также ввиду того, что часть итоговой оценки обучающихся формируется с учетом других видов оценок, полученных за выполненные задания. В рамках курсов профессионального уровня экзамены обычно включают анализ кейсов в качестве обязательного компонента и ограниченное количество вопросов с вариантами ответов.

d. **Определите приемлемую продолжительность экзамена** - продолжительность экзамена будет зависеть от контекста и степени учета других оценок при определении компетентности. Экзамены в университете обычно длятся от 1 до 3 часов, тогда как продолжительность квалификационных экзаменов ПБО может превышать 10 часов, разбитых на несколько дней.

e. **Зафиксируйте спецификации в плане экзамена, с которым могут ознакомиться обучающиеся** – план должен включать:

   - ключевые компетенции / результаты обучения и/или цели обучения / тематические области, которые являются предметом экзамена;
   - степень значимости исходя из уровней квалификации или уровней углубленности изучения (например, не более 20% экзамена будут составлять основы);

- типы вопросов, которые будут использоваться, и приемлемый процентный вес каждого вопроса (например, вопросы с вариантами ответов – до 30-40%, вопросы с краткими ответами – 20-30%, анализ кейсов – 30-40%);
- минимальный и максимальный процент охвата материала из каждой области компетенций или занятия;
- для КПЭ, включающих обязательный материал.

2. Определение лиц, которые будут осуществлять подготовку экзаменационных материалов

В университетах экзаменационные материалы обычно разрабатывает преподаватель, возможно, с привлечением помощника. Коллеги могут разрабатывать экзаменационные материалы совместно или просматривать материалы друг друга. В случае квалификационных экзаменов ПБО, напротив, будет скорее всего приглашен сторонний экзаменатор. Он должен обладать обширным опытом в предметной области и во многих случаях будет иметь ученую степень (например, преподаватель университета, имеющий степень доктора философии), но также может быть профессиональным бухгалтером с соответствующим опытом в сфере преподавания и оценки. Участие профессиональных бухгалтеров в разработке экзаменационных материалов помогает обеспечить актуальность и реалистичность экзаменов, что повышает обоснованность оценки.

3. Разработка экзаменационных материалов

Разрабатывайте вопросы и примеры решений в соответствии с планом экзамена. Для соблюдения спецификаций вопросы должны соотноситься с ключевыми компетенциями / результатами обучения или целями обучения, а также с местом, отведенным материалу в рамках занятий курса. Следует также определить уровни квалификации или углубленности. Для экзаменов более высокого уровня, таких как сертификационные экзамены ПБО, может потребоваться официальная документация, чтобы подтвердить соответствие плану экзамена.

Экзаменационные материалы можно разрабатывать комплектами (предпочтительно) или по отдельности. Для сертификационных экзаменов ПБО экзаменационные материалы часто разрабатывают комплектами, поскольку для каждой сессии предлагаемого курса / экзамена требуются разные, но сопоставимые материалы. В зависимости от программы может понадобиться от 1 до 4 комплектов экзаменационных материалов в год, и для каждой сессии требуются отдельные материалы. В рамках некоторых программ обучающимся можно предоставить материалы предыдущих экзаменов в качестве учебного пособия – обучающиеся однозначно предпочитают такой подход, но разработка новых экзаменационных материалов для каждой сессии может быть дорогостоящей.

4. Организуйте рецензирование

Экзаменационные материалы необходимо проверить на предмет ошибок и неточностей, редакционных погрешностей (грамматика, формулировки), культурных предубеждений (для обеспечения нейтральных и не вводящих в заблуждение формулировок) и т.д.

Экзаменационные материалы ПБО проходят рецензирование, которое становится все более обстоятельным в зависимости от уровня программы. Рецензирование обычно проводится в разных формах. Любые комментарии необходимо изучить до выпуска экзаменационных материалов. В рамках разработки и рецензирования экзаменационных материалов профессиональными комитетами требования по каждому вопросу должны быть проверены на предмет обоснованности – чтобы подтвердить, что ожидаемые результаты обучающихся соотносятся с соответствующей компетенцией, темой(-ами), целью(-ями) обучения и уровнем(-ями) квалификации или углубленности.

В рамках университетского курса процесс рецензирования обычно менее формализован, но все же важен. Рецензирование могут провести коллеги или помощники.

5. Утвердите экзаменационные материалы и подготовьте их для использования

Итоговое утверждение может быть формальным или неформальным. Необходимо завершить форматирование и рецензирование, получить все необходимые согласования, сделать фотокопии экзаменационных материалов с соблюдением мер безопасности и подготовить их для безопасной электронной передачи, если экзамен проводится с использованием компьютерного оборудования.

Проведение экзамена

Экзамены можно проводить как в простой форме в аудитории, так и в сложной форме путем создания экзаменационного центра с полным набором средств защиты. Вне зависимости от контекста, средства защиты имеет существенное значение. Экзамены более высокого уровня подразумевают применение более серьезных средств защиты, особенно если экзаменационные вопросы не подлежат раскрытию и будут повторно использоваться для проведения экзаменов в будущем.

Стандартные меры защиты на университетских экзаменах, проводимых в аудиториях, включают обеспечение достаточного пространства между экзаменуемыми, использование запасных комплектов экзаменационных материалов (это могут быть одни и те же вопросы, но в другом порядке) с тем, чтобы сидящие получили разные варианты экзаменационных работ, запрет на использование средств связи и обеспечение должного контроля.

При проведении профессиональных экзаменов и итоговых университетских экзаменов в экзаменационном зале или центре:

- обеспечьте должный контроль экзаменационных материалов до их передачи наблюдателям;
- экзамены проводят наблюдатели (эти функции могут выполнять сотрудники университета / бухгалтерской организации или проверенные волонтеры);
- используются жесткие стандарты и процедуры контроля экзаменационных вопросов, пустых и заполненных экзаменационных бланков; на экзаменационные формы могут быть нанесены серийные номера;
- соблюдаются строгие правила в отношении предметов, которые можно принести в экзаменационную аудиторию (например, калькуляторы, хронометры, словари, своды правил или стандартов и т.д.);
- экзаменуемые должны находиться на достаточном расстоянии друг от друга;
- проводится тщательная проверка удостоверений личности экзаменуемых;
- ответы экзаменуемых или заполненные формы идентифицируются по номеру обучающегося, а не по фамилии для недопущения возможной предвзятости при выставлении оценок.

Выставление экзаменационных оценок

Процедура выставления оценок также зависит от условий проведения экзамена. На экзаменах в университетах оценки обычно выставляет преподаватель, возможно, с привлечением помощников. Необходимо обеспечить последовательность, справедливость и беспристрастность процесса выставления оценок, особенно если в нем задействованы несколько человек. Регулярное использование шкалы оценок и выборочные проверки ранее выставленных оценок помогут избежать искажений при выставлении оценок (когда с течением времени проверяющие письменных работ начинают непреднамеренно проявлять большую снисходительность или строгость при выставлении оценок).

Для сертификационных экзаменов ПБО более высокого уровня процедура выставления оценок, как правило, намного более обстоятельна; при этом проверяющие письменные работы работают с конкретными вопросами, а старший специалист по проверке работ обеспечивает надзор и контроль качества. Одновременно можно проводить статистический анализ и психометрическую оценку для обеспечения достоверности результатов. Это особенно актуально для КПЭ, которые полностью основаны на компетенциях.

Экзаменационные оценки и проверенные работы должны храниться в течение достаточно длительного периода времени и служить объективным подтверждением оценок и результатов.

В других разделах этой части будут рассмотрены различные виды общих оценочных вопросов и их использование для обеспечения качественной оценки.

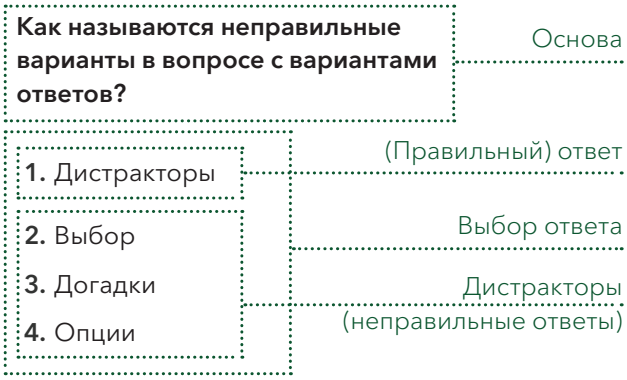
3.5.4

Разработка качественных вопросов с вариантами ответов

Вопросы с вариантами ответов (ВВО) часто используют в системе образования в сфере бухгалтерского учета, но они зачастую плохо сформулированы. Зачастую ВВО направлены на проверку запоминания, а не навыков более высокого уровня. В этом разделе мы рассмотрим, как формулировать ВВО, чтобы продвинуться на более высокие уровни таксономии Блума и добиться характеристик качественной оценки, к которым мы стремимся в соответствии с IES 6.

Для начала обсудим терминологию ВВО. Сам вопрос – это основа. Варианты ответов включают правильный ответ и дистракторы (неправильные ответы).

Архитектура ВВО



Преимущества и недостатки ВВО

ВВО очень эффективны для проверки усвоения некоторых видов материала, но они также имеют и определенные недостатки. Основные преимущества и недостатки ВВО:

+ Преимущества

- легко отметить вручную
- можно использовать при тестировании на компьютере
- позволяют охватить широкий круг тем за короткий промежуток времени
- позволяют относительно быстро составить вопросы на когнитивном уровне от нижнего до среднего
- позволяют использовать несколько форматов для обеспечения гибкости

– Недостатки

- можно отгадать ответ
- «все или ничего» – нет возможности выставить определенное количество баллов за объяснения
- может быть сложно сформулировать достаточное количество дистракторов
- сложно проверить более высокие когнитивные уровни (и требуется больше времени для составления таких ВВО)
- зачастую неудачно сформулированы

Таким образом, ВВО могут быть эффективным и рациональным инструментом, а также способствовать надежности экзамена и расширить масштаб охвата материала, но для разработки качественных вопросов требуется усердие и практика. Вопросы зачастую бывают слишком простыми или слишком очевидными (как ответ, так и один или несколько дистракторов), нацелены на слишком низкий когнитивный уровень, содержат вводящие в заблуждение формулировки и т.д.

Достижение качественных характеристик при помощи ВВО

Грамотно составленные ВВО, включенные в задания и экзамены, могут эффективно повысить надежность, обоснованность и достаточность оценки в целом. В сочетании с другими типами вопросов ВВО помогают расширить диапазон доступных возможностей для оценки и избежать перевеса в сторону одной темы.

При разработке вопросов с вариантами ответов для использования в заданиях и на экзаменах необходимо учитывать несколько факторов, чтобы достигнуть качественных характеристик, обозначенных в IES 6.

Надежность

С точки зрения безопасности вопросы заданий и экзаменов должны регулярно меняться (особенно это касается вопросов экзаменов, поскольку они, как правило, используются для суммативных оценок более высокого уровня). Если для каждой сессии используют новые экзаменационные материалы,

надежность обеспечена, если обучающийся демонстрирует одинаковые результаты на экзамене (т.е. статистически близкие к одному и тому же баллу) независимо от того, выбрал ли обучающийся «вариант А» или «вариант В». Для этого необходимо, чтобы ВВО:

- составляли и рецензировали компетентные специалисты;
- были сформулированы четко и однозначно;
- предусматривали один правильный (или однозначно лучший) ответ.

Обоснованность

Обоснованность относится к вопросам, направленным на проверку важных навыков и способностей новых и будущих профессиональных бухгалтеров. Другими словами, необходимо проверить только материал занятия / курса, а оценка должна соответствовать матрице компетенций или требуемым результатам обучения. Это можно обеспечить напрямую или, что более вероятно, через цели обучения курса, которые соответствуют ключевым компетенциям / результатам обучения.

Чем больше суждений предусматривает вопрос, тем сложнее это проверить с помощью ВВО. Кроме того, такие компетенции, как коммуникативные навыки и работа в команде, лучше всего проверять с помощью других методов, в частности, посредством аудиторных занятий, таких как презентации и групповые проекты, а также при помощи оценки на рабочем месте.

Для обеспечения обоснованности ВВО должны быть реалистичными и должны быть направлены на проверку усвоения понятий, актуальных для функций профессионального бухгалтера. Проверяющие письменные работы должны учитывать ограничения, связанные с использованием ВВО в качестве формата вопросов, и не пытаться проверять компетенции, которые нельзя проверить таким образом.

Беспристрастность

Для проведения справедливой и беспристрастной проверки вопросы не должны быть предвзятыми. Предвзятость может подразумевать любой вид ситуативного контекста или языка, которые затрудняют ответ для одного обучающегося по сравнению с другими обучающимися, при этом затруднения не связаны с компетентностью. Например, формулировки должны быть профессиональным, не содержать сленг или другие слова, которые могут быть незнакомы лицам, не являющимся носителями определенного языка, или тем, кто не вырос в стране (или регионе).

Для обеспечения справедливой и непредвзятой оценки при использовании ВВО:

- избегайте использования жаргонизмов, если только они не являются неотъемлемой частью предмета и должны быть понятны всем обучающимся;
- избегайте использования сленга или разговорных выражений, которые могут быть незнакомы обучающимся, родной язык которых отличается от языка обучения, или которые выросли в другой стране (или регионе страны с другими традициями или диалектами);
- используйте бизнес-контексты, которые будут понятны всем (или будут одинаково нетипичными с разъяснениями в самом вопросе);
- попросите коллегу или помощника периодически проверять материал на предмет предвзятости и позаботьтесь о том, чтобы в экзаменационных материалах были учтены гендерные аспекты и культурное многообразие в соответствии с контекстом.

Прозрачность

Для обеспечения прозрачности обучающиеся должны знать, что от них требуется для успешной сдачи экзамена. Применительно к ВВО необходимо предусмотреть:

- четкие инструкции и информация об отведенном времени;
- открытые системы оценки (например, снимаются ли баллы за неправильные ответы?);
- сведения о степени значимости предметов (т.е. план экзамена);
- доступные примерны / практические вопросы.

Достаточность

В процессе оценки необходимо проверить «достаточно», чтобы иметь возможность определить, достигнут ли достаточный уровень компетентности. ВВО могут сыграть важную роль в обеспечении достаточного охвата материала, в частности, они являются эффективным способом быстро «заполнить пробелы», не охваченные другими типами вопросов, или могут быть полезны в тех случаях, когда в плане экзамена уделено мало внимания определенной теме.

Чтобы использовать ВВО для обеспечения прозрачности, необходимо:

- проверять широкий диапазон материала;
- составлять вопросы, которые позволяют проверить более высокие когнитивные уровни и нетехнические компетенции (насколько это возможно и целесообразно);

- признать необходимость использования других форматов вопросов (следует учитывать, что не все компетенции можно эффективно проверить при помощи ВВО).

Достаточность тесно связана с другими характеристиками, в частности, с обоснованностью, поскольку этот показатель обеспечивает надлежащий охват проверяемого материала. Возможно, не удастся проверить все компетенции или темы в течение определенного периода времени, но следует приложить усилия для максимально возможного охвата. ВВО могут помочь обеспечить более полный охват, если они правильно применяются для тестирования на соответствующем уровне. Однако не стоит пытаться добиться максимума с помощью таких вопросов – иногда более эффективными будут вопросы с кратким ответом или вопросы на основе кейсов.

Методы составления качественных ВВО

Определите параметры

Для достижения характеристик оценок, указанных в IES 6, необходимо обеспечить достаточный уровень качества ВВО. Чтобы составить хорошо продуманные вопросы, необходимо планирование. Важно начать с определения того, какие параметры вы будете оценивать. Это значит, что необходимо предварительно определить ключевую цель обучения, которую должен охватывать вопрос, и использовать требуемый уровень углубленности для определения соответствующего уровня таксономии Блума (см. таблицу 8 в разделе 3.2.3 для перевода уровней углубленности в уровни таксономии Блума исходя из уровня учебного курса). Как уже упоминалось в разделе 2.1.4 (рисунок 2), таксономия Блума является распространенным способом классификации прогресса на когнитивных уровнях.

Как только вы определитесь с параметрами, можете приступать к составлению вопросов с учетом этих параметров. Попросите коллегу или помощника просмотреть ВВО, чтобы убедиться, что все задачи выполнены.

Формирование основы и вариантов ответов

Существует несколько способов составления ВВО. Конкретные примеры будут рассмотрены далее в этом разделе, но вначале давайте рассмотрим некоторые общие рекомендации по составлению основы и вариантов ответов в таблице 13.

Дистракторы

Для составления эффективных ВВО дистракторы должны быть правдоподобными, чтобы обучающийся, который не знает ответа на вопрос, не смог просто исключить их. Основной прием составления таких вопросов заключается в том, чтобы взять за основу распространенные ошибки и заблуждения обучающихся, что, как правило, сбивает с толку менее компетентных обучающихся. Далее представлен ряд дополнительных рекомендаций по составлению эффективных и правдоподобных дистракторов:

- избегайте абсолютных выражений («всегда», «никогда») – их легко исключить. Вместо этого используйте слова «часто», «обычно» и т.д.;
- убедитесь, что дистракторы не настолько близки к правильному ответу, чтобы ввести в замешательство компетентного обучающегося;
- используйте утверждения, которые являются верными, но не применимыми к заданному вопросу;
- используйте однородные по содержанию утверждения, где это возможно, и избегайте вариантов, совершенно не связанных с другими дистракторами;
- используйте технические фразы или ссылки последовательно во всех вариантах или не используйте их вообще;
- располагайте варианты в логической последовательности (в алфавитном порядке, по размеру, по стоимости в долларах и т.д.). Если логическая последовательность отсутствует, располагайте их в случайном порядке.

Использование ВВО в оценке

При использовании ВВО в задании или на экзамене важно убедиться, что вопросы сочетаются друг с другом. Необходимо составить перечень вопросов исходя из целей обучения, которые вы хотите охватить. Разрабатывая вопросы, избегайте формулировок, в которых основа одного вопроса дает ответ или помогает найти ответ на другой вопрос. Убедитесь, что вопросы не зависят друг от друга.

Равномерно распределите правильные ответы по ВВО и убедитесь в отсутствии четкой модели ответов. Подмечено, что в таких вопросах правильными ответами чаще всего становятся варианты «3» или «С». Следует исходить из того, что обучающиеся знают о распространенных методах «игры в экзамен», поэтому заранее учитывайте такие непроизвольные промахи и старайтесь их не допускать.

Таблица 13. Рекомендации по составлению основы и вариантов ответа

При составлении основы	При составлении вариантов ответа
Придерживайтесь терминологии учебного курса, но не копируйте фразы непосредственно из материалов курса, так как это стимулирует механическое запоминание	Избегайте двойных отрицаний, за исключением случаев, когда важно оценить способность работать с ними
Следуйте принципу лаконичности, за исключением составления краткого вопроса на основе кейса	Используйте параллельную структуру и грамматику
Избегайте использования неактуальной информации, за исключением проверки способности отличить актуальную информацию от неактуальной	Варианты ответа должны быть примерно одной длины
Придумайте контекст или роль («Вы - аудитор…») или позицию («С позиции акционера…»)	Составьте 4 или 5 вариантов, чтобы угадать правильный ответ было сложнее
Не «учите», используя определения или объяснения, которые обучающиеся должны знать (например, «Текущий коэффициент отражает ликвидность компании. Что из следующего…»)	Будьте осторожны с взаимоисключающими вариантами (хорошо, если все варианты будут взаимоисключающими, но если таковыми являются только два из них, это может подсказать обучающемуся, что правильным ответом будет один или другой вариант)
Избегайте проверки малоизвестных понятий	Избегайте дублирующих вариантов (это может привести к наличию более чем одного правильного ответа или может указывать на то, что ни один из них не является правильным)
Будьте осмотрительны и избегайте двусмысленных выражений, так как обучающиеся не смогут объяснить проблемы с переводом	Убедитесь, что есть только один правильный или однозначно лучший вариант ответа

Отрицательные оценки

Когда для оценки используются ВВО, для соблюдения принципа прозрачности необходимо сообщить, будет ли выставляться отрицательная оценка за неправильные ответы. Вычитание баллов за неправильный ответ в целом уже не столь распространено, так как доказано, что это снижает надежность экзамена. Отрицательные оценки также создают проблемы, потому что компетентные обучающиеся, которым не хватает уверенности, опасаются прибегать к догадкам и в результате оказываются в невыгодном положении. Отрицательная оценка также расширяет теоретический диапазон возможных баллов от -100% до +100%, что значительно усложняет статистический анализ.

Определение качества при помощи психометрического анализа

Качество ВВО проверяется при проведении оценки группы обучающихся. Психометрический анализ результатов можно использовать, чтобы найти вопросы, которые не позволяют должным образом выделить компетентных и недостаточно компетентных обучающихся. Это может произойти вследствие ошибки в вопросе или при маркировке правильного ответа, или это может означать, что вопрос был неоднозначным, слишком сложным или слишком простым. Психометрический анализ ВВО особенно уместен на экзаменах особой значимости (когда в результате экзамена принимается решение о прохождении курса или экзамен используется для присвоения квалификации ПБО).

Важным показателем для оценки качества ВВО является индекс дифференциации. Он показывает взаимосвязь между результатами экзаменуемого по заданному вопросу (правильно или неправильно) и общей оценкой на экзамене. Баллы дифференциации можно интерпретировать следующим образом:

- **высокий балл дифференциации:** экзаменуемые, которые показали хорошие результаты в целом («успевающие» обучающиеся), как правило, давали правильный ответ на определенный вопрос, тогда как экзаменуемые, не продемонстрировавшие хорошие результаты в целом («неуспевающие» обучающиеся), как правило, ошибались;
- **отрицательный балл дифференциации:** экзаменуемые, которые показали хорошие результаты в целом («успевающие» обучающиеся), как правило, давали неправильный ответ на определенный вопрос, тогда как экзаменуемые, не продемонстрировавшие хорошие результаты в целом («неуспевающие» обучающиеся), как правило, давали правильный ответ;
- **низкий балл дифференциации:** отсутствует устойчивая взаимосвязь между тем, как «успевающие» и «неуспевающие» обучающиеся справились с ответом на вопрос – другими словами, вопрос не является хорошим дифференциатором.

Качественные ВВО отличают высокие баллы дифференциации, т.е. в целом экзаменуемые, правильно ответившие на вопрос, также хорошо сдавали и весь экзамен, тогда как обучающиеся, неверно ответившие на вопрос, как правило, не справлялись с экзаменом. В случае низкой или отрицательной дифференциации можно продолжить анализ, чтобы определить, был ли указан неправильный ответ или же в вопросе есть ошибка или определенная неоднозначность.

В дополнение к оценке индекса дифференциации каждого вопроса, психометрический анализ обычно включает анализ эффективности каждого дистрактора. В ходе анализа дистракторов определяют долю экзаменуемых, которые выбрали каждый вариант ответа. Таким способом можно искать ошибки в выборе ответов, например, если определенный дистрактор выбирают чаще, чем предположительно «правильный» ответ, а также определять неправдоподобные дистракторы (т.е. слишком очевидные). Неправдоподобные дистракторы, как правило, не выбирают даже те обучающиеся, которые не справились с экзаменом в целом.

Психометрический анализ можно использовать до экзамена для предварительного тестирования вопросов в выборочной группе, а также после экзамена. Предварительное тестирование, очевидно, предпочтительнее, но с точки зрения логистики оно более сложное и дорогостоящее и может создать проблемы в плане обеспечения безопасности. Другие виды психометрических тестов доступны для углубленного анализа.

После проведения анализа можно внести исправления и корректировки:

- вопросы, не способные обеспечить эффективную дифференциацию, необходимо исправить до использования или не учитывать, если они уже использовались;
- проблемные дистракторы следует исправить или заменить в будущих экзаменационных материалах.

Помимо значимости для экзаменов особой важности, психометрический анализ также важен при актуализации пакета вопросов для обеспечения качества.

Вариативность форматов

Можно использовать различные формы ВВО. В этом разделе представлены примеры различных форматов вопросов. Дополнительные примеры приведены в разделе 4.5.1. Если не указано иное, примеры вопросов взяты или адаптированы из различных учебных материалов примера программы с разрешения CPA Canada.

Пример А. Формат «полного вопроса»

В этом формате основа включает полный вопрос (по сравнению с форматом «закончите предложение»). Это популярный и широко используемый стиль.

Обратите внимание, что этот вопрос также является хорошим примером параллельного формата, причем варианты ответов очень схожи по длине и структуре.

вопрос

Внося в журнале запись о покупке товаров за наличные, бухгалтер внес в дебет товары на сумму € 500, но забыл провести по кредиту € 500 наличными. Какое из следующих утверждений будет верным в отношении влияния этой ошибки на пробный баланс?

1. Кредит пробного баланса будет на € 1 000 больше, чем дебет.
2. Кредит пробного баланса будет на € 500 больше, чем дебет.
3. Дебет пробного баланса будет на € 1 000 больше, чем кредит.
4. Дебет пробного баланса будет на € 500 больше, чем кредит.

ответ

Правильный ответ 4: внесенный дебет на € 500 больше, чем внесенный кредит, поэтому дебет пробного баланса будет на € 500 больше, чем кредит пробного баланса.

Пример B. Формат сценария

ВВО на основе сценария, как правило, длиннее и дают возможность задать несколько вопросов в рамках одной основы. Это популярный и широко используемый формат.

вопрос

Компания Theatre Co. – это театр «живых» постановок. Каждое лето компания продает сезонный абонемент стоимостью $ 200, который дает право его владельцу посещать все пять спектаклей ежегодно. Первый спектакль проходит в октябре, последний – в марте. Компания отражает 20% дохода от каждого сезонного абонемента каждый раз, когда сыгран спектакль. По состоянию на 31 декабря 20X4 года счет незаработанных доходов по сезонным абонементам компании Theatre Co. выглядел следующим образом:

Незаработанные доходы от сезонных абонементов	
Дебет	Кредит
	Баланс 52 000 на 01 января 20X4 года
140 000	136 000

Какой из следующих вариантов представляет собой долларовую стоимость сезонных абонементов, реализованных в 20X4 году?

a. $ 136 000
b. $ 140 000
c. $ 188 000
d. $ 192 000

ответ

Правильный ответ a: сезонные абонементы, реализованные в 20X4 году, будут отнесены на счет доходов будущих периодов.

вопрос

См. ситуацию с компанией Theatre Co. выше. Какая из следующих сумм представляет собой доход, заработанный в 20X4 году от реализации сезонных абонементов в 20X4 году?

a. $ 48 000
b. $ 52 000
c. $ 56 000
d. $ 88 000

ответ

Правильный ответ d: дебеты счета представляют общую сумму учтенного дохода. Чтобы получить сумму реализации и доходов за 20X4 год, необходимо вычесть начальное сальдо из общего учтенного дохода. $ 140 000 - $ 52 000 = $ 88 000

Используя такой формат, важно четко обозначить, какие вопросы основаны на одних и тех же фактах. Если возможно, все связанные вопросы должны быть расположены на одной странице, чтобы не пришлось их перелистывать. Во избежание путаницы рекомендуется как можно меньше менять факты и/или допущения для связанных вопросов.

Пример C. Формат «закончите предложение»

Этот формат может быть эффективным для представления перечня позиций и вопросов на запоминание или для применения на более низком уровне, но его труднее использовать для сложных понятий.

вопрос

Прогноз лучше всего описать как документ, который

a. основан на суждении аудитора о наиболее вероятных условиях хозяйственной деятельности в будущем;
b. представляет возможные условия хозяйственной деятельности в будущем;
c. представляет возможные будущие сценарии в соответствии с задачей информации;
d. основан на суждении руководства о наиболее вероятных условиях хозяйственной деятельности в будущем.

ответ

Правильный ответ - d.

Некоторые учреждения не позволяют использовать этот формат, но, к счастью, его легко видоизменить, превратив основу в вопрос («Какой из следующих вариантов лучше всего описывает прогноз?»), а также путем добавлений к каждому варианту ответа (например, в каждом случае можно добавить «документ, который…»). Следует учитывать, что это вопрос низкого уровня на запоминание, поэтому его использование, по мере возможности, должно ограничиваться вводными курсами.

Пример D. «Нет» или «Наименее»

В таких вопросах используются основы с отрицанием.

вопрос

Что из перечисленного ниже не является прямой выгодой для новой информационной системы?

a. Повышение производительности

b. Повышение степени удовлетворенности клиентов

c. Снижение стоимости объекта

d. Снижение темпов роста расходов

ответ

Правильный ответ b. Удовлетворенность клиентов является потенциальной выгодой, но будет считаться прямой.

Считается, что эти вопросы, как правило, менее эффективны, поскольку обучающиеся могут выбрать неправильный вариант, но при этом не будут знать правильный ответ. Кроме того, основы с отрицанием могут сделать вопросы излишне запутанными и сложными, поскольку обучающиеся должны изменить логику проверяемых взаимосвязей на противоположную.

Однако иногда этот формат может быть единственным эффективным способом проверки ситуаций, в которых задействованы суждения. Рассмотрим следующий вопрос:

вопрос

Что из нижеперечисленного наименее вероятно будет фактором, который увеличивает риск искажений в финансовой отчетности малого бизнеса?

a. Неопытные сотрудники, допускающие ошибки в отражении транзакций.

b. Учетная политика, выбранная исключительно исходя из налогового эффекта.

c. Серьезная обеспокоенность руководства по поводу целевых показателей доходов и соответствия ожиданиям аналитиков.

d. Экономическая зависимость от крупных клиентов или поставщиков.

ответ

Правильный ответ c. Субъекты малого бизнеса обычно находятся в собственности частных лиц, а аналитики, как правило, отслеживают и озвучивают ожидания только в отношении котируемых компаний.

Требование определить «наименее эффективный» или «наименее рискованный» подход может быть хорошим способом проверки суждений и может стать действенной формулировкой – особенно в ситуациях отсутствия «лучшего» варианта, как в следующем вопросе:

вопрос

Вы рассматриваете возможность начать свой бизнес и оцениваете свои возможности, а именно начать ли бизнес самостоятельно или с другом. Вы считаете, что вам понадобится несколько лет, чтобы выйти на уровень рентабельности. Поэтому вы планируете продолжать работать на своей работе и на условиях неполной занятости в новом бизнесе. Исходя из вышеизложенных фактов и учитывая сопутствующие налоговые нюансы, какую из следующих форм бизнеса вы рассматривали бы с наименьшей вероятностью?

a. Индивидуальное предпринимательство

b. Корпорация

c. Совместное предприятие

d. Товарищество

ответ

Правильный ответ b. Корпорация предполагает наименьшие возможности в плане использования ожидаемых налоговых потерь.

Использование формата «наименее» для этого вопроса дает определенные преимущества, так как есть несколько возможных вариантов, которые могут быть «лучшим выбором» в зависимости от конкретных обстоятельств, но корпорация – это наименее привлекательный вариант.

Пример E. «Множество – множество» (или «комплексные» ВВО)

В этом типе вопросов в основе предусмотрены «встроенные» варианты, а выбор заключается в комбинировании таких вариантов основы.

вопрос

Внутренний аудит должен способствовать управлению организацией путем оценки процедуры, посредством которых:

I. Продвигаются этические принципы и ценности.

II. Обеспечивается эффективное управление производительностью и подотчетность в организации.

III. Передается информация о рисках и контроле.

IV. Осуществляется координация действий внешних и внутренних аудиторов и руководства.

a. Только I

b. Только IV

c. Только II и III

d. I, II, III, и IV.[33]

[33] Источник: CIA Exam Practice Questions, Internal Audit Foundation, 2017

ответ

Правильный ответ - d.

Такой тип вопросов сложно качественно сформулировать. Их недостаток состоит в том, что обучающийся может логически исключить дистракторы, не оценивая каждый из вариантов основы (I - IV).

Например, если обучающиеся понимают, что ответ I является обоснованным, они смогут исключить дистракторы b и c. Если они посчитают обоснованным любой другой ответ, они поймут, что все ответы должны быть обоснованными. Существует также риск того, что обучающиеся могут уделить слишком много времени пониманию словесной логики, а не содержания. В результате такой тип вопросов можно считать менее эффективным.

Пример F. «Все из вышеперечисленного» или «ничего из вышеперечисленного»

Такие вопросы включают варианты ответа «все из вышеперечисленного» и/или «ничего из вышеперечисленного».

вопрос

Какой из следующих вариантов может указывать на возможное мошенничество в отделе маркетинга?

a. Отсутствует документация по некоторым крупным платежам новому поставщику.

b. Менеджер, по-видимому, ведет образ жизни, который не может себе позволить менеджер по маркетингу на свою зарплату.

c. Для механизмов контроля лучше всего подходит определение «слишком либеральные». Однако руководство оправдывает такую ситуацию, поскольку это поощряет креативность.

d. Все из вышеперечисленного.[34]

ответ

Правильный ответ - d.

Вопросы с формулировкой «все из вышеперечисленного» часто являются более простыми и менее дифференцированными, поскольку если обучающийся понимает, что правильным будет более чем один ответ, он знает, что необходимо выбрать ответ «все из вышеперечисленного». Вопросы с формулировкой «ничего из вышеперечисленного» могут быть более сложными, поскольку правильный ответ может быть включен или не включен в предлагаемые варианты. В связи с этим каждый вариант должен быть сформулирован четко и однозначно. Если такие форматы недостаточно продуманы, они могут быть недостаточно эффективными.

Проверка знаний на разных когнитивных уровнях

Как уже упоминалось, ВВО можно и нужно использовать для проверки навыков более высокого когнитивного уровня. Следующая серия вопросов демонстрирует способы тестирования при возрастании уровней.

Запоминание – базовый уровень

вопрос

Что из нижеперечисленного отражает предпосылки, из которых исходит руководство в отношении сальдо счетов и соответствующих раскрытий на конец периода?

a. Права и обязанности; точность, оценка и распределение; полнота; соответствие; представление и раскрытие.

b. Существование; полнота; права и обязанности; точность, оценка и распределение; классификация; представление.

c. Возникновение; полнота; владение; точность; независимость; сокращение.

d. Владение; оценка и распределение; полнота; соответствие; представление и раскрытие.

ответ

Правильный ответ b согласно MCA 315.

Понимание – базовый уровень

вопрос

Аудитор просматривает устаревший перечень дебиторской задолженности своего клиента. Какая из следующих предпосылок с наибольшей вероятностью будет использоваться в этом процессе для сбора фактов?

a. Оценка

b. Полнота

c. Представление

d. Существование

ответ

Правильный ответ a. Устаревание подкрепляет резерв на покрытие сомнительных долгов

[34] Источник: CIA Exam Practice Questions, Internal Audit Foundation, 2017

Понимание или применение – базовый или низкий промежуточный уровень

вопрос

Вы планируете провести аудит компании XYZ. Какую из следующих предпосылок вы с наибольшей вероятностью проверите?

a. Наличие и оценка запасов

b. Представление и полнота дебиторской задолженности

c. Наличие и раскрытие кредиторской задолженности

d. Полнота и оценка собственности, зданий и оборудования

ответ

Правильные ответ a, поскольку он отражает обоснованную комбинацию предпосылок и счетов. Запасы проверяют в первую очередь на предмет их наличия (присутствие при физическом подсчете) и оценки. Дебиторскую задолженность с наибольшей вероятностью проверяют на предмет наличия путем направления подтверждения, вторым аспектом становится оценка. Кредиторскую задолженность с наибольшей вероятностью проверяют сначала на предмет полноты путем верификации ведомостей остатков задолженности перед поставщиком и последующих платежей. Основные средства с наибольшей вероятностью проверяют на предмет оценки путем проверки амортизации и учета факторов обесценения, а также на предмет наличия путем физического осмотра.

Анализ или оценка – промежуточный / углубленный уровень

вопрос

Вы проводите аудит небольшого семейного бизнеса без долгов, который не нуждается в привлечении дополнительных инвестиций. Какая из следующих процедур будет наиболее полезной при проверке доходов?

a. Подтверждение дебиторской задолженности для верификации сумм, отраженных во вспомогательном журнале дебиторской задолженности.

b. Просмотр вспомогательного журнала дебиторской задолженности на предмет выявления нетипичных сумм и их отслеживание по клиентским счетам.

c. Подтверждение сумм, отраженных в журнале продаж для дублирования счетов-фактур продаж.

d. Просмотр образца товаросопроводительных документов в журнале продаж.

ответ

Правильный ответ d. Предполагается, что у клиента будет мотивация минимизировать налоги, поэтому предпосылка о полноте в отношении доходов подвержена риску. Это значит, что аудитор должен проверить позиции вне зарегистрированной совокупности доходов и дебиторской задолженности.

Тестирование нетехнических компетенций

Помните, что качественный экзамен должен оценивать широкий спектр технических и нетехнических компетенций. Составление ВВО для проверки нетехнических компетенций может представлять определенные сложности, но существует множество возможностей включить эти компетенции (например, этика, лидерские качества, управление изменениями и т.д.).

Для составления ВВО для проверки нетехнических компетенций требуется наличие определенного опыта. Необходимо обеспечить, чтобы составители вопросов имели опыт и навыки разработки вопросов и чтобы вопросы прошли рецензирование, которое подтвердит, что ответ не является спорным, а формулировки являются однозначными.

Далее приводится ряд примеров ВВО, которые предназначены для проверки нетехнических компетенций и навыков:

Тема: лидерские качества и управление изменениями

вопрос

Руководитель отдела внутреннего аудита компании планирует внести изменения, которые могут быть негативно восприняты специалистами по аудиту. Оптимальный способ снизить противодействие изменениям:

a. Разработка новой методики в полном объеме до ее представления специалистам по аудиту.

b. Обращение к генеральному директору с просьбой утвердить изменения и посетить собрание сотрудников отдела, на котором будут представлены изменения.

c. Представление сотрудникам общей идеи и привлечение их к процессу разработки изменений.

d. Просьба заказчикам внутреннего аудита поддержать изменения.[35]

ответ

Правильный ответ c. Привлечение сотрудников к процессу разработки изменений с самого начала снизит их противодействие изменениям.

Уровень: анализ / оценка – промежуточный / углубленный

Тема: этика и профессионализм

вопрос

При проведении аудита котируемой компании вы стали подозревать, что один из руководителей подкупал иностранных должностных лиц. Какое из следующих действий является наиболее подходящим?

a. Проанализировать допущение о добросовестных намерениях руководства.

b. Проинформировать аудиторский комитет или аналогичный орган.

c. Незамедлительно отказаться от выполнения задания.

d. Проинформировать Комиссию по ценным бумагам о незаконном действии

ответ

Правильный ответ – b.

Уровень: анализ / оценка – промежуточный / углубленный

Тема: методика опроса

вопрос

При опросе лица, подозреваемого в мошенничестве, опрашивающий должен:

a. Обеспечить присутствие руководителя подозреваемого сотрудника во время опроса.

b. Запереть дверь для обеспечения конфиденциальности в отношении подозреваемого.

c. Обратить особое внимание на выбор формулировок подозреваемым.

d. Спросить, совершал ли подозреваемый мошеннические действия.[36]

ответ

Правильный ответ c. Выбор формулировок, например, смещения местоимений и глаголов, может указывать на нечестность или фальсификацию.

Уровень: анализ – промежуточный

3.5.5

Составление качественных вопросов с кратким ответом

Вопросы с краткими (направленными) ответами являются важным механизмом оценки в системе подготовки бухгалтеров. В этом разделе мы покажем, как составить качественный вопрос с кратким ответом в соответствии с требованиями IES 6 и как эффективно и рационально использовать вопросы с кратким ответом в процессе оценки. Мы будет придерживаться формата, схожего с обсуждаемым форматом для ВВО.

Вопросы с кратким ответом включают широкое многообразие типов, длины и стилей. Фактически любой тип вопроса, который занимает промежуточное положение между ВВО и анализом кейсов, можно назвать вопросом с кратким ответом. В целом, вопросы с кратким ответом начинаются с изложения общей информации или краткого сценария, который может включать таблицы данных, графики, финансовую информацию или другие сведения. Затем излагается один или несколько направленных вопросов, чтобы обучающиеся могли

[35] На основе публикации CIA Exam Practice Questions, Internal Audit Foundation, 2017
[36] На основе публикации CIA Exam Practice Questions, Internal Audit Foundation, 2017

дать письменный ответ объемом от нескольких слов до нескольких абзацев. Вопросы с кратким ответом могут также подразумевать проведение расчетов, внесение проводок в журнал, составление таблиц, графиков и т.д.

Как и ВВО, вопросы с кратким ответом имеют ряд преимуществ и недостатков:

+ Преимущества

- В целом быстро разрабатываются (быстрее, чем кейсы, и потенциально быстрее, чем ВВО, предназначенные для высоких уровней таксономии Блума)
- Можно использовать множество различных форматов для обеспечения гибкости
- Подходят для проверки когнитивных навыков более высокого уровня
- Исключают возможность случайной догадки
- Позволяют использовать частичные оценки
- Дают возможность обучающимся быть более гибкими при пояснении ответов (по сравнению с ВВО)
- Выставление оценок осуществляется быстрее, чем в случае вопросов на основе кейсов

- Недостатки

- Требуется больше времени для выставления оценок по сравнению с ВВО
- Оценки более субъективны, чем в случае ВВО
- Сложнее проверять более высокие когнитивные уровни (кейсы более эффективны для этой цели)
- Не обеспечивают такой же охват, как ВВО, или такую же глубину, как кейсы

Таким образом, вопросы с кратким ответом имеют определенные ограничения, но могут обеспечить должный баланс эффективности и результативности.

Достижение качественных характеристик при помощи вопросов с кратким ответом

Вопросы с кратким ответом зачастую являются основным типом вопросов, используемым при оценке, поскольку они наиболее разносторонние. При составлении вопросов с кратким ответом для использования в заданиях и на экзаменах необходимо учитывать ряд факторов для достижения качественных характеристик, указанных в IES 6.

Надежность

Надежность достигается в том случае, если обучающийся демонстрирует одинаковые результаты экзамена (т.е. статистически схожие по баллам или рейтингу) независимо от того, какую экзаменационную работу они писали. Для этого вопросы с кратким ответом должны:

- быть составлены компетентными разработчиками и рецензентами;
- использовать четкие, недвусмысленные формулировки;
- содержать четкие инструкции для обучающихся;
- включать шкалу оценок для учета баллов за все правильные ответы;
- не выделять слишком много баллов одной теме.

Как отмечалось при обсуждении ВВО, вопросы заданий и особенно экзаменационные вопросы следует регулярно менять из соображений безопасности.

Обоснованность

Как и в случае с любым другим типом вопросов, требования к вопросам с кратким ответом должны соответствовать целям обучения (которые, в свою очередь, подкрепляют ключевые компетенции / результаты обучения). Чтобы гарантировать, что вопросы с кратким ответом действительно направлены на оценку важных навыков и компетенций, ожидаемых от будущего профессионального бухгалтера:

- вопросы должны быть актуальными и реалистичными;
- обучающимся должна быть отведена определенная роль по мере возможности;
- требования должны включать реалистичные результаты, такие как докладные записки, электронные письма, графики и т.д., с которыми сотрудник столкнется на рабочем месте;

- вопросы должны быть направлены на оценку технических и нетехнических навыков (т.е. включать оценки за коммуникативные навыки; проверку суждений).

Беспристрастность

Для обеспечения непредвзятости вопросов с кратким ответом, которая могла бы поставить обучающихся в невыгодное положение, необходимо учитывать те же факторы, что и при составлении ВВО:

- избегайте использования жаргонизмов, если только они не являются неотъемлемой частью темы и должны быть понятны всем обучающимся;
- избегайте сленга или разговорных выражений, которые могут быть незнакомы обучающимся, родной язык которых отличается от языка обучения или которые выросли в другой стране или регионе;
- используйте бизнес-контексты, которые будут понятны всем (или будут одинаково нетипичными и будут раскрыты в вопросе);
- попросите коллегу или помощника проверить материал на предмет предвзятости и позаботьтесь о том, чтобы в экзаменационных материалах были учтены гендерные аспекты и культурное многообразие.

Также необходимо позаботиться о том, чтобы проверяющие письменные работы ничего не знали об обучающемся, работу которого они оценивают (для экзаменов более высокого уровня), чтобы их предубеждения не могли повлиять на процесс оценки. Например, на проверяющего письменные работы может подсознательно повлиять иностранное имя обучающегося, пол или фактическое знакомство с обучающимся или его семьей Естественно, этот риск не является значимым для ВВО, поскольку правильные ответы уже определены и полностью объективны, но это может стать проблемой в случае вопросов с кратким ответом и вопросов на основе кейсов, где оценке присущ элемент субъективизма.

Прозрачность

Чтобы обучающиеся знали, что от них ожидают при ответе на вопросы с кратким ответом:

- убедитесь, что инструкции по теме вопроса, ожидаемому формату ответа и т.д. понятны;
- укажите, сколько времени отведено (и/или количество слов);
- предоставьте сведения о степени значимости разных тем (т.е. план экзамена);
- предоставьте обучающимся примеры / практические вопросы для изучения и ознакомления с форматом и стилем вопросов.

Прозрачность можно повысить за счет согласованности аудиторных занятий, заданий и экзаменов. Задания также могут включать вопросы с кратким ответом, схожие с теми, которые будут предложены на экзамене. Хотя обучающиеся не должны иметь возможность спрогнозировать содержание экзаменационных материалов, они, конечно же, должны быть уверены в том, что понимают, к каким типам вопросов им следует подготовиться.

Достаточность

Вопросы с кратким ответом могут быть полезны для обеспечения качества, поскольку они помогают довольно эффективно оценить углубленность изучения и охват тем, которые доминируют в плане экзамена и предполагают углубленные вычисления. Вопросы с кратким ответом следует использовать для баланса углубленности и охвата оценки, а также для оценки нетехнических компетенций и более высоких когнитивных уровней, давая обучающимся возможность изложить свои аргументы и представить анализ.

Таким образом, качественные вопросы с кратким ответом берут «лучшее из двух миров», позволяя оценить как охват, так и углубленность:

- **охват** – формат позволяет эффективно и гибко поработать с более широким кругом целей обучения, используя различные форматы и подразумевая реалистичные результаты работы;
- **углубленность** – вопросы с кратким ответом могут быть направлены на проработку ключевых целей обучения и проверку разных уровней углубленности, подразумевая расчеты, анализ, интерпретацию и оценку.

Вариативность форматов вопросов с кратким ответом

Возможные варианты вопросов с кратким ответом практически не ограничены и не могут быть рассмотрены в рамках одного источника. Тем не менее, далее мы приводим несколько примеров. Обратите внимание, что некоторые из этих примеров являются выдержками для краткости; больше примеров представлено в разделе 4.5.2.

Приведенные примеры вопросов взяты или адаптированы из различных учебных материалов примера программы с разрешения CPA Canada.

Подробная информация представлена в сносках.

Пример A. Вопросы на вычисления

Вопросы, касающиеся вычислений, подразумевают выполнение расчетов. Результатами могут быть простые числовые расчеты, графики, проводки в журнале и т.д. Вопросы, касающиеся вычислений, часто подразумевают необходимость проанализировать варианты и оценить результаты.

вопрос / 5 баллов

Вы купили машину у своей старшей сестры за € 22 000, заплатив ей € 2 000 01 января 20X1 года. Она согласилась принимать ежемесячные выплаты в сумме € 500, начиная с первого месяца после покупки. Как только остаток станет менее € 500, вы внесете последний ежемесячный платеж, чтобы полностью рассчитаться. Проценты составляют 6% и насчитываются ежемесячно.[37]

Задание

a. Сколько времени займет погашения займа? (2 балла)

b. Какова будет сумма последнего платежа? (3 балла)

пример ответа

a. Приведенная стоимость (ПС) платежей составляет € 20 000. Значение для «n» будет 44,74, в результате чего в общей сложности получится 45 платежей.

b. 45-й платеж будет определен посредством расчета ПС 44 полных платежей, вычитания этой суммы из € 20 000 и последующего определения будущей стоимости этой суммы через 45 периодов (фактически добавляя 45 процентных периодов к частичной сумме).

Вариант 1

ПС 44 платежей по € 500 = € 19 704,12

€ 20 000,00 – € 19 704,12 = € 295,88

Добавляем 45 процентных периодов: 295,88(1 + 0,005)45 (или –295,88 ПС, 45N, 0,5I, CPT FV), что дает € 370,33.

ИЛИ вариант 2

44 N, –20 000 ПС, 500 PMT, 0,5 I CPT FV 368,49

€ 368,49 × 6% × 30 ÷ 365 = € 1,82. € 368,49 + € 1,82 = € 370,31.

Пример B. Согласен / не согласен и почему?

Эти вопросы направлены на проверку навыков мышления и коммуникации, а также технических компетенций. Формат «согласен или не согласен», как правило, обеспечивает высокую объективность, тогда как оценка представленного обоснования будет более субъективной.

вопрос / 9 баллов

Следующие утверждения не связаны друг с другом. Для каждого утверждения укажите, согласны ли вы с ним или нет, и объясните почему.[38]

a. Если аудиторская компания выдает правильное заключение об аудируемой финансовой отчетности, коммерческий риск все равно сохраняется (3 балла)

b. Коммерческий риск аудитора возрастает, если коммерческий риск клиента снижается (3 балла)

c. Через две недели после окончания года компания XYZ сообщает вашему клиенту, что она не сможет оплатить свой счет, который оставался непогашенным на конец финансового года вашего клиента. Это является достаточным основанием для вас как аудитора, чтобы рекомендовать клиенту внести корректировки в его финансовую отчетность (3 балла)

пример ответа

a. Согласен.

- **Аргумент:** Коммерческий риск – это риск необходимости для аудиторской компании защитить себя, к примеру, в случае иска. Такой риск существует вне зависимости от того, правильное ли заключение выдала аудиторская компания.
- **Источник:** занятие 4.1 AU1

b. Не согласен.

- **Аргумент:** Если коммерческий риск клиента растет, коммерческий риск аудитора также растет. Если клиент потерпит неудачу, существует большая вероятность того, что кредитор или инвестор попытаются переложить ответственность на аудитора.
- **Источник:** занятие 4.1 AU1

c. Не согласен.

- **Аргумент:** Корректировка требуется в случае, если неспособность компании XYZ осуществить платеж существовала на дату балансового отчета. В противном случае требуется только внести примечание о раскрытии в финансовую отчетность вашего клиента.
- **Источник:** занятие 10.6 AU1

[37] На основе материалов FA2 Задание 3 Q7

[38] На основе материалов AU1 Практический экзамен Q8

Примечание:

- баллы выставляются и за другие обоснованные ответы;
- 1 балл за ответ «Согласен» или «Не согласен» и 1 балл за каждый достоверный аргумент; максимум 3 балла за каждый пункт.

Пример C. Интерпретация и применение финансовой информации

В зависимости от отведенного времени и предусмотренных баллов, вопросы с кратким ответом могут предоставлять частичную финансовую информацию, а не полный комплект финансовых отчетов, или же могут включать полные отчеты, но с меньшей степенью детализации, чем в стандартном комплекте финансовых отчетов. Требования зачастую включают расчеты, анализ, интерпретации и рекомендации.

вопрос

Ниже представлен частичный пробный баланс публичной компании TC Ltd. за финансовый год, завершившийся 31 декабря 20X1 года. По каждой позиции имеется дебетовый и кредитный остаток, но сумма не равна € 0, поскольку это частичный пробный баланс.[39]

Частичный пробный баланс компании TC Ltd.	
Накопленная амортизация, 31 декабря 20X1 года	€ 210 000
Стоимость реализованных товаров*	€ 4 200 000
Выплачено дивидендов	€ 50 000
Убытки по продажам подразделения BD**	€ 90 000
Расходы на уплату подоходного налога ***	?
Нереализованный доход или убыток по капиталовложениям****	?
Прочие операционные расходы	€ 70 000
Продажи	?
Получено дивидендов****	€ 9 000
Накопленная амортизация, 01 января 20X1 года	€ 180 000

Дополнительная информация:

* Маржа валовой прибыли компании TC составляет 40%.
** В течение 20X0 года компания TC прекратила деятельность подразделения BD. Компания предполагает продать активы подразделения по чистой балансовой стоимости, но…
*** Компания TC уплачивает подоходный налог по ставке 40%. Предположим, что…
**** Компания TC имела избыток наличных средств, которые были израсходованы на приобретение…

Задание: Исходя из вышеприведенной информации, подготовьте в надлежащей форме отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе за год, закончившийся 31 декабря 20X1 года, с использованием многоэтапного подхода.

Пример D. Критический обзор новостного сюжета или статьи

Вопросы с кратким ответом можно применять к широкому спектру материалов, включая публикации, новостные сюжеты, онлайн-источники и т.д. Вопросы такого типа особенно полезны при оценке когнитивных навыков более высокого уровня, поскольку для них используются материалы из реальных источников, которые, как правило, имеют более широкий контекст и не разрабатываются специально для обучающихся.

вопрос / 9 баллов

Прочитайте статью «Освоение эмоционального интеллекта», приведенную в дополнении 5-1 материалов учебного курса.

Задание

a. Объясните понятие эмоционального интеллекта и сопоставьте его с более традиционным видением интеллекта (максимум 100 слов – 3 балла)

b. Оцените роль эмоционального интеллекта в способности профессионального бухгалтера удовлетворять нужды клиентов или работодателей и отстаивать общественные интересы (максимум 200 слов – 6 баллов)

Методика разработки качественных вопросов с кратким ответом

Определите задачи

Как и в случае с BBO для достижения характеристик оценок, указанных в IES 6, требуется планирование для определения проверяемых целей обучения, а также необходимого уровня углубленности и когнитивного уровня. Рецензенты должны обеспечить выполнение этих задач, а также проверить техническую и численную точность решений.

[39] Выдержка из FA2 Задание 2

Выберите формат

При составлении вопросов с кратким ответом будьте максимально гибкими и проявите творческий подход. При этом обеспечьте достаточную структурированность требуемого ответа с тем, чтобы повысить эффективность выставления оценок.

Вне зависимости от выбранного формата обязательно предоставьте всю информацию, необходимую для полного ответа на вопрос. Укажите роль или позицию, которую должен занять обучающийся, если применимо. Кроме того, если вы проверяете способность обучающихся определять релевантность информации, при необходимости включите правдоподобную, но ненужную информацию.

Преимуществом вопросов с кратким ответом является то, что они построены на сценариях, т.е. вопрос основан на реальном контексте. Например, вместо того, чтобы просто попросить обучающегося рассчитать амортизацию актива, вопрос будет построен таким образом, что обучающемуся будет дана информация об активах конкретной компании и его попросят рассчитать амортизацию. Подобная контекстуализация вопросов в большей степени основана на компетенциях, поскольку помогает обучающимся лучше понять и продемонстрировать свои навыки в роли профессионального бухгалтера.

Предусмотрите достаточные указания

Чтобы обучающиеся отвечали надлежащим образом и в соответствующем формате, четко сформулируйте требования и избегайте двусмысленных формулировок. Например, на вопрос «Что такое резерв на покрытие безнадежных долгов?» обучающиеся могут ответить, объяснив, что такое резерв и для чего он предназначен («Резерв на покрытие безнадежных долгов – это самая точная оценка руководством суммы дебиторской задолженности, которая не будет взыскана»). Они могут также обоснованно ответить, рассчитав сумму, если им предоставили достаточную информацию: «Резерв на покрытие безнадежных долгов составляет € 42 500». Зачастую цель вопроса и соответствующие требования можно определить из контекста и информации, представленной в вопросе, но всегда предпочтительнее для большей ясности давать четкие указания и использовать предопределенные слова-действия (например, определите, объясните, рассчитайте и т.д.).

Укажите требования к ответу и формат ответа. Например:

- «Объясните в нескольких предложениях…»
- «Подготовьте график для сверки…»
- «Подготовьте проводки в журнал, которые вы бы внесли…»
- «Заполните следующую таблицу…»
- «Оцените (не более 300 слов) …»

Если необходимо придерживаться определенной структуры, рассмотрите возможность предоставления шаблона в отсутствие стандартной структуры, известной обучающимся. Вы также можете предоставить пример того, в какой форме обучающиеся должен представить ответ.

Чтобы сделать процесс выставления оценок более эффективным и внести дополнительную ясность, рассмотрите возможность разделения требований с четкими инструкциями по общему количеству баллов и разбивке баллов по пунктам. Например:

- «Пункт a) Приведите 3 примера … (3 балла)»
- «Пункт b) По каждому примеру, приведенному вами в пункте a), поясните … (2 балла за пример, всего 6 баллов)»

Разбивка баллов поможет обучающимся распределить время / усилия на выполнение каждого требования с учетом общего количества баллов всей оценки.

Обеспечьте эффективное и рациональное оценивание решения

Четко обозначьте в своих решениях и системе оценок, как распределяются баллы и что требуется для получения зачета (например, «1 балл за каждый пример и до 2 баллов за каждый обоснованный аргумент, максимум до 9 баллов в целом»). Подготовьте решение для каждого вопроса в формате, который способствует эффективному выставлению оценок, учитывая формат, который, по вашему мнению, будут использовать обучающиеся. Решение, составленное с позиции обучающегося, позволит вам точнее оценить требования по времени и устранить неточности.

Чтобы сделать процесс выставления оценок более эффективным и последовательным, следует предусмотреть различные приемлемые альтернативы, которые могут предложить обучающиеся, и представить альтернативные, приемлемые решения (методы расчета или примеры, которые могут использовать обучающиеся). Однако не все приемлемые альтернативы можно предусмотреть. В конечном итоге все будет зависеть от компетентности проверяющих письменные работы, способных отличить допустимые ответы от недопустимых – даже если эти ответы не указаны в пояснениях к оценке.

Если обучающимся предоставляются примеры решений, укажите ссылки на источники, чтобы они могли найти темы для углубленного изучения.

Разберите перенесенные ошибки

Важно не снимать баллы за перенесенные ошибки. Следует снижать балл за первоначальную ошибку, но за дальнейшие правильные расчеты необходимо выставлять полный балл.

Например, предположим, что в вопросе[40] обучающимся дана таблица данных, часть которой представлена ниже, где они должны вставить пропущенные значения; за каждое значение начисляется 3 балла:

	Компания A	Компания E
31 декабря 20X1 года:		
Активы	90 000	246 000
Пассивы	47 000	**?**
31 декабря 20X2 года:		
Активы	96 000	225 000
Пассивы	**?**	150 000
В течение 20X2 года:		
Вложения собственника	10 000	9 000
Чистый доход	15 000	36 000
Изъятия собственника	5 000	18 000

Для компании A обучающийся должен рассчитать:

Расчет	
Активы на 31 декабря 20X1 года	90 000
Пассивы на 31 декабря 20X1 года	(47 000)
Собственный капитал на 31 декабря 20X1 года	**43 000** (1 балл)
Вложения собственника в 20X2 году	+10 000
Чистый доход в 20X2 году	+15 000
Изъятия собственника в 20X2 году	(5 000)
Собственный капитал на 31 декабря 20X2 года	**63 000** (1 балл)
Активы на 31 декабря 20X2 года	+96 000
Собственный капитал на 31 декабря 20X2 года	(63 000)
Пассивы на 31 декабря 20X2 года	**33 000** (1 балл)

Если обучающийся допустит одну ошибку, баллы не следует снижать три раза:

Расчет	
Активы на 31 декабря 20X1 года	90 000
Пассивы на 31 декабря 20X1 года	(47 000)
Собственный капитал на 31 декабря 20X1 года	**42 000** (неправильно)
Вложения собственника в 20X2 году	+10 000
Чистый доход в 20X2 году	+15 000
Изъятия собственника в 20X2 году	(5 000)
Собственный капитал на 31 декабря 20X2 года	**62 000** (1 балл)
Активы на 31 декабря 20X2 года	+96 000
Собственный капитал на 31 декабря 20X2 года	(62 000)
Пассивы на 31 декабря 20X2 года	**34 000** (1 балл)

Чтобы эффективно оценивать вопросы с расчетами, подготовьте пояснения к решениям в Excel, чтобы проверяющие письменные работы могли использовать копию шаблона и вносить ошибки. Это позволит им определить, какими могли бы быть ответы, если бы дальнейшие расчеты были выполнены правильно, но с учетом переносимой ошибки.

Проверьте вопрос и решение

Внимательно просмотрите вопросы и решения, привлеките к этому процессу коллегу или помощника по мере возможности. Рецензенты должны несколько раз сверить отдельные части вопроса с решением, чтобы убедиться, что предусмотрены все ожидаемые ответы и все указанные требования сопровождаются документально оформленными решениями.

Важной частью сверки является проверка соответствия ожидаемых уровней углубленности словам-действиям в пункте «Задание» и соответствие решения выбранному уровню.

[40] На основе FA1 Задание 1 Q3

Тестирование на различных когнитивных уровнях

Чтобы обучающиеся подготовили ответы, демонстрирующие ожидаемые уровни углубленности, используйте «слова-действия», отражающие необходимый уровень таксономии Блума и углубленности. Просмотрите таблицу 8 в разделе 3.2.3 и вспомните слова-действия, подходящие для оценки когнитивных уровней в рамках различных учебных курсов.

Следующие вопросы являются примером тестирования более высоких уровней.

Запоминание или понимание

вопрос / 1 балл за каждый

Укажите, будет ли сделана проводка по дебету или кредиту для фиксации указанного изменения по каждому из следующих утверждений:

a. Увеличение по наличным средствам

b. Увеличение по изъятиям собственника

c. Увеличение по зданиям и сооружениям

d. Увеличение по кредиторской задолженности

e. Увеличение по предоплаченной аренде

f. Уменьшение по незаработанным вознаграждениям[41]

ответ

a. Дебет
b. Дебет
c. Дебет
d. Кредит
e. Дебет
f. Дебет

Примечание. Обратите внимание, что слово «укажите» можно использовать на разных уровнях в зависимости от контекста. В этом вопросе обучающимся не нужно использовать суждение, а следует просто указать факты.

Применение или анализ

вопрос

03 апреля 20X1 года компания Rainbow Studios приобрела патент стоимостью € 56 000. Срок действия патента составляет 7 лет, и, по оценкам Rainbow Studios, патент можно будет использовать еще 4 года. Активный рынок для патента отсутствует.

a. Подготовьте корректирующую запись для амортизации патента 31 декабря 20X1 года.

b. Патентный менеджер предложил изменить предполагаемый срок полезного использования патента для соответствия сроку действия. Объясните условия, при которых это может быть приемлемо или неприемлемо.[42]

ответ

a. 56 000 ÷ 4 года = 14 000 в год × 9/12 = расходы на амортизацию – 10 500 в 20X1 году. Dr – расходы на амортизацию; Cr – накопленная амортизация

b. Приемлемо, если оправдано исходя из периода ожидаемых выгод; не приемлемо, если мотивацией является снижение расходов.

вопрос / 8 баллов

Компания PND Inc. осуществляет сетевую торговлю в течение нескольких лет. Компания использует систему непрерывного учета запасов и метод ФИФО для учета запасов, предназначенных для перепродажи. В течение последних трех лет стоимость сетевых товаров, приобретаемых компанией PND для перепродажи, снижалась. Руководство отмечает, что компания PND уже не так рентабельна, как ее основные конкуренты, которые используют метод скользящей средней себестоимости запасов. Оплата труда руководства компании PND осуществляется в форме заработной платы и премии, зависящей от прибыли. Компания PND рассматривает возможность изменить метод оценки запасов с метода ФИФО на метод скользящей средней себестоимости.

a. Объясните, почему рентабельность компании PND будет ниже, чем у ее конкурентов в результате использование метода ФИФО, а не метода скользящей средней себестоимости (4 балла)

b. Повлияет ли выбор между методом ФИФО и методом скользящей средней себестоимости на размер прибыли в долгосрочной перспективе? Поясните. Повлияет ли переход на метод скользящей средней себестоимости на правило выбора наименьшей из двух величин: себестоимости и чистой возможной цены продажи? (4 балла)[43]

ответ

a. Метод ФИФО увязывает стоимость старых покупок с текущими доходами. В период снижения цен это означает, что стоимость реализованных товаров будет сопряжена с более высокими затратами, поскольку старые издержки являются более высокими. Метод скользящей средней себестоимости основан на стоимости реализованных товаров по средневзвешенному значению всех единиц

[41] На основе FA1 Задание 2 Q2
[42] На основе FA1 канадской версии, модуль 7 вопрос 5 раздела «Проверьте свои знания»
[43] На основе FA2 Задание 5 Q4

ответ / продолжение

в наличии на момент продажи. Поэтому в период снижения цен метод скользящей средней себестоимости даст более низкую стоимость реализованных товаров по сравнению с методом ФИФО. Поскольку конкуренты компании PND используют метод скользящей средней себестоимости, при прочих равных условиях их рентабельность будет выше, чем рентабельность компании PND.

b. В долгосрочной перспективе прибыль будет зависеть от цены реализации запасов за вычетом стоимости запасов. В долгосрочной перспективе общая стоимость приобретенных запасов будет отнесена на стоимость реализованных товаров. В краткосрочной перспективе выбор метода оценки стоимости запасов будет влиять на стоимость реализованных товаров в отдельных отчетных периодах. Тем не менее, так как общая стоимость приобретенных товаров в конечном итоге распределяются на стоимость реализованных товаров, выбор между методом ФИФО и методом скользящей средней себестоимости не влияет на прибыль в долгосрочной перспективе.

Если компания PND перейдет на метод скользящей средней себестоимости, то стоимость запасов на конец периода будет выше, чем стоимость по методу ФИФО в условиях снижения цен. Вполне возможно, что более высокая стоимость запасов на конец периода может привести к необходимости внести корректировку стоимости запасов вниз по правилу выбора наименьшей из двух величин: себестоимости и чистой возможной цены продажи. Это связано с тем, что стоимость запасов на конец периода теперь может быть выше чистой возможной цены продажи, хотя она не была таковой при учете по правилу выбора наименьшей из двух величин по методу ФИФО.

Следует учитывать, какая интерпретация и объяснение взаимосвязей предполагается в рамках вопросов.

Оценка или создание

Согласно пункту **a** вопроса, приведенного ниже, обучающиеся должны оценить и определить приоритетность рисков для компании ABC, являющейся новым клиентом. В пункте **b** обучающийся должен дипломатично объяснить финансовому директору, что для обеспечения качества аудита рекомендации в отношении существенности дает только комитет по аудиту.

вопрос / 14 баллов

В приложении приводятся выдержки из неаудированных проектов финансовой отчетности компании ABC Ltd. за 20X1 года и аудированные сравнительные отчеты за 20X0 год. Предположим, что вы являетесь менеджером по аудиту компании ABC за год, закончившийся 31 декабря 20X1 года. Компания ABC – новый клиент для вашей фирмы.

Задание

a. Просмотрите финансовые отчеты и определите четыре ключевые области риска для аудита в этом году. Объясните, почему вы выбрали каждую из них (12 баллов)

b. Финансовый директор спросил вас, в чем заключается существенность аудита. Подготовьте ваш ответ (2 балла)[44]

Пример вопроса в диапазоне от низкого до высокого когнитивных уровней

вопрос / 12 баллов

Теорию эффективного рынка ценных бумаг уже долгое время критикуют с позиции бихевиористского финансирования, которое основано на теориях поведения инвесторов и объясняет, почему курсы ценных бумаг не всегда ведут себя в соответствии с прогнозами экономических теорий рационального инвестирования и эффективности рынка.

Задание

a. Укажите и опишите две аномалии эффективного рынка ценных бумаг, связанные с учетом (4 балла – максимум 100 слов)

b. Объясните, почему теория перспектив прогнозирует, что курсы ценных бумаг будут отличаться от курса согласно теории эффективных рынков ценных бумаг (4 балла – максимум 100 слов)

c. Считаете ли вы, что профессиональные бухгалтеры должны быть обеспокоены тем, что значимость финансовой отчетности может снизиться, если инвесторы, склонные к поведенческим предубеждениям, не используют всю информацию в финансовой отчетности? Обоснуйте свое мнение (4 балла - максимум 100 слов)[45]

[44] На основе различных вопросов AU1

[45] На основе Intersyll AT1 Задание 1 Q3

ответ

a. **Выдержка из решения: затишье после объявления: когда фирмы сообщают хорошие или плохие новости о доходах, курсы ценных бумаг не сразу реагируют на такую информацию.**

   Аномалия начислений: хотя инвесторы реагируют на сумму чистого дохода, они не реагируют на соотношение начислений и операционных денежных потоков в чистом доходе.

   Обратите внимание, что уровень не связан напрямую со сложностью темы – больше проверяется теоретическая концепция, но первая часть вопроса направлена только на активизацию в памяти.

b. **Причины, по которым теория перспектив прогнозирует, что курсы ценных бумаг будут отличаться от курсов согласно теории эффективного рынка ценных бумаг, следующие:**

   Эффект диспозиции: здесь срабатывает предположение теории перспектив о неприятии убытков, согласно которому даже небольшой убыток расстраивает инвесторов в большей степени, чем их радует аналогичная небольшая прибыль. В результате чего инвесторы, как правило, сохраняют падающие ценные бумаги и продают растущие ценные бумаги. Если инвесторы сохраняют падающие ценные бумаги (плохие новости), их рыночный курс не упадет так сильно, как прогнозирует теория эффективного рынка.

   Недооценка или переоценка вероятностей: если инвесторы недооценивают или переоценивают вероятности по будущим результатам фирмы в отношении апостериорных вероятностей по теореме Байеса, это значит, что они не используют всю доступную информацию, в отличие от рациональных инвесторов. В результате курсы ценных бумаг будут отклоняться от значений эффективного рынка.

   Обратите внимание на динамику предыдущей части этого вопроса: при проверке сложных концепций полезно «разогреть» обучающихся до перехода к сложным частям, прежде чем оценивать концепции более высокого уровня, чтобы обучающиеся могли получить баллы за уровень, владение которым они могут продемонстрировать.

ответ / продолжение

c. **Нет, бухгалтеры не должны беспокоиться о том, что значимость финансовой отчетности может снизиться, если инвесторы, склонные к поведенческим предубеждениям, не используют всю информацию, представленную в финансовой отчетности. В зависимости от степени поведенческих предубеждений инвесторов, возрастает значимость качественной отчетности, так как более качественная отчетность может снизить вероятность неверной оценки акций в результате таких предубеждений. Улучшения в отчетности, которые могут помочь снизить предубеждения, включают перенос информации из примечаний к финансовой отчетности непосредственно в текст финансовых отчетов, полное и четкое представление плохо воспринимаемых позиций, а также качественное составление раздела «Обсуждение и анализ руководством финансового состояния и итогов деятельности» и раскрытие информации о рисках. В результате курс акций приближается к их фактической стоимости, и общество выигрывает от более эффективных рынков капитала.**

   Еще раз обратите внимание на динамику, дайте возможность обучающимся получать баллы в ходе выполнения задания и предоставьте им шаблон – это также повысит эффективность выставления оценок, так как обучающиеся будут четко понимать, о чем их спрашивают, исходя из построения вопроса.

Тестирование нетехнических компетенций

Вопросы с кратким ответом предоставляют широкие возможности для оценки нетехнических компетенций как посредством отдельных вопросов, так и в рамках одного вопроса в сочетании с техническими компетенциями. Обучающихся можно попросить проанализировать информацию, продемонстрировать умение критически мыслить, оценить разные альтернативные варианты, отреагировать на этические проблемы и обосновать свои решения. Для обеспечения надлежащего баланса просмотрите каждый технический вопрос и решите, можно ли добавить в него нетехническую компетенцию и как это сделать. Например, в вопросе, в котором нужно выполнить расчет, попросите обучающихся также оценить степень определенности и последствия неправильного

расчета. Или попросите обучающихся выполнить расчеты и спросите, почему были получены такие результаты. Например, см. вопрос с кратким ответов 7 из практического экзамена по теме «Углубленный управленческий учет» в разделе 4.5.2.

Для обеспечения надежности и достаточности следует по мере возможности интегрировать области компетенций. Это лучше сделать в формате вопроса на основе кейса, но определенная степень интеграции возможна и в вопросах с кратким ответом при условии, что интегрируемые области были рассмотрены в параллельных или предшествующих курсах. Например, можно попросить обучающихся оценить налоговые последствия решений в рамках управленческого учета или объяснить последствия выбора учетной политики для аудита.

Если возможно, для вопросов должен быть предусмотрен ответ в реалистичном формате исходя из возможных будущих обязанностей (например, пояснительные записки, электронные письма, отформатированные графики), и часть баллов должна быть выделена для оценки коммуникативных навыков и формата презентации. В качестве примера просмотрите вопросы с кратким ответом в разделе 4.5.2.

3.5.6

Составление качественных практических кейсов

Содержание вопросов на основе кейсов могут варьироваться от нескольких абзацев до нескольких страниц. Как и вопросы с кратким ответом на основе сценариев, преимуществом кейсов являются реалистичные стимулирующие материалы. Эти вопросы могут и должны включать аспекты принятия решений в реальных ситуациях, такие как неполная информация, риск и неопределенность.

Терминология

Вопросы на основе кейсов представляют собой реальную ситуацию организации и предполагают, что обучающиеся будут использовать эту информацию для составления ответа применительно к этой организации и ситуации.

Вопросы на основе кейсов, как правило, длиннее, чем вопросы с кратким ответом на основе сценариев, которые обсуждались ранее, и обычно охватывают две и более темы, а также вспомогательные компетенции.

Вопросы на основе кейсов включают следующие элементы:

- стимул – вводный текст, который описывает общий контекст ситуации;
- наглядные материалы – графики, таблицы и т.д., в которых представлена детальная информация для анализа;
- задание – четкие инструкции обучающимся с указанием требований и ожидаемых результатов;
- пример решения – полное решение в форме, которой должен придерживаться обучающийся;
- шкала или критерии выставления оценок – инструкции для проверяющих письменные работы о том, как следует выставлять оценки или как оценивать результаты.

Пояснение по кейсам, разработанным в коммерческих целях

Университеты и другие учебные учреждения могут приобрести и использовать кейсы, разработанные в коммерческих целях. Такие материалы являются комплексными и обстоятельными и содержат пояснения для преподавателей, которые могут подсказать, пользоваться кейсами, чтобы кандидаты могли анализировать вопросы в реальном контексте. Такие кейсы полезно применять на занятиях и для выставления формативных оценок в рамках заданий и проектов.

При составлении коммерческих кейсов применяются интенсивные процедуры разработки и контроля качества, обсуждение которых не является предметом настоящего Руководства.

Преимущества кейсов: тестирование нетехнических компетенций

Оценки на основе кейсов особенно важны для компетентностно-ориентированных образовательных программ, поскольку они помогают смоделировать реальные ситуации и оценить навыки и способности, которые кандидаты могут продемонстрировать в роли профессионального бухгалтера.

Кейсы являются одним из лучших инструментов формирования и оценки навыков критического мышления и способности интегрировать различные области компетенций. Это те навыки, которые мы хотим начать формировать и оценивать как можно раньше, но, как преподаватели, мы должны постепенно развивать у обучающихся компетенции и уверенность. Полномасштабные кейсы, как правило, слишком сложные для обучающихся в рамках учебных курсов базового и, в определенной степени, промежуточного уровня. Небольшие «мини-кейсы» можно использовать для проверки навыков с использованием реальных сценариев. Объем таких вопросов обычно варьируются от половины страницы до полной страницы вводной информации, и они менее сложны, чем их более длинные аналоги.

В рамках учебных курсов углубленного и профессионального уровня кандидаты должны обладать более развитыми навыками критического мышления и анализа, а также уметь анализировать более обширные кейсы повышенной сложности.

Проблемы при использовании кейсов

С точки зрения оценки, одна из проблем при использовании кейсов заключается в том, что составление каждого кейса отнимает много времени. Это значит, что их разработка требует значительных ресурсов, особенно если они используются в экзаменационных материалах, которые предоставляют обучающимся после сдачи экзамена. Ответы на вопросы на основе кейсов также отнимают у кандидатов много времени, но оценивают при этом сравнительно небольшой набор компетенций в каждом конкретном случае. Это означает, что для сдачи экзамена, включающего длинный всеобъемлющий кейс, может потребоваться больше времени, чем отведено для оценки сравнительно небольшого набора ключевых компетенций / результатов обучения или целей обучения. Поэтому в ходе большинства экзаменов используют краткие, а не полные кейсы.

Исключением является случай, когда ПБО проводит КПЭ, на который, как правило, отводится больше времени и который представляет собой итоговую профессиональную оценку, а не углубленную оценку в рамках определенного учебного курса. КПЭ и типы кейсов, используемых на таких экзаменах, являются предметом будущей публикации. В оставшихся разделах этой части мы сосредоточимся на вопросах на основе коротких кейсов.

Достижение качественных характеристик посредством вопросов на основе кейсов

Надежность / достаточность и обоснованность

Использование кейсов обеспечивает баланс между надежностью / достаточностью и обоснованностью. Кейсы, как правило, дают весьма обоснованную оценку, поскольку позволяют включить значительный объем материала для проверки знаний на основе реальных ситуаций и важных решений для выполнения функций профессионального бухгалтера, а также дают возможность провести оценку на достаточном уровне углубленности. При этом к недостаткам можно отнести сосредоточенность на узком наборе целей обучения по сравнению с другими типами вопросов, что дает обучающимся меньше возможностей продемонстрировать свои компетенции. В результате, оценка сопряжена с большими сложностями в плане масштаба охвата, что может повлиять на достоверность результатов. Если слишком большое значение придается определенному вопросу кейса, в целом компетентный, но не способный справиться с определенным вопросом кандидат может «пострадать» больше, чем при сдаче экзамена с более широким охватом.

Беспристрастность и прозрачность

Соображения в отношении беспристрастности и прозрачности при использовании кейсов аналогичны соображениям для других типов вопросов. Из-за сложности кейсов и неоднозначности, заложенной в сценарии, важно проверить их на предмет предвзятости, чтобы обеспечить ясность формулировок (особенно это касается кейсов, используемых на экзаменах).

С точки зрения прозрачности важно предусмотреть надлежащие указания относительно ожиданий. Примеры кейсов могут стать эффективным средством обеспечения прозрачности наряду с их использованием в ходе аудиторных занятий, чтобы

обучающиеся могли ознакомиться с требованиями для успешной сдачи. Обучающихся следует научить системно анализировать кейсы, чтобы у них было четкое представление о том, как это делать и как проявить себя при оценке на основе кейсов и сценариев. В качестве примера см. раздел 4.4.3, в котором приводится приложение к примеру программы с указаниями для обучающихся по системному анализу кейсов. Этот метод используется в примере программы как для заданий, так и экзаменов, и проиллюстрирован в курсовой работе.

Процедура составления вопросов на основе сценариев / кейсов

Определите задачи

Как обычно, процесс начинается с определения целей обучения. Особое внимание следует уделить интеграции тем различных занятий учебного курса, различных областей технических компетенций, где это возможно, и областей вспомогательных компетенций (см. пункт, посвященный интеграции, ниже).

При этом также важно определить время, отведенное для ответа на вопрос. Предусмотрите достаточно времени на прочтение и понимание кейса, а также на анализ и ответ.

Составьте краткий план

Сложность в подготовке кейсов состоит в том, чтобы предоставить обучающимся правильный объем информации. Чтобы выполнить содержательный анализ, информация должна быть достаточной. Авторы кейсов зачастую предпочитают включать некоторые стимулирующие материалы, которые обучающиеся должны определить как неактуальные. Однако важно не допустить, чтобы анализируемый кейс стал слишком неоднозначным или расплывчатым, поскольку это создаст путаницу для компетентных кандидатов и усложнит им задачу.

Чтобы убедиться в том, что кейс достаточно развернутый, но не слишком объемный, необходимо заблаговременно составить краткий план до начала работы над самим кейсом.

План должен включать основные факты, контекст сценария и принципы оценки целей обучения. План также должен давать ответы на следующие вопросы:

- какой минимальный объем информации необходимо предоставить обучающимся, чтобы они смогли предоставить ожидаемые результаты?
- как представить эту информацию? (в форме стимула, графика в наглядных материалах?);
- какие результаты должен будет подготовить обучающийся, а именно, что он должен сделать? Убедитесь, что результаты являются реалистичными с точки зрения требований ко времени, уровням углубленности и рабочим функциям;
- что не является предметом рассмотрения и чем должны ограничиться обучающиеся (например, будет ли вопрос принимать во внимание налоговый эффект?).

Разработайте кейс

Разработайте компоненты кейса на основании плана:

- составьте стимул в виде истории и убедитесь, что роль и точка зрения обучающегося четко представлены;
- используйте реалистичные наглядные материалы и обеспечьте углубленность, достаточную для проведения необходимого анализа, но не столь подробную, чтобы впустую тратить время, отведенное для ответа;
- убедитесь, что пункт «Задание» сформулирован четко и недвусмысленно с точки зрения решений, которые необходимо принять, вопросов, на которые необходимо ответить, а также формы и формата результатов. Формат пункта «Задание» должен быть менее инструктивным, чем в вопросе с кратким ответом (то есть не должен быть разбит на части), но обучающиеся должны понимать, что от них требуется. Просмотрите пункт «Задание» в примерах кейсов, приведенных в разделе 4.5.3;
- подготовьте пример решения, который охватывал бы все требования и демонстрировал компетенции в полном объеме;
- составьте шкалу или критерии выставления оценок, чтобы проверяющие письменные работы могли последовательно оценивать и разграничивать демонстрируемые результаты. Руководство по выставлению оценок должно быть достаточно подробным, чтобы проверяющие письменные работы могли объективно и последовательно выставлять оценки, а также могли объяснить оценку кандидатам, у которых возникли вопросы по их результатам. Критерии представляют собой более общие положения об оценке работ обучающихся. В них представлены комментарии к оценкам с описанием минимальных результатов, которые должны продемонстрировать обучающиеся. В этом смысле они похожи на шкалу оценок. Разница состоит в том, что шкала позволяет сложить

оценки, а критерии дают возможность поставить одну оценку за весь ответ обучающегося в рамках комплексного подхода. Такой тип комплексной оценки распространен в университетах, но этот подход, как правило, не дает представления о том, в какой области были продемонстрированы компетенции.

При разработке кейса, решения и инструкций по выставлению оценок стоит придерживаться итеративного подхода, чтобы обеспечить согласованность компонентов.

Интеграция

Как уже упоминалось выше, одним из ключевых преимуществ вопросов на основе кейсов является возможность интегрировать темы и включать вспомогательные компетенции. Интеграция в широком масштабе в большей степени приемлема для длинных кейсов, но даже для коротких кейсов есть такая возможность, если интегрируемые тематические области изучались в качестве параллельных или вводных. Например:

- в учебных курсах по аудиту естественным образом освещаются понятия финансового учета и отчетности, поскольку они являются предметом аудита;
- учебные курсы по управленческому учету могут включать финансовые вопросы, так как они часто являются важными определяющими факторами при принятии решений для бухгалтеров, специализирующихся на управленческом учете;
- решения по финансовому и управленческому учету во многих случаях должны учитывать налоговые последствия;
- учебные курсы по бухгалтерскому учету и аудиту могут включать понятия в сфере управления рисками и руководства;
- все учебные курсы могут включать вспомогательные компетенции, такие как принятие этических решений, коммуникативные навыки, критическое мышление, профессиональное суждение.

Примеры вопросов на основе коротких кейсов представлены в разделе 4.5.3.

3.5.7

Другие виды оценок

Основным предметом обсуждения в разделе 3.4 были типовые письменные задания и экзамены с использованием различных типов вопросов. Однако, как было отмечено в разделе 3.3.3, необходимы различные виды учебной работы, чтобы задействовать обучающихся и дать будущим профессиональным бухгалтерам возможность сформировать и продемонстрировать как технические, так и нетехнические компетенции. Многие из этих видов учебной работы можно использовать для проведения оценки. Например:

- обучающимся можно дать задание подготовить исследовательские проекты. Они должны будут составить письменный отчет и/или представить результаты в устной форме в аудитории. Такие отчеты и презентации можно оценить с точки зрения технического содержания, а также навыков исследования, аналитических и коммуникативных навыков;
- можно выставить оценки за участие в обсуждениях в аудитории, когда результаты оцениваются на основе как технических аргументов, так и навыков убеждения;
- устные экзамены можно использовать для оценки способности кандидата рассуждать, общаться и критически мыслить в стрессовой ситуации;
- работу в группах можно использовать для оценки навыков взаимодействия и лидерских качеств. Рассмотрите возможность подготовки обучающимися рецензий на работу друг друга в качестве информационной основы для оценки.

Итоговые отчеты или презентации могут послужить основой для суммативных оценок, особенно в сочетании с письменными и/или устными итоговыми экзаменами. Другие оценки, описанные выше, больше всего подходят для формативных оценок.

3.5.8

Когда использовать каждый тип вопросов в процессе оценки

В завершение этой части мы представим краткое изложение преимуществ каждого типа вопросов в качестве рекомендаций для принятия решений об оценке:

Тип	Преимущества и пояснения
Вопросы с вариантами ответов	Подходят для охвата объема учебных материалов и тем; действенный способ тестирования на низком и среднем когнитивных уровнях
Вопросы с краткими ответами	Подходят для обеспечения баланса масштаба и углубленности изучения; подходят для оценки всего диапазона когнитивных уровней; возможно тестирование интеграции и вспомогательных компетенций, но есть ряд ограничений
Короткие кейсы	Подходят для оценки вспомогательных компетенций, таких как критическое мышление и анализ, с определенной интеграцией; наиболее приемлемы для учебных курсов базового и промежуточного уровней, на которых анализ длинных кейсов может быть затруднительным для обучающихся
Длинные кейсы	Наиболее подходят для оценки когнитивных навыков более высокого уровня, вспомогательных компетенций и масштабной интеграции; наиболее приемлемы для учебных курсов углубленного и профессионального уровня
Групповые проекты	Имеют существенное значение для демонстрации навыков взаимодействия и лидерских качеств
Устные экзамены и презентации	Действенный способ оценки навыков вербальной коммуникации

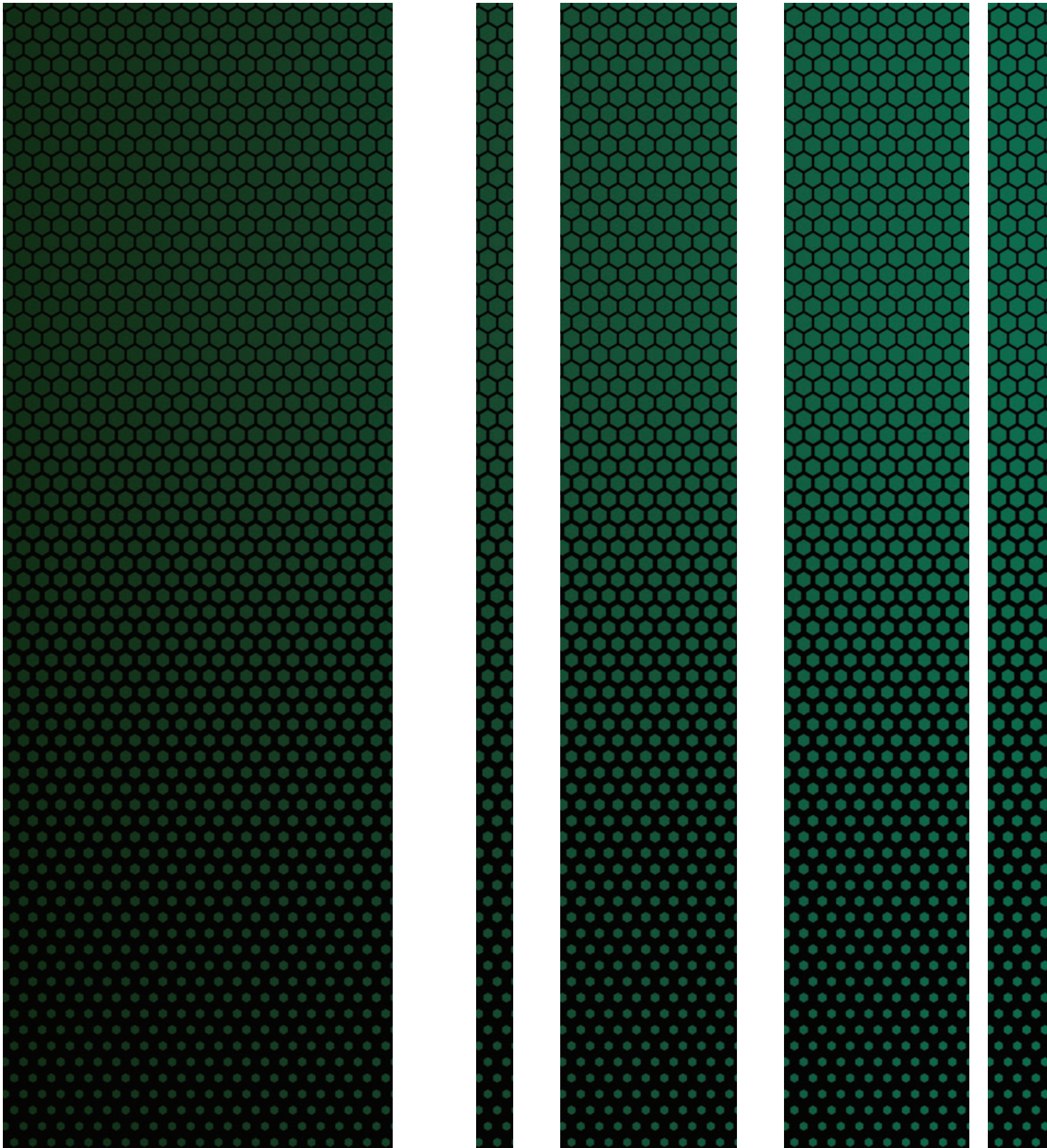
Качественные характеристики, описанные в IES 6, могут быть наиболее эффективно и результативно достигнуты посредством планирования и использования нескольких видов оценки, которые дают объективное представление о том, что компетенция сформирована и продемонстрирована на требуемом уровне квалификации, прежде чем кандидат сможет приступить к профессиональной деятельности. По мере прохождения учебной программы преподаватели могут дополнять оценку компетенций системно разработанными качественными экзаменами. Одним из вариантов является определение (на основе плана экзамена) времени, которое необходимо отвести когнитивным навыкам более высокого уровня и вспомогательным компетенциям, и последующая разработка вопросов на основе кейсов и сценариев для соответствия этим требованиям. Затем следует составить план использования вопросов с краткими ответами и ВВО для достаточно широкого охвата остальных тематических областей. Вопросам с краткими ответами следует отдавать предпочтение в случае, когда требуются сложные вычисления и углубленный охват темы, а ВВО являются более предпочтительными для охвата широкого спектра понятий, требующих меньшей углубленности.

Многие ПБО также будут учитывать затраты, принимая решение о формате вопросов. Как правило, разработка ВВО обходится дешевле, чем более длинные вопросы. Длинные кейсы с участием группы лиц, скорее всего, будут дорогостоящими. Кроме того, ВВО зачастую используются повторно, если обучающиеся проходят тестирование в режиме онлайн и содержание ВВО не раскрывается. Групповые проекты и устные экзамены / презентации, используются редко, так как они, как правило, требуют пристального внимания экзаменаторов с точки зрения оценки и управления. В целом, необходимо найти компромисс в отношении необходимого формата вопросов для оценки и затрат на разработку и проведение оценки.

Полноценное планирование и разработка с учетом преимуществ каждого типа вопросов позволяют провести более качественную оценку.

ЧАСТЬ 4

ПРИМЕРЫ УЧЕБНО-ОЦЕНОЧНЫХ МАТЕРИАЛОВ



4.1

Введение

4.1.1

Общие сведения

Примеры материалов заимствованы из международной программы профессионального обучения в сфере бухгалтерского учета, используемой в Канаде, и представлены в качестве примеров передовой практики. Программа включала различные курсы (от базовых до углубленных), посвященные широкому кругу тем в сфере бухгалтерского учета и бизнеса. Программа была достаточно гибкой и предусматривала возможность изучения в режиме онлайн или в аудитории. Основные учебные материалы предоставляли в виде конспектов занятий. Учебники использовали в качестве дополнительной литературы при наличии возможности. Оценку знаний обучающихся проводили посредством заданий и экзаменов.

Примеры материалов заимствованы из различных курсов программы с целью продемонстрировать различные концепции надлежащей практики в образовании в сфере бухгалтерского учета.

Представлены выдержки из примера учебного плана программы, чтобы читатели понимали, какое место занимают примеры материалов в более широком контексте программы.

Учебный план разработан для программы в целом и дает представление об обязательном содержании всей программы и каждого курса в отдельности. Преподаватели и руководители могут использовать настоящий документ для планирования программы и разработки материалов курсов, а обучающиеся – для изучения программы и отдельных курсов.

В учебном плане представлено описание предмета каждого курса, порядка и углубленности его изучения. Такие описания представляют собой учебные планы / программы курсов, используемые методистами для разработки материалов курса и оценочных материалов, преподавателями и помощниками для разработки планов занятий и подходов к обучению, а также обучающимися при прохождении курсов.

Конечно, описания курсов и планы занятий зависят от методик, которые использует преподаватель. Чтобы преподносить материал с целью помочь обучающимся овладеть указанными компетенциями, необходимо уделять особое внимание обучению, ориентированному на результат. То есть основное внимание при обучении уделяется тому, чтобы дать возможность обучающимся продемонстрировать, что они овладели компетенциями, заложенными в программе / модуле. Это не означает, что преподавание сводится только к сдаче экзамена. Речь скорее идет о том, что преподаватели должны стремиться помочь обучающимся в достижении их целей. Имеется в виду, что преподавание на основе компетенций должно быть нацелено на то, чтобы помочь обучающимся стать профессиональными бухгалтерами. На практике это означает тщательную разработку программы обучения и содержания занятий, направленных на достижение этой цели. В частности, необходимо уделить внимание целям обучения по каждой из тем; при разработке занятия преподаватели должны учитывать квалификации и уровни понимания тем; следует чаще использовать формативные оценки, чтобы помочь преподавателям и обучающимся оценить успехи в освоении материала. Такой активный подход к преподаванию и обучению помогает сосредоточиться на требуемых результатах.

4.2

Выдержки из учебного плана для примера программы

4.2.1

Выдержка 1 из примера учебного плана: содержание

Во избежание путаницы выдержки будут представлены в виде заметок в тетради, а комментарии к Руководству будут оформлены в том же стиле, что и весь документ.

СОДЕРЖАНИЕ УЧЕБНОГО ПЛАНА

ЧАСТЬ 1. РУКОВОДСТВО ПО УЧЕБНОМУ ПЛАНУ ПРОГРАММЫ

- Цель
- Содержание
- Программа профессиональной подготовки
- Основные задачи
- Особенности программы
- Структура программы
- Требования к курсам и экзаменам
- Метод обучения и нагрузка
- Степени углубленности изучения предмета
- Экзамены и показатели их сдачи
- Оценка практического опыта
- Требования к образованию

ЧАСТЬ 2. ОПИСАНИЕ КУРСОВ

- Курсы финансового учета
  - Основы финансового учета [FA1]
  - Промежуточный финансовый учет I [FA2]
  - Промежуточный финансовый учет II [FA3]
  - Финансовый учет: консолидация и дополнительные вопросы [FA4]
  - Теория и актуальные проблемы бухгалтерского учета [AT1]
- Курсы управленческого учета
- Основы управленческого учета [MA1]
- Управленческий учет – углубленный курс [MA2]

Курсы аудита

Внешний аудит [AU1]

Курсы финансирования

Основы корпоративного финансирования [FN1]

Курсы управления информационными системами

Управление информационными системами [MS1]

Стратегия информационных систем [MS2]

Курсы налогообложения

Основы налогообложения [TX1]

Налогообложение – углубленный курс [TX2]

Общие бизнес-курсы

Бизнес-коммуникация [CM1]

Микро- и макроэкономика [EM1]

Коммерческое право [LW1]

Количественный бизнес-анализ [QU1]

Комплексный практический экзамен

Комплексный практический экзамен

4.2.2

Выдержка 2 из примера учебного плана: руководство на уровне программы

ЧАСТЬ 1. РУКОВОДСТВО ПО УЧЕБНОМУ ПЛАНУ ПРОГРАММЫ

ЦЕЛЬ

Учебный план программы разработан для предоставления подробной информации о содержании курсов программы профессиональной подготовки. Данный документ предназначен для руководителей в сфере образования, составителей курсов, экзаменаторов, членов комиссий и специалистов системы образования, настоящих и будущих студентов и их консультантов, других представителей профессионального, научного сообщества и общества в целом.

СОДЕРЖАНИЕ

В остальных разделах введения приводится общее описание основных особенностей программы. Основная часть учебного плана программы включает описание курсов и содержание курсов по модулям, включая требования к уровню углубленности изучения, в следующем порядке:

- финансовый учет;
- управленческий учет;
- аудит / управленческий аудит;
- финансы;
- информационные системы управления;
- налогообложение;
- общий бизнес-курс (коммуникация, экономика, право, количественные методы);
- комплексный практический экзамен.

В начале каждого предметного раздела представлен перечень тем с указанием конкретных курсов и модулей, в рамках которых рассматривается каждая тема, и требований к степени углубленности изучения.

Объем информации по каждому курсу в настоящей редакции учебного плана программы зависит от текущего статуса курса программы. Для курсов, находящихся на рассмотрении или в разработке, предусмотрено только предварительное описание.

ПРОГРАММА ПРОФЕССИОНАЛЬНОЙ ПОДГОТОВКИ

Основные задачи

Программа профессиональной подготовки предназначена для разработки учебных материалов и экзаменов для развития и оценки компетенций, необходимых для присвоения профессиональной квалификации в сфере бухгалтерского учета.

Особенности программы

Программа устанавливает стандарты образования, экзаменования и профессионального опыта, соответствие которым дает право стать профессиональным бухгалтером. Условная ПБО является признанным во всем мире ведущим разработчиком и поставщиком компетентностно-ориентированных образовательных услуг в сфере профессионального бухгалтерского учета, объединяющим этические аспекты, информационные и коммуникационные технологии и передовой зарубежный опыт в области компетентностно-ориентированного образования, обучения и сертификации в сфере бухгалтерского учета.

Компетентностная программа

Программа реализуется на основе компетенций с упором на развитие ключевых областей знаний, навыков и профессиональных ценностей, которыми должны обладать бухгалтеры и старшие финансовые менеджеры, включая:

- профессиональные знания в области бухгалтерского учета и смежных областях;
- навыки вынесения этических суждений и принятия решений;
- навыки интерпретации, оценки и анализа;
- умение применять технологии в качестве инструмента управления и учета;
- управление изменениями в технологиях, процессах и структурах организаций;
- использование сложных информационных систем при принятии решений.

Знания, навыки и профессиональные ценности, которыми должен обладать профессиональный бухгалтер, недавно прошедший сертификацию, отражены в ключевых компетенциях. Актуальность этих компетенций периодически подтверждают в ходе анализа профессиональной практики (анализ практик). Используя

опросы и фокус-группы, представители разных слоев финансового сообщества подтверждают значимость и необходимость каждой компетенции, а также частоту ее применения на практике. Результаты анализа практик позволили условной ПБО разработать матрицу компетенций, которой должен соответствовать профессиональный бухгалтер, недавно прошедший сертификацию. Условная ПБО придерживается концепции обучения в течение всей жизни. Ее компетентностно-ориентированный подход нашел отражение в курсах повышения квалификации и принципах профессионального развития после сертификации.

Внедрение информационно-коммуникационных технологий

Программа профессиональной подготовки разработана таким образом, чтобы новые участники могли полностью овладеть компьютерными и информационными технологиями. После сертификации все профессиональные бухгалтеры должны обладать высоким уровнем знаний в области компьютерных и информационных технологий, включая:

- практические знания в области информационно-коммуникационных технологий как инструментов управления и учета;
- понимание информационно-коммуникационных технологий, необходимых для использования и участия в разработке и управлении сложными информационными системами;
- достаточную базу знаний в области информационно-коммуникационных технологий, необходимую для управления технологическими изменениями и адаптации к ним.

Для прохождения всех курсов программы обучающиеся должны иметь доступ и навыки работы с компьютером. Каждый год публикуются рекомендуемые системные требования на предстоящий учебный год. Эти требования выходят за рамки минимальных требований для прохождения курсов и относятся ко всем обучающимся.

Организация курсов

В рамках программы профессиональной подготовки предусмотрены аудиторные и онлайн-занятия с предоставлением конспектов занятий и методических материалов через Интернет. Обучающиеся получают доступ к многочисленным онлайн-услугам, включая помощь преподавателей, техническую поддержку и участие в интерактивных учебных группах. Обучающиеся также получают прямой доступ к мультимедийным занятиям, сайтам курсов, обновлениям курсов, практическим экзаменам, обзорам модулей, вопросам для самопроверки, подробным описаниям курсов и образцам финансовых отчетов.

В программу также включено изучение наиболее распространенного корпоративного программного обеспечения, благодаря чему обучающиеся могут развивать практические навыки использования технологий как эффективного инструмента принятия бизнес-решений.

Изучение этики

Этика является фундаментом, на котором все представители профессий строят свою репутацию и завоевывают доверие тех, кому они оказывают свои услуги. Представители профессии и обучающиеся должны соблюдать Международный кодекс этики профессиональных бухгалтеров™, разработанный и обновляемый IESBA®. Соблюдение положений кодекса этики – одна из основных причин, по которым коммерческие структуры так высоко ценят профессиональных бухгалтеров. Чтобы помочь в изучении и применении норм деловой этики, которые будут служить ориентиром для обучающихся в их профессиональной деятельности, во все курсы включены указания и рекомендации в отношении профессиональной деловой этики.

Стандарты письменной коммуникации

Профессиональный бухгалтер должен уметь вести письменную коммуникацию на высоком уровне. Отчеты, наблюдения, анализ, заключения, выводы, рекомендации – эти и другие ценные результаты работы профессионального бухгалтера должны быть сформулировано четко и недвусмысленно. Так, например, длинные тексты должны быть упорядочены и просты для понимания. Для обеспечения эффективной коммуникации и создания впечатления профессиональной работы текст, составленный бухгалтером, не должен содержать ошибок и несоответствий, связанных с грамматикой, употреблением слов, правописанием и пунктуацией. Знание терминологии должно быть очевидным.

Эти общепринятые стандарты профессиональной среды распространяются на всех обучающихся по программе. Знания, понимание и компетенции можно оценить при выполнении заданий и на экзаменах только в том случае, если навыки коммуникации находятся на соответствующем уровне. Особенно это касается курсов, изучение которых подразумевает написание объемных докладов, в которых учащиеся должны будут проявить навыки взвешенного и убедительного аргументирования и ясность изложения.

Структура программы

Чтобы стать профессиональным бухгалтером, необходимо соответствовать требованиям, предъявляемым к образованию, экзаменованию и профессиональному опыту, указанным в дополнении 1. Программа обучения и сертификации представлена в дополнении 2.

Дополнение 1. Требования к сертификации

Программа профессиональной подготовки считается завершенной при соответствии требованиям, предъявляемым к образованию, экзаменованию и профессиональному опыту.

<table>
<tr><td rowspan="3">ОБРАЗОВАНИЕ</td><td colspan="2">Программа профессионального обучения</td></tr>
<tr><td>Финансовый учет
Управленческий учет
Теория бухгалтерского учета
Аудит
Финансы
Налоги
Информационные системы управления</td><td>Коммуникация
Экономика
Право
Количественные методы
Информационно-коммуникационные технологии
Этика</td></tr>
<tr><td colspan="2">Степень бакалавра</td></tr>
<tr><td rowspan="2">ЭКЗАМЕНОВАНИЕ</td><td colspan="2">КОМПЛЕКСНЫЙ ПРАКТИЧЕСКИЙ ЭКЗАМЕН (КПЭ)
КПЭ – проверка применения профессиональных навыков по итогам программы</td></tr>
<tr><td colspan="2">ЭКЗАМЕНЫ ПО ОТДЕЛЬНЫМ ПРЕДМЕТАМ
Оценка знаний, навыков и умений на углубленном уровне по основным предметам программы профессионального обучения в сфере бухгалтерского учета</td></tr>
<tr><td>ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЙ ОПЫТ</td><td colspan="2">Чтобы получить квалификацию профессионального бухгалтера, все кандидаты должны иметь опыт успешной практический работы и соответствующие оценки. Указанный уровень компетенций достигается, как правило, после прохождения подтвержденной практики в течение 36 месяцев.</td></tr>
</table>

Дополнение 2. Программа профессиональной подготовки

<table>
<tr><td colspan="3">СЕРТИФИКАЦИЯ (после того, как удовлетворены требования к практическому опыту)</td></tr>
<tr><td colspan="3">КОМПЛЕКСНЫЙ ПРАКТИЧЕСКИЙ ЭКЗАМЕН (КПЭ)</td></tr>
<tr><td colspan="3">К этому моменту уже получена степень бакалавра.</td></tr>
<tr><td rowspan="5">УГЛУБЛЕННОЕ ОБУЧЕНИЕ</td><td rowspan="5">СТУПЕНЬ 4</td><td>FA4. Финансовый учет: консолидация и дополнительные вопросы</td></tr>
<tr><td>MA2. Управленческий учет – углубленный курс</td></tr>
<tr><td>AT1. Теория и актуальные проблемы бухгалтерского учета</td></tr>
<tr><td>AU1. Внешний аудит</td></tr>
<tr><td>TX1. Налогообложение физических лиц и корпораций</td></tr>
</table>

БАЗОВОЕ ОБУЧЕНИЕ	СТУПЕНЬ 3	FA3. Промежуточный финансовый учет II FN1. Основы корпоративного финансирования MS1. Управление информационными системами
	СТУПЕНЬ 2	FA2. Промежуточный финансовый учет I QU1. Количественный бизнес-анализ MA1. Основы управленческого учета CM1. Бизнес-коммуникация
	СТУПЕНЬ 1	FA1. Основы финансового учета EM1. Микро- и макроэкономика LW1. Коммерческое право

Требования к курсам и экзаменам

Программа профессиональной подготовки (дополнение 2) предусматривает ряд требований к теоретическим курсам и экзаменам. Базовое обучение можно пройти в рамках программы профессиональной подготовки или путем зачета результатов обучения в аккредитованных высших учебных заведениях. Углубленное обучение и КПЭ являются обязательной частью программы профессиональной подготовки (зачеты не допускаются).

Учебный план программы был разработан и обновляется силами специалистов и преподавателей университетов, каждый из которых является лидером в своей области знаний. Курсы и экзамены разработаны с целью передать и оценить современные знания, передовые навыки использования компьютерных технологий, навыки самостоятельного обучения и профессиональные компетенции, необходимые в современном деловом мире.

Базовое обучение

Первые три ступени программы составляют базовое обучение. Эти курсы дают возможность изучить полный цикл финансового учета, экономику, право, статистический анализ для бизнеса, управленческий учет, бизнес-коммуникацию и информационные системы управления.

Углубленное обучение

Ступень 4 программы представляет собой курс углубленного изучения в рамках профессионального образования. Курсы этого ступени предназначены для обучения и подготовки в сфере специализированного финансового учета, специализированного управленческого учета, налогообложения, аудита и теории бухгалтерского учета.

Комплексный практический экзамен (КПЭ)

КПЭ является заключительным этапом процесса сертификации, после прохождения которого присваивается профессиональная квалификация.

КПЭ и подготовительные материалы к нему предназначены для того, чтобы кандидаты могли продемонстрировать компетенции, необходимые дипломированному профессиональному бухгалтеру. КПЭ состоит из вопросов различных форматов, для ответа на которые кандидаты должны использовать технические и вспомогательные компетенции на профессиональном уровне.

Метод обучения и нагрузка

Программа профессиональной подготовки разработана с учетом возможности проходить обучение, одновременно занимаясь трудовой деятельностью и продвигаясь по карьерной лестнице. Каждый курс

состоит из занятий с соответствующими вопросами и заданиями для самоконтроля. Обучающиеся выполняют и сдают задания и получают обратную связь для подготовки к итоговому экзамену.

В рамках программы обучающиеся проходят подготовку для получения диплома финансового специалиста. Для успешного прохождения программы необходим ответственный подход, самодисциплина и навыки организации. Обучающиеся должны быть готовы выделить минимум 20 часов в неделю на курс. Если обучающиеся работают полный рабочий день, им рекомендуется проходить по одному курсу в учебной сессии.

Степени углубленности изучения предмета

Степени углубленности изучения дают представление обучающимся о необходимой глубине понимания и применения материалов курса. Трехуровневая схема, используемая в курсах, призвана помочь обучающимся определить наиболее важные области обучения и те области, которые не требуют углубленного изучения. Она также помогает обучающимся понять ожидания преподавателей при выполнении заданий и на экзаменах по мере перехода от базового к углубленному изучению программы. Экзамены сдаются по материалам всех трех ступеней обучения.

Каждой теме курса (и соответствующей цели обучения) присвоен уровень углубленности изучения на основе следующих определений.

Уровень 1. Обязательно / владение

Обучающиеся должны иметь четкое понимание концепций и принципов, получить глубокие концептуальные и всесторонние технические знания процедур, уметь применять знания на практике и умело пользоваться справочными документами и источниками для дальнейшего изучения. Экзамены будут в основном (но не исключительно) проводиться с использованием материалов ступени 1, и требования к вопросам по этим материалам будут наиболее обширными. Отвечая на экзаменационные вопросы по материалам ступени 1, обучающиеся должны будут продемонстрировать возрастающий уровень владения материалом по мере изучения программы.

Уровень 2. Важно / понимание

Обучающиеся должны иметь надлежащее понимание концепций и принципов и рабочее знание процедур, должны ознакомиться с общими справочными документами и источниками для дальнейшего изучения. На экзаменах будут оцениваться материалы уровня 2, но требования к вопросам будут в целом менее обширными, чем требования в отношении материалов уровня 1. Отвечая на экзаменационные вопросы по материалам уровня 2, обучающиеся должны будут продемонстрировать более высокий уровень понимания, применения и анализа по мере изучения программы.

Уровень 3. Базовые знания

Обучающиеся должны иметь общие знания в разных тематических областях и должны определять общие справочные документы. Несмотря на то, что по материалам уровня 3 также сдают экзамены, требования к вопросам ограничены общими знаниями и пониманием. Для обучающихся эти материалы могут стать ценным справочным ресурсом в их практической работе. Отвечая на экзаменационные вопросы по материалам уровня 3, обучающиеся должны будут продемонстрировать немного более высокий уровень знаний и понимания при сдаче КПЭ.

Ожидаемые результаты обучения

Ожидаемые результаты обучения по каждой ступени программы включают и дополняют ожидания от предыдущих ступеней:

Уровень 1. Обязательно / владение	Уровень 2. Важно / понимание	Уровень 3. Базовые знания
Для курсов базового обучения (ступень 1 - 3)		
Обучающиеся должны уметь: • применять концепции и методы в новых ситуациях • выполнять расчеты для соответствующих решений • анализировать предоставленную информацию и делать предварительные выводы При проведении анализа обучающиеся должны уметь разбивать информацию на части, проводить различия между существенной и несущественной информацией и отличать факты от предположений или заключений.	Обучающиеся должны уметь описывать, объяснять и обобщать информацию своими словами, а также приводить примеры. Они не должны демонстрировать всестороннее применение концепций или проводить углубленный анализ.	Обучающиеся должны уметь определять, когда материал применим или почему он актуален, но не должны демонстрировать глубокое понимание концепций.
Для курсов углубленного обучения (ступень 4)		
Обучающиеся должны уметь анализировать информацию и делать предварительные выводы. При проведении анализа обучающиеся должны уметь разбивать информацию на части, проводить различия между существенной и несущественной информацией и отличать факты от предположений или заключений. Они также должны обобщать концепции и идеи и применять стандарты и критерии для оценки ситуаций и формирования суждений.	Обучающиеся должны уметь: • описывать, объяснять и обобщать информацию своими словами, а также приводить примеры • применять концепции и методы в новых ситуациях • выполнять расчеты для соответствующих решений Обучающиеся не должны проводить углубленный анализ или оценку.	Обучающиеся должны уметь определять, когда материал применим или почему он актуален, но не должны демонстрировать глубокое понимание концепций.
Комплексный практический экзамен (КПЭ)		
Обучающиеся должны уметь: • тщательно анализировать предоставленную информацию • обобщать информацию для правильной оценки ситуации • давать хорошо продуманные рекомендации, которые будут полезны лицу, принимающему решение • применять знания, как это свойственно компетентному специалисту в обычных условиях, в разумные сроки и без контроля со стороны	Обучающиеся должны уметь: • применять концепции и методы в новых ситуациях • анализировать предоставленную информацию и делать предварительные выводы • разбивать информацию на части, проводить различия между существенной и несущественной информацией и отличать факты от предположений и заключений Обучающиеся не должны давать углубленную оценку или комплексные рекомендации.	Обучающиеся должны понимать, почему представленный материал актуален, и разбираться в нем настолько хорошо, чтобы пересказать его или объяснить своими словами, обобщить информацию или привести примеры. Обучающиеся не должны проводить углубленный анализ или давать оценку.

Экзамены и показатели их сдачи

В рамках базового и углубленного обучения обучающиеся сдают письменные экзамены в течение трех часов. КПЭ длится четыре часа. При прохождении курсов базового и углубленного обучения обучающиеся получают зачетные баллы за выполненные задания. При этом результат КПЭ кандидата определяется исключительно самим экзаменом.

Все экзамены (кроме КПЭ) оценивают по 100-балльной шкале. Показатель сдачи экзамена составляет 65%. Результаты КПЭ определяют на основании ключевых компетенций и доводят до сведения кандидатов в формате «сдал» / «не сдал». Для успешной сдачи КПЭ успеваемость кандидатов оценивают с учетом широкого круга компетенций.

В материалы курса включены два практических экзамена и предлагаемые решения в помощь при подготовке к экзаменам. В большинстве регионов проводят сессии для подготовки к экзаменам. Эти сессии могут проходить в формате потокового аудио, онлайн или в аудитории.

План экзамена

Планы экзаменов используют, чтобы помочь обучающимся подготовиться к экзаменам. В плане представлена информация об экзамене, а именно предметное содержание (тема), соответствующие цели обучения, уровни углубленности изучения, баллы, начисляемые за каждую предметную область, тип вопросов (вопросы с вариантами ответов, вопросы с краткими ответами, кейсы) и способ сдачи. Экзаменаторы также пользуются планом при составлении экзаменов. Планы разрабатывают для всех курсов. Каждый план экзамена относится к практическому экзамену, включенному в материалы курса.

Оценка практического опыта

Чтобы получить диплом профессионального бухгалтера, все кандидаты должны успешно пройти практику и получить удовлетворительные оценки. Указанные компетенции, как правило, можно освоить в течение 36 месяцев подтвержденной практики под руководством квалифицированного профессионального бухгалтера.

Практику необходимо проходить в должности, предполагающей использование всесторонних знаний и высокую степень ответственности в сфере учета и финансов, или в другой приемлемой должности. Предполагается, что обучающиеся при этом будут работать полный рабочий день в другой должности. По мере перехода на более высокие ступени программы обучающиеся должны переходить на более ответственные должности. Такой опыт дает возможность применять концепции, навыки и способности принимать решения, освоенные в рамках программы профессиональной подготовки.

Периодически проводится оценка практического опыта или портфолио учащихся. Ключевые аспекты практики позволят обучающимся:

- пройти необходимую подготовку и впоследствии работать на высоком профессиональном и техническом уровне;
- понять, какое место выполняемые ими функции занимают в процессе функционирования других сфер бизнеса;
- разработать и применить этические подходы к ведению бизнеса;
- работать с постепенно возрастающей ответственностью и подотчетностью, самостоятельно действовать, принимать решения и решать проблемы;
- продемонстрировать умение вести коммуникацию в устной и письменной форме;
- продемонстрировать развитые навыки межличностного общения, управления проектами и руководства;
- активно участвовать в создании профессиональной сети.

Требования к образованию

Все обучающиеся по программе профессиональной подготовки должны получить диплом о высшем образовании до того, как им будет присвоена квалификация профессионального бухгалтера. Диплом можно

получить в любом учебном заведении, выпускающем дипломированных специалистов, включая университет, университетский колледж или техникум.

Диплом можно получить в любой области. Принимаются иностранные дипломы, соответствующие местным стандартам. Условная ПБО примет решение о признании того или иного диплома. Абитуриенты с признанными дипломами будут зачислены с зачетом предметов, сданных в другом учебном заведении, и могут получить освобождение. Необходимо будет пройти дополнительные курсы и/или сдать дополнительные экзамены.

4.2.3

Выдержка 3 из примера учебного плана: описание курса и общие сведения о типовом курсе

ЧАСТЬ 2. ОПИСАНИЕ КУРСОВ

По каждому курсу программы профессиональной подготовки ниже представлены:

- тематические указатели по основным предметам;
- описания курсов, включая обязательные условия для прохождения;
- поурочное описание содержания курса, включая все основные темы и требуемые уровни углубленности изучения.

...

ПРОМЕЖУТОЧНЫЙ ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ I [FA2]

Обязательное условие: завершение курса «Основы финансового учета» [FA1]

Описание: «Промежуточный финансовый учет I» [FA2] – курс финансового учета на промежуточном этапе обучения, основанный на общем представлении, которое вы должны были сформировать в рамках курса «Основы финансового учета» [FA1] или аналогичного вводного курса.

Общая цель этого курса состоит в том, чтобы представить концепции, методы и методики применения общепринятых принципов бухгалтерского учета. Основные вопросы теории бухгалтерского учета будут рассматриваться по мере возникновения. Этот курс охватывает вопросы использования и настройки бухгалтерского ПО и редакторов электронных таблиц и решение проблем бухгалтерского учета, а также различные этические вопросы, связанные с использованием данных бухгалтерского учета.

Продолжительность экзамена: 3 часа (дополнительная информация представлена в плане экзамена)

Ключевые предметные области и уровни углубленности изучения

Предметная область	Степень углубленности
1. Концепции составления финансовой отчетности и бухгалтерского учета	
Пользователи финансовых отчетов и цели финансовой отчетности	1
Этика в сфере бухгалтерского учета (при выборе политики, принятии решений, т.д.)	1
Предпосылки в бухгалтерском учете и качественные характеристики	1
Методы измерения и критерии отражения в отчетности	1
Элементы финансовых отчетов	1
Профессиональное суждение в финансовой отчетности	2
Система обработки учетных данных	1
2. Представление отчета о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе и отчета о финансовом положении	
Характер дохода	1, 2
Представление отчета о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе	1
Прекращенная деятельность	1
Прибыль на акцию	2
Отчет об изменениях капитала	1
Представление отчета о финансовом положении	1
Повторное представление	2
Раскрытие информации	2
3. Концепции процентов будущей и приведенной стоимости	
Временная стоимость денег	1
Основные концепции процентов	1
Вычисление приведенной и будущей стоимости	1
Аннуитеты, выплачиваемые в начале и конце периода	1
Периодические платежи для решения проблем приведенной и будущей стоимости	1
Концепции оценки и общепринятые принципы бухгалтерского учета	1, 2
4. Текущие финансовые активы и текущие финансовые обязательства	
Характер текущих финансовых активов	1
Денежные средства	1
Дебиторская задолженность	1
Учет расходов на покрытие безнадежных долгов	1
Векселя к получению и оплате	1
Текущие финансовые обязательства	1
Управление оборотным капиталом	2
5. Измерение, оценка запасов и себестоимость реализованной продукции	
Характер запасов	1
Системы непрерывного и периодического учета запасов	1
Формулы расчета себестоимости запасов	1
Оценка по наименьшей из двух величин: по себестоимости или по чистой возможной цене продажи	1
Влияние ошибок учета запасов	1
Методы оценки запасов	2

Предметная область	Степень углубленности
Внутренний контроль запасов	2
6. Внеоборотные активы: приобретение, распоряжение и обмен	
Определение и оценка основных средств и нематериальных активов	1
Определение стоимости основных средств	1, 3
Нематериальные активы	1
Распоряжение, обмен и выбытие основных средств	1
Гудвил	1
Раскрытие информации и представление отчета о движении денежных средств	1
Переоценка основных средств и нематериальных активов	2
7. Основные средства и нематериальные активы: износ, амортизация и обесценение	
Характер износа и амортизации	1
Методы начисления износа и амортизации	1
Износ за неполный календарный год	2
Обесценение основных средств и нематериальных активов	1
Требования к раскрытию информации	1
Износ переоцененных активов	2
8. Обязательства	
Обязательства: теоретические основы	1
Договорные обязательства, непредвиденные расходы и гарантии	1
Ответственность за экологический ущерб	2
Краткосрочные и долгосрочные обязательства	1
Расчет цен облигаций	1
Последующие изменения процентных ставок по облигациям	1
Расчет расходов на уплату процентов по облигациям	1
Составление графика амортизации облигаций	1
Выплата и аннулирование долга	2
Задолженность в иностранной валюте	2
Раскрытие информации и качество прибыли	1
9. Анализ финансовой отчетности и движение денежных средств	
Характер финансовой отчетности	3
Рынки капитала	2
Анализ финансовой отчетности: горизонтальный и вертикальный анализ	1
Анализ коэффициентов	1
Ограничения анализа финансовой отчетности	2
Отчет о движении денежных средств	1
10. Учет собственного капитала товарищества	
Характер товарищества	2
Взнос участников товарищества и распределение прибыли	1
Прием нового участника товарищества	1
Выход на пенсию или смерть участника товарищества	1
Ликвидация товарищества	2
Ликвидация товарищества с признанием его несостоятельным	2
Представление финансовой отчетности	1

4.2.4

Глоссарий оценочных терминов

Глоссарий терминов составлен для содействия интерпретации целей обучения и ожиданий в отношении вопросов заданий и экзаменов. Глоссарий основан на материалах работы Дэвида Палмера «Методическое пособие: разработка эффективных методов обучения» (David Palmer Study Guide: Developing Effective Study Methods) (Ванкувер: CPA Canada, 1996). Авторские права принадлежат Дэвиду Палмеру.

ГЛОССАРИЙ ОЦЕНОЧНЫХ ТЕРМИНОВ

Подсчитывать	математически определять сумму или количество с указанием используемых формул и предпринимаемых шагов (также **Вычислять**).
Сравнивать	изучать схожие свойства или характеристики. Подчеркивать *сходства*, допустимо указывать различия.
Противопоставлять	сравнивать, отмечая *различия*. Подчеркивать различия в свойствах или характеристиках (также **Проводить различие**).
Критиковать	высказывать свое *суждение* или точку зрения. Обсуждать за и против.
Определять	четко формулировать *значение* слова или термина. Соотносить значение с *конкретным* применением в обсуждаемой предметной области. Возможно, демонстрировать, как определенный термин отличается от терминов других классов.
Описывать	предоставлять подробную информацию о характеристиках, свойствах или событиях.
Разрабатывать	создавать результат (например, план или программу), который включает соответствующие моменты и информацию.
Устанавливать	рассчитывать или формулировать ответ с учетом соответствующих качественных и количественных факторов
Изображать схематически	представлять рисунок, диаграмму, план или графический ответ. Диаграмма, как правило, должна быть обозначена. В некоторых случаях необходимо вставить краткое пояснение или описание (также **Рисовать**).
Обсуждать	предполагается необходимость дать наиболее *полный* и *подробный* ответ. Изучать, тщательно анализировать и представлять за и против. Для **краткого обсуждения** требуется сформулировать определяющие факторы в нескольких предложениях.
Оценивать	требуется составить *обоснованное* суждение. Ваше суждение должно быть основано на *знаниях* и *информации* о предмете (недостаточно просто высказать свои соображения). Ссылайтесь на авторитетные источники. Указывайте преимущества и ограничения.
Объяснять	в объяснениях вы должны указать причину(-ы) или основание(-я). Уточните «как» и «почему». Укажите причины расхождений во мнениях или результатах. В **кратких объяснениях** необходимо просто указать причины в нескольких словах.
Распознавать	различать и указывать важные моменты, факторы или понятия, как правило, на основании оценки или анализа сценария.

Наглядно демонстрировать	четко разъяснять, приводя *примеры*: рисунки, диаграммы или конкретные примеры
Интерпретировать	толковать, приводить примеры, решать или комментировать тему, как правило, вынося суждение.
Обосновывать	предоставлять объяснения решений или выводов.
Перечислять	представлять последовательность или таблицу данных с разбивкой по статьям. Будьте *лаконичны*. Часто допустимо перечисление в виде списка.
Обрисовывать	имеется ввиду *структурированное* описание. Дайте общее представление, указав основные и второстепенные идеи. Используйте (под)заголовки, можно в форме списка. *Опускайте незначительные детали*.
Доказывать	устанавливать достоверность чего-либо, приводя доказательства или четкие логические доводы.
Рекомендовать	предлагать надлежащее решение или курс действий на основании оценки или анализа сценария.
Устанавливать соотношение	показывать, как события связаны друг с другом или как одно событие приводит к возникновению другого события, соотносится или похоже на другое событие.
Обозревать	критически изучать предмет, анализируя и комментируя важные высказывания по этому поводу.
Утверждать	четко обозначать позицию на основании оценки, напр., согласен / не согласен, правильно / неправильно, да / нет (также **Указывать**).
Обобщать	представлять основные положения или факты в сжатой форме, например, резюме главы, без подробностей и наглядных примеров.
Отслеживать	описывать процесс, развитие или исторические события с момента начала в повествовательной форме.

4.3

Примеры материалов из курса «Промежуточный финансовый учет I»

4.3.1

Пример введения в курс

Пример введения в курс «Промежуточный финансовый учет I», представленный ниже, содержит информацию о целях и обязательных условиях для прохождения курса, а также о содержании курса.

Пример содержания курса «Промежуточный финансовый учет I», представленный ниже, во многом повторяет описание курса, представленное в учебном плане программы (единственными

отличиями являются практические примеры и инструменты, добавленные в описание курса). В других организациях и в рамках других программ учебный план может быть представлен на более высоком уровне или в формате, отличном от настоящего содержания курса.

Если курс основан на материалах учебника или других ресурсов, связанных с курсом в целом (а не с каким-либо уроком или занятием), эта информация также может быть указана во введении в курс.

ВВЕДЕНИЕ В КУРС «ПРОМЕЖУТОЧНЫЙ ФИНАНСОВЫЙ УЧЕТ I»

ЦЕЛЬ КУРСА

Курс «Промежуточный финансовый учет I [FA2]» представляет собой промежуточный курс финансового учета, основанный на общих понятиях, которые вы должны были освоить в рамках курса «Основы финансового учета [FA1]» или аналогичного вводного курса.

Общая цель курса состоит в том, чтобы представить концепции, методы и методики применения общепринятых принципов бухгалтерского учета. Основные вопросы теории бухгалтерского учета будут рассматриваться по мере возникновения. Курс охватывает вопросы использования и настройки бухгалтерского ПО и редакторов электронных таблиц и решение проблем бухгалтерского учета, а также различные этические вопросы, связанные с использованием данных бухгалтерского учета.

ОБЯЗАТЕЛЬНЫЕ УСЛОВИЯ ДЛЯ ПРОХОЖДЕНИЯ КУРСА

Обязательным условием для прохождения курса является прохождение вводного курса «Основы финансового учета [FA1]» или аналогичного курса.

Также предполагается, что вы обладаете базовыми знаниями в области математики и можете их применять в бизнес-контексте. Ожидаемый уровень знаний соответствует знаниям, полученным из любого стандартного текста, посвященного экономико-математическим вопросам.

Понимание принципов этики и способов, применяемых бухгалтерами для решения этических вопросов, является неотъемлемой частью программы профессиональной подготовки. Международный кодекс этики профессиональных бухгалтеров™ (Международный кодекс этики), разработанный и обновляемый IESBA®, является обязательным документом для прохождения этого курса.

Для прохождения курса «Промежуточный финансовый учет I» вы должны ознакомиться с Международным кодексом этики, в котором раскрываются важные понятия и термины, используемые в рамках этого курса и курсов.

СОДЕРЖАНИЕ

Введение в курс «Промежуточный финансовый учет I»

ИЗУЧАЕМЫЕ ОСНОВЫ

Учетный цикл

ЗАНЯТИЕ 1. КОНЦЕПЦИИ СОСТАВЛЕНИЯ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ И БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА

1.1. Пользователи финансовых отчетов и цели финансовой отчетности
1.2. Этика в сфере бухгалтерского учета
1.3. Предпосылки в бухгалтерском учете и качественные характеристики
1.4. Методы измерения и критерии отражения в отчетности

1.5. Элементы финансовых отчетов
1.6. Профессиональное суждение в финансовой отчетности
1.7. Система обработки учетных данных
Приложение 1-1. Что такое этика?

ЗАНЯТИЕ 2. ПРЕДСТАВЛЕНИЕ ОТЧЕТА О ПРИБЫЛИ ИЛИ УБЫТКЕ И ПРОЧЕМ СОВОКУПНОМ ДОХОДЕ И ОТЧЕТА О ФИНАНСОВОМ ПОЛОЖЕНИИ

2.1. Характер дохода
2.2. Представление отчета о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе
2.3. Прекращенная деятельность
2.4. Прибыль на акцию
2.5. Отчет об изменениях капитала
2.6. Представление отчета о финансовом положении
2.7. Повторное представление
2.8. Раскрытие информации
2.9. Электронный пример 2-1. Пробный баланс

ЗАНЯТИЕ 3. КОНЦЕПЦИИ ПРОЦЕНТОВ БУДУЩЕЙ И ПРИВЕДЕННОЙ СТОИМОСТИ

3.1. Временная стоимость денег
3.2. Основные концепции процентов
3.3. Вычисление приведенной и будущей стоимости
3.4. Аннуитеты, выплачиваемые в начале и конце периода
3.5. Периодические платежи для решения проблем приведенной и будущей стоимости
3.6. Концепции оценки и общепринятые принципы бухгалтерского учета
3.7. Электронный пример 3-1. Стоимость оборудования

ЗАНЯТИЕ 4. ТЕКУЩИЕ ФИНАНСОВЫЕ АКТИВЫ И ТЕКУЩИЕ ФИНАНСОВЫЕ ОБЯЗАТЕЛЬСТВА

4.1. Характер текущих финансовых активов
4.2. Денежные средства
4.3. Дебиторская задолженность
4.4. Учет расходов на покрытие безнадежных долгов
4.5. Векселя к получению и оплате
4.6. Текущие финансовые обязательства
4.7. Электронный пример 4-1. Группировка дебиторской задолженности по сроку оплаты
4.8. Управление оборотным капиталом

ЗАНЯТИЕ 5. ИЗМЕРЕНИЕ, ОЦЕНКА ЗАПАСОВ И СЕБЕСТОИМОСТЬ РЕАЛИЗОВАННОЙ ПРОДУКЦИИ

5.1. Характер запасов
5.2. Системы непрерывного и периодического учета запасов
5.3. Формулы расчета себестоимости запасов
5.4. Электронный пример 5-1. Метод специфической идентификации
5.5. Оценка по наименьшей из двух величин: по себестоимости или по чистой возможной цене продажи
5.6. Влияние ошибок учета запасов
5.7. Методы оценки запасов
5.8. Внутренний контроль запасов

ЗАНЯТИЕ 6. ВНЕОБОРОТНЫЕ АКТИВЫ: ПРИОБРЕТЕНИЕ, РАСПОРЯЖЕНИЕ И ОБМЕН

6.1. Определение и оценка основных средств и нематериальных активов

6.2. Определение стоимости основных средств
6.3. Нематериальные активы
6.4. Распоряжение, обмен и выбытие основных средств
6.5. Гудвил
6.6. Раскрытие информации и представление отчета о движении денежных средств
6.7. Переоценка основных средств и нематериальных активов

ЗАНЯТИЕ 7. ОСНОВНЫЕ СРЕДСТВА И НЕМАТЕРИАЛЬНЫЕ АКТИВЫ: ИЗНОС, АМОРТИЗАЦИЯ И ОБЕСЦЕНЕНИЕ

7.1. Характер износа и амортизации
7.2. Методы начисления износа и амортизации
7.3. Электронный пример 7-1. Методы начисления износа
7.4. Износ за неполный календарный год
7.5. Обесценение основных средств и нематериальных активов
7.6. Требования к раскрытию информации
7.7. Износ переоцененных активов
Приложение 7-1. Кто устанавливает стандарт?

ЗАНЯТИЕ 8. ОБЯЗАТЕЛЬСТВА

8.1. Обязательства: теоретические основы
8.2. Договорные обязательства, непредвиденные расходы и гарантии
8.3. Ответственность за экологический ущерб
8.4. Краткосрочные и долгосрочные обязательства
8.5. Расчет цен облигаций
8.6. Последующие изменения процентных ставок по облигациям
8.7. Расчет расходов на уплату процентов по облигациям
8.8. Составление графика амортизации облигаций
8.9. Выплата и аннулирование долга
8.10. Задолженность в иностранной валюте
8.11. Раскрытие информации и качество прибыли

ЗАНЯТИЕ 9. АНАЛИЗ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ И ДВИЖЕНИЕ ДЕНЕЖНЫХ СРЕДСТВ

9.1. Характер финансовой отчетности
9.2. Рынки капитала
9.3. Анализ финансовой отчетности: горизонтальный и вертикальный анализ
9.5. Ограничения анализа финансовой отчетности
9.6. Электронный пример 9-1. Анализ коэффициентов
9.7. Отчет о движении денежных средств
9.8. Электронный пример 9-2. Отчет о движении денежных средств

ЗАНЯТИЕ 10. УЧЕТ СОБСТВЕННОГО КАПИТАЛА ТОВАРИЩЕСТВА

10.1. Характер товарищества
10.2. Взнос участников товарищества и распределение прибыли
10.3. Электронный пример 10-1. Расчет прибыли товарищества
10.4. Электронный пример 10-2. Расчет премиальных выплат
10.5. Прием нового участника товарищества
10.6. Выход на пенсию или смерть участника товарищества

10.7. Ликвидация товарищества

10.8. Электронный пример 10-3. Ликвидация товарищества

10.9. Ликвидация товарищества с признанием его несостоятельным

10.10. Представление финансовой отчетности

10.11. Выбор учетной политики, основанный на этических принципах

10.12. Анализ кейса

Приложение 10-1. Анализ кейса

ПРИЛОЖЕНИЕ А. СПРАВОЧНЫЕ ТАБЛИЦЫ

4.3.2

Пример плана занятия (занятие 5 курса «Промежуточный финансовый учет I»)

ЗАНЯТИЕ 5. ИЗМЕРЕНИЕ, ОЦЕНКА ЗАПАСОВ И СЕБЕСТОИМОСТЬ РЕАЛИЗОВАННОЙ ПРОДУКЦИИ

ОБЩИЕ СВЕДЕНИЯ И ОБЯЗАТЕЛЬНАЯ ЛИТЕРАТУРА

5.1	Характер запасов (уровень 1)	МСБУ 2 пункты 1 - 22 МСБУ 23 пункты 1 - 8
5.2	Системы непрерывного и периодического учета запасов (уровень 1)	Обязательная литература не предусмотрена
5.3	Формулы расчета себестоимости запасов (уровень 1)	МСБУ 2 пункты 23 - 27
5.4	Электронный пример 5-1. Метод специфической идентификации (уровень 1)	Обязательная литература не предусмотрена
5.5	Оценка по наименьшей из двух величин: по себестоимости или по чистой возможной цене продажи (уровень 1)	МСБУ 2 пункты 28 - 39
5.6	Влияние ошибок учета запасов (уровень 1)	Обязательная литература не предусмотрена
5.7	Методы оценки запасов (уровень 2)	Обязательная литература не предусмотрена
5.8	Внутренний контроль запасов (уровень 2)	Обязательная литература не предусмотрена

ВВЕДЕНИЕ

При изучении этого занятия вы узнаете о запасах, их характеристиках и соотношении с себестоимостью реализованных товаров. Вы также узнаете, как определить, какие товары и затраты следует включать в состав запасов, и определите различия в учете для систем непрерывного и периодического учета запасов.

В материалах занятия приводятся описания и наглядные примеры методов оценки товарно-материальных потоков. Представлено объяснение метода оценки по наименьшей из двух величин (по себестоимости или по чистой возможной цене продажи), а также способов оценки запасов методом валовой маржи и розничным методом. Проводится анализ влияния ошибок при определении запасов на отчет о финансовом положении и отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе. В конце занятия дается краткое объяснение внутреннего контроля запасов. Вы также сможете применять полученные знания при работе с редактором электронных таблиц и отслеживать серийные запасы.

ЦЕЛИ ОБУЧЕНИЯ

По итогам этого занятия вы должны уметь:

- тема 5.1 – объяснить характер запасов и назвать товары и затраты, включенные в эту категорию активов (уровень 1);
- тема 5.2 – сравнить и сопоставить системы непрерывного и периодического учета запасов (уровень 1);
- тема 5.3 – сравнить метод специфической идентификации с методом ФИФО и методом средневзвешенной стоимости и определить уместность применения каждого из этих методов (уровень 1);
- тема 5.4 – рассчитать общую себестоимость проданных статей, используя таблицу непрерывного учета запасов (уровень 1);
- тема 5.5 – объяснить принцип оценки по наименьшей из двух величин: по себестоимости или по чистой возможной цене продажи (уровень 1);
- тема 5.6 – объяснить влияние ошибок учета запасов на финансовую отчетность (уровень 1);
- тема 5.7 – описать метод валовой маржи и розничный метод оценки стоимости запасов с указанием обстоятельств, при которых уместно применять каждый из этих методов (уровень 2);
- тема 5.8 – описать особенности эффективной системы внутреннего контроля запасов (уровень 2).

ТЕМА 5.1. ХАРАКТЕР ЗАПАСОВ

Обязательная литература	МСБУ 2 «Запасы», пункты 1 - 22 МСБУ 23 «Затраты по займам», пункты 1 – 8
Цель обучения	Объяснить характер запасов и назвать товары и затраты, включенные в эту категорию активов (уровень 1)

Уровень 1 Запасы – это текущие активы, представляющие собой товары, предназначенные для будущей продажи в ходе обычной деятельности или для использования при производстве товаров для продажи. Запасы зачастую являются крупнейшей составляющей активов компании. Кроме того, запасы подвержены износу, кражам и устареванию. Ввиду их значимости важно, чтобы компании должным образом управляли своими запасами и обеспечивали их сохранность.

Характеристики запасов

Запасы можно классифицировать исходя из характера субъекта хозяйствования.

- *Продавец* (оптовый или розничный) закупает товары у различных поставщиков для перепродажи. За исключением упаковки или переупаковки, купленные товары не подвергаются изменениям до перепродажи. Такой тип запасов обычно называют **товарными запасами**.
- *Производитель* закупает различные виды сырья и превращает их в готовую продукцию для продажи. Следовательно, у предприятия обрабатывающей промышленности есть три счета запасов:

- запасы сырья – товары, непосредственно используемые при производстве конечного продукта;
- незавершенное производство – товары, которые были частично обработаны и требуют дальнейшей обработки до того, как они поступят в продажу;
- запасы готовой продукции – готовая продукция, предназначенная для продажи.

- *Организация, предоставляющая услуги*, несет расходы при исполнении контракта или работе над проектом клиента. Рабочая сила и материалы, используемые в проекте, считаются запасами до тех пор, пока не будет учтен доход от проекта. Такой тип запасов обычно называют **незавершенным производством**.

У большинства субъектов хозяйствования также есть запасы вспомогательных материалов. Вспомогательные материалы, как правило, списывают на расходы по мере возникновения, поскольку их обычно потребляют в том же периоде, в котором они были приобретены, или их объем в наличии на конец периода является несущественным.

Соотношение затрат и выгод по уровням запасов

Наличие запасов предполагает затраты и выгоды. Некоторые из наиболее распространенных затрат включают расходы по выплате процентов, хранение, страхование, обеспечение безопасности и устаревание. Также трудно определить объем потерянного сбыта ввиду отсутствия товара в наличии. Наряду с потерянным сбытом могут также возникнуть проблемы, связанные с увеличением стоимости, в случае производственных задержек, вызванных нехваткой материалов или компонентов.

Эти затраты необходимо уровнять с преимуществами создания дополнительных запасов, которые включают увеличение сбыта и скидки при покупке определенных партий определенного объема. Некоторые из этих затрат и выгод можно легко рассчитать, другие затраты и выгоды не поддаются расчету, например, объем сбыта. Поэтому идеальный уровень запасов часто достигается на собственном опыте методом проб и ошибок.

Системы управления запасами по принципу «точно в срок» были разработаны с целью минимизировать риски и затраты хранения избыточных запасов. Такие системы обеспечивают доставку запасов продавцу или производителю только по мере необходимости. Поэтому риски и затраты, связанные с хранением запасов, перекладываются на поставщика. Такой принцип управления работает до тех пор, пока можно гарантировать доставку запасов по мере необходимости. Если при транспортировке возникнут проблемы и запасы не будут доставлены вовремя, производители могут быть вынуждены приостановить работу до момента получения необходимых запасов.

Физические товары, включенные в состав запасов

Приобретение запасов происходит в момент перехода выгод и рисков владения от продавца к покупателю. Существуют три ситуации, непосредственно влияющие на оценку запасов: товар в пути, товар на консигнации и продажа в рассрочку.

Товар в пути

Ввиду трудностей при определении момента перехода права собственности для каждой покупки, на практике приобретение запасов, как правило, происходит при получении товара. Использование такого принципа работы подразумевает внесение корректировок в конце периода для учета ситуаций, при которых произошел переход права собственности на товар, но товар находится в пути. Понятие «франко-борт» (FOB) является ключом при определении момента перехода права собственности.

- **FOB пункт отгрузки:** покупатель оплачивает фрахт, и переход права собственности происходит в момент, когда продавец доставляет товар общественному перевозчику – компании, нанятой для доставки товара. Таким образом, покупатель должен будет включить в состав своих запасов на конец года любой товар в пути в конце года, отгруженный на условиях FOB пункт отгрузки. Товар не находится на складе покупателя, но на конец года покупатель обладает правом собственности.

- **FOB пункт назначения:** продавец оплачивает фрахт, и переход права собственности происходит в момент, когда покупатель получает товар от общественного перевозчика. Таким образом, продавец должен будет включить в состав своих запасов на конец года любой товар в пути в конце года, отгруженный на условиях FOB пункт назначения. Товар покинул склад продавца, но продавец сохраняет за собой право собственности до тех пор, пока покупатель не получит товар.

Товар на консигнации

Субъект хозяйствования (грузополучатель) вправе выступать в качестве агента грузоотправителя, вступая в фактическое владение и продавая товар от имени грузоотправителя. Поскольку грузоотправитель сохраняет за собой право собственности, грузополучателю не следует регистрировать приобретение товара. При продаже товара субъект хозяйствования (грузополучатель) удерживает только комиссионное вознаграждение. Оставшаяся выручка передается грузоотправителю. Товар на консигнации не переходит в разряд запасов грузополучателя. Товар всегда остается в статусе запасов грузоотправителя до момента окончательной продажи.

Прочие затраты

Другие затраты, связанные с доставкой запасов в текущее местоположение и приведение в текущее состояние, следует включить в состав себестоимости запасов. В качестве примера можно привести стоимость транспортировки запасов-заготовок из одного места в другое для дальнейшей обработки и стоимость разработки нестандартных продуктов для определенного клиента.

Существуют некоторые затраты, которые можно исключить из себестоимости запасов и отнести на расходы тех периодов, когда они были понесены. Особое внимание следует уделить расходам на выплату процентов и скидкам при покупке.

Расходы на выплату процентов

Как правило, компании получают финансирование для приобретения запасов от банка или продавца. Можно утверждать, что выплаты процентов были осуществлены для приобретения запасов и, следовательно, должны быть капитализированы, однако положения МСБУ 2 (пункты 17 и 18) и МСБУ 23 (пункты 5, 7 и 8) исключают капитализацию расходов на выплату процентов за исключением случаев, когда подготовка запасов к использованию по назначению занимает длительное время (например, Boeing 747).

Скидки при покупке

Поставщики обычно предлагают скидку при досрочной оплате покупок, сделанных в кредит. Если предлагаются скидки при покупке, запасы необходимо провести по наименьшей цене по кассовой сделке (метод нетто-цены). При общей теоретической корректности в дело вступают соображения эффективности затрат и управленческие факторы (менеджеры не любят выделять «Потерянные скидки при покупке» в отдельную категорию произведенных расходов, поскольку это привлекает внимание к неудачным методикам их текущего управления или недостатку капитала), поэтому часто используется метод брутто-цены. Эти методы реализуются следующим образом:

- в рамках **метода брутто-цены** скидки при покупке засчитываются в счет стоимости покупок, что позволяет снизить себестоимость реализованной продукции;
- **метод нетто-цены** позволяет выделить неиспользованные скидки при покупке и учесть их в составе затрат на финансирование.

В примере 5-1 проводится сравнение метода брутто-цены и нетто-цены для скидки при покупке. Следует отметить, что счета представлены для систем непрерывного и периодического учета запасов, которые будут рассмотрены в следующей теме.

ПРИМЕР 5-1

Рассмотрим приобретение запасов на сумму € 5 000 на следующих условиях: скидка 2% при оплате в течение 10 дней, срок оплаты в течение 30 дней. Ниже приведены проводки в журнале для метода брутто-цены и нетто-цены. В целях упрощения был опущен налог на продажи.

Метод брутто-цены			Метод нетто-цены		
Запасы/покупки	5 000		Запасы/покупки	4 900	
Кредиторская задолженность		5 000	Кредиторская задолженность		4 900

Если компания производит оплату в течение периода действия скидки, проводки выглядят следующим образом:

Метод брутто-цены			Метод нетто-цены		
Кредиторская задолженность	5 000		Кредиторская задолженность	4 900	
Запасы/скидки при покупке		100	Денежные средства		4 900
Денежные средства		4 900			

Если компания производит оплату после истечения периода действия скидки, проводки выглядят следующим образом:

Метод брутто-цены			Метод нетто-цены		
Кредиторская задолженность	5 000		Кредиторская задолженность	4 900	
Денежные средства		5 000	Неиспользованные скидки при покупке	100	
			Денежные средства		5 000

Запасы в сравнении с себестоимостью реализованной продукции

Как уже упоминалось в начале этой темы, запасы являются текущим активом – совокупностью затрат, приносящих будущие выгоды. По мере реализации запасов затраты отражают в отчете о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе в составе расходов, именуемых себестоимость реализованной продукции товаров. Принцип учета расходов применяется при переносе себестоимости запасов из счета актива в отчете о финансовом положении в состав расходов в момент продажи товаров. Принцип учета расходов используется для соотнесения себестоимости соответствующих товаров с реализацией товаров. До этого момента товары отражают в отчетности в качестве актива. Это связано с тем, что расходы возникают в момент потребления или израсходования товаров (запасов), а не в момент приобретения или оплаты.

Чтобы понять нюансы бухгалтерского учета, связанные с запасами, следует рассмотреть соотношение оценки запасов и оценки себестоимости реализованной продукции.

Соотношение единиц учета запасов, себестоимости запасов, себестоимости реализованной продукции и запасов на конец периода можно выразить формулой:

Запасы на начало периода + Покупки – Запасы на конец периода = Себестоимость реализованной продукции

Для определения количества фактических единиц в наличии и стоимости запасов на конец отчетного периода можно использовать следующую формулу:

	Фактические единицы	Денежная сумма
Запасы на начало периода	105 000	€ 231 000
Плюс: покупки	75 000	135 000
Итого доступный запас	180 000	366 000
Минус: продажи (по себестоимости)	85 000	182 805
Запасы на конец периода	95 000	€ 183 195

Запасы на конец одного отчетного периода представляют собой запасы на начало следующего отчетного периода.

Для определения количества реализованных единиц и себестоимости реализованной продукции на конец отчетного периода в формулу вносят следующие изменения:

	Фактические единицы	Денежная сумма
Запасы на начало периода	105 000	€ 231 000
Плюс: покупки	75 000	135 000
Итого доступный запас	180 000	366 000
Минус: запасы на конец периода	95 000	183 195
Себестоимость реализованной продукции	85 000	€ 182 805

Приведенные примеры свидетельствуют о том, что одним из ключевых аспектов соотношения запасов и себестоимости реализованной продукции является тот факт, что строка «Итого доступный запас» за какой-либо период (запасы на начало периода плюс покупки) в конце периода может оказаться только в двух местах. Доступный запас можно реализовать в течение периода (в этом случае себестоимость реализованной продукции будет отражена в составе расходов) или не реализовать в течение периода (в этом случае себестоимость нереализованной продукции остается в отчете о финансовом положении в составе запасов).

Эти соотношения оказывают значительное влияние на уровень прибыли за период. Например, если будут неправильно подсчитаны запасы на конец периода, неправильной будет и себестоимость запасов, отнесенная к расходам, - слишком высокой или слишком низкой. Таким образом, ошибки при учете запасов оказывают непосредственное влияние на отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе.

ТЕМА 5.2. СИСТЕМЫ НЕПРЕРЫВНОГО И ПЕРИОДИЧЕСКОГО УЧЕТА ЗАПАСОВ

Обязательная литература не предусмотрена

Цель обучения Сравнить и сопоставить системы непрерывного и периодического учета запасов (уровень 1)

Уровень 1 Для учета запасов используют две основные системы: непрерывного и периодического учета. Названия систем указывают на частоту обновления уровня запасов в учетных документах.

Система непрерывного учета запасов

Субъект хозяйствования, использующий систему непрерывного учета запасов, ведет подробный учет количества единиц и денежной стоимости по каждой операции с запасами. Текущий баланс себестоимости запасов в наличии обновляют при каждой покупке и продаже запасов. Возврат купленных товаров и транспортные издержки по завозу товаров отражают в отчетности непосредственно в счете запасов. Себестоимость реализованной продукции и соответствующее сокращение запасов отражают в отчетности при каждой продаже или каждом возврате.

Даже при наличии системы непрерывного учета следует периодически корректировать отдельные проводки запасов, чтобы они соответствовали записям физического подсчета запасов. Например, некоторое количество запасов могут украсть. О краже не будет известно и, следовательно, она не будет отражена в отчетности, пока не будет проведен физический подсчет запасов. Аналогичным образом, любые ошибки, изначально допущенные при учете запасов, можно будет исправить при подсчете запасов.

Преимущество системы непрерывного учета заключается в том, что теоретически можно определить стоимость запасов в наличии и себестоимость продукции, реализованной за определенный период, без подсчета запасов. Система также сводит к минимуму расходы по хранению запасов, поскольку руководство всегда осведомлено о количестве запасов в наличии на складе. При использовании системы непрерывного учета запасов требуются значительные усилия для ручного ввода данных учета; однако, компьютеризированные системы повышают экономическую эффективность эксплуатации систем непрерывного учета, например, при помощи штрих-кодов или систем радиочастотной идентификации для отслеживания наличия и продажи единиц.

Система периодического учета запасов

Субъект хозяйствования, использующий систему периодического учета, не ведет подробный учет по каждой операции с запасами. Проводки делают для учета покупок запасов аналогично системе непрерывного учета, однако при продаже запасов вносят только запись о выручке от продажи. Отсутствуют проводки для сокращения счета запасов и отражения себестоимости реализованной продукции. Кроме того, покупки запасов отражают в счете «Покупки». Отдельные счета также ведут для «Возврата и уценки купленных товаров», «Транспортных издержек по завозу товаров» и «Скидок при покупке» (если для учета скидок используется метод брутто-цены). Следовательно, счет запасов не обновляют в течение периода. В конце периода проводят физический подсчет запасов для получения данных о запасах на конец периода в единицах и евро. Затем себестоимость реализованной продукции за определенный период можно рассчитать по формуле, указанной в теме 5.1.

Себестоимость доступного запаса включает запасы на начало периода плюс покупки запасов в течение периода. При физическом подсчете запасов определяют количество продукции, не реализованной на конец периода. Себестоимость реализованной продукции за определенный период определяют путем вычитания фактического количества запасов на конец периода из себестоимости доступного запаса. Как отмечалось выше, этот расчет основан на том факте, что запасы в наличии для продажи в течение периода могут или быть проданы в течение периода, или не быть проданы.

После подсчета запасов и расчета себестоимость реализованной продукции в журнал вносится корректирующая проводка для отражения правильных данных о запасах на конец периода и себестоимости продукции, реализованной за период. Проводка вносится для переноса себестоимости реализованной продукции из счета «Запасы» (актив) в счет «Себестоимость реализованной продукции» (расходы).

Система периодического учета, как правило, проста в обращении и стоит меньше, чем система непрерывного учета. Системы периодического учета часто используют небольшие предприятия или руководство, которому не нужны ежеминутные данные о количестве запасов в наличии. Однако одним из недостатков системы периодического учета является неспособность различать товары, которые были реализованы, и товары, которые были украдены. Данные о запасах на конец периода получают путем физического подсчета исходя из предпосылки о том, что если запасов нет, то они были реализованы. С другой стороны, система непрерывного учета «знает», что должно быть в составе запасов; если какой-то позиции не достает, считается, что она была украдена. Пример 5-2 иллюстрирует этот недостаток.

Сравнение система периодического и непрерывного учета запасов

В примере 5-2 приводится сравнение проводок в рамках систем непрерывного и периодического учета.

ПРИМЕР 5-2

Предположим, что запасы субъекта хозяйствования на начало периода составляют € 1 200. В течение этого периода были приобретены запасы на сумму € 5 000 наличными, и были проданы товары на сумму € 2 800 наличными, которые первоначально стоили € 2 000. По данным физического подсчета запасов на конец периода в наличии остались товары на сумму € 4 050. Записи в журнале для проводки этих операций и событий в системе непрерывного и периодического учета представлены ниже.

Для проводки покупки запасов:

Система периодического учета запасов			Система непрерывного учета запасов		
Покупки*	5 000		Запасы	5 000	
Денежные средства		5 000	Денежные средства		5 000

** Закрытие в счет себестоимости реализованной продукции на конец периода.*

Для проводки реализации товаров и соответствующей себестоимости реализованной продукции:

Система периодического учета запасов			Система непрерывного учета запасов		
Денежные средства	2 800		Денежные средства	2 800	
Продажи		2 800	Продажи		2 800
			Себестоимость реализованной продукции	2 000	
			Запасы		2 000

Следует отметить, что в системе периодического учета можно отразить только покупку запасов. В ней не предусмотрены проводки, отражающие сокращение запасов при продаже товаров.

Физический подсчет в конце периода показывает, что стоимость запасов на конец периода составляет € 4 050. По данным системы непрерывного учета стоимость запасов на конец периода должны составлять € 4 200 (€ 1 200 + € 5 000 – € 2 000).

Проводки для корректировки запасов с учетом данных физического подсчета на конец периода:

Система периодического учета запасов			Система непрерывного учета запасов		
Себестоимость реализованной продукции	5 000		Расходы вследствие сокращения запасов	150	
Покупки		5 000	Запасы		150
Себестоимость реализованной продукции	1 200				
Запасы		1 200			
Запасы	4 050				
Себестоимость реализованной продукции		4 050			

Три проводки, которые необходимо внести в систему периодического учета запасов:

- закрытие счета «Покупки» в счет себестоимости реализованной продукции;
- удаление остатков запасов на начало периода из счета «Запасы» и перенос в счет себестоимости реализованной продукции;

- формирование стоимости запасов на конец периода.

По сути, две первые проводки показывают, что все запасы на начало периода и покупки, сделанные в течение периода, были проданы. Отсюда и возникает перенос в себестоимость реализованной продукции (расходы). Согласно третьей проводке некоторые покупки и запасы на начало периода (то, что осталось на конец периода в виде запасов на конец периода) не были проданы. Отсюда и возникает снижение себестоимости реализованной продукции и формирование запасов на конец периода.

Проводка, необходимая для системы непрерывного учета запасов, отражает разницу между запасами согласно учетным документам и фактическими запасами согласно данным подсчета запасов (€ 4 200 - € 4 050). Такую разницу называют расходами вследствие сокращения запасов. Эти «расходы» отражают себестоимость украденных товаров или иным образом неучтенных товаров.

Влияние различных проводок на счета «Запасы», «Себестоимость реализованной продукции», «Покупки» и «Расходы вследствие сокращения запасов» в рамках двух систем учета запасов представлено ниже.

Система периодического учета запасов

Запасы

€ 1 200	
	€ 1 200
4 050	
€ 4 050	

Покупки

€ 5 000	
	€ 5 000
€ 0	

Себестоимость реализованной продукции

€ 5 000	
1 200	
	€ 4 050
€ 2 150	

Система непрерывного учета запасов

Запасы

€ 1 200	
5 000	€ 2 000
	2 000
	150
€ 4 050	

Себестоимость реализованной продукции

€ 2 000	
€ 2 000	

Расходы вследствие сокращения запасов

€ 150	
€ 150	

Следует отметить, что оба метода учета запасов выдают одинаковые общие расходы, связанные с запасами за определенный период. В рамках системы периодического учета единственными расходами является себестоимость реализованной продукции в размере € 2 150. В рамках системы непрерывного учета общие расходы также составляют € 2 150, включая себестоимость реализованной продукции в размере € 2 000 плюс расходы вследствие сокращения запасов в размере € 150.

Поскольку система непрерывного учета сохраняет в учетных записях данные о запасах нарастающим итогом, мы можем определить, сколько запасов было утеряно или украдено. Компания использует систему непрерывного учета и считает, что ее запасы на конец периода составляли € 4 200, однако при подсчете были обнаружены запасы на сумму € 4 050. Таким образом, исчезли запасы на сумму € 150, о чем компания не знала до этого момента. Поскольку запасы на сумму € 150 исчезли или были использованы, возникли расходы. Однако эти расходы отличаются от себестоимости реализованной продукции, поскольку они связаны с сокращением запасов, а не с прямой продажей продукции.

Однако система периодического учета запасов не разделяет расходы на себестоимость реализованной продукции в связи с продажей продукции и использованием запасов в результате сокращения, поскольку нет данных о запасах нарастающим итогом, получаемых методом периодического учета. При проведении физического подсчета запасов компания, использующая метод периодического учета, не знает, какими должны быть запасы на конец периода. Единственное, что знает компания после завершения подсчета, это то, что часть запасов исчезла или была израсходована. Компания не знает, были ли запасы использованы в ходе обычной продажи или вследствие сокращения.

Счет «Расходы вследствие сокращения запасов» закрыт в суммирующий финансовые результаты счет. Расходы вследствие сокращения запасов обычно отражают отдельно для целей составления внутренней финансовой отчетности. Однако остаток счета «Расходы вследствие сокращения запасов» обычно объединяют с остатком счета «Себестоимость реализованной продукции» для целей представления внешней финансовой отчетности.

Ниже кратко описаны основные различия между проводками в двух системах.

Покупки

- В рамках периодической системы учета единственной операцией, отражаемой в счете «Запасы», является корректировка на конец периода. Все покупки вносят в дебет номинального или временного счета «Покупки».
- В рамках системы непрерывного учета каждую покупку товаров для перепродажи вносят в дебет счета «Запасы».

Продажи

- При проведении операции в обеих системах учета создается одна и та же проводка для отражения дохода от каждой продажи товара.
- В системе периодического учета проводка для отражения себестоимости реализованной продукции в момент продажи не создается.
- В системе непрерывного учета проводка для отражения себестоимости реализованной продукции также создается для каждой продажи при проведении операции.

Физический подсчет

- В системе периодического учета проводка создается для отражения запасов на конец периода на основании данных физического подсчета. Затем остатки счета «Запасы» на начало периода и остатки счета «Покупки» на конец периода переносят на счет «Себестоимость реализованной продукции». Как уже упоминалось, в этой системе невозможно определить расходы, связанные с сокращением запасов. Другими словами, для определения запасов на конец периода и себестоимости реализованной продукции необходим физический подсчет запасов.
- После физического подсчета в системе непрерывного учета создается проводка для приведения данных о запасах в соответствие с данными подсчета и, следовательно, для отражения ошибок в записях и сокращения запасов. Физический подсчет запасов в рамках метода непрерывного учета используется для проверки, а не для определения запасов и себестоимости реализованной продукции.

Посмотрите на чек из магазина. Обратите внимание, как аккуратно разбиты по статьям сведения о ваших покупках. Эта информация, несомненна, необходима потребителям, однако главным стимулом розничного оператора является повышение эффективности управления запасами.

ТЕМА 5.3. ФОРМУЛЫ РАСЧЕТА СЕБЕСТОИМОСТИ ЗАПАСОВ

Обязательная литература МСБУ 2 «Запасы», пункты 23-27

Цель обучения Сравнить метод специфической идентификации с методом ФИФО и методом средневзвешенной стоимости и определить уместность применения каждого из этих методов (уровень 1)

Уровень 1

ФИФО, ЛИФО и среднюю стоимость принято считать «методами признания стоимостных потоков». В МСБУ 2 используется термин «формулы расчета себестоимости». Для соответствия положениям МСФО в этом занятии используются термины «формула расчета себестоимости» или «формула расчета себестоимости запасов». Следует отметить, что согласно положениям МСФО не допускается использовать метод ЛИФО для расчета себестоимости.

Стоимость запасов в отчете о финансовом положении состоит из накопленных компонентов первоначальной стоимости. В случае изменения первоначальной стоимости возникает вопрос о том, какую первоначальную стоимость оставить в отчете о финансовом положении, а какую перенести в отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе в виде себестоимости реализованной продукции.

Компании постоянно покупают и продают запасы. Для соблюдения принципа признания расходов бухгалтеры должны сопоставить себестоимость реализованных запасов с полученным доходом. В ряде случаев этот процесс не представляет проблем. Согласно пункту 23 МСБУ 2, «себестоимость запасов статей, которые обычно не являются взаимозаменяемыми, а также товаров или услуг, произведенных и выделенных для конкретных проектов, должна определяться с использованием специфической идентификации конкретных затрат». Например, если автодилеры продают автомобиль, они могут его идентифицировать по серийному номеру, в закупочной документации будут содержаться подробные сведения о стоимости.

Однако чаще всего бывает трудно или даже невозможно определить, какая именно позиция была продана. Например, в продуктовом магазине невозможно установить (если речь не идет об использовании дорогой системы отслеживания), когда был доставлен купленный вами сегодня напиток: вчера или на прошлой неделе. Из-за этого возникают проблемы, потому что стоимость одних и тех же позиций, полученных в разные дни, зачастую бывает разной.

Для решения этой проблемы IASB разрешает использовать две формулы расчета себестоимости помимо специфической идентификации – ФИФО и средневзвешенную стоимость. Разработчики стандартов признают, что альтернативные формулы расчета себестоимости не обеспечивают идеальное отражение расходов, но соглашаются с их использованием из соображений рентабельности и существенности. Способ расчета средневзвешенной стоимости зависит от того, использует ли компания систему периодического или непрерывного учета запасов. Если используется система периодического учета, средневзвешенное значение, как правило, называют средневзвешенной себестоимостью **единицы продукции**. Если используется система непрерывного учета, среднее значение обычно называют **скользящей** средней себестоимостью единицы продукции.

Может показаться, что IASB предписывает всегда использовать специфическую идентификацию, за исключением некоторых случаев. Однако это не так, поскольку в пункте 24 МСБУ 2 указано, что «специфическая идентификация затрат неприемлема в случаях, когда существует большое количество статей запасов, которые обычно являются взаимозаменяемыми». С практической точки зрения, к исключению «взаимозаменяемости» прибегают чаще (продукты питания, электроника, книги и т.д.), чем к правилу (автомобили, дорогостоящие ювелирные изделия, произведения искусства и т.д.), поэтому широко используются метод ФИФО и формула средневзвешенной себестоимости.

Если применить специфическую идентификацию не представляется возможным, компании могут использовать метод ФИФО или метод средневзвешенной стоимости. Определившись с методом, компания должна раскрыть сведения об используемой формуле расчета себестоимости и продолжить использовать эту формулу в последующие годы, чтобы обеспечить согласованность финансовой отчетности, если только компания не внесет изменения в учетную политику в соответствии с МСБУ 8.

Ниже приводится краткое описание трех основных методов оценки товарно-материальных потоков:

- специфическая идентификация;
- средневзвешенная стоимость;
- «первое поступление – первый отпуск» (ФИФО).

Метод специфической идентификации

Если статьи запасов не являются взаимозаменяемыми, для оценки запасов и себестоимости реализованной продукции используется **метод специфической идентификации**. Этот метод, как правило, применим, когда в состав запасов входит относительно небольшое количество однозначно идентифицируемых статей большой денежной стоимости. Этот метод подразумевает прямое сопоставление затрат с доходами и может применяться при использовании системы периодического и непрерывного учета запасов.

Недостатком метода специфической идентификации является возможность манипуляций. Рассмотрим ситуацию, при которой у автодилера есть в наличии два одинаковых красных кабриолета. Один автомобиль купили в начале года за € 15 000, а другой – в конце года за € 15 570. Продажная цена каждого автомобиля составляет € 18 750. Выбирая красный кабриолет для доставки покупателю, автодилер может манипулировать прибылью за текущий отчетный период. Такая манипуляция создала бы более серьезные проблемы, если бы метод специфической идентификации было разрешено применять к взаимозаменяемым статьям. Однако, как уже упоминалось, такой подход запрещен.

В дополнении 5-1 представлен пример применения метода специфической идентификации. Приводятся данные учета запасов дилера подержанных автомобилей с указанием даты приобретения подержанных автомобилей и продаж в текущем отчетном периоде.

Дополнение 5-1. Компания United Pre-Owned Car Dealer Ltd. – Данные

				Куплено		Продано	
№ п/п	Серийный номер		Описание	Стоимость (евро)	Дата	Стоимость (евро)	Дата
1	RS76543	X1	Toyota Camry	15 991	14 декабря X4	15 991	13 июля X5
2	N489175	X2	Acura Integra	22 984	20 декабря X4		
3	DT68961	X3	Mazda 323DX	14 234	14 января X5	14 234	13 июля X5
4	DA78653	X3	Honda Civic	15 654	23 января X5		
5	V938910	X4	Volvo 244DL	15 679	16 февраля X5	15 679	13 июля X5
6	V843941	X2	Nissan 240SX	16 874	25 февраля X5		
7	TR28237	X2	Renault GT	20 543	11 марта X5	20 543	15 июля X5
8	HP23792	X1	Fiero GT	13 754	14 марта X5		
9	SL63207	X3	Civic CRX	16 923	23 марта X5		
10	H816394	X4	Honda Accord	15 678	24 марта X5	15 678	17 июля X5
11	C456129	X3	Sonata GLS	17 873	4 апреля X5		
12	S489351	X2	Toyota Corolla	15 184	10 апреля X5	15 184	21 июля X5
13	V786491	X3	VW Jetta	14 682	18 апреля X5		
14	TM83467	X4	Acura Integra	15 041	23 мая X5		
15	TY13457	X4	Mazda MX6	14 984	17 июня X5		
16	H948916	X2	Honda Prelude	18 097	24 июня X5		
				264 175		97 309	

Учитывая, что позиции 1, 3, 5, 7, 10 и 12 были проданы в течение текущего отчетного периода, себестоимость реализованной продукции и стоимость запасов на конец периода можно определить путем простых расчетов. Просто определите себестоимость каждого проданного автомобиля, затем суммируйте и получите значение себестоимости реализованной продукции в размере € 97 309. Запасы на конец периода представляют собой полную стоимость всех автомобилей, оставшихся в запасах на конец периода, или общий доступный запас за вычетом суммы, отнесенной на себестоимость реализованной продукции. В этом случае запасы на конец периода составят € 166 866 (€ 264 175 - € 97 309). Примите во внимание, что себестоимость продукции, реализованной в течение определенного периода, и запасы на конец этого периода должны в сумме составлять стоимость товаров для продажи, которая в данном случае равняется € 264 175.

Далее приводятся данные компании Maxi Inc. за год 6 в качестве примера оставшихся методов признания стоимостных потоков.

MAXI INC.
Информация о покупке запасов в отношении статьи A
Год 6

	Единицы	Себестоимость ед. продукции	Полная себестоимость
Запасы на начало периода, 1 января	1 000	€ 20	€ 20 000
Покупки, 4 января	2 000	21	42 000
Покупки, 2 июля	3 000	22	66 000
Покупки, 15 сентября	4 000	23	92 000
Количество и стоимость товаров для продажи	10 000		€ 220 000

MAXI INC.
Информация о продаже запасов в отношении статьи A
Год 6

	Единицы	Продажная цена единицы	Общий объем продаж
Продажи, 10 февраля	2 500	€ 35	€ 87 500
Продажи, 12 августа	2 000	35	70 000
Продажи, 10 ноября	3 500	36	126 000
Общий объем продаж	8 000		€ 283 500

Метод средневзвешенной стоимости

Зачастую компании поддерживают большие объемы запасов с незначительным количеством уникальных идентифицирующих характеристик. Если запасы считаются однородными, есть смысл присвоить всем единицам запасов одинаковую себестоимость. Руководство может использовать метод средней стоимости для определения стоимости запасов на конец периода и себестоимости реализованной продукции. Удельная средневзвешенная себестоимость и скользящая средняя удельная себестоимость представляют собой два метода определения средней стоимости в зависимости от того, какая система учета запасов используется: система периодического или непрерывного учета.

Средневзвешенная себестоимость единицы продукции

Метод средневзвешенной себестоимости используется в рамках системы периодического учета запасов. В конце отчетного периода себестоимость реализованной продукции определяют по количеству единиц, стоимости запасов на начало периода и покупкам в течение периода. В примере 5-3 представлено применение метода средневзвешенной себестоимости единицы продукции для компании Maxi Inc. за год 6.

ПРИМЕР 5-3

В рамках системы периодического учета запасов себестоимость реализованной продукции не отражают при каждой продаже. Себестоимость реализованной продукции рассчитывают только в конце периода путем подсчета оставшихся запасов и вычитания полученного значения из стоимости товаров для продажи. Средневзвешенную себестоимость единицы продукции рассчитывают только один раз в конце периода (а не при каждой продаже) путем деления общей стоимости товаров для продажи на общее количество единиц для продажи. В случае компании Maxi Inc. средневзвешенную себестоимость рассчитывают следующим образом:

€ 220 000 ÷ 10 000 единиц = € 22 за единицу

Т.е. в среднем каждая единица была куплена за € 22. Поэтому среднюю себестоимость в € 22 следует использовать для калькуляции себестоимости запасов на конец периода и себестоимости реализованной продукции следующим образом:

	Единицы	Себестоимость единицы продукции	Полная себестоимость
Запасы на конец периода	2 000*	22	€ 44 000
Себестоимость реализованной продукции	8 000	22	176 000
Общее количество единиц и учтенная себестоимость	10 000		€ 220 000

** Исходя из предпосылки о том, что по данным физического подсчета в конце периода было выявлено 2 000 единиц запасов в наличии.*

Следует отметить, что общая стоимость товаров для продажи составила € 220 000, при этом € 44 000 были отнесены на запасы в конце периода, и € 176 000 – на себестоимость реализованной продукции. Как отмечалось ранее, затраты на товары для продажи должны всегда быть полностью отнесены на запасы в конце периода и себестоимость реализованной продукции. Товары для продажи, учтенные в определенном периоде, должны быть либо проданы в течение этого периода, либо остаться в конце периода в качестве запасов на конец периода.

Скользящая средняя себестоимость единицы продукции

Метод скользящей средней себестоимости применяется в рамках системы непрерывного учета запасов. Новую средневзвешенную стоимость рассчитывают после каждой покупки товаров в течение определенного периода, поскольку себестоимость реализованной продукции необходимо фиксировать при каждой продаже. Мы не ждем до конца периода, чтобы рассчитать средневзвешенную стоимость, как в случае с периодическим учетом.

В примере 5-4 представлено применение метода скользящей средней себестоимости для компании Maxi Inc. за год 6.

ПРИМЕР 5-4

В следующей таблице показано, как средневзвешенную себестоимость единицы продукции пересчитывают после каждой покупки и относят к себестоимости каждой продажи:

Дата	Покупки			Продажи			Запасы		
	Единицы	Себестоимость единицы продукции	Полная себестоимость	Единицы	Себестоимость единицы продукции	Полная себестоимость	Единицы	Себестоимость единицы продукции	Полная себестоимость
1 января							1 000	€20,00	€ 20 000
4 января	2 000	€21	€42 000				3 000	20,667[1]	62 000
10 февраля				2 500	€20,667	€51 667	500	20,667	10 333
2 июля	3 000	€22	66 000				3 500	21,809[2]	76 333
12 августа				2 000	€21,809	43 618	1 500	21,809	32 715*
15 сентября	4 000	€23	92 000				5 500	22,675[3]	124 715
10 ноября				3 500	€22,675	79 363	2 000	22,675	€45 352*
			€200 000			€174 648			

[1] (€20 000 + €42 000) ÷ (1 000 + 2 000)
[2] (€10 333 + €66 000) ÷ (500 + 3 000)
[3] (€32 715 + €92 000) ÷ (1 500 + 4 000)
** Следует отметить, что эти значения были немного округлены, чтобы можно было привязать стоимость товаров для продажи в каждую дату продажи с себестоимостью реализованной продукции и запасами на конец периода. Округление было необходимо, потому что средневзвешенная себестоимость не является целым числом.*

Чтобы разобраться в этой таблице, давайте рассмотрим покупку 2 000 единиц 4 января стоимостью € 21 каждая. Полную себестоимость этой покупки в размере € 42 000 добавляем к полной себестоимости запасов на начало периода в размере € 20 000 и получаем стоимость товаров для продажи в эту дату в размере € 62 000. Средневзвешенную стоимость в размере € 20 667 получаем путем деления € 62 000 на общее количество единиц в наличии на тот момент, т.е. 3 000 (1 000 + 2 000). При продаже 2 500 единиц 10 февраля используем эту средневзвешенную стоимость в размере € 20 667 для калькуляции себестоимости реализованной продукции и запасов на конец периода, оставшихся после продажи. При следующей покупке пересчитываем средневзвешенную себестоимость единицы продукции, используя себестоимость товаров в наличии плюс себестоимость приобретенных новых единиц. Обращаем ваше внимание на то, что полная себестоимость внизу столбца продаж является себестоимостью реализованной продукции, а не выручкой от продаж. В отношении продаж не должно возникнуть проблем с оценкой. Общий показатель продаж представляет собой количество единиц, умноженное на цену продажи за единицу.

Полная стоимость товаров для продажи за этот период по-прежнему составляет € 220 000 (€ 20 000 запасы на начало периода плюс € 200 000 покупки). Эта стоимость товаров для продажи должна всегда быть полностью распределена между себестоимостью реализованной продукции за определенный период и запасами на конец периода. Это можно проверить следующим образом:

Себестоимость реализованной продукции € 174 648 + запасы на конец периода € 45 352 = € 220 000

Метод средневзвешенной себестоимости и метод скользящей средней себестоимости единицы продукции сглаживают колебания цен. Ведение системы учета запасов с использованием метода скользящей средней себестоимости вручную будет дорого обходиться и занимать много времени, однако эту процедуру можно ускорить и упростить с помощью компьютеризированных систем учета запасов.

«Первое поступление - первый отпуск» (метод ФИФО)

Метод ФИФО основан на предпосылке о том, что единицы, поступившие первыми, будут проданы первыми. Следовательно, затраты, связанные с единицами, поступившими первыми, учитываются первыми. Продаваемый товар оценивают по самой ранней удельной себестоимости, а товар, оставшийся в запасах, - по самой последней удельной себестоимости. У многих субъектов хозяйствования стоимостной поток по ФИФО совпадает с физическим движением товаров ввиду того, что продавцы распродают свои запасы по очереди, чтобы они не портились.

Метод ФИФО широко используется по следующим причинам:

- его легко понять на уровне теории, потому что у большинства субъектов хозяйствования физическое движение товаров соответствует стоимостному потоку;
- сам метод последовательный и достаточно объективный;
- стоимость запасов в отчете о финансовом положении приблизительно соответствует текущей стоимости замещения.

Основным недостатком этого метода является тот факт, что он не соотносит должным образом текущую себестоимость реализованной продукции с текущими доходами, поскольку самые ранние затраты сопоставляются с текущими доходами.

Метод оценки запасов ФИФО можно применять в рамках систем периодического и непрерывного учета запасов. Следует отметить, что вы получите одинаковые результаты независимо от того, какую систему вы используете. В примере 5-5 представлено применение метода ФИФО с использованием системы периодического учета запасов для компании Maxi Inc. за год 6.

ПРИМЕР 5-5

Запасы на конец периода при периодическом методе оценки определяют путем физического подсчета, а затем вычитают это значение из стоимости товаров для продажи и таким образом определяют себестоимость реализованной продукции. При физическом подсчете запасов на конец периода их оценивают по методу ФИФО с учетом стоимости последних покупок.

В следующей таблице в увидите, как рассчитать себестоимость реализованной продукции и запасов на конец периода для компании Maxi Inc. за год 6. Предположим, что при подсчете запасов было выявлено 2 000 единиц на конец периода, то же количество было бы указано в наших документах непрерывного учета (10 000 доступных единиц - 8 000 проданных единиц).

Стоимость товаров для продажи	€ 220 000
Минус: запасы на конец периода (2 000 × € 23)	46 000
Себестоимость реализованной продукции	€ 174 000

Предполагается, что 2 000 единиц в запасах на конец периода являются последними из купленных единиц. Последними покупками были 4 000 единиц, приобретенные 15 сентября по цене € 23 за единицу. Поэтому предполагается, что 2 000 единиц в запасах на конец периода были получены в результате этой покупки, и их удельная стоимость была учтена в размере € 23.

С другой стороны, себестоимость реализованной продукции можно рассчитать путем отнесения самой ранней себестоимости на 8 000 проданных единиц следующим образом:

	Единицы	Себестоимость единицы продукции	Общая себестоимость
С запасов на начало периода	1 000	€ 20	€ 20 000
С покупки 4 января	2 000	€ 21	42 000

	Единицы	Себестоимость единицы продукции	Общая себестоимость
С покупки 2 июля	3 000	€ 22	66 000
С покупки 15 сентября	2 000[1]	€ 23	46 000
Проданные единицы и себестоимость реализованной продукции	8 000		€ 174 000

[1] Согласно предпосылке о стоимостном потоке ФИФО, было продано только 2 000 единиц из покупки 15 сентября. Предполагается, что остальные 2 000 (последняя покупка) единиц находятся в запасах на конец периода.

Следует вновь отметить, что себестоимость реализованной продукции (€ 174 000) плюс запасы на конец периода (€ 46 000) должны равняться стоимости товаров для продажи в размере € 220 000. Это значит, что если мы рассчитали себестоимость реализованной продукции или запасы на конец периода, второй показатель можно рассчитать, вычтя первый показатель из стоимости товаров для продажи.

В примере 5-6 представлено применение метода ФИФО с использованием системы непрерывного учета запасов.

ПРИМЕР 5-6

В следующей таблице показано, как при помощи метода ФИФО отнести себестоимость запасов на себестоимость реализованной продукции и запасы в конце периода при каждой продаже при непрерывном учете запасов.

Дата	Покупки			Продажи			Запасы		
	Единицы	Себестоимость единицы продукции	Полная себестоимость	Единицы	Себестоимость единицы продукции	Полная себестоимость	Единицы	Себестоимость единицы продукции	Полная себестоимость
1 января							1 000	€ 20	€ 20 000
4 января	2 000	€ 21	€ 42 000				1 000	€ 20	€ 20 000
							2 000	€ 21	€ 42 000
									€ 62 000
10 февраля				1 000	€ 20	€ 20 000			
				1 500	€ 21	€ 31 500	500	€ 21	€ 10 500
				2 500					
2 июля	3 000	€ 22	66 000				500	€ 21	10 500
							3 000	€ 22	66 000
									76 500
12 августа				500	€ 21	10 500			
				1 500	€ 22	33 000	1 500	€ 22	33 000
				2 000					

Дата	Покупки			Продажи			Запасы		
	Единицы	Себестоимость единицы продукции	Полная себестоимость	Единицы	Себестоимость единицы продукции	Полная себестоимость	Единицы	Себестоимость единицы продукции	Полная себестоимость
15 сентября	4 000	€ 23	92 000				1 500	€ 22	33 000
							4 000	€ 23	92 000
									€125000
10 ноября				1 500	€ 22	33 000			
				2 000	€ 23	46 000	2 000	€ 23	46 000
				3 500					
			€ 200 000			€174000			

Приведенную выше таблицу можно интерпретировать следующим образом.

После покупки запасов 4 января существует два уникальных вида запасов. Есть 1 000 единиц стоимостью € 20 каждая и 2 000 единиц стоимостью € 21 каждая. Во всех остальных отношениях запасы идентичны. Метод определения стоимости запасов ФИФО разделяет статьи запасов по тому, когда статья была приобретена. 10 февраля компания Maxi продала 2 500 единиц. По методу ФИФО, это будут 2 500 самых давних единиц. 2 500 самых давних единиц – это 1 000 единиц из запасов на начало периода стоимостью € 20 каждая плюс 1 500 единиц, которые были куплены 4 января по € 21 за единицу. Эти затраты отнесены на себестоимость реализованной продукции в отношении 2 500 единиц, проданных по

(1 000 × € 20) + (1 500 × € 21) = € 51 500

Согласно предпосылке ФИФО, 500 единиц, оставшихся в запасах после продажи 10 февраля, являются самыми новыми. Самые новые единицы – это 500 единиц из покупки 4 января по € 21 каждая, выбывших из запасов на конец периода после продажи 10 февраля

500 × € 21 = € 10 500

Эту процедуру выполняют при каждой покупке новых запасов. Запасы делят по себестоимости. Точно так же при каждой последующей продаже себестоимость реализованной продукции будет рассчитываться на основании самых давних доступных единиц, а запасы на конец периода – на основе предпосылки о том, что самые новые покупки остаются в запасах на конец периода.

Следует еще раз отметить, что общая стоимость товаров для продажи была отнесена на себестоимость реализованной продукции за определенный период и запасы на конец периода. Стоимость товаров для продажи в размере € 220 000 (€ 20 000 запасы на начало периода плюс € 200 000 покупки) была отнесена к себестоимости реализованной продукции в размере € 174 000 и запасам на конец периода в размере € 46 000.

В отличие от других методов определения стоимости запасов, метод ФИФО всегда обеспечивает одинаковое распределение между себестоимостью реализованной продукции и запасами на конец периода при использовании периодического и непрерывного учета запасов, в подтверждение чего представлены результаты из примеров 5-5 и 5-6.

Сравнение методов признания стоимостных потоков

Выбор метода признания стоимостных потоков имеет серьезные последствия, поскольку каждый метод будет по-разному влиять на отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе, а также на отчет о финансовом положении. В дополнении 5-2 приводится сравнение двух методов признания стоимостных потоков.

Дополнение 5-2. Сравнение методов признания стоимостных потоков

	ФИФО	**Средняя стоимость**
Принцип отражения расходов	Самые ранние затраты - текущие доходы	Средние затраты - текущие доходы
Оценка активов	Самые последние затраты	Средние затраты
Влияние на себестоимость реализованной продукции (в периоды повышения цен)	Самая низкая себестоимость реализованной продукции	Средняя себестоимость реализованной продукции
Влияние на прибыль (в периоды повышения цен)	Наибольшая прибыль	Средняя прибыль

Каждый метод признания стоимостных потоков дает одинаковые результаты при стабильных ценах. Однако если цены меняются, результаты будут разными. В периоды повышения цен оценка запасов по методу ФИФО будет выше, чем по методу средней стоимости. И, наоборот, в периоды снижения цен метод ФИФО будет выдавать более высокую себестоимость реализованной продукции, чем метод средней стоимости. При этом в периоды беспорядочного изменения цен (вверх-вниз) результат можно определить только по факту – его нельзя предсказать.

Важно помнить, что разные методы признания стоимостных потоков будут давать разные значения себестоимости реализованной продукции и прибыли только в течение короткого периода времени. В долгосрочном плане, когда все запасы будут проданы, все методы признания стоимостных потоков должны давать одинаковые значения совокупной себестоимости реализованной продукции и прибыли.

ТЕМА 5.4. ЭЛЕКТРОННЫЙ ПРИМЕР 5-1. МЕТОД СПЕЦИФИЧЕСКОЙ ИДЕНТИФИКАЦИИ

Обязательная литература не предусмотрена

Цель обучения Рассчитать общую себестоимость проданных статей, используя таблицу непрерывного учета запасов (уровень 1)

Предоставленный материал Файл FA2L5P1, содержащий частично заполненную таблицу L5P1 и таблицу с решением L5P1S

Описание Компания United Pre-Owned Car Dealer Ltd. покупает и продает подержанные автомобили. Ввиду высокой себестоимости единицы продукции для отслеживания запасов подержанных автомобилей используется таблица (FA2L5P1). После каждой продажи автомобиля в таблицу вносится дата продажи. Изучите таблицу FA2L5P1 и заполните ее, используя данные, представленные в дополнении 5-3

Уровень 1 Представленный электронный пример показывает, как можно использовать редактор электронных таблиц для отслеживания серийных запасов.

Порядок действий

1. Запустите Excel.
2. Откройте файл FA2L5P1. Нажмите на вкладку L5P1.
3. Изучите запрос к базе данных в этой таблице. Для базы данных был установлен «Автофильтр» (ячейки A7:F23). Стрелка раскрывающегося списка справа от каждой метки столбца в базе данных указывает на настроенный «Автофильтр».
4. Укажите даты продажи автомобилей в столбце «Дата продажи», используя информацию, представленную в дополнении 5.3 ниже. Данные о продаже Toyota Camry 2008 года уже внесены в качестве примера. Вводите даты в формате мм/дд/гг (например, 07/13/12 для 13 июля 2012 года). Если у вас возникли трудности с распознаванием введенных дат в Excel, попробуйте ввести даты в формате дд-мм-гг (например, 13-июл-12) или настройте форматирование дат.
5. Выполните запрос к базе данных по всем проданным автомобилям. Нажмите на стрелку раскрывающегося списка в столбце «Дата продажи». Выберите «Непустые» из списка. База данных теперь показывает только те автомобили, для которых указана дата продажи, исключив непроданные автомобили. Общая себестоимость проданных автомобилей должна отображаться в ячейке D25 и составлять € 97 309. Чтобы снова отобразить весь список, нажмите на стрелку раскрывающегося списка в поле «Дата продажи» и выберите «Все».
6. Сохраните заполненную таблицу под своим именем.
7. Чтобы просмотреть решение, нажмите на вкладку L5P1S.

Дополнение 5-3. Компания United Pre-Owned Car Dealer Ltd. – Данные

№ п/п	Серийный номер	Описание	Себестоимость (€)	Дата покупки	Дата продажи
1	RS76543	2008 Toyota Camry	€ 15 991	14 декабря 11	13 июля 12
2	N489175	2011 Acura Integra	22 984	20 декабря 11	
3	DT6820051	2011 Mazda 323DX	14 234	14 января 12	13 июля 12
4	DA78653	2011 Honda Civic	15 654	23 января 12	
5	V20028910	2006 Volvo 244DL	15 679	16 февраля 12	13 июля 12
6	V84320031	2009 Nissan 240SX	16 874	25 февраля 12	
7	TR28237	2011 Buick Century	20 543	11 марта 12	15 июля 12
8	HP23792	2007 Fiero GT	13 754	14 марта 12	
9	SL63207	2010 Civic CRX	16 923	23 марта 12	
10	H81632003	2007 Honda Accord	15 678	24 марта 12	17 июля 12
11	C456129	2010 Sonata GLS	17 873	04 апреля 12	
12	S48200251	2009 Toyota Corolla	15 184	10 апреля 12	21 июля 12
13	V786491	2009 VW Jetta	14 682	18 апреля 12	
14	TM83467	2008 Acura Integra	15 041	23 мая 12	
15	TY13457	2008 Mazda MX6	14 984	17 июня 12	
16	H20038916	2009 Honda Prelude	18 097	24 июня 12	

ТЕМА 5.5. ОЦЕНКА ПО НАИМЕНЬШЕЙ ИЗ ДВУХ ВЕЛИЧИН: ПО СЕБЕСТОИМОСТИ ИЛИ ПО ЧИСТОЙ ВОЗМОЖНОЙ ЦЕНЕ ПРОДАЖИ

Обязательная литература МСБУ 2 «Запасы», пункты 28-39

Цель обучения Объяснить принцип оценки по наименьшей из двух величин: по себестоимости или по чистой возможной цене продажи (уровень 1)

Уровень 1 Компании, как правило, продают свои запасы по ценам выше себестоимости для получения прибыли. Однако если запасы обесцениваются ввиду устаревания, слабого спроса или других факторов, принцип консерватизма (осмотрительности) предписывает корректировать стоимость запасов соответствующим образом. Согласно МСБУ 2, запасы следует оценивать по наименьшей из двух величин: по себестоимости или по чистой возможной цене продажи (по С/ЧВЦП). При этом чистая возможная цена продажи определена в пункте 6 как «расчетная цена продажи в ходе обычной деятельности за вычетом расчетных затрат на завершение производства и расчетных затрат, которые необходимо понести для продажи». Далее в пункте 7 поясняется, что чистая возможная цена продажи может отличаться от справедливой стоимости, поскольку чистая возможная цена продажи специфична для организации, а справедливая стоимость – нет. Это значит, что магазин А может продавать статью запасов Х дороже, чем магазин Б.

Принцип оценки по наименьшей из двух величин заключается в обеспечении того, чтобы активы не отражались в отчете о финансовом положении в сумме, превышающей цену их продажи, которая представляет собой сумму денежных средств, в которую будут конвертированы активы, или ценность от использования активов. По тому же принципу дебиторская задолженность была отражена в отчете за вычетом резерва на покрытие сомнительных долгов. Это также было сделано для обеспечения того, чтобы дебиторская задолженность не была отражена в сумме, превышающей цену ее продажи.

Существует три подхода к применению оценки по наименьшей из двух величин: по себестоимости или по чистой возможной цене продажи:

- индивидуальный;
- групповой;
- портфельный.

Запасы обычно списывают постатейно, т.е. каждую статью запасов оценивают отдельно, чтобы сравнить ее стоимость с чистой возможной ценой продажи. Если чистая возможная цена продажи оказывается меньше стоимости, списывается стоимость этой статьи.

В ограниченном числе случаев имеет смысл сгруппировать статьи запасов для оценки по наименьшей из двух величин. Например, если у компании есть линейка продукции, состоящая из четырех разных вариантов продукта, имеет смысл оценивать все четыре статьи, сгруппировав их. Если у предприятия есть несколько линеек схожих продуктов, возможно, имеет смысл проводить оценку всего портфеля. В дополнении 5-4 представлены индивидуальный, групповой и портфельный подходы для определения наименьшей из двух величин: себестоимости или чистой возможной цены продажи.

Постатейный метод является наиболее консервативным, поскольку он обеспечивает наименьший остаток запасов и наибольшие расходы вследствие себестоимости реализованной продукции. В дополнении 5-3 результат постатейной оценки по наименьшей из двух величин составляет € 60 900, при групповом подходе – € 63 400 и при портфельном подходе – € 63 800. Это связано с тем, что при групповом или портфельном подходе отдельные статьи запасов, у которых чистая возможная цена продажи выше себестоимости, используют для зачета других статей, у которых чистая возможная цена продажи ниже себестоимости. При постатейном подходе такой зачет становится невозможным, поскольку, если чистая возможная цена продажи отдельной статьи превышает себестоимость, корректировка такой статьи вверх не производится.

Дополнение 5-4. Значения, используемые в применении оценки по наименьшей из двух величин: по себестоимости или по чистой возможной цене продажи (С/ЧВЦП)

Запасы	Перво-начальная стоимость	Чистая возможная цена продажи	Оценка по С/ЧВЦП		
			Индиви-дуальный	Групповой	Портфельный
Линейка продукции I					
Статья A	**€ 5 000**	€ 5 500	€ 5 000		
Статья B	**4 600**	5 100	4 600		
Статья C	5 300	**4 700**	4 700		
	14 900	15 300		14 900	
Линейка продукции II					
Статья X	14 500	**13 100**	13 100		
Статья Y	**17 000**	18 900	17 000		
Статья Z	18 400	**16 500**	16 500		
	49 900	**48 500**		48 500	
Итого	€ 64 800	**€ 63 800**			€ 63 800
			€ 60 900	€ 63 400	€ 63 800

В пункте 29 МСБУ 2 говорится о недопустимости формирования обширных групп для анализа наименьшей из двух величин. Поэтому такие группы, как вся готовая продукция или все запасы в географическом сегменте, являются неприемлемыми. Вне зависимости от выбранного метода его следует применять на постоянной основе из года в год.

В результате применения оценки по С/ЧВЦП может возникнуть убыток владения запасами. (Этот убыток представляет собой разницу между себестоимостью и чистой возможной ценой продажи запасов и возникает в результате снижения стоимости запасов в течение периода владения.) Такой убыток необходимо отразить в отчете о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе и учесть в балансовой стоимости запасов в отчете о финансовом положении. Есть два метода учета убытка владения запасами:

1. **Метод непосредственного обесценения запасов**

   В соответствии с этим методом убыток владения запасами не учитывают и не отражают отдельно. Убыток владения включают в себестоимость реализованной продукции. Проводка для учета убытка владения запасами при портфельном подходе выглядит следующим образом:

Себестоимость реализованной продукции	1 000[1]	
Запасы		1 000

[1] € 64 800 – € 63 800

2. **Метод резерва на формирование запасов**

   В соответствии с этим методом убыток владения запасами учитывают отдельно и отражают с использованием контрсчета – резерва под обесценение запасов. Проводка для учета убытка владения запасами выглядит следующим образом:

Убыток от обесценения запасов до рыночной стоимости (отчет о прибылях и убытках)	1 000	
Резерв под обесценение запасов (балансовый отчет)		1 000

Если при представлении финансовой отчетности в будущем запасы, списанные до наименьшей из двух величин, все еще имеются в наличии, а чистая возможная цена продажи выросла, можно сторнировать первоначальную уценку, но только с целью восстановить максимальную первоначальную стоимость запасов. Запасы нельзя проводить по стоимости выше первоначальной.

Возвращаясь к нашему примеру, предположим, что все запасы, по которым было проведено списание € 1 000, год спустя все еще находятся в наличии. Если чистая возможная цена продажи этих запасов в рамках портфельного подхода увеличится до € 65 600, то первоначальная уценка в размере € 1 000 будет сторнирована, поскольку чистая возможная цена продажи теперь превышает первоначальную стоимость. Проводка для такого сторнирования, если предполагается использование метода резерва, выглядит следующим образом:

Резерв под обесценение запасов (балансовый отчет)	1 000	
Прибыль от увеличения стоимости запасов до себестоимости (отчет о прибылях и убытках)		1 000

ТЕМА 5.6. ВЛИЯНИЕ ОШИБОК УЧЕТА ЗАПАСОВ

Обязательная литература не предусмотрена

Цель обучения Объяснить влияние ошибок учета запасов на финансовую отчетность (уровень 1)

Уровень 1 В некоторых случаях при учете запасов могут возникнуть ошибки. Наиболее распространенной причиной ошибок является неправильное включение статей в запасы или исключение их из запасов. Например, по окончании отчетного периода продавец понимает, что вывозимый товар на консигнации, отгруженный на условиях FOB пункт назначения, не был учтен в запасах.

В силу взаимосвязи запасов, покупок и себестоимости реализованной продукции ошибки в учете запасов влияют как на отчет о финансовом положении, так и на отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе. Ошибка в учете запасов, заключающаяся в завышении стоимости конечных запасов, приведет к завышению дохода до вычета подоходного налога на ту же сумму. Если завышены запасы на конец периода (например, из-за неправильного физического подсчета), себестоимость реализованной продукции необходимо занизить при условии, что стоимость товаров для продажи является правильной. Если себестоимость реализованной продукции занижена, то прибыль за период будет завышена. И наоборот, ошибка в учете запасов, заключающаяся в занижении стоимости конечных запасов, приведет к занижению дохода до вычета подоходного налога на ту же сумму.

Ошибки в учете запасов влияют не только на текущий, но и на последующий отчетный период. В результате при прочих равных условиях ошибки в учете запасов в двух отчетных периодах компенсируют друг друга.

В примере 5-7 представлено влияние ошибок в учете запасов.

ПРИМЕР 5-7

Себестоимость реализованной продукции была рассчитана для 20X8 и 20X9 годов следующим образом:

	20X8	20X9
Запасы на начало периода	€ 10 000	€ 11 000
Плюс: покупки	100 000	120 000
Товар для продажи	110 000	131 000
Минус: запасы на конец периода	11 000	13 000
Себестоимость реализованной продукции	**€ 99 000**	**€ 118 000**

Как видно из приведенной выше таблицы, запасы были учтены в отчете о финансовом положении в сумме € 11 000 в конце 20X8 года и € 13 000 в конце 20X9 года. Общая себестоимость реализованной продукции за два года составила € 217 000 (€ 99 000 + € 118 000).

Впоследствии оказалось, что запасы на конец периода в 20X8 году были переоценены на € 3 000. Себестоимость реализованной продукции пересчитывают следующим образом:

	20X8	20X9
Запасы на начало периода	€ 10 000	€ 8 000
Плюс: покупки	100 000	120 000
Товар для продажи	110 000	128 000
Минус: запасы на конец периода	8 000	13 000
Себестоимость реализованной продукции	**€ 102 000**	**€ 115 000**

Внимательно изучите обе таблицы и определите сходства и различия. Вы должны обратить внимание на следующее:

- Себестоимость реализованной продукции была занижена на € 3 000 в 20X8 году и завышена на аналогичную сумму в 20X9 году. Если предположить отсутствие ошибки в стоимости товаров для продажи, завышение запасов на конец периода необходимо компенсировать занижением себестоимости реализованной продукции.
- Себестоимость реализованной продукции составила € 217 000 за двухлетний период независимо от того, была ли ошибка выявлена или исправлена. При прочих равных условиях ошибки в учете запасов в двух отчетных периодах компенсируют друг друга.
- Доход до вычета подоходного налога был бы завышен на € 3 000 в 20X8 году и занижен на аналогичную сумму в 20X9 году.
- Доход до вычета подоходного налога за двухлетний период остается неизменным независимо от того, была ли ошибка исправлена.

В дополнении 5-5 представлена краткая информация о влиянии ошибок в учете запасов.

Дополнение 5-5. Влияние ошибок в учете запасов

Ошибка	Влияние на отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе	Влияние на отчет о финансовом положении
Запасы на начало периода занижены	Себестоимость реализованной продукции занижена. Валовая прибыль и чистый доход завышены.	Нераспределенная прибыль на конец периода правильная при условии, что запасы на конец периода за предыдущий период были занижены.*

Ошибка	Влияние на отчет о прибыли или убытке и прочем совокупном доходе	Влияние на отчет о финансовом положении
Запасы на начало периода завышены	Себестоимость реализованной продукции завышена. Валовая прибыль и чистый доход занижены.	Нераспределенная прибыль на конец периода правильная при условии, что запасы на конец периода за предыдущий период были завышены.
Покупки занижены	Себестоимость реализованной продукции занижена. Валовая прибыль и чистый доход завышены.	Кредиторская задолженность занижена. Показатели в отчете об изменениях в капитале завышены.
Покупки завышены	Себестоимость реализованной продукции завышена. Валовая прибыль и чистый доход занижены.	Кредиторская задолженность завышена. Показатели в отчете об изменениях в капитале занижены.
Запасы на конец периода занижены	Себестоимость реализованной продукции завышена. Валовая прибыль и чистый доход занижены.	Запасы занижены. Показатели в отчете об изменениях в капитале занижены.
Запасы на конец периода завышены	Себестоимость реализованной продукции занижена. Валовая прибыль и чистый доход завышены.	Запасы завышены. Показатели в отчете об изменениях в капитале завышены.

** Если запасы на начало периода в текущем периоде занижены, то и запасы на конец периода в предыдущем периоде также должны быть занижены. Таким образом, показатели в отчете об изменениях в капитале на конец предыдущего периода также были неправильными. Показатели в отчете об изменениях в капитале будут правильными в конце текущего периода после закрытия завышенного чистого дохода текущего периода в счете отчета об изменениях в капитале.*

ТЕМА 5.7. МЕТОДЫ ОЦЕНКИ ЗАПАСОВ

Обязательная литература не предусмотрена

Цель обучения

Описать метод валовой маржи и розничный метод оценки стоимости запасов с указанием обстоятельств, при которых уместно применять каждый из этих методов (уровень 2)

Уровень 2 При определенных условиях может возникнуть необходимость приблизительно оценить запасы в наличии, а не проводить физический подсчет. Ситуации, в которых требуется провести оценку:

- компания желает подготовить ряд промежуточных финансовых отчетов, но стоимость физического подсчета запасов слишком высока;
- компания желает проверить точность затрат на хранение запасов, рассчитанных другим методом;
- компания желает оценить потери вследствие физического уничтожения запасов, пожара или другой катастрофы для целей страхования.

Несмотря на то, что все указанные основания оценки запасов являются вескими, компании в любом случае должны будут провести физический подсчет в конце года.

Для оценки запасов обычно используют два метода: **метод валовой маржи** и **розничный метод**.

Метод валовой маржи

Метод валовой маржи основан на предпосылке о том, что валовая маржа является более или менее постоянной относительно валовых продаж. Следовательно, первоначальную валовую маржу можно применить к продажам за период для расчета валовой маржи и, исходя из этого, себестоимости реализованной продукции. Этот метод можно использовать для оценки запасов на конец периода в рамках системы периодического и непрерывного учета запасов.

В примере 5-8 представлено применение метода валовой маржи.

ПРИМЕР 5-8

Рассмотрим следующие данные:

Первоначальный размер валовой маржи	25%
Продажи текущего периода	€ 10 000
Запасы на начало периода	5 000
Текущие покупки	7 000

Для оценки запасов на конец периода выполняют следующие вычисления:

Запасы на начало периода	€ 5 000	
Плюс: покупки	7 000	
Общий доступный запас		€ 12 000
Продажи	€ 10 000	
Минус: расчетная валовая маржа	2 500*	
Себестоимость реализованной продукции		€ 7 500
Расчетные запасы на конец периода		€ 4 500

** (€ 10 000 × 25%)*

Вычтя расчетную валовую маржу из продаж, получим расчетную себестоимость продукции, реализованной за определенный период. Поскольку мы знаем стоимость товаров для продажи, запасы на конец периода рассчитываем путем вычитания себестоимости реализованной продукции из стоимости товаров для продажи. Как уже упоминалось в теме 5.3, стоимость товаров для продажи должна быть полностью распределена между себестоимостью реализованной продукции и запасами на конец периода.

Метод валовой маржи часто используют

- аудиторы для проверки обоснованности оценки запасов другим методом;
- для оценки окончательного уровня запасов для промежуточной финансовой отчетности без физического подсчета товаров в наличии;
- для оценки стоимости запасов, которые были уничтожены, например, пожаром или наводнением;
- для разработки бюджетной сметы запасов.

Важно понимать недостатки метода валовой маржи:

- размер валовой маржи основан на данных за предыдущие периоды, которые могут не соответствовать текущему периоду;
- размер валовой маржи – это среднее значение, основанное на показателях рентабельности продаж ассортимента продукции. Оно может отличаться от рентабельности продаж определенной статьи запасов.

Розничный метод

Розничные магазины, продающие широкий ассортимент товаров, часто используют розничный метод оценки запасов. Розничный метод в некоторых отношениях схож с методом валовой маржи. Однако вместо оценки размера валовой маржи розничный метод позволяет рассчитать коэффициент средней стоимости, который представляет собой соотношение первоначальной стоимости и розничной цены всех запасов для продажи.

В примере 5-9 представлено применение розничного метода.

ПРИМЕР 5-9

	По себестоимости	По розничной цене
Запасы на начало периода	€10 000[1]	€13 000[2]
Покупки	70 000[1]	87 000[2]
Стоимость товаров для продажи	€80 000	€100 000
Коэффициент стоимости (€ 80 000 ÷ € 100 000) = 80%		
Минус: продажи в розницу		75 000
Запасы на конец периода:		
По розничной цене		€25 000
По себестоимости (€ 25 000 x 80%)	€20 000	

[1] Данные бухгалтерской отчетности.
[2] Данные дополнительных учетных записей, содержащие информацию о розничных ценах.

Пример 5-9 прост в том, что он допускает отсутствие надбавок или уценок в дополнение к первоначальным ценам продажи. Чтобы применять розничный метод, необходимо четко разделять надбавки, аннулирование надбавок, уценки и аннулирование уценок.

- **Надбавки** – это повышение первоначальной цены продажи товара.
- **Аннулирование надбавок** – это снижение цены по сравнению с ценой с надбавкой.
- **Уценки** – это снижение первоначальной цены продажи товара.
- **Аннулирование уценок** – это увеличение цены по сравнению с ценой с уценкой.

Важно, чтобы в учетных документах была указана сумма всех надбавок и уценок, поскольку эти позиции будут влиять не только на коэффициент стоимости, но и на оценку запасов на конец периода. Надбавки и аннулирование надбавок следует включить в расчет коэффициента стоимости и запасов в конце периода по розничной цене, при этом уценки и аннулирование уценок следует исключить из расчета коэффициента стоимости, но включить в расчет запасов в конце периода по розничной цене.

Розничный метод часто используют

- для оценки запасов в целях составления промежуточной финансовой отчетности;
- для предоставления возможности перевести фактические запасы, учитываемые по розничной цене, в запасы, учитываемые по приблизительной себестоимости;
- для создания основы для планирования и контроля запасов, краж, покупок, надбавок и уценок.

ТЕМА 5.8. ВНУТРЕННИЙ КОНТРОЛЬ ЗАПАСОВ

Обязательная литература не предусмотрена

Цель обучения Описать особенности эффективной системы внутреннего контроля запасов (уровень 2)

Уровень 2 Необходимость обеспечить сохранность запасов актуальна для большинства субъектов хозяйствования, поскольку запасы часто воруют или подвергаются другим формам незаконного присвоения. Добросовестные компании решают эту проблему путем внедрения системы внутреннего контроля, которая гарантирует надлежащую сохранность запасов.

Примеры внутреннего контроля, используемого компаниями для защиты своих запасов:

- разделение ответственного хранения запасов и учета операций с запасами, т.е. разделение функций получения, отгрузки и учета. Такое разделение уменьшает вероятность кражи и сокрытия путем фальсификации записей;
- требование о том, чтобы уполномоченное лицо составляло и утверждало заказы на покупку для всех закупок. Этот документ сводит к минимуму возможность совершения несанкционированных покупок;
- требование о составлении документа по всем операциям с запасами, т.е. составление отчета о приемке для всех полученных товаров, отчета об отгрузке для всех отгруженных товаров и других документов для фиксирования других изменений уровня запасов;
- требование о том, чтобы санкционированные заказы на покупку и отчеты о приемке соответствовали счетам-фактурам поставщиков до выписки чека. Вся документация должна соответствовать чеку и должна быть проверена до подписания чеков. Такая документация сводит к минимуму возможность совершения неправомерных выплат;
- проведение периодических проверочных подсчетов остатков запасов и сравнение фактических запасов в наличии с данными системы непрерывного учета;
- физический контроль запасов, например, хранение в безопасном месте и допуск только уполномоченных лиц;
- поддержание запасов на минимальном уровне, необходимом для предотвращения израсходования запасов.

Этические соображения

Важно отметить необходимость обеспечения надлежащего баланса между внутренним контролем и ожиданиями сотрудников, клиентов и других лиц в отношении конфиденциальности. Так, некоторые меры физического наблюдения могут обеспечить эффективный внутренний контроль, но вызвать вопросы в сфере неприкосновенности частной жизни, например, использование в магазине одежды камер видеонаблюдения в примерочных.

Не всегда понятно, как найти компромисс между правами компании и правами человека. Подумайте над следующими вопросами:

- Какие обязательства есть у компании по информированию своих сотрудников и клиентов о мониторинге их телефонных звонков и электронной почты или о досмотрах шкафчиков сотрудников в произвольном порядке на предмет недостающих запасов?
- Какие шаги следует предпринять руководству, чтобы гарантировать, что средства внутреннего контроля не используются для нарушения неприкосновенности частной жизни сотрудников или клиентов?

РЕЗЮМЕ

Объясните характер запасов и назовите товары и затраты, включенные в эту категорию активов (уровень 1)

- Запасы представляют собой товары, предназначенные для будущей продажи в ходе обычной деятельности или для использования при производстве товаров для перепродажи.
- Право собственности на товары в пути определяют условия поставки.
- Грузоотправитель сохраняет право собственности на товары на консигнации до тех пор, пока товары не будут проданы грузополучателем.

Сравните и сопоставьте системы непрерывного и периодического учета запасов (уровень 1)

- Если используется система периодического учета запасов, подробный учет продаж запасов не ведется. Запасы и себестоимость реализованной продукции определяются периодически – обычно в конце каждого периода. Покупки относят на счет покупок, который закрывают в счет себестоимости реализованной продукции в конце периода.
- Если используется система непрерывного учета запасов, ведется подробный учет запасов. Покупки относят на дебет счета запасов в момент приобретения. Счета запасов и себестоимости реализованной продукции обновляют при продаже запасов.

Сравните метод специфической идентификации с методом ФИФО и методом средневзвешенной стоимости и определить уместность применения каждого из этих методов (уровень 1)

- Все формулы расчета себестоимости запасов основаны на принципе себестоимости. Все формулы предназначены для сопоставления себестоимости реализованной продукции с выручкой от продажи с целью обеспечить соблюдение принципа признания расходов. Методы основаны на разных предпосылках относительно того, какие товары продают, а какие остаются в наличии.
- Метод специфической идентификации следует использовать, если в составе запасов нет большого количества взаимозаменяемых позиций. В противном случае можно использовать метод ФИФО или метод средней стоимости.

Объясните принцип оценки по наименьшей из двух величин: по себестоимости или по чистой возможной цене продажи (уровень 1)

- Принцип консерватизма (осмотрительности) предписывает не учитывать активы, включая запасы, по стоимости, превышающей их текущую стоимость. Поэтому запасы, как правило, оценивают по наименьшей из двух величин: по себестоимости или по чистой возможной цене продажи (по С/ЧВЦП).
- Метод оценки по С/ЧВЦП можно применять к отдельным статьям запасов или группам схожих статей.
- Корректировки запасов вниз подлежат исправлению, если стоимость скорректированных запасов будет впоследствии возмещена.

Объясните влияние ошибок учета запасов на финансовую отчетность (уровень 1)

- Влияние ошибок учета запасов можно определить по следующему уравнению:

  Себестоимость запасов на начало периода
  Плюс: стоимость покупок
  = Стоимость товаров для продажи
  Минус: себестоимость запасов на конец периода
  = Себестоимость реализованной продукции

- Если запасы на конец периода завышены, себестоимость реализованной продукции будет занижена, и наоборот.
- Если запасы на начало периода были завышены (запасы на конец периода в прошлом году были завышены, и себестоимость реализованной продукции в прошлом году была занижена), себестоимость реализованной продукции в этом году будет завышена.

- Если себестоимость реализованной продукции завышена, доход будет занижен.

Опишите метод валовой маржи и розничный метод оценки стоимости запасов с указанием обстоятельств, при которых уместно применять каждый из этих методов (уровень 2)

- Компаниям иногда удобнее оценивать запасы в наличии, а не проводить физический подсчет по следующим причинам:
    1. ккомпания желает подготовить ряд промежуточных финансовых отчетов, но стоимость физического подсчета запасов слишком высока
    2. компания желает проверить точность затрат на хранение запасов, рассчитанных другим методом
    3. компания желает оценить потери вследствие физического уничтожения запасов, пожара или другой катастрофы для целей страхования
- Физический подсчет запасов необходимо проводить в конце года.
- К распространенным методам оценки запасов относятся метод валовой маржи и розничный метод.
- Розничный метод, как правило, используют организации, которые ведут учет запасов по розничным ценам.

Опишите особенности эффективной системы внутреннего контроля запасов (уровень 2)

Средства контроля для обеспечения сохранности запасов включают:

- разделение функций получения, хранения, отгрузки и учета;
- требование утверждать покупки и платежи;
- требование оставлять пометки для аудита для всех операций с запасами;
- периодический подсчет запасов.

4.3.3

Контрольные материалы

ЗАНЯТИЕ 5. КОНТРОЛЬНЫЙ МАТЕРИАЛ

КОНТРОЛЬНЫЕ ВОПРОСЫ

Вопрос 1

Компания Riztoc Inc. составляет финансовую отчетность за год, закончившийся 31 декабря 20X3 года. Компания определила следующие моменты в отношении запасов, в порядке учета которых она не уверена:

a. Компания Riztoc продает товары на консигнации разным операторам розничной торговли. В течение года компания Riztoc продала товары на консигнации, себестоимость которых составляет € 100 000, а розничная цена – € 150 000. Компания Riztoc платит розничным операторам комиссию в размере 10% от розничной цены каждый раз, когда операторы продают товары. По состоянию на 31 декабря товары,

себестоимость которых составляет € 30 000, а розничная цена – € 45 000, все еще находятся в наличии в различных торговых точках. Компания Riztoc предполагает, что операторы смогут продавать эти товары в 20X4 году.

b. В конце декабря 20X3 года компания Riztoc продала товары Клиенту A за € 450 000. Эти товары стоили компании Riztoc € 384 000. Товары были отгружены клиенту 31 декабря на условиях FOB пункт назначения. Товары прибыли в место расположения Клиента A 4 января 20X4 года.

c. 28 декабря 20X3 года компания Riztoc приобрела товар у поставщика за € 32 000. Поставщик отгрузил товары 29 декабря 20X3 года на условиях FOB пункт отгрузки, но компания Riztoc получила товары только 2 января 20X4 года.

d. Компания Riztoc приобрела товары в кредит 26 декабря на сумму € 100 000. Условия оплаты были следующими: оплата в течение 30 дней с момента выставления счета, при оплате в течение 10 дней скидка 2%. Политика компании Riztoc предписывает использовать все скидки при покупке. Компания Riztoc предполагает оплатить эти товары 4 января 20X4 года – последний день, когда можно получить скидку при покупке.

Задание

Компания Riztoc обратилась к вам с вопросом относительно правильного порядка учета запасов для целей составления финансовой отчетности по состоянию на 31 декабря 20X3 года. По каждому из указанных кейсов объясните, как компании Riztoc отразить в отчетности запасы, а также соответствующие продажи и себестоимость реализованной продукции.

Вопрос 2

Занесите в бухгалтерскую книгу следующие операции с запасами компании Scout Systems исходя из предположения, что используется:

a. система периодического учета;

b. система непрерывного учета.

1 ноября	Компания Scout Systems приобретает товар на сумму € 1 400 в кредит на условиях: оплата в течение 30 дней с момента выставления счета, при оплате в течение 10 дней скидка 2%.
5 ноября	Компания Scout Systems оплачивает предыдущую покупку (предположим, что для учета скидок используется метод брутто-цены).
7 ноября	Компания Scout Systems получает оплату за возвращенный бракованный товар в размере € 100, который был приобретен 1 ноября.
10 ноября	Компания Scout Systems платит € 80 за доставку товара в свой магазин.
13 ноября	Компания Scout Systems продает в кредит товар на сумму € 1 500. Себестоимость товара составляла € 750.
16 ноября	Клиент возвращает товар, проданный по сделке от 13 ноября. Возвращенная позиция была продана за € 200, ее себестоимость составила € 100. Позиция будет возвращена в состав запасов.

Источник: по материалам Larson 10e, упражнение 6-18, стр. 305

Вопрос 3

Компания Mineco Inc. использует метод признания стоимостных потоков ФИФО в рамках своей системы непрерывного учета запасов. В следующих таблицах представлены сведения об операциях покупки и продажи по статье запасов № 346 за месяц, закончившийся 31 января 20X5 года:

Mineco Inc. Сведения о покупке запасов по статье запасов № 346 Январь 20X5 года			
	Единицы	Себестоимость единицы продукции	Общая себестоимость
Запасы на начало периода, 1 января	350	€ 10,00	€ 3 500
Покупки, 4 января	200	€ 9,90	1 980
Покупки, 12 января	400	€ 9,75	3 900
Покупки, 25 января	300	€ 9,50	2 850

Mineco Inc. Сведения о продаже запасов по статье запасов № 346 Январь 20X5 года			
	Единицы	Себестоимость единицы продукции	Общая себестоимость
Продажи, 6 января	450	€14,00	€ 6 300
Продажи, 20 января	400	€14,00	5 600
Продажи, 28 января	300	€14,00	4 200
Общий объем продаж в единицах и евро	1 150		€ 16 100

В результате физического подсчета запасов на конец месяца было выявлено 80 единиц статьи № 346.

Задание

a. Какова стоимость товаров для продажи компании Mineco по статье № 346 за январь 20X5 года?

b. Составьте схему расчета себестоимости реализованной продукции по статье № 346 за январь 20X5 года и себестоимости запасов по статье № 346 по состоянию на 31 января 20X5 года.

c. Составьте проводки для учета каждой покупки и продажи статьи № 346 запасов в течение января 20X5 года, а также корректировки, необходимые для статьи № 346 счета запасов по состоянию на 31 января 20X5 года. Вы можете кратко представить отдельные проводки для покупки и продажи.

d. Предположим, что компания Mineco применяет систему периодического учета запасов. Рассчитайте себестоимость реализованной продукции и запасы на конец периода по статье № 346 за январь 20X5 года, используя метод ФИФО. Какая информация отсутствует в случае использования системы периодического учета?

Вопрос 4

Компания Abacab Equipment Company представляет собой небольшой семейный бизнес по продаже оборудования по озеленению территории. В компании работают четыре сотрудника, каждый из которых уполномочен заказывать запасы, когда они заканчиваются, продавать оборудование клиентам и получать платежи, а также корректировать инвентарные номера в случае необходимости. Уровень запасов иногда меняется, если два сотрудника одновременно заказывают заканчивающиеся товары, не согласовав свои заказы. Торговый зал у них небольшой, поэтому запасы часто хранятся на складе за магазином. Сотрудникам разрешено хранить зимой на этом складе их оборудование.

Запасы на конец периода в конце года:

Продукция	Единицы в наличии	Себестоимость единицы продукции	Чистая возможная цена продажи единицы
Дробилки для щепы	20	€ 460	€ 640
Ворошители	18	85	76
Бетономешалки	6	480	455
Буры	30	220	380

Задание

a. Рассчитайте наименьшую из двух величин (себестоимость или чистую возможную цену продажи) для запасов:

   i. применительно к каждому продукту;

   ii. в целом.

b. В какую сумму компания Abacab должна оценить свои запасы на конец периода? Обоснуйте ответ.

c. Владельцы компании Abacab спросили у Вас, как обеспечить безопасное хранение и точность учета запасов. Представьте 4 предложения, которые будут актуальны для компании.

Вопрос 5

Компания KD Inc. использует периодический учет запасов. 31 декабря 20X7 года запасы были подсчитаны, и в главной книге была внесена корректировка в сумме € 300 000 для учета себестоимости подсчитанных запасов. Сальдо других счетов из главной книги компании KD за год, закончившийся 31 декабря 20X7 года:

Чистые продажи	€ 5 000 000
Себестоимость реализованной продукции	3 493 000
Нераспределенная прибыль на начало года	8 000 000

Компания повышает цену на свои запасы с целью получить валовую маржу в размере 30% от цены продажи.

После подсчета запасов была получена следующая дополнительная информация:

a. В примечании к подсчету запасов за прошлый год было указано, что 31 декабря 20X6 года клиенты вернули товары с розничной стоимостью € 70 000. Эти товары ожидали проверку на площадке для возвращенных товаров, но не вошли в физический подсчет. 4 января 20X7 года возвращенные товары прошли проверку и были возвращены в состав запасов, были оформлены кредитовые меморандумы на общую сумму € 70 000.

b. Товары, проданные 30 декабря 20X7 года и ожидающие, когда их заберут клиенты, все еще находились на складе компании и вошли в подсчет запасов. Счет на продажу на € 10 000 был учтен для этой продажи 30 декабря 20X7 года.

c. Компания KD отправляет товары на консигнации разным розничным операторам и регистрирует продажу после отгрузки. У операторов есть 90 дней, чтобы продать товары или вернуть их компании KD и получить полный возврат стоимости. Розничная стоимость товаров на консигнации, еще не проданных операторами, составляла € 100 000 в конце 20X7 года и € 80 000 в конце 20X6 года. Эти товары не вошли в подсчет запасов в конце 20X7 и 20X6 годов, соответственно. Предположим, что все товары на консигнации в конце любого года будут проданы розничными операторами в следующем году.

Задание

Составьте схему корректировок, необходимых для 20X7 года, используя формат ниже. Укажите отдельно влияние, если таковое имеется, каждой из трех операций из пунктов (a), (b) и (c) на сальдо следующих счетов (в тыс. евро):

	Чистые продажи	Себестоимость реализованной продукции	Запасы на конец периода	Нераспределенная прибыль на начало года
Нескорректированные суммы	€ 5 000	€ 3 493	€ 300	€ 8 000
Корректировки – повышение (снижение)				
a)				
b)				
c)				
Скорректированные суммы				

Вопрос 6

Магазин Flash сгорел в ночь на 30 января 20X6 года. Магазин был универсальным, предлагал полный набор услуг и сотни различных продуктов. Flash поддерживает свои запасы с использованием системы периодического учета и проводит физический подсчет запасов в последний день каждого месяца для расчета запасов на конец периода и себестоимости реализованной продукции. Запасы были полностью застрахованы, и страховая компания попросила Flash оценить стоимость запасов, уничтоженных пожаром. Учетные документы содержат следующую информацию:

Продажи, январь	€ 1 200 000
Запасы, 1 января	200 000
Закупки запасов, январь	900 000

По данным бухгалтерской отчетности за прошлый год было установлено, что средняя валовая маржа по всем видам продукции в совокупности составила 30%.

Задание

a. Проведите оценку запасов на конец периода по состоянию на 31 января 20X6 года с использованием метода валовой маржи.

b. Если бы вы были страховой компанией, какое изменение вы бы предложили внести в этот расчет?

КОНТРОЛЬНЫЕ ОТВЕТЫ

Вопрос 1 (тема 5.1)

Кейс «a»

Когда товары продают на условиях консигнации, право собственности не переходит от продавца к покупателю до тех пор, пока покупатель (в данном случае розничный оператор) впоследствии не перепродаст товар. Следовательно, в отношении товаров, проданных оператором, компания Riztoc должна внести в отчетность продажи и себестоимость реализованной продукции, а также комиссионный сбор за продажу. Это будут продажи на сумму € 105 000 (€ 70 000 × 1,50), себестоимость реализованной продукции в сумме € 70 000 (€ 100 000 × € 30 000) и комиссионный сбор за продажу в размере € 10 500 (€ 105 000 × 10%). Товары, которые оператор не продал по состоянию на конец года (€ 30 000), должны числиться в запасах компании Riztoc, поскольку право собственности все еще остается за компанией Riztoc.

Кейс «b»

Когда товары отгружают на условиях FOB пункт назначения, право собственности не переходит от продавца к покупателю до тех пор, пока покупатель не получит товары. Поскольку клиент не получит товары до 4 января 20X4 года, компания Riztoc не должна регистрировать выручку от реализации и соответствующую себестоимость реализованной продукции в году, закончившемся 31 декабря 20X3 года. Стоимость товаров в размере € 384 000 должна оставаться в составе запасов компании Riztoc по состоянию на 31 декабря 20X3 года.

Кейс «c»

Если товары отгружают на условиях FOB пункт отгрузки, право собственности переходит к покупателю от продавца в момент, когда продавец доставляет товары транспортной компании. Поскольку поставщик отгружал товары 29 декабря, они должны быть включены в остатки запасов компании Riztoc по состоянию на 31 декабря 20X3 года, даже если товары не находились в их фактическом владении 31 декабря.

Кейс «d»

Компания Riztoc должна внести сведения об этой покупке, используя метод брутто-цены или нетто-цены для скидок при покупке. Тот факт, что они планируют внести оплату в течение периода действия скидки, не говорит о необходимости использовать определенный метод. Если используется метод нетто-цены, запасы должны быть учтены в сумме € 98 000 (€ 100 000 × 0,98), т.е. в сумме, которую они предполагают заплатить. Согласно положениям МСБУ 2, любые скидки при покупке должны быть засчитаны против себестоимости запасов. Если используется метод брутто-цены, запасы должны быть учтены в сумме € 100 000.

Вопрос 2

	Scout Systems – периодический учет		Scout Systems – непрерывный учет	
1 ноября	Покупки	1 400	Запасы	1 400
	Кредиторская задолженность	1 400	Кредиторская задолженность	1 400
	Для учета покупок с отсрочкой оплаты.		*Для учета товаров, приобретенных с отсрочкой оплаты*	
5 ноября	Кредиторская задолженность	1 400	Кредиторская задолженность	1 400
	Скидки при покупке	28	Запасы	28
	Денежные средства	1 372	Денежные средства	1 372
	Для учета платежа наличными в течение периода действия скидок		*Для учета платежа наличными в течение периода действия скидок*	
7 ноября	Денежные средства	98	Денежные средства	98
	Возврат и уценка купленных товаров	98	Запасы	98
	Для учета полученного чека на возврат ранее оплаченных покупок с уже учтенной скидкой		*Для учета полученного чека на возврат ранее оплаченных запасов с уже учтенной скидкой*	
10 ноября	Транспортные издержки по завозу товаров	80	Запасы	80
	Денежные средства	80	Денежные средства	80
	Для учета оплаты фрахта		*Для учета оплаты фрахта*	

13 ноября

Дебиторская задолженность	1 500	
Продажа		1 500

Для учета продажи товаров в кредит

Дебиторская задолженность	1 500	
Продажи		1 500
Себестоимость реализованной продукции	750	
Запасы		750

Для учета продажи товаров в кредит и себестоимости проданных товаров

16 ноября

Возврат и уценка проданных товаров	200	
Дебиторская задолженность		200

Для учета возврата товаров, купленных с отсрочкой оплаты

Возврат и уценка проданных товаров	200	
Дебиторская задолженность		200

Для учета возврата товаров, купленных с отсрочкой оплаты

Запасы	100	
Себестоимость реализованной продукции		100

Для учета возврата товаров клиентом

Вопрос 3 (тема 5.3)

Задание «a»

Стоимость товаров для продажи представляет собой себестоимость всех запасов в наличии по состоянию на 1 января 20X5 года плюс стоимость всех покупок запасов в январе:

	Единицы	Себестоимость единицы продукции	Общая себестоимость
Запасы на начало периода, 1 января	350	€ 10,00	€ 3 500
Покупки, 4 января	200	9,90	1 980
Покупки, 12 января	400	9,75	3 900
Покупки, 25 января	300	9,50	2 850
Стоимость товаров для продажи	1 250		€ 12 230

Задание «b»

Дата	Покупки			Продажи			Запасы		
	Единицы	Себестоимость единицы продукции	Полная себестоимость	Единицы	Себестоимость единицы продукции	Полная себестоимость	Единицы	Себестоимость единицы продукции	Полная себестоимость
1 января							350	€ 10,00	€ 3 500
4 января	200	€ 9,90	€ 1 980				350	€ 10,00	€ 3 500

Дата	Покупки			Продажи			Запасы		
	Единицы	Себестоимость единицы продукции	Полная себестоимость	Единицы	Себестоимость единицы продукции	Полная себестоимость	Единицы	Себестоимость единицы продукции	Полная себестоимость
							200	€ 9,90	€ 1 980
									€ 5 480
6 января				350	€ 10,00	€ 3 500			
				100	€ 9,90	990	100	9,90	990
12 января	400	€ 9,75	3 900				100	9,90	990
							400	9,75	€ 3 900
									€ 4 890
20 января				100	€ 9,90	990			
				300	€ 9,75	2 925	100	9,75	€ 975
25 января	300	€ 9,50	2 850				100	9,75	€ 975
							300	9,50	€ 2 850
									€ 3 825
28 января				100	€ 9,75	975			
				200	€ 9,50	1 900	100	9,50	€ 950
Недостача				20	€ 9,50	1 90	80	9,50	€ 760
			€ 8 730			€ 11 470			

Стоимость товаров для продажи была отнесена на себестоимость реализованной продукции (€ 11 470) и запасы на конец периода (€ 760). Следует отметить, что такое разделение соответствует стоимости товаров для продажи € 12 230, которая была рассчитана в рамках задания 1. Поскольку учет запасов велся на непрерывной основе, можно определить количество утерянных или украденных запасов. Поскольку в записях системы непрерывного учета указаны товары для продажи в количестве 1 250 единиц и продажи в количестве 1 150 единиц, можно предположить, что в конце января в наличии будут 100 единиц. В ходе подсчета запасов обнаружено только 80 единиц. Используя приведенную выше схему ФИФО, необходимо перенести себестоимость недостающих 20 единиц из запасов на конец периода в себестоимость реализованной продукции.

Задание «c»

Отразить покупки запасов в январе (€ 1 980 + € 3 900 + € 2 850:

Запасы – статья № 346	8 730	
Денежные средства / кредиторская задолженность		8 730

Отразить продажи запасов в январе (€ 6 300 + € 5 600 + € 4 200):

Денежные средства / дебиторская задолженность	16 100	
Продажи		16 100

Отразить перенос себестоимости запасов из активов в себестоимость реализованной продукции в момент продажи запасов (€ 3 500 + € 990 + € 990 + € 2 925 + € 975 + € 1 900):

Себестоимость реализованной продукции	11 280	
Запасы		11 280

Отразить сокращение запасов:

Расходы вследствие сокращения запасов	190	
Запасы		190

Задание «d»

Признание стоимостных потоков по методу ФИФО обеспечивает одинаковое распределение стоимости товаров для продажи между себестоимостью реализованной продукции и запасами на конец периода независимо от того, использует ли предприятие метод периодического или непрерывного учета запасов. Следовательно, более простой альтернативой подробному расчету в рамках непрерывного учета был бы расчет запасов на конец периода и себестоимости реализованной продукции по методу периодического учета следующим образом:

Стоимость товаров для продажи	€ 12 230
Минус: запасы на конец периода (80 x € 9,50[1])	760
Себестоимость реализованной продукции	€ 11 470

[1] Метод ФИФО предполагает, что в состав запасов на конец периода входят последние покупки. Последние 80 единиц были куплены 25 января в составе покупки из 300 единиц по цене € 9,50 за единицу.

Информация, упущенная из виду при расчете себестоимости реализованной продукции с использованием метода периодического учета, включает объем сокращения запасов. Поскольку в рамках метода периодического учета не отслеживаются проданные единицы запасов, себестоимость реализованной продукции представляет собой просто остаток после вычета запасов на конец периода из стоимости товаров для продажи. Не представляется возможным отделить товары, количество которых сократилось в результате продажи, от товаров, количество которых сократилось.

Вопрос 4 (темы 5.5 и 5.8)

Задание «a»

Запасы на конец периоды компании Abacab Equipment Company						**i.**	**ii.**
		На единицу				Себестоимость или цена возможной продажи применяется к:	
Статьи запасов	Единицы в наличии	Себе-стоимость	ЧВЦП	Общая себе-стоимость	Общая ЧВЦП	Каждому продукту	Запасам в целом
Дробилки для щепы	20	€ 460	€ 640	€ 9 200	€ 12 800	€ 9 200	
Ворошители	18	85	76	1 530	1 368	1 368	
Бетономешалки	6	480	455	2 880	2 730	2 730	
Буры	30	220	380	6 600	11 400	6 600	
				€ 20 210	€28 298	€ 19 898	€ 20 210

Задание «b»

Согласно положениям МСБУ 2, компания Abacab должна оценивать свои запасы на конец периода по С/ЧВЦП. ЧВЦП необходимо рассчитывать по отдельным продуктам, так как все продукты разные. Такой подход

является наиболее консервативным и гарантирует, что запасы не будут оценены по завышенной стоимости. Иными словами, компания Abacab списала бы ворошители и бетономешалки по ЧВЦП.

Задание «c»

Рекомендации собственникам компании Abacab:

- Уполномочить одного человека проводить операции с запасами (предусмотреть замену на случай его отсутствия). Это снизит риск накопления излишних запасов и гарантирует ответственность одного человека за закупки по наиболее выгодным ценам.
- Требовать, чтобы для всех операций с запасами были оформлены документы, т.е. был оформлен отчет о приемке для всех полученных товаров, отчет об отгрузке для всех отгруженных товаров и другие соответствующие документы для учета других изменений уровня запасов.
- Проводить периодические подсчеты остатков запасов и сравнивать фактически имеющиеся запасы с данными учета запасов. Анализировать расхождения.
- Улучшить физический контроль запасов, например, ограничить доступ к складу, если его используют для хранения запасов.
- Поддерживать объем запасов на минимальном уровне, необходимом для предотвращения израсходования запасов. Это снизит риск повреждения и устаревания запасов. Кроме того, потеря позиция будет более очевидной.

Вопрос 5 (Тема 5.6)

	Чистые продажи	Себестоимость реализованной продукции	Запасы на конец периода	Нераспределенная прибыль на начало года
Нескорректированные суммы	€ 5 000	€ 3 493	€ 300	€ 8 000
Корректировки - повышение (снижение)				
a) Примечание 1	70	49		(21)
b) Примечание 2		7	(7)	
c) Примечание 3	(20)	(14)	70	(24)
Скорректированные суммы	€ 5 050	€ 3 535	€ 363	€ 7 955

Примечание 1

Объем продаж следовало сократить в 20X6 году, когда товары были возвращены, а не в 20X7 году, когда были выставлены кредитовые авизо. Таким образом, продажи в 20X7 году должны быть увеличены на € 70 000. Поскольку возвращенные товары не были учтены по состоянию на 31 декабря 20X6 года, запасы на конец периода по состоянию на 31 декабря 20X6 года занижены на € 49 000 (€ 70 000 × 70%), а себестоимость реализованной продукции в 20X6 году завышена. Следовательно, себестоимость реализованной продукции в 20X7 году занижена на € 49 000, поскольку занижены запасы на начало периода в 20X7 году. Таким образом, себестоимость реализованной продукции в 20X7 году необходимо увеличить на € 49 000. Сокращение нераспределенной прибыли на начало периода на € 21 000 происходит следующим образом:

	Ошибка	Влияние на нераспределенную прибыль от 31 декабря 20X6 года
Завышена себестоимость реализованной продукции за 20X6 год	Завышение на € 49 000[1]	Занижение на € 49 000
Завышение продаж за 1996 год	Завышение на € 70 000	Завышение на € 70 000
		Завышение на € 21 000

[1] € 70 000 x 70%

Примечание 2

Поскольку к 31 декабря 20X7 года право собственности уже перешло к покупателю, товары не должны были быть включены в состав запасов по состоянию на 31 декабря 20X7 года. Таким образом, запасы на конец периода завышены на € 7 000 (€ 10 000 × 70%) и должны быть уменьшены на эту сумму. Если запасы на конец периода завышены на € 7 000, себестоимость реализованной продукции занижена на ту же сумму и должна быть увеличена на € 7 000.

Примечание 3

Сокращение продаж на € 20 000 – это товары на консигнации на сумму € 100 000 нетто по состоянию на 31 декабря 20X7 года, которые следует исключить из продаж 20X7 года, и товары на консигнации на сумму € 80 000 по состоянию на 31 декабря 20X6 года, которые следует учесть как продажи за 20X7 год в момент их фактической продажи розничными операторами. Запасы на конец периода увеличиваются на € 70 000 (€ 100 000 × 70%), поскольку товары на консигнации на сумму € 100 000 нетто по состоянию на 31 декабря 20X7 года входят в состав запасов компании KD, а не в состав продаж за 20X7 году. Сокращение себестоимости реализованной продукции на € 14 000 происходит следующим образом:

	Ошибка в учете запасов	Влияние на себестоимость реализованной продукции за 20X7 год
Запасы на начало периода, 1 января 20X7 года	Занижение на € 56 000[1]	Занижение на € 56 000
Запасы на конец периода, 31 декабря 20X7 года	Занижение на € 70 000[2]	Завышение на € 70 000
		Завышение на € 14 000

[1] € 80 000 x 70%
[2] € 100 000 x 70%

Сокращение нераспределенной прибыли на начало периода на € 24 000 происходит следующим образом:

	Ошибка в учете запасов	Влияние на нераспределенную прибыль по состоянию на 31 декабря 20X6 года
Завышение себестоимости реализованной продукции за 20X6 год	Завышение на € 56 000[1]	Занижение на € 56 000
Завышение продаж за 20X6 год	Завышение на € 80 000	Завышение на € 80 000
		Завышение на € 24 000

[1] € 80 000 x 70%

Вопрос 6 (Тема 5.7)

Задание «а»

Запасы на начало периода	€200 000
Плюс: покупки	€ 900 000
Стоимость товаров для продажи	€ 1 100 000
Продажи	€ 1 200 000
Минус: расчетная валовая маржа	360 000[1]
Расчетная себестоимость реализованной продукции	840 000
Расчетные запасы на конец периода	€ 260 000

[1] € 1 200 000 x 30%

Задание «b»

Расчет предполагаемых запасов в сумме € 260 000 основан на первоначальном среднем проценте валовой прибыли. При наличии информации было бы предпочтительней оценивать запасы по основным товарным группам, используя процент валовой прибыли для каждой товарной группы запасов. Кроме того, если есть подозрения, что показатели первоначальной валовой маржи не учитывают текущий период (например, существенные изменения в затратах или ценах продажи), при оценке запасов следует использовать скорректированную оценку процента валовой прибыли.

4.4

Пример материалов других курсов программы профессиональной подготовки

4.4.1

Выдержка из курса «FN1. Основы корпоративного финансирования»

ТЕМА 6.1. ПОЛОЖЕНИЕ О ЧИСТОЙ ПРИВЕДЕННОЙ СТОИМОСТИ ДЛЯ ОПРЕДЕЛЕНИЯ БЛАГОСОСТОЯНИЯ АКЦИОНЕРОВ

Обязательная литература	Ознакомьтесь с разделами вашего пособия, содержащими описание чистой приведенной стоимости и других инвестиционных правил, а также описание метода эквивалентной годовой стоимости
Цель обучения	Объяснить, почему чистая приведенная стоимость (ЧПС) является предпочтительным критерием составления сметы капиталовложений, и продемонстрировать применение этого критерия (уровень 1) Использовать электронную таблицу для анализа ЧПС проекта (уровень 1)

Уровень 1

Критерий: утверждение проектов с положительной чистой приведенной стоимостью

Важной целью руководителя компании является максимизация долговременной ценности для акционеров, что равнозначно максимизации цены акций. С точки зрения принятия решений о капиталовложениях эта цель означает, что руководитель должен выбрать новые инвестиционные проекты (например, новые производственные средства, новые организационные модели и новые программы обучения персонала), которые повысят цену акций. Руководитель, конечно, должен учитывать другие качественные факторы при принятии решений, чтобы обеспечить надлежащее соблюдение интересов других акционеров и устойчивую курсовую прибыль.

Рассмотрим пример в занятии 2 темы 2.1, в котором г-жа Пил анализирует вложения в Программу выплат для граждан пенсионного возраста (ПВГПВ). Вы рассчитали приведенную стоимость (ПС) плана для миссис Пил, которая составила € 15,70. Эта сумма представляет собой выгоду г-жи Пил от ПВГПВ на сегодняшний день (день анализа) в евро с покупательной силой на данный момент (следует помнить, что ПС – это просто «переключение» евро с покупательной силой в будущем к евро с покупательной силой на данный момент t = 0).

Сняв свои текущие сбережения с депозитного сертификата банка (ДС) и вложив их в ПВГПВ, г-жа Пил обеспечила себе доход t = 2 в размере € 250 вместо € 231. Если бы она сегодня пришла в банк и взяла заем под свою учетную процентную ставку r = 10%, она могла бы сегодня получить $(250 - 231) \div (1{,}10)^2 = €\ 15{,}70$ и выплачивать € 19 для покрытия основной суммы задолженности и процентов, чтобы погасить заем при t = 2. Дополнительные €19 при t = 2 эквивалентны сегодняшней «выгоде» в размере € 15,70 (г-жа Пил может побаловать себя ужином!). € 15,70 и есть ЧПС ПВГПВ при альтернативных затратах г-жи Пил r = 10%.

Для корпорации положительная ЧПС проекта является эквивалентом увеличения курсовой стоимости акций на значение ЧПС. Поэтому правило «утверждать проекты с положительной ЧПС» аналогично правилу «утверждать проекты, повышающие курсовую стоимость акций».

ПРИМЕР 6-1

Компания ABC Corp. имеет безрисковый постоянный доход после уплаты налогов в размере € 10 в год, и вся эта сумма выплачивается в виде дивидендов. При безрисковой ставке rf = 10% текущая стоимость этой компании составит:

$$\mathbf{V_0 = 10 \div 0{,}10 = €\ 100}$$

Появляется новый проект, который принесет безрисковый постоянный доход после уплаты налогов в размере € 3 в год, а текущая (t = 0) стоимость реализации этого проекта составляет € 25. Это хороший проект?

РЕШЕНИЕ 6-1

У проекта положительная ЧПС:

$$\mathbf{ЧПС = -25 + 3 \div 0{,}10 = €\ 5}$$

что значит, что проект повысит благосостояние акционеров. Нетрудно понять, что стоимость компании (т.е. цена за акцию х количество акций в обращении) будет расти. Сегодня компания потратит € 25, но при этом получит дополнительный постоянный доход в размере € 3 в год. Таким образом, новая стоимость компании составляет:

$$\mathbf{V_1 = -25 + (10 + 3) \div 0{,}10 = €\ 105}$$

Обратите внимание, что стоимость компании увеличилась на значение ЧПС:

$$\mathbf{V_1 = V_0 + ЧПС}$$

Предположим, что у компании ABC Corp. не было € 25, чтобы вложить в проект. Меняет ли это результат? Нет! Компания ABC Corp. может обратиться к своему банкиру и получить безрисковый заем на € 25 с непрерывной выплатой процентов в размере (0,10) (25) = € 2,50 в год. После того, как заемные средства были использованы для реализации проекта, доход акционеров становится следующим:

$$\mathbf{Доход\ акционеров = 10 + 3 - 2{,}50 = €10{,}50\ в\ год}$$

где € 3 - это новый доход от проекта, а € 2,50 - необходимый ежегодный процентный платеж. Акционеры применяют ставку дисконтирования 10% к этому новому доходу и получают новую стоимость капитала:

$$\mathbf{Стоимость\ акционерного\ капитала = 10{,}50 \div 0{,}10 = €\ 105}$$

при доходе € 5 (ЧПС проекта).

Согласно примеру 6-1, если ЧПС нового проекта (или в принципе любых управленческих мер) является положительной, то стоимость компании с проектом будет выше, чем без него.

Утверждение новых инвестиционных проектов с положительной чистой приведенной стоимостью сопоставимо с принятием решений о повышении благосостояния акционеров.

Применение критерия ЧПС

$$ЧПС = \sum_{t=0}^{n} \frac{CF_t}{(1+r)_t}$$

где

CF_t денежный поток в периода *t*
r необходимая ставка доходности.

ЧПС проекта сравнивают с нулем. Если ЧПС ≥ 0, проект следует принять, в противном случае проект следует отклонить. Чем выше ЧПС, тем лучше.

Принцип чистой приведенной стоимости представляет собой метод **дисконтированного денежного потока**, удовлетворяющий двум важнейшим требованиям любого правила планирования капитальных вложении:

1. Метод учитывает временную стоимость денег.
2. Метод учитывает все значимые денежные потоки.

Вы будете учитывать конкретные **виды** денежных потоков проекта и рассчитывать ЧПС проекта путем суммирования приведенных стоимостей (ПС) этих категорий денежных потоков. Следует учесть тот факт, что r в уравнении – это соответствующая ставка дисконтирования, понятие, которое мы рассмотрим далее в этой теме. Применение критерия ЧПС показано в примере 6-2.

ПРИМЕР 6-2

Компания European Jukebox и Crab Trap Inc. (EJCT) рассматривает возможность открытия нового завода по производству крабовых ловушек. Землю можно купить за € 80 000, и ее рыночная стоимость в будущем будет повышаться на 10% в год. Капитальные затраты на здание составят € 20 000 единовременно (t = 0) и затем € 40 000 в год (при t = 1). Через шесть лет (при t = 6) проект завершится, и предполагается, что здание можно будет продать за € 10 000 (при t = 6). Норма ежегодной налоговой амортизации здания составляет 15%.

Капитальные затраты на оборудование составят € 30 000 единовременно (t = 0), максимальная норма амортизации для целей налогообложения = 0,15. Ожидается, что в конце года 6 (t = 6) оборудование не будет иметь никакой ценности (т.е. не будет иметь ликвидационной ценности).

Предполагается, что доходы от завода составит € 80 000 при t = 2, затем будут расти на 5% в год в течение следующих 4 лет. Ожидается, что затраты составят € 20 000 при t = 2 и t = 3 и € 30 000 в год в течение следующих 3 лет.

Ставка корпоративного налога для компании EJCT составляет T = 0,40, а ставка дисконтирования после уплаты налогов k = 15%. Какова ЧПС этого проекта?

РЕШЕНИЕ 6-2

Капитальные затраты

Первая категория денежных потоков, которую следует рассмотреть, - это капитальные затраты:

Стоимость земельного участка	€ 80 000,00
Стоимость здания (€ 20 000 + € 40 000 ÷ 1,15)	54 782,61
Стоимость оборудования	30 000,00
**ПС суммарных затрат	€ 164 782,61

Следует отметить, что стоимость здания € 40 000 была дисконтирована при t = 1 до евро с покупательной силой на момент t = 0, чтобы ее можно было добавить к другим затратам евро с покупательной силой на момент t = 0 (все будет конвертировано в евро с покупательной силой на момент t = 0).

Налоговый щит

Во-вторых, следует учитывать дополнительные налоговые щиты или сбережения, полученные в результате новых амортизационных отчислений, принятых в отношении новых капитальных затрат.

Поскольку норма амортизации для обоих активов одинакова, их можно объединить и каждый год определять амортизационный налоговый щит. Помните, что в первый год применяется только половина нормы:

Год 1

Дополнение к активам: Здание = € 20 000
Оборудование = € 30 000
Итого = € 50 000

Амортизация в 7,5% (половина нормы) составляет € 3 750
Таким образом, налоговый щит составляет 3 750 × 0,4 = € 1 500

Год 2

Годовая амортизация активов, приобретенных в году 1, составит € 7 500. Кроме того, амортизация нового актива стоимостью € 40 000 составит € 3 000, при этом общая амортизация составит € 10 500 с налоговым щитом в € 4 200.

Годы 3-6

Годовая амортизация за годы 3-6 составляет € 13 500, т.е. 15% от первоначальной стоимости активов, добавленных в годы 1 и 2 в сумме € 90 000, что обеспечивает налоговый щит в размере € 5 400 в год.

Приведенная стоимость амортизационного налогового щита рассчитывается следующим образом:

Год	Налоговый щит	ПС при 15%
1	1 500	1 304,40
2	4 200	3 175,62
3	5 400	3 550,50
4	5 400	3 087,72
5	5 400	2 684,88
6	5 400	2 334,42
**Итого		16 137,54

Следует отметить, что амортизация земельного участка не учитывается, т.к. он является неамортизируемым активом.

Денежные потоки от операционной деятельности

Третья категория денежных потоков – это денежные потоки от операционной деятельности после уплаты налогов, полученные в рамках нового проекта. Каждый год денежный поток после уплаты налогов CF_t составит:

$$\mathbf{CF_t = REV_t - EXP_t - T(REV_t - EXP_t - DEP_t)}$$

или

$$\mathbf{CF_t = (1-T)\,(REV_t - EXP_t) + T(DEP_t)}$$

Но мы уже учли последний член $T(DEP_t)$ для всех будущих лет в расчетах приведенной стоимости

налогового щита выше. Следовательно, нам нужно взять только ПС денежных потоков от операционной деятельности после уплаты налогов:

t	REV	EXP	Денежные потоки от операционной деятельности после уплаты налогов (1 – T) (REV – EXP)
2	80 000,00	20 000,00	36 000,00
3	84 000,00	20 000,00	38 400,00
4	88 200,00	30 000,00	34 920,00
5	92 610,00	30 000,00	37 566,00
6	97 240,50	30 000,00	40 344,30

Дисконтируйте каждый из этих денежных потоков от операционной деятельности после уплаты налогов до t = 0 по 15%:

**ПС денежных потоков от операционной деятельности после уплаты налогов:

= 36 000,00 (0,7561) + 38 400,00 (0,6575) + 34 920,00 (0,5718) + 37 566,00 (0,4972) + 40,344.30 (0,4323)
= € 108 553,52

Неликвид

Как указано в момент выбытия, если ликвидационная стоимость отличается от балансовой стоимости, возникают налоговые последствия. Определите их для каждого из этих активов:

Здание

Первоначальная стоимость	€ 60 000
Амортизация за 6 лет	€ 43 500 (1 500 + 6 000 + 4 × 9 000)
Балансовая стоимость	€ 16 500

Поскольку здание можно продать всего за € 10 000, налоговый убыток составит € 6 500, что даст налоговую льготу в размере € 2 600 (40% от € 6 500).

Оборудование

Балансовая стоимость оборудования по истечении 6 лет составит € 5 250. Поскольку ликвидационная стоимость оборудования равна нулю, налоговый убыток составит € 5 250, при этом налоговый щит составит € 2 100.

Ликвидационная стоимость земельного участка за вычетом налога на прирост капитала

Землю можно продать по рыночной стоимости, которая рассчитывается путем начисления 10% годовых на сумму первоначальной стоимости. Однако в случае превышения рыночной стоимости над балансовой стоимостью будет взиматься налог на прирост капитала. Если предположить, что 1/2 прироста капитала облагается налогом, получим чистую выручку следующим образом:

$$= \{80\,000{,}00(1{,}10)^6 - (0{,}40)(1/2)[80\,000{,}00(1{,}10)^6 - 80\,000{,}00]\} \div (1{,}15)^6$$
$$= \{141\,724{,}88 - (0{,}40)(1/2)\,[61\,724{,}88]\}/2{,}3131$$
$$= €55\,934{,}46$$

Ликвидационная стоимость здания и налоговая льгота в связи с утратой

$$[10\,000{,}00 + 2\,600] \div (1{,}15)^6 = €5\,447{,}24$$

У оборудования нет ликвидационной стоимости, но существует налоговая льгота в связи с утратой. Приведенная стоимость налоговой льготы определяется следующим образом:

$$[2\,100 \div (1{,}15)^6] = €907{,}87$$

**Общая ПС ликвидационной стоимости и налоговых льгот

= €55 934,46 + €5 447,24 + €907,87 = €62 289,57

Итог

ЧПС проекта – это сумма указанных выше приведенных стоимостей, отмеченных знаком**:

= –164 782,61 + 137,54 + 108 553,52 + 62 289,57
= €22 198,02 > 0

Поскольку ЧПС является положительной, проект следует реализовать – компании EJCT следует построить новый завод по производству крабовых ловушек.

Таким образом, категории денежных потоков должны включать:

1. капитальные затраты (формирование новой амортизации);
2. покупки неамортизируемых активов (таких как земельный участок);
3. первоначальные расходы (отсутствуют в приведенном примере);
4. приведенную стоимость налогового щита: приведенная стоимость налоговой экономии за счет амортизации новых капитальных затрат;
5. денежные потоки от операционной деятельности после уплаты налогов;
6. ликвидационную стоимость;
7. убыток / прибыль от налогового щита вследствие продажи активов по цене, отличной от балансовой стоимости.

Эти денежные потоки включены, поскольку они соответствуют критериям релевантности, указанным в занятии 5 темы 5.2.

Резюме

Принцип ЧПС является корректным принципом планирования капитальных вложении, поскольку он соответствует цели максимизации благосостояния акционеров (курсовой стоимости акций). Принцип ЧПС дисконтирует соответствующие денежные потоки.

- Если значение ЧПС является положительным, благосостояние акционеров будет расти в случае утверждения проекта.
- ЧПС используют для корректной оценки увеличения благосостояния акционеров, обусловленного реализацией нового проекта.
- Принцип ЧПС применяется путем дисконтирования соответствующих денежных потоков по определенной ставке дисконтирования и суммирования отдельных значений приведенной стоимости.

ЭЛЕКТРОННЫЙ ПРИМЕР 6-1. ПЛАНИРОВАНИЕ КАПИТАЛЬНЫХ ВЛОЖЕНИЙ – ЧИСТАЯ ПРИВЕДЕННАЯ СТОИМОСТЬ

Обязательная литература не предусмотрена

Цель обучения

Проработка этого примера позволит вам составить формулы, необходимые для расчета чистой приведенной стоимости проекта. Вы также воспользуетесь таблицей для анализа альтернатив.

Предоставленный материал

Файл I-FN1L6P1 содержит две таблицы:

- L6P1 - частично заполненная таблица, служащая основой для расчетов
- L6P1S – таблица с решением для проверки Вашей работы

Описание

Компания EJCT Inc. рассматривает возможность инвестировать средства в новый завод по производству крабовых ловушек. Финансовый директор компании EJCT решил создать таблицу и проанализировать несколько возможных сценариев реализации проекта.

Задание

Ввести необходимые формулы в следующие ячейки в частично заполненной таблице L6P1:

- G8 (чистая приведенная стоимость проекта)
- B25 - H25 (налоговый щит от здания)
- B26 - H26 (налоговый щит от оборудования)
- B44 - H44 (потеря налогового щита от выбытия здания)
- B45 - H45 (потеря налогового щита от выбытия оборудования)

В предыдущем примере (пример 6-2) анализ чистой приведенной стоимости применялся для оценки предлагаемых проектов. В рамках представленного электронного примера вы создадите таблицу, которую можно использовать для анализа чистой приведенной стоимости.

Порядок действий

1. Откройте файл I-FN1L6P1 и кликните по вкладке для L6P1.
2. Изучите таблицу. В ячейках A8 - B13 указаны различные показатели, относящиеся к проекту. Обратите внимание, что норма амортизации для здания (ячейка B11) аналогична норме для оборудования (ячейка B12). В ячейке G8 необходимо указать чистую приведенную стоимость проекта. Не стоит составлять формулу для этой ячейки, пока не выполнен пункт 9. Ячейка G13 содержит следующую формулу:

   $(2 + k) \div (1 + k)$

   где k – ставка дисконтирования. Этот фактор «промежуточного расчета» будет использован при расчете налоговых щитов.
3. Изучите строки 18 - 47, в которых представлена таблица, используемая для анализа денежного потока от проекта.
4. Перейдите в ячейку C25 и введите формулу, соответствующую этой ячейке, для расчета налогового щита, возникшего в результате вложений в здание. Следует отметить, что правило полугодия применяется к году 1 (на € 20 000) и году 2 (на € 40 000). Суммы на амортизацию в годах 3 - 6 будут постоянными.

   При составлении формулы для ячейки C25 используйте абсолютные ссылки на ячейки. В начале формулы должен стоять ведущий знак «минус», поскольку в ячейке B21 указана отрицательная сумма, что говорит об оттоке денежных средств, но сумма налогового щита представляет собой приток денежных средств и должна быть выражена положительным числом. Наличие ведущего знака «минус» гарантирует положительный результат для C25.
5. Если вы правильно использовали абсолютные ссылки на ячейки в ячейке C25, можете скопировать формулу в ячейке C25 в ячейки D25 - H25 и дополнить формулы для этой строки.
6. Перейдите в ячейку C26 и введите соответствующую формулу способом, аналогичным тому, что был описан в пункте 4.
7. Дополните формулы в ячейках D26 - H26 способом, аналогичным тому, что был описан в пункте 5.
8. Введите соответствующие формулы в строки 44 и 45, используя формулы, аналогичные тем, что применялись для строк 25 и 26 соответственно. Следует отметить, что формула для утраты налогового щита вследствие ликвидации аналогична формуле для налогового щита вследствие вложений в актив.

9. Изучите строку 47, в которой указаны общие денежные потоки от проекта. Следует отметить, что некоторые из сумм этих денежных потоков отличаются от данных в строке 33, которые представляют собой чистый денежный поток от операционной деятельности, за исключением капиталовложений. В ячейке B47 указаны первоначальные капиталовложения (в году 0). В ячейках C47 - H47 указан общий денежный поток от всего проекта за годы 1 - 6.
10. Переместите указатель в ячейку G8 и составьте необходимую формулу для расчета чистой приведенной стоимости проекта. Используйте функцию ЧПС и значения в строке 47 в качестве данных для функции ЧПС.
11. Сохраните файл, затем распечатайте заполненную таблицу.
12. Кликните по вкладке для L6P1S и сравните вашу распечатку с таблицей с решением. Определите расхождения и внесите необходимые исправления.

Анализ альтернатив

Используйте свою заполненную таблицу или таблицу с решением L6P1S, чтобы провести следующий анализ альтернатив **самостоятельно**.

Кейс 1

Руководство компании EJCT считает, что оценка поступлений от завода была слишком оптимистичной. Вместо прогнозов получения дохода начиная с года 2 в размере € 80 000 и ежегодного прироста по ставке 5%, согласно текущим прогнозам доход составит € 70 000 в год 2 и останется неизменным в течение следующих четырех лет. Прогнозы расходов не изменились. Этот проект все еще актуален (т.е. чистая приведенная стоимость все еще имеет положительное значение)?

Порядок действий

1. Измените значения в ячейках D29 - H29 на 70 000.
2. Чистая приведенная стоимость в ячейке G8 теперь представляет собой отрицательное число, т.е. проект больше не актуален.
3. Закройте файл. Не сохраняйте эти изменения.

Кейс 2

Руководство компании EJCT желает знать, будет ли проект все еще актуальным, если цена продажи земельного участка в году 6 составит € 100 000, а не € 141 725, как изначально планировалось, а все остальные прогнозные показатели останутся неизменными.

Порядок действий

1. Откройте файл I-FN1L6P1. Выведите вашу заполненную таблицу или таблицу с решением L6P1S.
2. Измените значение в ячейке H36 на **100000** (ликвидационная стоимость земельного участка в году 6).
3. Чистая приведенная стоимость в ячейке G8 теперь представляет собой положительное число, т.е. проект по-прежнему актуален.
4. Закройте файл без сохранения изменений.

4.4.2

Выдержка из курса «AU1. Внешний аудит». Занятие 2

ЗАНЯТИЕ 2. ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЕ СТАНДАРТЫ, ЭТИКА И ЮРИДИЧЕСКАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ

ОБЩИЕ СВЕДЕНИЯ И ОБЯЗАТЕЛЬНАЯ ЛИТЕРАТУРА

2.1	Профессиональные стандарты (уровни 1 и 2)	МСБУ 2, пункты 1 – 22 МСБУ 23, пункты 1 – 8
2.2	Профессиональная этика (уровень 1)	Международный кодекс этики для профессиональных бухгалтеров IESBA
		Приложение 2-1. Анализ кейса
2.3	Юридическая ответственность (уровень 2)	Обязательная литература не предусмотрена

ОЦЕНКА

Контрольные вопросы 1 - 3 и задание 2

ВВЕДЕНИЕ

В этом занятии вы ознакомитесь с профессиональными стандартами аудита, этической и правовой средой, в которой работают практикующие бухгалтеры.

ТЕМА 2.1. ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЕ СТАНДАРТЫ

Обязательная литература

Общие сведения о Международной федерации бухгалтеров (http://www.ifac.org/about-ifac/organization-overview)

Предисловие к Международным стандартам контроля качества, аудита, обзорных проверок, прочих заданий по подтверждению достоверности информации и заданий по оказанию сопутствующих услуг (скачайте часть 1 Сборника международных стандартов контроля качества, аудита, обзорных проверок, прочих заданий по подтверждению достоверности информации и заданий по оказанию сопутствующих услуг по ссылке http://www.ifac.org/publications-resources/2018-handbook-international-quality-control-auditingreview-other-assurance - требуется бесплатная регистрация)

Международный стандарт контроля качества (ISQC) 1 (Контроль качества для фирм, которые проводят аудиты и обзорные проверки финансовой отчетности, а также выполняют другие задания по подтверждению достоверности информации и задания по оказанию сопутствующих услуг) (также в части 1 Сборника международных стандартов контроля качества, аудита, обзорных проверок, прочих заданий по подтверждению достоверности информации и заданий по оказанию сопутствующих услуг)

Цель обучения

Изучив эту тему, вы должны уметь

- кратко описать процесс разработки стандартов бухгалтерского учета и аудита (уровень 2)
- изложить МСА и объяснить их значение для аудиторов (уровень 1)
- отличить стандарты аудита от процедур аудита (уровень 1)
- объяснить цель стандартов подтверждения достоверности информации и назвать основные различия между стандартами подтверждения достоверности информации и МСА (уровень 2)
- перечислить элементы контроля качества, для которых бухгалтерские фирмы разрабатывают политику (уровень 2)

Уровень 1 На занятии 1 вы рассмотрели основные элементы аудита финансовой отчетности и других заданий по подтверждению достоверности информации. В этой теме вы изучите необходимые вам конкретные международные стандарты аудита (МСА), используемые при проведении внешнего аудита. Занятие начинается с рассмотрения процесса установления стандартов, затем рассматриваются общие принципы, лежащие в основе внешнего аудита. МСА содержат общие сведения, которые вам нужно знать об аудите. В представленном курсе изложены более подробные положения по МСА. МСА представлены в привязке к другим профессиональным стандартам. В конце темы приводится сравнение МСА со стандартами подтверждения достоверности информации, и рассматриваются стандарты контроля качества – стандарты, разработанные для внедрения МСА на практике.

Уровень 2

Установление стандартов

Процесс установления стандартов бухгалтерского учета и аудита в разных странах проходит по-разному. В некоторых странах, таких как США, стандарты устанавливают в основном бухгалтеры. В других странах стандарты устанавливаются законодательно.

Международные стандарты финансовой отчетности (МСФО) устанавливаются IASB в рамках структуры управления Фонда МСФО. Миссия Фонда заключается в «разработке стандартов, которые обеспечивают прозрачность, подотчетность и экономическую эффективность финансовым рынкам по всему миру. Наша деятельность служит общественным интересам, так как она способствует повышению доверия, росту и долгосрочной финансовой стабильности в мировой экономике».[46] В состав IASB входят представители профессиональных бухгалтерских организаций мира.

Международные стандарты финансовой отчетности (которые включают стандарты с прежним названием «Международные стандарты бухгалтерского учета») включают более 45 стандартов и признаются во всем мире. Чтобы учесть существовавшие ранее разнообразные подходы во всем мире, первые стандарты касались главным образом общих принципов, не вдаваясь в подробности. Так, Международные стандарты финансовой отчетности обеспечивали стандарты в тех сферах, где их не было вообще, и считались базовыми в тех странах, где ранее были установлены более подробные стандарты (например, в США). С тех пор стандарты стали более подробными и всеобъемлющими. До принятия стандартов их проекты представляют на общественное обсуждение всеми заинтересованными сторонами (сайт IASB доступен по адресу https://www.ifrs.org).

Теперь почитайте общие сведения о Международной федерации бухгалтеров и Предисловие к международным стандартам контроля качества, аудита, обзорных проверок, прочих заданий по подтверждению достоверности информации и заданий по оказанию сопутствующих услуг. В этих документах представлена информация об общих требованиях, организации, процессе и сфере применения Международных стандартов аудита, выпущенных Комитетом по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности информации (IAASB) – независимым советом по стандартизации Международной федерации бухгалтеров (IFAC). В состав IFAC входят порядка 175 организаций-членов со всего мира, представляющих почти 3 миллиона бухгалтеров. В дополнение к выпуску Международных стандартов аудита и Международных стандартов заданий по подтверждению достоверности информации, IAASB также издает Положения по практическому применению международных стандартов аудита (IAPN), обеспечивающие практическую помощь аудиторам при внедрении МСА и содействующие внедрению передовых методов аудита (сайт IFAC доступен по адресу https://www.ifac.org).

[46] Сайт Фонда МСФО https://www.ifrs.org/about-us/

Процесс подготовки и внедрения нового стандарта аудита описан на сайте IFAC. Надежность и авторитет стандартов во многом обеспечивается процессом их создания. В частности, этот процесс должен быть справедливым и учитывать потребности пользователей. Следовательно, важно предоставить возможность внести свой вклад всем, кого эти стандарты затрагивают, включая регулирующие органы, например, различные национальные комиссии по ценным бумагам, руководящих работников, пользователей и аудиторов (и их международные организации в соответствующих случаях). К сожалению, такие процессы занимают много времени. К тому же при установлении стандартов сложно оперативно реагировать на изменения в бизнес-среде. Это одна из причин объединения ресурсов во всем мире для разработки согласованных международных стандартов.

Ряд стран выпустили собственные стандарты аудита, многие из которых предшествовали первым международным стандартам. Профессиональные или регулирующие органы в этих странах обычно составляют подробное сравнение своих стандартов или руководящих принципов и МСА. Следует отметить, что МСА не лишают юридического действия местные или национальные стандарты, законы или постановления.

Уровень 1

Международные стандарты аудита

Как вы помните из занятия 1, в стандартном аудиторском отчете должно быть указано, что аудит был проведен «в соответствии с Международными стандартами аудита» (или должна быть ссылка на соответствующие национальные стандарты или практики). Ссылка на Международные стандарты аудита относится к МСА в целом. Другие национальные стандарты могут содержать краткое описание стандартов, закладывающих основу для разработки других конкретных стандартов.

На занятии 1 вы узнали, в чем заключается аудит, в чем состоит его цель, а также что аудитор дает заключение по финансовой отчетности. Цель аудита состоит в том, чтобы укрепить доверие пользователей к финансовой отчетности. Вы также узнали о том, что у аудиторов есть определенные критерии, которые позволяют им проводить аудит. Во всех положениях МСА качество аудита определяют общие принципы. При проведении аудиторских проверок аудиторы должны руководствоваться положениями МСА.

Ознакомьтесь с содержанием части 1 Сборника международных стандартов контроля качества, аудита, обзорных проверок, прочих заданий по подтверждению достоверности информации и заданий по оказанию сопутствующих услуг.

Обратите внимание на логику группировки МСА:

- АУДИТ ФИНАНСОВОЙ ИНФОРМАЦИИ ПРОШЕДШИХ ПЕРИОДОВ
- 200–299 ОБЩИЕ ПРИНЦИПЫ И ОБЯЗАННОСТИ
- 300–499 ОЦЕНКА РИСКОВ И АУДИТОРСКИЕ ПРОЦЕДУРЫ В ОТВЕТ НА ОЦЕНЕННЫЕ РИСКИ
- 500–599 АУДИТОРСКИЕ ДОКАЗАТЕЛЬСТВА
- 600–699 ИСПОЛЬЗОВАНИЕ РАБОТЫ, ВЫПОЛНЕННОЙ ДРУГИМИ
- 700–799 ВЫВОДЫ И СОСТАВЛЕНИЕ ЗАКЛЮЧЕНИЙ ПО ИТОГАМ АУДИТА
- 800–899 СПЕЦИАЛЬНЫЕ ОБЛАСТИ

Стандарты аудита не аналогичны процедурам проведения аудита. Стандарты аудита устанавливают рамки, в которых проводится аудит. Процедуры проведения аудита – это конкретные шаги, предпринимаемые аудитором для получения достаточных и надлежащих доказательств, на основании которых будет составление заключение по итогам аудита.

Уровень 2

Стандарты подтверждения достоверности информации

На занятии 1 была представлена концепция задания по подтверждению достоверности информации, в рамках которого специалист-практик должен подтвердить достоверность информации в отношении предмета аудита в контексте существующих отношений подотчетности двух сторон (подотчетное лицо / исполнитель и пользователь). Совет по международным стандартам аудита и подтверждения достоверности

информации также разработал ряд стандартов подтверждения достоверности информации, положенных в основу проведения аудита и выполнения соответствующих заданий, включенных в эту концепцию (стандарты аудита финансовой отчетности считаются специализированной подгруппой стандартов подтверждения достоверности информации). Настоящий курс посвящен аудиту финансовой отчетности. Стандарты подтверждения достоверности информации будут подробно изучены в рамках курса AU2, однако вы должны, по крайней мере, знать, что стандарты подтверждения достоверности информации

- обеспечивают концептуальную базу для аудита документов, отличных от финансовой отчетности;
- предписывают специалисту-практику иметь достаточные знания и навыки в отношении предмета аудита, каким бы он ни был;
- отдельно предписывают специалисту-практику разработать ряд критериев, по которым можно оценить предмет аудит;
- отдельно предписывают специалисту-практику отмечать значимые для предоставления доказательств моменты, чтобы подтвердить заключение, представленное в его отчете.

Стандарты контроля качества

Чтобы обеспечить соблюдение МСА, необходимо разработать механизмы мониторинга и обеспечения соблюдения МСА. Такой механизм гарантирует, что все бухгалтерские услуги оказываются с должной осмотрительностью. Есть несколько способов регулирования соблюдения МСА. Одним из них является наличие ряда принципов или кодекса поведения для регулирования профессиональной деятельности. Этот подход будет рассмотрен в следующей теме. Другой подход заключается во внедрении системы контроля качества в профессиональную деятельность каждой частнопрактикующей бухгалтерской фирмы. Стандарты IFAC по контролю качества для частнопрактикующих бухгалтерских фирм являются предметом Международных стандартов контроля качества 1, с которыми вы должны сейчас ознакомиться.

Элементы системы контроля качества

Стандарт (пункт 16) предписывает частнопрактикующим бухгалтерским фирмам внедрить политику и процедуры для следующих элементов системы контроля качества:

- ответственность руководства за качество в самой фирме;
- соответствующие этические требования;
- начало работы и продолжение отношений с клиентами, принятие и выполнение конкретных заданий;
- кадровые ресурсы;
- выполнение заданий;
- мониторинг.

Еще одним способом обеспечения практического применения стандартов являются «аудиты аудиторов». Существуют различные типы таких механизмов мониторинга, наиболее распространенным из которых является практическая проверка. В некоторых юрисдикциях практическая проверка охватывает в основном образовательный, а не дисциплинарный аспект процесса мониторинга. Практическую проверку могут проводить сотрудники профессиональной ассоциации аудиторов, государственные служащие или сотрудники других частнопрактикующих бухгалтерских фирм в рамках партнерской проверки.

МСА 220 посвящены контролю качества аудиторской работы (в отличие от общих заданий по подтверждению достоверности информации или других заданий).

Последней исключительной мерой обеспечения соблюдения стандартов является судебное разбирательство. Этот подход описан в теме 2.3.

ТЕМА 2.2. ПРОФЕССИОНАЛЬНАЯ ЭТИКА

Обязательная литература

Международный кодекс этики профессиональных бухгалтеров (включая международные стандарты независимости) IESBA [далее – «Кодекс IESBA»] (http://www.ethicsboard.org/iesba-code)
Приложение 2-1. Анализ кейса

Цель обучения

Изучив эту тему, вы должны уметь

- дать определение этике, описать этические проблемы бухгалтерского дела и объяснить фундаментальные принципы кодексов поведения бухгалтеров применительно к Международному кодексу этики профессиональных бухгалтеров СМСЭБ (уровень 1)
- перечислить и объяснить фундаментальные принципы кодексов поведения профессиональных бухгалтеров (уровень 1)
- объяснить значимость независимости для профессионального бухгалтера и оценить ситуации, которые могут угрожать независимости (уровень 1);
- применить подход к решению этических дилемм в пять этапов (уровень 1)
- передать содержание и применить Международный кодекс этики профессиональных бухгалтеров СМСЭБ (уровень 1)
- раскрыть значение общей и моральной ответственности аудитора перед клиентами и сторонними пользователями информации, предоставленной аудитором (уровень 1)

Уровень 1

Этика и этические соображения профессионального бухгалтера

Этика предполагает правильный выбор одной из альтернатив при отстаивании своих ценностей, включая моральные принципы и принятие решений относительно того, что есть правильно и неправильно. Этика также включает последствия принятых решений.

Если вы являетесь профессиональным бухгалтером, общество считает вас профессионалом, и первое обязательство, которое вы имеете в качестве такового, - это обязательство перед обществом. Основа высокого уровня профессиональной этики заключается в обязанности профессиональных бухгалтеров обеспечить доверие общества к услугам, которые оказывают представители их профессии. Общий успех представителей профессии зависит от того, насколько наши клиенты и работодатели доверяют нам и уважают нас за услуги, которые мы предоставляем.

Если вы являетесь профессиональным бухгалтером, ваша репутация будет вашим главным активом, ведь именно репутация представителей профессии создает спрос на их услуги. Поэтому поддержание хорошей репутации следует считать самым важным этическим принципом. В дополнение к техническим навыкам именно осознание профессиональным бухгалтером необходимости обеспечить честный подход к работе лежит в основе его репутации.

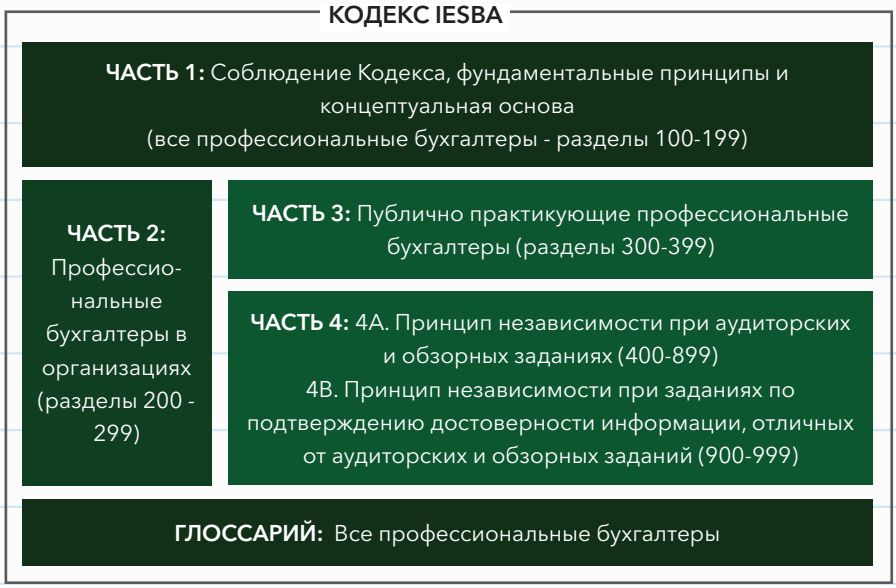
Как уже отмечалось в теме 2.1, одним из способов обеспечить соблюдение МСА является профессиональный кодекс поведения. Такой кодекс способствует тому, чтобы аудитор соответствовал общему стандарту МСА, касающемуся квалификации аудитора. Однако в основе кодекса поведения лежит более общая философская теория морали и этики. Этика или моральная философия представляет собой систематическое изучение поведения человека и моральных суждений. Моральное поведение подразумевает нечто большее, чем правильные моральные суждения. Оно включает действия в соответствии с этими суждениями. Таким образом, профессиональная этика, касающаяся надлежащего поведения в профессиональной деятельности, имеет как интеллектуальный аспект (этически правильные суждения), так и аспект выбора (правильные действия).

Правила профессионального поведения и кодекс этики

Многие национальные профессиональные бухгалтерские и аудиторские организации имеют свои кодексы этики и правила профессионального поведения. Члены этих организаций должны соблюдать эти требования. Некоторые организации-члены IFAC приняли Кодекс IESBA в качестве этических требований в своих странах.

Общие сведения о Кодексе IESBA

Кодекс IESBA имеет следующую структуру (см. Приложение к Руководству Кодекса):



Указанные части включают:

- вводные материалы, которые определяют контекст применения концептуальной основы (например, 200.1);
- требования, устанавливающие общие и специальные обязательства (обозначены буквой «R» - например, R120.5);
- практические материалы, которые включают описание контекста, объяснения, предложения в отношении действий или вопросы для рассмотрения, примеры и другие указания для понимания Кодекса (обозначены буквой «A» - например, 120.5 A1).

Части 2 – 4 начинаются с обсуждения применения концептуальных основ в контексте самих частей, затем идут требования и/или практические материалы.

В случае противоречий между национальным требованием и Кодексом IESBA профессиональный бухгалтер / аудитор должен следовать более строгим требованиям, если это не противоречит законодательству или нормативным актам.

Часть 1. Соблюдение Кодекса, фундаментальные принципы и концептуальная основа

Кодекс IESBA устанавливает фундаментальные принципы профессиональной этики для профессиональных бухгалтеров и обеспечивает концептуальную основу для применения этих принципов. Профессиональные бухгалтеры обязаны применять эту концептуальную основу для выявления угроз соблюдению фундаментальных принципов, оценки их значимости и противодействия угрозам путем их устранения или снижения до приемлемого уровня, при котором соблюдение фундаментальных принципов не будет нарушено.

В Кодексе IESBA перечислены (в разделе 110) пять фундаментальных принципов этики, которые составляют основу Кодекса IESBA. Принципы установлены для защиты репутации представителей профессии. Если вы являетесь профессиональным бухгалтером, ваша репутация будет вашим главным активом, ведь именно репутация представителей профессии создает спрос на их услуги. Поэтому так важно поддерживать хорошую репутацию, что достигается только путем соблюдения профессиональных стандартов и правил профессионального поведения, а также применения честного подхода.

Следует отметить, что принципы этики и правила поведения представителей профессии применяются каждый раз, когда профессиональный бухгалтер (или студент) оказывает какую-либо услугу, для которой нужны

навыки бухгалтерского учета или связанные с этим навыки, включая (но, не ограничиваясь) бухгалтерские, аудиторские, налоговые, консалтинговые и финансовые услуги. Они также применяются каждый раз, когда профессиональный бухгалтер или студент позиционирует себя как профессиональный бухгалтер или член профессиональной бухгалтерской организации.

В большинстве кодексов этики этические принципы и большинство стандартов применяются ко всем бухгалтерам независимо от того, являются ли они публично практикующими, работают ли в сфере промышленности, торговли, в государственном секторе или сфере образования. Определенные стандарты могут применяться только к публично практикующим профессиональным бухгалтерам.

Кодекс этики профессиональной группы обеспечивает несколько важных преимуществ как ее членам, так и общественности:

- предоставляет общественности информацию о минимальных стандартах, которых придерживаются представители профессии;
- предоставляет представителям профессии руководство по управлению своим поведением, чтобы они знали, что от них ожидают;
- предоставляет представителям профессии критерий, по которому их будут оценивать их коллеги и общественность, и тем самым способствует введению мер дисциплинарного воздействия.

Соблюдение Кодекса (раздел 100)

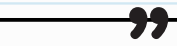
В этом разделе разъясняются требования к соблюдению Кодекса IESBA, разделяются «требования» и «практические материалы» и указываются требования, которым должен следовать профессиональный бухгалтер при нарушении Кодекса.

Кодекс этики любой профессии следует рассматривать как **минимальный** стандарт поведения, ожидаемый от ее представителей. Пожалуй, так оно и есть, потому что многие организации придерживаются более строгих стандартов поведения, чем того требует их профессиональный кодекс этики.

Как только вы станете членом национальной или региональной организации профессиональных бухгалтеров, вы должны будете соблюдать кодекс, принятый этой организацией. Вам как профессионалу придется решать вопросы, имеющие этические последствия. В Приложении 2-2 «Анализ этических кейсов» из Руководства по этике (Ethics Reading Handbook) (раздел A2) представлен небольшой кейс, включающий этическую дилемму.

Фундаментальные принципы (Раздел 110)

Профессиональные кодексы поведения могут лишь частично служить руководством по профессиональному этическому поведению. Существуют значительные возможности для проявления рассудительности. Поэтому Кодекс IESBA начинается с пяти принципов, которым должен следовать профессиональный бухгалтер:



- **честность** – быть прямым и честным во всех профессиональных и деловых взаимоотношениях (R111.1);
- **объективность** – не допускать, чтобы предвзятость, конфликт интересов или чрезмерное влияние других лиц преобладали над профессиональными или деловыми суждениями (R112.1);
- **профессиональная компетентность и должная тщательность**, чтобы:
  a. поддерживать профессиональные знания и навыки на уровне, необходимом для предоставления заказчику или работодателю компетентных профессиональных услуг, учитывая текущие технические и профессиональные стандарты и соответствующее законодательство; и
  b. действовать тщательно в соответствии с применимыми техническими и профессиональными стандартами (R113.1);
- **конфиденциальность** – соблюдать конфиденциальность информации, полученной в результате профессиональных и деловых взаимоотношений (R114.1);
- **профессиональное поведение** – соблюдать соответствующее законодательство и нормативно-правовые акты и избегать любых действий, о которых бухгалтер знает или должен знать, что они могут дискредитировать профессию (R115.1).

Концептуальная основа (раздел 120)

Концептуальная основа определяет использование подхода угроз и мер предосторожности (см. 120.2). Профессиональный бухгалтер должен:

a. выявлять угрозы соблюдению фундаментальных принципов;

b. оценивать выявленные угрозы;

c. противодействовать угрозам путем их устранения или снижения до приемлемого уровня.

Применение концептуальной основы позволяет сосредоточиться на принципах, а не требованиях, и не позволяет бухгалтерам счесть ту или иную ситуацию допустимой лишь на основе того, что она конкретно не обозначена в Кодексе IESBA как недопустимая. Каждый профессиональный бухгалтер должен оценивать ситуации в своей профессиональной деятельности, которые могут поставить под угрозу его способность соблюдать фундаментальные принципы.

Части 2 – 4 начинаются с рассмотрения соответствия концептуальной основе в контексте определенной задачи (профессиональный бухгалтер в организации или публично практикующий профессиональный бухгалтер), затем описываются требования в конкретных ситуациях.

Угрозы соблюдению фундаментальных принципов (120.6 A3)

Чтобы применять концептуальную основу, профессиональные бухгалтеры должны понимать факторы, которые могут поставить под угрозу соблюдение фундаментальных принципов. В Кодексе IESBA эти угрозы классифицируются следующим образом:

a. угроза личной заинтересованности – угроза того, что финансовый или иной интерес ненадлежащим образом повлияет на суждение или поведение профессионального бухгалтера;

b. угроза самоконтроля – угроза того, что профессиональный бухгалтер не сможет надлежащим образом оценить результаты предыдущего вынесенного суждения или деятельности самого бухгалтера или иного сотрудника фирмы бухгалтера или организации-работодателя, на которые бухгалтер будет опираться при формировании суждения, являющегося частью текущей деятельности;

c. угроза заступничества – угроза того, что профессиональный бухгалтер будет отстаивать позицию заказчика или организации-работодателя так, что объективность бухгалтера будет находиться под угрозой;

d. угроза близких отношений – угроза того, что вследствие длительных или близких взаимоотношений с заказчиком или организацией-работодателем профессиональный бухгалтер будет относиться слишком благосклонно к их интересам или будет слишком снисходителен к их деятельности;

e. угроза шантажа – угроза того, что профессиональный бухгалтер не сможет действовать объективно в результате фактического или мнимого давления, включая попытки оказать на бухгалтера ненадлежащее влияние.

Проверка разумной и информированной третьей стороной (см. 120.5 A4)

Концептуальная основа включает применение профессионального суждения и профессионального скептицизма, а также использование проверки «разумности и информированности третьей стороной».

Эта проверка направлена на то, чтобы понять следующее: при выявлении и оценке угроз пришла ли бы к тому же выводу *разумная и информированная третья сторона*, которая:

- *«взвешивает все конкретные факты и обстоятельства, о которых профессиональный бухгалтер знает или вполне может знать в момент, когда он делает вывод»?*
- (не обязательно речь идет о бухгалтере) обладает *«соответствующими знаниями и опытом, чтобы беспристрастно понимать и оценивать правильность выводов бухгалтера»?*

Устранение угроз с помощью мер предосторожности (120.10 A2)

В Кодексе IESBA описан ряд мер предосторожности для устранения угроз. Меры предосторожности определяются как *«действия, предпринимаемые профессиональным бухгалтером по отдельности или в сочетании, которые эффективно снижают угрозы соблюдению фундаментальных принципов до приемлемого уровня»* (см. 120.10 A2).

Примеры:

- реструктуризация или перераспределение задач для разделения обязанностей;
- добавление надзорной роли;
- наем дополнительных специалистов;
- обеспечение надлежащего раскрытия информации.

Часть 2. Профессиональные бухгалтеры в организациях

В Кодексе IESBA профессиональные бухгалтеры разделены на публично практикующих профессиональных бухгалтеров и профессиональных бухгалтеров в организациях. Профессиональные бухгалтеры в организациях работают (например) в:

- сфере торговли, промышленности или услуг;
- государственном секторе;
- сфере образования;
- некоммерческой организации;
- регулирующих или профессиональных органах.

В части 2 перечислены требования, применимые к публично не практикующим профессиональным бухгалтерам, например:

200	Применение концептуальной основы (общие требования для выявления, оценки и устранения угроз; общение с лицами, наделенными руководящими полномочиями)
210	Конфликт интересов (например, угроза личной заинтересованности в отношении честности или объективности в случае конфликта интересов)
220	Подготовка и представление информации (например, угроза личной заинтересованности и шантажа в отношении честности или объективности в связи с желанием получить хорошие финансовые результаты)
230	Достаточность опыта (например, угроза личной заинтересованности в отношении компетентности и должной тщательности, в результате которой возникают ситуации, когда профессиональный бухгалтер берет на себя функции, для выполнения которых у него нет достаточной квалификации)
240	Финансовые интересы, компенсация и стимулы, связанные с финансовой отчетностью и принятием решений (например, угроза личной заинтересованности в отношении объективности, когда премии привязаны к результатам)
250	Поощрения, включая подарки и знаки гостеприимства (например, угрозы личной заинтересованности в отношении честности, объективности, профессионального поведения в связи с взятками и менее скрытыми поощрениями – как нам отличить неуместные поощрения?)
260	Реагирование на несоблюдение законодательства и нормативно-правовых актов (например, угрозы шантажа и близких отношений в отношении объективности и профессионального поведения, если работодатель нарушает природоохранное законодательство или отмывает деньги)

270	Давление с целью нарушить фундаментальные принципы (например, угрозы шантажа и близких отношений в отношении объективности и профессионального поведения, если работодатель заставляет бухгалтера допустить неточность в финансовой информации для привлечения новых инвесторов)

В этих разделах рассматриваются ситуации, в которых часто отказываются профессиональные бухгалтеры в организациях, приводятся конкретные требования и рекомендации. Каждый раздел содержит примеры общих угроз соблюдению фундаментальных принципов.

Часть 2 Кодекса IESBA специально посвящена требованиям, предъявляемым к профессиональным бухгалтерам в организациях. Однако следует отметить, что эта часть также применима к публично практикующим профессиональным бухгалтерам, осуществляющим профессиональную деятельность в рамках их взаимоотношений с фирмой. Другими словами, эта часть также применима с учетом роли сотрудника или партнера в фирме. Это значит, что если, например, руководитель оказывал давление на сотрудника с целью заставить его игнорировать доказательства в документах клиента и ненадлежащим образом оправдать действия клиента, сотруднику стоит обратиться именно к части 2 Кодекса.

Часть 3. Публично практикующие профессиональные бухгалтеры

Публично практикующий профессиональный бухгалтер – это *«профессиональный бухгалтер, работающий в фирме, которая оказывает профессиональные услуги, независимо от его функциональной классификации (например, аудит, налогообложение или консалтинг)»*. Термин «публично практикующий профессиональный бухгалтер» также используется для обозначения **фирмы** публично практикующих профессиональных бухгалтеров (т.е. наряду с физическими лицами). Действие части 3 распространяется на всех специалистов-практиков, независимо от того, оказывают ли они услуги по подтверждению достоверности информации и/или услуги по ведению бухгалтерского и налогового учета.

В части 3 перечислены требования, применимые к публично практикующим профессиональным бухгалтерам, например:

300	Применение концептуальной основы (если применима часть 2; общие требования для выявления, оценки и устранения угроз; общение с лицами, наделенными руководящими полномочиями)
310	Конфликт интересов (например, угроза личной заинтересованности в отношении честности или объективности в случае конфликта интересов)
320	Профессиональное назначение (например, угрозы личной заинтересованности в отношении честности или профессионального поведения, связанные с принятием на обслуживание нового клиента и продолжением работы с клиентами, которые являются источниками потенциальной прибыли, в тех случаях, когда под вопрос ставятся этические принципы работы с клиентом)
321	Второе мнение (например, угроза личной заинтересованности в отношении компетентности и должной тщательности на основании возможного подбора выгодного заключения)
330	Гонорары и другие типы вознаграждения (например, угроза личной заинтересованности в отношении компетентности и должной тщательности, если у фирмы возникает соблазн запросить низкий гонорар для привлечения нового клиента, но этого гонорара будет недостаточно, чтобы оплатить проделанную работу)
340	Поощрения, включая подарки и знаки гостеприимства (например, угрозы близких отношений, шантажа и личной заинтересованности в отношении честности, объективности, профессионального поведения в связи с предложениями подарков от клиентов для того, чтобы сформировать у аудиторов примирительное отношение)
350	Хранение активов заказчика (например, угрозы личной заинтересованности в отношении объективности или профессионального поведения в случае хранения активов заказчика)

360	Реагирование на несоблюдение законодательства и нормативно-правовых актов (например, угрозы личной заинтересованности, шантажа и близких отношений в отношении объективности и профессионального поведения, если клиент нарушает природоохранное законодательство или отмывает деньги)

Часть 4. Независимость

Действие части 4 распространяется на публично практикующих профессиональных бухгалтеров, оказывающих услуги по подтверждению достоверности информации

- 4A – Принцип независимости при аудиторских и обзорных заданиях
- 4B – Принцип независимости при заданиях по подтверждению достоверности информации, отличных от аудиторских и обзорных заданий

Оба раздела (4A и 4B) начинаются с рассмотрения соответствия концептуальной основе, затем описываются требования в конкретных ситуациях.

Глоссарий

Действие глоссария Кодекса IESBA распространяется на всех профессиональных бухгалтеров независимо от их функции. Он включает:

- определения терминов с объяснениями;
- описания терминов, которые применяются в определенных контекстах (например, тот факт, что термин «аудиторское задание» включает обзорные проверки);
- ссылки на разделы Кодекса, в которых описываются или используются различные термины;
- список используемых сокращений;
- список других стандартов, указанных в Кодексе (например, определенные Международные стандарты аудита).

Все профессиональные бухгалтеры (и обучающиеся) должны знать и понимать кодекс этики и правила поведения ассоциации, членами которой они являются (или стремятся стать). Такие кодексы и правила поведения являются средством, с помощью которого представители профессии дают понять профессиональным бухгалтерам и обучающимся, какое поведение ожидают от бухгалтеров их коллеги и общественность.

Как будущий профессиональный бухгалтер, вы должны знать не только кодекс этики вашей организации, но и то, что за ним стоит. Правила не появились на пустом месте. Они представляют собой актуальный набор принципов, которым необходимо следовать сегодня и которые будут пересмотрены в будущем с учетом новых обстоятельств. Требования, такие как положения Кодекса IESBA, нужно соблюдать вдумчиво, а не бездумно.

Независимость

Независимость является основной отличительной чертой публично практикующего профессионального бухгалтера, о чем свидетельствует часть 4 Кодекса IESBA. Независимость – особое условие объективности, которое применяется к аудиторским заданиям и другим заданиям по подтверждению достоверности информации. Независимость как требование относится только к «заданиям по подтверждению достоверности информации», которые являются заданиями, выполняемыми для обеспечения умеренного или высокого уровня уверенности в том, что определенный предмет (например, финансовая отчетность) во всех существенных отношениях соответствует определенным подходящим критериям (таким как МСФО). Таким образом, независимость не относится к оказанию налоговых услуг или заданиям по подготовке информации. Однако следует отметить, что если профессиональный бухгалтер, выполняющий задание по подготовке информации, не является независимым, этот факт должен быть отражен в отчете.

Есть несколько способов применить принцип независимости во время проведения аудита. Во-первых, аудитор должен обладать независимостью для планирования аудита с целью получить необходимое подтверждение достоверности. Руководству заказчика не разрешено ограничивать время, характер или объем выполняемой аудиторской работы. Во-вторых, аудитор должен обладать независимостью при проведении исследовательской работы, необходимой для аудита. Сюда относится свободный доступ ко всем книгам, записям и сотрудникам. Наконец, аудитор должен обладать независимостью при представлении отчетности, необходимой для того, чтобы он мог сообщить о результатах своей работы в свободной и справедливой форме. Аудиторы должны противодействовать попыткам заказчиков заставить их изменить свое заключение или уменьшить сумму необходимых корректировок.

Озабоченность, связанная с возможностью утраты независимости, возникает в силу того, что аудиторы иногда оказывают заказчику аудита услуги по ведению бухгалтерского и налогового учета. Такие услуги могут включать составление бухгалтерских документов и финансовой отчетности, услуги по оценке, услуги по налогообложению и услуги внутреннего аудита. В разделе 600.2 Кодекса IESBA указано, что «фирмы и сетевые фирмы могут оказывать заказчикам аудита ряд услуг по ведению бухгалтерского и налогового учета исходя из своих навыков и опыта. Оказание заказчикам аудита услуг по ведению бухгалтерского и налогового учета может создавать угрозы соблюдению фундаментальных принципов и угрозы независимости».

В части 4 Кодекса IESBA содержится подробное руководство по применению принципов, лежащих в основе Кодекса IESBA, в конкретных ситуациях, которые могут возникнуть на практике ввиду необходимости обеспечить независимость при выполнении заданий по подтверждению достоверности информации.

Инструменты для принятия этических решений

Когда вы сталкиваетесь с этической проблемой, важно планомерно проанализировать ситуацию и определить лучший план действий. Вы должны быть способны составить план, отвечающий этическим требованиям профессии, и должны уметь обосновать и реализовать ваши решения. В подобных учебных и реальных ситуациях вам могут быть полезны два инструмента.

Инструмент 1. Подход к анализу этических дилемм в пять этапов

Этот инструмент поможет вам применить систематический метод оценки ситуации с точки зрения альтернатив и этических последствий, а также поможет определить лучший план действий. Каждый этап включает ряд вопросов, которые будут направлять ваш мыслительный процесс.

1. Определите проблему
    - Каковы этические аспекты?
    - Какие фундаментальные принципы находятся под угрозой и каким образом?
2. Рассмотрите проблему с точки зрения заинтересованных сторон
    - На кого повлияет текущая ситуация и/или действия, которые можно предпринять?
    - Какое влияние оказывается на каждую заинтересованную сторону?
    - Есть ли другие лица, с которыми можно/нужно проконсультироваться?
3. Определите осуществимые альтернативы
    - Какие решения можно принять?
    - Есть ли другие варианты в краткосрочной и долгосрочной перспективе?
4. Оцените значимые с точки зрения этики факторы для каждой альтернативы
    - Будут ли действия в рамках каждой альтернативы соответствовать фундаментальным принципам и концептуальной основе?
    - Какие этические проблемы могут возникнуть впоследствии?
5. Сделайте свой выбор и обоснуйте его
    - Кому вы должны сообщить о своем решении?
    - Каким образом вы исполните свое решение?
    - Какие документы будут иметь значение?

Следует отметить, что эту модель можно применять повторно по мере появления новой информации, новых осуществимых альтернатив и т.д. Использование системного подхода поможет вам со временем принимать более последовательные решения.

Инструмент 2. Организация дискуссии

После того, как вы определили лучшее решение этической проблемы, вам нужно определить средства для его реализации. Иногда это может представлять серьезные трудности, так как вам зачастую придется убеждать кого-либо (например, вашего руководителя, коллегу или клиента) в том, что ваше решение является правильным. Чтобы убедить других людей принять соответствующие меры, необходимы навыки подачи информации и ведения переговоров.

Представьте решение в виде бизнес-кейса:

1. Сначала определите, кого вы должны убедить.
2. Проанализируйте их точку зрения и мотивацию – что для них важно?
3. Оцените, как отсутствие «правильных» мер создать угрозу тому, что для них важно.
4. Представьте свои доводы с учетом их точки зрения.

Такой подход позволит избежать споров по поводу того, что «правильно» и «неправильно», и даст возможность согласовать взаимоприемлемые результаты.

Пример кейса

Джонни Кимс еще не профессиональный бухгалтер, но он неплохо справляется со своей первой работой в крупной бухгалтерской фирме. Он работает там уже два года и зарекомендовал себя как хороший младший аудитор. Если в следующем месяце он сдаст свой последний экзамен на получение профессиональной квалификации, его повысят до старшего аудитора.

В этом месяце, проводя аудит компании Row Lumber Company, Джонни рассказал финансовому директору, что он занимается ремонтом старого дома. Финансовому директору понравился Джонни, и он организовал доставку необходимых материалов ему домой, предоставив Джонни скидку 70%, благодаря чему Джонни сэкономил более € 300 сверх обычной скидки за платеж наличными. Джонни был рад получить материалы, которые он не смог бы себе позволить на свою небольшую зарплату.

Задание:

a. Решить, что делать Джонни.

b. Представить ваше решение в форме бизнес-кейса, чтобы обосновать его и помочь Джонни исполнить ваше решение.

Задание «a». Предлагаемое решение

Чтобы проанализировать эту ситуацию и решить, что лучше делать Джонни, примените инструмент для принятия этических решений.

1. **Определите проблему**
   - Каковы этические аспекты?

     Вопрос в том, этично ли лицу, проводящему аудит, получить существенную выгоду от фирмы, в отношении которой проводится аудиторская проверка.

   - Какие фундаментальные принципы находятся под угрозой и каким образом?

     Угрозы объективности и профессиональному поведению – тот факт, что Джонни согласился воспользоваться скидкой, может стать препятствием для объективной оценки аудиторских доказательств и профессиональных действий, если Джонни не согласен с заказчиком в том, что касается надлежащего порядка учета, раскрытия информации и т.д. Это угроза личной заинтересованности.

2. **Рассмотрите проблему с точки зрения заинтересованных сторон**

- На кого влияет текущая ситуация и/или действия, которые можно предпринять?

  На Джонни, заказчика, фирму Джонни, заинтересованных сторон, которые полагаются на данные аудиторской проверки

- Какое влияние оказывается на каждую заинтересованную сторону?

  Джонни: воспользуется скидкой с выгодой для себя

  Заказчик: обеспечит более тесные отношения с аудитором, особенно если аудитор чем-то ему обязан. Со стороны заказчика может не быть никаких противозаконных действий – возможно, он просто пытается помочь.

  Фирма Джонни: окажется под угрозой из-за поведения Джонни, если он поведет себя неэтично (в силу ухудшения качества, утраты независимости, потенциального ущерба репутации и т.д.)

  Заинтересованные стороны, которые полагаются на данные аудиторской проверки: пострадают, если качество аудиторской проверки снизится

- Есть ли другие лица, с которыми можно/нужно проконсультироваться?

  Руководителю Джонни стоит сообщить о предложении, чтобы он мог помочь Джонни принять соответствующие меры.

3. **Определите осуществимые альтернативы**

   - Какие решения можно принять?

     1. Принять дополнительную скидку.
     2. Отказаться от скидки 70% и воспользоваться только обычной скидкой при оплате наличными.

   - Существуют ли различные краткосрочные и долгосрочные варианты?

     Нет, это краткосрочное решение.

4. **Оцените значимые с точки зрения этики факторы для каждой альтернативы**

   - Будут ли действия в рамках каждой альтернативы соответствовать фундаментальным принципам и концептуальной основе?

     1. Принятие скидки 70%:
        - Аудиторы должны оставаться независимыми как по факту, так и на взгляд со стороны. Получение дорогого подарка от заказчика может стать угрозой независимости Джонни и, следовательно, угрозой его объективности при проведении аудиторской проверки. Даже если он сможет оставаться объективным, со стороны его, скорее всего, не будут считать независимым.
        - После принятия скидки возникнет вопрос, потребует ли Джонни от заказчика пересчитать суммы или исправить ошибки, если он сам способен нарушить правила или находится в долгу перед клиентом.
        - Фирма Джонни и/или ПБО может привлечь Джонни к дисциплинарной ответственности или уволить его за несоблюдении требований о независимости и за ненадлежащее разрешение конфликта интересов. (См. раздел 420 Кодекса IESBA как пример профессиональных правил в отношении подарков и знаков гостеприимства).
     2. Отказ от скидки 70%:
        - Сохраняет независимость и устраняет угрозу личной заинтересованности в отношении объективности.
        - Отказ от подарка дает возможность Джонни уведомить заказчика о требованиях и преимуществах правил независимости.
        - Отказ даст понять заказчику, что Джонни серьезно относится к своим профессиональным обязанностям, и он станет больше уважать Джонни.

   - Какие новые этические проблемы могут возникнуть?

     1. Принятие скидки 70%:

- Может возникнуть угроза шантажа, если при проведении аудита Джонни обнаружит некоторые сомнительные статьи в книгах фирмы. Финансовый директор может напомнить Джонни о скидке 70% и угрожать ему тем, что, если о скидке станет известно, другие лица, включая начальников Джонни, «могут не обрадоваться».

2. Отказ от скидки 70%:
   - У этого действия нет негативных этических последствий, хотя необходимы дипломатические усилия, чтобы из-за отказа у заказчика не возникла неприязнь к Джонни.

5. **Сделайте и обоснуйте свой выбор**

   Вариант 2 – отказ от дополнительной скидки

   - Кому вы должны сообщить о своем решении?

     Заказчику и его руководителю (фирма должна знать о предложении и о том, как Джонни повел себя в этой ситуации; если есть основания полагать, что заказчик пытался оказать ненадлежащее влияние на Джонни, их следует учитывать при оценке риска при выполнении задания).

   - Каким образом вы исполните свое решение?

     Джонни должен дипломатично поблагодарить заказчика, но отказаться от скидки. Он должен быть уверен, что не делает предположений о намерениях заказчика, а разъясняет заказчику основания для требований о независимости.

   - Какие документы будут иметь значение?

     Джонни должен описать ситуацию в электронном письме своему руководителю, чтобы быть уверенным, что фирма понимает ситуацию.

Задание «b». Предлагаемое решение

Чтобы обосновать это решение и помочь Джонни исполнить его, представьте решение в форме бизнес-кейса.

Сформулируйте решение по принципу бизнес-кейса:

1. **Сначала определите, кого Джонни должен убедить.**

   Джонни должен объяснить заказчику, почему он не может воспользоваться предложенной скидкой, так, чтобы это не сказалось на их взаимоотношениях.

2. **Изучите их точки зрения и мотивы – что для них важно?**

   Мы не знаем, пытается ли заказчик оказать ненадлежащее влияние на Джонни или просто хочет помочь. Джонни не должен торопиться с выводами о мотивах.

3. **Оцените, каким образом отсутствие «правильных» мер ставит под угрозу то, что для них важно.**

   Получение скидки будет противоречить необходимости обеспечить независимость, а независимость нужна для того, чтобы заказчик получил качественные данные аудита, которым смогут доверять заинтересованные стороны.

4. **Представьте свои доводы с учетом их точки зрения.**

   Это позволит нам избежать споров по поводу того, что «правильно» и «неправильно», и даст возможность согласовать взаимоприемлемые результаты.

   Джонни должен объяснить, почему независимость важна для заказчика, и должен поблагодарить заказчика, но любезно отказаться.

ТЕМА 2.3. ЮРИДИЧЕСКАЯ ОТВЕТСТВЕННОСТЬ

Обязательная литература не предусмотрена

Цель обучения

Изучив эту тему, вы должны уметь

- описать взаимосвязь между юридической и этической ответственностью (уровень 2)
- охарактеризовать ответственность аудитора по общему праву (уровень 2)
- объяснить принцип определения халатности аудитора (уровень 2)
- определить стороны, чьи интересы должен соблюдать аудитор, и описать обстоятельства, при которых возникает ответственность перед третьими сторонами (уровень 2)
- объяснить, как аудитор может отреагировать на юридическую ответственность (уровень 2)

Уровень 2 Тема 2.2 охватывает обязанности аудиторов перед обществом, коллегами и представителями профессии, а также перед их профессиональной организацией в соответствии с кодексом этики этой организации. Невыполнение этого требования вызовет порицание со стороны профессиональной организации. Меры порицания могут варьироваться от выговора до увольнения.

Юридическая ответственность аудиторов несколько отличается в разных странах и определяется законами (например, Законом Канады о корпорациях). Кроме того, аудиторы оформляют договорные взаимоотношения с клиентами, которые определяют их юридическую ответственность.

В более развитых странах существуют два вида правовой среды. Несмотря на различия между странами внутри каждой группы, эти две основные модели можно определить как **традицию кодексного права и традицию общего права**. В традиции кодексного права (или «гражданского права») установлены правила-предписания, регулирующие поведение и кодифицированные в правовой системе страны. Такие страны, как правило, законодательно устанавливают стандарты бухгалтерского учета, кодексы этики и т.д. Самым известным примером является Кодекс Наполеона во Франции, принятый многими народами, которые когда-то были французскими колониями.

В традиции общего права право формируется на основе дел, рассматриваемых в суде, решения по которым служат прецедентами для будущих дел, касающихся тех же вопросов. Такие правовые системы разрабатывают правовые толкования (некоторые скажут, новые законы) к вопросам, рассматриваемым в суде. Страны общего права, как правило, не определяют стандарты бухгалтерского учета или кодексы профессионального поведения в законах, а оставляют их на усмотрение профессиональных ассоциаций. В большинстве таких стран есть определенные законодательные требования, например, законы о компаниях и ценных бумагах.

Источниками большей части инноваций в установлении официальных стандартов бухгалтерского учета и аудита являются страны общего права, в частности США и Великобритания. Многие стандарты были разработаны в связи с необходимостью определить работу, которую должен выполнить, например, аудитор, чтобы было понятно, что аудитор не проявил халатность. Наличие официальных стандартов позволяет специалисту-практику сделать вывод о том, что выполненная работа в определенный момент соответствовала стандартам профессии (и, следовательно, не была выполнена халатно).

Взаимосвязь между юридической и этической ответственностью

Прежде чем рассматривать юридическую ответственность аудиторов, следует признать, что действия с соблюдением этических норм могут отличаться от действий с соблюдением правовых норм, и действия с соблюдением правовых норм не тождественны действиям с соблюдением этических норм. Причина, по которой этическая и юридическая ответственность не всегда совпадают, заключается в том, что этическая ответственность определяется этическими стандартами, а юридическая ответственность – правовыми. Закон иногда требует, чтобы люди нарушали нормы этического поведения.

Например, в Южной Африке при бывшем расистском режиме люди, не относящиеся к европеоидной расе, были лишены основных прав человека, и отстаивать эти права было незаконно. Таким образом, несмотря на то, что протестовать против такого нарушения прав человека было бы этически приемлемо, такие протесты были вне закона. С другой стороны, закон может разрешать людям совершать этически неприемлемые действия. Например, закон может разрешить богатому арендодателю выселить арендаторов, задержавших арендную плату. Арендатор, являющийся родителем-одиночкой, мог задержать оплату аренды в связи с внезапной

болезнью. Выселение арендатора будет означать отсутствие сострадания по отношению к родителю и детям. С этической точки зрения такое действие нельзя рекомендовать, хотя оно будет совершенно законным. Часто этические и юридические нормы являются синонимами, но иногда, как показывают эти примеры, они могут не совпадать. Нередко этика предписывает нам сделать больше, чем требует закон.

Как правило, существует моральное обязательство соблюдать закон (если закон не противоречит основополагающим моральным принципам), потому что закон зачастую основан на моральных принципах (например, не убивай) или потому что закон определяет области значимого общественного согласия, необходимые для обеспечения поведения на основе принципов сотрудничества. Поэтому важно отметить, что хотя юридическая ответственность отличается от моральной ответственности, эти понятия связаны между собой.

Ответственность перед клиентами и третьими лицами

Ответственность аудитора по общему праву может возникнуть в рамках **договорного** или **деликтного права.**

Деликтные иски возникают в рамках общего права, если сторона, перед которой лицо или лица, обладающие социальными или профессиональными обязательствами, несет обязанность, потерпела убытки в результате халатного исполнения такой обязанности. Это обычный тип исков третьих сторон, которые понесли убытки из-за использования проверенной финансовой отчетности. Инициируя такой иск, истец может выиграть дело, если установит **все** перечисленные обстоятельства:

- существовало обязательство перед пострадавшей стороной (т.е. не было обязанности соблюдать осторожность);
- был понесен убыток;
- убыток был следствием использования аудиторского заключения и финансовой отчетности;
- аудитор проявил халатность при проведении аудиторской проверки.

Таким образом, аудитор выиграет дело, если докажет, что отсутствует **хотя бы один** из этих пунктов или что истец содействовал возникновению убытков (например, сознательно наняв финансового руководителя с ненадлежащим образованием или опытом). Аудиторы часто пытаются доказать, что обязанность соблюдать осторожность не была нарушена (т.е. аудит не был выполнен халатно) или, если она была нарушена, что ущерб не был вызван этим нарушением. [Большинство дел не дойдут до суда, если истец не сможет доказать (по крайней мере) своим адвокатам, что были понесены убытки и существовала обязанность соблюдать осторожность]

Ответственность перед клиентами

Действие договорного права обычно распространяется только на соглашение между аудитором и клиентом, поскольку они являются единственными сторонами любого юридического договора, касающегося аудита. Аудитор обязан выполнить работу в соответствии с условиями, согласованными с клиентом. Такие условия должны быть изложены в письме-обязательстве о проведении аудита (согласно требованиям МСА 210, будет рассмотрено в ходе занятия 3). При отсутствии письма-обязательства такие условия являются подразумеваемыми.

В силу договорных отношений между клиентом и аудитором аудиторы несут ответственность за выполнение своих обязанностей «с должной осмотрительностью», т.е. аудиторы не должны проявлять халатность при проведении аудита. Эта обязанность соблюдать осторожность иногда вытекает из **договорных отношений**. При определенных условиях (как правило, когда пользователь известен аудитору) сторонний пользователь финансовой отчетности также может являться участником правоотношений в рамках контракта между аудитором и клиентом. Примером может служить банк, о котором аудиторам известно, что он опирается на данные аудиторского заключения и финансовой отчетности при предоставлении кредита клиенту.

Вероятнее всего, клиенты посчитают, что аудитор проявил халатность, если после завершения аудита обнаружатся факты мошенничества или других незаконных действий. Это особенно характерно для ситуаций, когда нет письма-обязательства или когда в письме-обязательстве не была четко прописана ответственность аудитора в случае обнаружения фактов мошенничества или других незаконных действий. В качестве примера можно привести дело в США (1136 Tenants v. Max Rothenberg & Company), когда клиент подал в суд на аудитора

за то, что тот не смог выявить случай мошенничества. Клиент утверждал, что аудитор проявил халатность, и суды согласились с ним, хотя проверка не проводилась. Этот случай говорит о важности разъяснения условий задания в письме-обязательстве. Халатность, возникшую вследствие договорных отношений, часто можно подтвердить убедительными фактами, свидетельствующими о нарушении условий договоров.

Ответственность перед третьими лицами

Большинство дел, подлежащих рассмотрению по нормам общего права и касающихся халатности аудиторов, затрагивают вопрос ответственности перед третьими лицами. Этот тип ответственности является основным источником судебных исков в отношении аудиторов, выступающих в качестве аудиторов или иным образом. Концепция договорных отношений недостаточно убедительна, чтобы использовать ее для защиты. По факту, любой человек может заявить, что аудитор имеет перед ним обязанность соблюдать осторожность. В деле Хейг против Бэмфорда (Haig v. Bamford) (Канада) были определены обстоятельства, при которых можно считать, что обязанность соблюдать осторожность существует. Суд постановил, что аудитор проявил халатность и обязанность соблюдать осторожность существовала в отношении ограниченного класса пользователей, при этом аудитор знал, что эти пользователи будут полагаться на проверенные финансовые отчеты. Третьи лица, как правило, предъявляют иски в различных ситуациях. Существует три вида третьих лиц:

- третьи лица, знакомые аудитору (т.е. аудитор знает, что эти третьи лица будут полагаться на финансовую отчетность);
- обоснованно предсказуемые третьи лица, такие как кредиторы и инвесторы;
- другие третьи лица, которые могут решить воспользоваться финансовой отчетностью в силу разных причин.

Если суд считает, что аудитор проявил такое пренебрежение своими обязанностями и ответственностью, что поведение аудитора приравнивается к грубой халатности (в отличие от обычной халатности), суд решит, что аудитор несет более широкую ответственность за убытки третьих лиц.

По общему праву масштаб ответственности аудитора перед третьими лицами постоянно меняется и с годами, как правило, увеличивается.

Мошенничество

Аудитор, совершающий мошенничество, несет ответственность перед любым лицом, включая сторонних пользователей, которое сможет доказать, что в результате мошенничества были потеряны деньги. Кроме того, аудитор несет уголовную ответственность в соответствии с уголовным правом юрисдикции.

Аудитор, составивший заключение о финансовой отчетности, о ложности и необоснованности которой он знал или должен был знать, считается виновным в мошенничестве. По закону грубое пренебрежение истиной равносильно мошенничеству. В решениях, вынесенных по таким делам, эта ситуация часто описывается как **подразумеваемый обман**, что приравнивается к сознательной причастности к вводящей в заблуждение финансовой информации. Таким образом, аудитор не только нарушает правила профессионального поведения, он также может быть привлечен к уголовной ответственности и признан виновным в мошенничестве.

Реакция на юридическую ответственность

Основная линия защиты в случае халатности заключается в том, чтобы доказать, что аудиторская проверка была проведена в соответствии с МСА и другими соответствующими профессиональными стандартами. Доказательства, подтверждающие эту точку зрения, получают главным образом из рабочего документа аудита, который вы научитесь составлять в рамках этого курса. Как уже упоминалось, эта линия защита подразумевает, что обязанность соблюдать осторожность не была нарушена.

Аудиторы соблюдают Кодекс этики. Для обеспечения соблюдения этих стандартов принимаются строгие меры. Аудиторы обучены тому, как проводить аудиторские проверки, и понимают стандарты бухгалтерского учета. Аудиторские проверки и принятые решения должны быть документально оформлены надлежащим образом. Аудиторам следует оказывать услуги только клиентам с хорошей репутацией.

Из-за атмосферы споров и разбирательств, в которой работают аудиторы, в аудиторской практике сформировались три дополнительные аспекта: фидуциарная обязанность, конфиденциальность

и юридическая ответственность. Последний аспект является наиболее важным. Лучшей защитой будет проведение качественных аудиторских проверок при любых обстоятельствах. Вы увидите, что понимание сферы деятельности клиента является центральной темой этого курса, потому что чем больше вы знаете о клиенте, тем лучше вы сможете провести аудит, что послужит интересам общественности и снизит риски судебного преследования.

4.4.3

Приложение, приведенное в большинстве курсов

ПРИЛОЖЕНИЕ А. АНАЛИЗ КЕЙСА

В рамках программы профессиональной подготовки вы должны решать задачи и анализировать кейсы по различным предметам курса – от финансового учета, управленческого учета и финансов до информационных систем управления, налогообложения и аудита. Кейсы в базовых и углубленных курсах направлены на развитие ваших технических и аналитических навыков. На первый взгляд каждый кейс может показаться уникальным. Может быть непонятно, с чего начать анализ. На самом деле кейсы имеют много общего, поэтому вам стоит уделить время и приложить усилия, чтобы изучить общий подход к анализу.

Если вы еще не занимались анализом кейсов или просто хотите улучшить свои навыки, вам следует использовать следующий подход. Вы освоите набор инструментов и навыки, которые постепенно войдут в привычку. Вы научитесь определять наиболее подходящий инструмент для конкретного случая или проблемы. С опытом решение кейсов не будет казаться вам сложным, вы будете подходить к этому методично с все большей уверенностью и успешностью. И что не менее важно, навыки анализа кейсов будут полезны вам в течение всего периода вашей профессиональной деятельности.

АНАЛИЗ КЕЙСОВ В ДЕВЯТЬ ЭТАПОВ

При работе над кейсами и задачами в рамках курсов мы рекомендуем вам воспользоваться подходом, включающим девять этапов:

1. Просмотрите кейс.
2. Внимательно изучите кейс.
3. Определите проблемы и вопросы.
4. Проанализируйте данные.
5. Продумайте альтернативные варианты.
6. Выберите критерии для принятия решения.
7. Проанализируйте и оцените альтернативы.
8. Подготовьте рекомендацию или решение.
9. Составьте отчет или план действий.

Некоторые из этих шагов могут быть необязательными. Например, если кейс простой, вам не нужно и просматривать, и внимательно изучать его. Однако если речь идет о более сложных кейсах, имеет смысл сначала просмотреть их, чтобы получить общее представление, а затем прочитать их более тщательно. В большинстве материалов базовых курсов уже определена задача и предлагаются альтернативы и критерии для принятия решения. Ваша задача может заключаться в том, чтобы просто сравнить (или проанализировать) альтернативы и дать рекомендацию.

Применение поэтапного подхода

Каждый из девяти этапов подробно описан ниже. Также представлены полезные советы о том, как сформулировать эффективный ответ и избежать распространенных ошибок. В отдельных случаях в конце раздела приводятся примеры кейсов, которые иллюстрируют этапы.

1. Просмотрите кейс

Просматривать стоит любые кейсы объемом более двух страниц. Для эффективного просмотра прочитайте первый и последний абзацы (или разделы) и быстро просмотрите наглядные материалы. При просмотре ищите какие-либо указания на важные аспекты кейса. Задайте себе следующие вопросы:

a. Что от меня требуется и какова моя роль?

b. Что является главным вопросом и почему это важно для организации?

c. Почему возник этот вопрос и почему именно сейчас?

d. Когда нужно решить вопрос?

e. Как мне распределить свое время для этого кейса?

2. Внимательно изучите кейс

Затем внимательно прочитайте весь кейс и убедитесь, что вы понимаете указанную информацию. Во время чтения собирайте основную информацию и делайте заметки по кейсу и наглядным материалам. Основные сведения включают обстоятельства, организацию, заинтересованных сторон и пользователей, а также любые аспекты их мотивации. Задайте себе следующие вопросы:

a. Каким образом наглядные материалы согласуются с кейсом? Какие из них актуальны, какие нет?

b. В какой отрасли работает организация? Каково состояние экономики? Какие сведения у меня есть о факторах конкуренции, значимых для моего анализа?

c. Каковы основные организационные факторы? (Какова структура отчетности, каковы цели и задачи организации? Какие принципы, правила или ценности (если таковые имеются) имеют принципиальное значение? Какие системы планирования и контроля применяются в организации? Существуют ли какие-либо системы мотивации, которые могут повлиять на поведение? Какие бизнес-функции имеют решающее значение для успеха или неудачи?)

d. Кто является заинтересованной стороной (инвесторы, сотрудники, менеджеры, заказчики, поставщики и представители общественности или сообщества)? Каковы их интересы и мотивации?

e. Кто будет читать отчеты, которые я подготовлю? Какие решения будут приниматься на основании моего отчета?

3. Определите проблемы и вопросы

Используя исходную информацию, полученную на этапе 2, задайте себе следующие вопросы:

a. Что я знаю из того, что поможет мне проанализировать этот кейс и решить проблему?

b. Какие этические вопросы, если таковые имеются, затрагиваются?

c. Есть ли какие-либо вопросы, выходящие за рамки этого кейса? (Например, работать в другой стране может быть дешевле, однако если компания уже сделала крупные вложения в свое текущее местоположение, она привязана к этому месту. Рекомендация переехать в другую страну не рассматривается в качестве одного из возможных вариантов решения. Аналогичным образом, если вас попросят найти решение, которое можно реализовать в течение недели, рекомендация построить новый завод не будет соответствовать требованиям)

d. Я что-то упустил? Если да, могу ли я получить недостающую информацию из информации, которой уже обладаю? Какие разумные и аргументированные предположения я могу сделать, учитывая имеющуюся информацию?

4. Проанализируйте данные

Этот этап может включать ряд отдельных задач, например:

a. Определите очередность рассмотрения вопросов.

b. Определите метод учета или бизнес-инструмент, наиболее подходящий для вашего анализа. Имейте в виду, что прежде чем приступить к анализу, вы должны понять, что вы собираетесь делать с результатами анализа. Анализ ради анализа, особенно в условиях теста, - это пустая трата времени. Вам также следует понимать, какой ответ вы ожидаете получить. Студенты часто допускают ошибку, когда соглашаются с результатом, полученным после вычислений, даже если, немного подумав, они бы поняли, что этот результат не мог быть правильным. Проведя предварительную оценку, вы сможете распознать неприемлемый результат, если получите его. Оценка позволит вам проверить свою работу и внести коррективы, прежде чем приступить к следующему этапу.

c. Разделите причины и следствия. Убедитесь, что вы не путаете одно с другим. Вам необходимо исправить причину. Затем изменяться и следствия.

d. По возможности используйте качественный и количественный анализ.

e. Определите ограничения и возможности.

5. Продумайте альтернативные варианты

Используйте этот этап в качестве мозгового штурма для решения проблемы. Учитывайте следующие моменты:

a. Альтернативные варианты должны устранять причины, которые вы определили на этапе 4.

b. Если позволяет время, продумайте как можно больше альтернативных вариантов. В процессе выработки альтернативных вариантов часто появляются хорошие идеи, которые не сразу приходят в голову и в противном случае были бы упущены.

6. Выберите критерии для принятия решения

Критерии для принятия решения помогут вам разобраться во всех альтернативных вариантах, которые вы определили, и обеспечат применение согласованного стандарта в ходе анализа. Задайте себе следующие вопросы:

a. Учел ли я четыре этических принципа: *принцип автономии, не причинения вреда, благодеяния и справедливости*?

b. Существует ли ценность или принцип, настолько убедительный, что он перекрывает другие критерии для принятия решения?

c. С какими организационными целями, задачами, ценностями, принципами или важнейшими бизнес-функциями необходимо сопоставить решение?

d. Были ли критерии разработаны с учетом того, что все альтернативные варианты будут оцениваться по одним и тем же критериям?

e. Определил ли я значимость критериев? (Некоторые критерии, такие как безопасность сотрудников, имеют большее значение, чем другие, например, стоимость)

f. Придаю ли я своим базовым ценностям большее значение, чем другим критериям? (Помните, что решение принимаете вы, и любое принятое вами решение отражает ваши ценности)

7. Проанализируйте и оцените альтернативы

Этот этап поможет вам более подробно изучить альтернативы, которые вы определили на этапе 5. Он может включать следующие задачи:

a. Определите принципы, стандарты и концепции бухгалтерского учета для каждой альтернативы. (Соблюдение Общепринятых принципов бухгалтерского учета (GAAP) является обязательным требованием, но когда приходится выбирать между альтернативами, следует также учитывать объективность представления и пользователей финансовой отчетности)

b. Определите порядок учета или бизнес-инструмент, подходящий для анализа.

c. Используйте качественный и количественный анализ.

d. Определите этические, моральные и финансовые последствия каждой альтернативы. Учитывайте также влияние каждой альтернативы на разные заинтересованные стороны.

e. Для каждой альтернативы определите факторы, которые должны измениться, чтобы вы оценили ее по-другому. Может оказаться, что в свете новых обстоятельств возможным стало то, что изначально казалось невозможным. Вы должны быть готовы к непредвиденным событиям и способны рассмотреть в таких событиях возможности или, что более важно, риски, если изменения являются негативными. Такой анализ поможет вам определить необходимые изменения, прежде чем продвигать альтернативу дальше. Иногда в реальных жизненных ситуациях этот этап может стать важным промежуточным шагом.

8. Подготовьте рекомендацию или решение

После проведения анализа вы готовы дать рекомендацию или принять решение:

a. Принятие решения или подготовка рекомендации зависит от требований конкретного кейса. Если вы выступаете в роли менеджера, вы вправе принять решение. В других ситуациях вас могут попросить дать рекомендацию исходя из вашего опыта в сфере бухгалтерского учета и решения проблем.

b. Оцените свое решение с использованием определенных вами критериев. Помните значение, которое вы придаете разным критериям. Учитывайте это при принятии решений.

c. Ваше решение (или рекомендация) должно логически вытекать из вашего анализа.

d. Примите ответственность за ваше решение. Если вы провели тщательный анализ, приняли во внимание всю известную или доступную информацию и отнеслись объективно и справедливо к интересам всех сторон, ваше решение должно быть не только оптимальным, но и тем, с которым вы сможете жить с чистой совестью.

9. Составьте отчет или план действий

На последнем этапе вы должны сформулировать ваше решение или рекомендацию. Составьте свой отчет так, чтобы он затрагивал основные моменты. Ниже представлены полезные советы:

a. Используйте наглядные материалы для обобщения или представления численного анализа. (Не включайте весь численный анализ в письменный текст вашего отчета. Если речь не идет об элементарных данных, это может привести читателя в замешательство)

b. Включите в ваш отчет обзор наиболее важных исходных факторов и переменных. (Ограничьте этот обзор одним кратким абзацем)

c. Перечислите вопросы или проблемы в порядке значимости.

d. Представьте ваш анализ и альтернативные варианты. Если вариантов много, вам будет проще начать с наименее привлекательных, но все же возможных. Кратко опишите и отклоните каждый из них. Представьте ваш анализ для более привлекательных, но не рекомендуемых вариантов и укажите, почему вы не рекомендуете их. Наконец, представьте предпочтительные варианты (не более двух или трех) и подробно проанализируйте их. Дайте пояснения по наглядным материалам, затем укажите преимущества, недостатки и ограничения каждого варианта.

e. Дайте свою рекомендацию. Рекомендация должна следовать из вашего письменного анализа. Если есть какие-либо ограничения, объясните, как их можно устранить. Вы также должны указать возможные условия, при которых может понадобиться внести изменения в эти планы, а также перечислить соответствующие изменения.

Изменение этапов

Не все вопросы и комментарии, представленные в девяти этапах, применимы в любых ситуациях. Например, вы не всегда будете знать мотивы других людей, но если в кейсе есть эта информация, вам стоит включить ее в ваш анализ. В некоторых случаях вам скажут, какой аналитический инструмент или метод использовать,

и вам не придется выбирать самому. Или, возможно, вы решите внести изменения в этапы в соответствии с вашим стилем принятия решений.

В учебниках, особенно посвященных вопросам управления, вы узнаете о других подходах к решению проблем. На первый взгляд они могут показаться другими. Однако если вы изучите их внимательно и сравните с описанным подходом, вы поймете, что все подходы имеют одинаковую принципиальную основу. Последовательное применение подхода к решению проблемы, например, подхода, описанного в этом разделе, поможет вам добиться успехов не только в учебе, но и в других сферах вашей профессиональной и личной жизни.

Подготовка успешного ответа

При составлении отчета по результатам анализа кейса следует учитывать необходимость объяснить ход ваших мыслей. То, каким образом вы пришли к рекомендации, не менее важно, чем сама рекомендация. Не забудьте включить исходные данные, спорные вопросы, альтернативные варианты, критерии для принятия решения, анализ и рекомендацию. Излагайте свои мысли четко и кратко и избегайте повторяющихся или неопределенных рекомендаций, таких как «уволить бухгалтера» или «собрать больше информации». Сформулируйте свои рекомендации как можно конкретнее в отведенное вам время. Учитывайте конкретные обстоятельства, чтобы быть уверенным, что ваши рекомендации выполнимы.

Также следует помнить, что в кейсе не может быть единственно правильного ответа. Часто находятся разные, но одинаково действенные решения для одного и того же кейса. Успешное решение кейсов показывает вашу способность:

- определить проблемы;
- применить соответствующие концепции и методы анализа проблем;
- проанализировать ситуацию с разных точек зрения;
- определить более одного возможного варианта действий, подкрепленного анализом;
- объективно оценить альтернативные варианты и дать конкретные рекомендации.

БИБЛИОГРАФИЯ

Dilworth, Carol, and Joan Conrod. Canadian Cases in Financial Accounting, 2nd ed. Homewood, Ill: McGraw-Hill Ryerson Limited, 1993.

Mauffette-Leenders, Louise A., James A. Erskine, and Michiel R. Leenders. Learning with Cases, 2nd ed. London, Ont.: Ivey Publishing, 1997.

Rosen, L.S. Introduction to Accounting Case Analysis. Toronto: McGraw-Hill Ryerson Limited, 1975.

Wolcott, Susan K. "How to Use the Reflective Judgment Model to Build Student Competencies." Работа была представлена в рамках Colloquium on Change in Accounting Education, г. Седона, Аризона, октябрь 2000 г.

4.5

Пример оценочных материалов программы профессиональной подготовки

4.5.1

Пример вопросов с вариантами ответов

ИЗ ПРАКТИЧЕСКОГО ЭКЗАМЕНА ПО ВНЕШНЕМУ АУДИТУ

1. Какой из следующих документов будет наиболее надежным в качестве доказательства?
   a. Товаросопроводительные документы
   b. Отчеты о приемке
   c. Погашенные чеки
   d. Итоги продаж

   Ответ: c. [Источник: тема 3.3 (уровень 1)]

2. Какое из следующих утверждений будет неуместным в письме-обязательстве о проведении аудита?
   a. «Наша аудиторская проверка связана с неизбежным риском невозможности обнаружить ошибки».
   b. «Мы рассчитываем получить обоснованные гарантии отсутствия существенных ошибок в финансовой отчетности».
   c. «Мы предоставим вашим сотрудникам пакет документов, необходимых нашим сотрудникам при проведении аудита. Мы исходим из понимания того, что ваши сотрудники заполнят все предоставленные документы».
   d. «Мы сообщим вам о стоимости наших услуг по завершении аудиторской проверки».

   Ответ: d. [Источник: тема 3.6 (уровень 2)]

3. Какая из следующих предпосылок будет наименее значимой при ревизии товарно-материальных запасов?
   a. Существование
   b. Стоимостная оценка
   c. Соответствие
   d. Право собственности

   Ответ: c. [Источник: тема 9.1 (уровень 1)]

ИЗ ПРАКТИЧЕСКОГО ЭКЗАМЕНА ПО УГЛУБЛЕННОМУ УПРАВЛЕНЧЕСКОМУ УЧЕТУ

1. Snack Shop – небольшой ресторан, работает летом. Доступна следующая финансовая информация.

	Чизбургер	Хотдог	Пицца
Цена продажи	€ 3	€ 2,5	€ 6

	Чизбургер	Хотдог	Пицца
Затраты на продукты	1,5	0,75	2,5
Затраты на рабочую силу	0,75	0,25	1
Постоянные распределенные затраты	1	0,5	2
Количество продаж (в единицах)	2 000	3 000	500

Как повлияет на прибыль (убыток) Snack Shop решение владельца прекратить продавать чизбургеры?

a. € (500)

b. € 500

c. € (1 500)

d. € 1 500

Ответ: c (3,00 - 1,50 - 0,75 = 0,75 x 2 000 = 1 500). [Источник: тема 1.8 (уровень 1)]

2. Определите среднее время простоя на основании следующей информации:
   - Годовая производственная мощность станка: 2 000 часов
   - Среднее количество заказов: 120
   - Срок выполнения заказа: 18 часов
   - Срок изготовления: 12 часов

   a. 15,43 часов

   b. 16,78 часов

   c. 18,46 часов

   d. 20,96 часов

   Ответ: a (Среднее время простоя = $(120 \times 12^2) \div (2 \times [\ 2\,000 - (120 \times 12)\ ]) = 17\,280 \div 1{,}120 = 15{,}43$ часов). [Источник: тема 3.8 (уровень 1)]

4.5.2

Пример вопросов с краткими ответами

ИЗ ПРАКТИЧЕСКОГО ЭКЗАМЕНА ПО ВНЕШНЕМУ АУДИТУ

Вопрос 4

Рабочие документы Лилана по оценке средств внутреннего контроля клиента содержат следующие примечания:

- Было совершено более 1 000 сделок по покупке на сумму до $ 4 500 с 4 поставщиками – это обычные покупки.
- Все покупки на сумму более $ 4 500 являются нестандартными сделками и должны быть предварительно одобрены менеджером по закупкам, но одна покупка на сумму $ 15 000 была инициирована директором предприятия без согласования с менеджером по закупкам.

- На корешках всех чеков на покупку должны быть указаны номера заказов, но на 5% чеков номер заказа не указан – эти 5% относятся к платежам, проведенным в августе.
- Вывод – средства внутреннего контроля недостаточно эффективны; рекомендован предметный подход.

Задание

a. По каждому из обнаруженных Лиланом несоответствий определите, что это за несоответствие и почему оно указывает на проблему со средствами внутреннего контроля (4 балла)

b. Укажите четыре причины, по которым заключение Лилан может быть неверным (8 баллов)

Решение

a. 2 балла за пункт / Источник: тема 5.2 (уровень 1)
   - «Одна покупка на сумму $ 15 000 была инициирована руководителем предприятия без согласования с менеджером по закупкам». Это проблема, поскольку эта ситуация указывает на возможность обойти руководство. Это значит, что руководство готово игнорировать средства внутреннего контроля компании.
   - «У выбранных 5% чеков не был указан номер заказа – чеки относились к платежам, проведенным в августе». Это проблема, которая свидетельствует о том, что чеки были выписаны без заказа на покупку и, следовательно, это средство внутреннего контроля было неэффективным или было проигнорировано.

b. 2 балла за пункт / Источник: тема 5.2 (уровень 1) и 6.2 (уровень 2)
   - Могут присутствовать другие эффективные средства контроля.
   - Контроль над обычными сделками может быть эффективным (Лилан не заметил каких-либо несоответствий по этим сделкам). Лилан мог проверить 100% нестандартных сделок.
   - Все 5% сделок с несоответствиями были совершены в одно время, поэтому Лилан мог проверить эти сделки на 100%, но сделал ставку на средства контроля остатка периода.
   - Нет никаких признаков того, что, принимая решение, Лилан сравнил норму несоответствий с допустимой нормой несоответствий.
   - Это могла быть ошибка выборки и/или ошибка репрезентативности.

Вопрос 6

Ким – старший аудитор в частнопрактикующей бухгалтерской фирме. Его фирма уже второй год проводит аудиторскую проверку для клиента. Ким уже проделала определенную работу по кредиторской задолженности, изучив налоговые извещения клиента за год, являющийся предметом аудита. Ким сейчас пересматривает свои планы по дебиторской задолженности, включая отправку подтверждений, и также проведет аудит основных средств. В прошедшем году клиент решил продать свою дебиторскую задолженность финансовому учреждению со скидкой.

(Примечание: налоговое извещение – ежегодная выписка, которую налоговые органы направляют налогоплательщикам, с указанием суммы подоходного налога, подлежащей уплате)

Задание

a. Располагая только данными, сгенерированными системой бухгалтерского учета клиента, разработайте одну процедуру аудита с использованием анализа дебиторской задолженности. Укажите утверждение, подлежащее проверке, и объясните, какое отношение доказательства, полученные в рамках вашей процедуры, будут иметь к этому утверждению (4 балла)

b. О каком утверждении идет речь, когда аудитор изучает налоговые извещения клиента за год, являющийся предметом аудита? Какие доказательства ищет аудитор? (2 балла)

c. Если заказчики подтверждают сумму задолженности по состоянию на определенную дату, это не считается доказательством права собственности. Объясните, каким образом Ким узнает о продаже дебиторской задолженности, и предложите процедуру аудита, которую Ким могла бы использовать для проверки (3 балла)

Решение

a. 1 балл за утверждение; 1,5 балла за процедуру анализа; 1,5 балла за объяснение доказательств / Источник: тема 8.5 (уровень 1)

Стоимостная оценка

- Сравните процентное изменение и изменение объема (по сравнению с предыдущими годами) продаж по сравнению с этими показателями для дебиторской задолженности.
- Если дебиторская задолженность увеличилась более чем на показатель увеличения объема продаж, может возникнуть проблема сбора задолженности. (Заказчики могли прекратить выплаты или компания могла ослабить свою политику предоставления кредитов с целью увеличить или сохранить объем продаж)

Существование

- Сравните значение маржи валовой прибыли с предыдущим годом.
- Например, неожиданное увеличение валовой прибыли может указывать на возможное завышение продаж, что, в свою очередь, будет указывать на завышение дебиторской задолженности.

Стоимостная оценка

- Сравните итог по перечню счетов дебиторской задолженности за текущий год с контрольным счетом в главной книге и суммой, указанной в финансовой отчетности.
- Если итоги совпадают, это подтвердит утверждение о стоимостной оценке.
- Сравните перечень счетов дебиторской задолженности за текущий год с перечнем за предыдущий год и определите, имели ли место значимые изменения в счетах основных заказчиков.
- Отсутствие значимых изменений подтвердит утверждение о стоимостной оценке.

или

- Определите, увеличилось ли соотношение счетов просроченной задолженности и общей дебиторской задолженности.
- Отсутствие значимых изменений подтвердит утверждение о стоимостной оценке.

или

- Определите, имеются ли остатки задолженности на конец предыдущего года, непогашенные на конец текущего года.
- Любую непогашенную сумму следует проанализировать. Она может указывать на проблему со стоимостной оценкой.

Стоимостная оценка

- Оцените изменение соотношения резерва на покрытие сомнительных долгов и дебиторской задолженности за предыдущий год.
- Более низкое или высокое соотношение может указывать на значительное изменение в политике, например, изменение метода оценки безнадежных долгов (учетная политика) или правил предоставления кредитов (операционная политика).

b. 1 балл за пункт / Источник: тема 8.8 (уровень 1)

- Утверждение о полноте
- Налоговые уведомления содержат доказательства незарегистрированных обязательств.

c. 1,5 балла за пункт / Источник: тема 8.5 (уровень 1)

- Обладая достаточными знаниями о клиенте, например, по запросу, направленному руководству, аудитор должен знать о различных кредитных программах компании.
- Проверка протоколов заседаний совета директоров и проверка всех кредитных документов, облигационных соглашений и других долговых обязательств должна показать, была ли дебиторская задолженность взыскана или принята в обеспечение.

ИЗ ПРАКТИЧЕСКОГО ЭКЗАМЕНА ПО УГЛУБЛЕННОМУ УПРАВЛЕНЧЕСКОМУ УЧЕТУ

Вопрос 3

Розничный оператор предоставляет следующую информацию об управлении запасами продукта X:

1. Обычная стоимость: € 140
2. Поставка FOB пункт назначения
3. Годовой спрос: 60 000 единиц
4. Средний спрос в неделю: 1 200 единиц
5. Требуемая рентабельность инвестиций: 15%
6. Срок выполнения заказа на покупку: 14 дней
7. Релевантные затраты на хранение запасов в год: € 13 250
8. Релевантные затраты на подготовку заказа за заказ: € 125

Задание

a. Рассчитайте оптимальный размер заказа (4 балла)

b. Рассчитайте общие годовые релевантные затраты для оптимального размера заказа (3 балла)

c. Рассчитайте количество поставок за каждый период времени (3 балла)

d. Рассчитайте момент повторного размещения заказа (2 балла)

Решение

a. Источник: тема 4.1 (уровень 1)

Релевантные затраты на хранение запасов = € 13 250 / 60 000 + (15% × € 140) = € 0,22 + € 21 = € 21,22

Оптимальный размер заказа = √ (2 годовой спрос × затраты на подготовку заказа / затраты на хранение запасов) = √ (2 (60 000) ($ 125) / $ 21,22) = 841 единица продукта X на заказ

b. Источник: Тема 4.1 (уровень 1)

Общие релевантные затраты = (спрос / количество) × затраты на подготовку заказа + (количество / 2) × затраты на хранение запасов

= [(60 000 / 841) × € 125] + [(841 / 2) × € 21,22]

= € 8 918 + € 8 923

= € 17 841

c. Источник: тема 4.1 (уровень 1)

Спрос / оптимальный размер заказа = 60 000 / 841 = 71,34 или 72 поставки

d. Источник: тема 4.1 (уровень 1)

Момент повторного размещения заказа = количество проданных единиц (за единицу времени) × срок выполнения заказа на покупку

= 1 200 × 2 = 2 400 единиц

Таким образом, когда уровень запасов снижается до 2 400 единиц продукта X, компания должна повторно разместить заказ. Это можно легко отследить с помощью методов отслеживания и сканирования заказов.

Вопрос 7

Компания Pintor Inc., расположенная в Лондоне, Великобритания, предполагала занять в этом году 9% рынка специальных акриловых красок (по прогнозам 42 500 000 галлонов краски). Компания Pintor осуществляет свою

деятельность в Великобритании, Канаде и США. В апреле исследователи в США объявили о том, что именно эта смесь акриловых красок вызывает проблемы у людей, страдающих астмой. В течение года фактические продажи акриловой краски составили 38 700 000 единиц по рынку, фактические продажи компании Pintor составили 3 947 400 единиц. Компания Pintor продает галлон краски за € 34, полные переменные затраты составляют € 11.

Задание

a. Вычислите отклонение по доле и размеру рынка для компании Pintor за год (3 балла)

b. Что может объяснить результаты, полученные по пункту a. Представьте объяснение (2 балла)

Решение

a. Источник: тема 2.3 (уровень 1)

Размер рынка = (ожидаемая доля рынка %) × (фактические продажи – ожидаемые продажи) × ожидаемая маржинальная прибыль

= (9%) × (38 700 000 – 42 500 000) × (€ 34 – 11) = € (7 866 000) U [1,5]

Доля рынка = (фактическая доля рынка % - ожидаемая доля рынка %) × (фактические продажи) × ожидаемая маржинальная прибыль

= (10,2% - 9%) × 38 700 000 × (€ 34 – 11) = €10 681 200 F [1,5]

b. Источник: тема 2.3 (уровень 1)

Мы продали больше, чем ожидали (больший процент общего мирового рынка), несмотря на то, что рынок сократился из-за заявления [1]. Возможно, это связано с тем, что новость была объявлена в США и не повлияла на продажи в Великобритании так сильно, как в США [1].

4.5.3

Пример вопросов с краткими кейсами

ИЗ ПРАКТИЧЕСКОГО ЭКЗАМЕНА ПО УГЛУБЛЕННОМУ УПРАВЛЕНЧЕСКОМУ УЧЕТУ

По материалам вопроса 5

Компания 1001 Threads Inc. является производителем текстиля и принадлежит г-ну Уиву. Следующая информация была получена из системы учета подразделения компании, занимающегося производством хлопка и представляющего собой инвестиционный центр.

Общая сумма активов за 20X7 год	€ 1 839 000
Переменные операционные расходы	2 630 000
Прослеживаемые постоянные затраты	3 920 000
Продажи	7 125 000

Целевые показатели подразделения:

Оборачиваемость инвестиций	2,5
Рентабельность продаж	7,5%

Г-н Уив всегда использовал показатель рентабельности инвестиций (ROI) для оценки эффективности деятельности различных подразделений компании, но недавно он услышал, как другие предприниматели говорили о возможных ограничениях такого подхода.

Г-н Уив планировал выплатить премию менеджеру хлопкового подразделения на основе показателя рентабельности инвестиций, но усомнился, стоит ли это делать. Он попросил вас помочь определить рентабельность инвестиций хлопкового подразделения в 20X7 году и сообщить ему, следует ли выплачивать премию, как он планировал.

Задание (15 баллов)

Составьте краткое письмо для г-на Уива с ответом на его вопросы об использовании рентабельности инвестиций в качестве показателя производительности, результатах за 20X7 год и целесообразности выплаты премии менеджеру хлопкового подразделения.

Решение (Источник: тема 8.4 (уровень 1))

ПИСЬМО
Кому: г-ну Уиву
Дата: <дата>
От: Кандидат
Кас.: Рентабельность инвестиций как показатель производительности

Благодарю Вас за возможность помочь разобраться в использовании рентабельности инвестиций в качестве показателя производительности Вашей компании.

Рентабельность инвестиций отражает сумму дохода на единицу вложенных средств. Рентабельность инвестиций является одним из наиболее распространенных показателей производительности, но при этом обладает рядом недостатков. Расчет рентабельности инвестиций включает учетную прибыль – показатель, которым руководство может манипулировать посредством выбора учетной политики. Кроме того, рентабельность инвестиций является показателем краткосрочной производительности. Менеджер подразделения может повысить рентабельность инвестиций, решив не реинвестировать в новые активы. Активы будут сокращаться ввиду амортизации, что при прочих равных условиях может повысить рентабельность инвестиций за счет вложений в модернизацию оборудования, НИОКР и т.д. Это так называемая «проблема горизонта».

Рентабельность инвестиций хлопкового подразделения на 20X7 года рассчитывается следующим образом:

Расчет фактического дохода:	
Продажи	€ 7 125 000
Минус: переменные операционные расходы	(2 630 000)
Прослеживаемые постоянные затраты	(3 920 000)
Доход	€ 575 000 (2 балла)

Расчет рентабельности продаж:

(доход / продажи) = (€ 575 000 / € 7 125 000) × 100% = 8,07% (1 балл)

Расчет оборачиваемости инвестиций:

(продажи / средние суммарные активы) = (€ 7 125 000 / € 1 839 000) = 3,87 (1 балл)

Расчет рентабельности инвестиций хлопкового подразделения:

8,07% × 3,87 = 31,23% (1 балл)

Хотя подразделение превысило свои целевые показатели по обороту инвестиций и рентабельности продаж, рентабельность инвестиций может оказаться неподходящим основанием для принятия решения о выплате премии. Кажется, что менеджер не контролирует значительную часть расходов этого подразделения. Исходя из принципа управляемости, менеджер может посчитать, что оценка производительности будет несправедливой, если включить в нее неконтролируемые позиции. В этом году использование показателя рентабельности инвестиций для получения премии будет выгодно менеджеру, но результаты последующих лет могут быть недостаточными для премирования. В любом случае, решение о премировании должно быть основано на факторах, которые менеджер может контролировать, чтобы обеспечить надлежащую мотивацию.

Исходя из ограничений использования рентабельности инвестиций, о которых упоминалось выше, и вопросов управляемости, при оценке производительности я бы порекомендовал Вам рассмотреть другие более значимые показатели в дополнение к рентабельности инвестиций.

Система баллов

- До 5 баллов за расчет рентабельности инвестиций, как показано в примере выше
- До 4 баллов за объяснение ограничений использования рентабельности инвестиций в качестве показателя производительности
- До 3 баллов за объяснение, почему премию менеджера не стоит привязывать к этим показателям
- 1 балл за рекомендацию в соответствии с анализом
- До 2 баллов за представление информации, ясность и убедительность

ИЗ ПРАКТИЧЕСКОГО ЭКЗАМЕНА ПО ОСНОВАМ КОРПОРАТИВНЫХ ФИНАНСОВ

Вопрос 4 (14 баллов)

После того, как конкурент провел модернизацию, канадская авиакомпания CanAm Airways рассматривает возможность приобрести два новых самолета для использования по направлению Торонто-Монреаль. Предполагается, что стоимость новых самолетов составит $ 50 млн (по $ 25 млн каждый). Основываясь на уже имеющемся опыте эксплуатации подобных самолетов, компания CanAm считает, что срок службы новых самолетов составит 15 лет, по истечении которых их можно будет продать за ликвидационную стоимость, равную 20% от их первоначальной стоимости. Текущая рыночная стоимость самолетов, которыми уже владеет компания CanAm, составляет $ 7 500 000, балансовая стоимость - $ 9 000 000. Годовая налоговая амортизация по ним составляет $ 600 000. Эти самолеты были бы проданы, если бы были куплены новые самолеты.

Компания CanAm оказывает услуги ежедневно (365 дней в году) по направлению Торонто-Монреаль и взимает фиксированную плату $ 200 за билет в оба конца (компания CanAm продает только билеты в оба конца). В настоящее время услугами компании пользуются в среднем 300 пассажиров в день. Однако компания CanAm опасается, что, если она продолжит эксплуатировать имеющиеся самолеты на этом направлении, среднесуточный поток пассажиров упадет до 200 человек, потому что ее конкурент будет предлагать более комфортные и скоростные услуги. При этом руководство считает, что после приобретения новых самолетов среднесуточное количество пассажиров останется на уровне 300. Руководство также считает, что из-за жесткой конкуренции цена билета в оба конца останется на уровне $ 200 на протяжении всего периода планирования. Хотя новые самолеты больше, чем самолеты, имеющиеся у компании CanAm, изменение эксплуатационных расходов не прогнозируется ввиду повышения эффективности.

Размер налоговой ставки компании CanAm составляет 46%, средневзвешенная стоимость капитала составляет 14%, а применяемая норма амортизации для самолетов составляет 5%. Компания CanAm принимает решения о капиталовложениях на основе метода чистой приведенной стоимости.

Вы недавно стали профессиональным бухгалтером. Руководство компании CanAm попросило вас помочь им решить, следует ли приобретать новые самолеты исходя из сделанных предположений. Поскольку они не уверены, насколько точна их оценка потери клиентов, они также хотят узнать, сколько клиентов они могут позволить себе потерять, прежде чем покупка новых самолетов станет целесообразной.

Задание

Составьте письмо с рекомендациями для компании CanAm в отношении покупки новых самолетов. В письме представьте руководству ваши расчеты.

Образец решения (Источник: тема 6.1 (уровень 1))

ПИСЬМО
Кому: Руководство компании CanAm
Дата: <дата>
От: Кандидат
Кас.: Возможность приобретения новых самолетов

По Вашему запросу я проанализировал целесообразность приобретения двух новых самолетов на основании представленных Вами предположений. Расчет ЧПС проекта дал следующие результаты:

Инвестиции		
Новый самолет		($ 50 000 000)
Минус:		
(1) Продажа старого самолета	$ 7 500 000	
(1) Налоговая льгота на старый самолет (9 000 000 - 7 500 000) × 0,46	690 000	8 190 000
(1) Чистые инвестиции		(41 810 000)
(2) Приведенная стоимость прогрессивного амортизационного налогового щита (2 500 000 - 600 000) × 0,46 × дисконтирующий множитель для аннуитета (15,14%)		5 368 108
(2) Инкрементальная выручка: [100 × 200 × 365 (1 - 0,46)] × дисконтирующий множитель для аннуитета (15,14%)		24 212 426
(1) Приведенная стоимость инкрементальной ликвидационной стоимости: 10 000 000 × дисконтирующий множитель для единичного платежа (15,14%)		1 400 000
(1) Приведенная стоимость налогового щита по ликвидационной стоимости: (12 500 000 - 10 000 000) × (12 500, дисконтирующий множитель для единичного платежа (15,14%)		161 000
(1) ЧПС		($ 10 668 466)

Исходя из ЧПС, Вам не стоит покупать самолеты, так как значение ЧПС является отрицательным. Однако значение ЧПС станет положительным, если инкрементальная выручка превысит $ 34 980 892. Таким образом, если компании CanAm грозит потеря 145 или более пассажиров в день, покупка новых самолетов будет оправдана. Прежде чем принять решение, Вам следует уточнить Ваши оценки потери клиентов.

Система баллов

- До 10 баллов за расчет ЧПС, как показано в примере выше
- 1 балл за рекомендацию в соответствии с анализом ЧПС
- До 2 баллов за определение точки безубыточности в отношении потери клиентов
- 1 балл за рекомендацию уточнить прогнозируемые потери клиентов до принятия решения
- 1 балл за эффективность коммуникации (содержит ли письмо объяснение проблемы, подробно ли в нем описан анализ и изложены выводы?)

4.6

Пример этических вопросов

4.6.1

Вопрос с кратким ответом

ИЗ ЗАДАНИЯ 10 ПО ОСНОВАМ КОРПОРАТИВНЫХ ФИНАНСОВ

Вопрос 5b (4 балла)

Высшее руководство компании Pyramid Inc. занимается разработкой маркетинговой стратегии на ближайшие два года. Возможным вкладом в этот процесс является конфиденциальная информация о маркетинговых планах ближайшего конкурента, предоставленная компании Pyramid новым сотрудником, который недавно уволился из компании-конкурента. Поясните кратко, почему в подобной ситуации высшее руководство компании Pyramid должно учитывать, как была получена эта информация, а также содержание самой информации.

Решение

Важно обратить внимание на способ получения и содержание информации по этическим причинам. Поскольку информация носит конфиденциальный характер и, скорее всего, была предоставлена сотрудником без разрешения, она не была получена законным способом. Следовательно, руководству компании Pyramid неэтично использовать такую информацию при разработке своей маркетинговой стратегии. Кроме того, использование этой информации – это проявление несправедливости по отношению к конкуренту. Дальнейшие этические вопросы напрямую связаны с действиями сотрудника, который, вероятно, нарушает свои фидуциарные обязательства и обязательства сохранять конфиденциальность перед бывшим работодателем. В целом, использование этой информации подорвет доверие в бизнес-среде, а также подорвет доверие компании Pyramid к новому сотруднику.

4.6.2

Вопрос на основе сценария

Вы являетесь старшим бухгалтером производственного предприятия. Банк запросил данные о торговой дебиторской задолженности и запасах в качестве основания для выдачи займов предприятию. Вы готовите данные, но задумываетесь о том, что часть запасов устарела, были выпущены новые модели. Вы также знаете, что некоторые счета дебиторов были составлены более 60 дней назад, и некоторые клиенты испытывают финансовые трудности. Собственник настаивает на том, чтобы вы не формировали резерв на покрытие сомнительных долгов или не списывали запасы.

Задание

a. Используйте подход к анализу этических дилемм в пять этапов, который вы практиковали на занятии, проанализируйте ситуацию и решите, что делать. В своем ответе перечислите каждый из пяти этапов и убедитесь, что вы правильно прошли каждый этап (2 балла за этап)

b. Представьте свое решение в форме бизнес-кейса с обоснованием действий, которые вы решили предпринять (5 баллов)

Пример решения

a. Пять этапов анализа этических дилемм:

1. Определите проблему
   - Каковы этические аспекты?

     Предоставление данных без внесения необходимых резервов / списаний введет банк в заблуждение.
   - Какие фундаментальные принципы находятся под угрозой и каким образом?

     Угрозы шантажа, близких отношений и личной заинтересованности в отношении объективности, честности и профессионального поведения
2. Рассмотрите проблему с точки зрения заинтересованных сторон
   - На кого влияет текущая ситуация и/или действия, которые можно предпринять?

     Как минимум: банк, владелец(-цы) бизнеса и я
   - Какое влияние оказывается на каждую заинтересованную сторону?

     Банку нужна точная информация, отражающая подкрепляемую стоимость активов, банк может пострадать, будучи введен в заблуждение; владельцы не хотят рисковать займом; я хочу сохранить свою работу и при этом соблюсти профессиональные стандарты.
   - Есть ли другие лица, с которыми можно/нужно проконсультироваться?

     Возможно, независимый аудитор или другие владельцы / совет директоров (если таковые имеются)
3. Определите осуществимые альтернативы
   - Какие решения можно принять?
     i. Отправить данные как есть;
     ii. Поручить владельцу отправить данные; или
     iii. Убедить владельца исправить данные.
   - Существуют ли различные краткосрочные и долгосрочные варианты?

     В краткосрочной перспективе мы должны решить проблему оценки и ликвидности; в долгосрочной перспективе мы не должны допустить, чтобы эта ситуация повторилась, обеспечив более эффективное управление деятельностью предприятия.
4. Оцените значимые с точки зрения этики факторы для каждой альтернативы
   - Будут ли действия в рамках каждой альтернативы соответствовать фундаментальным принципам и концептуальной основе?
     i. Отправить данные как есть:

        нарушит фундаментальные принципы (объективность, честность и профессиональное поведение)
     ii. Поручить владельцу отправить данные:

        нарушит фундаментальные принципы (не снимает с меня ответственности, так как я все еще имею отношение к вводящей в заблуждение информации)
     iii. Убедить владельца исправить данные:

        соответствует фундаментальным принципам, но может быть затруднительно; я рискую своей работой

- Какие новые этические проблемы могут возникнуть?

  Если я не приму соответствующие меры, в следующий раз мне будет еще труднее отказаться.

5. Сделайте и обоснуйте свой выбор

   Вариант 3: убедить владельца исправить данные.

   - Кому вы должны сообщить о своем решении?

     Владельцу – я должен его убедить.

   - Каким образом вы исполните свое решение?

     Создав бизнес-кейс с точки зрения владельца.

   - Какие документы будут иметь значение?

     Я буду вести записи обсуждений, если мы снова столкнемся с этой проблемой или если владелец не прислушается ко мне.

b. Представление решения в форме бизнес-кейса

1. Сначала определите, кого вы должны убедить.

   Владельца бизнеса – моего начальника.

2. Изучите его точку зрения и мотивы – что для него важно?

   Сохранить свой бизнес и не поставить под угрозу банковский заем.

3. Оцените, каким образом отсутствие «правильных» мер ставит под угрозу то, что для него важно

   Предоставление вводящей в заблуждение информации банку – это недальновидное решение. Если что-то пойдет не так, отношениям с банком будет нанесен серьезный урон, решение о финансировании будет поставлено под угрозу, и банк больше не будет проявлять привычную гибкость. Это также не решит основные финансовые проблемы и ничем не поможет компании в долгосрочной перспективе.

4. Представьте свои доводы исходя из его точки зрения

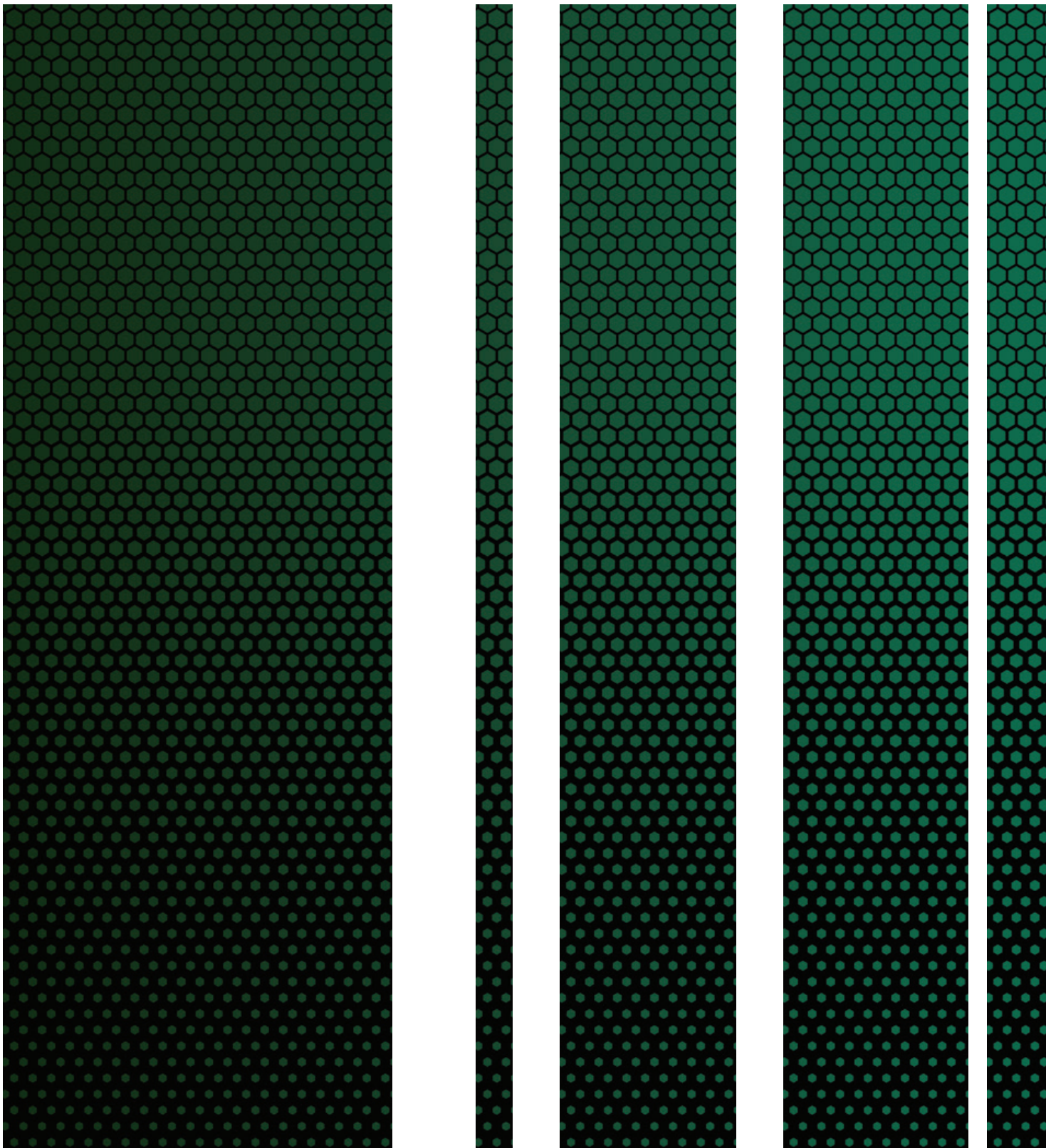
   Я объясню ему риски и укажу, что компания может обанкротиться, если мы попытаемся ввести банк в заблуждение. Я предложу другие варианты: обсудить устойчивый план с банком или другим источником финансирования, пересмотреть кредитную политику и политику управления запасами в целях снижения риска возникновения безнадежных долгов и устаревания. Нам необходимо сместить акцент с краткосрочной тактики на долгосрочную устойчивость и успех. Я должен показать, что компания наняла меня как профессионала, который может помочь бизнесу добиться успеха, применив свой опыт. Если я хочу повысить свою ценность, я должен уметь принимать решения и действовать на профессиональном уровне.

Система баллов

- **Задание «a»:** ½ балла за каждый указанный этап; до 1,5 баллов за объяснение соответствующих факторов на каждом этапе. Кандидаты не должны указывать подзаголовки каждого этапа, но должны поднимать и обсуждать соответствующие вопросы в рамках каждого заголовка.
- **Задание «b»:** 1 балл за каждый обоснованный вопрос. Решение следует из ответа в части a. Кандидат, давший другой ответ в части a, должен получить баллы исходя из обоснованности вопросов, которые он поднимает, чтобы сформулировать решение в форме бизнес-кейса. Кандидаты не обязаны представлять свои ответы в формате вопрос/ответ, при этом должно быть понятно, что они учли мотивы человека, которого пытаются убедить.

ЧАСТЬ 5

КОМПЛЕКСНЫЕ ПРАКТИЧЕСКИЕ ЭКЗАМЕНЫ



5.1

Общее описание

Использование кейсов было описано в разделе 3.4.6. КПЭ приводили в качестве примера более длинных кейсов.

Многие ПБО ввели аналогичный тип оценки под разными названиями, например, «Общий итоговый экзамен» или «Единый итоговый экзамен», а некоторые организации просто используют термин «Кейс».

Метод обучения на основе кейсов впервые применили в Гарвардской школе бизнеса в 1920-х годах, так как его считали лучшим методом обучения будущих руководителей. В рамках обучения на основе кейсов учащиеся рассматривают реальные ситуации, для которых не существует заранее определенного решения. Они должны проанализировать задачи в каждом кейсе с учетом представленных возможностей и ограничений и дать согласованный ответ. Таким образом, указанный метод обучения помогает развивать способности учащихся к анализу, синтезу и действиям, которые связаны с когнитивными функциями более высокого порядка, описанными в разделе 2.1.4.

Цель использования интегрированных кейсов можно рассмотреть в трех ключевых областях:

- Они позволяют провести оценку компетенций, не всегда доступную в рамках других экзаменов. В частности, КПЭ позволяют провести оценку сразу нескольких предметов и, что немаловажно, их взаимосвязей. Например, стратегический выбор может повлиять на финансовую отчетность, составленную для целей зарубежного приобретения.
- Ключевой навык освоения большого количества материала, включающего сложные взаимосвязи, что заставляет обучающихся критически оценивать информацию, четко отражает реальные ситуации. В этом отношении, умение применить профессиональный скептицизм играет роль важная роль.
- Вывод по результатам анализа кейса будет основан на применении суждения с взаимосвязанными переменными и не всегда четким результатом. Процесс понимания, анализа, оценки и составления рекомендаций для клиента – представленный в рамках кейса – является важнейшим навыком для всех профессиональных бухгалтеров.

Это объясняет растущую популярность кейсов среди ПБО (и университетов), внедривших компетентностно-ориентированный подход. Кейсы представляют собой реальные ситуации в бизнесе и могут использоваться для проверки как технических компетенций и профессиональных навыков, так и ценностей, этических принципов и норм поведения.

Традиционные кейсы рассчитаны, как правило, на длительный период времени. Сам процесс включает формирование рабочих групп среди обучающихся, способность учащихся проводить дальнейшие исследования и представление анализа и рекомендаций каждой группы другим обучающимся. Преподаватель в этом случае выступает в качестве помощника. Ниже представлен пример плана анализа бизнес-кейса:

- Этап 1. Распространение исходной документации кейса. Обучающиеся изучают кейс.
- Этап 2. Ответы на вопросы. У обучающихся, как правило, возникает множество вопросов относительно контекста, организации и т.д.
- Этап 3. Групповое обсуждение. Преподаватель организует групповое обсуждение ответа(-ов) для решения проблемы, представленной в кейсе. Преподаватель не подводит обучающихся к определенному решению или выводу и не оценивает предлагаемые ими варианты. Роль преподавателя заключается скорее в разъяснении решений, предлагаемых обучающимися, и их последствий. Обычно обучающиеся предлагают два-три решения.
- Этап 4. Обучающиеся делятся на группы исходя из своих предпочтений в отношении конкретного решения. Каждая группа назначает представителя. Группы проводят анализ и составляют рекомендации независимо друг от друга.
- Этап 5. Каждая группа представляет свои рекомендации всей аудитории в рамках выступления назначенных представителей или в другой форме, например, в ходе ролевой игры каждой группы.
- Этап 6. Преподаватель организует обсуждение проблем, представленных в кейсе, и общих принципов и выводов, выработанных как в отношении выявленных проблем и решений, так и с точки зрения совместной работы, необходимой для определения и реализации решения.

Методы обучения на основе кейсов можно применять в рамках обучения в университете. Сложности могут возникнуть при организации кейсов в рамках углубленных профессиональных программ ПБО, которые кандидаты часто проходят при трудоустройстве. Онлайн-платформы и новые мультимедийные технологии предоставляют новые возможности в этой сфере. Многие ПБО пользуются этими возможностями для трансформации своих процессов обучения и оценки, в том числе посредством организации командной работы в режиме онлайн, бизнес-моделирования и использования более содержательных кейсов.

КПЭ представляет собой особую форму практического кейса и обычно используется для окончательной оценки компетентности будущего профессионального бухгалтера. В отличие от большинства других экзаменов КПЭ не предназначен для проверки всесторонних знаний или технических компетенций. Он скорее используется для того, чтобы дать кандидатам практическую возможность продемонстрировать компетенции, которыми должен обладать профессиональный бухгалтер, недавно получивший диплом. Выполнение экзаменационной работы помогает кандидату развить компетенции в сфере применения и интеграции знаний в профессиональном контексте. В зависимости от матрицы компетенций ПБО кандидатов могут попросить решить задачу с разных точек зрения, например, с точки зрения (a) бухгалтера, работающего в компании / финансового директора, (b) приглашенного бухгалтера или аудитора. ПБО могут попросить кандидатов сдать несколько КПЭ в роли разных специалистов. Кроме того, значимость КПЭ повышается, если ПБО несут общую ответственность за принятые IES, лежащие в основе необходимости обеспечить актуальность профессиональной квалификации. В частности, необходим многосторонний подход, чтобы реагировать на стремительно возникающие проблемы, с которыми сталкиваются преподаватели, поддерживающие актуальность квалификации, и распространять сведения о новых достижениях. В этом контексте КПЭ зачастую является самым современным инструментом, с помощью которого обучающиеся могут продемонстрировать новые навыки в новых обстоятельствах.

Разработка КПЭ – это комплексный процесс:

1. Разработка и обновление требований к экзамену
2. Назначение и подбор команды для проведения КЭ
3. Подготовка руководителей и членов команды
4. Создание экзаменационных форм
5. Разработка подготовительных материалов для кандидатов
6. Проведение экзамена
7. Оценка работ кандидатов
8. Сбор, анализ, корректировка и утверждение результатов
9. Обнародование результатов
10. Обработка апелляций и составление критических замечаний

Проблемы, с которыми сталкивается ПБО при разработке КПЭ, могут быть очень серьезными, но они зависят от степени сложности кейса, которую можно регулировать. Не существует единого согласованного подхода, используемого ПБО при разработке КПЭ: это могут быть и развернутые вопросы на несколько страниц, и более длинные версии, растянутые на большое количество страницы, и использование заранее опубликованной (заранее представленной) информации, и выбор между использованием структурированных (в значительной степени целевых) и неструктурированных вопросов. Как правило, чем выше степень сложности, тем больше усилий требуется для разработки кейса и оценивания обучающихся. Но сложность можно регулировать.

В случае с КПЭ существуют ресурсные последствия, но многие из процессов, описанных в следующих разделах, ничем не отличаются на практике от процессов, используемых при разработке других экзаменов. Важны мелочи, и некоторые особенности КПЭ могут отнимать много времени, например, выставление оценок за письменные работы. Однако преимущества КПЭ неоспоримы, и после того, как процесс будет налажен, накопленный опыт поможет облегчить процесс работы.

Далее представлены руководящие указания для каждого пункта. Руководящие указания заимствованы из проекта Всемирного банка и должны быть адаптированы к возможностям и потребностям каждой ПБО, желающей провести КПЭ.

5.2

Разработка и обновление требований к экзамену

Требуется разработать и обновить план экзамена (см. раздел 3.4.3), содержащий требования к экзамену и позволяющий охватить соответствующие результаты обучения.

В плане КПЭ должны быть определены категории результатов обучения, охватываемые в ходе экзамена, и степень значимости каждой категории (например, 25-30% результатов обучения, оцениваемых в рамках любой формы экзамена, относятся к подгруппе «Аудит и подтверждение достоверности»; 20-30% - к подгруппе «Финансовый учет и отчетность» и т.д.).

Следует отметить, что некоторые результаты обучения лучше всего осваиваются и оцениваются на практике, а не в рамках образовательной программы и экзамена и, следовательно, не должны оцениваться на экзаменах. При разработке экзамена требуется полностью охватить определенную матрицу компетенций в ходе достаточного количества экзаменационных сессий, обеспечивающих надлежащий охват. Например, ПБО хотела бы оценивать каждый результат обучения по программе «Аудит и подтверждение достоверности» уровня 3 не реже одного раза в три года. Степень охвата планируется заранее с использованием «меню» экзамена (количество результатов обучения из каждой предметной области, включенных в конкретную форму экзамена) и «рецептов» кейсов (результаты обучения, включенные в конкретный кейс) для письменных и устных вопросов.

Согласованность с матрицей компетенций является подтверждением обоснованности экзамена и обеспечивает оценку соответствующего контента и достаточную степень охвата, при этом акцент делается на результатах обучения с максимальным уровнем квалификации.

В описательной части плана также указываются структурные и другие требования, которые кандидаты используют при подготовке к экзамену, включая:

- цель и задачу экзамена;
- цель и способ использования плана экзамена;
- результаты обучения, охватываемые на экзамене (исключая результаты, которые лучше проверять на рабочем месте);
- общее время для письменного ответа;
- количество кейсов в экзамене;
- расчет времени для экзаменационных кейсов;
- дополнительное разрешенное время на чтение;
- типы наглядных материалов, которые могут предоставить в качестве стимулов (исходные документы, финансовые отчеты, раскрытые сведения, выдержки из бесед с руководством или коллегами и т.д.);
- материалы, которые можно принести с собой на экзамен;
- описание КПЭ и предварительных экзаменов и различия между ними.

В разработке и обновлении плана должны принимать участие компетентные лица, имеющие как академический, так и практический опыт в сфере практического бухгалтерского учета и аудита, которым обладают члены ПБО. Подгруппы результатов обучения в рамках матрицы компетенций указывают в плане-шаблоне наряду с требуемыми уровнями квалификации. Оценивание проводится на основе сведений, полученных от ряда лиц, имеющих представление о требованиях, предъявляемых к компетентному профессиональному бухгалтеру или аудитору, а также от преподавателей бухгалтерского учета и аудита и членов надзорных органов. Они также помогают определить десять основных результатов обучения в рамках матрицы компетенций, которые кандидат должен продемонстрировать, чтобы доказать свою компетентность в качестве профессионального бухгалтера.

5.3

Назначение и подбор команды для проведения КПЭ

Разработкой и проведением КПЭ занимается руководящая группа КПЭ (главный экзаменатор, главный автор и старший специалист по проверке работ), а также более широкий круг авторов кейсов, проверяющих письменные работы и разработчиков стандартов.

ПБО назначает и/или подбирает лиц для выполнения этих функций и контролирует процессы разработки и проведения экзамена. Членов команды выбирают на основе изложенных ниже критериев с целью обеспечить баланс академического и практического опыта и взглядов. Помимо владения соответствующим набором навыков, важно, чтобы участвующие лица были независимыми и чтобы внешние источники не влияли ненадлежащим образом на процесс проведения и результаты экзамена.

Роль каждого из указанных лиц заключается в следующем:

Главный экзаменатор

Главный экзаменатор отвечает за общую организацию, разработку и проведение экзамена и оценку экзаменационных работ. Главный экзаменатор:

- контролирует общие сроки и управляет ими;
- составляет документацию и обеспечивает ее хранение (например, оформляет договора и соглашения о конфиденциальности);
- организует конфиденциальную печать, транспортировку и хранение экзаменационных билетов;
- организует и поддерживает работу центра(-ов) проведения и оценки экзаменов;
- организует процесс определения стандартов, включая подбор психометриста;
- содействует определению стандартов во взаимодействии со старшим специалистом по проверке работ под руководством психометриста;
- обобщает результаты и представляет их на утверждение ПБО.

Главный автор

Главный автор отвечает за организацию и контроль работы авторов кейсов при разработке кейсов и оценочных материалов и, по сути, за создание экзаменационной формы. Главный автор:

- разрабатывает «рецепты» для экзаменационных кейсов (см. раздел 5.4);
- руководит и анализирует работу авторов и рецензентов кейсов;
- создает экзаменационную форму из кейсов, формирует пакет экзаменационных и оценочных материалов и представляет его на утверждение ПБО;
- создает «пул» кейсов.

Ответственный за проверку письменных работ

Ответственный за проверку письменных работ управляет работой центра оценки экзаменов, а также руководит и контролирует работу других лиц, проверяющих экзаменационные работы. Он:

- организует обучение и инструктаж лиц, проверяющих экзаменационные работы, до начала каждого письменного экзамена;
- дает указания в начале проверочной сессии;
- представляет или организует презентацию технических обновлений для лиц, проверяющих работы;
- обеспечивает унифицированную проверку работ соответствующими лицами на протяжении всего процесса;
- содействует определению стандартов во взаимодействии с главным экзаменатором под руководством психометриста;
- проводит промежуточные проверки кандидатов, чьи результаты оказались чуть ниже уровня, необходимого для сдачи экзамена, чтобы обеспечить принятие надлежащих решений о (не)сдаче экзамена;
- анализирует любые изменения в решениях о (не) сдаче экзамена, внесенные в процессе апелляции / составления критических замечаний.

Роль главного экзаменатора, главного автора и старшего специалиста по проверке работ также заключается во внесении предложений в процесс контроля качества и реализации таких процессов. Иными словами, контроль качества логистики, составления и выставления оценок является залогом качественных результатов. Важно определить процессы контроля, но также не менее важно контролировать и других ключевых участников процесса разработки КПЭ. Далее представлена информация о других участниках и компонентах этого процесса.

Авторы кейсов

Авторы кейсов отвечают за подготовку вопросов кейсов и оценочных материалов, включая системы баллов и примеры решений, под руководством главного автора и в соответствии с требованиями, указанными в разделе «Создание экзаменационных форм». Авторы кейсов также проверяют работы своих коллег.

Лица, проверяющие письменные работы

Лица, проверяющие письменные работы, оценивают работы кандидатов в соответствии с системами баллов и работают в составе группы по проверке работ, возглавляемой старшим специалистом по проверке работ.

Критерии

Лица, проверяющие экзаменационные работы, должны проявлять интерес к результатам на основе компетенций и оцениванию учащихся и должны обладать:

- хорошими аналитическими навыками и навыками решения проблем;
- отличными коммуникативными навыками, навыками управления временем и межличностного общения;
- способностью работать под давлением;
- способностью давать и воспринимать конструктивную обратную связь и работать в команде в духе сотрудничества;
- способностью и готовностью брать на себя обязательства в соответствии с графиком и требованиями к работе.

Предполагается, что лица, проверяющие экзаменационные работы, должны иметь:

- большой опыт работы в области подтверждения достоверности, финансового учета и отчетности в сочетании с другими сферами компетенции;
- опыт оценки показателей на экзаменах;
- хорошие практические знания матрица компетенций ПБО и плана КПЭ.

Эксперты, устанавливающие стандарты

Разработчики стандартов отвечают за определение минимальной оценки (проходного балла) для каждого экзамена, как указано в разделе «Оценка работ кандидатов». Главный экзаменатор и старший специалист по проверке работ содействуют определению стандартов под руководством квалифицированного психометриста.

5.4

Подготовка руководителей и членов команды

Лицам, отобранным в качестве авторов и проверяющих письменные работы, выдают комплекты учебных материалов, включающие описание их функций, конкретные требования к их работе и сроки исполнения.

Для авторов кейсов формируют исчерпывающий комплект учебных материалов. Поскольку авторы обычно работают над кейсами самостоятельно и в разное время, для их обучения используют гибкие методы. Предпочтительно проводить очные учебные семинары для групп авторов, но некоторую

часть обучения можно проводить в режиме онлайн или с использованием систем телеконференций.

Авторы кейсов изучают учебные материалы, затем готовят наброски кейсов, которые проходят внутреннюю проверку, чтобы обеспечить их соответствие предполагаемым результатам обучения и уровням квалификации, а также предпочтительному подходу. В процессе составлении кейсов авторы регулярно обращаются к учебным материалам, находятся в постоянном взаимодействии с главным автором и получают необходимую помощь, если им нужно обсудить идеи или технические вопросы с другим экспертом в этой области.

Проверяющие письменные работы проходят обучение непосредственно перед сессией проверки в рамках практического подхода. Каждая сессия проверки начинается с введения в процесс оценки на основе компетенций и повторения стандартов, благодаря чему все проверяющие узнают о стандартах, с которыми они могут сталкиваться время от времени. Подход к обучению проверяющих письменные работы более подробно описан в разделе 5.8 «Оценка работ кандидатов».

Основные материалы, используемые при обучении авторов кейсов и проверяющих, включают:

- матрицу компетенций ПБО;
- план КПЭ;
- резолюции ПБО о форме проведения и содержании КПЭ;
- примеры кейсов и оценочных материалов, включая пример решения, и подробные системы баллов (см. пример КПЭ в части 6);
- рекомендации для авторов кейсов для КПЭ, включенные в следующий раздел.

5.5 Создание экзаменационных форм

Экзаменационные формы и вспомогательные пособия для оценки работ разрабатываются в рамках одного пакета. Первоначально разрабатываются две экзаменационные формы, чтобы обеспечить резервный вариант на случай непредвиденных обстоятельств. Затем можно одновременно разработать один или два экзамена в зависимости от потребностей.

Процесс разработки одной или нескольких форм КПЭ описан ниже. Более подробная информация о составлении кейсов представлена в подразделе ниже, содержащем рекомендации для авторов кейсов КПЭ.

Разработка меню и рецептов

При разработке каждой экзаменационной формы главный автор опирается на план КПЭ и разрабатывает общее «меню» экзамена. В меню указываются результаты обучения в каждой области, оцениваемой на экзамене. Меню разрабатывается сразу для нескольких экзаменов (независимо от того, разрабатываются ли экзамены одновременно), чтобы обеспечить надлежащий охват подгрупп результатов обучения в течение разумного периода времени. Примерное меню представлено в таблице 14.

При использовании меню для экзаменационных кейсов создается пара «рецептов», в которых указывают конкретные результаты обучения, оцениваемые на экзамене в рамках каждого кейса. Рецепты, как правило, содержат ряд обязательных результатов обучения, которые должен охватить автор кейса, и ряд опциональных результатов обучения, которые автор может выбрать в зависимости от исходных данных и концепции разрабатываемого кейса. Рецепт кейса представлен на рисунке 10.

Автор подтверждает соответствие своего кейса требованиям рецепта путем заполнения таблицы характеристик.

Меню и рецепты оформляются с использованием контрольных электронных таблиц, необходимых для того, чтобы отслеживать соответствие экзамена требованиям плана с течением времени.

Таблица 14. Меню кейсов комплексного практического экзамена

						I	II	III	IV	V	
Год	**Кейс №**	**Автор**	**Тип организации**	**Тип работы**	**Стандарты**	**Аудит и подтверждение достоверности**	**Финансовый учет и отчетность**	**Налогообложение – хозяйственное законодательство – риски управления и внутренний контроль - ИТ**	**Финансы - экономика**	**Управленческий учет – стратегии и управление – организационная структура**	**ИТОГО**
2016-17(1)	20X1-01	LB	Частная компания	Аудит одного субъекта - вопрос дееспособности предприятия	Национальные постановления	3	1	3	2	1	10
2016-17(1)	20X1-02	KW	Частная компания в процессе перехода к акционерному обществу	Аудит одного субъекта – переход на МСФО	Национальные постановления и МСФО	2	4	1	0	0	7
						5	5	4	2	1	17
2016-17 (1)						29%	29%	24%	12%	6%	100%
2016-17(2)	20X2-03	AK	Частная компания	Обзорная проверка + налогообложение	Национальные постановления	1	2	2	1	0	6
2016-17(2)	20X2-04	DT	Банк	Аудит консолидированной отчетности	МСФО	4	2	1	1	1	9
						5	4	3	2	1	15

						I	II	III	IV	V	
Год	**Кейс №**	**Автор**	**Тип организации**	**Тип работы**	**Стандарты**	**Аудит и подтверждение достоверности**	**Финансовый учет и отчетность**	**Налогообложение – хозяйственное законодательство – риски управления и внутренний контроль - ИТ**	**Финансы - экономика**	**Управленческий учет – стратегии и управление – организационная структура**	**ИТОГО**
2016-17 (2)						33%	27%	20%	13%	7%	100%
2017-18(1)	20X3-05	GT	Частная компания	Другое задание по подтверждению достоверности	Национальные постановления	3	3	2	1	1	10
2017-18(1)	20X3-06	WK	Публичная компания (котирующееся АО)	Аудит – один субъект	МСФО	3	2	2	2	1	10
						6	5	4	3	2	20
2017-18 (1)						30%	25%	20%	15%	10%	100%
МИН						25%	20%	15%	10%	5%	
МАКС						35%	30%	30%	20%	10%	

Определение материалов кейсов и оценочных материалов

На основе рецептов каждый автор составляет свой кейс(-ы), а также оценочные материалы, включая письменный пример полного ответа и систему баллов для каждого результата обучения, оцениваемого в рамках кейса. Все кейсы разрабатываются без привязки к ранее опубликованным кейсам и материалам для обеспечения их оригинальности.

В дополнение к техническим требованиям, указанным в плане, при разработке экзамена также следует учитывать ряд процессов, которые обеспечивают высокий уровень достоверности, надежности, беспристрастности, прозрачности и достаточности. Ниже представлены требования, предъявляемые к авторам кейсов.

Рекомендации для авторов кейсов для КПЭ

В этом разделе представлены рекомендации относительно роли и обязанностей авторов кейсов при разработке бизнес-кейсов для КПЭ, проводимого ПБО. Авторы кейсов получают эти рекомендации, должны ознакомиться с ними в полном объеме и обращаться к ним по мере необходимости в процессе создания и рецензирования кейсов.

Процесс разработки КПЭ в значительной степени основан на зарекомендовавших себя передовых методиках разработки экзаменов, и авторы кейсов играют решающую роль в этом процессе. Важно, чтобы кейсы, созданные командой, обеспечивали целостную оценку. В процессе разработки авторы кейсов имеют возможность задавать вопросы и вносить предложения по совершенствованию работы.

Кейсы, используемые для КПЭ, разработаны с учетом реалистичных ситуаций, в которых может оказаться любой профессиональный бухгалтер, недавно получивший диплом. Сценарии экзаменационных кейсов формируются исходя из этой точки зрения. Все кейсы должны быть составлены с учетом «обычных обстоятельств», определение которых представлено ниже.

Обычные обстоятельства – это ситуации, в которых каждый из участвующих субъектов является:

- предприятием в частном секторе в форме единоличного предприятия, товарищества, частной корпорации, малой государственной корпорации или подразделения крупной государственной корпорации; или
- компанией в государственном секторе, некоммерческой организацией или их подразделением; или
- физическим лицом; и
- субъект, ситуация, событие или операция имеют масштаб или степень сложности, с которой профессиональный бухгалтер может столкнуться при прохождении квалификационного отбора.

В целях подтверждения квалификации кандидаты должны продемонстрировать владение результатами обучения на определенных уровнях квалификации в обычных обстоятельствах в соответствии с требованиями матрицы компетенций ПБО.

Определение результатов, поддающихся оценке

Чтобы проверяющие экзаменационные работы могли оценить продемонстрированную кандидатом компетентность, кейсы должны быть составлены таким образом, чтобы получить определяемые и измеримые ответы. Вопросы не должны содержать намек на ответ, лишая тем самым возможности отличить компетентного кандидата от некомпетентного. Однако, если вопрос допускает слишком свободные толкования, ответ также может оказаться слишком неопределенным для достоверной оценки, поскольку компетентные кандидаты могут затрагивать вопросы, которые не включены в процесс оценки.

Баллы призваны дать проверяющим письменные работы возможность дифференцировать уровни показателей кандидатов. Другими словами, авторы кейсов должны дать проверяющим письменные работы возможность разделить показатели ответа кандидата на высокие и низкие. При разработке кейса полезно начать с изучения желаемых результатов (какой результат следует ожидать от компетентного кандидата?). Эти результаты следует указать в системе баллов, связав вопросы кейса с уровнями показателей по шкале от 0 до 4 (см. любую из систем баллов в примере КПЭ (часть 6)).

Особое внимание следует уделить оценке двух результатов обучения, относящихся к одной подгруппе (например, двух результатов обучения группы «Аудит и подтверждение достоверности»). Важно, чтобы ожидаемые результаты не повторялись, иначе каждый результат обучения будет сложно оценить по-отдельности. Сценарии и требования к кейсам необходимо разработать таким образом,

чтобы в рамках ответа кандидата можно было определить каждый результат обучения.

Работа с рецептами кейсов

В рецептах кейсов определены конкретные результаты обучения, которые необходимо охватить в рамках кейса, а также время, отведенное на работу с кейсом. Эти рецепты не применяются по-отдельности – каждый рецепт разработан таким образом, чтобы кейсы можно было скомпоновать и составить экзамен с соответствующими требованиями относительно времени и охвата результатов обучения, а также вписать экзамен в комплекс экзаменов в ходе цикла планирования. Рецепты также могут служить рекомендациями в отношении типа задания или типа организации, на основе которых должен быть составлен кейс. Такой подход помогает обеспечить достаточность экзамена посредством использования более широкого круга контекстов с течением времени.

В рецептах определено, какие результаты обучения необходимо охватить в обязательном порядке, а какие – по желанию. Авторы кейсов должны охватывать все обязательные результаты обучения и выбирать опциональные результаты обучения в соответствии с рецептом. Если автор кейса разрабатывает более одного кейса и получает два и более рецепта с одним и тем же набором опциональных результатов обучения, желательно выбрать разные опциональные результаты обучения для разных кейсов, особенно если такие результаты обучения повторяются в двух вопросах, внесенных в один экзамен.

Рецепты должны включать комбинации результатов обучения, которые соответствуют требованиям к объему проверяемых знаний, при этом считается, что авторам кейсов следует проявлять гибкость и разрабатывать реалистичные сценарии. Если какие-либо требования в рецепте создают значительные трудности или являются слишком ограничивающими, авторам следует обсудить ситуацию с главным автором, который может внести свои предложения и уточнить возможные опции в общей документации по разработке экзамена.

Подготовка набросков кейсов

При подготовке необходимых разработок материалы, как правило, представляют таким образом, чтобы распределение результатов обучения соответствовало плану экзамена. Такое распределение отражает относительную приоритетность результатов обучения группы «Аудит и подтверждение достоверности» и «Финансовый учет и отчетность».

Наброски кейсов

Первым результатом, который должны представить авторы кейсов, является набросок каждого кейса. Предполагается, что набросок будет кратким (объемом до одной страницы), будет содержать описание базового сценария (тип организации, тип задания, роль кандидата и т.д.), который автор кейса планирует использовать для оценки результатов обучения. В наброске также следует указать, какие опциональные результаты обучения предполагается включить в кейс. Главный автор просматривает наброски, чтобы понять, как будут реализованы рецепты и как будут сочетаться экзаменационные кейсы. Согласование набросков и любые отзывы должны быть представлены авторам кейсов в течение одной недели.

Составление кейсов и оценочных материалов

Полный пакет материалов кейса включает кейс (или «стимулирующий материал») и оценочные материалы (пример решения и системы баллов). Использование систем баллов описано в разделе 5.8 «Оценка работ кандидатов».

Стимулирующий материал кейса

По общему правилу, кейсы должны соответствовать следующему формату и структуре.

Вводный материал

Вводный материал объемом до полутора страниц о роли кандидата в предлагаемой ситуации дополняет сведения о контексте, исходных условиях и рассматриваемой организации. Вводный материал может содержать «зацепки» и «ограничивающие утверждения», которые «подсказывают» кандидатам, какие результаты обучения будут оцениваться.

Зацепка – это то, что кандидат должен уловить в вопросе, чтобы успешно продемонстрировать оцениваемый результат(-ы) обучения. Например, в сценарии может быть прописано, что банк клиента наложил ограничения на использование займа. Предполагается, что кандидаты будут использовать представленную в кейсе информацию, чтобы оценить, есть ли возможность нарушить наложенное банком ограничение. Также предполагается, что

они должны знать о последствиях потенциального нарушения и смогут представить соответствующие рекомендации.

Ограничивающее утверждение – это утверждение, которое определяет контекст и включает или исключает некоторые аспекты ответа. Например, если вы оцениваете результаты обучения в сфере финансового учета и отчетности, указание типа организации накладывает ограничения на ответы (если компания котируется на бирже, кандидаты не должны тратить время на обсуждение порядка учета в соответствии с местными стандартами, применимыми к малым предприятиям). Другой пример: если речь в сценарии идет об организации государственного сектора и в кейсе указано, что финансирование будет фиксированным на протяжении следующих трех лет, кандидаты должны сосредоточиться на затратах, а не поступлениях.

Зацепки и ограничивающие утверждения представляют собой подсказки, которыми компетентные кандидаты воспользуются, а некомпетентные кандидаты, скорее всего, не заметят.

Следующие стандартные элементы должны присутствовать при разработке кейсов для КПЭ:

- Вводный материал. Убедитесь, что вы предоставили достаточно информации, чтобы можно было четко и однозначно понять ситуацию. Сценарии должны содержать правдоподобные ситуации. Иногда имеет смысл включить краткую цитату из соответствующего справочного материала (например, из стандарта) в качестве способа представить контекст вопроса. Двусмысленные вопросы, неявные предположения, неполные данные или сбивающие с толку описания кейсов зачастую можно выявить и исправить, рассмотрев вопрос с точки зрения кандидата.
- «Задание». Укажите, что учащиеся должны представить в своих ответах. Используйте четкие указания, такие как «представьте в надлежащей форме», «объясните», «сравните», «оцените», «представьте рекомендации» и т.д. Избегайте слов, позволяющих дать неточные ответы, таких как «обсудите» или «предложите, как…». Попробуйте предугадать, поймут ли обучающиеся, что от них ожидают исходя из требований задания. Будьте последовательны, применяя терминологию стандартов в примерах экзаменов и т.д.
- Уровни квалификации. Результаты обучения необходимо оценивать по уровням квалификации согласно матрице компетенций ПБО. Уровни квалификации ПБО определены на основании таксономии Блума, состоящей из шести когнитивных уровней. КПЭ предназначен для оценки навыков интерпретации, суждения, анализа и решения проблем. Авторы кейсов должны составить вопросы для оценки этих навыков мышления высшего порядка и, следовательно, высших когнитивных уровней таксономии Блума (см. рисунок 5 в разделе 2.2.1). Поскольку время ограничено, при проверке навыков высшего порядка следует избегать (насколько это возможно) длительных или утомительных вычислений, на которые кандидаты потратят значительную часть своего времени.
- Использование корректной в гендерном отношении лексики. В высших учебных заведениях в настоящее время существует практика избегать гендерной предвзятости или стереотипов путем использования корректной лексики. Таким образом, термины «аудитор», «налогоплательщики», «продавцы», «работники» и «рабочие дни» подразумевают как мужчин, так и женщин. Должности президентов, руководителей компаний, секретарей и т.д. занимают мужчины и женщины. При составлении экзаменационных кейсов авторы должны учитывать непреднамеренную предвзятость языковых средств. Бывают случаи, когда имена персонажей используют, чтобы отличить мужчину от женщины, или когда автор выбирает имена разного происхождения, чтобы показать состав общества.
- Реальные названия. Нельзя использовать реальные названия компаний или имена лиц в вымышленных сценариях. Все компании должны быть вымышленными (например, компания Pear и Strawberry, Winter и Summer или даже ABC и DEF). Использование названий реальных организаций может обеспечить нежелательное преимущество кандидатам, обладающим сведениями об организации, являющейся предметом обсуждения.

Подраздел «Задание»

Настоящий подраздел содержит указание результата(-ов) работы или результата(-ов) обучения, ожидаемых от кандидата. Требуемые результаты работы могут включать служебные записки, письма, отчеты, документы по планированию и другие осязаемые результаты и должны быть предназначены для определенного типа аудитории, предусматривающего наличие некоторой точки зрения и уровня коммуникации (например, руководство, аудиторский комитет, партнер по аудиту, коллега, младший аудиторский персонал).

Требования будут варьироваться в зависимости от направления, заданного кандидатам. В предметном кейсе основные вопросы должны быть четко изложены в подразделе «Задание». В общих кейсах вопросы могут быть менее специфическими и могут охватывать весь базовый материал.

Результаты обучения по определению имеют достаточно широкую сферу охвата. Поэтому при оценке результата обучения в кейсе не обязательно стараться охватить весь результат обучения – по факту, это вряд ли возможно в рамках отдельного кейса или экзамена. Оценка компетенций методом кейсов в рамках КПЭ дает кандидатам возможность продемонстрировать различные аспекты результатов обучения в различных контекстах на уровне квалификации, определенном для результатов обучения.

Наглядные материалы

Кейсы, как правило, включают три-пять страниц дополнений в форме наглядных материалов. Наглядные материалы должны представлять собой виды и типы информации, которые кандидат мог бы реально получить в данной ситуации. В частности, кейсы часто содержат ту или иную финансовую информацию, которую кандидаты должны проанализировать и оценить. Информация может быть представлена в форме финансовой отчетности (консолидированной отчетности или отчетности по отдельной организации, полных отчетов или выдержек), примечаний к отчетам или ведомостей.

В состав наглядных материалов могут входить:

- рабочие документы;
- документы планирования;
- сведения из задания предыдущего года;
- первичная документация;
- записи, сделанные во время встречи с клиентом, коллегой или третьей стороной (например, адвокатом клиента, банком, предыдущим аудитором или консалтинговой фирмой);
- переписка с третьей стороной (например, регулирующим органом);
- вложения с нефинансовой информацией;
- предложенные новые стандарты бухгалтерского учета или аудита;
- электронная таблица или другое программное средство;
- сведения о конкуренте, отрасли или сегменте;
- экономические данные.

Оценочные материалы

Эти материалы должны служить достаточным ориентиром для принятия обоснованного и верного решения о (не)сдаче экзамена проверяющими письменные работы. Необходимые компоненты и их назначение описаны ниже.

Пример решения

Пример решения используется в центре оценки для подготовки проверяющих письменные работы. В кейсах, включенных в материалы, разработанных для подготовки кандидатов к экзамену, решение обозначено как «решение для самопроверки». Пример решения включает полный ответ, который охватывает каждый оцениваемый результат обучения, а также профессиональные навыки, ценности, этические принципы и подходы, затрагиваемые темой кейса. Пример решения выходит за рамки минимальных требований, предъявляемых к кандидату, которого можно считать «компетентным». Такой подход позволяет экзаменаторам получить более полный спектр вариантов решения при оценке фактических ответов, при этом решение не является исчерпывающим. Напоминаем читателю, что решения разрабатываются в контексте экзамена и, следовательно, в примере решения невозможно полностью отразить все нюансы реальной ситуации.

Авторы должны указывать авторитетный источник решения, например, номер и пункт(-ы) МСФО или МСА или соответствующее упоминание в Кодексе поведения.

Проверяющие письменные работы всегда должны быть готовы принять обоснованные альтернативные варианты при оценке экзаменационных работ, однако авторы должны тщательно сопоставлять свои вопросы с решениями, чтобы ограничить элемент субъективности.

Подробные системы баллов

В рекомендациях по оценке изложены пояснения по разграничению «сдал» / «не сдал».

Для каждого кейса у проверяющих есть:

- подробная система баллов для каждого технического результата обучения;
- система баллов для оценки профессиональных навыков – оцениваются в совокупности;
- система баллов для оценки профессиональных ценностей, этических принципов и подходов – оцениваются в совокупности.

Что касается технических результатов обучения, системы баллов содержат следующую информацию и рекомендации:

- формулировку результатов обучения и требуемый уровень квалификации в соответствии с матрицей компетенций ПБО;
- основное требование, по которому кандидаты должны понять, как им продемонстрировать компетентность. Минимальные требования к сдаче экзамена расписаны в системах баллов для каждого результата обучения, основное требование просто позволяет получить представление об общих ожиданиях;
- подробное описание показателей кандидатов.

В общих чертах оценку показателей кандидатов можно описать следующим образом:

0. Не пытался дать ответ или дал ответ, недостаточный для оценки.

1. Ответил, но не продемонстрировал компетентность в оцениваемой области (ответ был неверным и/или неполным).

2. Продемонстрировал компетентность на уровне ниже, чем ожидается от профессионального бухгалтера, недавно получившего диплом.

3. Продемонстрировал компетентность на уровне, ожидаемом от профессионального бухгалтера, недавно получившего диплом.

4. Продемонстрировал компетентность на уровне выше, чем ожидается от профессионального бухгалтера, недавно получившего диплом.

Системы баллов для преобладающих навыков не включают основные требования, но содержат примеры того, как можно продемонстрировать навыки, ценности, этические принципы и подходы.

Каждый из этих элементов описан в примере кейса (часть 6). Следует учитывать, что для разработки кейсов требуется итеративный подход к работе со стимулирующими и оценочными материалами. Тщательная и постоянная сверка обеспечивает системный подход при внесении изменений в один элемент и помогает придерживаться цели проведения оценки. Оценка предлагаемого кейса по этим критериям часто выявляет потенциальные проблемы, которые можно решить до рецензирования.

Таблица характеристик

После составления стимулирующих материалов и рекомендаций по оценке, просмотрите материалы и заполните таблицу характеристик (см., например, рисунок 10). Таблица характеристик является подтверждением того, как был реализован рецепт кейса (т.е. автор кейса заполняет таблицу, чтобы подтвердить, что все обязательные результаты обучения включены в соответствующие уровни квалификации, и указывает, какие опциональные результаты обучения были включены в соответствующие уровни квалификации). Таблица также включает оценку автора кейса относительно степени сложности демонстрации каждого результата обучения и времени, необходимого компетентному кандидату для успешного решения кейса. В целях удобства результаты обучения и требуемые уровни квалификации из рецепта кейса предварительно внесены в таблицу характеристик. Автор кейса должен просто внести недостающие компоненты.

Рисунок 10. Рецепт комплексного практического экзамена и таблица характеристик

ID КЕЙСА: 17-01 РАЗРАБОТЧИК КЕЙСА: LB

ID результата обучения	Формулировка результата обучения	Подлежит подтверждению	Необходимый уровень квалификации	Подлежит подтверждению	Степень сложности
Обязательные результаты обучения:					
T-A-4	Планирование аудита финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами аудита и применимыми законами и постановлениями	✓	3	✓	Умеренный

ID результата обучения	Формулировка результата обучения	Подлежит подтверждению	Необходимый уровень квалификации	Подлежит подтверждению	Степень сложности
TA-5	Руководство выявлением и оценкой рисков существенного искажения в рамках общей стратегии аудита	✓	3	✓	Умеренный
T-FAR-11	Оценка способности организации продолжать деятельность	✓	2	✓	Умеренный - высокий
T-GRI-5	Оценка структур корпоративного управления и процессов оценки рисков, влияющих на финансовую отчетность организации в рамках общей стратегии аудита	✓	2	✓	Высокий
T-F-11	Содействие или консультирование предприятий, находящихся в тяжелом финансовом положении	✓	1	✓	Низкий - Умеренный
Выбор вариантов:					
Один из:					
T-A-3	Пояснение целей, ключевых элементов и этапов выполнения заданий по подтверждению достоверности информации, а также стандартов, имеющих отношение к таким заданиям		3		
T-A-6	Разработка и / или исполнение соответствующих процедур аудита финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами аудита и применимыми законами и постановлениями	✓	3	✓	Высокий
Один из:					
T-LR-4	Оценка выявленного или подозреваемого нарушения законов и постановлений для определения влияния на общую стратегию аудита и аудиторское заключение		2		
T-GRI-3	Анализ рисков и возможностей организации с применением механизма управления рисками и консультирование по вопросам управления рисками	/	2	✓	Умеренный
Один из:					
T-IT-2	Вклад в разработку информационных систем путем определения требований к средствам информации и контроля		2		
T-IT-5	Оценка информационной среды для определения средств контроля, относящихся к финансовой отчетности, с целью определить влияние на общую стратегию аудита	✓	2	✓	Умеренный
Один из:					
T-F-4	Анализ текущего и будущего финансового положения организации с использованием методик, включающих анализ коэффициентов, анализ тенденции развития и анализ денежных потоков		2		

ID результата обучения	Формулировка результата обучения	Подлежит подтверждению	Необходимый уровень квалификации	Подлежит подтверждению	Степень сложности
T-F-10	Оценка денежных потоков, бюджетов и прогнозов организации, а также потребностей в оборотных средствах для определения влияния на общую стратегию аудита	/	2	✓	Умеренный
T-EC-2	Описание влияния изменений макроэкономических показателей на коммерческую активность		2		
	Один из:				
T-MA-1	Применение методик или консультирование по методикам обоснования принятых управленческих решений, включая расчет себестоимости, анализ отклонений, управление запасами, а также составление бюджета и прогнозирование	/	2	✓	Умеренный
T-MA-3	Анализ финансовых и нефинансовых данных для предоставления информации, необходимой для принятия управленческих решений		2		
T-MA-S	Оценка эффективности продуктов, хозяйственных сегментов и организации в целом		2		
T-SM-7	Консультирование по вопросам, возникающим в связи с существующими стратегиями организации		2		

Всего результатов обучения, оцениваемых в рамках этого кейса: 10
Рекомендации разработчику кейса: частная компания, аудит отдельного субъекта; у компании есть потенциальная проблема в сфере непрерывности деятельности
Заданное время для работы над кейсом: 90 минут
Предполагаемое время для работы над кейсом: 100 минут

Подпись автора кейса: _____ Подпись главного автора: _____

Рецензирование отдельных кейсов и оценочных материалов

Черновые варианты кейсов и оценочных материалов проверяют на предмет:

- технической достоверности;
- соответствия указанному рецепту;
- соответствия стилистическим требованиям и рекомендациям для авторов кейсов КПЭ;
- обоснованности указанного предполагаемого времени;
- соответствия формату.

Рецензенты должны начать проверку кейса с самостоятельной подготовки ответа в искусственно созданных условиях экзамена, максимально соответствующих условиям, в которых кандидаты будут работать над кейсом.

Ниже приведены рекомендуемые условия, при которых рецензенты должны работать над кейсом, чтобы максимально приблизиться к условиям экзамена:

- вопросы следует писать в тихом месте с минимумом отвлекающих факторов;
- следует предоставить только те справочные материалы, которые разрешено использовать кандидатам, а также калькуляторы и письменные принадлежности;
- кейсы должны быть проработаны полностью, независимо от того, сколько времени этой займет. При этом следует вести счет времени, затраченному на чтение и работу над каждым кейсом. Эти сведения необходимо внести в форму контроля рецензирования кейсов КПЭ;
- следует самостоятельно провести объективную оценку экзамена.

Рецензенты заполняют форму контроля рецензирования кейсов КПЭ – список контрольных вопросов, которые необходимо проверить и принять во внимание в процессе рецензирования кейсов. В целях обеспечения эффективности рецензированием должны заниматься другие авторы (или бывшие авторы), при этом главный автор должен собрать все комментарии рецензентов и составить исчерпывающую рецензию. Важно, чтобы действующий автор не рецензировал кейсы других авторов до того, как он начнет составлять собственные кейсы, поскольку авторы могут непреднамеренно копировать элементы кейсов друг друга, если приступят к перекрестному рецензированию слишком рано.

Общее рецензирование на уровне экзаменов проводят в течение всего процесса разработки, начиная с набросков и черновых вариантов кейса.

Составление и анализ экзамена в совокупности

Итоговый анализ на уровне экзамена, проводимый главным автором, призван подтвердить достижение целей разработанного меню экзамена и соответствие плану экзамена. Как только экзамен будет утвержден, главный автор представит комплект экзаменационных материалов на рассмотрение и утверждение ПБО.

Обеспечение безопасности

На протяжении всего процесса разработки и рецензирования экзаменационные материалы должны быть защищены, для чего авторы, рецензенты, экзаменаторы и сотрудники должны уделить пристальное внимание мерам безопасности. Например:

- Все документы всегда должны быть защищены паролями, указанными главным автором. Пароли должны содержать не менее 8 символов и как минимум одну строчную букву, прописную букву, цифру и символ. Все лица должны хранить пароли с соблюдением правил безопасности.
- Авторы и рецензенты кейсов должны подписать документ, подтверждающий, что они понимают требования о соблюдении конфиденциальности и безопасности, срок действия которых не установлен. Авторы не должны предоставлять доступ к экзаменационным материалам или обсуждать их с каким-либо лицом, не имеющим специального разрешения. Нарушение этих требований будет считаться нарушением норм профессиональной этики, а также нарушением договора.
- Авторы и рецензенты (за исключением главного автора) должны гарантированно удалить все копии экзаменационных кейсов, решений и других конфиденциальных документов после того, как они будут окончательно утверждены.
- Все сотрудники, работающие над экзаменационными материалами, должны работать в ограниченном пространстве офиса во избежание разглашения конфиденциальных сведений.
- Количество печатных копий материалов, имеющих отношение к экзамену, должно быть сведено к минимуму. Копии следует уничтожить в кратчайшие сроки.
- Окончательно утвержденные экзаменационные материалы должны быть защищены. Любые печатные материалы должны храниться под замком с обеспечением строгого контроля доступа. Электронные файлы должны быть защищены паролем и должны храниться на зашифрованных дисках.

Также следует предусмотреть планы действий при непредвиденных обстоятельствах для управления риском утечки информации. Желательно иметь в наличии резервные экзаменационные материалы взамен скомпрометированных, если утечка была обнаружена до начала экзамена. Поэтому изначально разрабатываются два варианта экзаменационных материалов с тем, чтобы один вариант можно было всегда держать в резерве.

Если утечку информации обнаружили после проведения экзамена, ситуацию расследуют, чтобы определить степень утечки и решить проблему в индивидуальном порядке. Решение проблемы может включать дисквалификацию одного или нескольких кандидатов или, если речь идет о серьезном и масштабном нарушении, объявление экзамена недействительным в целом или в конкретном центре проведения экзамена и перенос экзамена на ближайшее время.

ПБО также должна обеспечить строгий контроль распечатки и передачи экзаменационных билетов в центр проведения экзамена. Распечатанные экзаменационные билеты упаковывают, запечатывают и хранят в безопасном месте до утра дня проведения экзамена. Пакеты с экзаменационными билетами распечатывают в центре проведения экзамена и раздают кандидатам под строгим контролем.

5.6

Разработка подготовительных материалов для кандидатов

Поскольку существует значительная разница между целью и формой проведения КПЭ и экзаменов, которые кандидаты сдавали во время учебы в университете, а также предварительных экзаменов, кандидатам выдают специальные материалы для подготовки к КПЭ.

В помощь кандидатам ПБО разрабатывает комплект Практических материалов для кандидатов и Учебное пособие по КПЭ с указанием учебных ресурсов и рекомендаций для подготовки кандидатов к КПЭ.

На примеры кейсов, включенные в подготовительные материалы, распространяются те же процедуры, что и для реальных экзаменационных кейсов, однако меры защиты могут быть не такими строгими. Со временем появляются новые примеры кейсов по мере составления пула кейсов и исключения кейсов из пула. Примеры экзаменационных и учебных материалов пересматривают и обновляют каждый год (например, для обеспечения технической актуальности и отражения любых изменений в матрице компетенций).

5.7

Проведение экзамена

КПЭ проводят как минимум дважды в год исходя из спроса на кандидатов и наличия ресурсов. Места проведения экзаменов тщательно подбирают в соответствии с требованиями к обеспечению безопасности и площади, достаточной, чтобы разместить составителей экзаменов.

Обустройство помещения для проведения экзамена

Не менее чем за 90 минут до начала экзамена сотрудники и/или наблюдатели обустраивают помещение для проведения экзамена:

- условия проведения экзамена должны быть благоприятными для сдачи экзамена (достаточное освещение, комфортная температура в помещении и спокойная обстановка);

- из комнаты убирают любые неразрешенные материалы, бумаги или мусор, чтобы комната была чистой;
- столы расставляют на достаточном расстоянии друг от друга, чтобы кандидаты могли работать самостоятельно;
- на каждый стол ставят воду, кладут несколько чистых листов бумаги (каждый лист с печатью ПБО), а также экзаменационную карточку и пустой конверт;
- санузлы проверяют на предмет спрятанных подсказок или других неразрешенных материалов.

Рекомендации для наблюдателей

КПЭ проводят под надзором как минимум двух членов ПБО, один из которых выступает в качестве главного наблюдателя. В случае расхождений в процедурах решение главного наблюдателя является окончательным. В помещении, где проходит экзамен, должен всегда присутствовать один наблюдатель.

Не менее чем за 15 минут до начала экзамена наблюдатели собираются, и главный наблюдатель проводит инструктаж. Любые вопросы, возникающие во время экзамена, адресуют главному наблюдателю.

Наблюдатели должны иметь доступ к мобильному телефону во время проведения экзамена. Звук всех телефонов необходимо отключить, но наблюдатели должны отслеживать звонки, сообщения и электронные письма. Наблюдатели должны обменяться номерами мобильных телефонов по прибытии в центр проведения экзамена, чтобы быть на связи в случае возникновения каких-либо вопросов.

До начала экзамена

Прежде чем войти в аудиторию, кандидаты должны предъявить удостоверение личности или другой признанный документ государственного образца, удостоверяющий личность. У лиц, являющихся гражданами, наблюдатели проверяют тип документа, удостоверяющего личность, и его уникальный идентификационный номер. Сотрудники ПБО сверяют документы, удостоверяющие личность, со списком кандидатов, зарегистрированных для сдачи экзамена, затем кандидата просят расписаться в ведомости регистрации присутствующих. Если пришел кандидат, которого нет в списке, но который считает, что ему назначен экзамен, его допустят к экзамену, а административные вопросы, вызванные недоразумением, будут решены после экзамена.

Кандидатов приглашают в аудиторию за 10-15 минут до начала экзамена. Наблюдатели должны следить за тем, чтобы на местах у кандидатов были только разрешенные материалы – все остальные предметы, включая мобильные телефоны, необходимо оставить на входе или у стены. Кандидатам следует напомнить о необходимости отключить мобильные телефоны, прежде чем они займут свои места.

В назначенное время начала экзамена запечатанные пакеты с экзаменационными материалами вскрывают, и экзаменационные билеты раздают кандидатам.

Кандидатам рассказывают о порядке проведения экзамена, дают возможность убедиться, что у них есть все страницы экзаменационных материалов, и задать вопросы о порядке и правилах проведения экзамена. У наблюдателей нельзя спрашивать о содержании экзамена даже в целях уточнения.

Кандидаты присутствуют в аудитории анонимно до тех пор, пока их письменные работы не будут проверены. В соответствии с инструкциями по проведению экзамена кандидаты должны указать свое имя в экзаменационной карточке (а не в экзаменационных работах), вложить карточку в пустой конверт и запечатать его.

После завершения всех административных процедур кандидатам дается 30 минут на чтение и анализ экзаменационных кейсов и вопросов. В течение этого времени кандидаты могут выделять текст маркером или оставлять пометки на своих экзаменационных билетах, но не могут пользоваться калькулятором, справочными материалами или формой ответа. Время, отведенное на чтение и анализ, позволяет включить в экзамен более сложные кейсы и углубить оценку, не меняя при этом время на написание ответа. По истечении 30 минут кандидатов просят приступить к ответу на экзаменационные вопросы. Время на эту работу строго ограничено.

Во время проведения экзамена

Опоздавших кандидатов допускают на экзамен в случае опоздания не более чем на 15 минут, но им не дают дополнительное время.

Кандидаты должны иметь при себе письменные принадлежности, включая ручку, карандаш, линейку, ластик и маркеры. Экзаменационные работы должны быть написаны чернилами, но расчеты и черновики могут быть написаны карандашом. Кандидаты должны использовать форму ответов для представления ответа на кейс в соответствии с указаниями и чистый лист в качестве черновика.

Кандидатам разрешается использовать справочные материалы во время экзамена – необходимо составить список материалов, разрешенных к использованию в аудитории.

Во время экзамена кандидат может выйти из аудитории, чтобы воспользоваться уборной с разрешения наблюдателя. Перед тем как выйти из комнаты, кандидат должен сдать свою работу наблюдателю. Любые личные вещи, вынесенные из аудитории во время экзамена, необходимо проверить.

Наблюдателям запрещено давать советы или объяснять какие-либо формулировки кандидатам. Если кандидаты считают, что экзаменационные материалы могут содержать ошибку (например, неправильные даты, пропущенные таблицы, перепутанные цифры), наблюдатели могут только посоветовать кандидатам указать в форме ответа предположения, на основе которых они отвечали на вопрос. В этом случае главный наблюдатель зафиксирует проблему в своем отчете.

До начала и/или во время проведения экзамена материалы каждого кандидата проверяют, чтобы убедиться, что они соответствуют материалам, разрешенным к использованию в аудитории. Этот процесс должен проходить максимально незаметно.

Если наблюдатель заметил, что кандидат нарушил правила проведения экзамена и пронес материалы или электронные устройства, не разрешенные к использованию в аудитории, он должен забрать все экзаменационные материалы и записать номер кандидата. Если кандидат начинает спорить, ему могут разрешить продолжить сдавать экзамен, чтобы не мешать другим кандидатам, но в конце экзамена его работу отделят от работ других кандидатов, главный наблюдатель сообщит о возникшей проблеме и сделает пометку на работе кандидата.

Если экзамен был прерван, наблюдатели должны обеспечить безопасность и объективность экзамена в целях его завершения. Однако если экзамен нельзя завершить в течение разумного времени, экзаменационные работы необходимо собрать и составить отчет о чрезвычайных обстоятельствах.

Завершение экзамена

Наблюдатель оповестит кандидатов о том, что до конца экзамена остается 15 минут.

По истечении этого времени один из наблюдателей объявит о том, что кандидаты должны немедленно прекратить работу, в следующей форме: «*Экзамен завершен. Оставайтесь на своих местах, закройте экзаменационные бланки и положите свои ручки и карандаши на стол*».

Кандидаты остаются на местах, чтобы наблюдатели могли видеть аудиторию и обеспечить незамедлительное прекращение работы всеми кандидатами. Если кандидат продолжает писать, получив соответствующие указания, его экзаменационную работу необходимо отделить от других работ по причине нарушения дисциплины в аудитории.

По завершении экзамена экзаменационный билет, форму ответа, черновик и идентификационный конверт каждого кандидата забирают и помечают серийным номером. Это позволяет сохранить анонимность в процессе проверки и затем соотнести работы с кандидатами после завершения проверки письменных работ. Каждый кандидат должен сдать экзаменационную форму ответа, даже если он не ответил ни на один вопрос. Необходимо собрать все использованные или неиспользованные бланки и черновики.

Экзаменационные работы сортируют по номерам в том же порядке, в котором составлен список кандидатов, зарегистрированных для сдачи экзамена. В списке проставляют отметки, показывающие, что каждый кандидат сдал все материалы (т.е. все экзаменационные материалы, черновики, идентификационный конверт), и материалы были пронумерованы соответствующим образом.

Отчет наблюдателей

По завершении каждого экзамена все наблюдатели должны составить и подписать официальный отчет. Необходимо указать любые зарегистрированные нарушения и приложить изъятые материалы.

5.8

Оценка работ кандидатов

Основным элементом процесса оценки является обеспечение достоверности балльной оценки. Достоверность обеспечивают на протяжении всего процесса проведения экзамена:

- Согласованность при разработке кейсов и систем баллов – кейсы и системы баллов тщательно продумывают и надлежащим образом рецензируют; кейсы предварительно тестируют (пробный экзамен) в небольшой группе недавно зарегистрированных профессиональных бухгалтеров с целью обеспечить четкость и обоснованность инструкций и ожиданий (лица, участвующие в предварительном тестировании, должны подписать соглашения о конфиденциальности).
- Согласованность при проверке – системы баллов должны обеспечивать согласованность оценок разных экспертов, и старший специалист по проверке работ должен дать возможность всем проверяющим периодически оценивать одну и ту же работу (двойная проверка) для обеспечения согласованности. Согласованность работы некоторых проверяющих также оценивают в рамках аудита (например, проверка на сдвиг (планомерный уход в сторону снисходительности или строгости) и проверка на общее соблюдение требований системы баллов).
- Установление надлежащих стандартов – уровни квалификации должны быть расписаны в контексте экзамена, а требования, предъявляемые к кандидату, обладающему минимальной компетентностью, должны быть четко определены.
- Привлечение надлежащих лиц – экзаменаторы, авторы кейсов, проверяющие письменные работы и лица, определяющие проходные баллы, должны обладать различным опытом работы и соответствующими знаниями, должны быть объективными и беспристрастными.

Для оценки работ кандидатов применяется следующий процесс. Все работы проверяют одной партией в максимально короткий срок после окончания экзамена.

Оценка компетентности кандидата проходит в три этапа:

1. ПБО составляет профайл кандидата, успешно сдавшего экзамен. Этот профайл регулярно пересматривают, но он может оставаться неизменным.
2. Работы кандидатов проверяют с использованием систем баллов, разработанных для конкретных кейсов, учитывая характеристики профайла.
3. Проходной балл (граничный балл) определяют на основе профайла и с учетом результатов экзамена. Работы оценивают исходя из проходного балла.

Использование систем баллов и проходных баллов

Компетентность не измеряют напрямую, ее скорее определяют исходя из наблюдаемого поведения или показателей по ряду результатов обучения. Для каждого результата обучения, оцениваемого на экзамене, разрабатывают систему баллов в процессе создания кейса, как указано выше. Проверяющие письменные работы оценивают показатели каждого кандидата в центре оценки, сравнивая ответ кандидата с системой баллов, разработанной для этого результата обучения, и присваивая баллы от 0 до 4.

После присвоения количественного значения каждому результату обучения с использованием систем баллов, общий балл кандидата на экзамене подсчитывают путем суммирования баллов за каждый результат обучения. Этот балл сравнивают с минимально приемлемым баллом, называемым «проходной балл». Проходной балл для любого экзамена отражает степень его сложности, поэтому проходные баллы будут разными для разных экзаменов.

Составление профайла кандидата, сдавшего экзамен

Для обоснования и формирования контекста при определении проходных баллов ПБО сначала составляет «Профайлы» - характеристики трех категорий показателей кандидатов, сдающих КПЭ (показатели высокой компетентности; показатели минимальной компетентности – сдал; и неприемлемые показатели – не сдал). Эти общие дескрипторы помогают проверяющим понять, что должен уметь аудитор, недавно получивший диплом.

Профайл минимально компетентного кандидата является основой для определения / утверждения проходного балла на экзамене. Этот профайл не привязан к конкретному экзамену или контексту и обеспечивает согласованность экзаменов. Профайлы пересматривают и обновляют по мере необходимости перед каждой экзаменационной сессией.

Оценка работ кандидатов

Все работы кандидатов в ходе одной сессии проверяют одновременно в центре оценивания. Каждая сессия начинается с инструктажа для разъяснения процесса оценивания, проводимого старшим специалистом по проверке работ. Инструктаж включает повторение требований МСФО, МСБУ и местных стандартов с тем, чтобы все проверяющие письменные работы вспомнили стандарты, с которыми они редко сталкиваются. Затем проверяющих делят на две группы исходя из их опыта и знаний – во время проверки они проверяют только один из двух экзаменационных кейсов.

Ответственный за проверку письменных работ и один или несколько опытных проверяющих начинают свою работу с тестирования решений и систем баллов (характеристик показателей на разных уровнях), проверяя образцы работ с использованием систем баллов и проставляя баллы по каждому результату обучения. После этой проверки в системы баллов вносятся необходимые корректировки.

Прежде чем начать реальную проверку, команда должна проверять образцы работ до тех пор, пока не будет обеспечена согласованность, другими словами, пока проверяющие, работая самостоятельно, не придут к одному и тому же заключению при одинаковых показателях. Это необходимый шаг для обеспечения достоверности.

После того, как проверяющие приступят к реальной проверке, они всегда могут обратиться с любыми вопросами к опытным проверяющим. Старший специалист по проверке работ периодически раздает всем проверяющим контрольный кейс, чтобы убедиться, что они осуществляют проверку согласованно. Один опытный проверяющий также выступает в качестве аудитора, отбирает проверенные работы и оценивает достоверность оценки одного эксперта и разных экспертов, оценивающих одну работу.

В процессе проверки также собирают статистические данные, которые будет использовать психометрист.

Установление стандартов и определение проходного балла

Для каждого оцениваемого технического результата обучения предусмотрена одна система баллов (от 0 до 4), а также предусмотрены 2 системы баллов на кейс для оценки общих навыков. Таким образом, максимальный первичный балл, который можно получить за экзамен, равен 4 × (количество технических результатов обучения в рамках экзамена + 4 общие системы баллов). Количество технических результатов обучения, оцениваемых на экзамене, обычно составляет 15 – 20, т.е. максимальный первичный балл составит 76 – 96. Для более доскональной оценки технических результатов обучения с более высокими уровнями квалификации максимальный балл за результат обучения можно умножить на уровень квалификации по каждому результату обучения. Таким образом, результат обучения с уровнем квалификации 1 добавит 1 × 4 = 4 балла к максимально возможному баллу, а результат обучения с уровнем квалификации 3 добавит 3 × 4 = 12 баллов к максимально возможному баллу. Таким образом, на КПЭ, в рамках которого оцениваются 17 технических результатов обучения, можно получить максимум 188 баллов.

При установлении стандартов для КПЭ стандарт сдачи экзамена устанавливают внештатные аудиторы, которые занимаются практической деятельностью в составе профессиональной организации. В соответствии с «передовой практикой» группа по разработке стандартов изучает характеристики самого экзамена, кандидатов, сдающих экзамен, и уровень показателей, необходимый для обеспечения компетентной практической работы специалистов на начальном уровне. Стандарты устанавливают и для процесса проверки экзаменационных работ с целью обеспечить надежное и обоснованное содействие при принятии решений о (не)сдаче экзамена с использованием проходных баллов.

ПБО должна собрать группу по разработке стандартов для экзамена, состоящую только из членов ПБО. Группа должна определить проходной балл под руководством квалифицированного психометриста. Проходной балл представляет собой минимальный балл, необходимый для сдачи экзамена. Например, если для определенного экзамена установлен максимально возможный балл 88, проходной балл может быть равен 57 из 88. Аналогичным образом, если применяется взвешивание показателей, и максимально возможный взвешенный балл на экзамене составляет 192, требуемый проходной балл может составлять 124 из 192. Этот балл определяют исходя из мнения разработчиков стандартов о том, сколько баллов может набрать минимально компетентный кандидат. Другими словами, проходной балл

– это балл, который может получить человек, обладающий «достаточно хорошими» знаниями, чтобы сдать экзамен.

В интересах защиты общества проходные баллы должны быть абсолютными (критериально-ориентированными и основанными на показателях кандидата), а не относительными (нормативно-ориентированными и основанными на показателях в сравнении с показателями группы). Такой подход дает большую уверенность в компетентности кандидатов, сдавших экзамен, но имеет и свой недостаток: невозможно заранее оценить, сколько кандидатов сдадут экзамен. Общие показатели группы кандидатов не должны влиять на абсолютные проходные баллы, однако в реальности процент кандидатов, сдавших экзамен, влияет на проходной балл. Следует признать тот факт, что группы экзаменаторов не сильно отличаются друг от друга, если они имеют схожий опыт. Например, если предварительный проходной балл на экзамене будет установлен на уровне 57 и это приведет к тому, что процент кандидатов, сдавших экзамен, окажется очень низким, окончательный проходной балл будет ниже, чем 57 из 88.

Ранжирование работ и проверка спорных работ

После того, как ПБО утвердила проходной балл, работы разделяют по принципу «сдал» или «не сдал» исходя из балла, полученного кандидатом, в сравнении с проходным баллом. После первоначальной оценки все работы кандидатов, не сдавших экзамен, с пограничными оценками (немного ниже проходного балла) перечитывает старший проверяющий, контролирующий оценку каждого вопроса, и старший специалист по проверке работ, который контролирует весь процесс оценки. Такие «проверки спорных работ» помогают создать целостную картину всей работы кандидата. Для каждой спорной работы старший специалист по проверке работ определяет итоговый результат «сдал»/«не сдал» с учетом мнения старшего проверяющего. Таким образом, рецензенты перечитывают спорные экзаменационные работы как минимум дважды до вынесения окончательного решения о (не)сдаче экзамена.

Кроме того, в отношении каждой работы кандидата, не сдавшего экзамен, проводят проверку качества в рамках повторного процесса, чтобы исключить возможность канцелярских ошибок. Этот процесс направлен на выявление следующих типов ошибок:

- ошибки при переносе или перестановке значений в документах оценки;
- неразборчивость в написании оценок;
- пропуски вопросов, частей вопросов или страниц проверяющими.

5.9

Сбор, анализ, корректировка и утверждение результатов

После оценки экзаменов и подсчета баллов проводят (под руководством психометриста) их сопоставление и нормирование, чтобы получить общий нормированный балл каждого кандидата. Использование сопоставленных и нормированных баллов означает, что баллы кандидатов, полученные в разных экзаменационных сессиях, являются напрямую сопоставимыми, независимо от различий в уровне сложности экзаменов. Использование нормированных баллов гарантирует, что итоговые баллы отражают только различия в способностях, поэтому зафиксированные баллы могут быть взаимозаменяемыми.

Команда руководителей должна провести количественный анализ под руководством психометриста, чтобы определить достоверность результатов экзаменов, и сообщить об итогах ПБО.

Такой тип анализа позволяет понять, насколько исключена возможность погрешностей измерения результатов экзамена и с какой точностью принимаются решения о (не)сдаче экзамена. Эта информация поможет ПБО принять решение о (не) сдаче КПЭ, а также позволит со временем повысить согласованность работы.

Необходимо также постоянно контролировать результаты кандидатов и собирать статистику для разработки будущих экзаменов и оценки эффективности подготовки кандидатов с разным уровнем образования и опыта работы, эффективности разных программ и принятых исключений. Эти показатели могут включать сопоставление баллов кандидата на КПЭ с:

- средним баллом на предыдущих профессиональных экзаменах (или экзаменах, считающихся приемлемыми в порядке исключения);
- средним баллом по итогам прохождения курса в университете;
- стажем работы или объемом имеющегося опыта работы;
- обучением в университете;
- географическим регионом;
- возрастом и/или временем, прошедшим с момента окончания университета до попытки сдать КПЭ.

5.10

Обнародование результатов

Общие показатели кандидата указывают в форме «сдал»/«не сдал». Кандидатам, не сдавшим экзамен, дают рекомендации в отношении результатов обучения, по которым они не получили отметку «компетентен». Кандидаты могут скачать все экзаменационные вопросы и оценочные материалы, включая предлагаемые решения и рекомендации по оценке, за исключением их форм ответов. Кандидаты, не сдавшие экзамен и желающие получить индивидуальные отзывы о своей работе, могут обратиться за комментариями, как описано в следующем разделе.

В некоторых ситуациях работодатель кандидата может запросить информацию о факте (не)сдачи экзамена. По соображениям конфиденциальности информация о кандидате не разглашается без письменного согласия кандидата.

5.11

Обработка апелляций и составление критических замечаний

Процесс подачи апелляции по результатам КПЭ позволяет кандидатам, не сдавшим экзамен, получить замечания или оценку результатов работы с конкретными комментариями о его показателях в сравнении с предполагаемыми требованиями. Кандидаты, решившие получить комментарии на свои ответы, должны оплатить эту услугу для покрытия затрат. Комментарии включают подробный критический анализ экзаменационной работы кандидата, призванный помочь кандидату выявить слабые места в содержании или подходе и лучше подготовиться к следующему экзамену.

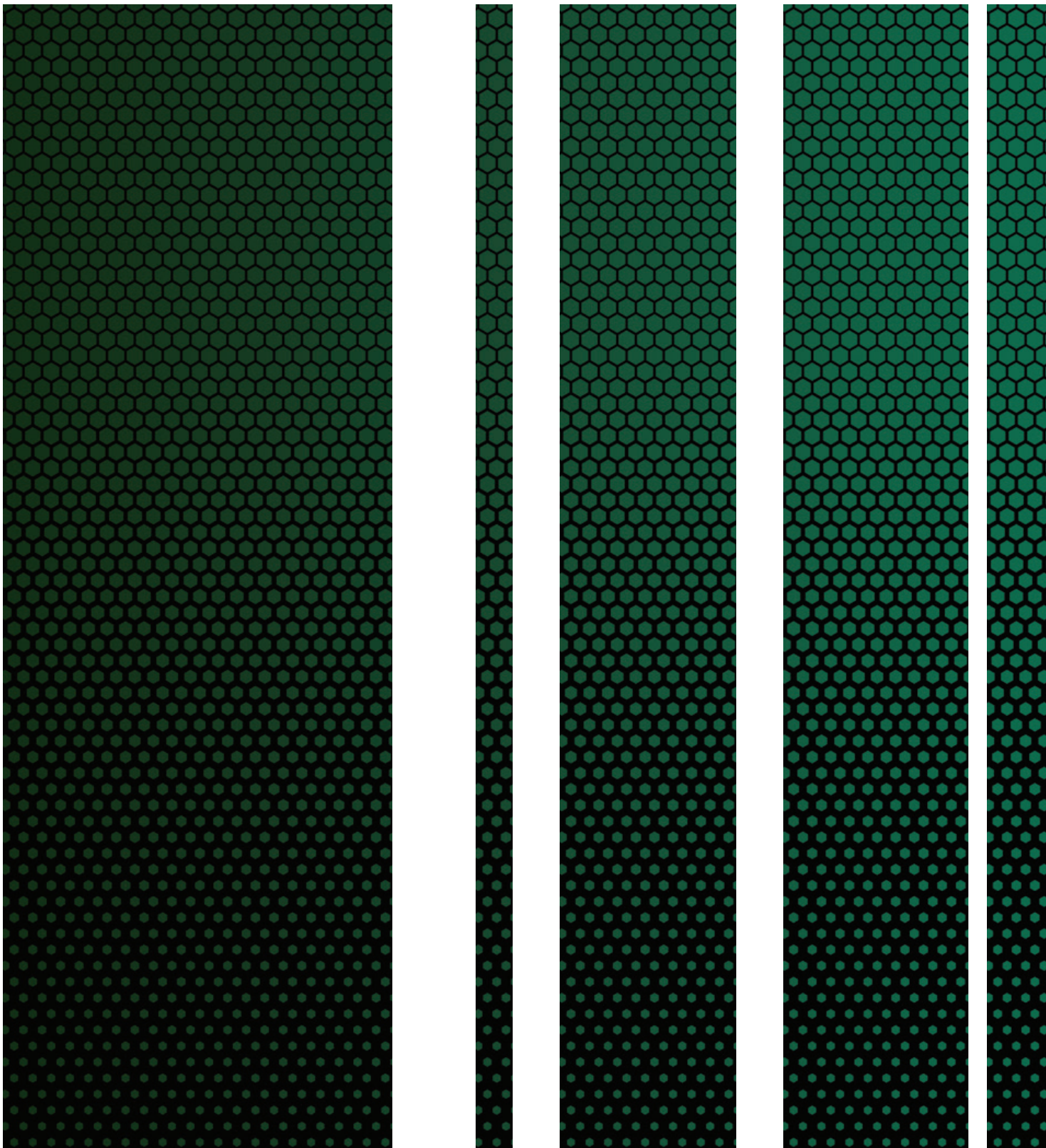
Критические замечания имеют своей целью:

- указать, где кандидат допустил ошибки и как они повлияли на итоговый балл;
- указать, почему ответы кандидата были неправильными;
- указать предметные области, по которым у кандидата отсутствует понимание или есть пробелы в знаниях;
- дать рекомендации кандидату о том, где найти дополнительную информацию (например, ссылки на закон или стандарты), особенно если предлагаемое решение изложено не очень подробно.

Критические замечания составляет опытный проверяющий, который был членом команды проверяющих, но не проверял работы изначально. В ходе подготовки критических замечаний проверяющий может обнаружить ошибку в оценке работы, хотя такие случаи происходят редко, учитывая налаженный процесс в центре оценивания. Если решение о (не)сдаче экзамена меняется в процессе составления критических замечаний, старший специалист по проверке работ должен утвердить такое изменение, и кандидату возвращают плату за услугу. Критические замечания составляют и направляют кандидатам, не сдавшим экзамен, в течение 60 дней с момента получения оплаты. Последующие апелляции, как правило, не принимаются.

ЧАСТЬ 6

ПРИМЕР КОМПЛЕКСНОГО ПРАКТИЧЕСКОГО ЭКЗАМЕНА



6.1

Пример кейса. Компания Cruizing Ltd.

Предлагаемое время: 80 минут

Компания CruiZing Ltd. осуществляет ежедневные круизы по нескольким известным туристическим направлениям по всей стране. Компания предлагает различные круизные пакеты, в том числе экскурсионные туры, туры по изучению морской флоры и фауны и вечерние туры с ужином и танцами. Компания CruiZing осуществляет свою деятельность с 1976 года. Через два-три года компания планирует привлечь капитал посредством первичного публичного размещения акций (ППР).

Сегодня 26 марта 2016 года. Вы, выступая в качестве внештатного аудитора, входите в состав группы аудиторов, осуществляющих аудит финансовой отчетности компании CruiZing за год, закончившийся 31 декабря 2015 года. Фирма Kolarski & Partners, которую вы представляете, была аудитором компании CruiZing последние три года. Все это время вы были включены в аудиторское задание.

Финансовую отчетность, подготовленную клиентом, как правило, представляют надлежащим образом, и аудит каждый год проходит успешно. Каждый год ваша фирма составляла аудиторское заключение без оговорок. Этот год не стал исключением, и аудит подходит к концу. Как и в предыдущие годы, весомость статей отчетности в рамках задания составляет 1 миллион евро. Чистый доход компании без учета налогов и чрезвычайных статей составляет 19 405 000 евро. Завершив аудит в этом году, ваш партнер по аудиту Сильвия Деккер дает вам несколько дополнительных заданий.

Сильвия приглашает вас в свой кабинет, чтобы обсудить переход компании CruiZing на МСФО с целью стать публичной компанией. Сильвия сообщает вам, что она разговаривала с финансовым директором, и он отметил, что руководство компании CruiZing не сильно озабочено переходом на МСФО. Он сказал Сильвии, что его команда изучила влияние требований МСФО на компанию CruiZing, и он уверен, что влияние будет минимальным. Он сказал: «МСФО почти не отличаются от того, что мы делаем сейчас. Когда мы выставим акции на продажу, мои специалисты сделают все необходимое, чтобы быть уверенными в правильности отчетности на конец этого года». Когда Сильвия сообщила ему, что в результате применения МСФО в отчетности могут возникнуть существенные различия в силу используемого порядка учета, он сказал: «Вы знаете, держу пари, что если бы вы проверили нашу отчетность по состоянию на 31 декабря 2015 года исходя из предположения о том, что МСФО уже применяются, мы бы все равно получили положительное аудиторское заключение».

Сильвия просит вас провести такую проверку. Чтобы показать клиенту степень влияния МСФО на финансовую отчетность компании CruiZing, Сильвия хотела бы, чтобы вы просмотрели наиболее значимые статьи (см. дополнение 1) и определили различия между учетом в соответствии с местными правилами бухгалтерского учета и МСФО. Для этого вы должны провести оценку так, как если бы МСФО применялись всегда (т.е. не принимая во внимание потенциальное влияние поправок и исключений в рамках МСФО 1). Сильвия также хотела бы знать, какие бы выводы вы сделали в отношении остатков и каким было бы общее аудиторское заключение, если бы МСФО использовались в качестве основы для аудита. В частности, она хотела бы увидеть сверку чистого дохода без учета налогов и чрезвычайных статей, рассчитанной в соответствии с местным законодательством, с чистым доходом без учета налогов в соответствии с МСФО. Сильвия также попросила вас подготовить примечания и объяснить, почему клиенту не стоит ждать года ППР, чтобы начать подготовку к переходу, например, в форме рекомендаций относительно того, что будет необходимо для первого применения МСФО.

Чтобы быть уверенной, что группа аудиторов осведомлена об изменениях, с которыми они столкнутся в ближайшие несколько лет, Сильвия хотела бы, чтобы вы зафиксировали любые изменения, которые будут внесены в программу аудита для перехода на МСФО. Некоторые примечания к аудиту за текущий год, относящиеся к ключевым сферам деятельности компании, представлены в дополнении 1.

Пока вы будете работать в офисе клиента над заданием по МСФО, Сильвия также просит вас высказать клиенту мнение в отношении его новой системы денежных выплат. Она отметила, что эта система была внедрена после окончания года и поэтому не повлияет на аудит за 2015 год. Сильвия отметила, что решение вопросов

клиента не повлияет на независимость компании Kolarski & Partners при проведении предстоящего аудита за 2016 год, поскольку такие сведения, как правило, оформляют документально в ходе аудита. Она также просит вас высказать предварительное мнение о любых изменениях в программе аудита за 2016 год, которые могут быть обусловлены внедрением новой системы. Чтобы выполнить это задание, вы назначаете встречу с супервайзером клиента по оплате счетов Дианой. Заметки, которые вы сделали во время встречи с Дианой, представлены в дополнении 2. Сильвия просит вас представить итоги вашей работы в служебной записке.

Задание

Составьте служебную записку Сильвии. Убедитесь, что вы ответили на все ее вопросы и выполнили все ее задания.

ДОПОЛНЕНИЕ 1. ПРИМЕЧАНИЯ К АУДИТУ В ТЕКУЩЕМ ГОДУ

Основные средства

В конце 2015 финансового года крупнейшим балансовым активом компании CruiZing были основные средства. Основные средства включают следующие статьи:

	Себестоимость	Накопленная амортизация	Остаточная балансовая стоимость
Круизные лайнеры	74 357 000	8 164 267	66 192 733
Здания	6 328 918	1 774 856	4 554 062
Итого	80 685 918	9 939 123	70 746 795

Компания CruiZing владеет всеми круизными лайнерами, которые она использует в своей деятельности. В настоящее время флот компании состоит из 10 лайнеров, пришвартованных в разных портах по всей стране. Шесть лайнеров можно использовать для океанских плаваний. Руководство компании CruiZing называет их океанскими судами. Все шесть лайнеров относительно новые. Они были куплены в январе 2014 года с привлечением банковской ссуды. Предполагаемый срок службы этих лайнеров составляет 20 лет. Остальные четыре лайнера, приобретенные в 2012 году, предназначены для плавания по озерам. Руководство компании CruiZing называет их озерными судами. Предполагаемый срок службы этих кораблей составляет 30 лет. Сведения о круизных лайнерах на конец 2015 финансового года:

	Себестоимость	Накопленная амортизация	Остаточная балансовая стоимость
Океанские суда	52 500 000	5 250 000	47 250 000
Озерные суда	21 857 000	2 914 267	18 942 733
Итого	74 357 000	8 164 267	66 192 733

Различные компоненты каждого лайнера требуют замены в разное время в течение срока службы лайнеров. Например, пассажирские кресла и предметы интерьера (ковры, портьеры и т.д.) меняют каждые пять лет. Судовые двигатели рассчитаны на 10 лет, затем они должны быть полностью заменены. Несмотря на требование регулярно обслуживать панели на наружных поверхностях лайнеров, экстерьер океанских судов необходимо менять каждые 15 лет, а озерных судов – каждые 20 лет. Срок службы оборудования в камбузе и уборной составляет 10 лет. Предполагается, что другие расходные детали лайнера будут исправны в течение всего срока службы судна.

В среднем общая стоимость лайнера складывается из следующих компонентов:

Компонент	Процент общей стоимости
Судовые двигатели	40
Пассажирские кресла и предметы интерьера	35

Компонент	Процент общей стоимости
Внешние панели лайнера	10
Камбуз и уборная	10
Расходные детали	5

Обесценение внеоборотных активов

В 2013 финансовом году компания понесла убыток от обесценения здания, расположенного на берегу озера Маджестик. В 2013 году здание стали использовать не как центр обслуживания круизных лайнеров, а как объект недвижимости для сдачи в аренду. Расчеты проверки на обесценение в то время были основаны на предположении о том, что будущая предполагаемая стоимость аренды здания будет минимальной (500 евро в месяц) в связи с его обособленным расположением. В результате был учтен убыток от обесценения в размере 500 000 евро.

В 2015 финансовом году известная французская кинокомпания приобрела землю вокруг здания на озере Маджестик с намерением использовать это место в качестве основного места съемок нескольких художественных фильмов. Компания предложила арендовать старое здание у компании CruiZing на следующие 10 лет за 5 000 евро в месяц, что приведет к увеличению рыночной стоимости в размере 700 000 евро по сравнению со значением обесценения в бухгалтерских книгах.

Чрезвычайная статья

25 мая 2015 года торнадо уничтожило одно из озерных судов компании. Эпицентр шторма пришелся на порт, в котором был пришвартован один из лайнеров компании CruiZing. Стоимость этого лайнера была удалена из счета внеоборотных активов и наряду с другими переменными расходами была внесена в отчет о прибылях и убытках компании за 2015 год в составе чрезвычайной статьи в размере 5 400 000 евро. Компания не оформила страховой полис на этот лайнер.

Запасы

По состоянию на 31 декабря 2015 года запасы компании составляли 1 265 000 евро. В счет запасов включены полуфабрикаты, используемые на корабельных кухнях (например, напитки и расфасованные продукты), а также широкий выбор сувениров, которые можно приобрести во время круиза. Запасы отражены в отчетности по наименьшей из двух величин: по себестоимости или по чистой возможной цене продажи. В 2014 финансовом году компания CruiZing столкнулась со снижением спроса на несколько видов сувенирной продукции и решила продать часть запасов по цене ниже себестоимости. Снижение спроса было связано с плохой погодой в течение сезона. В 2014 году была произведена уценка запасов на сумму 650 000 евро. Однако в 2015 году спрос вырос, и товары, которые были уценены в составе запасов (но не проданы в 2014 году), были проданы по первоначальной розничной цене. Чтобы отразить это изменение в чистой возможной цене продажи запасов, уценка запасов в форме товаров в наличии в 2014 году была реверсирована. Сумма реверсирования составила 269 000 евро.

ДОПОЛНЕНИЕ 2. ЗАМЕТКИ С ВАШЕЙ ВСТРЕЧИ С ДИАНОЙ УИНТЕРС

- В 2016 финансовом году компания внедрила новую корпоративную политику для оптимизации денежных выплат.
- Компания регулярно закупает различные продукты для каждого круиза. Так как в списке пассажиров каждого круиза есть люди с особыми требованиями в отношении питания, многие покупки делают в последнюю минуту. Чтобы удовлетворить запросы пассажиров, управляющему камбузом на каждом лайнере была выдана кредитная карта. Зачастую управляющий камбузом в последнюю минуту отправляет помощника за покупками, которые совершают с использованием корпоративной кредитной карты. Все счета по кредитной карте сразу отправляют в отдел кредиторской задолженности компании и оплачивают по получении.

- Когда счета-фактуры поступают в головной офис компании, их сразу направляют в отдел кредиторской задолженности. Счета-фактуры хранят в папке в порядке поступления. Счета-фактуры вносят в систему и оплачивают в порядке их поступления. Все сотрудники отдела кредиторской задолженности имеют право оплатить любой полученный компанией счет-фактуру.
- Когда сотрудник отдела кредиторской задолженности получает счет-фактуру от нового поставщика, он вправе внести нового поставщика в систему, после чего данные о новом поставщике будут сохранены и могут использоваться для проведения последующих выплат.
- При ознакомлении с новой политикой денежных выплат Диана показывает вам два счета-фактуры. Вы выписываете следующую информацию из счетов-фактур:

  Счет-фактура A
  Стоимость приобретенных товаров: 25 980 евро
  Продавец: компания The Clean Company
  Описание приобретенных товаров: ежемесячное обслуживание лайнера
  Срок оплаты: 15 февраля 2016 года
  Покупатель: менеджер по закупкам
  Статус платежа: получен, но не оплачен

  Счет-фактура B
  Стоимость приобретенных товаров: 55 980 евро
  Продавец: компания Future Electronics
  Описание приобретенного товара: электронное оборудование
  Срок оплаты: 28 марта 2016 года
  Покупатель: старший член экипажа, океанское судно A
  Статус платежа: оплачен
- Диана объяснила, что, поскольку судно всегда должно быть готово к круизу и иметь продукты на борту, старшие члены экипажа могут также предоставить платежные реквизиты компании CruiZing при покупке товаров в кредит. Поставщики направляют счета-фактуры сразу в отдел кредиторской задолженности, где их оплачивают.

6.2

Пример решения кейса. Компания Cruising Ltd.

В примере решения представлены исчерпывающие ответы, полностью охватывающие каждый оцениваемый результат обучения, а также общие для всех кейсов профессиональные качества и навыки.

Учебные решения выходят за рамки минимальных показателей, необходимых кандидату, считающемуся «компетентным», но не всегда охватывают все возможности для оценки.

Проверяющим следует учитывать, что решения разрабатываются в контексте экзамена и, следовательно, не представляется возможным отразить в решениях все нюансы реальной ситуации.

ПРИМЕР РЕШЕНИЯ КЕЙСА

СЛУЖЕБНАЯ ЗАПИСКА

Кому: Сильвия Деккер
От: независимый аудитор
Дата: 3 апреля 2016 года
Кас.: Компания CruiZing

По Вашему запросу я составил замечания в отношении компании CruiZing и перехода на МСФО, а также в отношении вопросов подтверждения достоверности в связи с предстоящими изменениями. Я также проанализировал новую систему денежных выплат клиента.

Я составил служебную записку следующим образом:

1. Оценка различий между местными правилами бухгалтерского учета и МСФО по ключевым позициям.
2. Мое мнение с учетом этих различий относительно того, будут ли искажения в балансовых остатках и отчетах в целом, если они должны соответствовать требованиям МСФО, включая сверку чистого дохода.
3. Рекомендации клиенту по вопросам, связанным с МСФО 1.
4. Анализ изменений в программе аудита в связи с переходом клиента на МСФО.
5. Анализ новой системы денежных выплат и ее влияния на аудит.

Местные правила бухгалтерского учета в сравнении с МСФО по представленным ключевым позициям

Ключевые показатели, отмеченные в файле, включают:

- основные средства;
- обесценение внеоборотных активов;
- чрезвычайную статью;
- запасы.

Основные средства

Учет основных средств описан в МСБУ 16. Многие аспекты этого раздела схожи с местными правилами бухгалтерского учета, однако существуют некоторые заслуживающие внимания различия, которые повлияют на компанию CruiZing.

Положения МСФО предписывают проводить разделение на основании себестоимости компонента по отношению к общей стоимости актива. В этой связи уместно обратить внимание на тот факт, что положения МСБУ 16 предусматривают раздельный учет амортизации каждой части статьи (существенная часть стоимости по отношению к общей стоимости). Таким образом, текущую амортизацию круизных лайнеров компании CruiZing в течение 20 лет (океанские суда) и 30 лет (озерные суда) необходимо изменить исходя из предполагаемого срока службы основных компонентов (см. анализ ниже).

Чтобы оценить влияние изменений в стандартах, я провел количественную оценку эффекта, который мог бы возникнуть в прошлом году. Я пересчитал амортизационные графики за 2015 год для двух типов используемых круизных лайнеров в соответствии с положениями МСФО. Поскольку срок службы многих важных компонентов судна меньше, чем общий срок службы самого судна, ежегодные расходы на амортизацию увеличились. Согласно местным правилам бухгалтерского учета, амортизацию океанских судов в настоящее время проводят в течение 20 лет с годовым амортизационным списанием в размере 2 625 000 евро (52,5 млн. евро ÷ 20 лет). Сумма этих ежегодных расходов значительно меньше, чем годовое амортизационное списание в размере 6,8 млн. евро в соответствии с требованиями МСФО. Аналогичным образом, амортизацию озерных судов проводили в течение 30 лет с годовым амортизационным списанием в размере 728 567 евро (21,857 млн. евро

÷ 30 лет). Сумма этих ежегодных расходов значительно меньше, чем годовое амортизационное списание в размере 2,8 млн. евро в соответствии с требованиями МСФО. Если компания перейдет на МСФО, корректировку этих различий необходимо будет отразить в отчете о прибылях и убытках.

Океанские суда

Компонент	Процент общей стоимости	Распределенные затраты	Предполагаемый срок службы	Годовое амортизационное списание	Накопленная амортизация*	Балансовая стоимость
Судовые двигатели	40	21 000 000	10	2 100 000	4 200 000	16 800 000
Пассажирские сиденья и декор	35	18 375 000	5	3 675 000	7 350 000	11 025 000
Внешние панели судна	10	5 250 000	15	350 000	700 000	4 550 000
Камбуз и уборная	10	5 250 000	10	525 000	1 050 000	4 200 000
Расходные детали	5	2 625 000	20	131 250	262 500	2 362 500
Итого по МСФО	100	52 500 000		6 781 250	13 562 500	38 937 500
По данным на 31 декабря 2015 года		52 500 000			5 250 000	47 250 000

Озерные суда

Компонент	Процент общей стоимости	Распределенные затраты	Предполагаемый срок службы	Годовое амортизационное списание	Накопленная амортизация*	Балансовая стоимость
Судовые двигатели	40	8 742 800	10	874 280	3 497 120	5 245 680
Пассажирские сиденья и декор	35	7 649 950	5	1 529 990	6 119 960	1 529 990
Внешние панели судна	10	2 185 700	20	109 285	437 140	1 748 560
Камбуз и уборная	10	2 185 700	10	218 570	874 280	1 311 420
Расходные детали	5	1 092 850	30	36 428	145 712	947 138
Итого по МСФО	100	21 857 000		2 768 553	11 074 212	10 782 788
По данным на 31 декабря 2015 года		21 857 000			2 914 267	18 942 733

** Океанские суда были куплены в 2014 году, поэтому амортизация по ним проводилась в течение двух лет; амортизация по озерным судам, приобретенным в 2012 году, проводилась в течение четырех лет.*

Различия в амортизации наружных панелей судна, камбуза и уборной, а также расходных деталей не столь значительны, как в амортизации судовых двигателей и пассажирских сидений, вследствие чего компания может сгруппировать эти небольшие статьи в один счет и продолжить использовать ставки амортизации за 20 лет для этих остатков.

Другое различие между местными правилами бухгалтерского учета и МСФО заключается в учете балансовой стоимости после первоначального признания. МСБУ 16 дают возможность выбрать учетную политику – модель учета по фактическим затратам или по переоцененной стоимости. В рамках модели учета по фактическим затратам актив учитывается по себестоимости за вычетом накопленной амортизации. В рамках модели учета по переоцененной стоимости стоимость актива можно скорректировать и учесть его по справедливой стоимости на дату переоценки. На практике применение модели учета по переоцененной стоимости весьма обременительно (требуются периодические и последовательные независимые оценки, в рамках которых все

активы класса оцениваются одновременно). Эта модель используется редко. Согласно местным правилам бухгалтерского учета, используется метод оценки по первоначальной стоимости, и переоценка допускается только в исключительных случаях.

Кроме того, согласно МСБУ 16 амортизация начисляется до достижения остаточной стоимости актива. Этот момент следует учитывать, если остаточная стоимость является существенной по отношению к стоимости актива. Согласно местным правилам, остаточные значения часто принимаются равными нулю.

Переход на МСФО также может повлиять на позиции с нулевой стоимостью. Практика в соответствии с местными правилами заключается в том, что внеоборотные активы амортизируют с использованием допустимых налоговых ставок. Эти ставки, как правило, весьма высоки, что приводит к быстрой амортизации определенных активов с гораздо более длительным сроком службы. При переходе на МСФО такие активы должны будут оцениваться по их справедливой стоимости (если компания предпочтет воспользоваться освобождением, по которому справедливая стоимость используется в качестве условной стоимости) или остаточной стоимости, определенной с использованием правил МСБУ 16, т.е. по их фактическому сроку службы.

Положения МСБУ 16 предписывают оценивать активы по стоимости при их первоначальном признании. При этом положения МСФО 1 позволяют компании, впервые применяющей МСФО, учесть основные средства в своем первоначальном отчете о финансовом положении по «условной стоимости» в качестве альтернативы затратам согласно МСБУ 16. Условная стоимость может быть основана на справедливой стоимости на дату перехода, на значении суммы, определенной в рамках предыдущей переоценки, или на условно-справедливой стоимости в соответствии с предыдущими стандартами. Поскольку средняя стоимость компонентов, используемая для определения приблизительного компонентного состава, не является сугубо первоначальными расходами, компания CruiZing, вероятно, предпочтет использовать условную стоимость, что допустимо в соответствии с МСФО 1. Однако следует отметить, что варианты, доступные в соответствии с МСФО 1 в отношении основных средств, являются сложно выполнимыми и требуют тщательного рассмотрения и изучения.

Освобождение, по которому справедливая стоимость используется в качестве условной стоимости, можно применять постатейно. Таким образом, компания должна будет решить, к каким статьям (если таковые имеются) применить это освобождение.

Положения МСБУ 16 также предписывают пересматривать оценки срока службы, остаточную стоимость и метод начисления амортизации не реже одного раза в год.

Обесценение внеоборотных активов

После принятия решения об изменении использования здания и перевода его в арендуемую собственность компания должна будет перевести здание в категорию инвестиционной собственности – в соответствии с МСБУ 40. Инвестиционную собственность оценивают по справедливой стоимости, а изменения справедливой стоимости отражают в составе прибылей и убытков.

Справедливая стоимость здания (рассчитанная по дисконтированным ставкам арендной платы) при переходе на МСФО будет ниже, чем предыдущая остаточная балансовая стоимость, из-за чего в счет прибылей и убытков в 20X3 году будет внесен убыток от обесценения.

Однако последующее восстановление будет считаться увеличением справедливой стоимости инвестиционной собственности и, следовательно, будет отражено как статья доходов в 2015 году, когда ситуация изменится.

В соответствии с местной учетной политикой инвестиционная собственность учитывается по остаточной стоимости, что является стандартным порядком учета в соответствии с местными нормативными актами. В рамках этой модели отсутствуют основания для переоценки стоимости в сторону повышения после уценки. При переходе на МСФО всю инвестиционную собственность необходимо будет оценить по справедливой стоимости.

Чрезвычайная статья

Местные нормативные акты допускают представление некоторых статей в счете о прибылях и убытках в качестве чрезвычайных. Такие статьи должны быть трудно прогнозируемыми, должны выходить за рамки обычной операционной деятельности организации и не должны быть связаны с общими коммерческими рисками организации.

При этом положения МСФО не допускают отдельного раскрытия чрезвычайных статей. Поэтому для целей МСФО нетипичная операция (скорее всего) войдет в состав текущих расходов в отчете о прибылях и убытках компании в 2015 финансовом году.

Это в любом случае вопрос классификации, и суммарный эффект этой операции на чистый доход компании после уплаты налогов останется неизменным независимо от учетной политики компании (МСФО или местные нормативные акты).

Уценка запасов

Реверсирование уценки запасов, учтенной в 2015 году, отвечает требованиям МСФО и местных правил бухгалтерского учета. Местные правила бухгалтерского учета приведены в соответствие со стандартами учета запасов по МСФО. Согласно обоим стандартам, сумма любой уценки запасов до чистой возможной цены продажи относится на счет расходов того периода, в котором имела места уценка или убыток. Кроме того, в стандартах указано, что сумма реверсирования уценки запасов в результате увеличения чистой возможной цены продажи должна быть учтена в виде уменьшения величины запасов, отнесенных на счет расходов периода, в котором имело место реверсирование. Следовательно, нет необходимости вносить какие-либо изменения в эту операцию в соответствии с МСФО.

Какими были бы заключения аудиторской проверки, если бы отчеты за 2015 год были проверены в соответствии с требованиями МСФО

Если бы клиент представил нам эту финансовую отчетность в соответствии с МСФО, некоторые балансовые остатки компании содержали бы неточности. Взяв за основу принятый уровень существенности в 1 млн. евро, мы пришли бы к другим выводам в отношении балансовых остатков финансовой отчетности за 2015 год, если бы мы проводили аудит финансовой отчетности, представленной в соответствии с МСФО. В этой связи следует отметить, что для перехода на МСФО необходимо будет внести существенные изменения в некоторые счета. Проанализировав финансовую отчетность, я пришел к выводу, что следующие счета содержали бы существенные искажения: накопленная амортизация, амортизационные расходы, инвестиционная собственность (искажение в размере 700 000 евро не превышает общий уровень существенности, но, скорее всего, превысит уровень процедурной существенности). На основании приведенного выше анализа я рассчитал влияние МСФО на текущую финансовую отчетность. Стоит отметить, что сумма дохода до уплаты подоходного налога почти на 11 миллионов евро меньше, чем сумма, указанная клиентом.

Если бы мы проводили аудит в соответствии с МСФО, и клиент представил нам существующую финансовую отчетность за 2015 год без внесения каких-либо необходимых корректировок, я бы порекомендовал составить условно положительное аудиторское заключение. В этом заключении мы бы указали остатки по счетам, в которых, по нашему мнению, содержатся искажения. Условно положительное заключение было бы более уместным, чем отрицательное заключение, потому что ошибки (исходя из информации, которую я успел проанализировать) встречаются не во всей финансовой отчетности. Пользователям финансовой отчетности могут быть полезны сведения о других балансовых остатках (например, в отношении запасов) для оценки результатов деятельности компании в текущем году. Нам следует обсудить этот вопрос с финансовым директором компании CruiZing и убедить его в том, что если компания не предпримет никаких действий, есть все основания полагать, что мы не сможем представить положительное аудиторское заключение, если компания CruiZing представит отчетность в соответствии с требованиями МСФО.

Чистый доход до вычета налогов и других чрезвычайных статей	19 405 000
Амортизационные расходы – океанские суда	
Реверсирование расходов по местным правилам бухгалтерского учета	2 625 000
Расходы по МСФО	(6 781 250)
Амортизационные расходы – озерные суда	
Реверсирование расходов по местным правилам бухгалтерского учета	728 567
Расходы по МСФО	(2 768 553)
Признание увеличения стоимости инвестиционной собственности	700 000
Чрезвычайные расходы	(5 400 000)
Скорректированный чистый доход до вычета налогов по МСФО	8 508 764

Первое применение МСФО для компании CruiZing

Ввиду перехода на МСФО возник ряд моментов, требующих особого внимания со стороны клиента, которые мы должны включить в нашу программу аудита. Я начну с рассмотрения ситуации с точки зрения клиента и опишу последствия для аудита в следующей части моей записки.

Клиент заявил, что предпримет все необходимые действия в 2018 году, чтобы его отчетность соответствовала требованиям МСФО. К сожалению, клиент не может ждать до 2018 года.

Чтобы применить требования МСФО к отчетам на конец 2018 года, клиент высказал следующие соображения относительно сроков:

- Сравнительные показатели следует пересчитать исходя из требований новой политики. Если речь о декабре 2018 года, пересчитывать исходя из требований МСФО следует сравнительные показатели за 2017 год.
- Для пересчета показателей отчета о прибылях и убытках за 2017 год данные балансового отчета на 1 января 2017 года (то есть на 31 декабря 2016 года) должны быть доступны с учетом требований МСФО.
- Следовательно, компания CruiZing должна будет решить до конца этого года (2016 года), какие показатели необходимо пересчитать ретроспективно, какие показатели будут пересчитаны с этого момента и в отношении каких показателей у них есть выбор.
- Кроме того, если речь идет о статьях финансовых отчетов, подлежащих оценке, такие оценки должны быть произведены в «реальном времени» без применения ретроспективного подхода, значит оценивать необходимо данные от декабря 2016 года.

Эти моменты необходимо доходчиво объяснить финансовому директору компании CruiZing, поскольку действия необходимо предпринять немедленно, если компания желает соответствовать требованиям для перехода на МСФО.

Переход на МСФО выходит далеко за рамки простого рассмотрения определенных операций и принципов учета. Некоторые другие моменты, к которым клиент должен быть готов на этом этапе:

- намеченная реализация и планирование;
- пересмотр учетных политик, для которых необходимо разработать толкования и оценки, особенно в тех сферах, где новая политика предусматривает возможность выбора;
- выявление и устранение проблем с получением данных для поддержания новых стандартов;
- переподготовка персонала, в том числе членов аудиторского комитета и правления компании CruiZing;
- анализ других сфер, на которые может повлиять применение МСФО, таких как механизмы компенсации и долговые обязательства.

МСФО 1 (первое применение МСФО)

В МСФО 1 изложены требования к предприятию, которое впервые применяет МСФО и составляет финансовую отчетность в соответствии с МСФО. Стандарт содержит рекомендации для компаний в отношении применения МСФО и, как следствие, применяется только в момент перехода. В МСФО 1 также прописано, следует ли применять каждый стандарт ретроспективно или ретроактивно. В случае нашего клиента эти стандарты будут применяться к финансовой отчетности по состоянию на 31 декабря 2018 года.

Согласно МСФО 1, финансовую отчетность представляют так, как если бы компания, впервые применяющая МСФО, всегда представляла финансовую отчетность в соответствии с МСФО, поэтому сравнительные показатели также необходимо представить с применением МСФО. МСФО 1 предписывает применять требования МСФО ретроспективно, кроме некоторых обязательных исключений и необязательных освобождений. Это значит, что некоторые активы и обязательства возможно придется признать / прекратить признание или перевести в другую категорию, чтобы их можно было учесть и представить в соответствии с требованиями МСФО в ситуациях, когда требования МСФО отличаются от действующих общепризнанных принципов бухгалтерского учета.

Основным обязательным исключением является требование проводить оценку в режиме «реального времени», не прибегая к ретроспективному подходу. Другими словами, компании нельзя использовать информацию,

которая стала доступной после проведения предыдущих оценок (за исключением случаев исправления ошибок). Как отмечалось ранее, это значит, что компании придется провести все необходимые оценки до конца 20X6 года. Кроме того, согласно требованиям МСФО 1, следующие стандарты МСФО должны применяться перспективно:

- требования о прекращении признания в МСБУ 39 «Финансовые инструменты: признание и оценка» (за исключением случаев наличия достаточной информации для ретроспективного применения, когда компания имеет возможность это сделать);
- учет хеджирования (МСБУ 39);
- неконтрольные доли участия (МСБУ 27).

Нам нужно более детально изучить влияние этих обязательных исключений на компанию CruiZing, если такое влияние вообще существует.

В МСФО 1 также указаны необязательные освобождения для различных разделов, когда издержки ретроспективного применения этого стандарта могут быть больше, чем выгода для пользователей финансовой отчетности. Одно из таких освобождений уже было описано выше, когда речь шла об оценке основных средств. Другие освобождения относятся к:

- объединениям бизнеса – например, компания может не пересматривать распределение цены покупки;
- вознаграждениям работникам – например, используя пенсионные планы с установленными выплатами, компания может признать все совокупные актуарные прибыли и убытки на дату начального баланса в соответствии с МСФО.

Некоторые другие освобождения относятся к инвестициям в дочерние компании, ассоциированные компании и совместные предприятия, а также к указанию и оценке финансовых инструментов.

Компания CruiZing также должна будет указать, как переход от предыдущих стандартов к МСФО повлиял на ее финансовое положение, финансовые показатели и движение денежных средств. Для этого необходимо будет провести различные сверки капитала, совокупного дохода и убытков от обесценения. Эти сведения должны быть раскрыты достаточно подробно, чтобы пользователи финансовой отчетности понимали существенные корректировки, внесенные в результате применения МСФО. Исходя из примера, представленного ранее относительно влияния МСФО на отчетность за 2015 год, финансовый директор компании CruiZing должен быть уверен в том, что эта работа выполнена эффективно, чтобы объяснить акционерам причину существенных изменений в финансовых показателях (исходя из предположения об аналогичном влиянии на показатели при фактическом применении МСФО).

Еще одним важным моментом при переходе является применение стандартов, действующих на дату перехода, а не стандартов, которые действовали в момент проведения предполагаемых операций.

Изменения в программе аудита, обусловленные изменениями в стандартах

Применение МСФО клиентом

В программу аудита на 2016 год необходимо включить проверку следующей информации:

- понимание клиентом того, какие требования МСФО будут на них влиять, и в каких сферах они собираются вносить изменения;
- данные и оценки клиента, которые они собрали и провели в ходе подготовки к применению МСФО в 2018 году;
- понимание клиентом того, какие изменения должны быть применены ретроспективно, а какие – перспективно.

В зависимости от позиции финансового директора в отношении применения МСФО, в этих сферах могут возникнуть некоторые проблемы, поэтому нам следует учитывать эти моменты в нашей работе с материалами 2016 года, хотя их не будут использовать до 2018 года.

Процедуры аудита отдельных счетов в соответствии с МСФО

Основные средства

Чтобы проверить правильность распределения затрат на основные средства, мы должны узнать подтвержденные взвешенные значения компонентов (например, стоимость двигателя составляет 40% от стоимости судна). Одним из методов подтверждения обоснованности оценок являются среднеотраслевые показатели оценки стоимости круизных лайнеров. Мы также можем узнать стоимость запасных частей для каждого компонента (например, двигателя), рассчитать и сравнить процентное отношение стоимости каждой замены к общей стоимости судна с оценкой клиента.

Мы также должны проверить точность предоставленных клиентом оценок срока службы. Точные оценки срока службы помогут повысить точность амортизационных расходов. Одним из способов проверки точности срока службы различных компонентов судна является использование отраслевой статистики. Мы также можем навести справки о предыдущей работе клиента. Например, мы можем определить, сколько отработал каждый компонент, замененный на прошлых судах, и сравнить эти данные с текущими оценками срока службы, предоставленными клиентом. (Возможно, нам придется внести коррективы с учетом технологических разработок, которые увеличивают срок службы существующих компонентов)

Нам следует проверить точность новых амортизационных графиков клиента, соответствующих МСФО. Для этого мы можем повторно выполнить расчеты.

Обесценение внеоборотных активов

Мы должны проверить пересмотренную оценку проверки здания на обесценение. Например, нам следует проверить точность расчетов клиента. Для этого мы должны в случае необходимости повторно выполнить расчеты. Мы также должны проверить пересмотренную оценку будущих денежных потоков от актива.

Для этого нам следует получить копию договора и сопоставить ежемесячный доход, полученный компанией CruiZing (5 000 евро в месяц), и срок действия договоренности (10 лет) с договором.

Чрезвычайная статья и запасы

Наш план аудита в отношении этих двух балансовых остатков существенно не изменится. Работа, проведенная с чрезвычайными статьями, будет применима в будущем к балансовым остаткам текущих расходов. Поскольку МСФО соответствуют местным нормативным актам, программа аудита по проверке запасов останется неизменной при переходе компании на МСФО.

Анализ системы денежных выплат

Проводя предварительный анализ новой системы денежных выплат, я отметил некоторые недостатки. Ниже я описал эти проблемы и возможные способы их решения.

Управляющий камбузом каждого лайнера имеет корпоративную кредитную карту для оплаты покупок, сделанных непосредственно перед отплытием. Все счета по кредитным картам отправляют на оплату непосредственно в отдел кредиторской задолженности. В новой системе не предусмотрена проверка обоснованности или характера затрат. Это дает возможность управляющему делать покупки для себя, которые оплачивает компания. Управляющий также передает свою корпоративную кредитную карту другому лицу для оплаты покупок. Передача корпоративной кредитной карты в распоряжение (и пользование) другому лицу увеличивает риск неавторизованных транзакций. Кроме того, такой способ приобретения может оказаться не самым эффективным даже для товаров, приобретаемых для круизов. Если бы компания координировала закупки для всех круизов, она могла бы воспользоваться скидками или специальными предложениями поставщиков ввиду большого объема заказа. Несмотря на то, что кредитные карты выдают управляющим камбузом для совершения покупок с целью удовлетворить особые пожелание в отношении питания, можно минимизировать такие покупки, заранее определив общие предпочтения.

Для решения проблем с кредитными картами компания должна назначить менеджера, отвечающего за закупки, чтобы он проверял и утверждал расходы управляющих камбузом до момента оплаты. Любые необычные покупки необходимо проверять вместе с управляющими камбузом, и с них следует взыскивать стоимость любых личных покупок. Менеджер, отвечающий за закупки, также должен рассмотреть возможность оптовой закупки всех товаров, необходимых для круизных лайнеров, с целью воспользоваться скидками, и разработать

программу закупок, в рамках которой необходимость в покупках в последнюю минуту будет возникать лишь в редких случаях. Необходимо принять меры, чтобы старшие члены экипажа не использовали политику применения кредитной карты для сокрытия недостатков планирования.

Возможно, имеет смысл взимать с членов экипажа, пользующихся корпоративными кредитными картами в личных целях, плату за администрирование или взносы за такое использование. Это позволит избежать использования корпоративных карт в личных целях ввиду того, что такое использование могут отнести на счет корпоративных расходов, а также с учетом уровня организации, необходимого для разделения и сбора сведений об использовании для личных целей.

Оплату счетов не отслеживают с целью гарантировать оплату всех счетов. Например, счет компании The Clean Company на сумму 25 980 евро должен был быть оплачен 15 февраля, но все еще не оплачен по состоянию на конец марта. Вероятно, сроки оплаты счетов не соблюдаются потому, что полученные счета хранят в папке и вносят в систему только после их оплаты. Такой способ оплаты создает определенные проблемы для компании. Во-первых, это увеличивает риск того, что о счете забудут или оплатят его несвоевременно, поскольку сроки оплаты никто не контролирует. Забытые счета, которые не были внесены в систему, негативно влияют на точность остатка кредиторской задолженности. Такой тип ошибок может привести к занижению кредиторской задолженности и сопутствующих расходов или счета активов. Несвоевременно оплаченные счета негативно влияют на денежный поток компании ввиду упущенных скидок за своевременную оплату и необходимости уплачивать комиссии и проценты за просрочку. Для снижения этих рисков все счета следует вносить в систему при получении. Это не только гарантирует точность данных по кредиторской задолженности, но также позволит менеджеру, отвечающему за кредиторскую задолженность, отслеживать неоплаченные счета и оплачивать все счета в срок. Кроме того, регистрация счетов поставщиков только в момент оплаты может привести к искажениям в ежеквартальной или ежемесячной финансовой отчетности, а именно к занижению обязательств и расходов. Это приведет к значительным искажениям в последнем квартале года, когда мы обнаружим эти неучтенные расходы, и эксплуатационные расходы в проверенной годовой финансовой отчетности значительно превысят показатели трех промежуточных отчетов. Кроме того, любые управленческие решения, принятые исходя из этих промежуточных отчетов, будут основаны на неточной информации о реальных эксплуатационных расходах.

Все сотрудники отдела кредиторской задолженности уполномочены оплачивать любые счета, полученные компанией. Когда сотрудник, отвечающий за кредиторскую задолженность, получает счет от нового поставщика, он уполномочен внести нового поставщика в систему. В настоящее время сотрудники, отвечающие за кредиторскую задолженность, имеют широкие полномочия в цикле денежных выплат. Отсутствие необходимости получить разрешение третьих лиц для внесения данных о новом поставщике или для оплаты счетов дает возможность заниматься мошенническими операциями. Например, сотрудник, отвечающий за кредиторскую задолженность, может легко внести в систему фиктивную компанию, затем создавать и оплачивать счета для этой фиктивной компании и получать при этом деньги. Таким образом, этот сотрудник может относительно легко присвоить деньги компании. Для предотвращения этого риска компания должна ограничить количество пользователей, обладающих полномочиями создавать новые учетные записи поставщиков. Например, для создания новой учетной записи будет необходимо разрешение контроллера или регионального менеджера организации. Кроме того, поскольку для оплаты счетов не требуется разрешение, компания может по ошибке оплатить товары, которые она не заказывала или не получила. Чтобы этого не произошло, сотрудники, отвечающие за кредиторскую задолженность, должны убедиться, что счет соответствует заказу на покупку и накладной, подтверждающей получение товара, и имеется разрешение соответствующих лиц.

Старшие члены экипажа также обладают полномочиями предоставлять платежные реквизиты компании CruiZing для совершения любой покупки. Информацию о такой покупке направляют в отдел кредиторской задолженности, где указанную сумму оплачивают без дополнительной проверки. Такой подход дает возможность членам экипажа делать покупки в личных целях или тратить деньги компании CruiZing на ненужные для круизов приобретения. Например, проводя проверку, я заметил счет за электронное оборудование, приобретенное старшим членом экипажа. Хотя это оборудование могли использовать во время круиза, я также не исключаю возможность того, что член экипажа купил электронное оборудование для себя. В целом, в системе заказов компании необходимо предусмотреть соответствующие разрешения для всех покупок, чтобы у экипажа было меньше возможностей покупать личные вещи за счет средств компании, и обеспечить лучший контроль таких покупок с точки зрения ответственности и полномочий. Разрешение представителям компании предоставлять платежные реквизиты позволяет обойти меры контроля (например, обеспечить целесообразность покупок в плане их стоимости и необходимости). Однако в ситуации с компанией CruiZing такие покупки можно допустить

в порядке исключения, чтобы обеспечить готовность судов в любое время. Следовательно, необходимо предусмотреть процедуры контроля, гарантирующие действительность и оправданность расходов в случае исключения. Например, любые покупки, совершенные старшими членами экипажа сверх определенного предела (скажем, 1 000 евро), должны быть проверены контролером или руководителем отдела компании до момента их оплаты. Учитывая стоимость проведения таких проверок (и потенциальные трудности при решении возможных проблем по факту), целесообразно ограничить исключения чрезвычайными обстоятельствами.

Процедуры аудита

Согласно моей предварительной оценке новой политики денежных выплат, некоторые средства контроля точности и полноты кредиторской задолженности недостаточно эффективны. Если в ближайшее время средства контроля не будут доработаны, мы не сможем полагаться на них при проведении проверки в следующем году. Даже если средства контроля будут доработаны в ближайшее время, текущий финансовый год начался уже давно (сейчас март), и вполне вероятно, что мы сможем положиться на них только во второй половине года. Это увеличит риск недостаточности контрольных процедур при выполнении задания. Чтобы снизить общий риск при выполнении задания до приемлемого уровня, нам следует увеличить объем проводимых проверок на существенность.

6.3

Примеры систем баллов

В настоящем разделе представлены подробные системы баллов, которые используются для оценки ответов кандидатов на основе компетенций.

Системы баллов, разработанные для каждого результата обучения, служат основой для согласованной оценки кандидатов.

Каждый уровень системы является сводным и основывается на предыдущем уровне. Например, кандидат, получивший оценку «превосходит ожидаемый результат», должен сначала выполнить, а затем перевыполнить требования критериев для оценки «соответствует ожидаемому результату».

Системы баллов разделены на категории «Технические результаты обучения», «Профессиональные навыки» и «Профессиональные ценности, этические принципы и подходы».

В конце раздела представлена Сводная таблица показателей кандидата, предназначенная для внесения результатов кандидата на экзамене и определения итоговой оценки.

ПРИМЕРЫ СИСТЕМ БАЛЛОВ ДЛЯ КЕЙСОВ

ТЕХНИЧЕСКИЕ РЕЗУЛЬТАТЫ ОБУЧЕНИЯ

T-FAR-3	**Уровень 2**	**Применение национальных правил бухгалтерского учета, отличных от МСФО, к операциям и другим событиям**

Основной вопрос: Разъяснил ли кандидат национальные правила бухгалтерского учета в части, касающейся основных счетов?

0	Нет ответа	☐ Не пытался дать ответ или ответ недостаточно полный для оценки
1	Значительно ниже ожидаемого результата	☐ Точно разъяснил национальные правила бухгалтерского учета для ОДНОГО из следующих счетов: основные средства, обесценение здания, чрезвычайная статья, запасы ☐ Другое
2	Ниже ожидаемого результата	☐ Точно разъяснил национальные правила бухгалтерского учета для ДВУХ из следующих счетов: основные средства, обесценение здания, чрезвычайная статья, запасы ☐ Другое
3	Соответствует ожидаемому результату	☐ Точно разъяснил национальные правила бухгалтерского учета для ТРЕХ из следующих счетов: основные средства, обесценение здания, чрезвычайная статья, запасы ☐ Другое
4	Превосходит ожидаемый результат	☐ Точно разъяснил национальные правила бухгалтерского учета для ВСЕХ следующих счетов: основные средства, обесценение здания, чрезвычайная статья, запасы ☐ Другое

Страница(-ы)[1]: _____

Примечания: _____

[1] *Ссылка на страницу(-ы) в ответе кандидата, где представлен ответ на этот вопрос*

T-FAR-4	Уровень 2	Применение МСФО к операциям и другим событиям

Основной вопрос: Разъяснил ли кандидат требования МСФО в части, касающейся основных счетов?

0	Нет ответа	☐ Не пытался дать ответ или ответ недостаточно полный для оценки
1	Значительно ниже ожидаемого результата	☐ Точно разъяснил требования МСФО для ОДНОГО из следующих счетов: основные средства, обесценение здания, чрезвычайная статья, запасы ☐ Другое
2	Ниже ожидаемого результата	☐ Точно разъяснил требования МСФО для ДВУХ из следующих счетов: основные средства, обесценение здания, чрезвычайная статья, запасы ☐ Другое
3	Соответствует ожидаемому результату	☐ Точно разъяснил требования МСФО для ТРЕХ из следующих счетов: основные средства, обесценение здания, чрезвычайная статья, запасы ☐ Другое
4	Превосходит ожидаемый результат	☐ Точно разъяснил требования МСФО для ВСЕХ следующих счетов: основные средства, обесценение здания, чрезвычайная статья, запасы ☐ Другое

Страница(-ы): _____

Примечания: _____

T-FAR-5	Уровень 2	Оценка целесообразности учетной политики, применяемой для подготовки финансовой отчетности

Основной вопрос: Дал ли кандидат рекомендации в отношении важных решений, которые клиент должен принять при переходе на МСФО, и объяснил ли влияние на хронологию отчетности клиента?

0	Нет ответа	☐ Не пытался дать ответ или ответ недостаточно полный для оценки
1	Значительно ниже ожидаемого результата	☐ Объяснил клиенту, что ему необходимо определиться с политикой и оценками до начала года, в котором будет осуществлен переход ☐ Другое
2	Ниже ожидаемого результата	☐ Объяснил, почему клиент должен принять решение о политике и оценках к концу 20X6 года с целью представить отчетность, как если бы требования МСФО применялись всегда ☐ Другое
3	Соответствует ожидаемому результату	☐ Объяснил, почему клиент должен принять решение о политике и оценках к концу 20X6 года с целью представить отчетность, как если бы требования МСФО применялись всегда, А ТАКЖЕ ☐ Проанализировал как минимум 3 обязательных исключения и/или необязательных освобождения ☐ Другое
4	Превосходит ожидаемый результат	☐ Разъяснил дополнительные требования к раскрытию информации и необходимость провести сверки ☐ Другое

Страница(-ы): _____

Примечания: _____

T-FAR-9	**Уровень 3**	**Оценка подготовки компанией финансовой отчетности, во всех существенных отношениях соответствующей применимым стандартам финансовой отчетности и нормативным требованиям**

Основной вопрос: Сделал ли кандидат вывод о существенных остатках и провел ли сверку чистого дохода до вычета налогов и чрезвычайных статей согласно местным правилам с чистым доходом до вычета налогов согласно МСФО?

0	Нет ответа	☐ Не пытался дать ответ или ответ недостаточно полный для оценки
1	Значительно ниже ожидаемого результата	☐ Дал пояснения по ОДНОМУ счету, содержащему существенные искажения ☐ Другое
2	Ниже ожидаемого результата	☐ Дал пояснения по ДВУМ счетам, содержащим существенные искажения ☐ Другое
3	Соответствует ожидаемому результату	☐ Дал пояснения по МИНИМУМ ДВУМ счетам, содержащим существенные искажения, А ТАКЖЕ ☐ Представил обоснованную сверку чистого дохода с учетом результатов анализа ☐ Другое
4	Превосходит ожидаемый результат	☐ Дал пояснения по МИНИМУМ ДВУМ счетам, содержащим существенные искажения, *уделив особое внимание уровню существенности*, А ТАКЖЕ ☐ Представил полную сверку чистого дохода с учетом результатов анализа ☐ Другое

Страница(-ы): _____

Примечания: _____

Т-А-6	Уровень 3	**Разработка и/или выполнение соответствующих процедур аудита финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами аудита и применимыми законами и постановлениями**

Основной вопрос: Разъяснил ли кандидат национальные правила бухгалтерского учета в части, касающейся основных счетов?

0	Нет ответа	☐ Не пытался дать ответ или ответ недостаточно полный для оценки
1	Значительно ниже ожидаемого результата	☐ Отметил необходимость внесения изменений в программу аудита для представления отчетности по МСФО ИЛИ ☐ Отметил недостатки средств контроля, предусмотренных для новой системы денежных выплат ☐ Другое
2	Ниже ожидаемого результата	☐ Определил, что основные средства и убытки от обесценения являются счетами, по которым необходимо внести изменения в программу аудита, ИЛИ ☐ Объяснил, что недостатки средств контроля, предусмотренных для новой системы денежных выплат, означают, что на них нельзя положиться (т.е. требуются другие процедуры проверки по существу) ☐ Другое
3	Соответствует ожидаемому результату	☐ Пояснил, какие изменения необходимо внести в программу аудита в отношении основных средств и обесценения здания, А ТАКЖЕ ☐ Объяснил, что недостатки средств контроля, предусмотренных для новой системы денежных выплат, означают, что на эти средства нельзя положиться (т.е. требуются другие процедуры проверки по существу) ☐ Другое
4	Превосходит ожидаемый результат	☐ Пояснил, какие изменения необходимо внести в программу аудита в отношении основных средств и обесценения здания, А ТАКЖЕ ☐ Объяснил, на какие предпосылки больше всего повлияют недостатки средств контроля, предусмотренных для новой системы денежных выплат, и связанную с этим необходимость внедрить другие процедуры проверки по существу, а не просто полагаться на средства контроля ☐ Другое

Страница(-ы): _____

Примечания: _____

Т-А-10	Уровень 3	**Разработка надлежащего аудиторского заключения и соответствующего аудиторского отчета, включая рассмотрение ключевых вопросов аудита в соответствии с обстоятельствами**

Основной вопрос: Решил ли кандидат, какое аудиторское заключение было бы подходящим, если бы аудит проводился в соответствии с требованиями МСФО?

0	Нет ответа	☐ Не пытался дать ответ или ответ недостаточно полный для оценки
1	Значительно ниже ожидаемого результата	☐ Определил, что положительное аудиторское заключение вряд ли может быть составлено ☐ Другое
2	Ниже ожидаемого результата	☐ Пояснил, что, скорее всего, будет составлено условно положительное или отрицательное заключение ☐ Другое

3	Соответствует ожидаемому результату	☐ Пояснил, что условно положительное заключение было бы наиболее подходящим ☐ Другое
4	Превосходит ожидаемый результат	☐ Объяснил, что условно положительное заключение было бы наиболее подходящим ввиду того, что ошибки не являются серьезными ☐ Другое

Страница(-ы): _____

Примечания: _____

T-GRI-4	**Уровень 2**	**Анализ компонентов внутреннего контроля, связанных с финансовой отчетностью**

Основной вопрос: Оценил ли кандидат новую систему денежных выплат и представил ли рекомендации относительно недостатков и возможных решений?

0	Нет ответа	☐ Не пытался дать ответ или ответ недостаточно полный для оценки
1	Значительно ниже ожидаемого результата	☐ Описал общие недостатки новой системы денежных выплат ☐ Другое
2	Ниже ожидаемого результата	☐ Пояснил как минимум два недостатка новой системы денежных выплат ☐ Другое
3	Соответствует ожидаемому результату	☐ Пояснил как минимум два недостатка новой системы денежных выплат, А ТАКЖЕ ☐ Предложил способы исправления отмеченных недостатков ☐ Другое
4	Превосходит ожидаемый результат	☐ Пояснил как минимум три недостатка новой системы денежных выплат, А ТАКЖЕ ☐ Предложил способы исправления отмеченных недостатков ☐ Другое

Страница(-ы): _____

Примечания: _____

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЕ НАВЫКИ

Профессиональные навыки сгруппированы в одну систему баллов. Приведенные примеры не являются исчерпывающими, приемлемы другие способы демонстрации навыков.

PS-I, PS-C, PS-P, PS-O	**Уровень 2**	**Профессиональные навыки - интеллектуальные, коммуникативные, личные, организационные**

0	Нет ответа	☐ Не пытался дать ответ или ответ недостаточно полный для оценки
1	Значительно ниже ожидаемого результата	☐ Продемонстрировал 1 или 2 примера профессиональных навыков
2	Ниже ожидаемого результата	☐ Продемонстрировал 3 примера профессиональных навыков

3	Соответствует ожидаемому результату	☐ Продемонстрировал 4 или 5 примеров профессиональных навыков
4	Превосходит ожидаемый результат	☐ Продемонстрировал 6+ примеров профессиональных навыков

Примеры продемонстрированных профессиональных навыков включают (отметьте примеры, представленные в ответе):

- ☐ рекомендации относительно решений, учитывающие потребности клиента с разных точек зрения (принятие решений, управление изменениями и т.д.)
- ☐ выявление проблем, выходящих за рамки составления отчетности при переходе на МСФО (например, планирование, обучение, сбор данных)
- ☐ инициативное рассмотрение аргументов клиента
- ☐ логическая оценка необходимых изменений посредством систематической проработки вопросов
- ☐ убедительное представление предмета обсуждения с целью убедить клиента изменить его мнение
- ☐ четкая подача информации
- ☐ подготовка структурированного ответа
- ☐ дипломатичное изложение вопросов
- ☐ другое:

Страница(-ы): _____

Примечания: _____

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЕ ЦЕННОСТИ, ЭТИЧЕСКИЕ ПРИНЦИПЫ И ПОДХОДЫ

Профессиональные ценности, этические принципы и подходы сгруппированы в одну систему баллов. Приведенные примеры не являются исчерпывающими, приемлемы другие способы демонстрации ценностей, принципов и норм.

PV-J, PV-ETH, PV-PI	**Уровень 2**	**Профессиональные ценности, этические принципы и подходы - профессиональный скептицизм и суждение, этические принципы и приверженность соблюдению общественных интересов**

0	Нет ответа	☐ Не пытался дать ответ или ответ недостаточно полный для оценки
1	Значительно ниже ожидаемого результата	☐ Продемонстрировал 1 пример ценностей, принципов и подходов
2	Ниже ожидаемого результата	☐ Продемонстрировал 2 примера ценностей, принципов и подходов
3	Соответствует ожидаемому результату	☐ Продемонстрировал 3 примера ценностей, принципов и подходов
4	Превосходит ожидаемый результат	☐ Продемонстрировал 4+ примера ценностей, принципов и подходов

Приведенные примеры профессиональных ценностей, этических принципов и подходов включают (не ограничиваясь):

☐ проявленный здравый смысл при определении лучшего плана действий для клиента и команды аудиторов

☐ рекомендации подробнее изучить некоторые области, прежде чем принимать решение

☐ повышение качества аудита посредством объяснения ожидаемых трудностей при проведении аудита и способов их устранения

☐ рекомендации относительно необходимости объяснить изменения заинтересованным сторонам

☐ другое:

Страница(-ы): _____

Примечания: _____

СВОДНАЯ ТАБЛИЦА ПОКАЗАТЕЛЕЙ КАНДИДАТА

Результат обучения	**Уровень**	**Оценка**	**Взвешенный максимум (уровень × 4)**	**Взвешенная оценка (уровень × оценку)**
T-FAR-3	2		8	
T-FAR-4	2		8	
T-FAR-5	2		8	
T-FAR-9	3		12	
T-A-6	3		12	
T-A-10	3		12	
T-GRI-4	2		8	
Профессиональные навыки	2		8	
Профессиональные ценности, этические принципы и подходы	2		8	
Общее количество результатов обучения = 9	Макс. балл = 36	Фактический балл =	Общий взвешенный максимум = 84	Взвешенный итоговый показатель =
Фактический балл (%)				

6.4

Примеры проверенных ответов кандидатов

Настоящий раздел состоит из двух частей: (1) пример ответа кандидата к разделу I «Комплексный практический экзамен»; и (2) заполненные системы баллов из раздела III, примененные к примеру ответа кандидата.

Часть 1 является примером того, какой ответ может дать потенциальный кандидат в условиях проведения экзамена. Ответ не обязательно должен быть полным или абсолютно компетентным, как пример решения, представленный в разделе II.

В части 2 системы баллов из раздела III применяются к примеру ответа кандидата с целью показать процесс оценки с использованием систем баллов. Также представлены примеры решений, лежащих в основе окончательной оценки о компетентности / некомпетентности, которые должны принять проверяющие.

6.4.1

Пример ответа кандидата

ОТВЕТ 1
СТРАНИЦА 1

ПРИМЕР КЕЙСА

Кому: С. Деккер (SF)
От: независимый аудитор (SA)
Дата: 26 марта 2016 года
Кас.: Компания CruZing Ltd. (CL) - переход на МСФО и новая система денежных выплат

В продолжение нашей недавней встречи и во исполнение Вашей просьбы принять меры по ряду вопросов, связанных с запланированным переходом компании CL на МСФО и внедрением новой системы денежных выплат, я подготовил эту служебную записку и соответствующие приложения. В записке представлены ответы по каждому Вашему вопросу и отдельным пунктом представлен анализ. В конце записки также представлены общие или взаимосвязанные комментарии. Если Вам потребуется дополнительная информация или пояснения, пожалуйста, свяжитесь со мной.

С уважением,
SA

ОТВЕТ 2
СТРАНИЦА 1

ПЕРЕХОД НА МСФО – ОСНОВНЫЕ СЧЕТА - МЕСТНЫЕ ПРИНЦИПЫ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА В СРАВНЕНИИ С ТРЕБОВАНИЯМИ МСФО И Т.Д.

Основные средства

В настоящее время компания CL использует метод первоначальной стоимости для учета своих основных средств. Соответственно, справедливая стоимость не учитывается, и компоненты существующих категорий основных средств не выделяются. Этот подход приемлем в соответствии с местными принципами бухгалтерского учета, но не приемлем для МСФО. Согласно требованиям МСФО, компоненты должны учитываться отдельно по их справедливой стоимости, для чего компании CL придется проделать большую работу, включая пересчет

амортизации в рамках этого подхода. Необходимо будет определить амортизацию и балансовую стоимость за предыдущий год для подготовки сравнительных таблиц отчетов.

Чтобы перейти на учет по справедливой стоимости, компания CL должна определить справедливую стоимость каждого своего судна и здания. Для целей сопоставления это следует сделать сразу. Им также придется нанять эксперта для проведения оценки на конец года. Компания CL должна определить справедливую стоимость компонентов судна и учесть каждый компонент отдельно в рамках учета по справедливой стоимости.

Учитывая количество судов и компонентов, а также принадлежащих компании зданий, компании CL следует сразу приступить к оценке. Я не подготовил таблицу Excel, чтобы показать распределение общей стоимости судна по компонентам, поскольку это довольно простая задача.

Обесценение внеоборотных активов

Изменив способ использования собственности на озере Маджестик, компания CL уценила свое здание. Такая уценка была уместной в соответствии с местными стандартами бухгалтерского учета, поскольку цена продажи упала ниже себестоимости. Если компания CL перейдет на учет своих основных средств по справедливой стоимости, собственность на озере Маджестик будет переоценена в соответствии с этим подходом. Если учет по справедливой стоимости еще не используется, то с увеличением дохода от аренды, связанного с предложением французской кинокомпании, стоимость собственности на озере Маджестик необходимо увеличить на 700 000 евро.

Чрезвычайные статьи

Согласно требованиям МСФО, потерю судна можно отразить отдельной статьей в отчете о прибылях и убытках, но нельзя представить в виде чрезвычайной статьи. Если бы компания CL настаивала на применении чрезвычайной статьи, нам бы пришлось дать условно-положительное заключение.

Посмотрев на проблему шире, я не считаю, что применение чрезвычайной статьи было целесообразным даже в соответствии с местными стандартами бухгалтерского учета, поскольку штормы относятся к нормальным условиям, с которыми сталкиваются круизные компании, и не являются чрезвычайными по своей природе. Мне показался необычным тот факт, что уничтоженный корабль не был застрахован. Нам следует рекомендовать компании CL пересмотреть их страховое покрытие с учетом масштаба деятельности компании. Акционеры публичных компаний подали бы в суд на Совет директоров, если бы не было обеспечено надлежащее страховое покрытие.

Запасы

Оценка запасов проводится по методу С/ЧВЦП. Решение снизить цену продажи до уровня ниже себестоимости в период низкого спроса по причине плохой погоды могло иметь смысл с точки зрения движения денежных средств, но ссылка на плохую погоду для списания запасов, которые будут проданы в будущем, сомнительна, особенно учитывая тот факт, что при нормальных условиях можно будет вернуться к обычным ценам продажи. Независимо от необходимости провести уценку, местные стандарты бухгалтерского учета не допускают реверсирование уценок, поскольку их нельзя отменить (можно только внести). Согласно требованиям МСФО, уценку можно отменить и отразить в счете прибылей и убытков.

Сверка чистого дохода до вычета налогов и чрезвычайных статей в соответствии с местными нормативными актами к МСФО

Чистый доход до вычета налогов и чрезвычайных статей	19 405 000 евро
Корректировка на амортизацию (см. расчеты)	- 5 569 273 евро
Корректировка на уценку запасов	269 000 евро
Чрезвычайная статья, которую нельзя учесть как таковую	- 5 400 000 евро
Чистый доход до вычета налогов по МСФО	8 704 727 евро

В целом, кажется, что компания CL по большей части правильно следовала местным принципам учета. Из вышеприведенного анализа следует, что нам бы пришлось представить условно-положительное заключение, если бы компания перешла на МСФО, и если мы представим анализ финансовому директору, он поймет, что процесс перехода на МСФО более сложный, чем они предполагали. Им придется учесть этот момент при переходе на МСФО, так как это повлияет на доход до вычета налогов. Управление изменениями с целью превращения компании CL в публичное акционерное общество станет важной задачей финансового директора, и если мы сможем помочь компании CL с осуществлением этого плана, это положительным образом отразиться на наших отношениях с компанией и наших гонорарах.

ОТВЕТ 2
СТРАНИЦА 3

Системы денежных выплат

Новая система денежных выплат компании CL имеет несколько недостатков в разных сферах. Во-первых, эта система работает не так, как должна, поскольку счет-фактура A, который мне показал сотрудник, отвечающий за систему, должен был быть оплачен 15 февраля, но все еще не оплачен. Оплата просрочена на полтора месяца. Таким образом, система не способствует более эффективной и удобной оплате.

Новая система, позволяющая совершать покупки в последнюю минуту с использованием корпоративной кредитной карты, хороша тем, что она позволяет удовлетворить потребности гостей и является лучшей альтернативой наличным, т.к. копии чеков теперь направляют сразу в отдел кредиторской задолженности. Нам нужно будет разработать соответствующую процедуру аудита, чтобы проанализировать расходы по корпоративной карте и убедиться, что все покупки совершают для удовлетворения нужд компании CL, а не лица, пользующегося кредитной картой.

Отправка счетов напрямую в головной офис компании – это отличная идея, поскольку таким образом счета не потеряются. В отделе кредиторской задолженности должен быть назначен сотрудник, отвечающий за своевременную оплату этих счетов. Эту задачу будет легче решить, если лицо, на которое возложена такая обязанность, будет направлять счета на оплату в момент их получения. В настоящее время никто из руководителей не занимается проверкой счетов и принятием их к оплате. Такую процедуру необходимо предусмотреть. Возможно, также стоит обеспечить создание заказов на покупку, которые затем можно сопоставить со счетами.

Возможность для сотрудников отдела кредиторской задолженности вносить данные о новых поставщиках упростит подготовку счетов к оплате. При этом любые новые поставщики, счета которых будут приняты к оплате, должны быть согласованы с руководителем, и этот руководитель должен убедиться в существовании поставщика.

Счет-фактура B, который Диана показала мне, вызвал у меня подозрения, поскольку в нем было указано электронное оборудование. Он был оплачен вовремя, но, по всей видимости, без согласования. Хотя обязанность руководителей заниматься счетами компании CL и поручать вносить новых поставщиков в систему является одним из способов обеспечения эффективности и готовности, необходимо ввести фактор сдержек и противовесов, чтобы гарантировать внесение данных только о действительных поставщиках.

Общие комментарии

Мы не сможем положиться на данные платежной системы компании CL в следующем году, если не будут внесены указанные выше изменения. В любом случае нам придется подробно изучить период с момента внедрения новой системы до внесения рекомендованных выше изменений, чтобы представить положительное заключение.

ОТВЕТ 2
СТРАНИЦА 4

Расчеты:

Метод оценки по себестоимости

Тип судна	Себестоимость, евро	Срок службы в годах	Годовое амортизационное списание
Озерное судно	21 857 000	30	728 567
Океанское судно	52 500 000	20	2 625 000
			3 353 567

Упрощенный метод оценки по справедливой стоимости

Для упрощения я предположил, что изменения в справедливой стоимости компонентов будут приблизительно соответствовать заявленному сроку службы компонентов, и для дальнейшего упрощения я не разделял суда на компоненты (хотя следовало), а применил ставку 12% для понижения справедливой стоимости.

Тип судна	Себестоимость, евро	Понижение справедливой стоимости	Годовое амортизационное списание
Озерное судно	21 857 000	12%	2 622 840
Океанское судно	52 500 000	12%	6 300 000
			8 922 840
		Разница	5 569 273

6.4.2

Применение систем баллов к примеру ответа кандидата

ПРИМЕР КЕЙСА

ТЕХНИЧЕСКИЕ РЕЗУЛЬТАТЫ ОБУЧЕНИЯ

T-FAR-3	Уровень 2	**Применение национальных правил бухгалтерского учета, отличных от МСФО, к операциям и другим событиям**

Основной вопрос: Разъяснил ли кандидат национальные правила бухгалтерского учета в части, касающейся основных счетов?

0	Нет ответа	☐ Не пытался дать ответ или ответ недостаточно полный для оценки
1	Значительно ниже ожидаемого результата	☐ Точно разъяснил национальные правила бухгалтерского учета для ОДНОГО из следующих счетов: основные средства, обесценение здания, чрезвычайная статья, запасы ☐ Другое
2	Ниже ожидаемого результата	☐ Точно разъяснил национальные правила бухгалтерского учета для ДВУХ из следующих счетов: основные средства, обесценение здания, чрезвычайная статья, запасы ☐ Другое
3	**Соответствует ожидаемому результату**	☒ **Точно разъяснил национальные правила бухгалтерского учета для ТРЕХ из следующих счетов: основные средства, обесценение здания, чрезвычайная статья, запасы** ☐ Другое

4	Превосходит ожидаемый результат	☐ Точно разъяснил национальные правила бухгалтерского учета для ВСЕХ следующих счетов: основные средства, обесценение здания, чрезвычайная статья, запасы ☐ Другое

Страница(-ы): 1 и 2

Примечания: Кандидат дал правильные пояснения относительно основных средств, чрезвычайной статьи и здания в соответствии с местными правилами, но ошибся в отношении учета запасов. Рассуждения о чрезвычайных статьях были немного странными, поскольку кандидат предположил, что, возможно, они не были должным образом учтены в проверенных отчетах в соответствии с местными правилами – это влияет на оценку общих навыков.

T-FAR-4	Уровень 2	Применение МСФО к операциям и другим событиям

Основной вопрос: Разъяснил ли кандидат требования МСФО в части, касающейся основных счетов?

0	Нет ответа	☐ Не пытался дать ответ или ответ недостаточно полный для оценки
1	Значительно ниже ожидаемого результата	☐ Точно разъяснил требования МСФО для ОДНОГО из следующих счетов: основные средства, обесценение здания, чрезвычайная статья, запасы ☐ Другое
2	**Ниже ожидаемого результата**	☒ **Точно разъяснил требования МСФО для ДВУХ из следующих счетов: основные средства, обесценение здания, чрезвычайная статья, запасы** ☐ Другое
3	Соответствует ожидаемому результату	☐ Точно разъяснил требования МСФО для ТРЕХ из следующих счетов: основные средства, обесценение здания, чрезвычайная статья, запасы ☐ Другое
4	Превосходит ожидаемый результат	☐ Точно разъяснил требования МСФО для ВСЕХ следующих счетов: основные средства, обесценение здания, чрезвычайная статья, запасы ☐ Другое

Страница(-ы): 1 и 2

Примечания: Кандидат дал правильные пояснения относительно чрезвычайной статьи и запасов в соответствии с МСФО, но не относительно основных средств (согласно требованиям МСФО, применение справедливой стоимости не обязательно) или здания (не должно относиться к основным средствам – следует переквалифицировать в инвестиционную собственность).

T-FAR-5	Уровень 2	Оценка целесообразности учетной политики, применяемой для подготовки финансовой отчетности

Основной вопрос: Дал ли кандидат рекомендации в отношении важных решений, которые клиент должен принять при переходе на МСФО, и объяснил ли влияние на хронологию отчетности клиента?

0	Нет ответа	☐ Не пытался дать ответ или ответ недостаточно полный для оценки
1	**Значительно ниже ожидаемого результата**	☐ Объяснил клиенту, что ему необходимо определиться с политикой и оценками до начала года, в котором будет осуществлен переход ☒ **Другое:** *сослался на объем работы*
2	Ниже ожидаемого результата	☐ Объяснил, почему клиент должен принять решение о политике и оценках к концу 20X6 года с целью представить отчетность, как если бы требования МСФО применялись всегда ☐ Другое

3	Соответствует ожидаемому результату	☐ Объяснил, почему клиент должен принять решение о политике и оценках к концу 20X6 года с целью представить отчетность, как если бы требования МСФО применялись всегда, А ТАКЖЕ ☐ Проанализировал как минимум 3 обязательных исключения и/или необязательных освобождения ☐ Другое
4	Превосходит ожидаемый результат	☐ Разъяснил дополнительные требования к раскрытию информации и необходимость провести сверки ☐ Другое

Страница(-ы): 2

Примечания: Кандидат указал на объем работы и необходимость приступить к работе незамедлительно, но не дал конкретных рекомендаций.

T-FAR-9	**Уровень 3**	**Оценка подготовки компанией финансовой отчетности, во всех существенных отношениях соответствующей применимым стандартам финансовой отчетности и нормативным требованиям**

Основной вопрос: Сделал ли кандидат вывод о существенных остатках и провел ли сверку чистого дохода до вычета налогов и чрезвычайных статей согласно местным правилам с чистым доходом до вычета налогов согласно МСФО?

0	Нет ответа	☐ Не пытался дать ответ или ответ недостаточно полный для оценки
1	Значительно ниже ожидаемого результата	☐ Дал пояснения по ОДНОМУ счету, содержащему существенные искажения ☐ Другое
2	**Ниже ожидаемого результата**	☒ **Дал пояснения по ДВУМ счетам, содержащим существенные искажения** ☒ **Другое:** *попытался провести сверку, но непоследовательно или неправильно*
3	Соответствует ожидаемому результату	☐ Дал пояснения по МИНИМУМ ДВУМ счетам, содержащим существенные искажения, А ТАКЖЕ ☐ Представил обоснованную сверку чистого дохода с учетом результатов анализа ☐ Другое
4	Превосходит ожидаемый результат	☐ Дал пояснения по МИНИМУМ ДВУМ счетам, содержащим существенные искажения, *уделив особое внимание уровню существенности*, А ТАКЖЕ ☐ Представил полную сверку чистого дохода с учетом результатов анализа ☐ Другое

Страница(-ы): 2

Примечания: Кандидат указал выявленные при сверке расхождения в отношении амортизации, чрезвычайной статьи и запасов, но не включил в сверку переоценку здания, и расчеты по амортизации были нелогичными.

T-A-6	**Уровень 3**	**Разработка и/или выполнение соответствующих процедур аудита финансовой отчетности в соответствии с Международными стандартами аудита и применимыми законами и постановлениями**

Основной вопрос: Разъяснил ли кандидат национальные правила бухгалтерского учета в части, касающейся основных счетов?

0	Нет ответа	☐ Не пытался дать ответ или ответ недостаточно полный для оценки

1	Значительно ниже ожидаемого результата	☐ Отметил необходимость внесения изменений в программу аудита для представления отчетности по МСФО ИЛИ ☐ Отметил недостатки средств контроля, предусмотренных для новой системы денежных выплат ☐ Другое
2	**Ниже ожидаемого результата**	☐ Определил, что основные средства и убытки от обесценения являются счетами, по которым необходимо внести изменения в программу аудита, ИЛИ ☒ **Объяснил, что недостатки средств контроля, предусмотренных для новой системы денежных выплат, означают, что на них нельзя положиться (т.е. требуются другие процедуры проверки по существу)** ☐ Другое
3	Соответствует ожидаемому результату	☐ Пояснил, какие изменения необходимо внести в программу аудита в отношении основных средств и обесценения здания, А ТАКЖЕ ☐ Объяснил, что недостатки средств контроля, предусмотренных для новой системы денежных выплат, означают, что на эти средства нельзя положиться (т.е. требуются другие процедуры проверки по существу) ☐ Другое
4	Превосходит ожидаемый результат	☐ Пояснил, какие изменения необходимо внести в программу аудита в отношении основных средств и обесценения здания, А ТАКЖЕ ☐ Объяснил, на какие предпосылки больше всего повлияют недостатки средств контроля, предусмотренных для новой системы денежных выплат, и связанную с этим необходимость внедрить другие процедуры проверки по существу, а не просто полагаться на средства контроля ☐ Другое

Страница(-ы): 3

Примечания: Кандидат не указал изменения, которые необходимо внести в программу аудита после того, как клиент перейдет на МСФО.

T-A-10	**Уровень 3**	**Разработка надлежащего аудиторского заключения и соответствующего аудиторского отчета, включая рассмотрение ключевых вопросов аудита в соответствии с обстоятельствами**

Основной вопрос: Решил ли кандидат, какое аудиторское заключение было бы подходящим, если бы аудит проводился в соответствии с требованиями МСФО?

0	Нет ответа	☐ Не пытался дать ответ или ответ недостаточно полный для оценки
1	Значительно ниже ожидаемого результата	☐ Определил, что положительное аудиторское заключение вряд ли может быть составлено ☐ Другое
2	Ниже ожидаемого результата	☐ Пояснил, что, скорее всего, будет составлено условно положительное или отрицательное заключение ☐ Другое
3	**Соответствует ожидаемому результату**	☒ **Пояснил, что условно положительное заключение было бы наиболее подходящим** ☐ Другое
4	Превосходит ожидаемый результат	☐ Объяснил, что условно положительное заключение было бы наиболее подходящим ввиду того, что ошибки не являются серьезными ☐ Другое

Страница(-ы): 2

T-GRI-4	Уровень 2	Анализ компонентов внутреннего контроля, связанных с финансовой отчетностью

Основной вопрос: Оценил ли кандидат новую систему денежных выплат и представил ли рекомендации относительно недостатков и возможных решений?

0	Нет ответа	☐ Не пытался дать ответ или ответ недостаточно полный для оценки
1	Значительно ниже ожидаемого результата	☐ Описал общие недостатки новой системы денежных выплат ☐ Другое
2	Ниже ожидаемого результата	☐ Пояснил как минимум два недостатка новой системы денежных выплат ☐ Другое
3	**Соответствует ожидаемому результату**	☒ **Пояснил как минимум два недостатка новой системы денежных выплат, А ТАКЖЕ** ☒ **Предложил способы исправления отмеченных недостатков** ☐ Другое
4	Превосходит ожидаемый результат	☐ Пояснил как минимум три недостатка новой системы денежных выплат, А ТАКЖЕ ☐ Предложил способы исправления отмеченных недостатков ☐ Другое

Страница(-ы): 3

Примечания: Кандидат указал более двух доработанных средств контроля (например, рассмотрение и согласование, использование заказов на покупку, проверка существования новых поставщиков), но не указал все сопутствующие риски, и эти риски не подразумеваются в его ответе.

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЕ НАВЫКИ

Профессиональные навыки сгруппированы в одну систему баллов. Приведенные примеры не являются исчерпывающими, приемлемы другие способы демонстрации навыков.

PS-I, PS-C, PS-P, PS-O	Уровень 2	Профессиональные навыки - интеллектуальные, коммуникативные, личные, организационные

0	Нет ответа	☐ Не пытался дать ответ или ответ недостаточно полный для оценки
1	Значительно ниже ожидаемого результата	☐ Продемонстрировал 1 или 2 примера профессиональных навыков
2	**Ниже ожидаемого результата**	☒ **Продемонстрировал 3 примера профессиональных навыков**
3	Соответствует ожидаемому результату	☐ Продемонстрировал 4 или 5 примеров профессиональных навыков
4	Превосходит ожидаемый результат	☐ Продемонстрировал 6+ примеров профессиональных навыков

Примеры продемонстрированных профессиональных навыков включают (отметьте примеры, представленные в ответе):

☐ рекомендации относительно решений, учитывающие потребности клиента с разных точек зрения (принятие решений, управление изменениями и т.д.)

☐ выявление проблем, выходящих за рамки составления отчетности при переходе на МСФО (например, планирование, обучение, сбор данных)

☐ инициативное рассмотрение аргументов клиента

☐ логическая оценка необходимых изменений посредством систематической проработки вопросов

☐ убедительное представление предмета обсуждения с целью убедить клиента изменить его мнение

☐ четкая подача информации

☒ **подготовка структурированного ответа**

☐ дипломатичное изложение вопросов

☒ **другое:** *подверг сомнению тот факт, что событие являлось чрезвычайным даже в соответствии с местными правилами, и затронул тему страхования (стр. 2); отметил не только недостатки новой системы денежных выплат, но и преимущества.*

Страница(-ы): весь ответ

Примечания: Кандидат поднял некоторые актуальные вопросы, но сделал это несоответствующим образом (недипломатично), поскольку он фактически поставил под сомнение результаты аудита. Он также пропустили некоторые пункты «задания» из-за своей непоследовательности.

ПРОФЕССИОНАЛЬНЫЕ ЦЕННОСТИ, ЭТИЧЕСКИЕ ПРИНЦИПЫ И НОРМЫ ПОВЕДЕНИЯ

Профессиональные ценности, этические принципы и нормы поведения сгруппированы в одну систему баллов. Приведенные примеры не являются исчерпывающими, приемлемы другие способы демонстрации ценностей, принципов и норм.

PV-J, PV-ETH, PV-PI	**Уровень 2**	**Профессиональные ценности, этические принципы и нормы поведения - профессиональный скептицизм и суждение, этические принципы и приверженность соблюдению общественных интересов**

0	Нет ответа	☐ Не пытался дать ответ или ответ недостаточно полный для оценки
1	**Значительно ниже ожидаемого результата**	☒ **Продемонстрировал 1 пример ценностей, принципов и норм**
2	Ниже ожидаемого результата	☐ Продемонстрировал 2 примера ценностей, принципов и норм
3	Соответствует ожидаемому результату	☐ Продемонстрировал 3 примера ценностей, принципов и норм
4	Превосходит ожидаемый результат	☐ Продемонстрировал 4+ примера ценностей, принципов и норм

Приведенные примеры профессиональных ценностей, этических принципов и норм поведения включают (не ограничиваясь):

☐ проявленный здравый смысл при определении лучшего плана действий для клиента и команды аудиторов

☒ **рекомендации подробнее изучить некоторые области, прежде чем принимать решение**

☐ повышение качества аудита посредством объяснения ожидаемых трудностей при проведении аудита и способов их устранения

☐ рекомендации относительно необходимости объяснить изменения заинтересованным сторонам

☐ другое:

Страница(-ы): весть ответ

Примечания: Кандидат предложил оказать помощь при переходе на МСФО, забыв о необходимости обеспечить независимость (стр. 2).

СВОДНАЯ ТАБЛИЦА ПОКАЗАТЕЛЕЙ КАНДИДАТА

КЕЙС 1

Результат обучения	Уровень	Оценка	Взвешенный максимум (уровень × 4)	Взвешенная оценка (уровень × оценку)
T-FAR-3	2	**3**	8	**6**
T-FAR-4	2	**2**	8	**4**
T-FAR-5	2	**1**	8	**2**
T-FAR-9	3	**2**	12	**6**
T-A-6	3	**2**	12	**6**
T-A-10	3	**3**	12	**9**
T-GRI-4	2	**3**	8	**6**
Профессиональные навыки	2	**2**	8	**4**
Профессиональные ценности, этические принципы и подходы	2	**1**	8	**2**
Общее количество результатов обучения = 9	Макс. балл = 36	**Фактический балл = 19**	Общий взвешенный максимум = 84	**Взвешенный итоговый показатель = 45**
Фактический балл (%)		**53%**		**54%**

Решение о (не)сдаче экзамена зависит от стандарта, установленного для этого экзамена.

ПРИЛОЖЕНИЕ 1

ПРЕЗЕНТАЦИЯ ЛЕКЦИИ ЗАНЯТИЕ 5 КУРСА FA2

FA2. Финансовый учет I

Урок: 5
Определение объема запасов, оценка запасов и себестоимость реализованной продукции

Преподаватель: <<Имя>>
Дата: <<Дата>>

1

Урок: 5
Определение объема запасов, оценка запасов и себестоимость реализованной продукции

Введение

2

Темы урока 5

5.1 Характер запасов
5.2 Системы непрерывного и периодического учета запасов
5.3 Формулы расчета себестоимости запасов
5.4 Электронный пример - метод специфической идентификации
5.5 Оценка по наименьшей из двух величин: по себестоимости или по чистой возможной цене продажи
5.6 Влияние ошибок учета запасов
5.7 Методы оценки запасов
5.8 Внутренний контроль запасов

3

Общее описание урока 5

Настоящий урок охватывает следующие темы:

- Запасы, характеристики запасов и взаимосвязь между запасами и себестоимостью реализованной продукции
- Критерии определения товаров и расходов, которые следует включить в статью запасов
- Учет в рамках систем непрерывного и периодического учета запасов
- Формулы расчета себестоимости запасов и методы оценки запасов
- Как осуществляется контроль запасов
- Этические проблемы, связанные с запасами

4

Ключевые моменты

Запасы играют важную роль, потому что:

- они зачастую являются существенным активом компании;
- они, как правило, являются активом с высоким риском ввиду возможности кражи, порчи, морального износа.

Убедитесь, что вы понимаете, **как стоимость запасов** влияет на **себестоимость реализованной продукции** и **чистый доход**.

Разобравшись в этом вопросе, вы также поймете, *как **ошибки** учета запасов влияют на доход.*

5

Совет. Вспомните, что вы усвоили в рамках курса FA1

- Курс FA2 продолжает тему, которую вы изучили в рамках курса FA1.
- Если у вас возникли трудности, просмотрите свои заметки к курсу FA1, а также вопросы и решения этого курса.
- Повторение пройденного материала поможет вам освежить память и почувствовать себя комфортнее при освоении нового материала.

6

Урок: 5
Определение объема запасов, оценка запасов и себестоимость реализованной продукции

Тема 5.1. Характер запасов

7

5.1. Цель обучения

Объяснить характер запасов и указать товары и затраты, включенные в эту категорию активов.

Уровень: 1

8

Характер запасов – категория активов

- Запасы являются **текущим активом.**
- Запасы - товары, предназначенные для **будущей продажи в ходе обычной деятельности** или для использования при **производстве товаров для дальнейшей реализации**.

9

Цикл движения запасов - производитель

10

Цикл движения запасов – розничный / оптовый продавец

11

Классификация видов запасов

1. Розничная и оптовая торговля – доступный запас
2. Производство
   - Запасы сырья
   - Незавершенное производство
   - Запасы готовой продукции
   - Запас вспомогательных материалов (часто относят к расходам)
3. Долгосрочные договоры на оказание услуг - частично выполненная работа
4. Долгосрочные договоры на строительство – частично выполненная работа

12

УПРАЖНЕНИЕ. Классификации запасов

В парах:

1) Назовите несколько ваших любимых компаний
2) Определите, какие статьи будут у них в запасах
3) К каким категориям будут относиться эти статьи? (категории перечислены на предыдущем слайде)

Если необходимо, поищите сведения о компаниях в Интернете

13

Важное значение запасов

- Запасы, как правило, представляют собой **крупнейший текущий актив производственных фирм и фирм розничной торговли**.
- Запасы многих компаний составляют **значительную часть их совокупных активов**.
- Запасы следует считать активом с **высоким риском**.

14

Важное значение запасов - продолжение

- Методы учета и управления запасами могут стать **инструментами повышения прибыли**.
- Влияние запасов на прибыль **более заметно** в периоды **колебаний деловой активности** (например, значительные сезонные колебания продаж).
- В отношении запасов необходимо проводить оценку и выбрать учетную политику, ввиду чего возникают **этические вопросы** и проблемы **контроля**.

15

Минутка отдыха – проверьте свою логику

Предположим, что следующие утверждения верны:

- Коэффициент текущей ликвидности компании А составляет 0,9.
- Компании с коэффициентом текущей ликвидности < 1 обанкротятся с большей вероятностью, чем компании с коэффициентом текущей ликвидности > 1.

Верен ли следующий вывод?

- Компания А может обанкротится.

1. Верно **2. Не верно**

16

Стоимость и возможные преимущества создания уровней запасов

- Содержание наличных запасов стоит денег.
  - Проценты по стоимости наличных запасов
  - Аренда складских площадей для хранения запасов
  - Риск повреждения или устаревания
- Но отсутствие достаточных запасов также может обернуться потерянными продажами.
- Неэффективное управление запасами может стоить компании больших денег.
- Есть отдельные специальности для людей, управляющих уровнями запасов.

17

Что входит в затраты на поддержание запасов?

1. Затраты на приобретение (см. МСФО (IAS) 2, п. 11)
   - Цена покупки
   - Таможенные пошлины и акцизные сборы
   - Затраты на транспортировку и другие сопутствующие затраты (если затраты непосредственно связаны с запасами)
   - Страховые сборы
   - Невозмещаемые налоги
   - Погрузочно-разгрузочные работы

18

Что входит в затраты на поддержание запасов?

2. Затраты на переработку (см. МСФО (IAS) 2, п. 12)
   - затраты, непосредственно связанные с единицами производства, например, прямые затраты на оплату труда
   - систематически распределенные постоянные и переменные производственные накладные расходы, возникающие при переработке сырья в готовую продукцию
3. Прочие затраты, связанные с доставкой запасов в определенное место и приведением их с состояние готовности к продаже (см. МСФО (IAS) 2, п. 13)

19

Что НЕ входит? (см. МСФО (IAS) 2, п. 16-17)

- Сверхнормативные затраты на устранение отходов или производственные затраты
- Затраты на хранение, как только позиции готовы к продаже
- Затраты на продажу (стоимость доставки до покупателя)
- Административные накладные расходы, которые не способствуют обеспечению текущего местонахождения и состояния запасов
- Затраты по займам (за исключением случаев, когда на изготовление и подготовку позиций требуется много времени – см. МСФО (IAS) 23, п. 5-8)

20

Затраты, включенные в статью запасов

21

Сложности – товары в пути

Товары, которые были заказаны, но еще не получены:

- Если товары **находятся в собственности компании**, их следует включить в запасы
- Право собственности на товары в пути определяется условиями доставки.
  - Если товары были отправлены на условиях FOB **пункт отгрузки**, право собственности переходит к компании сразу после их отправки, и компания включает их в состав запасов
  - Если товары были отправлены на условиях FOB **пункт назначения**, право собственности не переходит к компании до момента получения, и компания **не** включает их в состав запасов

22

Товары на консигнации

Товары на консигнации:

- Грузоотправитель сохраняет законное право собственности на товары на консигнации до тех пор, пока товары не будут проданы грузополучателем. Грузополучатель получает комиссию с продажи.
- Компания, продающая товары от имени владельца, никогда не включает товары в состав запасов.

23

Скидки при покупке

- Если компания покупает товары в кредит, поставщики часто предлагают скидку, если компания оплачивает свой заказ досрочно
- Например, условия могут быть такими: скидка 2% при оплате в течение 10 дней или оплата в полном объеме в течение 30 дней

24

УПРАЖНЕНИЕ. Скидки при покупке

Обсудите на месте:

Является ли скидка 2% существенной?

ИЛИ

25

Учет скидок при покупке

Применяются два метода учета скидок при покупке:

- В рамках **метода брутто-цены** скидки при покупке засчитывают в счет стоимости покупок, что позволяет снизить себестоимость реализованной продукции.
- **Метод нетто-цены** позволяет выделить неиспользованные скидки при покупке и учесть их в составе затрат на финансирование.

26

УПРАЖНЕНИЕ. Скидки при покупке: метод брутто-цены или нетто-цены

В парах:

- Ознакомьтесь с примером 5-1 в конспекте урока
- Ответьте на следующие вопросы:
  - Если бы Вы были менеджером этого отдела, какой метод Вы бы предпочли использовать? Почему? Как бы Вы обосновали свой выбор?
  - Если бы вы были старшим менеджером, курирующим работу всех менеджеров всех отделов, какой метод Вы бы предпочли использовать? Почему? Как бы Вы обосновали свой выбор?

27

Урок: 5

Определение объема запасов, оценка запасов и себестоимость реализованной продукции

Тема 5.2

Системы непрерывного и периодического учета запасов

28

5.2 Цель обучения

Сравнить и сопоставить систему непрерывного и периодического учета запасов.

Уровень: 1

29

Непрерывный учет в сравнении с периодическим учетом

Система периодического учета:

- В рамках системы периодического учета запасов подробный учет реализации запасов не ведут.
- Продажи учитывают по факту, но запасы и стоимость реализованной продукции определяют **периодически** - в конце каждой недели, месяца, квартала.
- Покупки вносят в счет покупок, который закрывают в счет стоимости реализованной продукции по окончании периода.

30

Непрерывный учет в сравнении с периодическим учетом

Система непрерывного учета:

- В рамках системы непрерывного учета запасов **подробный** учет запасов ведут на постоянной основе.
- Покупки вносят в дебет счета запасов в момент приобретения.
- Счета запасов и стоимости реализованной продукции обновляют при продаже запасов.

31

Непрерывный учет в сравнении с периодическим учетом

Резюме. См. вопрос 2

Непрерывный учет запасов

Каждую покупку вносят в счет запасов (дебет – запасы, кредит – кредиторская задолженность)

Каждая продажа приводит запасы в соответствие с себестоимостью реализованной продукции (дебет – себестоимость реализованной продукции, кредит – запасы)

Данные о запасах всегда актуальны, за исключением недостачи

32

Непрерывный учет в сравнении с периодическим учетом

Резюме. См. вопрос 2

Периодический учет запасов

Каждую покупку вносят в счет покупок (дебет – покупки, кредит – кредиторская задолженность)

Возвраты покупок, расходы по доставке и скидки на покупку (метод брутто-цены) оформляют отдельными счетами

Запасы корректируют только по окончании периода

Недостачу запасов включают в себестоимость реализованной продукции

33

Урок: 5
Определение объема запасов, оценка запасов и себестоимость реализованной продукции

Тема 5.3

Формулы расчета себестоимости запасов

34

5.3 Цель обучения

Сравнить метод специфической идентификации с методом ФИФО и методом средневзвешенной стоимости и определить уместность применения каждого из этих методов.

Уровень: 1

35

Формулы расчета себестоимости запасов

- Бухгалтеры должны сопоставлять себестоимость реализованных запасов с полученным доходом.
- Зачастую бывает трудно или даже невозможно определить, какая именно статья была продана.
- **Метод специфической идентификации** обязателен для статей, которые не являются взаимозаменяемыми, а также для статей, выделенных для конкретных проектов.
- **Метод ФИФО** или **метод средневзвешенной стоимости** применяется во всех остальных случаях.

36

Формулы расчета себестоимости запасов

1. Метод специфической идентификации
2. Метод средневзвешенной стоимости
3. Метод ФИФО – «первое поступление - первый отпуск»

Видео: Толкование распределения стоимости запасов – ФИФО и средневзвешенная стоимость (Бухгалтерский колледж Кейптаунского университета совместно с FASSET)

37

Специфическая идентификация

1. Специфическая идентификация
   - Используется для крупных идентифицируемых статей, имеющих существенную ценность
   - Статьи запасов оцениваются индивидуально при покупке
   - Клиент знает, какой товар покупает - у каждой статьи уникальный набор характеристик

38

Средневзвешенная стоимость

2. Средневзвешенная стоимость

Периодический учет: удельная средневзвешенная себестоимость

- общий объем покупок / общее количество единиц = средняя стоимость единицы
- рассчитывается на конец периода

Непрерывный учет: скользящая средняя удельная себестоимость

- новую среднюю стоимость рассчитывают после каждой покупки

39

Первое поступление – первый отпуск (ФИФО)

3. Первое поступление – первый отпуск

Периодический учет:

- себестоимость реализованной продукции – первые купленные единицы.
- запасы - последние купленные единицы.

Непрерывный учет:

- каждую продажу осуществляют в первую очередь из старых запасов.

Оба метода дают одинаковый результат.

40

УПРАЖНЕНИЕ. Формулы расчета себестоимости запасов

Используйте представленную информацию об учете запасов компании BTG для ответа на вопросы на следующих двух слайдах.

Даты		Единицы запасов
Запасы, 1 января		200 единиц по $ 5,00
Покупки:	17 мая	300 единиц по $ 5,10
	15 августа	400 единиц по $ 5,25
Продажи:	11 марта	100 единиц по $ 8,00
	12 ноября	500 единиц по $ 8,20

41

УПРАЖНЕНИЕ. Формулы расчета себестоимости запасов

Какова будет **валовая прибыль** от продажи 12 ноября, если использовать метод ФИФО в рамках системы непрерывного учета запасов?

1) $ 1 490
2) $ 1 545
3) $ 1 570
4) $ 2 075

42

УПРАЖНЕНИЕ. Формулы расчета себестоимости запасов

Какова будет **стоимость единицы запасов на конец периода** по состоянию на 31 мая, если используется метод средневзвешенной стоимости в рамках системы непрерывного учета запасов?

1) $ 5,05
2) $ 5,06
3) $ 5,075
4) $ 5,15

43

УПРАЖНЕНИЕ. Формулы расчета себестоимости запасов

Решения:

1. Правильный ответ = 2
   500 × $ 8,20 = $ 4 100
   $ 4 100 – (100 × $ 5,00) – (300 × $ 5,10) – (100 × $ 5,25) = $ 1 545
2. Правильный ответ = 3
   100 × $ 5,00 + 300 × $ 5,10 = $ 2 030 / 400 = $ 5,075

44

Формулы расчета себестоимости запасов

- **Все** формулы расчета себестоимости запасов основаны на принципе себестоимости.
- Все формулы **сопоставляют себестоимость реализованной продукции с выручкой от продаж** (принцип признания расходов).
- Методы основаны на разных предположениях относительно того, **какие товары продают**, а какие остаются в наличии.
- Признание стоимостных потоков **отличается** в зависимости от использования периодического или непрерывного учета.

45

УПРАЖНЕНИЕ. Управленческие решения и этика

Ответьте на следующие вопросы в парах:

1. Каким образом компания может показать более высокий чистый доход в периоды повышения цен на запасы?
   - Зачем ей это делать?
2. Каким образом компания может показать более низкий чистый доход в периоды повышения цен на запасы?
   - Зачем ей это делать?
3. Будет ли какое-либо из вышеуказанных действий считаться этичным? Какие этические принципы находятся под угрозой? Может ли компания изменить используемый метод управления запасами?

46

Раскрытие информации (см. МСФО (IAS), п. 36)

Финансовая отчетность и примечания должны раскрывать:

- принципы принятой учетной политики;
- используемую формулу расчета себестоимости;
- показатели балансовой стоимости запасов;
- себестоимость реализованной продукции в отчетном периоде (величина запасов, признанная в качестве расходов);
- любые уценки и реверсивные записи (включая обстоятельства или события, которые привели к реверсированию);
- балансовую стоимость запасов, заложенных в качестве обеспечения исполнения обязательств.

47

Урок: 5
Определение объема запасов, оценка запасов и себестоимость реализованной продукции

Тема 5.4

Электронный пример. Метод специфической идентификации

48

5.4 Цель обучения

Рассчитать общую себестоимость проданных статей, используя таблицу непрерывного учета запасов.

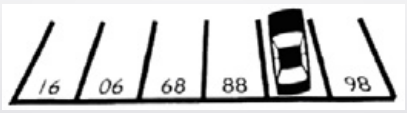
Уровень: 1

УПРАЖНЕНИЕ. Выполните задание, следуя указаниям.

49

Минутка отдыха

Какой номер у парковочного места автомобиля?

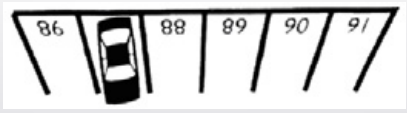


① 08
② 58
③ 78
④ 87
⑤ 89

50

Минутка отдыха

Какой номер у парковочного места автомобиля?



① 08
② 58
③ 78
④ 87
⑤ 89

51

Урок: 5
Определение объема запасов, оценка запасов и себестоимость реализованной продукции

Тема 5.5

Оценка по наименьшей из двух величин: по себестоимости или чистой возможной цене продажи

52

5.5 Цель обучения

Объяснить принцип оценки по наименьшей из двух величин: по себестоимости или чистой возможной цене продажи.

Уровень: 1

53

Наименьшая из двух величин: себестоимость или чистая возможная цена продажи

- Согласно принципу осторожности (консерватизма), активы, включая запасы, **не** должны учитываться по стоимости, превышающей их текущую стоимость.
- Определение чистой возможной цены продажи согласно МСФО (IAS) 2 (п. 6): «расчетная продажная цена в ходе обычной деятельности за вычетом расчетных затрат на завершение производства и расчетных затрат, которые необходимо понести для продажи».
- Таким образом, запасы оценивают по наименьшей из двух величин: по себестоимости или чистой возможной цене продажи (С/ЧВЦП).

54

Наименьшая из двух величин: себестоимость или чистая возможная цена продажи

- Метод С/ЧВЦП может применяться к отдельным статьям запасов или к группам аналогичных статей.
- Уценки запасов должны быть **реверсированы**, если стоимость уцененных запасов впоследствии восстановится, НО убедитесь, что **стоимость не превысит значение себестоимости**.
- Подробные сведения о принятом методе указывают в **примечаниях к финансовой отчетности.**

55

Применение меотда С/ЧВЦП - два подхода

1. Сравнение себестоимости и чистой возможной цены продажи отдельно для **каждой статьи** запасов - обычный метод
2. Сравнение себестоимости и чистой возможной цены продажи для **каждой (аналогичной или связанной) классификационной группы** запасов - может быть целесообразным в некоторых обстоятельствах

Важное значение имеет последовательность в применении с течением времени!

56

УПРАЖНЕНИЕ. Наименьшая из двух величин: себестоимость или чистая возможная цена продажи

В парах:

- Ответьте на вопрос 4, части A и B, и проанализируйте свои ответы, используя представленное решение
- Затем ответьте на следующий вопрос:
  - Компания Abacab планирует начать продажу нового бренда бетономешалок в дополнение к тем брендам, которые они уже продают. При каких обстоятельствах компании Abacab стоит применить правило С/ЧВЦП к бетономешалкам как к группе?

57

Урок: 5
Определение объема запасов, оценка запасов и себестоимость реализованной продукции

Тема 5.6. Влияние ошибок учета запасов

58

5.6 Цель обучения

Объяснить влияние ошибок учета запасов на финансовую отчетность.

Уровень: 1

59

Влияние ошибок учета запасов на финансовую отчетность

Влияние ошибок учета запасов можно определить, используя следующее уравнение:

	Себестоимость начальных запасов
Плюс:	Стоимость покупок
=	Стоимость товаров для продажи
Минус:	Себестоимость конечных запасов
=	Себестоимость реализованной продукции

60

УПРАЖНЕНИЕ. Влияние ошибок учета запасов на финансовую отчетность

- Если конечные запасы этого года **завышены**, себестоимость реализованной продукции будет _____.
- Поскольку себестоимость реализованной продукции _____, доход за этот год будет _____.
- Если конечные запасы этого года **завышены**, начальные запасы следующего года будут _____.
- Если покупки и конечные запасы следующего года будут **корректными**, себестоимость реализованной продукции в следующем году будет _____, а доход будет _____.

61

УПРАЖНЕНИЕ. Влияние ошибок учета запасов на финансовую отчетность

- Если конечные запасы этого года **завышены**, себестоимость реализованной продукции будет занижена.
- Поскольку себестоимость реализованной продукции занижена, доход за этот год будет завышен.
- Если конечные запасы этого года **завышены**, начальные запасы следующего года будут занижены.
- Если покупки и конечные запасы следующего года будут **корректными**, себестоимость реализованной продукции в следующем году будет завышена, а доход будет занижен.

62

УПРАЖНЕНИЕ. Ошибки учета запасов

- Компания Missie Ltd. использует систему периодического учета запасов. Год заканчивается 31 декабря. Компания Missie впоследствии обнаружила, что они случайно пропустили товары на сумму $ 2 000 и не включили их в конечные запасы по состоянию на 31 декабря 20X6 года.
- Эту ошибку обнаружили только в 20X8 году.

63

УПРАЖНЕНИЕ. Ошибки учета запасов

Задание:

- В таблице на следующем слайде укажите суммарное влияние ошибки на указанные статьи финансовой отчетности для 20X6 и 20X7 года, обозначив, приведет ли ошибка к завышению (ЗАВ), занижению (ЗАН), или не окажет никакого влияния (НЕТ).
- Укажите сумму завышения или занижения в долларах США (например, укажите в таблице «$ 2 000 ЗАВ» для «завышения на $ 2 000»)

64

УПРАЖНЕНИЕ. Ошибки учета запасов

	20X6	20X7
a. Себестоимость реализованной продукции		
b. Текущие активы — 31 декабря		
c. Нераспределенная прибыль — 31 декабря		
d. Чистый доход		
e. Поступление денежных средств от операций		

65

УПРАЖНЕНИЕ. Ошибки учета запасов

Решение:

	20X6	20X7
a. Себестоимость реализованной продукции	$ 2 000 ЗАВ	$ 2 000 ЗАН
b. Текущие активы — 31 дек	2 000 ЗАН	НЕТ
c. Нераспределенная прибыль — 31 дек	2 000 ЗАН	НЕТ
d. Чистый доход	2 000 ЗАН	2 000 ЗАВ
e. Поступление денежных средств от операций	НЕТ	НЕТ

66

Урок: 5
Определение объема запасов, оценка запасов и себестоимость реализованной продукции

Тема 5.7. Методы оценки запасов

67

5.7 Цель обучения

Описать метод валовой маржи и розничный метод оценки стоимости запасов с указанием обстоятельств, при которых уместно применять каждый из этих методов.

Уровень: 2

68

Ситуации, в которых требуется провести оценку

1. Компания желает подготовить ряд промежуточных финансовых отчетов, но стоимость физического подсчета запасов слишком высока;
2. Компания желает проверить точность затрат на хранение запасов, рассчитанных другим методом; или
3. Компании необходимо оценить стоимость запасов, утраченных вследствие пожара или другой катастрофы (например, для целей страхования).

69

Метод валовой маржи

Используется первоначальный размер валовой маржи (запомните, что % валовой маржи + % себестоимости реализованной продукции = 100%)

Запасы на начало периода
\+ Покупки (за вычетом возвратов и уценок)
\+ Расходы на доставку (если таковые имеются)
Итого - доступный запас
\- Расчетная себестоимость реализованной продукции*
= Расчетные запасы на конец периода

* Расчетная себестоимость реализованной продукции = Продажи x (1 – % валовой маржи)

70

Розничный метод

- См. пример 5-9 в конспекте урока
- Помните, что цена продажи НЕ является стоимостью запасов.
- Цена продажи включает наценку или часть прибыли.
- Магазин покупает запасы за $ 8 и может продать их за $ 11.
- Цель применения розничного метода состоит в том, чтобы узнать цену, за которую магазин купил товары («по себестоимости»), а не стоимость, за которую они продадут товары («в розницу»).

71

Урок: 5
Определение объема запасов, оценка запасов и себестоимость реализованной продукции

Тема 5.8. Внутренний контроль запасов

72

5.8 Цель обучения

Описать особенности эффективной системы внутреннего контроля запасов.

Уровень: 2

73

Средства контроля для обеспечения ответственного хранения запасов включают:

- Разделение функций получения, хранения, отгрузки и учета
- Требование согласовывать покупки и платежи
- Требование оставлять аудиторский след для всех операций с запасами
- Периодический подсчет запасов
- Физическая безопасность
- Системы отслеживания (штрих-коды и т.д.)

Когда вы в следующий раз окажетесь в любой розничной точке, остановитесь и подумайте, какие средства контроля запасов они могут использовать.

74

Средства контроля для обеспечения ответственного хранения запасов включают:

Держите в уме этические соображения при разработке средств контроля:

- Необходимо соблюдать баланс между правом сотрудников на невмешательство в их личную жизнь и обеспечением безопасности помещений
- Сотрудники должны знать о мониторинге, проводимом для защиты активов (физическом мониторинге, включая видеонаблюдение, а также электронном мониторинге)
- Мониторинг должен быть внедрен таким образом, чтобы обеспечить надлежащую защиту организации наименее интрузивным образом и защитить права сотрудников во всех случаях

75

УПРАЖНЕНИЕ. Средства контроля запасов

Заполните таблицу:

- Запасы обычно относят к активам с «высоким риском». Почему? Какие виды риска имеются в виду?
- Какие характеристики повышают риск для некоторых видов запасов по сравнению с другими видами?

Вид риска	Характеристика запасов

76

УПРАЖНЕНИЕ. Средства контроля запасов

Решение (другие ответы также могут быть правильными):

Вид риска	Характеристика запасов
Кража	Небольшие, ценные товары, которые легко продать
Порча	Скоропортящиеся товары, чувствительные к воздействию света / тепла / холода / воды
Устаревание	Популярные, стремительно развивающиеся(например,
Повреждение	Хрупкие

77

Урок: 5
Определение объема запасов, оценка запасов и себестоимость реализованной продукции

Подготовка к экзамену

78

Рассмотрение плана экзамена

- 9-12% экзамена состоят из материалов тем урока 5.
- Темы 1-8 включены в экзамен, кроме темы 4 (электронный пример).
- Темы 1-6 относятся к уровню 1; и
- Темы 7 и 8 относятся к уровню 2.

79

Чего ожидать от экзамена

Запасы являются важной темой, знание которой можно проверить различными способами на итоговом экзамене.

К распространенным вопросам относятся вопросы с готовыми вариантами ответа, а также включение в более масштабные вопросы, которые затрагивают широкий спектр операций.

80

Запомните:

«Даже если обстоятельства приводят к временным перерывам и задержкам, никогда не выпускайте из поля зрения вашу цель»

-- Марио Андретти

81

ПРИЛОЖЕНИЕ 2

ПЛАНИРОВАНИЕ ПРОЕКТА: РАЗРАБОТКА КОМПЕТЕНТНОСТНО-ОРИЕНТИРОВАННОЙ ПРОГРАММЫ

Как делать?

1. Разработка

1.1 Создайте проектную группу

- Определите ключевых сотрудников, заинтересованных сторон и другие группы, которые будут заинтересованы или будут участвовать в реализации новой программы
- Изучите условия: необходимые разрешения, предписания, которые необходимо соблюдать, и процессы, которым необходимо следовать
- Перечислите необходимые ресурсы, включая затраты времени, отдельных лиц и обязанности по представлению отчетности
- Конкретизируйте поэтапно решающие факторы успеха, учитывайте непредвиденные обстоятельства, а также определите риски, связанные с проектом, и меры по смягчению их воздействия

1.2. Разработайте матрицу компетенций

- Изучите соответствующие тенденции
- Изучите соответствующие исследования и матрицы компетенций других организаций
- Соберите информацию от заинтересованных сторон
- Разработайте предварительные проекты в требуемых сферах, ключевые компетенции и темы
- Подготовьте анализ практик
- Проверьте и протестируйте предварительные проекты и определите уровни квалификации
- Сформулируйте ключевые компетенции
- Протестируйте предлагаемую матрицу компетенций
- Доработайте и распространите первоначальную матрицу компетенций

1.3. Сформулируйте цели обучения и ключевые квалификации

- Укажите цели обучения для всех сфер. Обеспечьте надлежащий охват и углубленность
- Подробно опишите уровни квалификации, необходимые для каждого из результатов обучения, с учетом потребностей заинтересованных сторон, а также того факта, что для каждой цели обучения, скорее всего, определены несколько уровней квалификации
- Проверьте и протестируйте предварительные цели обучения и уровни квалификации
- Уровни квалификации будут пересекаться или соответствовать требованиям к знаниям и уровням знаний

2. Разработка учебных материалов

- Определите подходящие тексты или учебные материалы, соответствующие целям обучения. Обеспечьте наличие материала
- Укажите соответствующие ресурсы (например, стандарты финансовой отчетности, постановления, кейсы, статьи, видео, научные статьи)
- Определите ключевые области преподавания
- Разработайте учебную программу и составьте конспект занятия
- Определите и обнародуйте список литературы для обучающихся с учетом графика обучения
- Разработайте вспомогательные мероприятия (семинары, практикумы, учебные поездки)
- Составьте и обнародуйте онлайн-презентации. Спланируйте их обнародование таким образом, чтобы они соответствовали программе обучения

3. Разработка системы оценки

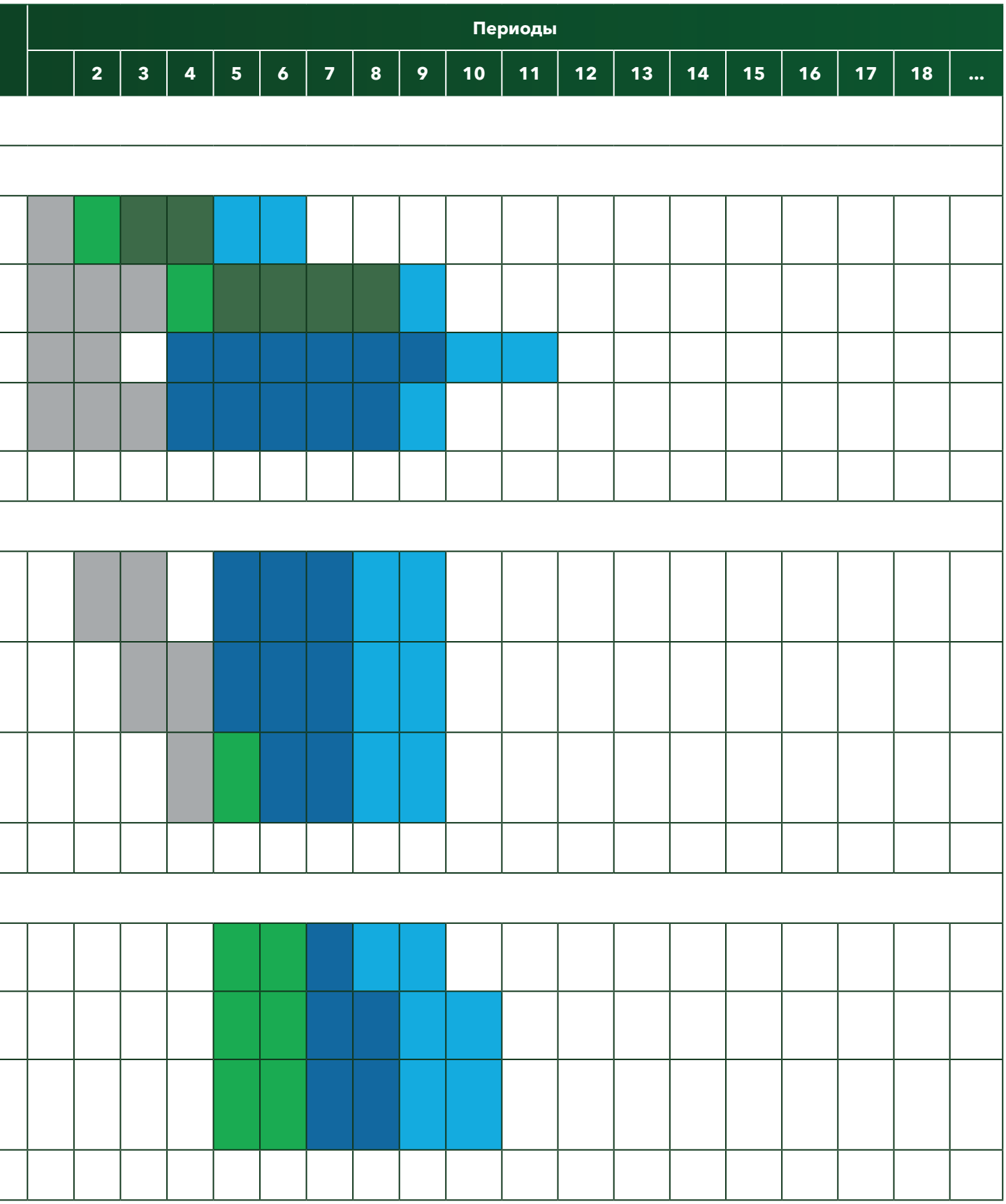
- Стратегия оценивания должна учитывать различие и использование формативных и суммативных оценок; основные учебные моменты и планирование формативных оценок; масштаб и углубленность тестирования по изучаемой теме; разнообразие форматов оценки (варианты ответа, эссе, кейсы)
- Описание экзамена должно включать аспекты, подлежащие оценке, степень значимости компетенций / тем, метод оценки, продолжительность и частоту проведения экзаменов
- Распределите задачи по разработке, рецензированию и утверждению экзаменов
- Подробно опишите задачи и графики организации экзаменов
- Составьте программу оценивания: определите окончательную схему оценок, распределите и спланируйте работку по оценке экзаменационных работ и доведению результатов до сведения обучающихся

Планирование проекта

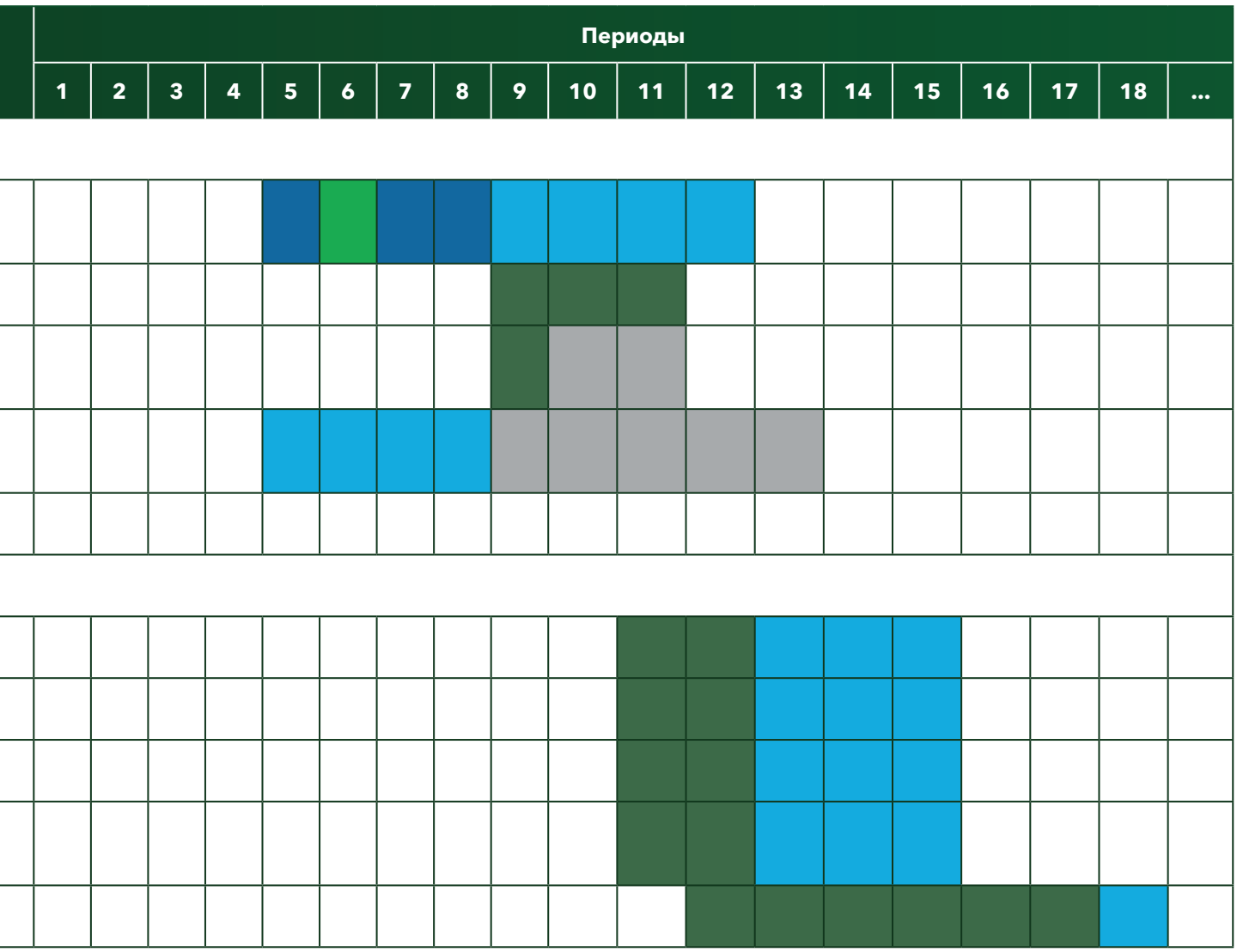
Описание	Начало плана	Продол-житель-ность плана	Факти-ческое начало	Фактическая продол-жительность	Процент выпол-нения	
1. Разработка						
1.1 Создание группы разработчиков						
1.1.1 Определите и укажите заинтересованные стороны и членов группы разработчиков	1	4	2	5	35%	
1.1.2 Изучите условия, уточните цели, подробно опишите цель и составьте график работы группы	1	8	4	6	10%	
1.1.3 Определите необходимые ресурсы	1	2	4	8	85%	
1.1.4 Определите основные этапы и необходимые согласования	1	3	4	6	85%	
1.1.5 Дополнительные действия	*0*	*0*	*0*	*0*	*60%*	
1.2 Разработка матрицы компетенций						
1.2.1 Определите структуру программы (годы, модули, последовательность, зачетные единицы)	2	2	5	5	60%	
1.2.2 Определите области компетенций (предмет, по отношению к которому определяются компетенции)	3	2	5	5	60%	
1.2.3 Определите ключевые компетенции, соответствующие целям и общим требованиям программы	4	2	5	5	60%	
1.2.4 Дополнительные действия	*0*	*0*	*0*	*0*	*0%*	
1.3 Разработка целей обучения и ключевых квалификаций						
1.3.1 Определите все цели обучения для всех областей, соответствующих целям программы	5	2	5	5	60%	
1.3.2 Укажите ключевые квалификации для каждой компетенции / результата обучения	5	2	5	6	75%	
1.3.3 Подробно опишите требованиях к знаниям и составьте карту компетенций / квалификаций	5	2	5	6	75%	
1.3.4 Дополнительные действия	*0*	*0*	*0*	*0*	*0%*	

Продолжительность плана Фактическое начало Завершено на %

Фактически (вне плана) Завершено на % (вне плана)


Периоды
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
...

Описание	Начало плана	Продол-житель-ность плана	Факти-ческое начало	Фактическая продол-жительность	Процент выпол-нения
2. Разработка учебных материалов					
2.1 Выберите литературу и дополнительные ресурсы	6	1	5	8	60%
2.2 Составьте конспект занятия	9	3	9	3	0%
2.3 Разработайте презентационных материалов и учебные занятия	9	3	9	1	0%
2.4 Разработайте вспомогательную информацию	9	5	5	4	0%
2.5 Дополнительные действия	*0*	*0*	*0*	*0*	*100%*
3. Разработка системы оценки					
3.1 Разработайте стратегию оценивания	11	2	11	5	0%
3.2 Уточните детали экзаменов	11	2	11	5	0%
3.3 Опишите подробно проведение экзаменов	11	2	11	5	0%
3.4 Оцените работы и обнародуйте результаты экзаменов	11	2	11	5	0%
3.5 Дополнительные действия	*12*	*6*	*12*	*7*	*0%*


Периоды
1
2
3
4
5
6
7
8
9
10
11
12
13
14
15
16
17
18
...

ПРИЛОЖЕНИЕ 3

РАЗВИТИЕ НАВЫКОВ КРИТИЧЕСКОГО МЫШЛЕНИЯ И АНАЛИЗА

Несмотря на важность критического мышления и анализа, исследования часто показывают, что значительная доля лиц, приступающих к работе, недостаточно компетентна в этой области.[47] Работодатели часто просят представителей профессий и высшие учебные заведения уделять больше внимания этим и другим вспомогательным навыкам.

Способность мыслить критически – это навык, который нельзя развить быстро. Для этого требуется время, практика и серьезная работа мысли. Поэтому важно, чтобы преподаватели как можно раньше включали в учебные курсы по бухгалтерскому учету занятия и оценки, ориентированные на критическое мышление, что согласуется с компетентностно-ориентированным подходом, направленным на развитие способностей, а не просто на запоминание фактов и получение знаний.

Признаки слабости

Зачастую неопытным обучающимся будет непросто признать, что у проблемы может быть несколько решений и что может не быть правильного ответа, либо он может быть не единственным. Обучающиеся также склонны доверять мнению более опытных или осведомленных людей и принимать это мнение как факт, а не делать собственные выводы.

Чтобы помочь обучающимся преодолеть эти стереотипы, преподаватель должен разделять известное как факт и неизвестное и понимать, как у разных людей формируются разные мнения, несколько из которых могут быть правильными. Различные подходы к неопределенности и неоднозначности являются необходимым условием для инноваций и интеллектуальной маневренности.

Обучающимся также свойственно делать преждевременные выводы, основываясь на своих первоначальных идеях или предубеждениях. При этом они придают больший вес информации, подтверждающей их выводы. Для преодоления этого стереотипа преподаватель должен помочь обучающимся признать их предубеждения. Помогите им осознать их первоначальные мнения или взгляды и скажите, что они должны учитывать свои предубеждения при оценке информации. Попробуйте интерпретировать данные разными способами, задавая вопрос «Что еще это может значить?».

[47] См., например, https://www.aacu.org/leap/public-opinion-research/2015-slides и https://www.cbsnews.com/news/employers-new-college-grads-arent-ready-for-workplace/ и http://www.p21.org/storage/documents/FINAL_REPORT_PDF09-29-06.pdf

Третий момент, который тяжело дается обучающимся, - это логические рассуждения. Преподаватели должны объяснить обучающимся два направления рассуждений:

- **индукция** – использование конкретных фактов или наблюдений для составления общих умозаключений;
- **дедукция** – использование общих предпосылок для составления умозаключений о конкретных ситуациях.

Индуктивные рассуждения используются, если, например, котировки ценных бумаг на фондовой бирже росли три дня подряд, и исходя из этого мы предполагаем, что тенденция роста сохранится и на четвертый день. Этот тип рассуждений помогает определять вероятности, но имеет серьезные ограничения в плане обоснованности оценки. Ситуация на фондовой бирже на четвертый день будет зависеть от глубинных факторов, а не от изменений в предыдущие дни.

С другой стороны, **дедуктивные рассуждения** – это рассуждения исходя из предположения о том, что котировки акций А упали, потому что акции А относятся к технологической отрасли, а все акции технологических компаний подешевели. Такой тип рассуждений приводит к более обоснованным результатам при условии, что мы уверены в достоверности утверждений, на которые опираемся (т.е., что акции А **на самом деле** являются акциями технологических компаний и что все акции технологических компаний **на самом деле** подешевели).

В рамках заданий и на экзаменах обучающихся следует просить пояснять их рассуждения в процессе анализа информации и формулирования выводов. Будьте внимательны, если они начнут излагать неправильные аргументы, и прокомментируйте ситуацию, чтобы внести корректировки.

Можно использовать небольшие задания на развитие логики, чтобы вовлечь аудиторию в работу и разнообразить лекции. Головоломки и упражнения на логику будут интересны обучающимся и помогут развить ценные навыки рассуждений. В качестве примера просмотрите слайд 16 презентации для занятия 5 курса FA2. Такие «развлечения» на самом деле представляют собой упражнения на развитие логического мышления.

Основа критического мышления

Образовательная компания Pearson разработала модель критического мышления по результатам исследования продолжительностью более 80 лет. **Модель критического мышления POB** компании Pearson[48] подразумевает трехступенчатый подход, который показывает, как критическое мышление работает и помогает обучающимся развивать необходимые навыки. Модель POB представляет собой методику применения принципов критического мышления, используемую при необходимости принять решение и решить проблему.

Модель POB означает:

Распознавание предположений:

- отделяйте факты от мнений и предположений;
- сознательно ищите подтверждения, даже (или особенно) если источник кажется вам надежным и заслуживающим доверия или подтверждает вашу точку зрения;
- изучите проблему с разных точек зрения.

Оценка аргументов:

- не спешите выносить суждение, систематически анализируйте и оценивайте идеи беспристрастно;
- критически оценивайте подтверждающую информацию;
- осознайте роль эмоций;
- будьте готовы к конструктивному обсуждению и разногласиям.

Выводы:

- сведите воедино разнообразную информацию и сформулируйте выводы, которые логически вытекают из имеющихся сведений;
- будьте готовы изменить свою точку зрения, когда это оправдано;
- не делайте некорректных обобщений, выходящих за рамки имеющихся сведений.

Преодоление предубеждений

Критическое мышление основано на умении объективно оценивать информацию и факты. Залог объективности – способность распознавать

[48] Онлайн: https://www.pacific.edu/Documents/business/techservices/ThinkWatson-Critical%20Thinking-Means-Business.pdf

и преодолевать предубеждения. Некоторые предубеждения обусловлены личной выгодой. Этот тип предубеждений легко различить, если оценить ситуацию объективно. Но некоторые предубеждения абсолютно бессознательны и не очевидны – такие предубеждения следует **активно** отслеживать.

Есть целый ряд распространенных видов предубеждений, которые преподаватели должны научить распознавать. Эти предубеждения перечислены в таблице 15.

Способы преодоления предубеждений:

- помните о предубеждениях – относитесь к ним с пониманием;
- признайте, что они являются частью человеческой природы;
- обязательно проанализируйте предубеждения, прежде чем принять окончательное решение;
- рассмотрите разные мнения;
- разрушайте стереотипы и не ограничивайтесь ответами по принципу «так оно и есть».

Таблица 15. Примеры предубеждений

Вид предубеждения	Описание	Пример
Ретроспективный взгляд	Склонность думать - после того, как факт уже свершился, - что результат был более очевиден, чем это было на самом деле	После того, как курс криптовалюты X упал, многие посчитали факт падения курса очевидным, ничего при этом не понимая в этой криптовалюте
Результат	Когда мы судим о достоинствах решения исходя из его результатов	Совет директоров нанимает высококвалифицированного и компетентного генерального директора исходя из всей имеющейся информации и в рамках объективного процесса. Два года спустя, получив взятку, генеральный директор втягивает компанию в скандал. Акционеры утверждают, что Совет директоров принял неверное решение
Фиксация	Наша склонность уделять больше внимания информации, которая соответствует первой точке зрения, которую мы услышали	У бухгалтера в отделе закупок сложилось очень хорошее первое впечатление о продукте поставщика, и он продолжает совершать покупки у поставщика даже после того, как были обнаружены признаки снижения качества
Подтверждение	Наша склонность уделять больше внимания информации, которая соответствует нашим убеждениям	Если вы считаете, что сэр Ричард Брэнсон - блестящий филантроп и предприниматель, ваше внимание, скорее всего, привлекут статьи, которые представляют его таким образом. Если вы считаете его эгоистичным шоуменом, вы найдете соответствующие подтверждения этому факту

Вид предубеждения	Описание	Пример
Конформизм («групповое мышление»)	Наша склонность в группе концентрироваться на одной идее и воспринимать ее как «правильный» образ мышления	Совет директоров, состоящий из состоятельных пожилых белых мужчин, решает реализовать бизнес-стратегию, абсолютно не соответствующую потребностям молодых клиентов компании из различных этносоциальных групп
Самоуверенность	Наша склонность переоценивать свои положительные качества	Контролер считает, что он более компетентен, чем другие сотрудники, и что они не смогут совершить мошенничество незаметно. В результате чего контролер не внедрил необходимые меры контроля
Новизна	Наша склонность быть подвергнутыми большему влиянию последних событий (это может идти вразрез с фиксацией)	Инвестиционный менеджер не сможет распознать признаки скорого изменения рыночной тенденции, так как результаты последних нескольких кварталов были положительными
Стереотипирование	Приписывание определенных характеристик всем представителям культур или членам групп	Аудитор больше полагается на сведения, предоставленные сотрудником определенного клиента, так как он убежден в том, что этот сотрудник является представителем культуры, известной своими математическими способностями

Резюме

Критическое мышление подразумевает ответы на следующие вопросы:

- Какие предположения у меня возникают?
- Согласятся ли с моим предположением люди с другой точкой зрения?
- Кому выгоден этот «факт»? Участвовал ли бенефициар в принятии решения о том, что является «фактом», или это объективно определил независимый источник?
- Как мне узнать, что этот «факт» - правда? На какие объективные сведения я могу опираться?
- Доверяю ли я источнику информации? Представлена ли информация в формате, который поддерживает определенное мнение?
- Влияют ли на меня внутренние предубеждения или групповое мышление?
- Каковы альтернативные объяснения?
- Какие аргументы являются наиболее актуальными и подкрепленными?
- Какой вывод, решение или убеждение является лучшим?

Обучающимся рекомендуется использовать эти вопросы при оценке ситуаций (например, в рамках кейса) и составлении рекомендаций. Преподаватели могут попросить обучающихся изучить эти вопросы и ответить на них, если задание или аудиторное занятие предполагают необходимость принять особенно сложное решение.

В процессе обучения:

- используйте интересные и уместные примеры;
- признайте, что у вас нет ответов на все вопросы;
- осознайте свои предубеждения;
- научите определять правильные вопросы и мыслить логически;
- позвольте обучающимся критиковать работу друг друга в ходе процесса обдумывания и рассуждения;
- включите обсуждения в аудиторные занятия;
- оценивайте процесс мышления, а также окончательный ответ («представьте свою работу», «объясните ход ваших мыслей»);
- признавайте стоящие идеи и мнения, которые хоть и отличаются от ваших идей и мнений, но являются обоснованными.

При финансовой поддержке

EU4Business

AUSTRIAN
DEVELOPMENT
COOPERATION

Federal Ministry
Republic of Austria
Finance

Schweizerische Eidgenossenschaft
Confédération suisse
Confederazione Svizzera
Confederaziun svizra

LE GOUVERNEMENT
DU GRAND-DUCHÉ DE LUXEMBOURG
Ministère des Finances