

AUDITO IR APSKAITOS TARNYBA

**APKLAUSOS
DĖL PRAKTIKUOJANČIŲ BUHALTERIŲ TĘSTINIO PROFESINIO
TOBULĖJIMO REZULTATŲ APŽVALGA**

Vilnius, 2014

1. APKLAUSOS POREIKIS

Pagal Buhalterinės apskaitos įstatymo (aktuali redakcija nuo 2014-08-05) 10¹ straipsnį, vyriausiasis buhalteris (buhalteris) ir pagal sutartį apskaitos paslaugas teikiančios įmonės darbuotojai, teikiantys vyriausiojo buhalterio (buhalterio) pareigas atitinkančias paslaugas, nuo 2016 m. sausio 1 d. turi atitikti šiuos reikalavimus: laikytis Buhalterių profesionalų etikos kodekse nustatytų profesinės etikos principų ir būti išlaikęs profesinius buhalterinės apskaitos, finansinės atskaitomybės ir mokesčių egzaminus.

Tokie reikalavimai gali būti siejami su tarptautiniais mokymosi standartais, kurie skirti buhalteriams profesionalams (toliau – TMS) ir nustato priimtos geros praktikos bendras gaires, kad organizacijos, ketinančios tapti Tarptautinės buhalterių federacijos (toliau – TBF)¹ narėmis, naudotų pažangias buhalterių profesionalų rengimo, įgūdžių, etikos vertybių formavimo, tęstinio tobulinimo ir stebėsenos sistemas, leidžiančias jiems veikti kaip kompetentingiems buhalteriams profesionalams nuolat besikeičiančioje aplinkoje. TMS galioja nuo 2005 m. sausio 1 d. ir nustato buhalteriams profesionalams esminius elementus (pvz., dalyką, metodus ir priemones), kurie, tikimasi, bus įtraukiami į mokymosi ir tobulinimosi programas, pripažinti, priimti ir taikomi tarptautiniu mastu.

Buhalteriai profesionalai ir auditoriai remiasi profesiniais tarptautiniais apskaitos ir audito standartais ir TMS, papildančiais profesinius standartus. TMS rengėja Tarptautinė apskaitos mokymo standartų taryba² šiais TMS siekia, kad organizacijos, TBF narės, palaikytų ir suvienodintų apskaitos ir audito mokymą, tęstinio profesinio tobulėjimo ir stebėsenos reikalavimus. Su aštuoniais TMS lietuvių kalba galima susipažinti Lietuvos auditorių rūmų svetainėje www.lar.lt.

1-asis TMS „Pradiniai reikalavimai buhalterio profesionalo mokymo programai“ nustato mokymo programose taikomų metodų ir grįžtamojo ryšio elementus, 2-asis TMS „Profesinio mokymo programų turinys“ apibrėžia buhalterio profesionalo mokymo programų turinį, t. y. apskaitos, finansų ir su tuo susijusias, organizacines, verslo ir informacinių technologijų žinias ir sugebėjimus, 3-iasis TMS „Profesiniai įgūdžiai“ paaiškina, kokius įgūdžius turėtų įgyti buhalteris profesionalas (intelektinius, techninius, funkcinus, asmeninius, visuomeninius, bendravimo, organizacinius ir verslo valdymo). 4-asis TMS „Profesinės vertybės, etika ir požiūriai“ apima pasižadėjimą laikytis atitinkamų vietinių etikos kodeksų, kurie parengti pagal TBF Etikos kodeksą, pvz., tarnauti visuomenės interesams, nuolat tobulėti ir mokytis visą gyvenimą, vadovautis patikimumo, atsakomybės, mandagumo ir pagarbos principais, darbą atlikti laiku, laikytis įstatymų ir teisės aktų. 5-asis TMS „Praktinės patirties reikalavimai“³ nurodo, kaip vykdyti reikalaujamą nuolatinę buhalterių profesionalų kompetencijos analizę, kuri padėtų užtikrinti, kad įgyta praktinė patirtis būtų tinkama ir tiesiogiai susijusi su atliekamu darbu. 6-asis TMS „Profesinių

¹ angl. International Federation of Accountants (IFAC)

² angl. International Accounting Education Standards Board (IAESB)

³ taip pat žr. TBF diskusijų projektą „Praktinė patirtis“ (angl. Discussion Paper „Practical Experience“)

sugebėjimų ir kompetencijos vertinimas“ nustato, kad didžioji galutinio sugebėjimų ir kompetencijos vertinimo dalis turi būti išsaugota raštiška forma. Vertinant turi būti patikrintos teorinės žinios ir praktinis jų taikymas, po akademinės kvalifikacijos paprastai atliekamas papildomas vertinimas, kuris yra aukštesnis už bakalauro laipsnio lygį.

7-asis TMS „Tęstinis profesinis tobulėjimas“ nustato, kad TBF narės įgyvendina tęstinio profesinio buhalterio profesionalo tobulėjimo⁴ reikalavimą, kaip sudėtinę savo nario veiklos dalį. Toks reikalavimas prisideda prie profesijos tikslo – teikti aukštos kokybės paslaugas siekiant tenkinti visuomenės (įskaitant klientų ir darbdavių) poreikius. 8-uoju TMS „Auditorių kompetencijos reikalavimai“ siekiama užtikrinti, kad auditoriai įgytų ir palaikytų tam tikrus darbui reikalingus sugebėjimus. 8 TMS yra parengtas remiantis 1–7 TMS ir skirtas auditoriams, siekiantiems tapti užduoties partneriu. TMS savo pobūdžiu yra nurodomieji, bet juridiskai jie nėra viršesni už vietos įstatymus ir teisės aktus.

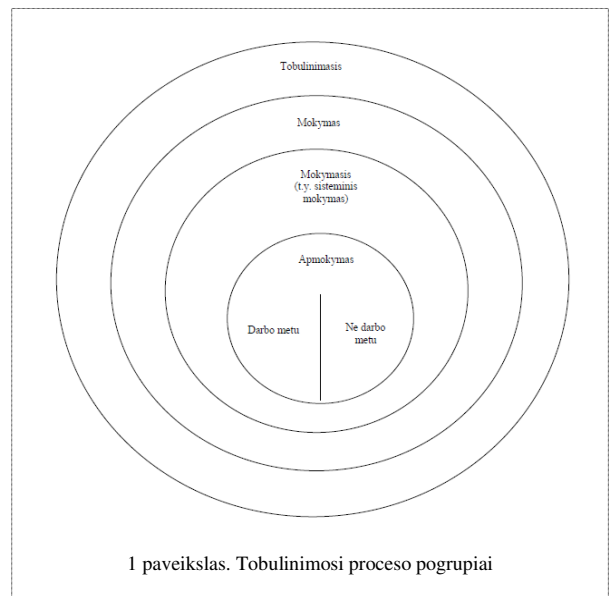
Šiuo metu atnaujinti ir paskelbti šeši TMS, parengti trys nauji praktiniai nurodymai, įtraukti į TMS vadovo sudėtį ir anglų kalba skelbiami TBF svetainėje

<http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Handbook-of-International-Education-Pronouncements-2014.pdf>.

TMS vartojami terminai, kurie apibėžia šiuos kvalifikacijos kėlimo lygmenis (žr. 1 pav.):

Tobulinimasis yra ir procesas, ir galutinis profesinio tobulėjimo rezultatas. Anglų kalbos žodynai (pvz., Oxford ir Collins) aiškina, kad tobulinimasis reiškia „vesti prie“ (t. y. procesas) arba „prieiti prie“ (t. y. rezultatas) pažangesnio lygio. Taigi tobulinimasis gali būti taikomas asmeniui, kuris tobulinasi (procesas) ar kuris jau pasiekė tobulinimosi rezultatus. Tačiau yra plačiai pripažįstama, kad esant tęstinio tobulėjimo poreikiui, sugebėjimų tobulinimo procesas ir tam tikro lygmens žinių įgijimas neužtikrina, kad ateityje kvalifikacijos tobulinti nereikės.

Mokymas apima pagrindinius procesus, kurių metu asmenys įgyja sugebėjimų, t. y. profesinių žinių, įgūdžių, vertybių, etiką ir požiūrį. Mokymas gali būti sisteminis ir formalus arba nesisteminis ir neformalus. Yra daugybė vertingų mokymo būdų, kurie nėra vadinami mokymusi, pavyzdžiui, kryptinga ir niekieno nenurodyta savišvietė, patirtis, stebėjimai, apmąstymai ir kita neprograminė veikla, kuri prisideda prie sugebėjimų tobulinimo.



⁴ angl. Continuing Professional Development (CPD)

Mokymasis gali būti sisteminis ir formalus arba nesisteminis ir neformalus. Kai asmuo mokosi sistemingai, tuomet kalbame apie išsilavinimą. Išsilavinimas įgyjamas baigus sisteminių, struktūrizuotą ir dažniausiai formalų mokymo procesą. Tam tikro lygio mokymo procesai dažniausiai parengti pagal programas. Į mokymąsi įeina tobulinimasis, vadinamas apmokymu.

Apmokymas yra tam tikra mokymosi forma, kai visas dėmesys sutelkiamas į tai, kaip asmuo atlieka savo darbą. Apmokymas skirtas taisyklių taikymui praktikoje. Jis susijęs su patirtimi, dėl to yra labiau praktinis ir labiau pritaikomas už kitas mokymosi formas. Apmokymas gali vykti darbo metu (t. y. kai apmokomas asmuo realias užduotis atlieka darbo vietoje) arba ne darbo metu (t. y. vyksta tuo metu, kai apmokomas asmuo darbo neatlieka).

2. APKLAUSOS REZULTATAI

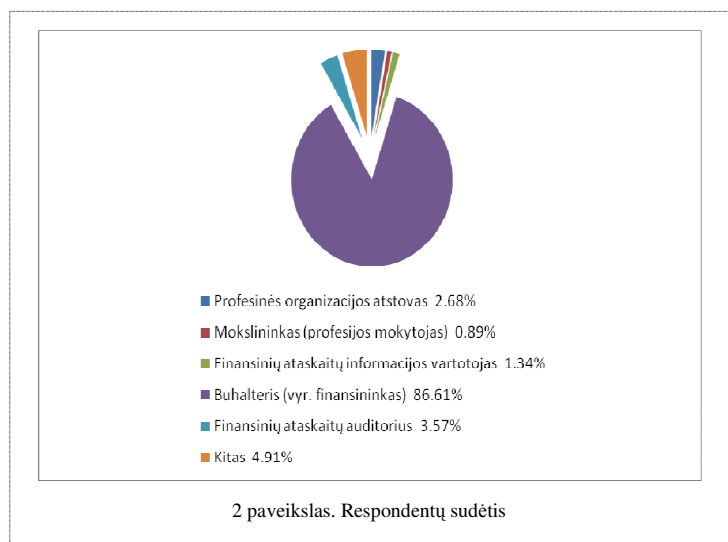
Audito ir apskaitos tarnyba 2014 m. spalio–gruodžio mėnesiais kvietė respondentus pareikšti nuomonę dėl 7-ojo tarptautinio mokymosi standarto „Tęstinis profesinis tobulėjimas“ taikymo aktualumo Lietuvoje. Klausimynas parengtas atsižvelgiant į tęstinio profesinio tobulėjimo koncepciją ir siekiant išsaugoti visuomenės pasitikėjimą profesija. Tęstinis profesinis tobulėjimas – mokymo veikla, skirta tobulinti ir palaikyti buhalterių profesionalų sugebėjimus kompetentingai ir profesionaliai atlikti savo darbą. Tęstinio profesinio tobulėjimo tikslas – tobulėti įgijus kvalifikaciją ir palaikyti profesinę kompetenciją. Profesinis tobulėjimas yra sugebėjimų tobulinimas per formalias ir patikrinamas mokymo programas, dar vadinamas tęstiniu profesiniu mokymusi, arba per neformalią mokymo veiklą.

Respondentų sudėtis

Kaip matyti iš 2 paveikslas, iki 2014 m. gruodžio 31 d. apklausoje dalyvavo 224 respondentai, iš kurių 86,61 proc. (194) sudarė buhalteriai (vyr. finansininkai) (toliau – buhalteriai).

Dauguma, t. y. 65,18 proc. (146) respondentų turi 10 ir daugiau metų patirtį apskaitos srityje, 15,18 proc. (34) – nuo 5 iki 10 metų, 12,95 proc. (29) – nuo 2 iki 5 metų, 3,57 proc. (8) – nuo 1 iki 2 metų, o 3,13 proc. (7) – iki 1 metų.

Dauguma, t. y. 57,59 proc. (129) buhalterių turi aukštąjį universitetinį ir 20,98 proc. (47) aukštąjį neuniversitetinį buhalterinės apskaitos išsilavinimą, 10,27



proc. (23) baigę specializuotus praktikuojančių buhalterių rengimo kursus, 6,25 proc. (14) išlaikę kvalifikacinius egzaminus (ACCA, buhalterio profesionalo ir pan.) ir 4,91 proc. (11) neturi apskaitos srities išsilavinimo.

Apklauso rezultatų analizė

Pagal 7-ojo TMS nuostatas praktikuojančių buhalterių tęstinio profesinio tobulėjimo pasiekimus reikalaujama vertinti įdėtų pastangų, pasiektų rezultatų arba jungtiniu būdais. Į klausimą, ar iš esmės pritarumėte, kad Lietuvoje taip pat turėtų būti vertinamas praktikuojančio buhalterio tęstinis profesinis tobulėjimas, teigiamai atsakė 89, nepritarė 135 respondentai.

Teiginiui, kad Lietuvoje turėtų būti vertinamas praktikuojančio buhalterio tęstinis profesinis tobulėjimas pritarė 39,73 proc. (89) respondentų, iš to skaičiaus 71 buhalteris, o iš jų turintys aukštąjį universitetinį apskaitos srities išsilavinimą sudarė 67,61 proc. (48). Pagal darbo patirtį jie sudaro:

- ✓ 58,33 proc. (28) turi 10 ir daugiau metų patirtį apskaitos srityje;
- ✓ 14,58 proc. (7) turi nuo 5 iki 10 metų patirtį apskaitos srityje;
- ✓ 27,08 proc. (13) turi iki 5 metų patirtį apskaitos srityje.

Aukštąjį neuniversitetinį išsilavinimą turinčių, specialiuosius kursus baigusių ir kvalifikacinius egzaminus išlaikiusių (ACCA, buh. profesionalo ir pan.) buhalterių, pritarusių, kad Lietuvoje taip pat turėtų būti vertinamas praktikuojančio buhalterio tęstinis profesinis tobulėjimas, buvo 32,39 proc. (23).

Teiginiui nepritarė 60,27 proc. (135) respondentų, iš kurių 89,6 proc. (121) buhalteriai, iš jų turi aukštąjį universitetinį apskaitos srities išsilavinimą 53,72 proc. (65). Iš 65 nepritarusių 46 respondentai turi 10 ir daugiau metų patirtį apskaitos srityje.

Apibendrinus klausimo, ar iš esmės pritarute, kad Lietuvoje taip pat turėtų būti vertinamas praktikuojančio buhalterio tęstinis profesinis tobulėjimas, atsakymus, matyti, kad teiginiui pritarė 28 buhalteriai, turintys aukštąjį universitetinį apskaitos srities išsilavinimą ir 10 ar daugiau metų patirtį apskaitos srityje, o nepritarė 46.

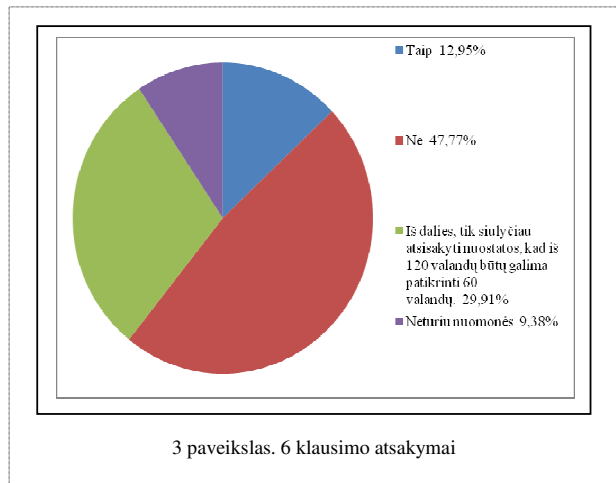
Iš gautų atsakymų į klausimą, ar dirbdamas buhalteriu sutiktute periodiškai pateikti įrodymus apie savo profesinės kvalifikacijos palaikymą ir tobulinimą, tiek pritariančių 40,63 proc. (91), tiek nepritariančių 59,37 proc. (133) respondentų skaičius mažai skyrėsi. Išanalizuoti atsakymai rodo, kad:

✓ Daugiau buvo nepritariančių buhalterių, turinčių aukštąjį universitetinį apskaitos srities išsilavinimą (61 respondentas, iš jų 40 turintys 10 ar daugiau metų patirtį apskaitos srityje, 10 turintys nuo 5 iki 10 metų patirtį, 11 turintys iki 5 metų patirtį).

✓ Didžiausią pritarusių dalį sudarė buhalteriai, turintys aukštąjį universitetinį apskaitos srities išsilavinimą (teigiamai atsakė 49, iš jų 34 turintys 10 ir daugiau metų patirtį apskaitos srityje, 5 turintys nuo 5 iki 10 metų patirtį ir 10 turintys iki 5 metų patirtį).

Apibendrinus klausimo, ar dirbdamas buhalteriu sutiktute periodiškai pateikti įrodymus apie savo profesinės kvalifikacijos palaikymą ir tobulinimą, atsakymus, matyti, kad teiginiui pritarusių buhalterių, turinčių aukštąjį universitetinį apskaitos srities išsilavinimą ir 10 ar daugiau metų patirtį apskaitos srityje, iš 91 buvo 34 (37,36 proc.), nepritarusių iš 133 buvo 42 (31,58 proc.).

Pagal 7-ojo TMS nuostatas vertinant profesinį tobulėjimą įdėtų pastangų būdu iš praktikuojančių buhalterių reikalaujama per trejus metus išklaudyti 120 valandų, iš kurių 60 valandų būtų galima patikrinti. Respondentų buvo klausta, ar jie sutinka, kad praktikuojančių buhalterių tęstinis profesinis tobulėjimas būtų vertinamas pagal tam skirtą laiką. Kaip matyti iš 3 paveikslas, sulaukta 47,77 proc. (107) neigiamų atsakymų, 29,91 proc. (67) sutinkančių su teiginiu iš dalies ir siūlančių atsisakyti nuostatos, kad iš 120 valandų būtų galima patikrinti 60 valandų, 12,95 proc. (29) visiškai sutinkančių, kad praktikuojančių buhalterių tęstinis profesinis tobulėjimas būtų vertinamas pagal tam skirtą laiką, 9,38 proc. respondentų neturėjo nuomonės. Į šį anketos klausimą teigiamai atsakė 42,86 proc. (12,95 proc. + 29,91 proc.), t. y. 96 respondentai. Iš jų 35 buvo buhalteriai, turintys 10 ir daugiau metų patirtį apskaitos srityje ir aukštąjį universitetinį išsilavinimą, 10 buhalterių, turinčių 10 ar daugiau metų patirtį apskaitos srityje ir aukštąjį neuniversitetinį išsilavinimą ir 15 turintys patirtį nuo 1 iki 10 metų apskaitos srityje.



Kadangi vertinant profesinį tobulėjimą įdėtų pastangų būdu, iš praktikuojančių buhalterių reikalaujama per trejus metus išklaudyti 120 valandų, iš kurių 60 valandų būtų galima patikrinti, tai 7-asis TMS iš praktikuojančių buhalterių reikalauja kasmet baigti bent 20 patikrinamų valandų mokymosi kursą. Į klausimą, ar pritariate kasmet baigti bent 20 valandų mokymosi kursą, respondentai atsakė:

- a) Taip – 6,25 proc. (14).
- b) Taip, jei tai būtų numatyta teisės aktuose ir darbdavys sudarytų galimybes, – 45,98 proc. (103).
- c) Ne, nes darbo laiku nesudaroma sąlygų profesiniam tobulėjimui, – 18,30 proc. (41).
- d) Ne, nes tai papildoma našta, – 29,46 proc. (66).
- e) Neturiu nuomonės – 0 proc. (0).

Daugiau kaip pusė (117 iš 224) respondentų pritarė, tačiau 103 iš jų nurodė sąlygą, jei tai būtų numatyta teisės aktuose ir darbdavys sudarytų galimybes. Tačiau kita respondentų dalis (107 iš 224) nesutiko. Iš jų 41 pasirinko atsakymą ne, nes darbo laiku nesudaroma sąlygų profesiniam tobulėjimui, kas leidžia spręsti, kad sudarius sąlygas tobulėti, jų atsakymas irgi būtų teigiamas. Kategorišką

atsakymą „ne“ pasirinko 66 respondentai (29,46 proc.), kurie pareiškė, kad tęstinis profesinis tobulėjimas kasmet baigiant bent 20 valandų mokymosi kursą būtų papildoma našta.

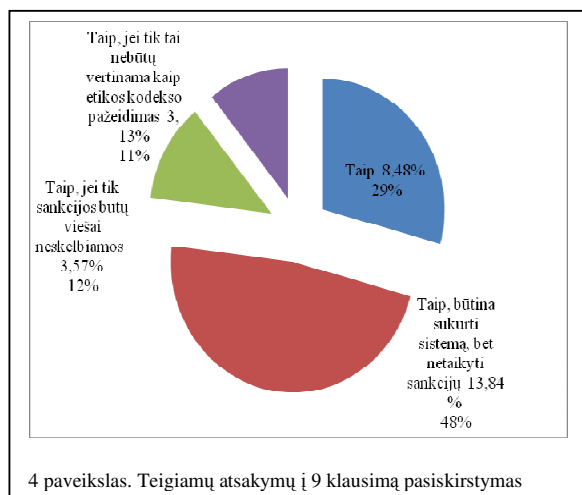
Apibendrinus atsakymus į šį klausimą, galima daryti išvadą, kad kasmet baigti bent 20 valandų mokymosi kursą dauguma respondentų (70,54 proc.) sutiko su sąlyga, kad tai būtų numatyta teisės aktuose ir darbdavys sudarytų galimybes mokytis darbo laiku.

Pagal 7-ąjį TMS lygiavertis mokymasis arba kursas gali būti įskaitomi kaip tęstinis profesinis tobulėjimas. Respondentams buvo pateiktas klausimas, ar jie sutiktų, kad šios lygiaverčio mokymo formos būtų pripažįstamos kaip tęstinis profesinis tobulėjimas: dalyvavimas profesinės organizacijos kolegialių organų veikloje, pasiruošimas paskaitoms ir jų skaitymas, dalyvavimas rengiant ir derinant teisės aktų projektus, suteikta aukštesnė kvalifikacija (pvz., ACCA, buhalterio profesionalo ir pan.), straipsnių (knygų) parengimas. Net 109 (48,66 proc.) iš 224 respondentų sutiko, kad lygiavertis mokymasis arba kursas gali būti įskaitomi kaip tęstinis profesinis tobulėjimas, 29,02 proc. (65) nesutiko, o 22,32 proc. (50) neturėjo nuomonės. „Taip“ atsakė 49 buhalteriai, iš jų 27 turintys 10 ar daugiau metų patirtį apskaitos srityje ir aukštąjį universitetinį išsilavinimą, 21 turintis patirtį nuo 1 iki 10 metų, 1 – iki metų.

Buvo siekiama sužinoti, ar, respondentų nuomone, yra būtina sukurti praktikuojančių buhalterių tęstinio profesinio tobulėjimo stebėjimo sistemą, pagal kurią reikalavimų nevykdantiems praktikuojantiems buhalteriams, įskaitant ir nesugebėjimą pranešti apie reikalavimų vykdymą, būtų taikomos atitinkamos sankcijos. Akivaizdžiai respondentų nuomonė buvo neigiama, nes:

- ✓ 35,71 proc. (80) atsakė, kad kompetencija vertinama pasiūlos ir paklausos pagrindu.
- ✓ 27,68 proc. (62) atsakė, kad tai apribotų praktikuojančio buhalterio galimybes konkuruoti.
- ✓ 7,59 proc. (17) respondentų neturėjo nuomonės.

Teigiamai atsakę respondentai (29,02 proc. arba 65 respondentai) pasiskirstė kaip nurodyta 4



paveiksle. Trečdalis teigiamai atsakusių respondentų pritarė, kad būtina sukurti praktikuojančių buhalterių tęstinio profesinio tobulėjimo stebėjimo sistemą, pagal kurią reikalavimų nevykdantiems ar nesugebantiems pranešti apie reikalavimų įvykdymą, būtų taikomos atitinkamos sankcijos. Apie pusę teigiamai atsakusių respondentų pritarė stebėjimo sistemos sukūrimui, bet nepritarė atitinkamų sankcijų taikymui. Likę 11 ir 12 proc. respondentų pritarė, kad stebėjimo ir sankcijų sistema būtina, bet nurodė

išimtis, kad pažeidimas nebūtų vertinamas kaip etikos kodekso pažeidimas ir kad sankcijos nebūtų skelbiamos viešai.

Audito ir apskaitos tarnyba siekė sužinoti respondentų nuomonę, ar praktikuojančių buhalterių tęstinio profesinio tobulėjimo reikalavimų vykdymo priežiūra galėtų būti pavesta profesinėms organizacijoms. 50,89 proc. (114) respondentų rinkosi neigiamą atsakymą, visiškai sutiko tik 32,59 proc. (73) respondentų, o neturėjo nuomonės 16,52 proc. (37) respondentų. Tokie atsakymai leidžia daryti išvadą, kad praktikuojančių buhalterių tęstinio profesinio tobulėjimo priežiūrą pavedus profesinėms organizacijoms, nebūtų pasitikima jų objektyvumu ir nešališkumu.

Šią išvadą patvirtina ir gauti respondentų atsakymai dėl praktikuojančio buhalterio privalomos narystės pasirinktoje profesinėje organizacijoje, jeigu profesinėms organizacijoms būtų pavesta praktikuojančių buhalterių tęstinio profesinio tobulėjimo priežiūra. Privalomai narystei nepritarė 60,71 proc. (136 iš 224) respondentų, pritarė 22,77 proc. (51), o 16,52 proc. (37) neturėjo nuomonės.