

Кузнецова С.А.,

кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку і аудиту
Таврійської державної агротехнічної академії

МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЯКОСТІ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ІНФОРМАЦІЇ

Розкрито концептуальні питання забезпечення якості надання бухгалтерської інформації, сформувано методологічні засади розробки стандартів контролю якості бухгалтерської інформації на сучасному етапі функціонування системи управління в Україні, що характеризується глобалізацією й інтеграцією економічних відносин та інформаційних процесів.

The author expounds the conceptual questions of ensuring the quality of accounting information; and formulates methodological principles of developing the standards of control over the quality of accounting information at the modern stage of functioning the management system in Ukraine, characterized by globalization, integration of economic relations and informational processes.

Сьогодні спостерігається динамічний розвиток ринкових відносин, глобалізація та інтеграція інформаційних процесів в Україні, що спричинюють потребу в реформуванні обліку, зокрема формуванні методологічних та практичних засад забезпечення якості надання бухгалтерської інформації користувачам. Підставою для цього твердження є той факт, що визначальною рисою професії бухгалтера, згідно з Кодексом етики професійних бухгалтерів, є “відповідальність перед громадськістю”¹. При цьому наголошено, що “представники бухгалтерської професії в усьому світі найбільш зацікавлені в тому, щоб довести до відома споживачів послуг професійних бухгалтерів, що ці послуги виконуються на найвищому рівні якості та надаються відповідно до етичних вимог, покликаних забезпечити їх рівень”². Вітчизняні науковці В. Копилов та Л. Ловинська також зауважують, що “реформування бухгалтерського обліку в Україні зумовлене його інтеграцією в світову економічну систему, співробітництвом з міжнародними кредитними та фінансовими установами, участю вітчизняних суб’єктів господарювання в процесі інтернаціоналізації капіталу”³. При цьому дослідник В. Савченко підкреслює, що “реформування форм власності в Україні та створення нового механізму господарювання викликали суттєві зміни в організації та методах контролю”⁴.

¹ 2001 МФБ. Стандарти аудиту та етики / Аудиторська палата України. — К.: ТОВ “Паритет-інформ”, 2003. — С. 44.

² Там само. — С. 45.

³ Копилов В., Ловинська Л. Концептуальні засади методичного забезпечення бухгалтерського обліку суб’єктів господарської діяльності в Україні // Економіка України. — 2004. — № 7. — С. 4.

⁴ Савченко В.Я. Аудит: Навч. посіб. — 2-ге вид. — К.: КНЕУ, 2006. — С. 3.

Грунтуючись на вимогах, сформульованих на науковому та практичному рівнях щодо бухгалтерського обліку на сучасному етапі розвитку української економіки, актуальним є вирішення концептуальних питань забезпечення якості надання бухгалтерської інформації, зокрема формування методологічного підґрунтя розробки стандартів контролю якості бухгалтерської інформації.

Для досягнення поставленої мети слід, по-перше, визначитися з тлумаченням терміна “якість надання бухгалтерської інформації”. Дослідження наукових джерел дало нам змогу виокремити кілька найбільш доцільних, на нашу думку, тлумачень терміна “якість виконання”. Так, Б. Райзберг та Л. Лозовський розглядають якість послуг як “властивості та ознаки... послуг, що характеризують їх спроможність задовольняти потреби людей, відповідати своєму призначенню та вимогам, що висуваються”⁵. Універсальний економічний словник під редакцією професора Г. Швиданенко дає таке визначення терміна “якість виконання”: “... якість, за якої товари (послуги) фактично задовольняють потреби клієнтів”⁶. Виходячи з наведених тлумачень, пропонуємо трактувати якість надання бухгалтерської інформації таким чином: якість надання бухгалтерської інформації — це якість, за якої надана бухгалтерська інформація фактично задовольняє потреби користувачів.

Забезпечення якості бухгалтерської інформації досягається впровадженням ефективної системи контролю за якістю. Так, українські науковці Н. Белуха та Т. Микитенко наголошують на тому, що “потреба перевірки зумовлена тим, що найбільш достовірним джерелом інформації про господарську діяльність підприємства є дані бухгалтерського обліку”⁷.

Розглядаючи питання контролю за якістю бухгалтерської інформації, актуальним, на нашу думку, є формування стандартів контролю якості бухгалтерської інформації. Розробку, контроль за впровадженням та використанням зазначених стандартів суб’єкти господарювання повинні забезпечувати залежно від специфіки, притаманної користувачам бухгалтерської інформації. Водночас на науковому рівні слід визначитися з методологічною основою розробки стандартів контролю за якістю бухгалтерської інформації.

З метою розробки та встановлення стандартів контролю за якістю бухгалтерської інформації доцільно буде застосовувати встановлені положення та надані рекомендації у Міжнародному стандарті аудиту 220 “Контроль якості аудиторської роботи”⁸, оскільки саме під час аудиту (незалежно від того, зовнішні чи

⁵ Райзберг Б.Г., Лозовский Л.Ш. Учебный экономический словарь. — М.: Рольф: Айрис-пресс, 1999. — С. 131.

⁶ Універсальний економічний словник. Менеджмент, маркетинг, реструктуризація. — К.: Поисково-издательское агентство “Книга памяти Украины”, 1999. — С. 118.

⁷ Белуха Н., Микитенко Т. Фінансовий контроль: теорія, ревізія, аудит. — Підручник. — К.: Українська академія оригінальних ідей. — 2005. — С. 841.

⁸ 2001 МФБ. Стандарти аудиту та етики, Аудиторська палата України. — К.: ТОВ “Паритет-інформ”, 2003.

внутрішні аудитори його здійснюють) і перевіряється, наскільки відповідає інформація, надана в бухгалтерських звітах, визначеній концептуальній основі.

Слід зауважити, що концептуальною основою вважають систему критеріїв, що використовуються при формуванні, групуванні та наданні бухгалтерської інформації користувачам. Концептуальна основа надання бухгалтерської інформації може бути регламентована як на законодавчому рівні (наприклад, щодо складання фінансової звітності українськими суб'єктами господарювання), так і на внутрішньому, локальному рівні (відносно внутрішньої бухгалтерської інформації, що надається внутрішнім користувачам для прийняття управлінських рішень). У будь-якому разі бухгалтерська інформація має відповідати встановленим критеріям якості.

При розробці стандартів контролю якості бухгалтерської інформації слід дотримуватися ґрунтовних умов, поданих у таблиці 1.

Таблиця 1. Ґрунтовні умови, що запропоновано для використання при розробці стандартів контролю якості бухгалтерської інформації

Ґрунтовні умови, що запропоновано для використання при розробці стандартів якості бухгалтерської інформації	Ознака застосування
Стандарти контролю якості бухгалтерської інформації мають відповідати вимогам чинного законодавства України	Застосовується при розробці стандартів якості бухгалтерської інформації усіма суб'єктами господарювання, що працюють на території України
Стандарти контролю якості бухгалтерської інформації мають враховувати положення та рекомендації чинних Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні та Кодексу професійної етики бухгалтерів	Застосовується при розробці стандартів якості бухгалтерської інформації усіма суб'єктами господарювання
Стандарти контролю якості бухгалтерської інформації мають враховувати характер, час, політику та процедури контролю за якістю бухгалтерської інформації	Застосовується при розробці стандартів якості бухгалтерської інформації конкретного суб'єкта господарювання індивідуально, враховуючи специфіку суб'єкта господарювання, відносно якого вони розробляються

Вивчаючи умови “Параметри якості бухгалтерської інформації повинні враховувати характер, час, політику та процедури контролю якості бухгалтерської інформації”, рекомендуємо брати до уваги такі чинники:

- 1) географічна розосередженість суб'єкта господарювання, відносно якого розробляються параметри якості бухгалтерської інформації;
- 2) обсяги бізнесу суб'єкта господарювання, відносно якого розробляються параметри якості бухгалтерської інформації;
- 3) характер діяльності, зокрема структуру бізнесу суб'єкта господарювання, відносно якого розробляються стандарти контролю за якістю бухгалтерської інформації;
- 4) організаційна структура суб'єкта господарювання, відносно якого розробляються параметри якості бухгалтерської інформації;
- 5) принцип “відповідності” щодо доходів та витрат суб'єкта господарювання, відносно якого розробляються параметри якості бухгалтерської інформації;

б) обсяги документації суб'єкта господарювання, відносно якого розробляються параметри якості бухгалтерської інформації.

З урахуванням вищевикладеного та рекомендацій щодо цілей політики контролю за якістю вважаємо за доцільне запропонувати розробляти параметри якості бухгалтерської інформації за такими напрямками:

- професійні вимоги;
- навички й компетентність;
- доручення роботи;
- делегування;
- консультування;
- користувачі бухгалтерської інформації;
- моніторинг.

У процесі розроблення стандартів контролю якості бухгалтерської інформації пропонуємо обов'язково визначати цілі політики контролю за якістю бухгалтерської інформації, досягнення яких буде забезпечене за умов упровадження конкретного напрямку. Крім того, при розробці запропонованих напрямів слід усебічно й чітко регламентувати методологічні та практичні питання, що забезпечують досягнення визначених цілей політики контролю за якістю бухгалтерської інформації. З огляду на викладені вище засади пропонуємо такі характеристики напрямів формування якості бухгалтерської інформації.

Щодо професійних вимог, слід наголосити на тому, що персонал суб'єкта господарювання, який забезпечує формування бухгалтерської інформації (далі — персонал суб'єкта господарювання), на всіх етапах має дотримуватися принципів незалежності, порядності, об'єктивності, конфіденційності та професіоналізму. При цьому слід визначити професійні вимоги до персоналу суб'єкта господарювання, встановити порядок його ознайомлення з професійними вимогами та механізм нагляду за дотриманням професійних вимог персоналом суб'єкта господарювання.

При формуванні напрямку щодо навичок і компетентності мета політики контролю за якістю бухгалтерської інформації щодо контролю за навичками і компетентністю полягає в тому, що суб'єкт господарювання повинен мати персонал, який набув і зберігає професійні стандарти і професійну компетентність, необхідні для виконання ним своїх обов'язків. У ході розробки цього напрямку слід визначити конкретний перелік вимог до персоналу суб'єкта господарювання щодо його навичок та компетентності, окреслити напрями професійного зростання персоналу суб'єкта господарювання, встановити механізм нагляду за дотриманням виконання цього стандарту персоналом суб'єкта господарювання.

Напрямок із доручення роботи передбачає, що діяльність із формування бухгалтерської інформації треба доручати працівникам, які мають відповідну технічну підготовку і досвід, необхідні за певних обставин. Слід розробити чіткі

критерії щодо доручення працівникам кожного виду роботи з формування бухгалтерської інформації, встановити порядок графіків документообігу, механізм нагляду за дотриманням виконання цього стандарту персоналом суб'єкта господарювання.

Впровадження напряму щодо питань делегування регламентує потребу в керуванні роботою, здійсненні нагляду й контролю за її виконанням на всіх рівнях, аби пересвідчитися в тому, що діяльність з обліку бухгалтерської інформації відповідає належним стандартам якості. Розроблення цього напряму передбачає встановлення порядку формування облікової політики суб'єкта господарювання, процедур формування інформації в бухгалтерському обліку, обґрунтування напрямів засвоєння персоналом суб'єкта господарювання питань, що є предметом формування бухгалтерської інформації, впровадження механізму нагляду за дотриманням виконання цього стандарту персоналом суб'єкта господарювання.

У процесі регламентації питань, пов'язаних з консультуванням, пропонуємо зауважити, що завжди, у разі потреби, слід консультуватися у межах суб'єкта господарювання з фахівцями, які мають відповідний досвід. Встановлення процедури визначення напрямів, за які відповідає конкретний працівник суб'єкта господарювання, розробка методик забезпечення джерелами інформації персоналу суб'єкта господарювання, опис механізму нагляду за дотриманням виконання цього стандарту персоналом суб'єкта господарювання забезпечить поліпшення якості формування та надання бухгалтерської інформації.

Вивчаючи та конкретизуючи сегмент користувачів бухгалтерської інформації, рекомендуємо провести процедуру оцінювання потенційних користувачів бухгалтерської інформації та їх інформаційних потреб, а отримані дані постійно переглядати. Методологічні та практичні проблеми, які необхідно визначити при вивченні питань щодо користувачів бухгалтерської інформації, полягають у розробленні процедур оцінювання користувачів бухгалтерської інформації та їх інформаційних потреб, їх прийняття як користувачів бухгалтерської інформації; порядок моніторингу співпраці з користувачами бухгалтерської інформації, встановлення механізму нагляду за дотриманням виконання цього стандарту персоналом суб'єкта господарювання.

Цілями політики контролю за якістю бухгалтерської інформації, що передбачені в процесі моніторингу, є необхідність постійно проводити моніторинг адекватності й ефективності політики та процедур контролю за якістю бухгалтерської інформації. У цьому напрямі розглядаються питання визначення графіка перегляду стандартів контролю якості бухгалтерської інформації, встановлення порядку ознайомлення персоналу з результатами контролю за якістю бухгалтерської інформації, розробка механізму нагляду за дотриманням виконання цього стандарту персоналом суб'єкта господарювання.

При розгляді питань забезпечення якості бухгалтерської інформації доцільно визначитися із суб'єктами, що здійснюватимуть відповідний контроль. На на-

шу думку, найдоцільніше у ролі подібних контролерів використовувати аудиторів. Адже в Законі України “Про аудиторську діяльність” записано: “Аудит — перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності суб’єкта господарювання з метою висловлення незалежної думки аудитора про її достовірність в усіх суттєвих аспектах та відповідність вимогам законів України, положень (стандартів) бухгалтерського обліку або інших правил (внутрішніх положень суб’єктів господарювання) згідно із вимогами користувачів”⁹.

Отже, головне завдання, що постає на законодавчому рівні перед незалежними аудиторами, є проведення аудиту фінансової звітності, бухгалтерського обліку, первинних документів та іншої інформації щодо фінансово-господарської діяльності суб’єктів господарювання, яка може вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на її підставі з метою визначення достовірності їх звітності, обліку, його повноти і відповідності чинному законодавству та встановленим нормативам.

Вважаємо, що запропоновані нами напрями вдосконалення контролю за якістю бухгалтерської інформації сприятимуть формуванню та методологічному визначенню концепції якості бухгалтерської інформації з урахуванням вимог вітчизняного законодавства, Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та специфіки кожного конкретного суб’єкта господарювання. Крім того, у ході подальшого дослідження нами буде розроблено, з огляду на громадські інтереси та сформовану методологічну базу розробки параметрів якості бухгалтерської інформації, конкретні методики контролю за якістю бухгалтерської інформації з метою їх практичного застосування за функціонування системи управління як на державному рівні, так і на рівні корпорацій, об’єднань та інших вітчизняних і зарубіжних суб’єктів господарської діяльності, що, у свою чергу, сприятиме поліпшенню якості бухгалтерської інформації в Україні.

⁹ Закон України “Про аудиторську діяльність” від 22.04.1993 року № 3125-ХІІ (зі змінами та доповненнями) // Інформаційно-правовий довідник “Ліга: Практик”. — 2007. — № 1.