

УДК 657.22:336

Кучерява М. В.

науковий співробітник відділу методології бухгалтерського обліку НДФІ ДННУ "Академія фінансового управління", Київ, Україна, piven_maria@ukr.net

ОЦІНКА ЯКОСТІ ІНФОРМАЦІЙНОГО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ПРИЙНЯТТЯ УПРАВЛІНСЬКИХ РІШЕНЬ ЯК НАПРЯМОК ДІЯЛЬНОСТІ МІЖНАРОДНИХ ОРГАНІЗАЦІЙ

Обґрунтовано важливість забезпечення якості фінансової звітності, до якої сучасне інформаційне суспільство висуває конкретні вимоги. Висвітлено основні документи, видані інтернаціональними організаціями, до сфери діяльності котрих належить імплементація міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, звітності, аудиту, зокрема щодо забезпечення якості фінансової звітності. Розглянуто механізм впливу основних факторів на якість фінансової звітності суб'єктів підприємницької діяльності. Визначено взаємозв'язок між рівнем дотримання вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності, аудиту, професійної освіти бухгалтерів та якістю фінансової звітності. У цьому контексті розглянуто діяльність ключових міжнародних професійних організацій бухгалтерів та аудиторів. Проаналізовано проблему об'єднання та взаємодоповнення зусиль міжнародних професійних організацій та основні заходи її вирішення. Результатом проведеного аналізу є оцінка регуляторної та нормотворчої діяльності міжурядових організацій, міжнародних та національних професійних організацій аудиторів та бухгалтерів.

Ключові слова: якість фінансової звітності, міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), міжнародні стандарти аудиту, міжнародні стандарти освіти професійних бухгалтерів, міжнародні професійні організації, безперервний професійний розвиток, Конференція з торгівлі та розвитку ООН.

Табл. 3. Літ. 32.

Mariia Kucheriava

SESE "The Academy of Financial Management", Kyiv, Ukraine, piven_maria@ukr.net

ENSURING THE QUALITY OF FINANCIAL REPORTING AS A DIRECTION OF ACTIVITIES OF INTERNATIONAL ORGANIZATIONS

Modern information society makes the requirements for quality of information. Financial reporting as the source of information is no exception. The article substantiates the importance of ensuring the quality of this information product. In particular, general documents issued by international organizations are highlighted. The research examines the documents on enforcement of quality of financial reporting developed and improved by international professional associations of accountants. The author defines and studies the mechanism of influence of the main factors on the quality of financial reporting of entities. The relationship between the level of compliance with the requirements of international accounting and reporting standards, audit, professional education of accountants and the quality of financial reporting is determined. In this regard, the activities of key international professional organizations of accountants and auditors are considered. The issues of integrating efforts of international professional associations are analyzed. The author examines the main levels of oversight and compliance measures to ensure the quality of financial reporting. These levels include the organization of accounting system,

© Кучерява М. В., 2017

the establishment of requirements for the quality of financial reporting, the assessment of the quality of financial reporting. The author analyzes the general provisions of the document issued by the Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting (United Nations Conference on Trade and Development). This document defines the principles of development of the effective oversight system and enforcement of requirements for high-quality corporate reporting. The assessment of regulatory activities of intergovernmental organizations, international and national professional associations of accountants is the result of the analysis.

Key words: the quality of financial reporting, International Financial Reporting Standards (IFRS), International Standards on Auditing, International Education Standards for Professional Accountants, international professional associations, continuous professional development, UN Conference on Trade and Development.

JEL classification: M41, M42, M48.

Кучерявая М. В.

научный сотрудник отдела методологии бухгалтерского учета НИФИ ГУНУ "Академия финансового управления", Киев, Украина

ОЦЕНКА КАЧЕСТВА ИНФОРМАЦИОННОГО ОБЕСПЕЧЕНИЯ ПРИНЯТИЯ УПРАВЛЕНЧЕСКИХ РЕШЕНИЙ КАК НАПРАВЛЕНИЕ ДЕЯТЕЛЬНОСТИ МЕЖДУНАРОДНЫХ ОРГАНИЗАЦИЙ

Обоснована важность качества финансовой отчетности, к которой современное информационное общество предъявляет конкретные требования. Освещены основные документы, изданные интернациональными организациями, к сфере деятельности которых относится имплементация международных стандартов бухгалтерского учета, отчетности, аудита, в частности по обеспечению качества финансовой отчетности. Рассмотрен механизм влияния основных факторов на качество финансовой отчетности субъектов предпринимательской деятельности. Определена взаимосвязь между уровнем соблюдения требований международных стандартов бухгалтерского учета и отчетности, аудита, профессионального образования бухгалтеров и качеством финансовой отчетности. В этом контексте рассмотрена деятельность ключевых международных профессиональных организаций бухгалтеров и аудиторов. Проанализирована проблема объединения и взаимодополнения усилий международных профессиональных организаций и основные мероприятия ее решения. Результатом проведенного анализа является оценка регуляторной и нормотворческой деятельности межправительственных организаций, международных и национальных профессиональных организаций аудиторов и бухгалтеров.

Ключевые слова: качество финансовой отчетности, международные стандарты финансовой отчетности (МСФО), международные стандарты аудита, международные стандарты образования профессиональных бухгалтеров, международные профессиональные организации, непрерывное профессиональное развитие, Конференция по торговле и развитию ООН.

У сучасному інформаційному суспільстві процес обробки та отримання якісних даних для прийняття ефективного управлінського рішення набуває дедалі більшого значення і є одним із пріоритетних завдань, що постають перед людством.

Успішне функціонування підприємства залежить від своєчасного прийняття професійного управлінського рішення. Базою прийняття рішення щодо

розвитку суб'єкта господарської діяльності виступають дані бухгалтерського обліку, зокрема фінансова звітність. Саме якість (доречність, достовірність, своєчасність, зіставність, можливість здійснення перевірки, зрозумілість) фінансових звітів визначає успішність того чи іншого рішення щодо подальшого розвитку підприємства.

Тому за умов нестабільності та коливань світової і національної економіки особливо гостро постає проблема якості інформаційного забезпечення. Фінансова звітність відіграє роль інформаційного продукту та є невід'ємною складовою цієї глобальної системи.

Проблемним аспектам забезпечення якісної облікової інформації з метою ефективного управління підприємством, гармонізації національного законодавства у сфері бухгалтерського обліку та звітності з міжнародними вимогами присвячено роботи таких вітчизняних учених, як С. А. Безручук, О. О. Гончаренко, Т. І. Єфименко, В. М. Жук, А. Г. Ловінська, Ю. В. Подмешальська, Я. В. Шеверя [1–6].

Об'єктом дослідження є процес розвитку системи унормування сфери бухгалтерського обліку та аудиту з метою забезпечення якості фінансової звітності.

Предмет дослідження становлять документи, розроблені та вдосконалені міжнародними професійними організаціями аудиторів і бухгалтерів, що визначають основні вимоги до якісної фінансової звітності й досліджують та обґрунтовують ефективні механізми її забезпечення.

Основними методами проведення дослідження є загальнонаукові методи пізнання: аналізу, порівняння, системного підходу.

Якість фінансової звітності – це дотримання переліку визначених характеристик, актуальних для окремого користувача в певний період. Тому важливо визначити загальноприйнятий універсальний набір якісних характеристик фінансової звітності. Отже, розроблення та імплементація міжнародних стандартів та інших документів, котрі встановлюють вимоги у сфері фінансової звітності, є відправною точкою в комплексному процесі забезпечення якості інформації, що міститься у фінансовій звітності.

Базовий перелік якісних характеристик фінансової звітності та основні вимоги до процесу її підготовки визначають міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), перші з яких було видано Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО) у 1973 р. РМСБО є незалежним органом, що розробляє, запроваджує та вдосконалює МСФЗ/МСБО, Концептуальну основу фінансової звітності (далі – Концептуальна основа) та входить до складу Фондації з МСФЗ (далі – Фондація) [7].

Основною місією діяльності Фондація визначає “підвищення прозорості, підзвітності та ефективності фінансових ринків у всьому світі шляхом розробки МСФЗ”. Ці три основні показники, котрі також виступають стратегічними напрямками її діяльності, мають бути поєднані між собою [7].

Від розроблення перших міжнародних стандартів минуло більше сорока років, і за цей час було оприлюднено 41 міжнародний стандарт бухгалтерського обліку, 16 МСФЗ, МСФЗ для малих та середніх підприємств.

На 2017 р. 126 юрисдикцій зі 150 досліджуваних запровадили обов'язкове застосування МСФЗ для всіх компаній, які відповідно до законодавства повинні оприлюднювати свою звітність. Серед інших юрисдикцій більшість дозволяє застосування міжнародних стандартів. Слід також зазначити, що МСФЗ для малого та середнього бізнесу використовується у 85 юрисдикціях (обов'язковий до застосування або дозволений до використання) [7].

Важливі зміни в МСФЗ відбулися протягом останніх років унаслідок низки економічних скандалів та кризи 2008 р. Усі ці явища були пов'язані з тим, що фінансова звітність для прийняття управлінських рішень її користувачами була недостатньо якісною та надійною. Це стало наслідком комплексної проблеми неякісного надання професійних бухгалтерських, аудиторських послуг та порушення міжнародних і національних норм, якими регулюється сфера бухгалтерського обліку й звітності.

З огляду на викладене, можна вкотре наголосити на тому, що МСФЗ та Концептуальна основа фінансової звітності є лише початковим, базовим рівнем у системі забезпечення якості фінансової звітності. Тобто встановлення правил її підготовки, дотримання яких в ідеалі має сприяти отриманню високоякісної фінансової звітності, є недостатнім заходом. Розроблення та оприлюднення МСФЗ становлять лише фундамент побудови складної системи забезпечення якості фінансової звітності визначених типів підприємств і не є гарантією того, що всі суб'єкти господарської діяльності дотримуватимуться їх.

Виникає необхідність оцінювання якості фінансової звітності на предмет відповідності визначеним положенням застосовуваних під час підготовки цієї інформації міжнародних стандартів.

Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (далі – РМСА) є незалежним органом, який “слугує суспільним інтересам шляхом запровадження високоякісних міжнародних стандартів аудиту, якості, контролю, огляду, надання впевненості та пов'язаних послуг”. Таким чином, РМСА розробляє, запроваджує та поширює Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Основне завдання цих стандартів – забезпечення якісного аудиту фінансової звітності, підготовленої та оприлюдненої відповідно до застосовуваних підприємством міжнародних стандартів (автором розглядаються положення МСФЗ, проте існують також інші документи, наприклад, Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку, видані Радою зі стандартів фінансового обліку) [8].

Отже, базисом виступають розроблення та запровадження міжнародних стандартів, інструментом зовнішньої оцінки якості фінансової звітності – аудит. Крім цих двох визначальних факторів впливу на якість фінансової звітності існує ще один – компетентність укладачів фінансової звітності та незалежних аудиторів.

Питаннями унормування визначення та забезпечення компетентності професійних бухгалтерів і професійних бухгалтерів-практиків (незалежних

аудиторів)* займаються такі організації: Рада з міжнародних стандартів освіти бухгалтерів (розробляє та вдосконалює Міжнародні стандарти освіти бухгалтерів (МСО)) та Рада з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (Кодекс етики професійних бухгалтерів) [9–11].

Можна зробити висновок, що якість фінансової звітності залежить від таких факторів:

- дотримання вимог МСФЗ та інших стандартів підготовки корпоративної фінансової звітності;
- здійснення незалежного аудиту фінансової звітності та надання експертного аудиторського висновку;
- компетентність укладачів фінансової звітності.

До останнього часу залишалось невирішеним питання об'єднання та взаємодоповнення зусиль міжнародних професійних організацій.

Звісно, основною ідеєю завжди виступало поєднання в рамках однієї системи визначених вище факторів впливу на якість фінансової звітності, що синтезувало та спрямувало б усі зусилля на досягнення найвищого рівня якості.

Зауважимо, що МСО ґрунтуються саме на тих нововведеннях та змінах у МСФЗ, які вносяться перманентно. Те саме стосується і Міжнародних стандартів аудиту, Кодексу етики професійних бухгалтерів.

Одним із завдань для міжурядових організацій, міжнародних та національних професійних організацій аудиторів та бухгалтерів є аналіз проблемних аспектів підготовки фінансової звітності, до якого належать: удосконалення та розроблення нових МСФЗ; діджиталізація фінансової звітності (згідно з визначенням електронного джерела Business Dictionary, “діджиталізація – це процес інтеграції цифрових технологій до повсякденного життя” [12], у цьому випадку – до звітності); розширення змісту та обсягу корпоративної звітності; удосконалення процесу підготовки та оприлюднення фінансової звітності суб'єктами малого та середнього бізнесу.

Останнє питання є особливо актуальним у контексті поточних тенденцій регулювання сфери бухгалтерського обліку та звітності в ЄС, оскільки Директива 2013/34/ЄС “Про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язані з ними звіти визначених типів компаній” від 26.06.2013 підтримує проголошене гасло: “Думай спочатку про мале” (тобто малий та середній бізнес) [13] (табл. 1).

* В Україні поняття “професійний бухгалтер” на законодавчому рівні не визначено, є лише роз'яснення, надані рішенням Аудиторської палати України “Про затвердження роз'яснень щодо застосування термінів “професійний бухгалтер” та “професійний бухгалтер-практик” Кодексу етики професійних бухгалтерів” від 27.09.2012 № 257/15. Згідно з цим рішенням до категорії “професійний бухгалтер” належать “особи, які працюють у сферах, пов'язаних з бухгалтерським обліком, аудитом, фінансами та оподаткуванням, та мають відповідну підтверджену кваліфікацію”. До категорії “професійний бухгалтер-практик” входять “аудитори, які працюють в аудиторських фірмах або надають професійні аудиторські послуги, як фізичні особи-підприємці” [9].

Проблемні аспекти підготовки фінансової звітності у діяльності міжнародних професійних організацій

Стратегічний напрям діяльності	Назва організації	Заходи з реалізації поставлених завдань (документи)
Діджиталізація у системі підготовки та оприлюднення звітності	Аудитори Данії (Danish Auditors (FSR))	Документ "Майбутнє звітності"
Забезпечення належного корпоративного управління	Організація економічного співробітництва та розвитку	Принципи корпоративного управління
Розвиток звітності: розширення змісту та удосконалення існуючих МСФЗ	Аудитори Данії (Danish Auditors (FSR))	Документ "Майбутнє звітності"
	Бухгалтерський облік Європи (Accountancy Europe)	Документ "Оцінка впливу МСФЗ у ЄС"
	Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку	Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ)
	Австралійська рада зі стандартів бухгалтерського обліку	Робочий план дослідницького центру Австралійської ради зі стандартів бухгалтерського обліку
	Рада зі стандартів фінансового обліку	Документ "Фінансова звітність неприбуткових підприємств"
Інтегрована звітність	Міжнародний комітет з інтегрованої звітності	Міжнародна основа інтегрованої звітності (Міжнародний стандарт інтегрованої звітності)
Звітність малого та середнього бізнесу	Європейська федерація бухгалтерів та аудиторів малого та середнього бізнесу	Дослідження Європейської федерації бухгалтерів та аудиторів малого та середнього бізнесу

С к л а д е н о за: International Accounting Standards Board. URL: <http://www.ifrs.org/groups/international-accounting-standards-board/>; Future reporting / FSR, Danish Auditors. URL: <http://www.fsr.dk/~media/Files/Faglig%20viden/Publikationer/Future%20reporting-WEB.ashx>; Principles of Corporate Governance / G20/OECD. URL: <https://www.oecd.org/daf/ca/Corporate-Governance-Principles-ENG.pdf>; Accountancy Europe: Evaluating the impact of IFRS in the EU. URL: https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/ACCA_Evaluating_the_impact_of_IFRS_in_the_EU_25_Sept._2014.pdf; AASB Research Centre Work Program. URL: http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB_Research_Centre_Work_Program.pdf; Financial Statements of Not-for-Profit Entities. URL: http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=FASBContent_C&pagename=FASB%2FFASBContent_C%2FCompletedProjectPage&c_id=1176168381520; The International IR Framework. URL: <http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>; The Trickle Down Effect – IFRS and accounting by SMEs. URL: http://www.efaa.com/cms/upload/efaa_files/pdf/Publications/Articles/EFAA_Trickle_Down_WEB.pdf; Accounting and Ethics: Pressure Experienced by the Professional Accountant. URL: http://www.efaa.com/cms/upload/efaa_files/pdf/Publications/Articles/20161221_EFAA_Pressure_Survey.pdf; The New Accounting Directive: A Harmonised European Accounting Framework? URL: http://www.efaa.com/cms/upload/efaa_files/pdf/Publications/Articles/EFAA_Accounting_Directive_Survey_2016.pdf; Implementing the New European Accounting Directive Making the right choices. URL: http://www.efaa.com/cms/upload/efaa_files/pdf/Publications/Annual_reports/2014/EFAA_MSO_in_Accounting_Directives_Report_140408.pdf; A practical guide to professional ethics for small and medium-sized accounting practices. URL: http://www.efaa.com/cms/upload/efaa_files/pdf/Publications/Guides/2014_11_29_EFAA_Guide_A4_Web.pdf.

Рівень професіоналізму, забезпечення реалізації безперервного професійного розвитку фахівців, дотримання етичних принципів у роботі також є об'єктом уваги міжнародних організацій.

Радою з міжнародних стандартів бухгалтерської освіти розробляються та оприлюднюються стандарти, якими регулюється сфера професійної бухгалтерської освіти. МСО охоплюють технічні компетенції та професійні навички, цінності, етику та відносини [25]. Рада з міжнародних стандартів етики бухгалтерів визначає у своїй діяльності міжнародно прийняті стандарти етики, включаючи вимоги до незалежних аудиторів та професійних бухгалтерів у всьому світі. Усі ці напрями акумулюються в Кодексі етики професійних бухгалтерів [26].

Таким чином, з метою забезпечення якості фінансової звітності необхідно здійснювати нагляд за гармонійною, чіткою та налагодженою реалізацією завдань, визначених для кожного фактора впливу на якість корпоративної фінансової звітності.

Однією з організацій, яка ставить як мету розв'язання проблеми єдності та взаємодоповнення всіх названих напрямів діяльності міжнародних організацій, є Міжурядова робоча група експертів щодо міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності (далі – Робоча група з МСБОЗ) Конференції з торгівлі та розвитку ООН (ЮНКТАД), створена у 1982 р. Економічною і соціальною радою ООН. Основним завданням Робочої групи з МСБОЗ є здійснення огляду поточних тенденцій розвитку сфери міжнародної звітності та поширення найкращої практики в корпоративному управлінні. Також слід зауважити, що в контексті реалізації Цілей сталого розвитку 2030, Робоча група з МСБОЗ займається підвищенням якості стандартів прозорості та стійкості для компаній [27].

До основних поточних напрямів діяльності Робочої групи з МСБОЗ належать:

- звітність зі сталого розвитку та Цілі сталого розвитку;
- гармонізація фінансової звітності; корпоративне управління;
- розвиток потенціалу у сфері корпоративної звітності [27].

Засобами поширення та оприлюднення результатів досліджень, які проводяться Робочою групою з МСБОЗ, є:

- річні звітні огляди (Annual review, 2001–2015 pp.);
- Керівництва (Guidance, 2004–2017 pp.);
- спеціальні тематичні публікації (ad hoc publications, 2002–2015 pp.);
- інформаційні листи (newsletters).

Усі ці документи загальнодоступні для вивчення зацікавленими користувачами (табл. 2).

Розглянемо документ “Моніторинг дотримання та забезпечення високоякісної корпоративної звітності: Керівництво з належних практик” (далі – Керівництво), виданий за підтримки Конференції ООН з питань торгівлі та розвитку в червні 2017 р. Робочою групою з МСБОЗ, положеннями якого визначаються загальні засади формування системи забезпечення високоякісної корпоративної звітності. Згідно з ним, нагляд і забезпечення застосування вимог міжнародних стандартів, що регулюють сферу підготовки та

Документи, що узагальнюють поточні тенденції розвитку сфери бухгалтерського обліку та звітності у світі

Тип документа	Назва документа, рік видання
Річні звітні огляди	“Проблемні аспекти міжнародного бухгалтерського обліку та звітності: 2001 Огляд” – “Проблемні аспекти міжнародного бухгалтерського обліку та звітності: 2015 Огляд”
Керівництва	“Керівництво для укладачів та користувачів показників екологічної ефективності” (2004). “Керівництво з бухгалтерського обліку та фінансової звітності для малих і середніх підприємств: рівень 2” (2004). “Керівництво з належної практики в розкритті інформації з корпоративного управління” (2006). “Керівництво з індикаторів корпоративної відповідальності у річних звітах” (2008). “Керівництво з бухгалтерського обліку та фінансової звітності для малих і середніх підприємств: рівень 3” (2009). “Рекомендації щодо найкращої практики для політиків та фондових бірж в контексті Ініціатив зі звітності сталого розвитку” (2013). “Моніторинг дотримання та забезпечення високоякісної корпоративної звітності: Керівництво з належних практик” (2017)
Спеціальні тематичні публікації	“Бухгалтерський облік та фінансова звітність витрат та зобов’язань на навколишнє середовище” (2002). “Специфічні проблемні питання корпоративного управління: регіональний та національний досвід” (2003). “Саморегулювання управління навколишнім середовищем: Керівництва, встановлені світовими промисловими асоціаціями для своїх фірм-членів” (2003). “Розкриття впливу корпорацій на суспільство: поточні тенденції та проблеми” (2004). “Практичне запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності: вивчені уроки” (2008). “Підвищення прозорості в корпоративній звітності: чверть століття ISAR” (2009). “Корпоративне управління на хвилі фінансової кризи” (2010). “Відповідальність інвестування та підприємництва: Огляд” (2010). “Модель бухгалтерського обліку (оновлена)” (2011). “Розкриття інформації з корпоративного управління на ринках, що розвиваються” (2011). “Корпоративна соціальна відповідальність в глобальних ланцюгах вартості” (2012). “Інструмент розвитку бухгалтерського обліку: Побудова бухгалтерського обліку для розвитку (інструмент оцінки стану бухгалтерського обліку в країні та світі)” (2015)
Інформаційні листи	Лист, грудень 2014 р., ISAR (UNCTAD/WEB/DIAE/ED/2014/4). Лист, вересень 2014 р., ISAR (UNCTAD/WEB/DIAE/ED/2014/3). Лист, грудень 2015 р., ISAR (UNCTAD/WEB/DIAE/ED/2015/5). Лист, вересень 2015 р., ISAR (UNCTAD/WEB/DIAE/ED/2015/4). Лист, грудень 2016 р., ISAR (UNCTAD/WEB/DIAE/ED/2016/3). Лист, липень 2016 р., ISAR (UNCTAD/WEB/DIAE/2016/1)

С к л а д е н о за: Annual Reviews / Intergovernmental Working Group on International Standards of Accounting and Reporting. URL: <http://isar.unctad.org/annual-review/>; Guidances / Intergovernmental Working Group on International standards of Accounting and Reporting. URL: <http://isar.unctad.org/guidances/>; Ad Hoc Publications / Intergovernmental Working Group on International Standards of Accounting and Reporting. URL: <http://isar.unctad.org/other/>; Newsletters / Intergovernmental Working Group on International standards of Accounting and Reporting. URL: <http://isar.unctad.org/newsletter/>.

оприлюднення високоякісної корпоративної звітності, здійснюється за такими напрямками:

- корпоративна звітність (нагляд та забезпечення застосування вимог міжнародних стандартів до корпоративної звітності);
- аудиторські послуги (нагляд і забезпечення застосування вимог міжнародних стандартів до аудиту фінансової звітності й аудиторської діяльності);
- якість надання професійних бухгалтерських послуг (нагляд і забезпечення застосування вимог міжнародних стандартів професійної освіти та етики) [32].

Тобто можна зробити висновок про те, що узагальнені вище напрями діяльності ключових міжнародних та національних професійних організацій бухгалтерів і аудиторів світу були враховані в цьому Керівництві. Таким чином, за його допомогою здійснено спробу інтеграції основних засад унормування підготовки та виконання нагляду за якістю корпоративної фінансової звітності.

Розглянемо детальніше структуру Керівництва та основні аспекти, які в ньому висвітлено. Документ складається із п'яти основних розділів (вступ, Концептуальна основа системи дотримання та забезпечення застосування вимог (далі – МДЗ), МДЗ вимог до корпоративної звітності, МДЗ вимог до аудиторської діяльності та гарантій якості, МДЗ вимог до професійних бухгалтерів) і додатка (міжнародні стандарти бухгалтерського обліку, стандарти розкриття інформації щодо навколишнього середовища, соціальної та інформації з управління та керівництва, стандарти аудиту й гарантій, вимоги до професійних бухгалтерів).

Основними принципами, на яких має будуватися система МДЗ згідно з п. 24 параграфа 2.3 “Ключові керівні принципи”, є: орієнтація на суспільний інтерес; незалежність; прозорість і підзвітність; конфіденційність; пропорційність; співпраця та координація. Крім того, документом визначено додаткові керівні принципи, такі як налагоджений діалог між зацікавленими сторонами та системою МДЗ, ризикоорієнтовний підхід, послідовність у діях, пов'язаних із забезпеченням дотримання вимог (п. 39 параграфа 2.3).

Отже, документ, виданий Робочою групою з МСБОЗ, визначає основні інституційні засади побудови та ефективного функціонування системи, основною метою якої є забезпечення високоякісної корпоративної інформації.

Залишається відкритим питання здійснення нагляду за впливом кожного з визначених факторів (додержання вимог міжнародних стандартів) на якість фінансової звітності.

Нагляд – це сукупність заходів спостережного характеру за дотриманням якісних характеристик фінансової звітності, встановлених відповідно до міжнародного та національного законодавства.

Механізм дії нагляду за якістю фінансової звітності умовно пропонуємо поділити на три рівні відповідно до рівня регулювання системи підготовки фінансової звітності суб'єктом:

- окремого підприємства (підприємство, аудиторська фірма);
- законодавчого встановлення вимог до якісної фінансової звітності;

– оцінки якості фінансової звітності (табл. 3).

Як бачимо з табл. 3, роль міжнародних і національних професійних організацій аудиторів та бухгалтерів важко переоцінити, оскільки вони належать до основних суб'єктів впливу на якість фінансової звітності і її забезпечення шляхом унормування процесу підготовки й оцінки якості, професійного розвитку укладачів інформації, здійснення нагляду та застосування заходів впливу до представників бухгалтерської професійної спільноти.

На підставі викладеного можна зробити такі висновки. При розробленні міжнародного нормативного забезпечення сфери бухгалтерського обліку, фінансової звітності та аудиту виникає необхідність застосування цілісного та системного підходу, тобто створення єдиної системи регулювання, у межах якої кожна міжнародна професійна організація виконуватиме власне завдання. Також існує потреба у здійсненні нагляду за якістю фінансової звітності у двох аспектах: як відокремленого результату та звітності, що формується під впливом факторів, визначених у дослідженні.

У цьому контексті Керівництво, видане Робочою групою з МСБОЗ, є спробою поєднати в рамках однієї системи всі чинні міжнародні стандарти з метою забезпечення високоякісної корпоративної звітності, а також визначити інституційні засади здійснення нагляду за якістю такої інформації. Ключовою ідеєю цього документа є надання можливості вивчити кращі практики та вдосконалити/запровадити ефективну систему забезпечення високоякісної звітності відповідно до особливостей національної економіки.

Таким чином, застосування в роботі державними регуляторами та органами суспільного нагляду загальних положень Керівництва щодо розбудови, удосконалення системи забезпечення якості фінансової звітності дасть змогу оцінити ефективність подібного підходу, виявити основні недоліки й запропонувати напрями його покращання.

Список використаних джерел

1. Безручук С. А. Алгоритм оцінки якості інформації в звітності. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2014. № 2 (29). С. 24–32.
2. Гончаренко О. О., Лук'янець О. В. Оцінка якості фінансової звітності. *Проблеми обліку, аналізу, аудиту і контролю*. 2013. № 3 (18). С. 266–270.
3. Єфименко Т. І., Жук В. М., Ловінська А. Г. Інформація в антикризовому управлінні: глобальний аспект стандартизації обліку та фінансової звітності / ДНУ "Акад. фін. управління". Київ, 2015. 400 с.
4. Ловінська А. Г., Ястремський О. І. Міжнародні ініціативи щодо методичного забезпечення моніторингу запровадження та дотримання МСФЗ. *Наукові праці НДФІ*. 2016. Вип. 2. С. 53–61.
5. Подмешальська Ю. В. Оцінка якості обліку в аудиті. *Вісник Дніпропетровського університету. Серія "Економіка"*. 2011. Вип. 5(4). С. 265–270.
6. Шеверя Я. В. Регулювання та якість фінансової звітності в Україні. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2014. № 1 (28). С. 302–316.
7. International Accounting Standards Board. URL: <http://www.ifrs.org/groups/international-accounting-standards-board/>.

Таблиця 3

Нагляд та застосування заходів щодо дотримання вимог до якісної фінансової звітності

Рівні	Фактори впливу на якість фінансової звітності			Суб'єкти нагляду та застосування заходів
	Дотримання вимог стандартів фінансової звітності	Дотримання вимог стандартів незалежного аудиту	Дотримання вимог стандартів освіти та етики професійних бухгалтерів та аудиторів	
I рівень (організація процесу)	Використання в діяльності внутрішніх організаційно-розпорядчих документів (наказ про облікову політику)	Використання в діяльності внутрішніх організаційно-розпорядчих документів	Використання в діяльності внутрішніх організаційно-розпорядчих документів (Кодекс корпоративної етики)	Керівництво підприємства, аудитор, аудиторська компанія
II рівень (встановлення вимог до якості фінансової звітності)	Застосування вимог міжнародних (МСФЗ, GAAP, КТМФЗ, Цілі та принципи регулювання ринків цінних паперів) та національних стандартів підготовки фінансової звітності	Застосування вимог міжнародних стандартів аудиту	Проходження професійної сертифікації (міжнародна, національна, отримання принципу безперервного професійного навчання)	Міжнародні організації-укладачі стандартів, національні регулятори (Міністерство фінансів України, Національний банк України)
III рівень (оцінка якості фінансової звітності)	Зайснення нагляду за якістю фінансової звітності, що оприлюднюється визначеними типами підприємств (Міжнародна організація комісій із цінних паперів (IOSCO), державні регулятори (Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку, НКЦПФР))	Зайснення нагляду за якістю аудиторських послуг (Міжнародний форум незалежних регуляторів у сфері аудиту (IFAR), Міжнародна організація комісій із цінних паперів, національні професійні організації, державні регулятори)	Зайснення нагляду за якістю надання професійних послуг, рівнем кваліфікації бухгалтерів та аудиторів	Міжнародні та національні регулятори (НКЦПФР), міжнародні та національні професійні організації

Складено автором.

8. The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). URL: <https://www.iaasb.org/>.
9. Про затвердження роз'яснень щодо застосування термінів “професійний бухгалтер” та “професійний бухгалтер-практик” Кодексу етики професійних бухгалтерів : рішення Аудиторської палати України від 27.09.2012 № 257/15. URL: <http://www.apu.com.ua/files/ris/1444232738.doc>.
10. Про застосування стандартів аудиту та етики : рішення Аудиторської Палати України від 27.02.2014 № 290/7. URL: http://www.apu.com.ua/files/ris/290_7.doc.
11. Кодекс етики професійних бухгалтерів : документ Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC) (2012) : переклад ФПБАУ. URL: <https://www.ifac.org/publications-resources/2012-2>.
12. Business Dictionary. URL: <http://www.businessdictionary.com/definition/digitalization.html>.
13. Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32013L0034>.
14. Future reporting / FSR, Danish Auditors. URL: <http://www.fsr.dk/~media/Files/Faglig%20viden/Publikationer/Future%20reporting-WEB.ashx>.
15. Principles of Corporate Governance / G20/OECD. URL: <https://www.oecd.org/daf/ca/Corporate-Governance-Principles-ENG.pdf>.
16. Accountancy Europe: Evaluating the impact of IFRS in the EU. URL: https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/ACCA_Evaluating_the_impact_of_IFRS_in_the_EU_25_Sept._2014.pdf.
17. AASB Research Centre Work Program. URL: http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB_Research_Centre_Work_Program.pdf.
18. Financial Statements of Not-for-Profit Entities. URL: http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=FASBContent_C&pagename=FASB%2FFASBContent_C%2FCompletedProjectPage&cid=1176168381520.
19. The International IR Framework. URL: <http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>.
20. The Trickle Down Effect – IFRS and accounting by SMEs. URL: http://www.efaa.com/cms/upload/efaa_files/pdf/Publications/Articles/EFAA_Trickle_Down_WEB.pdf.
21. Accounting and Ethics: Pressure Experienced by the Professional Accountant. URL: http://www.efaa.com/cms/upload/efaa_files/pdf/Publications/Articles/20161221_EFAA_Pressure_Survey.pdf.
22. The New Accounting Directive: A Harmonised European Accounting Framework? URL: http://www.efaa.com/cms/upload/efaa_files/pdf/Publications/Articles/EFAA_Accounting_Directive_Survey_2016.pdf.
23. Implementing the New European Accounting Directive. Making the right choices. URL: http://www.efaa.com/cms/upload/efaa_files/pdf/Publications/Annual_reports/2014/EFAA_MSO_in_Accounting_Directives_Report_140408.pdf.
24. A practical guide to professional ethics for small and medium-sized accounting practices. URL: http://www.efaa.com/cms/upload/efaa_files/pdf/Publications/Guides/2014_11_29_EFAA_Guide_A4_Web.pdf.
25. The International Accounting Education Standards Board. URL: <https://www.iaesb.org/>.
26. The International Ethics Standards Board for Accountants Board. URL: <https://www.ethicsboard.org/>.
27. Conference on Trade and Development UN: ISAR. URL: <http://isar.unctad.org/about/>.

28. Annual Reviews / Intergovernmental Working Group on International Standards of Accounting and Reporting. URL: <http://isar.unctad.org/annual-review/>.
29. Guidances / Intergovernmental Working Group on International standards of Accounting and Reporting. URL: <http://isar.unctad.org/guidances/>.
30. Ad Hoc Publications / Intergovernmental Working Group on International Standards of Accounting and Reporting. URL: <http://isar.unctad.org/other/>.
31. Newsletters / Intergovernmental Working Group on International standards of Accounting and Reporting. URL: <http://isar.unctad.org/newsletter/>.
32. Monitoring of Compliance and Enforcement for High-quality Corporate Reporting: Guidance on Good Practices. URL: <http://unctad.org/en/pages/PublicationWebflyer.aspx?publicationid=1803>.

References

1. Bezruchuk, S. L. (2014). Alhory`tm ocinky` yakosti informaciyi v zvitnosti [The algorithm for assessing the quality of information in the reporting]. *Problemy` teoriiy ta metodolohiyi bukhhalters`koho obliku, kontrolyu i analizu* [Problems of theory and methodology of accounting, control and analysis], 2 (29), 24–32 [in Ukrainian].
2. Honcharenko, O. O., Luk`yanec`, O. V. (2013). Ocinka yakosti finansovoyi zvitnosti [Assessment of the quality of financial reporting]. *Problemy` obliku, analizu, audy`tu i kontrolyu* [Problems of accounting, analysis, audit and control], 3 (18), 266–270 [in Ukrainian].
3. Yefy`menko, T. I., Zhuk, V. M. & Lovins`ka, L. H. (2015). *Informaciya v anty`kry`zovomu upravlinni: hlobal`ny`j aspekt standarty`zacyi obliku ta finansovoyi zvitnosti* [Information in crisis management: the global aspect of accounting standardization and financial reporting]. Ky`yiv: DNNU “Akademiya finansovoho upravlinnya” [in Ukrainian].
4. Lovins`ka, L. H., Yastrems`ky`j, O. I. (2016). Mizhnarodni iniciaty`vy` shhodo metody`chnoho zabezpechennya monitory`nhu zaprovadzhennya ta dotry`mannya MSFZ [International initiatives on methodical provision of monitoring of compliance and enforcement of IFRS]. *Naukovi praci NDFI* [RFI scientific papers], 2, 53–61 [in Ukrainian].
5. Podmeshal`s`ka, Yu. V. (2011). Ocinka yakosti obliku v audy`ti [Assessment of accounting quality in the audit]. *Visny`k Dnipropetrovs`koho universy`tetu. Seriya “Ekonomika”* [Herald of the Dnepropetrovsk National University. Series “Economics”], 5(4), 265–270 [in Ukrainian].
6. Sheverya, Ya. V. (2014). Rehulyuvannya ta yakist` finansovoyi zvitnosti v Ukrayini [Regulation and quality of financial reporting in Ukraine]. *Problemy` teoriiy ta metodolohiyi bukhhalters`koho obliku, kontrolyu i analizu* [Problems of theory and methodology of accounting, control and analysis], 1 (28), 302–316 [in Ukrainian].
7. IFRS. (n. d.). *International Accounting Standards Board*. Retrieved from <http://www.ifrs.org/groups/international-accounting-standards-board/>.
8. IFAC. (n. d.). *The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB)*. Retrieved from <https://www.iaasb.org/>.
9. Audit Chamber of Ukraine. (2012). *Pro zatverdzhennya roz`yasnen`shhodo zastosuvannya terminiv “profesijny`j bukhhalter” ta “profesijny`j bukhhalter-prakty`k” Kodeksu ety`ky` profesijny`kh bukhhalteriv* [On approval of explanations concerning the use of the terms “professional accountant” and “professional accountant-practitioner” of the Code of ethics of professional accountants] (*Decision No. 257/15*,

- September 27). Retrieved from <http://www.apu.com.ua/files/ris/1444232738.doc> [in Ukrainian].
10. Audit Chamber of Ukraine. (2014). *Pro zastosuvannya standartiv audy`tu ta ety`ky`* [About application of auditing and ethics standards] (Decision No. 290/7, February 27). Retrieved from http://www.apu.com.ua/files/ris/290_7.doc [in Ukrainian].
 11. IFAC. (2012). *Kodeks ety`ky` profesijny`kh bukhhalteriv* [Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants]. Retrieved from <https://www.ifac.org/publications-resources/2012-2> [in Ukrainian].
 12. Business Dictionary. (n. d.). Retrieved from <http://www.businessdictionary.com/definition/digitalization.html>.
 13. EU. (2013, June 26). *Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council*. Retrieved from <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32013L0034>.
 14. Danish Auditors, FSR. (n. d.). *Future reporting*. Retrieved from <http://www.fsr.dk/~media/Files/Faglig%20viden/Publikationer/Future%20reporting-WEB.ashx>.
 15. G20/OECD. (2015). *Principles of Corporate Governance*. Retrieved from <https://www.oecd.org/daf/ca/Corporate-Governance-Principles-ENG.pdf>.
 16. FEE. (2014). *Accountancy Europe: Evaluating the impact of IFRS in the EU*. Retrieved from https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/ACCA_Evaluating_the_impact_of_IFRS_in_the_EU_25_Sept._2014.pdf.
 17. AASB Research Centre. (2016, April). *AASB Research Centre Work Program*. Retrieved from http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB_Research_Centre_Work_Program.pdf.
 18. FASB. (2016). *Financial Statements of Not-for-Profit Entities*. Retrieved from http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=FASBContent_C&pagename=FASB%2FFASBContent_C%2FCompletedProjectPage&cid=1176168381520.
 19. IIRC. (2013). *The International IR Framework*. Retrieved from <http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>.
 20. EFAA. (2017, March 23). *The Trickle Down Effect – IFRS and accounting by SMEs*. Retrieved from http://www.efaa.com/cms/upload/efaa_files/pdf/Publications/Articles/EFAA_Trickle_Down_WEB.pdf.
 21. EFAA. (2016, December 9). *Accounting and Ethics: Pressure Experienced by the Professional Accountant*. Retrieved from http://www.efaa.com/cms/upload/efaa_files/pdf/Publications/Articles/20161221_EFAA_Pressure_Survey.pdf.
 22. EFAA. (2016, May 31). *The New Accounting Directive: A Harmonised European Accounting Framework?* Retrieved from http://www.efaa.com/cms/upload/efaa_files/pdf/Publications/Articles/EFAA_Accounting_Directive_Survey_2016.pdf.
 23. EFAA. (2014, April 8). *Implementing the New European Accounting Directive. Making the right choices*. Retrieved from http://www.efaa.com/cms/upload/efaa_files/pdf/Publications/Annual_reports/2014/EFAA_MSO_in_Accounting_Directives_Report_140408.pdf.
 24. EFAA. (n. d.). *A practical guide to professional ethics for small and medium-sized accounting practices*. Retrieved from http://www.efaa.com/cms/upload/efaa_files/pdf/Publications/Guides/2014_11_29_EFAA_Guide_A4_Web.pdf.
 25. IFAC. (n. d.). *The International Accounting Education Standards Board*. Retrieved from <https://www.iaesb.org/>.
 26. IFAC. (n. d.). *The International Ethics Standards Board for Accountants Board*. Retrieved from <https://www.ethicsboard.org/>.

27. UNCTAD. (n. d.). *Conference on Trade and Development UN: ISAR*. Retrieved from <http://isar.unctad.org/about/>.
28. UNCTAD. (n. d.). *Intergovernmental Working Group on International Standards of Accounting and Reporting: Annual Reviews*. Retrieved from <http://isar.unctad.org/annual-review/>.
29. UNCTAD. (n. d.). *Intergovernmental Working Group on International standards of Accounting and Reporting: Guidances*. Retrieved from <http://isar.unctad.org/guidances/>.
30. UNCTAD. (n. d.). *Intergovernmental Working Group on International Standards of Accounting and Reporting: Ad Hoc Publications*. Retrieved from <http://isar.unctad.org/other/>.
31. UNCTAD. (n. d.). *Intergovernmental Working Group on International standards of Accounting and Reporting: Newsletters*. Retrieved from <http://isar.unctad.org/newsletter/>.
32. UNCTAD. (2017). *Monitoring of Compliance and Enforcement for High-quality Corporate Reporting: Guidance on Good Practices*. Retrieved from <http://unctad.org/en/pages/PublicationWebflyer.aspx?publicationid=1803>.