

В.М. МЕТЕЛИЦЯ, к.е.н., САР,
заст. зав. відділу методології бухгалтерського обліку та аудиту,
ННЦ "Інститут аграрної економіки" НААН

Регулювання та забезпечення розвитку професії бухгалтера: ієрархія міжнародних інституцій

& Питання, які розглядаються:

- Проведено огляд наднаціональних бухгалтерських структур, які здійснюють розробку міжнародних професійних інститутів.
- Змодельована сучасна ієрархія міжнародних інституцій, що забезпечують розвиток професії бухгалтера.

Ключові слова: професія бухгалтера, міжнародні інституції, професійні інститути.

& Вопросы, которые рассматриваются:

- Проведен обзор наднациональных бухгалтерских структур, которые осуществляют разработку международных профессиональных институтов.
- Смоделирована современная иерархия международных институций, обеспечивающих развитие профессии бухгалтера.

Ключевые слова: профессия бухгалтера, международные институции, профессиональные институты.

& Issues that are examined:

- The transnational accounting institutions, engaged in the development of international professional institutions, are reviewed.
- The present-day hierarchy of international institutions, that provide development of accounting profession, was modeled.

Keywords: accounting profession, international institutions, professional institutes.

Постановка проблеми. Глобалізація фінансових ринків обумовлює необхідність гармонізації взаємодії інституцій, що регулюють та забезпечують розвиток бухгалтерської професії, що проявляється в консолідації зусиль вчених і практиків у відпрацюванні міжнародних «правил гри» ведення бухгалтерського обліку, виконання аудиторських процедур, науково-освітній діяльності. Гармонізаційні процеси супроводжуються створенням міжнародної інституціональної інфраструктури, яка декларує необхідність розповсюдження найкращого світового професійного досвіду шляхом розробки і адаптації на регіональному і національному рівнях стандартів звітності, аудиту, освіти, етики.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Питанню розвитку бухгалтерського обліку і професії присвячено багато праць вітчизняних вчених. Зокрема, Г.Г. Кірейцев акцентує увагу на тому, що більшість дослідників ігнорує потребу управління локальною економікою: економіка перш ніж стати глобальною, повинна стати розвиненою локально. Це і призводить до того, що національна система обліку стала довічно доганяючою, спрямованою на захист економічних інтересів «глобальних гравців», позбавленою можливості виконувати соціальну функцію, а її фахівці випадково виконують всі вказівки Ради з міжнародних стандартів фінансової звітності [1, с. 67].

В гармонізації бухгалтерського обліку О.М. Петрук бачить процес уніфікації методів і принципів бухгалтерського обліку у формі стандартів [2, с. 44].

Аналізуючи розвиток професії бухгалтера в глобальній економіці, В.М. Жук звертає увагу на зростаючу потребу професійних бухгалтерів відповідати вимогам суспільства. На думку вченого інституціональне забезпечення розвитку бухгалтерського обліку потребує створення інституту професійних бухгалтерів, що передбачає формування професійної свідомості бухгалтерів, розвиток професійних бухгалтерських організацій, розвиток системи професійного навчання, формування та дотримання норм професійної етики [3, с. 330]. Проте подальшого дослідження потребують шляхи побудови справедливої міжнародної професійної інфраструктури, в якій однаково роль відіграли б усі зацікавлені сторони.

Метою статті є аналіз організаційної структури, напрямів діяльності та джерел фінансування міжнародних професійних інституцій, що забезпечують і регулюють розвиток професії бухгалтера. Це дозволить оцінити можливості впливу інституцій національного рівня на розробку міжнародних професійних стандартів.

Виклад основного матеріалу. Гармонізація взаємодії міжнародних інституцій з розвитку професії бухгалтера покликана використати весь

Облік і аудит

інтелектуальний потенціал науково-професійної спільноти та кращий світовий досвід для забезпечення власного поступального розвитку. У зв'язку з цим потребують відповіді такі питання: які наднаціональні структури здійснюють розробку професійних стандартів; хто здійснює фінансування і визначає, які стандарти потрібні; чи можливо, щоб такі «правила гри» задовольняли всіх зацікавлених сторін. Далі зупинимось на огляді цих структур і пріоритетних напрямках їхньої діяльності.

Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО, IASB, до 2001 р. – Комітет, м. Лондон) була утворена в період відміни Бреттон-Вудської системи і лібералізації ринків для забезпечення потреб «глобальних гравців» у співставній інформації з різних країн світу (1973 р.). Рада є нормотворчим органом Фонду МСФЗ, який формується з 21 довіреної особи і здійснює призначення членів РМСБО, нагляд за її роботою та фінансування (рис. 1).

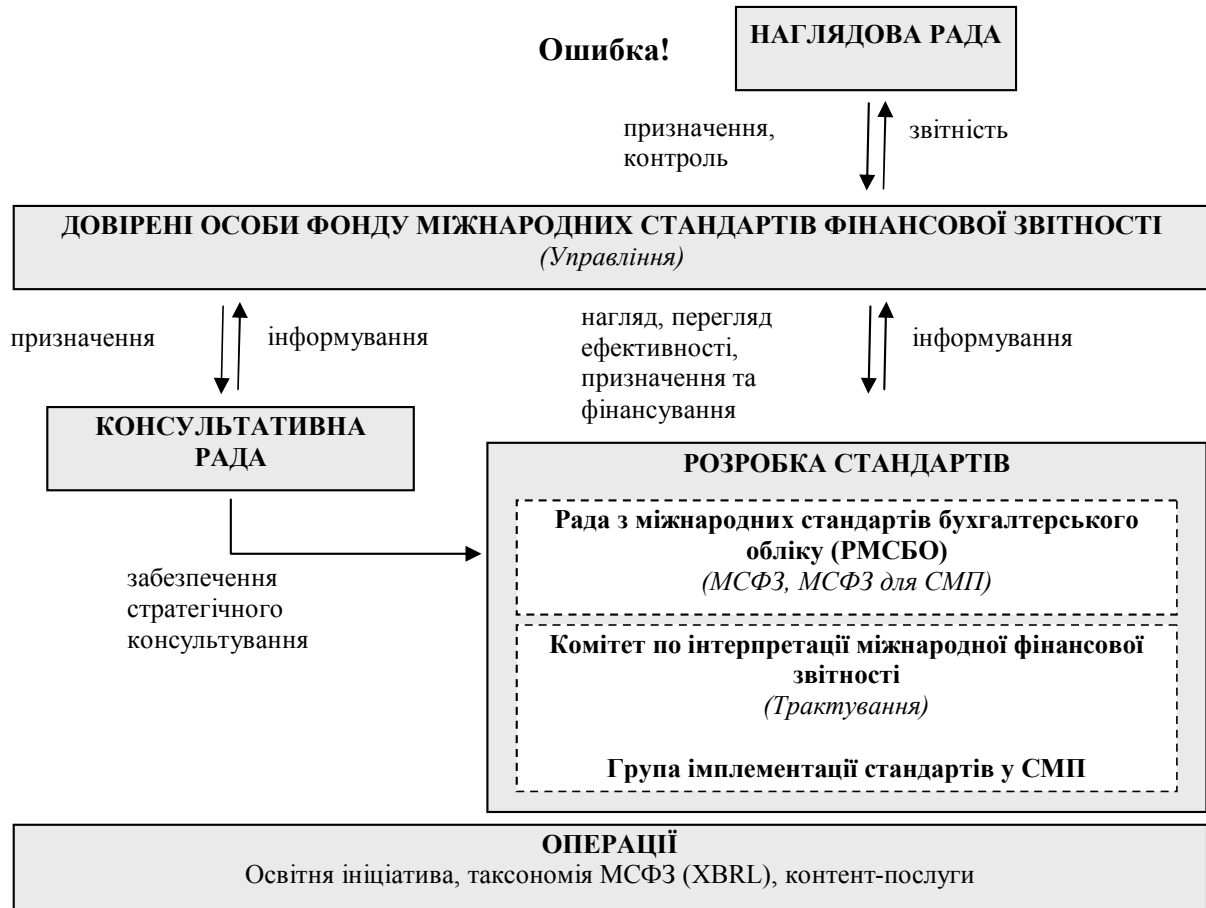


Рис. 1. Організаційна структура Фонду МСФЗ та РМСБО [4].

Члени РМСБО (16 чол.) здійснюють розробку, видання МСБО (29 стандартів), МСФЗ (9), МСФЗ для СМП (1) і затверджують Трактування (25), розроблені Комітетом по інтерпретації міжнародної фінансової звітності. Членами РМСБО є представники інвестиційних банків та банківських груп, фінансові менеджери великих промислових корпорацій, фахівці комісій з цінних паперів, професійних об'єднань і рад з бухгалтерського обліку, партнери транснаціональних аудиторських компаній переважно з США, Англії та Японії. Тобто РМСБО складається здебільшого з фахівців, обслуговуючих транснаціональний капітал, що і відображається в змісті самих стандартів: основна увага присвячена обліку фінансових інструментів і консолідації звітності груп підприємств. Представників аграрних країн, які забезпечують світову продовольчу безпеку (таких, як Україна), РМСБО не має, а відтак методологія обліку специфічних активів, таких як земля

сільськогосподарського призначення та біологічні активи, не обґрунтовано залишається без належної уваги.

Міжнародна федерація бухгалтерів. (МБФ, IFAC, зареєстрована в м. Женева) – неприбуткова глобальна організація, яка заснована у 1977 р. і складається з 167 бухгалтерських об'єднань зі 127 країн світу (це біля 2,5 млн. бухгалтерів). Свою місію МБФ бачить у розробці, прийнятті та реалізації високоякісних стандартів та роз'ясненні; сприянні розвитку сильних бухгалтерських організацій та фірм; відпрацюванні високоякісних послуг професійних бухгалтерів; підвищенні значущості бухгалтерської професії у світі. Головними джерелами фінансування МБФ є внески організацій-членів, транснаціональних аудиторських фірм та спонсорів. Керівні принципи (чесність, професіоналізм та прозорість) МБФ прагне реалізувати через свої структурні органи (представників з України не має (рис. 2).

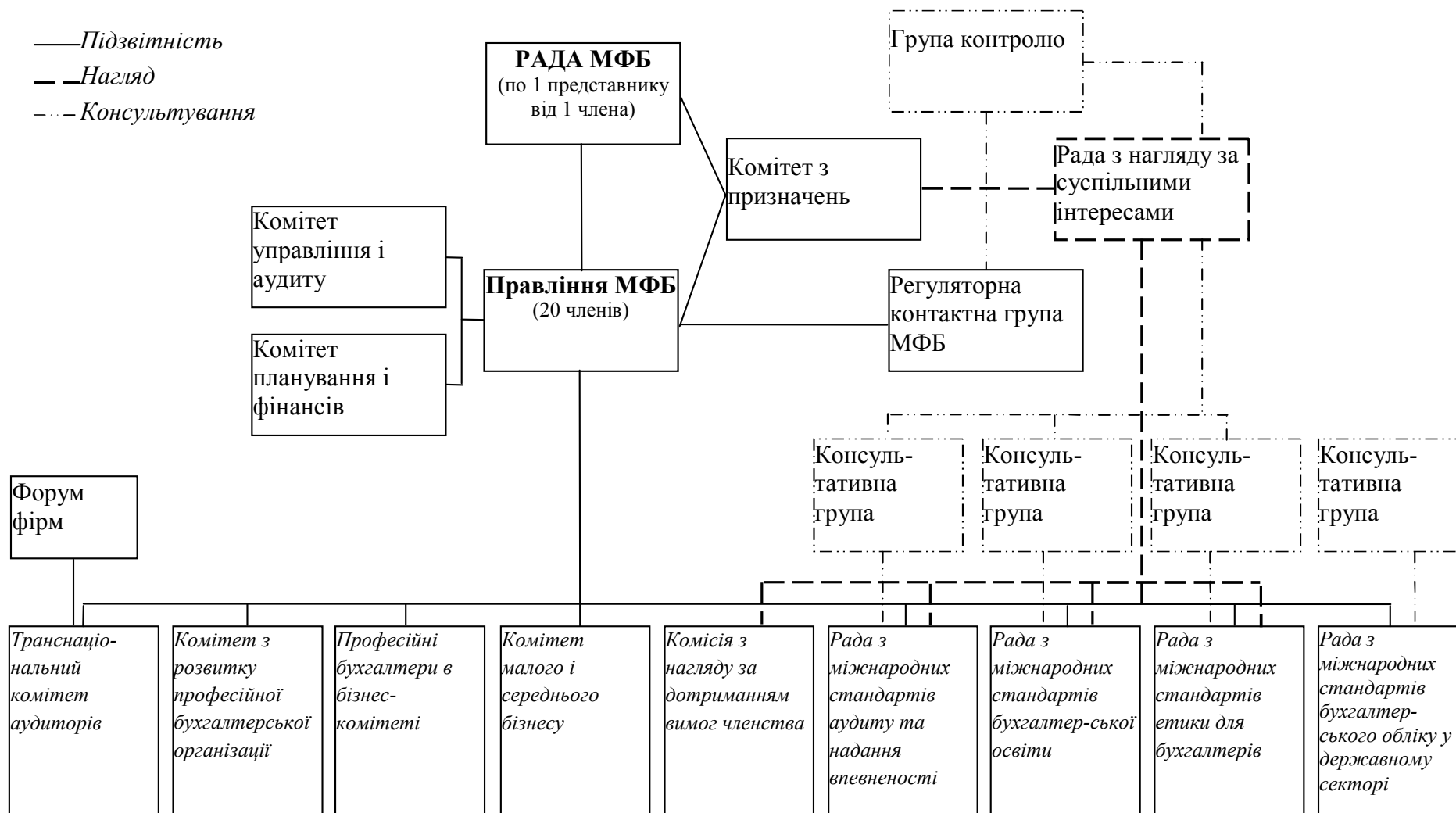


Рис. 2. Структура і управління МФБ [5, с. 12].

Облік і аудит

Керівним оперативним органом МФБ є Рада, яка складається з 20 членів і збирається 4 рази на рік. Розробку, впровадження і зміни в професійні стандарти здійснюють 4 ради, по 18 учасників яких обираються з числа членів МФБ, в тому числі по 5 з них – за квотою транснаціонального комітету аудиторів (ТКА). Останні – це представники «Великої четвірки» та другого ешелону аудиторських фірм, які, як зазначалось, здійснюють фінансування МФБ.

Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (IAASB) – орган, який встановлює міжнародні стандарти аудиту, контролю якості, надання впевненості та супутніх послуг і сприяє зближенню міжнародних та національних стандартів. У 2009 році Рада переглянула і запропонувала 36 міжнародних стандартів аудиту (МСА, з 200 по 810) та 1 міжнародний стандарт контролю якості (МСКЯ).

Рада з міжнародних стандартів бухгалтерської освіти (IEASB) – орган, який розробляє і видає стандарти, необхідні для підтримки компетентності професійного бухгалтера. Радою представлено 8 міжнародних стандартів освіти (МСО), якими визначено зміст програм професійної освіти бухгалтерів та постійного підвищення кваліфікації; поняття професійних навиків, цінностей, етики; вимоги до практичного досвіду; підходи до оцінки професійних здібностей та компетентності; вимоги до компетентності аудиторів.

Рада з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (IESBA) – орган, який встановлює правила професійної етики, включаючи вимогу незалежності аудиторів, для вирішення суперечностей, що виникають в процесі повсякденної діяльності. Ці правила представлені в Кодексі етики професійних бухгалтерів* як фундаментальні принципи (добросесність, об'єктивність, професійна компетентність та належна ретельність, конфіденційність, професійна поведінка), яким повинні слідувати професійні бухгалтери шляхом виявлення, оцінки і усунення загроз дотриманню цих принципів.

Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у державному секторі (IPSASB) – орган, який здійснює розробку міжнародних стандартів обліку в державному секторі (МСБО ДС). З 1997 року Рада затвердила 31 стандарт, які максимально відповідають МСФЗ, розробленим РМСБО. В основі МСБО ДС лежить метод нарахувань, який на думку членів Ради, дає більш повне уявлення про фінансовий стан держави.

*Професійний бухгалтер – особа, яка є суб'єктом професійної бухгалтерської практики (зокрема, самостійний професійний бухгалтер-практик, товариство чи корпоративне об'єднання), зайнятим у промисловості, торгівлі, державному секторі чи в освіті і є членом організації – члена МФБ [6, с. 589].

Міжнародна організація комісій з цінних паперів (МОКЦП, IOSCO, м. Мадрид) – організація, утворена в 1974 р. з метою налагодження взаємодії національних органів регулювання ринку цінних паперів. Учасниками організації є комісії з цінних паперів зі 115 країн світу (95% світового ринку цінних паперів), а принципами її діяльності визначені такі: розробка і впровадження міжнародних стандартів регулювання та нагляду за дотриманням прав інвесторів, забезпечення прозорості ринку шляхом нагляду за діяльністю ринкових посередників, обмін досвідом на міжнародному та регіональному рівнях для зміцнення ринкової інфраструктури. Управління організацією здійснює Президентський комітет, який формується з числа всіх постійних і асоційованих членів, а оперативне керівництво покладене на Виконавчий комітет з 19 членів. Основним документом МОКЦП, який регулює діяльність у фінансовій сфері, є положення «Цілі та принципи регулювання операцій з цінними паперами». Положенням визначено 38 принципів, 3 з яких встановлюють вимоги до професії бухгалтера: стандарти, що використовуються емітентом для підготовки фінансової звітності, та стандарти аудиту повинні бути високої якості та визнаними у всьому світі; аудитори повинні бути об'єктом контролю адекватного рівня; аудитори повинні бути незалежними від впливу суб'єктів, які є об'єктом аудиту [7, 8-9].

Міжурядова робоча група експертів з міжнародних стандартів обліку та звітності (МСОЗ, ISAR, м. Женева) – з 1982 року почала свою роботу при Комісії по транснаціональним корпораціям (UNCTC) Економічної і соціальної ради ООН (ECOSOC), а зараз продовжує свою діяльність в складі Конференції ООН з торгівлі та розвитку (UNCTAD). У сферу своєї компетенції МСОЗ відносить низку питань: забезпечення доступності та порівнянності фінансової інформації транснаціональних корпорацій; огляд роботи органів, що затверджують стандарти; консультування міжнародних органів з питань розробки міжнародних стандартів обліку та звітності; заохочення використання міжнародних стандартів обліку, аудиту і поліпшення корпоративного управління; підготовка доповідей для Комісії з інвестицій, технологій та суміжних фінансових питань щодо шляхів міжнародної гармонізації обліку і звітності [8].

До складу МЗОС входить 34 члени, які обираються на трирічний термін, з них 9 представників африканських держав, 7 – азійських, 6 – латиноамериканських, 3 – східно- і 9 західноєвропейських. Інші держави – члени ЮНКТАД (серед них і Україна) запрошуються на щорічні сесії МЗОС в якості спостерігачів. На сесії залучається значна кількість експертів (регулятори, організації, інвестори) для вирішення проблем корпоративної звітності та обміну професійним досвідом.

Робоча група з бухгалтерських стандартів Організації економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР, OECD WG, м. Париж). Організація економічного співробітництва та розвитку була утворена в 1960 році і сьогодні об'єднує 34 промислово розвинені країни. З метою зближення національних методик звітності країн-членів у 1978 р. ОЕСР заснувала Робочу групу з бухгалтерських стандартів. У 1998 році ОЕСР видала (а у 2004 році оновила) «Принципи корпоративного управління», які спрямовані на досягнення порівнянності звітної інформації між різними країнами. Принципи встановлюють вимоги до системи корпоративного управління, зокрема: показники звітної інформації потребують розширення (розкриттю підлягають задачі компанії, права великих акціонерів, політика винагород менеджменту, операції з пов'язаними сторонами); інформація повинна готуватись згідно з внутрішніми стандартами високої якості, які відповідають міжнародним стандартам бухгалтерського обліку; зовнішні аудитори повинні нести відповідальність перед акціонерами [9, с. 57-65].

Всесвітній конгрес бухгалтерів (ВКБ, WCOA) – форум, який проводиться за сприяння МВФ і дає можливість професійним бухгалтерам налагодити ділові зв'язки, обмінятися актуальними питаннями і тенденціями розвитку професії. Перший Конгрес пройшов у 1904 році в м. Сент-Луїс і починаючи з 2002 року він проводиться кожні 4 роки. В останньому XVIII Конгресі, який відбувся у 2010 році в м. Куала-Лумпур, взяла участь більше 6 тис. бухгалтерів із 130 країн світу. На Конгресі велику увагу було приділено питанням розвитку бухгалтерської професії. Обговорювалися шляхи зміцнення професії в країнах, що розвиваються; роль бухгалтерів і аудиторів у протидії корупції та відмиванню доходів, отриманих злочинним шляхом; напрямки розвитку стандартів освіти для професійних бухгалтерів; проблемні питання застосування Кодексу професійної етики [10].

Міжнародний валютний фонд (МВФ, IMF, м. Вашингтон) – спеціалізована установа ООН, яка утворена у 1945 році з метою покриття дефіциту платіжного балансу країн-членів (на сьогодні 188 країн) шляхом надання валютних кредитів. Найбільший вплив на рішення Фонду здійснюють члени зі значною часткою в його капіталі (США та ЄС).

У 1996 році Рада МВФ затвердила Спеціальний стандарт поширення даних (ССПД), що був запропонований Статистичним департаментом фонду для розкриття макроекономічних показників держав, які прагнуть отримати доступ до міжнародних ринків капіталу в період фінансових криз. Стандарт (основна ідея якого, на нашу думку, так себе і не виправдала) визначає критерії статистичних даних (охоплення, періодичність, доступ користувачів, достовірність та якість), які розкриваються по категоріях показників: реальний сектор (національні рахунки, зайнятість,

заробітна плата, ціни), бюджетно-податковий сектор (боргові зобов'язання), фінансовий сектор (депозити, резерви, фондовий ринок), зовнішній сектор (платіжний баланс, інвестиційна позиція, валютний курс) [11, с. 9-44].

Україна приєдналась до ССПД у 2003 році, взявши на себе зобов'язання надавати інформацію про макроекономічні показники, які доступні на дошці оголошень електронного бюлетеню стандартів розповсюдження даних МВФ та на веб-сторінці Держкомстату у розділі «Спеціальний стандарт поширення даних».

Світовий банк (СБ, WB, м. Вашингтон) – корпоративна організація, утворена в 1944 році з метою скорочення бідності в глобальному масштабі шляхом надання кредитів. Акціонери банку – це 188 країн, які є учасниками МВФ. Їхні інтереси представляє Рада керуючих та Рада директорів, голоси яких розподіляються пропорційно участі в капіталі банку (найбільший вплив мають США та ЄС).

Світовий банк здійснює нагляд за розвитком бухгалтерської професії шляхом вивчення державної політики регулювання бухгалтерського обліку і аудиту в різних країнах світу. У 2008 році Світовий банк провів дослідження в Україні і підготував Звіт про стан дотримання стандартів та кодексів у сфері бухгалтерського обліку та аудиту. У Звіті наведено ряд пропозицій по підвищенню рівня бухгалтерської професії в Україні: об'єднання вітчизняних професійних бухгалтерських організацій; розробка української програми сертифікації в галузі бухгалтерського обліку та аудиту, яка відповідає МСО; укладання партнерських відносин з європейськими професійними організаціями та співпраця з донорами; вдосконалення навчальних курсів ВНЗ на основі МСФЗ та МСА [12, с. 35-37].

Міжнародна асоціація освіти та досліджень в сфері бухгалтерського обліку (МАОДСБО, IAAER, м. Сіетл) – глобальна неприбуткова організація, яка утворена в 1984 році з метою просування високої якості освіти бухгалтерів і досліджень на міжнародному рівні, а також максимізації вкладу вчених в сфері бухгалтерського обліку в розробку і підтримку високої якості міжнародних стандартів бухгалтерської практики (МСФЗ, МСА, МСО). Асоціація фінансується KPMG та ACCA і об'єднує індивідуальних членів, 77 університетів і коледжів, 22 академії, 28 профорганізацій. Асоціацією було представлено Глобальний кодекс етики викладачів бухгалтерського обліку, в якому викладені обов'язки викладачів в бухгалтерській освіті, наукових дослідженнях та професії [13].

Проведене дослідження дає можливість змодельювати сучасну ієрархію міжнародних інституцій, що забезпечують розвиток професії бухгалтера, яка складається з трьох рівнів: міжнародного, регіонального та національного (рис. 3).

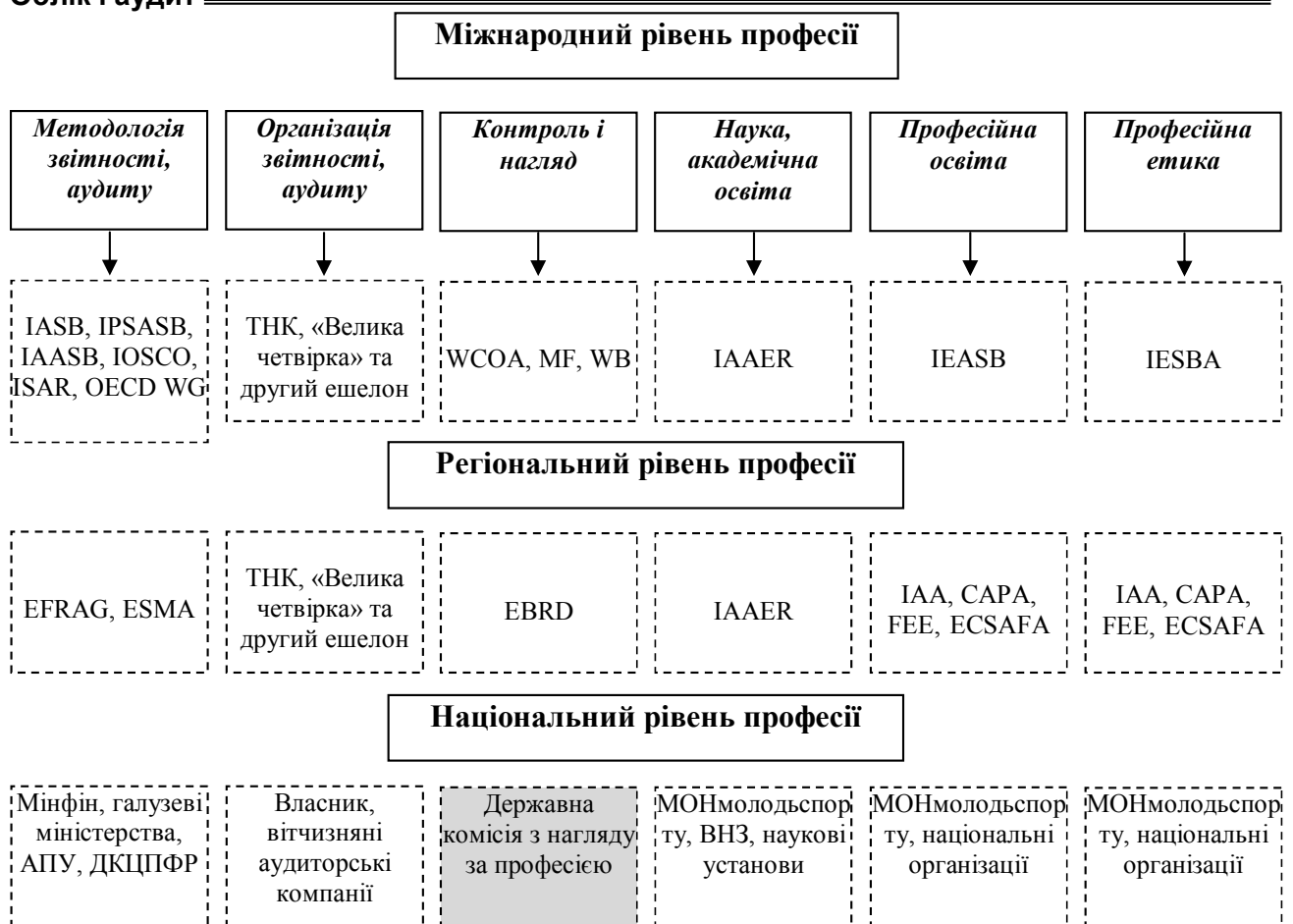


Рис. 3. Сучасна ієрархія міжнародних інституцій, що забезпечують розвиток професії бухгалтера*

Центральне місце в ієрархічній структурі займає національний рівень, посилення якого сприятиме нівелюванню негативних сторін гармонізації взаємодії професійних інституцій з розвитку професії бухгалтера та врахуванню особливостей національних систем обліку і аудиту, обґрунтованих науковими школами. Посилення національного рівня передбачає створення державного органу нагляду за професією бухгалтера, який поєднує в собі адміністративні методи регулювання обліку і аудиту та досвід і результати діяльності професійних бухгалтерських організацій. В Україні таким органом може бути Державна комісія з нагляду за професією бухгалтера, метою якої є консолідація зусиль міністерств, відомств і науково-професійної спільноти в розробці професійних інститутів, які мають міжнародне визнання. Основні завдання Комісії можна сформулювати так:

- направлення вітчизняних представників для членства в керівних органах, робочих комітетах і консультативних групах МФБ, РМСБО та ін.;

- надання рекомендацій по оптимізації організаційної структури міжнародних професійних організацій та груп (МФБ, РМСБО та ін.).

- робота над проектами МСФЗ, МСА, МСО, Кодексів етики та направлення пропозицій і зауважень їх розробникам;

- створення робочих груп з числа представників Мінфіну, МОНмолодьспорту, галузевих міністерств, АПУ, ДКЦПФР та науково-професійної спільноти для розробки проектів міжнародних професійних стандартів і направлення їх профільним міжнародним організаціям;

- юридична допомога у вирішенні конфліктів, які виникають між представниками бухгалтерської професії та суб'єктами господарювання;

- розробка пропозицій по вдосконаленню змісту навчальних програм на здобуття міжнародних кваліфікаційних рівнів;

- надання пропозицій по постійному удосконаленню професійних знань бухгалтерів і аудиторів з використанням інформаційних технологій.

*EFRAG - Європейська консультативна група з фінансової звітності, ESMA - Європейське управління з цінних паперів та ринків, EBRD - Європейський банк реконструкції та розвитку, IAA - Міжамериканська асоціація бухгалтерів, CAPA - Конфедерація бухгалтерів країн Азії і Тихого океану, FEE - Федерація європейських бухгалтерів, ECSAFA - Федерація бухгалтерів Центрально-Східної та Південної Африки.

Висновки. Наднаціональні бухгалтерські структури фінансуються за рахунок транснаціональних корпорацій. Членами цих структур є переважно представники інвестиційних банків та банківських груп, великих промислових корпорацій, партнери транснаціональних аудиторських компаній. Отримане фінансування використовується для задоволення потреб «глобальних гравців» у співставності інформації, яку представляють їхні бізнес-підрозділи з різних куточків світу. При цьому основна увага приділяється обліково-аудиторському обслуговуванню процесів злиття та поглинання, що дають можливість досягти «ефекту масштабу» в господарській діяльності. Проблеми продовольчої безпеки (методологія обліку і звітності сільськогосподарських активів), соціальної підтримки і екологічної безпеки відходять на другий план.

На сьогоднішній день в складі профільних комітетів та консультативних груп основних наднаціональних структур, які визначають напрями подальшого розвитку бухгалтерського обліку та бухгалтерської професії (РМСБО, МФБ), немає жодного представника з України. Для забезпечення рівноправної участі в розбудові майбутнього бухгалтерської професії слід посилити позиції інституцій національного рівня. Це сприятиме рівноправній участі і врахуванні інтересів всіх зацікавлених сторін (а не лише «глобальних гравців») в розвитку професії бухгалтера. В Україні посилення позицій інституцій національного рівня з розвитку бухгалтерської професії можна реалізувати шляхом створення Державної комісії з нагляду за професією бухгалтера, яка могла б поєднати адміністративні методи регулювання з досвідом професійної самоорганізації. Для України важливо, щоб ця комісія давала пропозиції наднаціональним структурам у вирішенні проблем обліку і звітності специфічних сільськогосподарських активів (біологічні активи, нематеріальні активи, земельні ділянки), тим самим даючи можливість вітчизняним підприємствам показати свою реальну значущість на міжнародних ринках товарів і послуг.

4 Список використаних джерел

1. Кирейцев Г.Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета / Г.Г. Кирейцев // Научный доклад на 6-ой Международной научной конференции «Научные исследования в сфере бухгалтерского учета, контроля и анализа: теоретико-методологическое значение и

направления дальнейшего развития», Житомир, 18–19 октября 2007 г. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 68 с.

2. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: [монографія] / О.М. Петрук. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 420 с.

3. Жук В.М. Концепція розвитку бухгалтерського обліку в аграрному секторі економіки: [монографія] / В.М. Жук. – К.: ННЦ ІАЕ, 2009. – 648 с.

4. How we are structured [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ifrs.org/The+organisation/How+we+are+structured.htm>.

5. Illuminating the issues highlighting the solutions: annual report, 2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ifac.org/publications-resources/ifac-2011-annual-report>.

6. Кодекс етики професійних бухгалтерів [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.iaf.kiev.ua/images/stories/library/standarts/kodeks-etiki.pdf>.

7. Objectives and Principles of Securities Regulation [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCOPD323.pdf>.

8. About International Standards of Accounting and Reporting (ISAR) [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

[http://www.unctad.org/en/pages/DIAE/ISAR/About-International-Standards-of-Accounting-and-Reporting-\(ISAR\).aspx](http://www.unctad.org/en/pages/DIAE/ISAR/About-International-Standards-of-Accounting-and-Reporting-(ISAR).aspx).

9. Принципы корпоративного управления ОЭСР [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.oecd.org/dataoecd/57/18/32159669.pdf>.

10. WCOA 2010 topics, synopses & speakers for plenary sessions [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.wcoa2010kualalumpur.com/files/Technical_Programme_Summary.pdf.

11. Специальный стандарт распространения данных. Руководство для подписчиков и пользователей [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://dsbb.imf.org/vgn/images/pdfs/sdds_legal_text_russian.PDF.

12. Звіт про стан дотримання стандартів та кодексів (ЗДСК). Бухгалтерський облік та аудит. Україна, грудень 2008 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.worldbank.org/ifa/ros_c_aa_ukr_ukr.pdf.

13. Global Code of Ethics for Accounting Educators [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.iaaer.org/about/files/EthicsENG.pdf>.