

**ДЕРЖАВНА НАВЧАЛЬНО-НАУКОВА УСТАНОВА
«АКАДЕМІЯ ФІНАНСОВОГО УПРАВЛІННЯ» МОН УКРАЇНИ**

**ДЕРЖАВНА НАВЧАЛЬНО-НАУКОВА УСТАНОВА
«АКАДЕМІЯ ФІНАНСОВОГО УПРАВЛІННЯ» МОН УКРАЇНИ**

Кваліфікаційна наукова праця
на правах рукопису

КУЧЕРЯВА МАР'Я ВАСИЛІВНА

УДК 657.67(043.3)

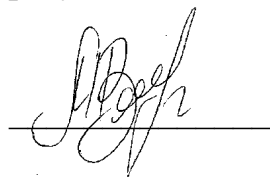
ДИСЕРТАЦІЯ

**ОЦІНКА ЯКОСТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ:
МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ ТА ОРГАНІЗАЦІЯ**

08.00.09 – Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)

Подається на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук

Дисертація містить результати власних досліджень. Використання ідей, результатів і текстів інших авторів мають посилання на відповідні джерела.



М. В. Кучерява

Науковий керівник: Ловінська Людмила Геннадіївна, доктор економічних наук,
професор

Київ – 2019

АНОТАЦІЯ

Кучерява М. В. Оцінка якості фінансової звітності: методичні підходи та організація. – Кваліфікаційна наукова праця на правах рукопису.

Дисертація на здобуття наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)». – Державна навчально-наукова установа «Академія фінансового управління», Київ, 2019.

Дисертацію присвячено дослідженню теоретико-методологічних засад, методичного інструментарію та організації оцінки якості фінансової звітності.

У роботі на підставі результатів проведеного гносеологічного аналізу поняття «якість» та аналізу відповідності трактувань якості фінансової звітності концепції, задекларованій у міжнародних і національних документах, удосконалено понятійно-термінологічний апарат, зокрема наведено визначення якості фінансової звітності як комплексної (сукупної) властивості її даних, що характеризується відповідністю інформації переліку якісних характеристик. Застосування запропонованого визначення сприятиме уникненню неоднозначності у тлумаченнях досліджуваної категорії та дасть змогу встановити сутність оцінки якості фінансової звітності як сукупності методичних прийомів і процедур, спрямованих на встановлення відповідності інформації певному переліку якісних характеристик.

За результатами дослідження підкреслено та доведено необхідність застосування в оцінці якості фінансової звітності концепції якості, визначеної Концептуальною основою фінансової звітності, що сформована в результаті багаторічного аналізу практики складання фінансової звітності та впливу інформаційних потреб її користувачів.

Доведено, що в основу методології оцінки якості фінансової звітності доцільно покласти принципи кваліметрії як науки про вимірювання якості. У цьому контексті визначено, що результатом оцінки якості фінансової звітності є кількісний показник, який характеризує сукупне дотримання якісних характеристик, що підлягають оцінці, та відображає синергічний ефект їх

дотримання. Доведено доцільність застосування методу операціоналізації якісних характеристик через критерії, що визначаються на основі кількісних та якісних показників. Зазначене стало науковим підґрунтям розроблення ефективної системи оцінювання якості фінансової звітності, що враховує ризики галузевого характеру, пов'язані з діяльністю підприємств.

У роботі удосконалено класифікацію передумов і чинників, які відображають вплив зовнішнього та внутрішнього середовища на складання якісної фінансової звітності суб'єкта господарювання. Доведено доцільність розширення об'єктів оцінки якості фінансової звітності через включення до їх складу таких елементів: повнота й достатність зовнішніх та внутрішніх передумов складання фінансової звітності; вплив внутрішніх чинників на якість фінансової звітності. Вказана класифікація покладена в основу факторної моделі оцінки якості фінансової звітності як інструменту внутрішнього аудиту в частині розроблення критеріїв оцінювання впливу на неї чинників внутрішнього середовища.

Згруповано сучасні методики оцінки якості фінансової звітності за трьома напрямками: методики кількісного оцінювання; методики якісного оцінювання; методики, в яких сполучається кількісне і якісне оцінювання. У ході проведення аналізу сутності кожної методики виявлено як їх переваги, так і недоліки, що дало змогу зробити висновок про необхідність комбінації якісних та кількісних методів.

Детально досліджено зарубіжний та вітчизняний досвід у сфері створення методичного забезпечення оцінки якості фінансової звітності, у результаті чого відзначено, що основним недоліком наявних методик є відсутність або недостатня обґрунтованість комплексного оцінювання її відповідності якісним характеристикам.

Сформовано власне бачення встановлення критеріїв, на підставі яких визначається відповідність фінансової звітності переліку якісних характеристик. Це дало можливість розробити методику оцінювання якості фінансової звітності,

очікуваним результатом якої є отримання синтетичного показника, що характеризує сукупне дотримання якісних характеристик.

Сфера застосування запропонованої методики оцінювання якості фінансової звітності визначається її переважною корисністю для зовнішніх користувачів, котрі прагнуть отримати достовірні та доречні дані для прийняття управлінських рішень інвестиційного характеру, як це й зазначено в Концептуальній основі фінансової звітності. Використання удосконаленого методичного інструментарію сприятиме зниженню інформаційних ризиків користувачів звітності на різних рівнях: державному, галузевому, локальному.

Проведено аналіз підходів, що розробляються та застосовуються міжнародними організаціями (Обстеження дотримання стандартів та кодексів (Observance of Standards and Codes); Програма оцінки фінансового сектору (Financial Sector Assessment Program, FSAP); Оцінка облікових стандартів із позицій фінансової стійкості (Assessment of Accounting Standards from a Financial Stability Perspective), Інструмент розвитку бухгалтерського обліку (Accounting Development Tool, ADT) та інші ініціативи), до проведення оцінки інституціонального середовища складання фінансової звітності, який виявив, що серед відомих методик найбільш ефективною та повною за обсягом охоплення є розроблена Міжурядовою робочою групою експертів з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності Конференції ООН з торгівлі та розвитку (UNCTAD-ISAR) – Інструмент розвитку бухгалтерського обліку.

Запропоновано через оцінку ефективності організації бухгалтерського обліку та системи внутрішнього контролю, якості аудиту фінансової звітності визначати спроможність виокремлених внутрішніх передумов впливати на середовище формування високоякісної фінансової звітності. Доведено, що застосування факторного аналізу дає змогу викрити недоліки не тільки у веденні бухгалтерського обліку та складанні фінансової звітності, а й у системі управління якістю інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень на підприємстві в цілому. Цей метод передбачає врахування при проведенні

оцінки передумов і чинників, що утворюють середовище формування високоякісної фінансової звітності.

Автором досліджено особливості організації оцінки якості фінансової звітності як завдання з надання впевненості, відмінного від аудиту фінансової звітності, та запропоновано шляхи запровадження оцінки впливу внутрішніх чинників на її якість через розширення завдань служби внутрішнього аудиту, в рамках чого вдосконалено підходи до розкриття інформації щодо його результатів; внесено пропозиції стосовно підвищення ефективності управління якістю фінансової звітності підприємств України через запровадження моніторингу дотримання вимог нормативно-правових актів у сфері бухгалтерського обліку, звітності та аудиту.

Значну увагу приділено процесу впорядкування та регламентації процесу оцінювання якості фінансової звітності. Виокремлено основні етапи виконання завдання з надання впевненості щодо її якості (підготовчий, основний, завершальний), у рамках яких розроблено робочі документи аудитора, та удосконалено структуру відповідного звіту.

У ході дослідження виявлено необхідність регламентації діяльності внутрішнього аудитора в частині надання висновків щодо якості фінансової звітності з метою посилення координації співпраці із зовнішнім аудитором і забезпечення прозорих та об'єктивних результатів оцінки.

У роботі доведено, що оприлюднення результатів оцінювання якості фінансової звітності на підприємстві є важливим фактором, що впливає на його інвестиційну привабливість. Удосконалено порядок оприлюднення результатів оцінювання якості фінансової звітності через відображення таких даних у нефінансовій звітності, зокрема у звіті про управління. Це зумовлено низкою факторів, серед яких: запровадження додаткової форми звітування стосовно результатів вимірювання якості суперечить вимозі вартісного обмеження на корисну звітність та спричиняє додаткові витрати суб'єктів господарювання; розкриття додаткової інформації (зокрема, у Примітках до фінансової звітності) призводить до перевантаження даними та погіршує їх сприйняття; відсутність

регламентованого порядку розкриття результатів оцінювання якості фінансової звітності не забезпечує порівнянності даних та унеможливорює створення достатньої інформаційної бази прийняття рішень для основних користувачів інформації (інвесторів, позикодавців, інших кредиторів).

Запропоновано удосконалити організаційні заходи з проведення моніторингу ефективності та достатності інституціонального середовища, створеного в державі у сфері бухгалтерського обліку, звітності та аудиту для складання високоякісної фінансової звітності через внесення пропозицій до українського законодавства.

Дисертація виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт відділу методології бухгалтерського обліку Науково-дослідного фінансового інституту Державної навчально-наукової установи «Академія фінансового управління» за такими темами:

- «Наукове забезпечення подальшого удосконалення фінансової звітності суб'єктів господарювання в умовах євроінтеграції України» (номер державної реєстрації РК 0115U000943). У процесі розроблення особистий внесок автора полягає у внесенні ряду пропозицій і рекомендацій щодо запровадження моніторингу змін до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності, а також щодо формування концепції нагляду за якістю фінансової звітності в Україні. Доробок здобувача може бути використаний для подальшого опрацювання змін та доповнень до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV та інших законодавчих актів України у сфері бухгалтерського обліку та звітності; удосконалення Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (довідка від 02.11.2017 № 77023-07/411);

- «Врегулювання понятійно-термінологічних розбіжностей та удосконалення корпоративної звітності в умовах євроінтеграції» (номер державної реєстрації 0118U000282) (довідка від 29.11.2018 № 77020-51-07/365). Особистий внесок автора у виконання науково-дослідної роботи полягає у внесенні низки пропозицій щодо удосконалення понятійно-термінологічного

апарату у сфері бухгалтерського обліку та звітності в контексті імплементації директивних вимог ЄС.

Практичне значення отриманих результатів полягає в розробленні організаційно-методичних положень здійснення оцінки якості фінансової звітності. Основні теоретичні, організаційні та методичні положення доведені до рівня конкретних розробок, що були запроваджені, зокрема:

- рекомендації щодо врахування змін та удосконалень міжнародних стандартів фінансової звітності в Національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку (Управління методології бухгалтерського обліку та нормативного забезпечення аудиторської діяльності Департаменту прогнозування доходів бюджету та методології бухгалтерського обліку Міністерства фінансів України, довідка від 07.12.2018 № 35200-10/340);

- методичні розробки щодо удосконалення ведення бухгалтерського обліку та економічного аналізу складу довгострокових забезпечень за допомогою методів економіко-математичного моделювання (ТОВ «Аудиторська фірма «Імона-Аудит», довідка від 30.11.2018 № 13);

- рекомендації щодо внутрішньої оцінки якості фінансової звітності на основі запропонованих організаційно-методичних підходів до формування системи показників через інтеграцію якісних характеристик та чинників, що впливають на неї (ТОВ «Аудиторсько-консалтингова група «Китаєва та партнери», довідка від 30.11.2018 № 5).

Окремі теоретичні результати дослідження набули застосування в навчальному процесі ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» при викладанні дисципліни «Облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами» (довідка від 03.12.2018).

Ключові слова: якість фінансової звітності, оцінка якості фінансової звітності, кваліметрія, передумови, чинники, критерії, завдання з надання впевненості, звіт про управління.

ANNOTATION

Kucheriava M. V. Assessment of financial reporting quality: methodological approaches and organization. – Manuscript.

The thesis for obtaining the scientific degree of Candidate in Economics on specialty 08.00.09 “Accounting, analysis and audit (by the types of economic activity)”. – State Educational-Scientific Establishment the “Academy of Financial management”, Kyiv, 2019.

The dissertation is devoted to the study of theoretical and methodological foundations, methodological instruments and organizational issues of the assessment of financial reporting quality.

The authors' definition of financial reporting quality is provided in the dissertation for development and improvement of the terminology is following: financial reporting quality is the integrated feature of financial reporting data characterizes the compliance of information with the list of qualitative characteristics. Suggested definition is based on the results obtained from gnoseological analysis and analysis of modern financial reporting quality treatments for their compliance with the concept defined in international and domestic documents. The application of the suggested definition will lead to avoidance of ambiguity in the interpretations of the investigated category. Also, mentioned definition adopted in the dissertation as the basis for determination of such category as “assessment of financial reporting quality” that is defined as a set of methodological techniques and procedures aimed at determining the information compliance with the certain list of qualitative characteristics.

In accordance with obtained results of the investigation the use of quality concept for financial reporting assessment is emphasized and proved, defined by the Conceptual Framework for financial reporting, that is based on the long-term analysis of the financial reporting practice and impact of users' information needs.

It is proved that the principles of the qualimetry as the science on quality measurement provide the appropriate basis for the methodology for assessment of financial reporting quality. In this context, quantitative indicator determined as a result of the assessment that characterizes the aggregate compliance with the qualitative

characteristics and serves to reflect the synergistic effect of compliance with all mentioned characteristics that have to be assessed. The expediency of application of the method of operationalization of qualitative characteristics through the criteria determined on the basis of quantitative and qualitative indicators is proved. This provision became the scientific basis for the development of an effective financial reporting quality assessment system, considering the sectoral and industrial risks related to the entity's activities.

The classification of the prerequisites and factors that reflect the impact of external and internal environment regarding enterprise on preparing the financial statements is suggested. The expediency of expansion of assessment objects is proved through the inclusion of such elements as the completeness and adequacy of the external and internal prerequisites of the preparation of financial reporting; impact of internal factors regarding the enterprise on financial reporting quality. The classification mentioned above served as the basis for factor model for the assessment of financial reporting quality as the internal audit instrument. This is reflected in development of the list of criteria for measurement of internal factors' impact on quality of financial reporting.

The modern existing methods of assessment of financial reporting quality are grouped as following: methods of quantitative assessment; methods of qualitative assessment; methods that combine both qualitative and quantitative assessment. The suggestion on the necessity of the combination of quantitative and qualitative assessment methods is made in dissertation. This suggestion is the result of conducted analysis of benefits and flaws in each mentioned modern method.

The foreign and domestic experience in the field of the development of methodological support for assessment of the financial reporting quality is investigated in detail way. On this basis the core disadvantage of the modern methods is detected: there is a lack of complex assessment of the compliance of reporting with qualitative characteristics.

The author's vision of establishing criteria for assessment of the compliance of the financial statements with the list of qualitative characteristics was formed. The above allowed to develop the methodology for assessment of the quality of financial reporting.

The scope of application of the proposed methodology for assessment the quality of financial reporting is determined by its superior utility for external users. The mentioned provision is explained by the users' desire to obtain faithful and relevant reporting data for decision-making (for example, investment decision), as stated in the Conceptual Framework for financial reporting. Application of the improved methodology will reduce the information risks for users of reporting data at different levels: state, sectoral, local.

The analysis of existing approaches developed and applied by international organizations (Observance of Standards and Codes; the Financial Sector Assessment Program (FSAP), Assessment of Accounting Standards from a Financial Stability Perspective, the Accounting Development Tool (ADT), and other initiatives) for assessment of the institutional environment for preparation of financial reporting was conducted. The analysis resulting in following: the most effective and comprehensive methodology is ADT, developed by the Intergovernmental Working Group of Experts on International Accounting and Reporting Standards of the United Nations Conference on Trade and Development (UNCTAD-ISAR).

In dissertation suggested to determine the ability of internal prerequisites and factors (efficiency of accounting organization, efficiency of internal control system) to influence the financial reporting quality. It is proved that the use of factor analysis allows to reveal the disadvantages not only in the management of accounting and financial reporting, but also in the management of information quality that is the basis for decision-making at the enterprise. This method involves considering the internal prerequisites and factors influencing the preparation of high-quality financial reporting.

The author analyzed the peculiarities of the organization of financial reporting quality assessment as a different assurance task than the financial statements audit, and suggested ways to implement internal factors impact assessment on its quality through the expansion of internal audit service tasks and improvement of the approaches for

disclosure of obtained results; suggested the ways for improvement of the efficiency of financial reporting quality management at Ukrainian enterprises through introducing monitoring of compliance with legislation in the accounting, reporting and auditing area.

The considerable attention is paid to organization and regulation of assessment of financial reporting quality. The core stages for conducting the task on assurance on financial reporting quality are determined by author (preparatory, main, final). In this context the auditor's working documents and the structure of the report on assurance on financial reporting quality are developed.

The study revealed the necessity to regulate the internal auditor activities in providing conclusions on financial reporting quality in order to strengthen coordination of cooperation with external auditor and to provide the transparent and objective assessment results.

It is proved that disclosure of the results of the assessment of financial reporting quality at the enterprise level is an important factor affecting its investment attractiveness. The procedure for publishing the results of the financial reporting quality assessment is improved by disclosure of the data in the non-financial statements, in particular in the management report. This is due to a number of reasons, among which: the implementation of an additional reporting form for disclosure of the assessment results contradicts the requirement for a cost constraint on useful information and causes appearance of additional expenses for entities; the disclosure of additional information in financial reporting (in particular in the Notes to financial statements) leads to overloading of the reporting by data and causes the reduction of understandability; the lack of regulated strict order for disclosure of assessment results doesn't ensure the comparability and make it impossible to create the sufficient database for decision-making for primary users of information (investors, lenders and other creditors).

It is suggested to improve the organizational arrangements for monitoring of efficiency and adequacy of institutional environment of the country in accounting,

reporting and auditing area for preparation of high-quality financial reporting through amendments to Ukrainian legislation.

The dissertation is executed in accordance with the research plan of the Accounting Methodology division, Financial Research Institute, State Educational-Scientific Establishment the “Academy of Financial Management” and is an integral part of the next themes:

–“Scientific support for further improvement of entities’ financial reporting in the context of European Integration of Ukraine” (state registration number 0115U000943). The author’s input regarding this theme include the proposals on implementation of the monitoring of amendments to international accounting and reporting standards and on the development of concept of supervision on financial reporting quality. Author’s input could be used for further work on amendments to the Law of Ukraine “On Accounting and Financial Reporting in Ukraine” dated 16.07.1999 No 996-XIV and other legislative acts in accounting and reporting area; for the improvement of National Accounting Standards (hereinafter NAS) (certificate dated 02.11.2017 No 77023-07/411);

–“Settlement of conceptual and terminological differences and improvement of corporate reporting in the context of European integration” (state registration number 0118U000282) (certificate dated 29.11.2018 No 77020-51-07/365). The author’s input to this theme includes the proposals on improvement of terminology in accounting and reporting area in the context of implementation of EU directive requirements.

The practical value of the obtained results of investigation includes the organizational and methodology provisions of the assessment of financial reporting quality. Core theoretical, organizational provisions and methods are introduced into practice, in particular:

- recommendations on amendments to NAS based on current changes and amendments made to IFRS (Accounting Methodology and Audit Activities Regulatory Support Division, Budget Revenues Forecasting and Accounting Methodology Department, the Ministry of Finance of Ukraine, certificate dated 07.12.2018 No 35200-10/340);

- suggestion on improvement of accounting process and economic analysis of the structure of long-term provisions with help of economic-mathematical modelling methods (LLC “Auditing company “Imona-Audit”, certificate dated 30.11.2018 No13);

- recommendations on internal assessment of financial reporting quality on the basis of suggested in dissertation organizational and methodological approaches for development of the criteria through the integration of qualitative characteristics and factors of influence on the quality (LLC “Auditing and Consulting group “Kitaeva and partners”, certificate dated 30.11.2018 No5).

The results of dissertation are used in educational process by the Kyiv National Economic university named after Vadym Hetman in teaching the discipline “Accounting and financial reporting based on provisions of international standards” (certificate dated 03.12.2018).

Keywords: financial reporting quality, assessment of financial reporting quality, qualimetry, prerequisites, factors, criteria, assurance tasks, management report.

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ

Підрозділи у колективних монографіях

1. Кучерява М. В. Сутність та методологія оцінки якості фінансової звітності. *Моніторинг дотримання та забезпечення міжнародних стандартів фінансової звітності: кращі світові практики та перспективи запровадження в Україні* / за ред. Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінської; ДННУ «Акад. фін. управління», Київ, 2016. С. 6-35. URL: http://www.afu.kiev.ua/getfile.php?page_id=461&num=3 (2,05 д. а.).

2. Кучерява М. В. Сутність моніторингу дотримання та забезпечення високоякісної корпоративної звітності. *Моніторинг дотримання та забезпечення міжнародних стандартів фінансової звітності: кращі світові практики та перспективи запровадження в Україні* / за ред. Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінської; ДННУ «Акад. фін. управління», Київ, 2016. С. 36-41. URL: http://www.afu.kiev.ua/getfile.php?page_id=461&num=3 (0,28 д. а.).

3. Гайдай М. Г., Кучерява М. В. Ідентифікація поточних змін міжнародних стандартів фінансової звітності та рекомендації щодо їх врахування. *Актуальні проблеми розвитку системи управління державними фінансами: євроінтеграційний контекст*; за заг. ред. Т. І. Єфименко; ДННУ «Акад. фін. управління». Київ, 2016. С. 274-284 (0,68 друк. арк., автору належить 0,34 д. а.; особистий внесок: досліджено основні зміни до МСФЗ та проведено змістовний аналіз виявлених змін).

4. Кучерява М. В. Ідентифікація змін та новацій законодавства ЄС як інструмент удосконалення регулювання бухгалтерського обліку в умовах євроінтеграції України. *Державні фінанси України: розвиток та управління змінами (проблеми економічної безпеки)*; за ред. Т. І. Єфименко, ДННУ «Акад. фін. управління», Київ, 2017. С. 448-457 (0,37 д.а.)

5. Єфименко Т. І., Ловінська Л. Г., Олійник Я. В., Бондар Т. А., Кучерява М. В. *Запровадження нефінансової звітності в контексті імплементації в Україні законодавства ЄС*; за ред. Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінської; ДННУ «Акад. фін. управління», Київ, 2017. URL:

http://www.afu.kiev.ua/getfile.php?page_id=462&num=1 (особистий внесок: досліджено вимоги Директиви 2013/34/ЄС та рекомендації щодо їх імплементації у законодавство у сфері бухгалтерського обліку в Україні) (0,53 д. а.).

Статті у наукових фахових виданнях

6. Кучерява М. В. Імплементація змін МСФЗ до нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку в Україні. *Наукові праці НДФІ*. 2016. Вип. 3 (76). С. 84-96. URL: http://npndfi.org.ua/?page_id=723&aid=809&lang=uk (0,77 д. а.) (Видання представлене в міжнародних наукометричних базах даних: *Google Scholar, ResearchBib, Index Copernicus*).

7. Кучерява М. В. Оцінка якості інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень як напрям діяльності міжнародних організацій. *Наукові праці НДФІ*. 2017. Вип. 4 (81). С. 128-142. URL: http://npndfi.org.ua/?page_id=723&aid=893&lang=uk (0,78 д. а.) (Видання представлене в міжнародних наукометричних базах даних: *Google Scholar, ResearchBib, Index Copernicus*).

8. Кучерява М. В. Моніторинг змін законодавства ЄС у контексті реформування бухгалтерського обліку в Україні. *Інтернаука. Сер.: Економічні науки*. 2017. № 8. С. 7-12. URL: <https://www.inter-nauka.com/issues/economic2017/8/3154> (0,42 д. а.) (Видання представлене в міжнародних наукометричних базах даних: *Polish Scholarly Bibliography, ResearchBib, Scientific Indexing Services, Electronic journals Library, Open J-Gate, International Institute of organizedResearch, Journal Factor, BASE, the Journal Impact Factor, Cosmos Impact Factor, UlrichsWeb, Academic keys, Google Scholar, CiteFactor*).

9. Кучерява М. В. Світова практика побудови механізму функціонування нагляду за дотриманням вимог щодо складання якісної фінансової звітності. *Економіка та суспільство. Сер.: Економічні науки*. 2017. № 13. С. 1369-1374. URL: <http://economyandsociety.in.ua/journal-13/20-stati-13/1637-kucheryava-m-v> (0,5 д. а.) (Видання представлене в міжнародних наукометричних базах даних:

Index Copernicus, CiteFactor, ESJI, SIS).

10. Кучерява М. В. Класифікація та характеристика факторів впливу на якість фінансової звітності. *Економіка. Фінанси. Право*. 2017. № 12/4. С. 47-51. URL: https://drive.google.com/file/d/1-b_OjwianjxYvRMzqKFPN0n17yGFIkZo/view (0,58 д. а.) (Видання представлене в міжнародних наукометричних базах даних: *Index Copernicus*).

11. Кучерява М. В. Складання консолідованої фінансової звітності в контексті імплементації директивних вимог ЄС. *Наукові праці НДФІ*. 2018. Вип. 3 (84). С. 127-142. URL: http://npndfi.org.ua/?page_id=17&year=2018&issueno=3&begin_page=127&mode=get_art&flang=uk (0,89 д. а.) (Видання представлене в міжнародних наукометричних базах даних: *Index Copernicus, Google Scholar, ResearchBib*).

Статті в наукових виданнях

12. Гасанов С. С., Котляревський Я. В., Кучерява М. В. Порівнянність фінансової звітності: європейський вимір та вітчизняні реалії. *Наукові праці НДФІ*. 2016. Вип. 1 (74). С. 5-15. URL: http://npndfi.org.ua/?page_id=723&aid=770&lang=uk. (0,7 д. а., автору належить 0,22 д.а.; особистий внесок: досліджено питання відповідності законодавства України директивним вимогам ЄС у сфері бухгалтерського обліку та звітності) (Видання представлене в міжнародних наукометричних базах даних: *Index Copernicus, Google Scholar, ResearchBib*).

Публікації за матеріалами конференцій

13. Півень (Кучерява) М. В., Сторожук Т. М. Щодо питання обліку забезпечення гарантійних зобов'язань. *Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні: матеріали II Всеукр. наук.-практ. конф. молодих вчених, аспірантів та студентів, м. Ірпінь, 12 березня 2014 р.; Нац. ун-т Державної податкової служби України. Ірпінь, 2014. С. 94-97* (0,17 д. а., автору належить 0,1 д. а.; особистий внесок: досліджено організаційно-методичні питання бухгалтерського обліку забезпечень на прикладі гарантійних зобов'язань).

14. Кучерява М. В. Організація ефективної системи внутрішнього

контролю суб'єкта господарської діяльності. *Розвиток соціально-економічних систем у трансформаційних умовах*: матеріали V Міжнар. наук.-практ. конф. студентів і молодих учених, м. Бердянськ, 27-28 січня 2016 р.; Бердянський університет менеджменту і бізнесу. Бердянськ, 2016. С. 83-84 (0,13 д. а.).

15. Кучерява М. В. Сутність категорії «забезпечення» та «умовні зобов'язання». *Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні*: матеріали IV Всеукр. наук.-практ. конф. молодих вчених, аспірантів та студентів, м. Ірпінь, 24 лютого 2016 р.; Нац. ун-т Державної податкової служби України. Ірпінь, 2016. С. 80-84 (0,13 д. а.).

16. Кучерява М. В. Нормативне регулювання розкриття інформації щодо забезпечень у бухгалтерському обліку в Україні. *Актуальні проблеми управління соціально-економічними системами*: матеріали II Всеукр. наук.-практ. інтернет-конференції з міжнародною участю, м. Луцьк, 8 грудня 2016 р.; Луцький нац. техн. ун-т. Луцьк. С. 229-232. URL: <https://drive.google.com/file/d/0B3KD4ZptHgVFTVZOWHhVVEtMYUk/view?usp=sharing> (0,13 д. а.).

17. Кучерява М. В. Принципи розкриття як основа забезпечення якості інформації у корпоративній звітності. *Розвиток соціально-економічних систем у трансформаційних умовах*: матеріали VI Міжнар. наук.-практ. конф. студентів і молодих учених, м. Бердянськ, 1-2 лютого 2017 р.; Бердянський ун-т менеджменту і бізнесу. Бердянськ, 2017. С. 65-67 (0,13 д. а.).

18. Кучерява М. В. Міжнародний досвід інституціонального забезпечення якості фінансової звітності підприємств. *Перспективи розвитку національної економіки*: зб. матеріалів V Міжнар. наук.-практ. конф., м. Запоріжжя, 17-18 лютого 2017 р.; Східноукр.ін-т економіки та управління. Бердянськ, 2017. С. 94-96 (0,13 д. а.).

19. Кучерява М. В. Фактори впливу на якість фінансової звітності підприємств України. *Формування та розвиток інноваційного потенціалу економіки України*: матеріали доповідей міжнар. наук.-практ. конф. Ч. II, м. Ужгород, 17-18 лютого 2017 р.; Ужгородський нац. ун-т. Ужгород, 2017. С. 35-37

(0,13 д. а.).

20. Кучерява М. В. Зарубіжний досвід законодавчого закріплення правового статусу професійних організацій бухгалтерів та аудиторів. *Наукові здобутки на шляху до удосконалення економічної системи: матеріали міжнар. наук.-практ. конф.*, м. Дніпро, 17-18 лютого 2017 р.; Наук.організація «Перспектива». Дніпро, 2017. С. 95-98 (0,13 д. а.).

21. Кучерява М. В. Євроінтеграційні процеси як фактор впливу на зміни у законодавстві України у сфері бухгалтерського обліку та звітності. *Європейська інтеграція: історичний досвід та економічні перспективи: матеріали Міжнар. наук.-практ. конференції*, м. Одеса, 3-4 березня 2017 р.; Одеський нац. ун-т імені І. І. Мечнікова. Одеса, 2017. С. 221-224 (0,13 д. а.).

22. Кучерява М. В. Основні напрями міжнародного регулювання розкриття та представлення корпоративної інформації. *Управління економічними процесами: сучасні реалії і виклики: матеріали міжнар. наук.-практ. конф.*, м. Мукачєво, 22-23 березня 2017 р.; Мукачівський держ. ун-т. Мукачєво, 2017. С. 121-123 (0,13 д. а.).

23. Кучерява М. В. Актуальні напрями роботи міжнародних організацій у сфері корпоративної звітності. *Міжнародне науково-технічне співробітництво: механізми та стратегії: матеріали міжнар. наук.-практ. конф.*, м. Львів, 31 березня 2017 р.; Львівська економічна фундація. Львів, 2017. С. 100-103 (0,13 д. а.).

24. Кучерява М. В. Міжнародний досвід забезпечення якості фінансової звітності. *Облік, аналіз, аудит і оподаткування в умовах глобалізації економіки: матеріали Першої Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф.*, м. Ужгород, 21 квітня 2017 р.; ДВНЗ «Ужгородський національний університет». Ужгород, 2017. С. 310-311 (0,13 д. а.).

25. Кучерява М. В. Реформування бухгалтерського обліку в Україні у контексті євроінтеграційних процесів. *Проблеми та перспективи розвитку економіки в контексті євроінтеграційних процесів: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф.*, м. Запоріжжя, 21 квітня 2017 р.; Класичний приватний ун-т. Запоріжжя, 2017. С. 131-134 (0,13 д. а.).

26. Кучерява М. В. Міжнародний досвід забезпечення якості фінансової звітності суб'єктів підприємництва. *Розвиток європейського простору очима молоді: економічні, соціальні та правові аспекти*: матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. докторантів, молодих учених та студентів, м. Харків, 28 квітня 2017 р.; Харківський торг.-екон. ін-т Київського нац. торг.-екон. ун-ту. Харків, 2017. С. 89-93 (0,13 д. а.).

27. Кучерява М. В. Поточні тенденції щодо внесення змін до Директиви 2013/34/ЄС у частині відображення інформації з податку на прибуток. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: проблеми теорії та практики: зб. тез доповідей II Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф., м. Полтава, 11-12 травня 2017 р.; ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі (ПУЕТ). Полтава, 2017. С. 187-190. URL: http://bovur-poltava.forumotion.me/search?search_id=activetopics (0,13 д. а.).

28. Кучерява М. В. Роль бухгалтерського обліку в постіндустріальному просторі. *Проблеми формування та розвитку інноваційної інфраструктури: виклики постіндустріальної економіки*: матеріали IV Міжнар. наук.-практ. конф., м. Львів, 18-19 травня 2017 р.; Нац. ун-т «Львівська політехніка». Львів, 2017. С.255. URL:http://www.lp.edu.ua/sites/default/files/attach/2017/5615/tezy_dopovidy_iv_mnpk.pdf (0,1 д. а.).

29. Кучерява М. В. Актуальні напрями досліджень у сфері забезпечення якості фінансової звітності: світові та вітчизняні тенденції. *Сучасний фундамент розвитку національної економіки*: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., ч. II, м. Київ, 2-3 червня; Таврійський нац. ун-т імені В. І. Вернадського. Київ, 2017. С. 136-138 (0,13 д. а.).

30. Кучерява М. В. Категорія «якість фінансової звітності» у наукових дослідженнях. *Інформаційне суспільство: технологічні, економічні та технічні аспекти становлення*: матеріали Міжнар. наук. інтернет-конф., м. Тернопіль, 13 червня 2017 року. Тернопіль, 2017. Вип. 20. С. 58-60 (0,13 д. а.).

ЗМІСТ

ВСТУП	21
РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ОЦІНКИ ЯКОСТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ	32
1.1. Сутність якості фінансової звітності та її оцінки	32
1.2. Кваліметрія як методологічна основа оцінки якості фінансової звітності.....	46
1.3. Передумови та чинники забезпечення якості фінансової звітності на макро- та мікрорівні.....	57
Висновки до розділу 1	80
РОЗДІЛ 2. МЕТОДИЧНИЙ ІНСТРУМЕНТАРІЙ ОЦІНЮВАННЯ ЯКОСТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ	83
2.1. Методичні прийоми оцінювання якості фінансової звітності.....	83
2.2. Ризик-орієнтований підхід в оцінюванні якості фінансової звітності .	105
2.3. Методичне забезпечення проведення аудиту якості фінансової звітності в контексті застосування операціонального підходу	125
2.4 Оцінювання інфраструктури складання фінансової звітності	144
Висновки до розділу 2	156
РОЗДІЛ 3. ОРГАНІЗАЦІЯ ОЦІНКИ ЯКОСТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ	159
3.1. Оцінка якості фінансової звітності як завдання з надання впевненості.....	159
3.2. Запровадження оцінки якості фінансової звітності на підприємствах України та розкриття її результатів.....	177
3.3. Моніторинг як функція управління якістю фінансової звітності підприємств України.....	194
Висновки до розділу 3	205
ВИСНОВКИ	208
СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ	214
ДОДАТКИ	255

ВСТУП

Актуальність теми. Для країн із транзитивною економікою, до яких належить і Україна, запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) є важливою передумовою створення належного інформаційного забезпечення проведення реформ. Фінансові звіти загального призначення, складені відповідно до МСФЗ, є джерелом якісної інформації, що становить основу прийняття управлінських рішень стратегічного і тактичного характеру.

Наслідки застосування неякісної звітності проявляються на рівні як підприємства, так і держави й у глобальному масштабі. Зокрема, на мікрорівні використання недостовірних даних інвесторами, банками та іншими кредиторами для аналізу й оцінювання прибутковості об'єкта інвестування, ліквідності активів та платоспроможності підприємства призводить до втрат вкладеного або позикового капіталу. Для керівництва підприємства та його власників неякісна фінансова звітність спричиняє прорахунки у визначенні цілей діяльності та розробленні завдань щодо їх досягнення.

Водночас неякісна фінансова звітність підприємств є одним із факторів викривлення показників статистичної та нефінансової звітності як в окремій країні, так і в глобалізованій економіці, тому що звітні дані становлять найважливіше первинне джерело для узагальнення інформації, а саме:

статистичними службами країн при формуванні макроекономічних показників соціально-економічного розвитку держави та її регіонів, результативності функціонування підприємств у розрізі видів економічної діяльності;

міжнародними організаціями та союзами (ООН, Світовим банком, МВФ, СОТ, ЄС, Північноамериканською зоною вільної торгівлі (НАФТА), Об'єднаним ринком країн Південного конуса (МЕРКОСУР), Асоціацією держав Південно-Східної Азії (АСЕАН) тощо) для характеристики та визначення тенденцій

економічної діяльності, її стану і рівня розвитку та встановлення міжнародних рейтингів країн світу;

окремими підприємствами та урядами для розрахунку значної частини нефінансових показників звітування щодо досягнення Цілей сталого розвитку, встановлених Порядком денним до 2030 року, затвердженим Резолюцією Генеральної Асамблеї ООН від 25.09.2015 A/RES/70/1 (пункт 48).

Значення якості фінансової звітності посилюється ще й тим, що вона є інформаційною основою для пруденційного нагляду центрального банку, регуляторів фондового ринку та ринку фінансових послуг, що забезпечує прозорість і контрольованість діяльності професійних учасників цих ринків, а також дієвим інструментом захисту інтересів інвесторів та прав споживачів фінансових послуг. Тож оцінка якості фінансової звітності – необхідна передумова надання впевненості користувачам в об'єктивності та достовірності її даних.

Якість фінансової звітності, методологія та організація її оцінки розглядаються в дослідженнях вітчизняних і зарубіжних науковців: М. І. Бондаря, Т. І. Єфименко, В. М. Жука, З.-М. В. Задорожнього, Б. А. Засадного, Є. В. Калюги, Т. Г. Камінської, А. С. Крутової, С. О. Левицької, Л. Г. Ловінської, Н. М. Малюги, А. В. Озеран, Я. В. Олійник, О. О. Осадчої, О. Л. Примаченко, М. А. Проданчук, В. В. Сопко, Н. І. Сушко, О. В. Харламової, Я. В. Шевері, М. М. Шигун, Д. Аронсон (D. Aronson), Ф. Ван Біст (F. Van Beest), С. Боленз (S. Boelens), А. Боніфейс (A. Boniface), Г. Браам (G. Braam), М. Ф. Ван Бреда (M. F. van Breda), Р. М. Гаргурі (R. M. Gargouri), Б. Г. Каррутерс (B. G. Carruthers), Р. Лабель (R. Labelle), М. Х. Б. Перера (M. H. B. Perera), С. Россу (S. Rousseau), Р. Тернендже (R. Ternenge), А. Філіп (A. Filip), К. Франкур (C. Francœur), Е. С. Хендріксен (E. S. Hendriksen), Д. Шим (D. Shim) та ін.

Однак вивчення національного та міжнародного законодавства, наукової літератури, найкращих зарубіжних практик і досвіду підприємств України дало змогу виявити проблеми теоретичного й організаційно-методичного характеру підготовки якісної фінансової звітності та її оцінки, а саме: відсутність єдиного

трактування якості фінансової звітності й уніфікованої системи критеріїв її оцінки; нерегламентованість шляхів та способів встановлення якості; недостатня опрацьованість методичних засад відображення результатів оцінювання якості фінансової звітності. Актуальність розв'язання зазначених завдань обумовила вибір теми дослідження, його мету та структуру дисертаційної роботи.

Зв'язок роботи з науковими програмами, планами, темами, грантами.

Дисертація виконана відповідно до плану науково-дослідних робіт Науково-дослідного фінансового інституту Державної навчально-наукової установи «Академія фінансового управління» за такими темами:

- «Наукове забезпечення подальшого удосконалення фінансової звітності суб'єктів господарювання в умовах євроінтеграції України» (номер державної реєстрації РК 0115U000943). У процесі розроблення вказаної теми особистий внесок автора полягає у внесенні ряду пропозицій і рекомендацій щодо запровадження моніторингу змін до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності, а також формування концепції нагляду за якістю фінансової звітності в Україні. Доробок здобувача може бути використаний для подальшого опрацювання змін і доповнень до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV та інших законодавчих актів у сфері бухгалтерського обліку та звітності; удосконалення Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (довідка від 02.11.2017 № 77023-07/411);

- «Врегулювання понятійно-термінологічних розбіжностей та удосконалення корпоративної звітності в умовах євроінтеграції» (номер державної реєстрації 0118U000282). Особистий внесок автора у виконання цієї науково-дослідної роботи полягає у внесенні низки пропозицій щодо вдосконалення понятійно-термінологічного апарату у сфері бухгалтерського обліку та звітності в контексті імплементації директивних вимог ЄС (довідка від 29.11.2018 № 77020-51-07/365).

Мета і завдання дослідження. Мета дисертаційної роботи полягає в науковому обґрунтуванні та удосконаленні теоретичних положень і розробленні

методичних підходів та організаційних заходів щодо оцінки якості фінансової звітності підприємств.

Досягнення мети зумовило необхідність розв'язання таких завдань:

- провести критичний аналіз сучасних трактувань сутності якості фінансової звітності;
- дослідити методологічні засади оцінки якості фінансової звітності;
- виокремити основні передумови та чинники забезпечення якості фінансової звітності (на макро- і мікрорівні);
- опрацювати сучасні практики та підходи до оцінювання якості фінансової звітності з метою створення методичного забезпечення його здійснення;
- розглянути можливість застосування концепції ризик-орієнтованого управління у процесі оцінювання якості фінансової звітності;
- удосконалити методика оцінки якості фінансової звітності;
- уточнити організаційні заходи з оцінки якості фінансової звітності підприємств як завдання з надання впевненості, відмінного від аудиту;
- вивчити шляхи і способи відображення результатів оцінювання якості фінансової звітності та розробити пропозиції щодо удосконалення процесу розкриття інформації з урахуванням сучасних тенденцій у сфері нефінансового звітування;
- дослідити роль моніторингу дотримання підприємствами вимог нормативно-правових актів у сфері бухгалтерського обліку у процесі забезпечення якості фінансової звітності.

Об'єктом дослідження є процес оцінки якості фінансової звітності підприємств.

Предмет дослідження – сукупність теоретичних положень та організаційно-методичних підходів оцінки якості фінансової звітності підприємств.

Методи досліджень. Теоретичною та методологічною основою проведеного дослідження є загальнонаукові та спеціальні методи дослідження

економічних процесів та явищ. Під час виконання дослідження було використано: *метод операціоналізації* (для уточнення змісту категорій та понять, які є ключовими під час визначення сутності якості фінансової звітності і її оцінки); *бібліографічний і бібліометричний аналіз* (дослідження тенденцій у сфері забезпечення якості інформаційного підґрунтя прийняття управлінських рішень на підприємстві – фінансової звітності); *індукція, дедукція* (удосконалення та моделювання теоретичних, організаційних і методичних засад функціонування системи оцінки якості фінансової звітності); *методи теоретичного узагальнення та порівняння* (проведення компаративного аналізу методик оцінки якості фінансової звітності); *аналізу, синтезу* (удосконалення визначення якості фінансової звітності через синтез підходів до трактування цього поняття в Концептуальній основі фінансової звітності (далі – Концептуальна основа) та МСФЗ, зарубіжних і вітчизняних науково-практичних літературних джерелах); *логічного узагальнення результатів* (формулювання висновків); *графічний метод* (побудова графіків та рисунків).

Теоретико-методологічну основу дослідження становлять фундаментальні положення сучасної економічної науки; праці вітчизняних та зарубіжних вчених, присвячені методологічним засадам, методичним підходам і організаційним заходам щодо ведення бухгалтерського обліку, складання звітності й аудиту в контексті підвищення якості інформаційного забезпечення прийняття ефективних управлінських рішень.

Інформаційну базу дослідження утворили: міжнародні й національні нормативні-правові акти у сфері бухгалтерського обліку та звітності; документи довідкового і методичного характеру з обліку та складання фінансової звітності; документи, видані міжнародними організаціями з питань якості фінансової звітності; дані Державної служби статистики України; дані Державної фіскальної служби України; періодичні видання наукового та науково-практичного спрямування; фінансова звітність підприємств, які здійснюють діяльність у видобувних галузях.

Наукова новизна одержаних результатів полягає в обґрунтуванні теоретичних положень щодо сутності, критеріїв оцінки якості фінансової звітності підприємств й удосконаленні процесу її проведення.

Найважливіші результати проведеного дослідження, які визначають науковий внесок автора, полягають у такому:

вперше:

- запропоновано концепцію організації оцінки якості фінансової звітності, яка охоплює мікро- та макрорівень інституціонального забезпечення складання звітності, що стало основою для розроблення організаційних підходів до створення умов складання якісної звітності (обґрунтування змін до законодавства та підготовка організаційних регламентів для підприємств у сфері бухгалтерського обліку та внутрішнього аудиту);

удосконалено:

– понятійно-термінологічний апарат оцінки якості фінансової звітності, зокрема поняття «якість фінансової звітності» через застосування операціонального підходу. В основу дефініції покладено зміст категорії «якість» та механізм ідентифікації у звітності якісних характеристик, що визначаються Концептуальною основою. Включення запропонованого поняття до законодавчих актів, що регулюють бухгалтерський облік та звітність в Україні, сприятиме встановленню єдиних підходів до методології й організації оцінки якості фінансової звітності;

– методологію оцінки якості фінансової звітності на підставі положень теорії кваліметрії, що стало науковим підґрунтям для удосконалення визначення показника якості, сутність якого полягає у відображенні рівня відповідності звітності досліджуваного підприємства якісним характеристикам фінансової звітності, встановленим Концептуальною основою, та розроблення ефективної системи її оцінювання, яка враховує ризики галузевого характеру, пов'язані з діяльністю підприємств;

– класифікацію передумов і чинників, які відображають вплив зовнішнього (нормативно-правове забезпечення, система професійної підготовки персоналу, якість аудиторських послуг) та внутрішнього (організація бухгалтерського обліку, система внутрішнього контролю) середовища підприємства на складання якісної фінансової звітності. Вказана класифікація ґрунтується на факторній моделі оцінки якості як інструменті внутрішнього аудиту в частині розроблення критеріїв оцінювання впливу чинників внутрішнього середовища;

– наукові підходи до вибору методичного інструментарію оцінки якості фінансової звітності, які базуються на результатах проведеного компаративного аналізу найпоширеніших практик оцінювання якості звітності, зокрема: методик, в основу яких покладено оцінку відсутності маніпулювання даними фінансової звітності (модель Беніша (“M-Score”); модель Монт’є (“C-Score”); методик, що базуються на проведенні оцінки правильності застосування принципів та методів бухгалтерського обліку (модель Хілі (Healy Model), Модель Деанжело (Deangelo Model), Модель Джонса, Галузева модель (Industry Model), Модель Дішоу та Дічева (Dechow and Dichev Model); методик операціоналізації якісних характеристик інформації, що розкривається у фінансовій звітності підприємств. Це дало змогу обґрунтувати доцільність використання методів кількісного та якісного аналізу в процесі встановлення відповідності звітності певним якісним характеристикам;

– механізм оцінки якості фінансової звітності через обґрунтування критеріїв оцінювання на основі ризик-орієнтованого підходу, використання якого сприятиме зниженню інформаційних ризиків користувачів звітності на різних рівнях: державному, галузевому та локальному;

набули подальшого розвитку:

– організаційні засади оцінки якості фінансової звітності через: обґрунтування її ідентифікації як окремого завдання з надання впевненості, відмінного від аудиту; визначення основних етапів виконання такого завдання; розроблення робочих документів та форм звітування аудитора. Оприлюднення аудиторського висновку щодо підтвердження якості фінансової звітності

сприятиме підвищенню прозорості розкриття результатів діяльності підприємств, які становлять суспільний інтерес;

– порядок розкриття результатів оцінки якості фінансової звітності через відображення таких даних у нефінансовій звітності підприємств, зокрема у звіті про управління. Розкриття інформації про ефективність системи управління якістю на підприємстві, яка включає у тому числі результати оцінки, створить передумови для посилення відповідальності керівництва підприємства за якість фінансової звітності та сприятиме зростанню іміджевого значення нефінансової звітності для підприємства;

– підходи до побудови в Україні системи моніторингу дотримання вимог нормативно-правових актів у сфері бухгалтерського обліку та звітності підприємствами, що становлять суспільний інтерес. Розроблені пропозиції спрямовані на удосконалення законодавчих вимог щодо необхідності проведення оцінки створених у державі зовнішніх передумов складання фінансової звітності.

Практичне значення отриманих результатів полягає в розробленні організаційно-методичних положень здійснення оцінки якості фінансової звітності. Основні теоретичні, організаційні та методичні положення доведені до рівня конкретних розробок, що були запроваджені, зокрема:

- рекомендації щодо врахування змін та удосконалень МСФЗ у Національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку (Управління методології бухгалтерського обліку та нормативного забезпечення аудиторської діяльності Департаменту прогнозування доходів бюджету та методології бухгалтерського обліку Міністерства фінансів України, довідка від 07.12.2018 № 35200-10/340);

- методичні розробки щодо удосконалення ведення бухгалтерського обліку та економічного аналізу складу довгострокових забезпечень за допомогою методів економіко-математичного моделювання (ТОВ «Аудиторська фірма «Імона-Аудит», довідка від 30.11 2018 № 13);

- рекомендації щодо внутрішньої оцінки якості фінансової звітності на основі запропонованих організаційно-методичних підходів до формування системи показників через інтеграцію якісних характеристик та чинників, що впливають на неї (ТОВ «Аудиторсько-консалтингова група «Китаєва та партнери», довідка від 30.11.2018 № 5).

Окремі теоретичні результати дослідження набули застосування в навчальному процесі ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» при викладанні дисципліни «Облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами» (довідка від 03.12.2018).

Особистий внесок здобувача. Дисертаційна робота є самостійно виконаним науковим дослідженням. Наукові висновки, результати, розробки та пропозиції, що викладені в дисертації, отримані автором особисто. Із наукових праць, опублікованих у співавторстві, у дисертації використано лише ті положення, які є результатом особистої роботи здобувача та особистий внесок автора в яких визначено у переліку основних публікацій за темою дисертації.

Апробація результатів дисертації. Основні положення дисертації доповідалися, пройшли апробацію на 18 міжнародних та всеукраїнських науково-практичних та наукових конференціях, а саме: «Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні» (м. Ірпінь, Національний університет Державної податкової служби України, 12 березня 2014 року); «Перспективи розвитку національної економіки» (м. Запоріжжя, 17-18 лютого 2017 року); «Формування та розвиток інноваційного потенціалу економіки України» (м. Ужгород, Ужгородський національний університет, 17-18 лютого 2017 року); «Європейська інтеграція: історичний досвід та економічні перспективи» (м. Одеса, Одеський національний університет імені І. І. Мечникова, 3-4 березня 2017 року); «Наукові здобутки на шляху до удосконалення економічної системи» (м. Дніпро, 17-18 лютого 2017 року); «Розвиток європейського простору очима молоді» (м. Харків, 28 квітня 2017 року); «Управління економічними процесами: сучасні реалії та виклики» (м. Мукачеве, 22-23 березня 2017 року); «Проблеми та перспективи розвитку економіки в контексті євроінтеграційних процесів»

(м. Запоріжжя, 21 квітня 2017 року); «Інформаційне суспільство: технологічні, економічні та технічні аспекти становлення» (м. Тернопіль, 13 червня 2017 року); «Сучасний фундамент розвитку національної економіки» (м. Київ, Таврійський національний університет імені В. І. Вернадського, 2-3 червня 2017 року); «Облік, аналіз, аудит і оподаткування в умовах глобалізації економіки» (м. Ужгород, 21 квітня 2017 року); «Міжнародне науково-технічне співробітництво: механізми та стратегії» (м. Львів, 31 березня 2017 року); «Проблеми формування та розвитку інноваційної інфраструктури: виклики постіндустріальної економіки» (м. Львів, 18-19 травня 2017 року); «Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: проблеми теорії та практики» (м. Полтава, 11-12 травня 2017 року); «Розвиток соціально-економічних систем у трансформаційних умовах» (м. Бердянськ, 1-2 лютого 2017 року); «Актуальні проблеми управління соціально-економічними системами» (м. Луцьк, 8 грудня 2016 року); «Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні» (м. Ірпінь, 24 лютого 2016 року); «Розвиток соціально-економічних систем у трансформаційних умовах» (м. Бердянськ, 27-28 січня 2016 року).

Публікації. За результатами досліджень опубліковано 30 наукових праць загальним обсягом 10,01 друк. арк., у тому числі: 6 статей у наукових фахових виданнях України, внесених до міжнародних наукометричних баз, загальним обсягом 3,94 друк. арк.; 1 стаття у співавторстві в науковому виданні України, яке включено до міжнародних наукометричних баз, загальним обсягом 0,7 друк. арк. (особистий внесок здобувача становить 0,22 друк. арк.); 1 параграф у співавторстві у колективній монографії України, загальним обсягом 0,68 друк. арк. (особистий внесок здобувача становить 0,34 друк. арк.); 4 параграфи у 3 колективних монографіях України, загальним обсягом 3,23 друк. арк.; 18 праць апробаційного характеру загальним обсягом 2,28 друк. арк.

Структура та обсяг дисертації. Дисертація складається зі вступу, трьох розділів, висновків, списку використаних джерел і додатків. Основний зміст викладено на 192 сторінках друкованого тексту. Робота містить 42 таблиці на 39 сторінках, з яких 11 займають всю площу сторінки, 18 рисунків на

11 сторінках, 8 формул та 22 додатки на 83 сторінках. Список використаних джерел налічує 360 найменувань.

РОЗДІЛ 1

ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ОЦІНКИ ЯКОСТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

1.1. Сутність якості фінансової звітності та її оцінки

Становлення концепції якісної фінансової звітності розпочалось у другій половині ХХ ст. із прийняттям Радою з бухгалтерських принципів у 1970 р. Положення № 4 «Базові концепції та принципи бухгалтерського обліку, що лежать в основі фінансової звітності підприємств» [158, с. 62]. На той час розуміння якості фінансової звітності зводилось до підвищення її корисності через відповідність встановленому переліку якісних цілей: релевантність, зрозумілість, верифікованість, нейтральність, своєчасність, порівнянність, повнота.

Потужний вплив на розвиток концепції якості справила американська облікова школа, оскільки до 1986 р. єдиним документом, що визначав базові якісні характеристики фінансової звітності було Положення про принципи фінансового обліку (Statement of Financial Accounting Concepts, SFAC) № 2 «Якісні характеристики інформації бухгалтерського обліку» (США). У 1989 р. Комітет з міжнародних стандартів фінансової звітності завершив роботу над Концептуальною основою підготовки та презентації фінансових звітів, розпочату ще в 1986 р., якою було виокремлено якісні характеристики фінансової звітності, що розширюють розуміння її корисності: зрозумілість, релевантність, надійність та порівнянність [158, с. 65].

Прагнучи створити універсальну глобальну систему стандартів бухгалтерського обліку та звітності, Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та Рада зі стандартів фінансового обліку (США) з 2002 р.

розпочали спільну роботу над єдиною Концептуальною основою фінансової звітності (далі – Концептуальна основа), в якій визначено перелік якісних характеристик, що відомі нам сьогодні:

фундаментальні – релевантність (доречність) та справедливе представлення (достовірність);

посилюючі – порівнянність, можливість перевірки, своєчасність, зрозумілість [82; 158, с. 66].

Водночас сам концепт корисності, як ключової мети розроблення переліку якісних характеристик отримав визначення лише в Концептуальній основі фінансової звітності 2018 р. Згідно з Глосарієм вказаного документа, корисною вважається фінансова інформація, яка є цінною (корисною) для основних користувачів фінансових звітів загального призначення для прийняття рішень щодо надання ресурсів суб'єкту звітування [257].

Концепція якості є новою парадигмою розвитку бухгалтерського обліку та фінансової звітності, сформованою зусиллями ключових міжнародних організацій в останній чверті ХХ століття. Вона поклала початок зміні національних моделей бухгалтерського обліку та звітності, що в умовах глобалізації характеризуються їх конвергенцією з міжнародними стандартами та Концептуальною основою.

Концепція якості фінансової звітності набула відображення і в національних положеннях (стандартах) бухгалтерського обліку України (далі – П(С)БО). Процес запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності розпочато з ухвалення у 2007 р. Кабінетом Міністрів України Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні [186].

Вимоги до фінансової звітності, що характеризують її якість, встановлюються державою. Статтею 12-1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV передбачене обов'язкове й добровільне застосування суб'єктами господарювання Концептуальної основи та міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФЗ), виданих РМСБО [174]. Крім того, на рівні національних положень

бухгалтерського обліку визначено перелік якісних характеристик фінансової звітності, до яких, згідно з розділом III НП(С)БО 1, належать:

дохідливість та зрозумілість (інформація, наведена у фінансовій звітності, повинна бути зрозумілою користувачам, за умови, що вони володіють достатнім рівнем знань);

доречність (вплив на прийняття рішень користувачами шляхом своєчасного представлення даних);

достовірність (відсутність помилок та перекручень, що здатні вплинути на прийняття рішень користувачами);

порівнянність (надання можливості порівняння даних за попередні періоди та між підприємствами одного виду економічної діяльності) [132].

Зауважимо, що НП(С)БО 1 охоплює не весь перелік якісних характеристик фінансової інформації, визначений Концептуальною основою. Зокрема, не враховані такі, як своєчасність та можливість перевірки. Дотримання своєчасності розкриття фінансової інформації забезпечується відповідними законодавчими актами, зокрема постановою Кабінету Міністрів України «Про затвердження Порядку подання фінансової звітності» від 28.02.2000 № 419 (додаток А) [181].

Порівняння положень НП(С)БО 1 та Концептуальної основи 2010 р. показало, що пояснення якісних характеристик, наведених у НП(С)БО 1, є доволі стислим та не надає чітких вказівок, відповідно до яких можна оцінити якість фінансової звітності.

Зарубіжний досвід також підтверджує, що в основу нормативно-правового забезпечення в сфері бухгалтерського обліку покладено концепцію якісної фінансової звітності, встановлену Концептуальною основою. Наприклад, видані Австралійською радою зі стандартів бухгалтерського обліку (Australian Accounting Standards Board) документи – Концептуальна основа підготовки та представлення фінансових звітів (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements) і національні стандарти бухгалтерського обліку – ґрунтуються на загальних принципах, які визначаються РМСБО й адаптовані до особливостей національної економіки Австралії. Концептуальна основа

підготовки та представлення фінансових звітів містить перелік якісних характеристик корисної фінансової інформації, які винесені в окремий додаток, де наводяться ілюстративні приклади з метою надання додаткових роз'яснень [282].

Міжнародні документи, що визначають правила ведення бухгалтерського обліку та фінансової звітності, видані РМСБО, є поширеними на рівні як окремих країн, так і в модифікованій формі на рівні міжурядових організацій та союзів. Зокрема, у контексті імплементації та запровадження директивних вимог ЄС у сфері бухгалтерського обліку в умовах євроінтеграції України необхідно також враховувати загальні засади підготовки високоякісної фінансової та консолідованої фінансової звітності, закріплені в Директиві 2013/34/ЄС від 26.06.2013 про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язані з ними звіти певних типів компаній, що вносить зміни до Директиви 2006/43/ЄС Європейського Парламенту та Ради та скасовує Директиву Ради 78/660/ЄЕС і 83/349/ЄЕС (далі – Директива 2013/34/ЄС). Корисність фінансової інформації є основою для формулювання директивних вимог ЄС у сфері підготовки фінансової та консолідованої фінансової звітності. Директивою 2013/34/ЄС прямо не визначено основні якісні характеристики корисної фінансової інформації, проте враховано всі вимоги Концептуальної основи стосовно забезпечення дотримання суб'єктами господарювання якісних характеристик корисної фінансової інформації, зокрема:

достовірність (п. 18; п. 3 ст. 4, розділ 2; ст. 9);

доречність (п. 18, п. 19);

порівнянність (п. 16, п. 19, п. 21) [266].

Розглянуте нормативно-правове забезпечення також дало змогу виявити проблеми, що спричиняють низьку якість фінансових звітів, наприклад, із позицій її порівнянності. У цьому контексті вітчизняний учений Т. І. Єфименко відзначає роль уніфікації вимог до фінансової звітності в умовах глобалізації економіки. Автор наголошує, що робота в цьому напрямі сприятиме зниженню рівня асиметричності інформаційного простору [57, с. 18]. Важливість цього положення полягає в тому, що уніфіковані вимоги стануть підґрунтям, на якому

базуватиметься єдине сприйняття якості фінансової звітності. На розвиток цієї тези підкреслимо, що діяльність більшості наднаціональних регуляторів, міжнародних організацій у сфері корпоративної звітності підприємств спрямована на поліпшення якості фінансової звітності через підвищення її достовірності, доречності та порівнянності на глобальному рівні [318].

Вивчення світового досвіду дає можливість виокремити напрями діяльності міжнародних організацій у сфері створення та забезпечення високоякісної фінансової звітності:

- підвищення якості аудиту (Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (International Auditing and Assurance Standards Board), Міжнародний форум незалежних регуляторів у сфері аудиту (International Forum of Independent Audit Regulators);

- сприяння зростанню рівня підзвітності через підвищення прозорості та якості даних фінансової та нефінансової звітності (Міжнародна федерація бухгалтерів (International Federation of Accountants); Глобальна ініціатива зі звітності: Рада з глобальних стандартів сталого розвитку (the GRI Global Sustainability Standards Board), Міжнародний комітет з інтегрованої звітності (the International Integrated Reporting Council);

- забезпечення якості фінансової звітності через удосконалення системи зовнішнього контролю (Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР); Міжнародна організація комісій з цінних паперів (International Organization of Securities Commissions) (додаток Б).

Виокремлені напрями діяльності свідчать про те, що в основі якості фінансової звітності перебуває дотримання норм та правил її складання. Наприклад, у документі, виданому Міжурядовою робочою групою експертів з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності Конференції ООН з торгівлі та розвитку «Моніторинг дотримання та забезпечення застосування вимог до високоякісної корпоративної звітності: Керівництво з кращих практик» (*Monitoring of Compliance and Enforcement for high-quality corporate reporting:*

Guidance on Good Practices), під якістю фінансової звітності розуміється повна відповідність вимогам МСФЗ [318].

У контексті розвитку концепції якості фінансової звітності та її відображення в нормативних документах різного рівня зауважимо, що, попри глобальний рівень її поширення, на сьогодні не сформульовано чіткого розуміння якості фінансової звітності, яке б дало можливість побудувати систему її оцінки.

Для того щоб оцінити відповідність підходів до визначення якості фінансової звітності сутності концепції якості, задекларованій у міжнародних та національних документах, проведемо гносеологічний аналіз поняття «якість».

Незважаючи на доволі широке застосування поняття «якість фінансової звітності» як вітчизняними, так і зарубіжними дослідниками, воно й досі не є остаточно сформульованою дефініцією. Брак єдиного визначення цієї категорії в міжнародних та національних нормативних документах спричиняє проблеми, пов'язані з методологією та розробленням організаційно-методичного забезпечення проведення її оцінки. З метою уточнення та доопрацювання формулювання категорії «якість фінансової звітності» звернемося до тлумачення поняття «якість», і після аналізу його загального розуміння розглянемо основні поняття, які становлять предмет цього дослідження, – «якість фінансової звітності» та «оцінка якості фінансової звітності».

Змістове наповнення поняття «якість» залежить від об'єкта, щодо якого ця категорія застосовується, оскільки якість – це ступінь вартості, цінності, придатності певного явища або предмета для його використання за призначенням (додаток В) [226].

Ще в стародавні часи Аристотель, вирізняючи десять основних онтологічних категорій (логічних форм та родів буття), виокремив якість як перманентні, об'єктивні властивості та характеристики предмета [7, с. 72, 73]. Відповідно до його розуміння, якість – це комплексна властивість об'єкта, що визначається функціональною взаємодією різних характеристик. Аристотель наголошував, що якість має дуалістичну природу: виступає як форма буття та як засіб пізнання (через оцінку характеристик, що відображають якість об'єкта). Це

вказує на те, що якість може бути досліджена, виходячи з її онтологічної та гносеологічної сутності (якість як засіб пізнання об'єкта).

Англійський філософ Дж. Локк у роботі «Досвід про людське розуміння» також поділяє ідею Аристотеля щодо якості як форми буття предмета і на розвиток цього положення визначає якість предмета як «силу, що викликає в нашому розумі будь-яку ідею». Він поділяє всі якості на первинні (ті, що зберігаються за будь-яких умов і невід'ємні від предмета) та вторинні (якості, що викликають додаткові відчуття, та ідеї, пов'язані з первинними якостями) [121]. Під ідеєю автор розуміє сприйняття предмета як речі, котра об'єктивно існує. Подібного підходу дотримувались у дослідженнях питань якості також інші представники філософії Нового часу, зокрема школи англійського матеріалізму (Ф. Бекон, Т. Гоббс) [354; 283].

Продовжувачами ідей Аристотеля в дослідженні онтологічної сутності поняття «якість» стали представники німецької класичної філософії.

Німецький мислитель І. Кант – засновник згаданої філософської школи – знаходить окреме місце категорії «якість» у системі теоретичного апарату філософії, зокрема класифікує методологію філософії таким чином: за кількістю, якістю, відношенням та модальністю. Під якістю він розуміє реальний зміст речей та явищ, тобто їх онтологічну сутність [67].

На розвиток положень І. Канта Ф. Гегель трактує якість як сукупну властивість об'єкта, що завдяки їй «предмет є тим, чим він є, втрачаючи свою якість, предмет перестає ним бути» [32, с. 69]. Отже, встановлюється первинний критерій буття об'єкта, який полягає в тому, що наявність певних властивостей або характеристик визначає його місце в реальному світі.

Вихідні положення представників німецької класичної філософії щодо якості відобразились у філософії марксизму. У міркуваннях про категорію «якість» марксистки керуються принципом визнання об'єктивності та визначеності речей, який виражається через те, що якість об'єкта втілюється в сукупності його властивостей. Слід зауважити, що відповідно до марксистських підходів якість не тотожна предмету, якість – це те, чим володіє предмет. Відповідно, якість не

зводиться до окремих властивостей об'єкта, а відображає цілісну характеристику функціональної єдності суттєвих властивостей, внутрішньої й зовнішньої визначеності, сталості об'єкта та його відмінностей від інших об'єктів [223]. Отже, об'єкт є носієм якості як складної властивості.

Тож якщо якість є засобом усвідомлення онтологічної сутності об'єкта, то оцінка якості відповідно до такої позиції є інструментом, за допомогою якого надається характеристика об'єкта через ідентифікацію його належності до певної групи речей, предметів [121; 67; 32]. Наприклад, звітність, що за Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (розд. I, стаття 1) характеризується такими якостями (властивостями) як наявність даних про фінансовий стан та результати діяльності підприємства, ідентифікується як фінансова.

Іншим аспектом якості є її сприйняття як певного стану предмета, форми його існування та розвитку, що характерно для діалектичного методу пізнання. Закон переходу кількісних змін у якісні характеризує процес модифікації сприйняття об'єкта, тобто набуття змін його первинними властивостями. Наприклад, необхідність додаткового розкриття інформації про вплив підприємства на навколишнє середовище (економічне, соціальне, екологічне) в умовах поширення концепції корпоративної соціальної відповідальності зумовлює доповнення даних фінансової звітності нефінансовою інформацією та появу концептуально нових форм звітування, зокрема інтегрованої звітності (новий якісний стан звітності підприємств, що поєднує фінансові й нефінансові дані).

Таким чином, онтологічна сутність якості є засобом ідентифікації об'єкта в системі буття інших матеріальних і нематеріальних речей.

Проте існує також інший підхід до сприйняття якості, зокрема як засобу порівняння та співвідношення речей усередині однієї групи. У цьому контексті оцінка якості має особливе значення, оскільки об'єкт набуває, крім первинних характеристик (тих, що його ідентифікують), додаткових – тих, які дають змогу виокремити досліджуваний об'єкт серед інших усередині однієї групи.

Відсутність додаткових характеристик об'єкта в цьому випадку не призводить до того, що він перестає бути тим, чим є. Якість із позицій гносеології є властивістю або сукупністю властивостей, що визначають виняткову цінність об'єкта. Наведемо приклад. Невідповідність інформації, що міститься у фінансовій звітності підприємства, кільком якісним характеристикам (окрім фундаментальних), передбаченим Концептуальною основою, не призведе до того, що вона перестане бути фінансовою звітністю [257]. Однак рівень виняткової цінності такої інформації для користувачів при цьому є відкритим питанням.

Основним завданням оцінки якості відповідно до гносеологічного змісту поняття «якість» є ідентифікація виняткової цінності конкретного об'єкта через виявлення його відповідності певним властивостям або характеристикам.

Взаємозв'язок якості (квалітативності) та оцінки (кількісного вимірювання якісних характеристик) є предметом дослідження представників філософських напрямів ХХ століття, наприклад, філософії лінгвістичного аналізу. З позицій лінгвістичного аналізу квалітативність розглядається нерозривно від ставлення людини до властивостей предмета [220]. У цьому підході спостерігаємо за чітко вираженою концепцією корисності, що закладається в якість.

Окремими авторами проблематика дослідження якості та її оцінки виділяється в нову науку – філософію якості. Відомий науковець О. І. Субетто у запропонованій ним теорії квалітативізму (філософії якості) визначає такі об'єкти дослідження:

- якість як синтетична категорія;
- якість як сукупність теоретичних та прикладних аспектів;
- аксіологія якості [205, с. 21].

Прикладного впровадження ця теорія набула в розробленні методичного інструментарію оцінки якості вищої освіти.

Сутність якості, відповідно до положень теорії квалітативізму, визначається як «синтетична категорія, що розкривається через систему зовнішніх та внутрішніх моментів якості» [205, с. 21]. Синтетичність категорії автором теорії встановлюється за допомогою системи ідентифікації, побудованої на основі

«суджень-визначників». Першою складовою системи ідентифікації якості є визначення останньої як системи властивостей об'єкта, що характеризуються ієрархічністю та динамічністю. Друга складова, на думку О. І. Субетто, полягає в тому, що якість – властивість, котра визначає об'єкт, тобто становить ознаку його існування, засіб ідентифікації. Проблематика оцінювання якості, її цінності виноситься автором в окреме положення: якість об'єктів або процесів є категорію метричною, тобто може бути виміряна за допомогою різних систем: кількісних вимірників, відносних вимірників, експертних суджень [205, с. 22].

Виділення якості як предмета дослідження в окрему науку знайшло багато прихильників серед наукової спільноти. Р. Колман у роботі «Квалітологія. Знання різних аспектів якості» вирізняє такі основні завдання квалітології як науки, що вивчає якість: систематизація підходів до визначення якості (*qualitosystematics*), дослідження розвитку категорії «якість» (*qualitogenesis*), розроблення та вдосконалення методології аналізу зміни якості та впливу на неї факторів (*qualitographics, qualitonomy*), розвиток методичного інструментарію оцінки якості на основі застосування кількісних методів (*quantomethodology, qualitoveristics*), запровадження систем управління та контролю якості з використанням інформаційних технологій (*qualitocybernetics*), планування та прогнозування якості (*qualitoprognostics*), забезпечення якості (*qualitoduction*) [313]. Підхід автора є науковою спробою визначення концептуальних засад розуміння сутності якості з метою формування організаційно-методичних засад її оцінки.

Розглянуті теоретичні концепції якості (як властивості об'єкта) та її оцінки (як процесу встановлення відповідності об'єкта визначеним властивостям) стали методологічним підґрунтям для подальшого дослідження цих категорій у різних сферах суспільного життя.

Результатом гносеологічного аналізу категорії «якість» стало її усвідомлення як сукупності властивостей об'єкта, що, з одного боку, ідентифікують його, а з другого – дають змогу здійснити порівняння з іншими об'єктами.

Звернення до словникових дефініцій поняття якості показало, що вони здебільшого визначають його як певну властивість або сукупність властивостей. При цьому властивість – це те, що притаманне предмету та надає йому характеристику, проте не характеризує його відношення до деяких інших об'єктів [196; 208; 226].

До середини ХХ століття категорія якості застосовувалася лише у філософському сенсі. Проте розвиток виробництва та посилення ролі стандартизації зумовили зміну загальнометодологічної концепції якості на прагматичну. Сучасна філософія якості у прикладному аспекті ототожнюється більшістю авторів із управлінням якістю товарів, робіт послуг [41; 188; 84].

Повертаючись до предмета дослідження цієї роботи (якості фінансової звітності та системи її оцінки), звернемося до економічної літератури.

На ідентифікацію змісту категорії «якість фінансової звітності» спрямовані дослідження багатьох зарубіжних та вітчизняних вчених-економістів: М. І. Бондаря, Т. І. Єфименко, В. М. Жука, З.-М. В. Задорожнього, Б. А. Засадного, Є. В. Калюги, Т. Г. Камінської, А. С. Крутової, С. О. Левицької, Л. Г. Ловінської, Н. М. Малюги, А. В. Озеран, Я. В. Олійник, О. О. Осадчої, О. Л. Примаченко, М. А. Проданчук, В. В. Сопко, Н. І. Сушко, О. В. Харламової, Я. В. Шевері, М. М. Шигун, Д. Аронсон (D. Aronson), Ф. Ван Біст (F. Van Beest), С. Боленз (S. Voelens), А. Боніфейс (A. Boniface), Г. Браам (G. Braam), М. Ф. Ван Бреда (M. F. van Breda), Р. М. Гаргурі (R. M. Gargouri), Б. Г. Каррутерс (B. G. Carruthers), Р. Лабель (R. Labelle), М. Х. Б. Перера (M. H. V. Perera), С. Россу (S. Rousseau), Р. Тернендже (R. Ternenge), А. Філіп (A. Filip), К. Франкур (C. Francœur), Е. С. Хендріксен (E. S. Hendriksen), Д. Шим (D. Shim) та ін. (додаток Г, Д) [37; 159; 165; 200; 57; 118; 117; 216; 4; 139-141; 143; 66; 79; 218; 211; 62; 87; 12; 162; 168; 169; 56; 203].

Особливе місце в дослідженні оцінки якості фінансової звітності посідає підхід, заснований на вимірюванні корисності даних для прийняття рішень управлінського, інвестиційного та іншого характеру. Наприклад, Я. В. Шеверя визначає якість фінансової звітності як уособлення максимальної задоволеності

інформаційних потреб користувачів [216, с. 303-305]. Таке визначення відповідає сучасній концепції філософії лінгвістичного аналізу, відповідно до положень якого дефініції розглядаються з позицій задоволення потреб людини. Подібну точку зору розділяють і інші дослідники, скажімо, Н. Ю. Єршова, котра трактує якість облікової інформації через властивості, що характеризують відповідність інформації призначенню та здатність задовольняти потреби користувачів [56, с. 373].

О. О. Гончаренко та О. В. Лук'янець вважають якість фінансової звітності багатокомпонентною характеристикою. Цю категорію автори розглядають у розрізі двох основних складових: якість підготовки фінансової звітності – відповідність встановленим на законодавчому рівні порядку, формі та складу статей фінансової звітності, тобто в основу оцінки цієї складової покладено дотримання правил та норм, затверджених законодавством; якість інформації, що міститься у фінансовій звітності, – відповідність якісним характеристикам [37, с. 267]. Подібною позиції дотримується і Т. Ф. Плахтій, котра визначає якість облікової інформації як сукупність властивостей [159, с. 200]. У свою чергу, Ю. В. Подмешальська якість бухгалтерського обліку та облікової інформації ототожнює та виражає через відносну характеристику, сутність якої полягає у порівнянні фактичного стану з базовими значеннями [162].

Дослідження понятійно-категоріального апарату у сфері оцінки якості фінансової звітності виявило недостатнє висвітлення в науковій літературі теоретичних засад його формування (додаток Е).

Найчастіше, у роботах дослідників розглядаються прикладні аспекти, зокрема, сутність методики оцінки (О. О. Гончаренко, О. В. Лук'янець, Б. А. Засадний, Х. Ванг, М. Ву, В. Ф. Біст, Дж. Браам, С. Боленз), особливості побудови системи показників (Н. Ю. Єршова, Є. О. Касьяненко, О. О. Осадча), за якими проводиться оцінка, та ін. [37; 358; 62; 275; 71; 151].

Тлумачення оцінки як процесу встановлення факту досягнення певного стану є характерним для формулювання визначення поняття «оцінка якості фінансової звітності». Так, Є. С. Соколова характеризує оцінку якості фінансової

звітності як аналіз досягнення заданого рівня критеріїв, що встановлюються вимогами міжнародних та національних нормативно-правових документів [201, с. 295-296]. Цього ж підходу дотримується О. В. Будько, котра поняття «оцінка якості облікової інформації» трактує як процес встановлення стану досягнення обліковими показниками «заданого рівня критеріїв» [21, с. 56].

Окреме місце в системі оцінки якості фінансової звітності посідає процес ідентифікації властивостей фінансової звітності та показників, що їх характеризують. І. А. Слободняк підтримує позицію щодо використання характеристик, визначених Концептуальною основою. Дослідник обирає головним критерієм рівень задоволення інформаційних потреб користувачів [195, с. 20].

Н. Ю. Єршова пропонує комплексно оцінювати якість фінансової звітності, розраховуючи інтегрований показник якості на основі одиночних індикаторів. Одиночні індикатори залежно від мети та спрямування оцінки, умов та особливостей функціонування підприємства, на думку автора, можуть стосуватись як окремих одиниць облікової інформації, так і її властивостей. До останніх науковець відносить доступність, економічність, надійність, зрозумілість, повноту розкриття інформації, порівнянність, раціональність, релевантність та об'єктивність [56].

Загалом вивчення наукової літератури показало, що у зв'язку з якістю фінансової звітності розглядаються такі питання:

- сутність і зміст категорій «якість фінансової звітності», «якість облікової інформації», «оцінка якості фінансової звітності» (О. О. Гончаренко, Т. Ф. Плахтій, С. І. Ковач, М. М. Шигун, Б. А. Засадний, Т. Д. Поплаухіна, Є. С. Соколова);

- основні проблеми методології, розроблення організаційно-методичного забезпечення оцінки якості облікової інформації та фінансової звітності (Б. А. Засадний, О. О. Осадча, Є. С. Соколова, Н. Ю. Єршова, Н. Л. Правдюк, М. В. Правдюк, Т. Ф. Плахтій, Ю. В. Подмешальська, О. В. Будько, Є. О. Касьяненко та інші);

- заходи та механізми підвищення якості фінансової звітності в умовах глобалізації економіки (Т. І. Єфименко, В. М. Жук, Б. А. Засадний, Л. Г. Ловінська, А. В. Озеран, О. В. Харламова, Я. В. Шеверя, Т. Г. Камінська та ін.) [37; 159; 165; 200; 57; 118; 117; 216; 4; 139-141; 143; 66; 79; 218; 211; 62; 87; 12; 162; 168; 169; 203].

Наслідками неузгодженості підходів до визначення досліджуваного поняття якості фінансової звітності є відмінність методологій проведення оцінки і, відповідно, непорівнянність результатів оцінки. Застосування операціонального підходу до формулювання якості фінансової звітності дасть змогу створити засади проведення її оцінки, оскільки такий підхід передбачає покладення в основу дефініцій принципів чіткості та уніфікованості [322].

Зважаючи на отримані результати здійсненого дослідження основних підходів до трактування якості фінансової звітності та спираючись на засади операціоналізму (П. В. Бріджмен, 1927), виокремимо основні складові цього поняття: сутність категорії; перелік характеристик, за якими можна встановити, чи якісна фінансова звітність; порядок оцінки якості фінансової звітності. Як наголошує професор Т. І. Хілл, основним методом трактування понять є «вказування на операції, із якими пов'язано їх використання» [212, с. 328].

Аналіз нормативно-правових вимог та наукових підходів до визначення якості фінансової звітності дав змогу сформулювати такі висновки щодо встановлених складових поняття:

–за сутністю якість фінансової звітності є відповідністю фінансової інформації, яка в ній міститься, переліку якісних характеристик, вимог, критеріїв, встановлюваних користувачами;

–оцінка якості фінансової звітності передбачає створення системи критеріїв та показників, які відображають дотримання якісних характеристик.

Отже, *якість фінансової звітності* – комплексна (сукупна) властивість даних фінансової звітності, що характеризується відповідністю інформації переліку якісних характеристик.

У свою чергу, під *оцінкою якості фінансової звітності* розуміємо процес встановлення відповідності даних фінансової звітності визначеному переліку якісних характеристик.

Формулювання вказаних дефініцій спрямоване на усунення неоднозначності трактування поняття якості фінансової звітності, а також дає змогу побудувати алгоритм проведення її оцінки.

1.2. Кваліметрія як методологічна основа оцінки якості фінансової звітності

Застосування гносеологічного підходу до дослідження сутності якості фінансової звітності дало змогу встановити вихідну точку у формуванні методології її оцінки через встановлення відповідності певним якісним характеристикам. Основним методологічним завданням у цьому контексті є визначення вимірників вказаної відповідності.

Обрання типу вимірників (кількісні або якісні) та методу їх оцінювання потребує окремого дослідження, в основу якого автором покладено прагматичний підхід. При цьому фінансова звітність розглядається як результат певної впорядкованої діяльності – бухгалтерського обліку.

Трактуванню бухгалтерського обліку як окремого бізнес-процесу та управлінню його якістю на підприємстві (процесний підхід) присвячено роботи багатьох зарубіжних та вітчизняних дослідників, серед яких: В. Демінг, Дж. Джуран, В. Месінг, В. Шухарт, Дж. Харрінгтон, Дж. К. Грейсон, К. О'Делл, М. А. Проданчук, М. В. Корягін, П. О. Куцик, С. О. Левицька та ін. [41; 188; 84].

Представниками американської школи менеджменту (Дж. К. Грейсон та К. О'Делл) було започатковано процесний підхід до дослідження бухгалтерського обліку [41]. Підготовка фінансової звітності, як і будь-який виробничий процес,

включає організаційну складову. На думку цих авторів, організаційна складова підготовки фінансової звітності є сукупністю етапів обробки та контролю якості інформації: від вхідного ресурсу (первинних документів, що підтверджують факт здійснення господарської операції) до кінцевого «продукту» – фінансової звітності.

Дослідження деяких українських вчених також базуються на подібній концепції. Наприклад, М. А. Проданчук розглядає бухгалтерський облік як окремий бізнес-процес, результатом якого є продукт, а оцінка його якості базується на визначенні ефективності використання облікових даних у системі прийняття управлінських рішень. Крім того, автор вважає, що рівень організації системи бухгалтерського обліку на підприємстві характеризує якість облікової інформації та фінансової звітності [188].

Автори М. В. Корягін та П. О. Куцик дотримуються думки щодо необхідності дослідження якості фінансової звітності та облікових даних через оцінку бухгалтерського обліку як технологічного процесу, що зумовлює розгляд організаційної складової підготовки фінансової звітності [84, с. 94-99].

Оцінка якості об'єктів як результатів цілеспрямованої діяльності людини (наприклад, виробництва) через застосування кількісних та якісних методів є предметом такої науки, як кваліметрія [198]. Основне її завдання полягає в розробленні та науковому обґрунтуванні принципів, класифікацій, загальних і специфічних методів оцінки якості [2, с.20]. Понятійно-категоріальний апарат кваліметрії містить визначення показника якості як певної (кількісної або якісної) характеристики властивостей продукції (результату діяльності). Надане визначення покладене в основу методологічних принципів оцінки якості в кваліметрії, до яких належать:

- якість як ієрархічна сукупність властивостей;
- надання численних характеристик властивостям, що визначають якість;
- визначення базових показників якості (розроблення шкали оцінювання);
- трансформація абсолютних властивостей в одну загальну шкалу;

- визначення кожної властивості двома числовими параметрами: відносним показником та ваговим коефіцієнтом;
- сума вагових коефіцієнтів властивостей як постійна величина [2, с. 31-40].

Проведення оцінки в кваліметрії базується на категоріальному апараті, що міститься в нормативно-правових документах, зокрема ДСТУ 2925-94 «Якість продукції. Оцінювання якості. Терміни та визначення». Поняття «якість» трактується в стандарті як сукупність характеристик продукції (процесу, послуги) щодо її здатності задовольняти потреби [50; 202].

Подібний підхід є застосовним і у сфері управління якістю на підприємстві, зокрема в частині забезпечення якості інформаційної складової прийняття управлінських рішень.

Таким чином, можливість використання кваліметрії до оцінки якості фінансової звітності обумовлена концепцією визначення бухгалтерського обліку як технологічного процесу.

Кваліметричний підхід до встановлення відповідності облікової інформації та фінансової звітності якісним характеристикам поширений серед наукової спільноти. У роботах дослідників він представлений через застосування коефіцієнтів, якими характеризується сукупна якість фінансової звітності та/або облікової інформації. Проте конкретизація в розрізі окремих характеристик відсутня. Наприклад, найповніше використання положень кваліметрії відображено в роботах Є. С. Соколової та Т. Ф. Плахтій [160]. Науковцями в основу вимірювання якості облікової інформації як інтегрального показника покладено принципи кваліметрії. Підкреслимо, що для розрахунку показників, запропонованих авторами, необхідна суттєва кількість внутрішньої інформації підприємства, що в умовах розв'язання поставленого нами наукового завдання (надання чіткого інструменту забезпечення впевненості в якості даних фінансової звітності під час прийняття рішень зовнішніми користувачами, крім аудиторського висновка) є недоцільним. Запропонований авторами підхід є інструментом для керівництва, власників підприємства у частині ідентифікації

проблемних аспектів у процесі формування інформаційного забезпечення прийняття рішень.

Повертаючись до принципів кваліметрії, зауважимо, що проведення оцінки ґрунтується на встановленні якісних характеристик об'єкта оцінювання. Враховуючи отримані у попередньому параграфі результати, нами зроблено висновок, що такими якісними характеристиками виступають ті, які визначені Концептуальною основою.

Проте труднощі, відзначені на початку, які пов'язані з кількісним вимірюванням відповідності інформації вказаним характеристикам, зумовили необхідність розгляду підходів до встановлення переліку властивостей якісної фінансової звітності.

Автори, роботи яких присвячені проблематиці оцінки якості фінансової звітності, дотримувались здебільшого двох позицій. Перша полягала в тому, що для оцінки якості фінансової звітності необхідно доповнити її якісні характеристики такими, що підлягають кількісному вимірюванню. Друга позиція передбачала застосування якісних методів до вимірювання відповідності характеристикам, встановленим Концептуальною основою.

Розглянемо основні підходи до встановлення якісних характеристик фінансової звітності та облікової інформації, запропоновані вітчизняними і зарубіжними науковцями.

М. І. Бондар у контексті дослідження корисності обліково-аналітичної інформації для цілей управління в конкретних умовах виокремлює такі вимоги до якості інформації (якісні характеристики):

- репрезентативність (інформація, що має конкретний характер та є корисною для конкретних завдань);
- змістовність (інформація містить те, що необхідно для прийняття ефективних управлінських рішень);
- повнота (відображення статичної і динамічної фінансово-господарської діяльності підприємств);
- доступність (використання переважно оприлюдненої інформації);

- своєчасність (оперативна обліково-аналітична інформація з фінансових, статистичних, податкових та управлінських звітів, на підставі якої приймаються стратегічні управлінські рішення);
- стійкість (незмінність структури інформації);
- точність;
- достовірність;
- цінність (інформація забезпечує здійснення антикризової політики) [18, с. 50].

Такий підхід відображає альтернативність розуміння якості облікової інформації та звітності, що залежить від користувача та його конкретних цілей.

У подібному розрізі розглядаються якісні характеристики звітності й М. М. Шигун, яка проводить паралель між вимогами користувачів до інформації та якісними характеристиками фінансової звітності в умовах управлінського й облікового середовища. Автором виокремлено 16 якісних характеристик фінансової звітності: відкритість, обґрунтованість (можливість бути перевіреною), підзвітність, надійність, нейтральність (неупередженість), адекватність, точність, регламентація, прозорість, повнота, передбачуваність, взаємоузгодженість, однорідність, класифікація, репрезентативність, придатність (корисність) [218, с. 203].

В. В. Євдокимов до основних якісних характеристик інформації, що міститься у фінансовій звітності, відносить: доступність (сприяє підвищенню зрозумілості облікової інформації для користувачів), доцільність (прогностична цінність, цінність із точки зору прийняття управлінських рішень тощо), надійність (характеристика, що забезпечує впевненість користувачів у обліковій інформації та аналізах, здійснених на її основі) [54, с. 46]. Доступність фінансової звітності забезпечується не підприємством як укладачем такої інформації, а нормативно-правовими актами, що визначають порядок подання звітності та склад її статей. Тому єдиним засобом вимірювання такої характеристики є застосування нормативного методу, сутність якого полягає у встановленні відповідності даних

фінансової звітності та умов їх представлення стейкхолдерам вимогам як національного, так і міжнародного нормативно-правового забезпечення.

Дослідження багатьох авторів базуються на застосуванні ситуаційного підходу, сутність якого полягає у зверненні до адаптивних принципів (можливість змінюватися залежно від обставин). Наприклад, Н. А. Остап'юк узагальнює підходи до встановлення якісних характеристик облікової інформації та досліджує вплив інфляційних процесів на зміну їхнього змісту. До таких якісних характеристик автор відносить: сприйнятність (дохідлива та зрозуміла користувачам інформація); релевантність; надійність; своєчасність; можливість перевірки; достовірність; передбачуваність; зворотний зв'язок (можливість підтвердження або коригування попередніх рішень, виходячи з результатів контролю), порівнянність, об'єктивність, оперативність [152, с.162].

Ряд вітчизняних та зарубіжних авторів дотримуються думки щодо доцільності застосування єдиних характеристик фінансової звітності – тих, що встановлені Концептуальною основою. І. Омецінська вказує на доцільність орієнтування на перелік, запропонований у Концептуальній основі [148, с. 138-139]. Окремі автори доповнюють вказані характеристики. Наприклад, зарубіжними дослідниками К.-Е. Грігорас-Ічим (*C.-E. Grigoraș-Ichim*) та Л. Моросан-Даніла (*L. Moroșan-Daniilă*) вирізняють такі фундаментальні якісні характеристики фінансової звітності: можливість перевірки, зрозумілість, порівнянність, достовірність, суттєвість, консерватизм, доречність, достовірне (точне) представлення [288]. Вважаємо, що виділення консерватизму як окремої якісної характеристики фінансової звітності є не зовсім вдалим, оскільки слід розрізняти характеристики та принципи формування інформації. Принцип консерватизму (відповідно до НП(С)БО 1 – принцип обачності) полягає в тому, що застосовувані під час ведення бухгалтерського обліку методи оцінки мають запобігати заниженню витрат та зобов'язань і завищенню активів та доходів [132]. Доречно навести думку С. Ф. Легенчука, який зазначає, що консерватизм є не вимогою або якісною характеристикою фінансової звітності, а «характеристикою управлінської політики» [115].

Отже, розглянуті позиції авторів до встановлення якісних характеристик облікової інформації та фінансової звітності свідчать лише про наявність теоретичних обґрунтувань їх переліку без використання прагматичного підходу та порядку встановлення відповідності їм звітної інформації.

Другий підхід до встановлення якісних характеристик фінансової звітності спрямований на пошук якісних методів вимірювання відповідності їм звітних даних.

Н. Л. Правдюк та М. В. Правдюк застосовують до оцінки якості облікової інформації такий якісний метод, як експертний, перевагою якого вважають простоту розрахунків та врахування всіх якісних характеристик. На основі потреб користувачів авторами сформовано матрицю якісних характеристик, до яких належать: адекватність, достатність, достовірність, зрозумілість, надійність, обачність, порівнянність, раціональність, релевантність, своєчасність, суттєвість. На підставі експертних оцінок автори обчислюють інтегральний показник якості облікової інформації [169, с. 62].

Експертний метод в оцінці якості фінансової звітності використовується також зарубіжними дослідниками. Так, представниками Брунельського університету (Великобританія) проведено дослідження якості фінансової звітності, що базувалось на експертній оцінці якісних характеристик, встановлених Концептуальною основою, та на нефінансових складових підготовки фінансової звітності [234].

Проведений аналіз підходів до визначення якісних характеристик облікової інформації та фінансової звітності показав, що в їх основу частково або повністю покладено концепцію якості, передбачену Концептуальною основою, яка сформована в результаті багаторічного аналізу практики складання фінансової звітності та впливу інформаційних потреб її користувачів.

Наступним кроком є перехід до дослідження методів, за допомогою яких встановлюється відповідність звітних даних якісним характеристикам.

Існування об'єктивних якісних характеристик інформації зумовлює пошук методів та порядку їх вимірювання. Виокремлюють дві основні групи методів

дослідження: кількісні та якісні. При вивченні економічних процесів або явищ доцільним є поєднання кількісних методів із якісним аналізом. Застосування діалектичного підходу до аналізу кількісних та якісних характеристик показує, що однаковою мірою під час дослідження будь-яких явищ або процесів можуть використовуватись як кількісні, так і якісні методи. Це пов'язано з тим, що кожен із них обґрунтовує та демонструє особливості досліджуваного об'єкта з різних сторін. Наприклад, для фінансової звітності при проведенні її аудиту однаково важливими є ідентифікація ризиків, пов'язаних із її складанням, та аналіз суттєвих кількісних змін у статтях звітності.

Кількісні методи характеризуються тим, що роблять наголос на об'єктивному вимірі шляхом статистичного, математичного або числового аналізу даних, зібраних за допомогою анкетування, опитування, або обробки відомих даних із використанням розрахункових методів. Основним завданням кількісного дослідження об'єктів або явищ є їх пояснення через інтерпретацію об'єктивної числової інформації [240].

Інструментарій економіко-математичного моделювання дає змогу ефективно втілювати в життя концепцію усвідомленого управління. З допомогою цих методів набувається інформація, необхідна для прийняття управлінських рішень. Важливість та актуальність взаємозв'язку прийняття усвідомлених рішень і прогнозування розвитку соціально-економічних систем висвітлено в роботах таких науковців, як В. В. Глинський, А. П. Голіков, Г. В. Горєлова, В. С. Королук, І. А. Красс, С. І. Шелобаєв, О. І. Образцова, А. В. Свищук, В. В. Федосєєв та ін. [33; 36; 38; 83; 85; 217; 137; 222].

Вибір моделі базується на основних характеристиках досліджуваної системи. Вчені виокремлюють велику кількість класифікацій моделей. Наприклад, С. І. Шелобаєвим виділено сім основних ознак, за якими класифікуються економіко-математичні моделі: цільове призначення, ступінь агрегування об'єктів дослідження, призначення, математичний апарат, фактори невизначеності, тип досліджуваної системи, тип інформаційного забезпечення моделювання [217, с. 5-12].

Проведення аналізу фінансово-майнового стану за допомогою математичних методів залишається невід'ємною складовою забезпечення ефективного управління підприємством. За сучасних умов формування так званого суспільства знань (*K-суспільство, knowledge society*) та розвитку економічних відносин процес управління повинен бути забезпечений якісною базою для прийняття рішень. Керівництво має здійснюватися з урахуванням усіх супутніх зовнішніх і внутрішніх факторів впливу на мікроекономічну систему – підприємство. Процес управління його діяльністю має забезпечуватись також через застосування економіко-математичних методів аналізу окремих об'єктів та системи в цілому. Наразі беззаперечним фактом стало те, що математика та математичні моделі все ширше застосовуються в усіх галузях науки.

Саме з метою виявлення певних закономірностей починає застосовуватись ряд методів, які називаються математичною статистикою (аналізом даних). Математична статистика включає: вибірковий метод (розв'язання задачі узагальнення всієї сукупності результатів), перевірку статистичних гіпотез (підтверджує достовірність рішення, що приймається), дисперсійний аналіз (вивчення впливу факторів на об'єкт дослідження), кореляційно-регресійний аналіз (дослідження зв'язків та побудова функції залежності), аналіз часових рядів (вивчення властивостей послідовності) та ін. [38, с.9].

Основними кількісними методами, які можуть бути використані під час оцінки відповідності даних фінансової звітності якісним характеристикам, є методи порівняння, застосування відносних та інтегральних величин. Проте використання вказаних методів передбачає наявність об'єктивних критеріїв та показників, на підставі яких вони визначаються. Інструментом встановлення таких критеріїв та показників є метод операціоналізації.

Автори Дж. Джонкер (*J. Jonker*) та Б. Пеннінк (*B. Pennink*) у поняття операціоналізації вкладають такий зміст: процес трансформації теоретичної конструкції в концепцію, що може бути практично реалізована [310]. Подібну позицію підтримує також С. Сарантакос (*S. Sarantakos*), визначаючи цей

методичний прийом як процес конвертації наукової концепції в емпіричні вимірники або змінні з метою оцінювання їх частоти та сили [331].

Операціоналізація понять зумовлює використання комплексу методів наукових досліджень як на теоретичному, так і на емпіричному рівні пізнання. Зокрема, в контексті розроблення системи критеріїв, що характеризуватимуть дотримання якісних характеристик фінансової звітності, необхідне застосування конкретизації як методу дослідження стану предмета у зв'язку з певними умовами та визначальними вимогами його формування. У цьому аспекті предметом виступають фінансові звіти загального призначення, первинними вимогами – якісні характеристики корисної фінансової інформації, окреслені Концептуальною основою.

Таким чином, відповідність якісним характеристикам фінансової звітності пропонуємо визначати на основі операціоналізації через критерії, що вирізняються окремими кількісними та якісними показниками (рис. 1.1.).



Рис. 1.1. Послідовність встановлення відповідності інформації, що міститься у фінансовій звітності, якісним характеристикам

Джерело: розробка автора.

Оскільки якісні характеристики, визначені Концептуальною основою, є комплексними за своєю суттю, то основною групою якісних методів їх дослідження слугують евристичні, зокрема метод розподілу цілого на окремі складові (наприклад, доречність, що характеризується прогностичною та підтверджувальною цінністю), метод експертних оцінок, метод контрольних запитань.

Отримані результати дають змогу використовувати як кількісні, так і якісні методи для вимірювання відповідності кожній окремій якісній характеристиці, а бінарна шкала оцінювання допоможе встановити загальний рівень якості фінансової звітності (у в. п., %). Застосування цієї шкали, обумовлене кваліметричним підходом до формування методології оцінки якості фінансової звітності, передбачає, що базове (еталонне) значення дотримання кожної окремої характеристики становить одиницю. Це в цілому відповідає положенню кваліметрії щодо кількісної оцінки як відношення показника якості досліджуваного об'єкта до показника якості об'єкта, що є еталоном. Еталоном у цьому дослідженні виступає відповідність якісним характеристикам, що за умов використання бінарної оцінки дорівнює 1.

Результатом оцінки якості фінансової звітності є кількісний показник, що пояснює сукупне дотримання якісних характеристик та відображає синергічний ефект додержання всіх встановлених характеристик фінансової звітності, які підлягають оцінці. Імовірно, при застосуванні методу операціоналізації частину якісних характеристик, виходячи з позицій прагматичної цінності, просто недоцільно вимірювати за допомогою запропонованої схеми.

1.3. Передумови та чинники забезпечення якості фінансової звітності на макро- та мікрорівні

Якість фінансової звітності як її властивість досягається лише за наявності певних передумов. Передумовою складання якісної фінансової звітності будемо вважати попередню умову, вихідне припущення, що відповідає трактуванню терміна «передумова», наведеному у тлумачних словниках [197].

Для аналізу передумов складання фінансової звітності застосуємо інституціональний підхід, який доволі часто використовується в дослідженнях з бухгалтерського обліку, зокрема в роботах Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінської, Г. Г. Кірейцева, В. В. Говдя, Ж. В. Дегальцевої, Н. А. Єрмакової, В. М. Жука, Б. Г. Каруттерса, В. Е. Керімова, М. В. Львової, Я. В. Олійник, С. М. Поленової та багатьох інших [163; 35; 53; 57; 59; 60; 68; 69; 247; 75; 76; 146; 147].

Перевагою застосування інституціонального підходу в дослідженнях з бухгалтерського обліку є можливість пояснення його сучасного стану та напрямів розвитку через розгляд взаємодії базових інституцій та суб'єктів.

У контексті цього дослідження перевагою використання інституціонального підходу є можливість вивчення не лише самого об'єкта дослідження, а й зовнішнього та внутрішнього середовища його функціонування з метою проведення комплексного аналізу національної системи бухгалтерського обліку на предмет ефективності в забезпеченні умов для створення високоякісної фінансової звітності.

Передумови складання якісної фінансової звітності відносно підприємства можуть бути зовнішніми та внутрішніми. До зовнішніх передумов належать:

- 1) нормативно-правове забезпечення ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, а також її аудиту;
- 2) система професійної підготовки і підвищення кваліфікації персоналу, від якої залежить рівень кваліфікації персоналу кожного підприємства, що займається бухгалтерським обліком та підготовкою фінансової звітності;

3) якість надання аудиторських послуг.

До внутрішніх передумов на підприємстві автор відносить:

- організацію бухгалтерського обліку;
- систему внутрішнього контролю.

Особливістю зазначених передумов є те, що вони, з одного боку, забезпечують процес складання фінансової звітності через встановлення вимог до якості та створення механізмів її забезпечення, а з другого – являють собою чинники, вплив яких на якість фінансової звітності підлягає оцінці.

Зовнішні передумови – це чинники, що не залежать від підприємств та характеризуються тим, наскільки сприятливі умови для складання звітності створені в державі. Необхідність проведення оцінки зовнішніх передумов як чинників, що впливають на якість фінансової звітності, зумовлена рядом причин, серед яких:

- імідж держави, однією з характеристик якого є рівень розвитку інституціональної складової механізму залучення прямих іноземних інвестицій;
- зниження рівня тіньової економіки через розроблення оптимальних правил складання звітності (фінансової, податкової, статистичної) з метою підвищення транспарентності діяльності підприємств, особливо тих, що становлять суспільний інтерес.

Оцінка зовнішніх передумов може бути використана для здійснення моніторингу зовнішньої системи забезпечення складання якісної фінансової звітності. Результати такого моніторингу здебільшого становлять інтерес для світових фінансових організацій (Азіатський банк розвитку, Банк міжнародних розрахунків, Європейський банк реконструкції та розвитку, Європейський інвестиційний банк, Міжнародна фінансова корпорація, Міжнародний валютний фонд, Світовий банк) [236; 242; 270; 272; 300; 303; 353]. Деякі із зазначених організацій мають власні інструменти проведення оцінки зовнішніх передумов складання якісної фінансової звітності. Наприклад, Програма оцінки фінансового сектору (*Financial Sector Assessment Programme, FSAP*) МВФ, сутність якої

полягає у здійсненні оцінки дотримання міжнародних стандартів фінансового сектору, в тому числі стандартів підготовки фінансової звітності [48].

Розглянемо кожену групу зовнішніх передумов.

Нормативно-правове забезпечення ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, а також її аудиту.

Якість фінансової звітності залежить від додержання вимог чинних нормативно-правових актів. Тому нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку повинне відповідати господарським процесам, які відображаються в бухгалтерському обліку. Від повноти охоплення та узгодженості вимог законодавства залежить дотримання всіх якісних характеристик фінансової звітності.

Вплив узгодженості нормативно-правових актів на порівнянність даних фінансової звітності простежується на прикладі встановлення критеріїв групування суб'єктів для їх віднесення до великих, середніх, малих та мікропідприємств відповідно до вимог п. 2 ст. 2 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» та п. 3 ст. 55 Господарського кодексу України (далі – ГКУ) [39; 174]. Відмінності в критеріях віднесення підприємств до тієї чи іншої групи можуть призвести до того, що суб'єкт за вимогами ГКУ є великим, а звітує за Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» як середнє підприємство. Це спричиняє зниження порівнянності даних у частині їх агрегування на державному рівні та зіставлення всередині окремих галузей. Ще одним підтвердженням на користь важливості узгодженості та відповідності нормативно-правових актів реаліям економічної та фінансової діяльності є той факт, що із встановленням критеріїв поділу підприємств та визначенням підприємств, що становлять суспільний інтерес, зі сфери державного нагляду з боку Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку (далі – НКЦПФР) вийшов 521 професійний учасник фондового ринку. Згідно з результатами проведеного аналізу НКЦПФР це пов'язано з тим, що більшість названих суб'єктів відповідно до нових критеріїв належать до малих та мікропідприємств.

Основна проблема в цьому аспекті полягає в тому, що обсяги діяльності таких суб'єктів є суттєвими (величина клієнтських активів компаній з управління активами станом на 28.11.2017 дорівнювала 252 млрд грн), а тому застосування спрощених вимог до їх звітування неприпустиме, оскільки призведе до зниження якості даних [135]. Ця проблема є ґрунтовним аргументом на користь розширення переліку підприємств, які становлять суспільний інтерес, визначеного ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [174].

Регламентация бухгалтерського обліку є передумовою, що опосередковано впливає на якість фінансової звітності через національну модель бухгалтерського обліку. Такої позиції дотримується В. М. Пархоменко, котрий наголошує на чутливості системи бухгалтерського обліку до впливу зовнішніх факторів, серед яких окреме місце посідає регламентація, що «представляє собою елемент системи, що не виступає частиною системи обліку, але зміни в якому можуть спричинити зміни в стані системи» [154, с. 5].

Особливості нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку та аудиту зумовлені моделлю регулювання, що традиційно складається в державі.

У світі існує дві основні моделі регулювання системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Однією з них є модель, яка передбачає державне регулювання. Тобто основним регулятором виступає уповноважений державою орган. Зокрема, в Україні традиційно склалась модель державного регулювання, яке покладене на Міністерство фінансів України [178]. Цей центральний орган виконавчої влади визначає методологічні засади ведення бухгалтерського обліку та складання звітності, а також здійснює адаптацію законодавства України до законодавства ЄС [178].

Відповідно до ст. 6 розділу II Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV (далі – Закон № 996-XIV):

– регулювання методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності покладене на центральний орган виконавчої влади, що реалізує державну політику у цій сфері (п. 2 ст. 6 розд. II Закону № 996-XIV);

–галузеві особливості при розробці методики бухгалтерського обліку враховують міністерства та інші центральні органи виконавчої влади через розробку методичних рекомендацій (п. 6 ст. 6 розд. II Закону № 996-XIV) [174].

Основними складовими нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку є законодавчі акти (Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», ГКУ), нормативно-правові акти (П(С)БО), методичні рекомендації, інструкції щодо ведення бухгалтерського обліку окремих об'єктів та облікових реєстрів. Національна система бухгалтерського обліку представлена відомим науковцем Л. Г. Ловінською у складі таких елементів: правові засади регулювання (Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»), методологічне, методичне та організаційне забезпечення [120, с. 13].

В умовах реформування системи бухгалтерського обліку в Україні в контексті глобалізаційних процесів та свідомого обрання країною євроінтеграційного вектора розвитку набуває актуальності адаптація національного законодавства до директивних вимог ЄС. З огляду на це, пропонуємо також виокремити групу нормативно-правових актів, якими окреслюється спрямування подальшого розвитку бухгалтерського обліку та звітності в країні (наприклад, Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні) [120].

Друга модель регулювання бухгалтерського обліку передбачає його регулювання професійними організаціями бухгалтерів та аудиторів. У цьому випадку функція формування та удосконалення національних стандартів, надання роз'яснень та здійснення перекладів міжнародних стандартів покладається на професійні організації бухгалтерів і аудиторів, що діють у державі.

В Україні хоча законодавчо і не закріплене співробітництво держави та професійних організацій у сфері бухгалтерського обліку та звітності, проте цей інститут представлений досить широко, зокрема такими суб'єктами: Громадська спілка «Палата аудиторів і бухгалтерів України», Всеукраїнська професійна громадська організація «Спілка аудиторів України», Всеукраїнська професійна

громадська організація «Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України», Громадська організація «Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України», Громадська організація «Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів і аудиторів», Міжнародна громадська організація «Рада незалежних бухгалтерів та аудиторів» [26; 43; 42; 124; 44]. Діяльність зазначених організацій здебільшого має на меті підвищення кваліфікації професійних бухгалтерів та аудиторів, співпрацю з міжнародними організаціями у сфері удосконалення й адаптації положень світових стандартів до особливостей вітчизняної економіки.

В умовах глобалізації забезпечення порівнянності даних на світовому рівні також впливає на національну модель бухгалтерського обліку, що зумовлює перманентне удосконалення законодавства через приведення його до рівня міжнародних вимог у частині забезпечення якості фінансової звітності. На розвиток цієї тези академік НАН України Т. І. Єфименко зазначає, що створення та запровадження єдиних вимог та правил складання звітності є базою для прийняття обґрунтованих управлінських рішень як інвестиційного, так і антикризового характеру [57, с. 105].

На глобальному рівні система норм та правил бухгалтерського обліку, складання фінансової звітності та аудиту представлена міжнародними стандартами, що відображені на рис. 1.2.

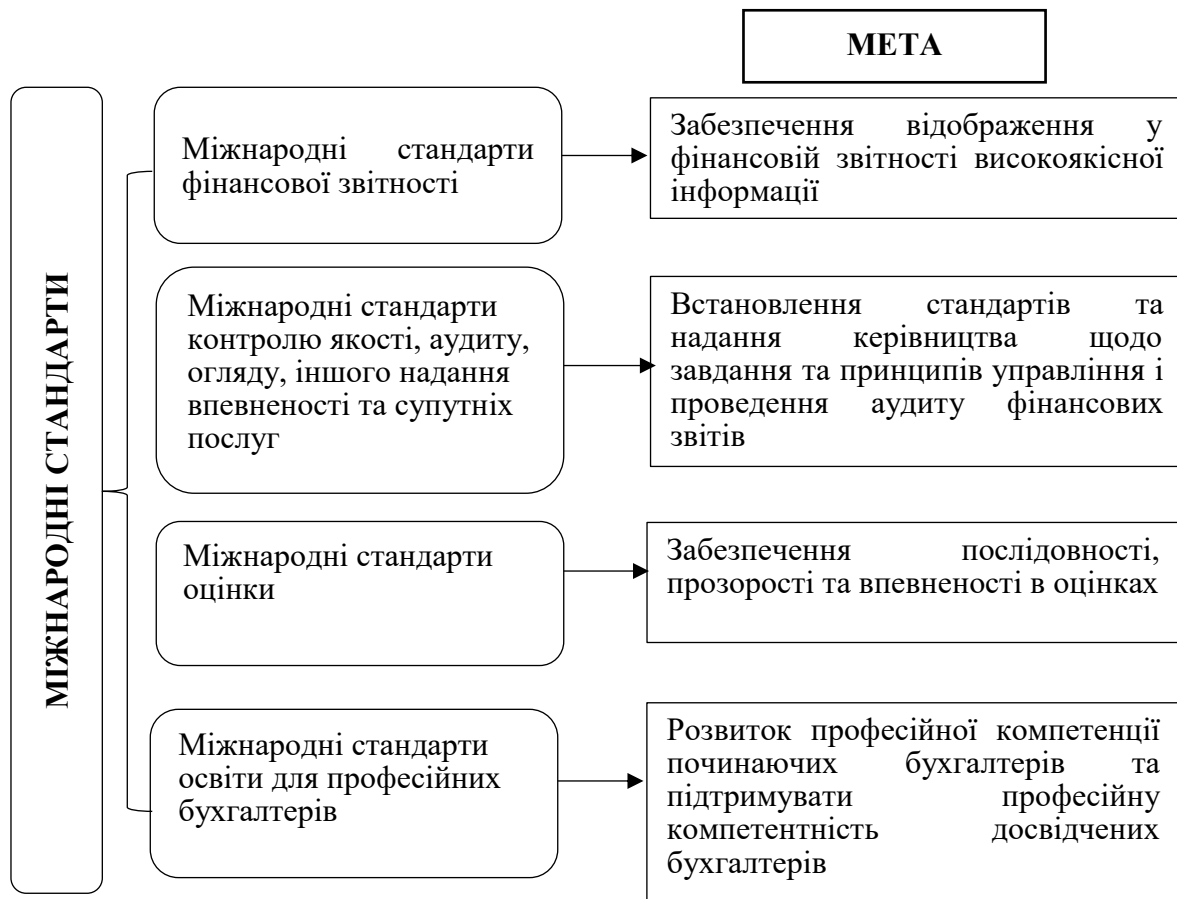


Рис. 1.2. Міжнародні стандарти у сфері бухгалтерського обліку та звітності

Джерело: складено автором за: [126; 306; 348; 290].

У контексті удосконалення вимог міжнародних стандартів (див. рис. 1.2) в умовах розвитку економічних відносин постають нові завдання, на розв'язання яких спрямовують свої зусилля міжнародні та національні професійні організації (табл. 1.1) (додаток Ж).

Нормативно-правове забезпечення ведення бухгалтерського обліку є ключовою передумовою, що визначає рамки та правила складання звітності. Результати здійсненого аналізу впливу цієї передумови показали, що від узгодженості нормативної бази на національному та міжнародному рівнях залежить якість фінансової звітності підприємств.

Об'єкти обстежень, що проводяться міжнародними професійними організаціями у сфері бухгалтерського обліку та звітності

Об'єкт обстеження	Міжнародна професійна організація	Документ, в якому висвітлено результати обстеження
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 (МСБ)	Європейська Федерація бухгалтерів та аудиторів малого та середнього бізнесу	Дослідження Європейської Федерації бухгалтерів та аудиторів малого та середнього бізнесу

Джерело: [104, с. 133].

Дослідженню впливу нормативно-правового забезпечення на систему бухгалтерського обліку та фінансової звітності присвячено роботи як вітчизняних, так і зарубіжних вчених.

До чинників, що впливають на систему бухгалтерського обліку в країні, Я. В. Олійник включає, крім інших (державний устрій, фінансово-кредитна політика, податкова система, міжнародні події, стан економіки, внутрішня і зовнішня політика, розвиток технологій, соціально-культурні фактори), законодавство, діяльність професійних об'єднань та систему освіти [146, с. 19].

Є. С. Соколова виокремлює такі зовнішні чинники: соціальний розвиток суспільства; технічний розвиток суспільства; міжнародна інтеграція; зовнішні інвестиції; розвиток ринку цінних паперів; стан системи бухгалтерського та податкового обліку; облікові традиції; корумпованість суспільства. Ці чинники включають і передумови, окреслені нами як вихідні умови складання фінансової звітності. Такий підхід є загальним і не дає можливості прямо встановити вплив вказаних чинників на якість облікових даних як основи фінансової звітності [202, с. 24].

Розгляд досліджень зарубіжних авторів у частині вивчення зовнішніх чинників впливу на якість фінансової звітності показує, що більшість із них спрямовуються на встановлення кореляційного зв'язку між якістю та цими чинниками. Наприклад, С. Гареллі та А. Мохаммад досліджували взаємозв'язок між рівнем курсу валют, процентними ставками, інфляцією, внутрішнім валовим продуктом та якістю фінансової звітності компаній [286]. Ризики негативного впливу зазначених чинників на якість фінансової звітності враховані в міжнародному та національному нормативному полі (П(С)БО 22 «Вплив інфляції», МСБО 21 «Вплив змін валютних курсів», МСБО 29 «Фінансова звітність в умовах гіперінфляції» та ін.) і нівелюються дотриманням вимог вказаних стандартів при складанні звітності.

Окремими зарубіжними авторами досліджено вплив нормативно-правового забезпечення на якість фінансової звітності через кореляційний аналіз (А. Філіп, І. Лабель) [276]. Під час аналізу доцільно припустити, що це забезпечення повністю враховує всі чинні вимоги та специфіку діяльності підприємств, пов'язану з відображенням господарських операцій в обліку та їх розкриттям у фінансовій звітності.

Система професійної підготовки та підвищення кваліфікації персоналу.

Зазначена передумова впливає на якість фінансової звітності, оскільки саме її укладачі реалізують накопичені знання та досвід, спираючись на правила та вимоги щодо ведення бухгалтерського обліку, коли відображають результати діяльності конкретного суб'єкта. Від рівня кваліфікації та доброчесності (через

дотримання принципів етичності) залежить дотримання всіх якісних характеристик фінансової звітності.

Важливість впливу рівня кваліфікації персоналу, який займається бухгалтерським обліку та підготовкою фінансової звітності, підтверджується також у нормативних документах як на міжнародному, так і на національному рівнях.

Зокрема, питання професіоналізму, забезпечення реалізації безперервного професійного розвитку фахівців, дотримання етичних принципів у роботі враховані в міжнародних стандартах освіти для професійних бухгалтерів, Кодексі етики професійних бухгалтерів, зміни до яких вносяться перманентно [298; 345].

Загальні вимоги до професійних навичок та вмінь представників бухгалтерської професії в Україні встановлюються в Довіднику кваліфікаційних характеристик професій працівників [47]. Специфічні кваліфікаційні вимоги визначаються лише щодо головних бухгалтерів підприємств, які становлять суспільний інтерес. Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (п. 7, ст. 8, Розділ III) встановлюються до них такі вимоги:

- наявність вищої економічної освіти;
- стаж роботи у сфері фінансів, бухгалтерського обліку та оподаткування – три роки;
- відсутність непогашеної або незнятої судимості проти власності та у сфері господарської діяльності [174].

Законодавче закріплення вимог до головних бухгалтерів суб'єктів суспільного інтересу є основою притягнення до відповідальності керівників підприємств за недотримання вимог до професійної кваліфікації співробітників. Проте механізм забезпечення дотримання цієї норми не передбачений. Прикінцевими положеннями Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» визначено лише можливість понесення адміністративного покарання у вигляді штрафів за помилки методологічного або технічного характеру, пов'язані з веденням бухгалтерського обліку та складанням фінансової звітності [174].

Окрім розглянутих базових вимог до стажу працівників бухгалтерської служби іншими регуляторами встановлюються додаткові вимоги в частині підвищення кваліфікації головних бухгалтерів. Наприклад, рішенням НКЦПФР від 25.04.2013 №793/23325 затверджено вимоги до головних бухгалтерів професійних учасників фондових ринків, які доповнені наявністю документа про підвищення кваліфікації шляхом підготовки за типовою програмою професійної підготовки бухгалтерів професійних учасників фондового ринку [190; 179].

Зауважимо, що Україна є безпосереднім учасником багатьох міжнародних ініціатив у сфері підвищення якості облікової освіти. Зокрема, наша країна приєдналась до однієї з програм Східноєвропейського партнерства «Посилення аудиту та звітності в країнах Східноєвропейського партнерства» (Strengthening Auditing and Reporting in the Countries of the Eastern Partnership) (далі – STAREP). До держав, що є учасницями STAREP, належать: Вірменія, Азербайджан, Білорусь, Грузія, Молдова та Україна. Метою цієї програми полягає в допомозі зазначеним країнам у покращанні передумов складання фінансової звітності та підвищенні спроможності регуляторних органів ефективно реалізувати заходи з удосконалення сфери бухгалтерського обліку та звітності [333].

Одним із напрямів STAREP є реформування системи облікової освіти через запровадження компетентнісного підходу, задекларованого в документі «Компетентнісно орієнтована облікова освіта, підвищення кваліфікації та сертифікація: Керівництво із застосування» [333].

В Україні питання постійного підвищення кваліфікації, так само як і необхідність проходження сертифікації, не є чітко регламентованим. Вимоги до професійної освіти, сертифікації та необхідності членства у професійних організаціях бухгалтерів і аудиторів країни диктує кон'юнктура ринку праці, яка склалась в нашій країні та світі.

Проблема компетентності укладачів фінансової звітності та її вплив на якість результатів є об'єктом уваги з боку не лише державних регуляторів та міжнародних професійних організацій, а й роботодавців. Так, за даними 20-го дослідження та опитування виконавчих директорів, яке проводилось компанією

PWC (2016 р.), було зроблено висновок, що роботодавцям досить складно знайти кваліфікований персонал, який би відповідав вимогам сьогодення [228]. За результатами згаданого дослідження визначено рейтинг найважливіших професійних вимог, які потребують наразі роботодавці з метою отримання якісного інформаційного продукту – фінансової звітності (рис. 1.3.).

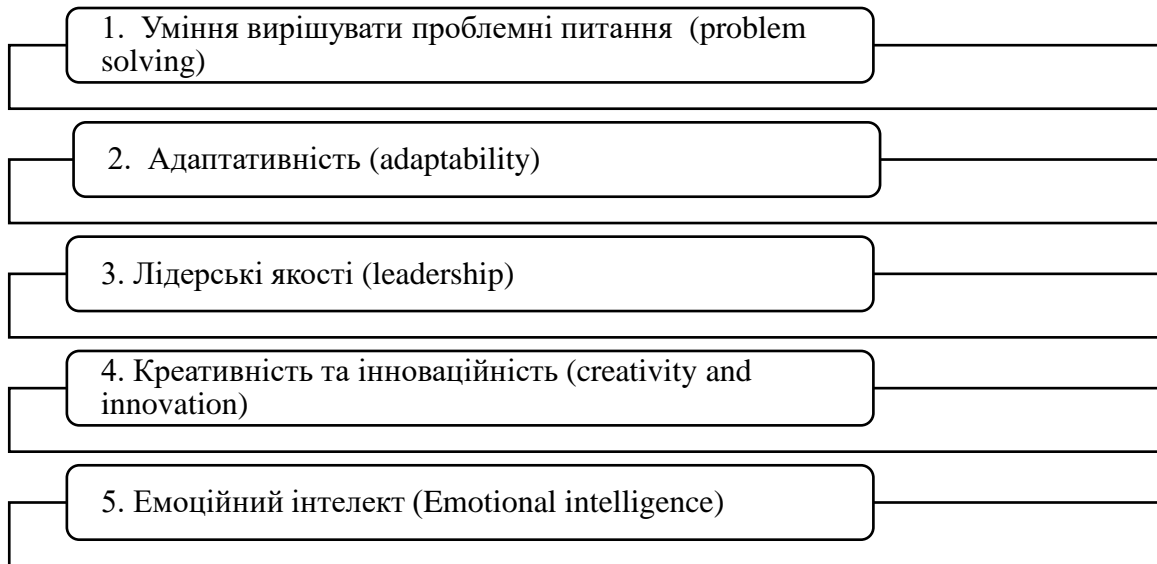


Рис. 1.3. Рейтинг найважливіших, на думку роботодавців, якостей професійних бухгалтерів

Джерело: складено за: [228].

Якість надання аудиторських послуг.

Підтвердження достовірності даних фінансової звітності є основним завданням аудиту, тому якість цих даних прямо залежить від якості надання аудиторських послуг.

Вказана передумова становить предметом розгляду багатьох міжнародних організацій у контексті забезпечення якості розкриття даних у фінансовій звітності. Так, за підтримки Конференції ООН з торгівлі та розвитку Міжурядовою робочою групою експертів із міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності (UNCTAD Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting (ISAR)) у 2017 р. видано документ «Моніторинг дотримання та забезпечення високоякісної корпоративної звітності: Керівництво з кращих практик» [318], який містить

основні положення та ілюстративні приклади реалізації системи нагляду за якістю корпоративної звітності (у її складі – фінансової) (далі – Керівництво). Керівництво визначає концептуальні засади побудови та функціонування системи моніторингу дотримання і забезпечення застосування вимог: до високоякісної корпоративної звітності; до аудиторської діяльності та гарантій якості; до професійних бухгалтерів. Окрему роль у цьому документі відведено забезпеченню якості аудиторських послуг через формування дієвого механізму нагляду за нею з боку як державних органів, так і громадських організацій.

Зарубіжна та вітчизняна практика свідчить, що питання якості аудиторських послуг є прерогативою окремого уповноваженого органу. На підтвердження цього звернемося знову до досвіду країн – учасниць Програми STAREP¹.

Відповідно до Закону Республіки Вірменія «Про аудиторську діяльність» [173] від 26.12.2002 (зі змінами 2010 р.), у країні створено уповноважений орган, що регулює аудиторську діяльність, до завдань якого входять: забезпечення необхідних умов для розвитку аудиторської діяльності; розроблення нормативно-правових актів, що регулюють аудиторську діяльність; нагляд за виконанням вимог цих актів; ліцензування аудиторських послуг. До складу цього органу входять практикуючі аудитори, котрі можуть залучатися для цієї роботи один раз на рік. Окремі положення стосовно забезпечення якості надання професійних послуг бухгалтером та якості професійної освіти у законодавстві Вірменії відсутні.

В Азербайджані з 1996 р. функціонує Палата аудиторів Азербайджанської Республіки [336], яка є незалежним фінансовим органом, що здійснює: організацію державного регулювання і розвиток аудиторської служби з метою забезпечення точного й достовірного ведення фінансового та бухгалтерського

¹ Програма Посилення аудиту та звітності в країнах Східного партнерства (далі – STAREP). Це регіональна програма для шести країн: Вірменії, Азербайджану, Білорусії, Грузії, Молдови та України, що запроваджена із метою створення прозорого політичного середовища та ефективної інституційної основи для корпоративної звітності, розвиток бухгалтерського обліку та аудиту у відповідності до міжнародних стандартів та вимог Європейського Союзу. Програма STAREP була запущена в жовтні 2013 року, завершення очікується до середини 2018 року. Фінансування програми забезпечується країнами Європейського союзу та Швейцарією.

обліку у всіх суб'єктів господарювання незалежно від форми власності; контроль за дотриманням незалежними аудиторами й аудиторськими організаціями у своїй діяльності вимог, що випливають із законодавчих актів; ліцензування незалежних аудиторів і аудиторських організацій; підготовку стандартів, інструкцій, рекомендацій та методичних вказівок щодо здійснення аудиту; підвищення кваліфікації аудиторів.

Законом Республіки Білорусь «Про аудиторську діяльність» [136] визначено основні засади ведення аудиторської діяльності в країні. Проте закріплення повноважень органу суспільного нагляду за якістю аудиторської діяльності не передбачено. Положеннями Закону встановлено державні контролюючі органи, до функцій яких належить контроль за суб'єктами аудиторської діяльності щодо дотримання національного законодавства у сфері аудиту.

Згідно із Законом Республіки Молдова «Про аудиторську діяльність» (зі змінами 2012 р.) у країні функціонує система нагляду та контролю за аудиторською діяльністю (глава VIII Закону), яку уособлює Рада з нагляду за аудиторською діяльністю. До функцій цієї Ради належать: надання висновків щодо проектів нормативних актів, які стосуються аудиторської діяльності, розроблених Міністерством фінансів; розроблення рекомендацій щодо покращання системи професійної освіти та підвищення кваліфікації аудиторів; моніторинг процесу сертифікації аудиторів; встановлення мінімальних вимог до реалізації програми підготовки стажера в аудиторській діяльності; розгляд запитів, що стосуються якості аудиторської діяльності; подання Ліцензійній палаті (орган, що здійснює процес ліцензування аудиторів у Республіці Молдова) пропозицій щодо анулювання або призупинення дії ліцензії на ведення аудиторської діяльності; прийняття рішень про анулювання кваліфікаційних сертифікатів аудиторів; здійснення нагляду та контролю за діяльністю аудиторів, аудиторів – індивідуальних підприємців та аудиторських спільнот, стажерів у аудиторській діяльності; моніторинг процесу неперервного професійного навчання аудиторів; відбір та затвердження спеціалістів до складу Служби з

контролю та перевірки; розгляд дотримання принципу незалежності аудитора та прийняття відповідних рішень.

У Республіці Грузія прийнято новий Закон «Про бухгалтерський облік, фінансову звітність та аудит» [349] від 18.06.2016, який містить положення стосовно нагляду та контролю за якістю фінансової звітності й аудиту фінансової звітності. У державі створено орган нагляду та контролю – Раду з бухгалтерського обліку, фінансової звітності та якості аудиторських послуг.

Досвід країн STAREP є близьким до українського. Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» (п. 4 ст. 40, розділ VII) регламентується контроль якості аудиторських послуг суб'єктів аудиторської діяльності, покладений на Аудиторську палату України – юридичну особу, яка здійснює професійне самоврядування аудиторської діяльності (п. 1 ст. 47, розділ IX) [172].

Дослідження зовнішніх передумов формування якісної фінансової звітності показало, що саме їх достатність, повнота, узгодженість із вимогами міжнародних документів, адаптованих до особливостей вітчизняної економіки, є визначальними для створення умов складання підприємствами високоякісної звітності.

На відміну від зовнішніх чинників (передумов), внутрішні чинники та управління їхнім впливом на якість представлення результатів фінансово-господарської діяльності належать до сфери відповідальності самого підприємства. Тому, суб'єкт господарювання є основною зацікавленою стороною у формуванні належних внутрішніх передумов складання якісної фінансової звітності, ефективність яких реалізується через:

- дотримання вимог законодавства;
- врахування галузевої специфіки діяльності;
- орієнтування на отримання корисної, з точки зору прийняття ефективних управлінських рішень, інформації.

Внутрішні передумови забезпечують складання фінансової звітності, тому їх ефективність можна розглядати як ключовий чинник впливу на її якість.

Зупинимось детальніше на характеристиці впливу кожної із зазначених передумов.

Організація бухгалтерського обліку на підприємстві.

Організація бухгалтерського обліку на підприємстві є однією з передумов, ефективність якої обумовлює якість фінансової звітності. Це може бути пояснено з позицій комплексного управління якістю (*Total Quality Management*), сутність якого полягає в тому, що якість не можна забезпечити лише шляхом контролю (аудиту, нагляду), вона повинна забезпечуватись у процесі формування кінцевого результату – облікової інформації, яка розкривається у фінансовій звітності.

Дослідження елементів бухгалтерського обліку як предмета організації дасть змогу встановити основні напрями оцінювання ефективності організації бухгалтерського обліку як чинника, що впливає на якість фінансової звітності.

Залежність якості облікових даних, фінансової звітності від організації бухгалтерського обліку пояснюється тим, що така організація, з одного боку, є цілеспрямованою діяльністю з упорядкування та вдосконалення бухгалтерського обліку [22, с. 617], а з другого – структурою побудови облікового процесу, за якої отримується максимально достовірна та своєчасна інформація про господарську діяльність підприємства [213, с. 16].

Л. Г. Ловінська структурує систему бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання як предмет організації таким чином: обліковий процес; результати діяльності людей, зайнятих обліковим процесом; методологічне та методичне забезпечення облікового процесу [120, с. 10]. Виокремлення складових дасть можливість ідентифікувати основні елементи, що впливають на загальну ефективність організації бухгалтерського обліку, підвищення якої впливає на якість облікових даних та фінансової звітності. Більшість науковців поділяє думку про прямий взаємозв'язок між якістю звітних даних та ефективністю організації бухгалтерського обліку. Так, Я. В. Олійник зазначає, що підвищення якості облікової інформації та звітності є одним із позитивних наслідків ефективної організації бухгалтерського обліку [146, с. 288]. Автором запропоновано перелік

основних ознак ефективного стану організації бухгалтерського обліку підприємства, які включають такі:

відповідність облікового процесу вимогам нормативно-правових актів у сфері бухгалтерського обліку та звітності, а також внутрішніх документів підприємства;

достовірність та правильність складання облікових реєстрів, своєчасність подання звітності (фінансової, податкової, статистичної);

здійснення поточного контролю за веденням бухгалтерського обліку та складанням звітності; збереження і раціональне використання ресурсів підприємства, у тому числі залучених коштів; податкова дисципліна;

дотримання дисципліни в розрахунках із контрагентами; відповідність встановленим на підприємстві відповідно до чинного законодавства України правилам документообігу;

раціональний розподіл обов'язків між обліковим персоналом;

посилення взаємодії із стейкхолдерами;

звільнення керівників та власників підприємства від організації бухгалтерського обліку [146, с. 297].

Запропонована Я. В. Олійник система ознак ефективної організації бухгалтерського обліку в цілях нашого дослідження може бути застосована при оцінці ефективності його організації як чинника, що впливає на якість облікової інформації та фінансової звітності. Проте використання такої системи може бути ускладнене необхідністю розроблення показників, на основі яких встановлюватиметься відповідність рівня організації бухгалтерського обліку на підприємстві зазначеним ознакам ефективності.

Існують також інші погляди на групування та класифікацію основних елементів організації бухгалтерського обліку: у розрізі функцій (організація роботи бухгалтерської служби та виконання функцій бухгалтерського обліку); за етапами організації облікового процесу (методичний, технічний та організаційний); в аспекті об'єктів обліку [116; 219; 86; 194; 24; 55].

Розглянуті підходи дали змогу виокремити такі складові організації бухгалтерського обліку:

- організація роботи облікового персоналу;
- техніка ведення бухгалтерського обліку;
- методичне забезпечення бухгалтерського обліку.

Система внутрішнього контролю на підприємстві

Система внутрішнього контролю на підприємстві є інструментом управління. Поняття внутрішнього контролю включає механізми, правила та процедури, що застосовуються компанією для забезпечення цілісності фінансової та облікової інформації, забезпечення підзвітності й попередження шахрайства. До того ж одним із завдань внутрішнього контролю є допомога у підвищенні операційної ефективності за рахунок підвищення точності та своєчасності фінансової звітності [359]. З огляду на це, ефективний внутрішній контроль сприяє зниженню інформаційних ризиків та підвищує повноту і точність запланованої до отримання інформації, а отже, і якість фінансової звітності в цілому.

Таким чином, підтверджується вплив системи внутрішнього контролю на якість фінансової звітності.

Подібну думку висловлюють представники Американського інституту сертифікованих публічних бухгалтерів (*American Institute of Certified Public Accountants, AICPA*). Її сутність полягає в тому, що потужна та ефективна система внутрішнього контролю за процесом фінансового звітування є однією з передумов, що суттєво впливає на якість фінансової звітності [341, с. 3].

З метою формування основи для визначення показників оцінки впливу чинників, що характеризують передумови складання фінансової звітності, розглянемо їх детальніше.

Є. С. Соколова вирізняє внутрішню групу чинників, що впливають на якість облікової інформації: внутрішнє середовище бізнесу; засоби обробки даних; організаційно-правова форма підприємства; інформаційні технології; кваліфікація та менталітет працівників; єдність облікових і допоміжних аспектів; розуміння

керівництвом важливості облікової системи на підприємстві [202, с. 25]. Такий підхід може бути застосований при встановленні чинників, які відображають вплив організації бухгалтерського обліку на якість фінансової звітності.

Прикладом зазначених чинників є перелік, запропонований Б. А. Засадним, який включає: дотримання вимог законодавства в процесі ведення обліку і під час складання звітності; формування облікової політики та її дотримання під час ведення бухгалтерського обліку з урахуванням специфіки і виду діяльності підприємства; використання програмного забезпечення в системі бухгалтерського обліку та звітності; наявність системи внутрішньогосподарського контролю; рівень кваліфікації працівників бухгалтерських служб; зацікавленість керівництва та персоналу в наданні якісної облікової інформації [62, с. 852]. Запропоновані автором чинники було застосовано під час створення адитивної факторної моделі якості облікової інформації.

Окремі зарубіжні автори також приділяють увагу дослідженню впливу організації бухгалтерського обліку на якість фінансової звітності. Проте зазначені дослідження присвячені аналізу лише окремих складових організації бухгалтерського обліку, наприклад: автоматизація системи бухгалтерського обліку (Р. Тернендже та Б. Агада) [334]; методичне забезпечення ведення обліку окремих об'єктів (Д. Шим та Дж. Ларкін) [332].

Цікавими є також підходи до дослідження якості фінансової звітності, пов'язані з впливом на неї чинників, що характеризують бізнес-середовище підприємства. Наприклад, дослідження фінансової звітності 200 компаній, що вийшли на фондовий ринок, дало змогу науковцям В. Зедбенд та Х. Омрані зробити висновки щодо неочікуваного взаємозв'язку між життєвим циклом компанії (поняття, що запроваджене авторами для характеристики підприємств за «віком») та якістю фінансової звітності, під якою автори розуміли відсутність штрафних санкцій за порушення правил бухгалтерського обліку. В ході проведення дослідження підприємства були розподілені за такими етапами зростання; зрілості; спаду (обсяги продажу, дивіденди на акцію, капітальні видатки, корпоративний вік). Результати розподілу показали, що фінансова

звітність компаній суттєво відрізнялася на різних етапах розвитку («життя») компанії. Згідно з отриманими результатами, найвищий рівень якості фінансової звітності притаманний зрілим компаніям, а найнижчий – компаніям, які перебувають на етапі становлення, зростання [360].

Зауважимо, що окремим напрямом досліджень у сфері якості фінансової звітності є вивчення впливу етики, особливостей управління підприємством, репутації наглядової ради (Р. Лабель, Р. Гаргурі, К. Франсуа, А. Рубін, Д. Сегал та ін.) [314; 330].

Підсумовуючи всі розглянуті підходи, можна зробити висновок, що комплексно до питання ідентифікації чинників, які впливають на якість фінансової звітності, підходило небагато авторів. Більшість підходів характеризується дослідженням впливу конкретних обставин на якість фінансової звітності та не враховує всіх установлених нами передумов її складання (зовнішніх та внутрішніх).

На основі проведених узагальнень нами зроблено висновок, що чинники, які впливають на якість фінансової звітності, характеризують ефективність передумов складання звітних даних. Отже, аналіз основних передумов, що визначають якість фінансової звітності та впливають на неї, показав, що є набагато ширше коло об'єктів оцінки, ніж якість фінансових звітів загального призначення.

Постає питання щодо формалізації наведеної системи передумов та чинників забезпечення якості фінансової звітності, які безпосередньо визначають основи процесу її складання, у вигляді моделі. Основним науковим припущенням є те, що окреслені в дослідженні передумови формування фінансової звітності у своїй сукупності формують певну «інфраструктуру».

Підтвердженням можливості вживання категорії «інфраструктура» до дослідження сфери бухгалтерського обліку та фінансової звітності є, наприклад, те, що в монографії «Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні» Л. Г. Ловінська

використовує це поняття для охарактеризування застосування МСФЗ при складанні фінансової звітності [120, с. 67; 231].

Тож передумови складання якісної фінансової звітності якраз і є втіленням на практиці «інфраструктури» складання фінансової звітності.

На думку президента Шанхайського національного інституту бухгалтерського обліку професора Лі Коуквінг (*Li Kouqing*), належним чином упорядкована облікова система (як на державному рівні, так і на рівні підприємства), включно із системою стандартів бухгалтерського обліку, освіти та нормативно-правовим регулюванням, є важливою складовою інфраструктури бухгалтерського обліку [232].

Відповідно до термінології, запровадженої Міжурядовою робочою групою експертів з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності Конференції ООН з торгівлі та розвитку (ЮНКТАД), у методиці оцінки інфраструктури корпоративної звітності (*Accounting Development Tool, ADT*) під останньою розуміється сукупність передумов, необхідних і достатніх для формування економічними суб'єктами якісної та надійною корпоративної звітності та доступу до неї усіх зацікавлених осіб [335]. З огляду на зазначене та для цілей цього дослідження вважатимемо, що *інфраструктура складання фінансової звітності* – це сукупність передумов, необхідних для формування якісної фінансової звітності, та чинників, що впливають на якість розкриття інформації про фінансовий стан і результати діяльності підприємства (рис. 1.4.).

Застосування інституціонального підходу до дослідження передумов складання фінансової звітності дало змогу визначити їх місце в системі складання фінансової звітності: зовнішні передумови спрямовані на забезпечення якості фінансової звітності, а внутрішні – на її створення.

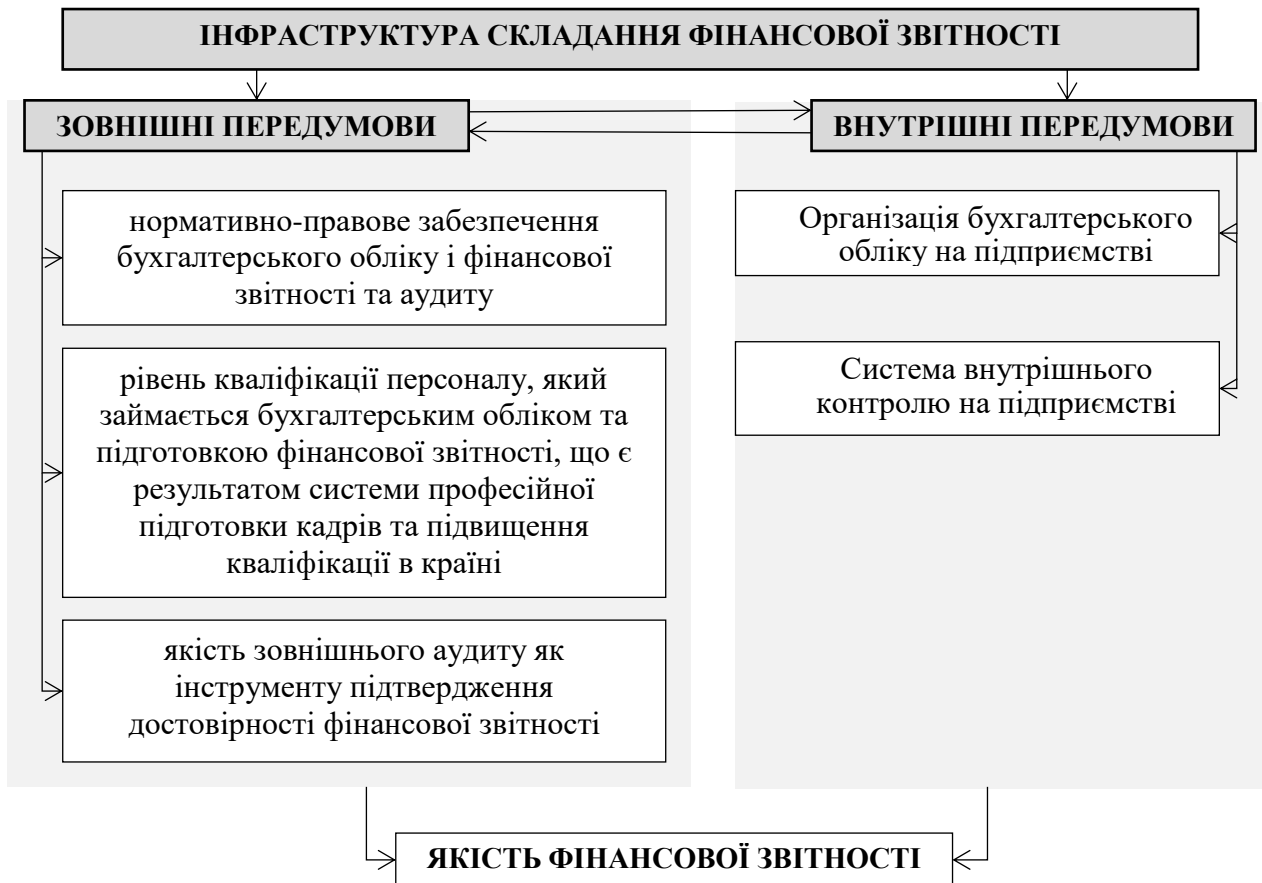


Рис. 1.4. Модель інфраструктури складання якісної фінансової звітності.

Джерело: розробка автора.

Аналіз передумов складання фінансової звітності показав, що вони виступають чинниками, які впливають на її якість. З огляду на це запропоновано проводити оцінку цього впливу. Таким чином, об'єкт оцінки якості фінансової звітності розширено. Крім оцінки, власне, відповідності фінансової звітності якісним характеристикам її запропоновано доповнити оцінкою впливу на неї чинників макро- та мікросередовища. Такий підхід створить умови для переосмислення результатів оцінки якості фінансової звітності, суттєво розширить коло їх користувачів та посилить обґрунтованість управлінських рішень щодо підвищення якості обліково-економічної інформації на всіх етапах її створення.

Методологічні засади кваліметрії як науки про вимірювання якості об'єкта можуть бути застосовані не лише щодо оцінки якості фінансових звітів загального призначення, а й оцінки окреслених передумов. Звідси, можемо виокремити

основні об'єкти оцінки якості фінансової звітності: відповідність даних фінансової звітності якісним характеристикам, визначеним Концептуальною основою; вплив внутрішніх чинників діяльності підприємства на якість облікової інформації та звітних даних; дотримання підприємствами України вимог нормативно-правового забезпечення та вплив чинників зовнішнього середовища на якість розкриття даних у фінансовій звітності.

Завданням оцінки впливу зовнішніх чинників на складання якісної фінансової звітності є встановлення рівня достатності та узгодженості з міжнародним нормативно-правовим полем створених передумов.

До завдань оцінки впливу внутрішніх чинників на складання якісної фінансової звітності належить визначення рівня ефективності: організації бухгалтерського обліку через кількісну оцінку її основних складових (організація роботи облікового персоналу; техніка ведення бухгалтерського обліку; методичне забезпечення бухгалтерського обліку); внутрішнього контролю на підприємстві через кількісну оцінку основних складових.

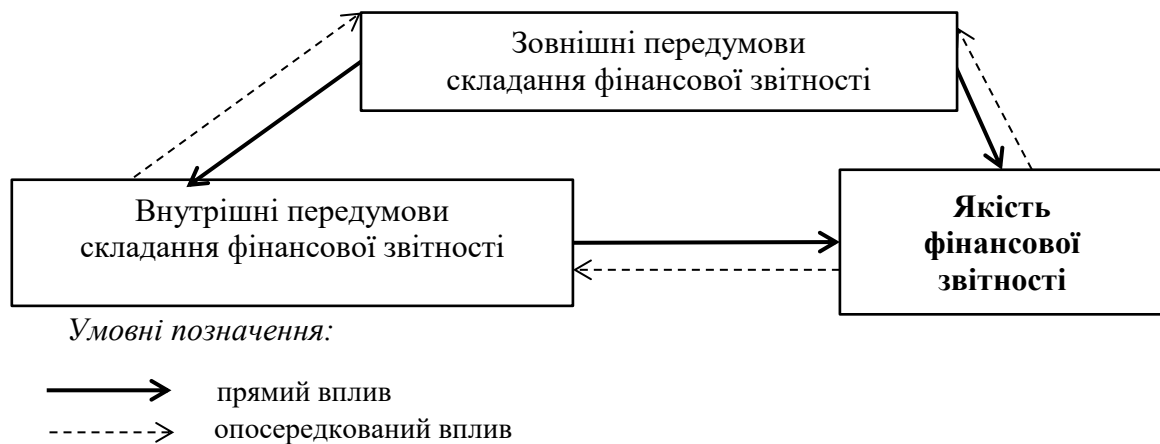


Рис. 1.5. Взаємозв'язок передумов складання фінансової звітності та результатів оцінки її якості.

Джерело: складено автором.

Як бачимо з рис. 1.5., взаємозв'язок результатів оцінки елементів інфраструктури складання фінансової звітності є прямим та опосередкованим.

Так, результати оцінки якості фінансової звітності опосередковано впливають на ефективність як внутрішніх, так і зовнішніх передумов її складання. Неякісна фінансова звітність та пов'язані з нею проблемні аспекти потребують:

для зовнішніх передумов – урахування в нормативно-правових актах; для внутрішніх передумов – урахування при організації бухгалтерського обліку (наприклад, уточнення облікової політики в частині оцінки об'єктів) та реалізації внутрішнього контролю (наприклад, уточнення окремих завдань внутрішнього контролю на основі ризик-орієнтованого підходу).

Водночас низька ефективність у забезпеченні належних умов підприємств для створення високоякісної звітності з боку зовнішніх передумов призводить до зниження як ефективності внутрішніх передумов, так і безпосередньо якості фінансової звітності. Наприклад, невідповідність вимог нормативно-правового забезпечення нормам та правилам міжнародних стандартів призводить до зниження порівнянності даних фінансової звітності вітчизняних підприємств. Отже, простежується взаємозалежність результатів оцінки елементів інфраструктури складання фінансової звітності, що доводить доцільність проведення такої комплексної оцінки.

З огляду на зазначене, наступним необхідним кроком у дослідженні є розгляд методичних прийомів та процедур у рамках кожного запропонованого для застосування методу.

Висновки до розділу 1

Дослідження теоретико-методологічних засад оцінки якості фінансової звітності дало змогу зробити такі висновки:

1. У вітчизняній та зарубіжній літературі не сформовано єдиний підхід до трактування якості фінансової звітності, незважаючи на концепцію якості, становлення якої розпочалось ще із середини ХХ століття. Гносеологічний аналіз поняття «якість», по-перше, показав, що його сутність ідентифікується через властивості, що відобразилось у нормативних документах у сфері складання

фінансової звітності. При цьому відсутність чіткої дефініції якості фінансової звітності призводить до різноманітності підходів до її оцінки. Застосування операціонального підходу до визначення досліджуваного поняття дало можливість сформулювати таку дефініцію: якість фінансової звітності – комплексна (сукупна) властивість даних фінансової звітності, що характеризується відповідністю інформації переліку якісних характеристик. Надане визначення створює теоретичне підґрунтя для проведення оцінки якості фінансової звітності, під якою запропоновано розуміти процес встановлення відповідності даних фінансової звітності певному переліку якісних характеристик.

2. Процесний підхід до дослідження фінансової звітності як результату ведення бухгалтерського обліку показав, що в основу оцінювання її якості доцільно покласти як теоретичне підґрунтя принципи кваліметрії. Основною методологічною проблемою, що потребує розв'язання, є встановлення переліку якісних характеристик, на предмет відповідності яким оцінюється звітність, та вибір методів оцінювання (якісні або кількісні). Аналіз літератури виявив два основних шляхи до вирішення вказаних проблем: формування такого переліку якісних характеристик, щодо якого були б застосовними кількісні методи; використання якісних методів. Досвід і багаторічна практика, на яких ґрунтується концепція якісної фінансової звітності, відображена в Концептуальній основі фінансової звітності, свідчать на користь доцільності застосування визначених нею якісних характеристик корисної фінансової інформації.

3. Методами оцінки якості фінансової звітності визначено кількісні та якісні. В основу оцінювання покладаються критерії, що відображають відповідність звітності якісним характеристикам. Пропозиція автора ґрунтується на застосуванні діалектичного підходу до аналізу кількісних та якісних характеристик, який показує, що однаковою мірою під час дослідження будь-яких явищ або процесів можуть бути використані як кількісні, так і якісні методи.

4. Дослідження якості фінансової звітності з позицій інституціонального підходу показало, що вона забезпечується через певні передумови, що сформувались на макро- та мікрорівні.

До зовнішніх передумов належать: нормативно-правове забезпечення ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, а також її аудиту; система професійної підготовки та підвищення кваліфікації персоналу, від якої залежить рівень кваліфікації персоналу кожного підприємства, що займається бухгалтерським обліком та підготовкою фінансової звітності; якість надання аудиторських послуг. Основною метою оцінки зовнішніх передумов є здійснення моніторингу ефективності зовнішньої системи забезпечення складання якісної фінансової звітності підприємствами. Основними суб'єктами, зацікавленими в отриманні об'єктивних результатів такого оцінювання, є держава (через регуляторів) та міжнародні фінансові інституції (Банк міжнародних розрахунків, Європейський банк реконструкції та розвитку, Європейський інвестиційний банк, Міжнародна фінансова корпорація, Міжнародний валютний фонд, Світовий банк та ін.).

5. Внутрішні передумови складання якісної фінансової звітності включають організацію бухгалтерського обліку та систему внутрішнього контролю на підприємстві. Ефективність цих передумов забезпечується рядом аспектів, серед яких: дотримання вимог законодавства; врахування галузевої специфіки діяльності підприємства; орієнтування на отримання корисної, з точки зору прийняття ефективних управлінських рішень, інформації. Основною зацікавленою стороною в забезпеченні ефективності зазначених передумов виступає підприємство.

6. Виокремлення зовнішніх та внутрішніх передумов покладено в основу моделі інфраструктури складання фінансової звітності. Оцінювання кожного її елемента на предмет ефективності у виконанні функцій, покладених на них, розширює об'єкт оцінки: крім, власне, оцінки відповідності фінансової звітності її якісним характеристикам оцінці підлягає також вплив на неї чинників макро- та мікрорівня.

Основні результати розділу опубліковані в наукових працях автора [31; 89-92; 95; 96; 100; 102-106; 108; 113; 114].

РОЗДІЛ 2

МЕТОДИЧНИЙ ІНСТРУМЕНТАРІЙ ОЦІНЮВАННЯ ЯКОСТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

2.1. Методичні прийоми оцінювання якості фінансової звітності

Відсутність єдиного підходу до трактування якості фінансової звітності зумовила наявність великої кількості методик її оцінювання.

Питанням методичного забезпечення оцінки якості фінансової звітності присвячені роботи таких зарубіжних та вітчизняних вчених: Р. Бел (R. Ball), М. Д. Беніш (M. D. Beneish), Д. Бургстахлер (D. Burgstahler), Х. Г. Гомез (X. G. Gomez), О. О. Гончаренко, П. В. Девіс-Фрайді (P. Y. Davis-Friday), П. М. Дешоу (P. M. Dechow), Л. Е. Діенжело (L. E. DeAngelo), І. Д. Дічев (I. Dichev), Х. Дюман (H. Duman), Н. Ю. Єршова, Б. А. Засадний, Т. Г. Камінська, Р. Лафонд (R. LaFond), О. В. Лук'янець, П. Олссон (P. Olsson), Т. Ф. Плахтій, М. В. Правдюк, Н. Л. Правдюк, Є. С. Соколова, К. Схіппер (K. Schipper), Дж. Ф. Френсіс (J. F. Francis), Л. Шивакумар (L. Shivakumar) [37; 56; 62; 66; 160, с. 242; 169; 203; 241; 244; 249; 262-264; 268; 284; 287] та ін.

Вивчення робіт зазначених авторів дало змогу згрупувати підходи до оцінки якості фінансової звітності за трьома напрямками:

- методики кількісного оцінювання;
- методики якісного оцінювання;
- методики, в яких сполучається кількісне і якісне оцінювання (рис. 2.1.).

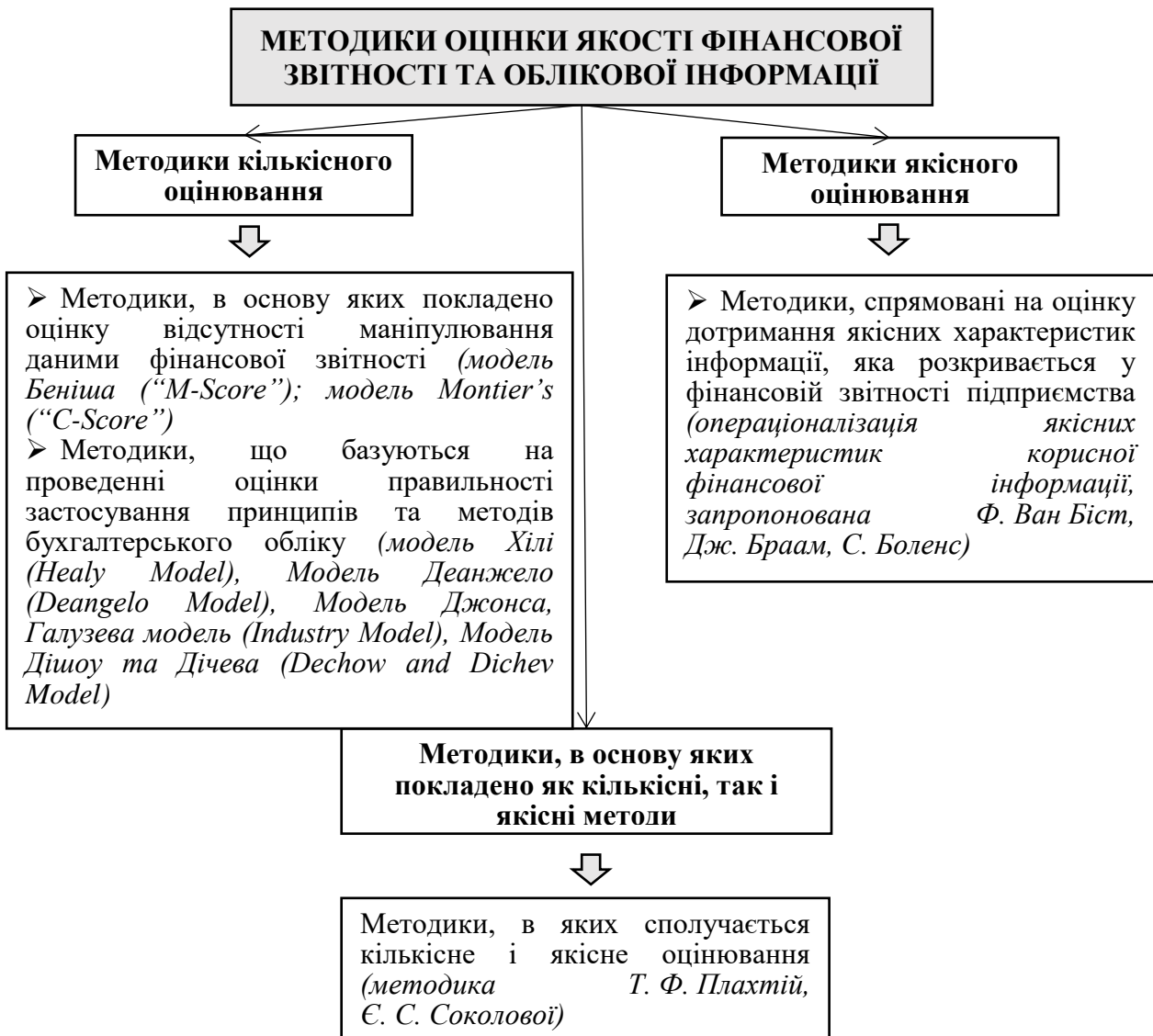


Рис. 2.1. Методики оцінювання якості фінансової звітності за методами оцінки.

Джерело: складено автором.

Методики кількісного оцінювання якості фінансової звітності ґрунтуються на методах економіко-математичного моделювання та статистичного аналізу даних фінансової звітності суб'єктів господарювання різних форм і видів діяльності.

Об'єктом досліджень зарубіжних авторів, присвячених розробленню методичного інструментарію оцінки якості фінансової звітності, є дані фінансової звітності, складеної за вимогами МСФЗ, основним призначенням яких є забезпечення прозорості інформації щодо руху капіталу. Саме тому більшість

методик цієї групи базуються на аналізі достовірності даних як однієї з якісних характеристик фінансової звітності через оцінку відсутності маніпулювань прибутком та пов'язаними з його визначенням звітними даними.

На розвиток цього напрямку вплинув той факт, що дані фінансової звітності доволі часто є об'єктом маніпулювання з боку менеджерів та укладачів інформації. Наслідками цього стають суттєві матеріальні збитки, що завдаються як самому підприємству, так і основним користувачам даних фінансової звітності (інвесторам, кредиторам та іншим позикодавцям). За даними обстеження, проведеного Асоціацією сертифікованих фахівців з розслідування шахрайства впродовж січня 2016 – жовтня 2017 р., найбільші збитки спричиняють шахрайства, пов'язані з маніпулюванням даними фінансової звітності, які становлять лише 10 % загальної кількості порушень, проте сума кожного з них у середньому дорівнює близько 800 тис. дол. США [329].

У роботах авторів, що досліджують питання якості фінансової звітності через аналіз її достовірності відображені теоретичні напрацювання представників англо-американської школи бухгалтерського обліку, особливістю якої є застосування біхевіористичного та психологічного підходів. Спільним для багатьох наукових робіт зазначеного напрямку є здійснення аналізу впливу поведінки менеджерів на управління прибутковістю підприємства через маніпулювання даними фінансової звітності.

Відсутність навіть у межах однієї групи методик оцінювання якості фінансової звітності єдиного підходу зумовлена відмінністю у побудові фінансових і ринкових систем, рівнях розвитку країн, законодавчих традиціях, економічній політиці та стандартах підготовки звітності. Вказані фактори перешкоджають формуванню єдиної концепції вимірювання якості фінансової звітності. Проте глобальне поширення та застосування МСФЗ підштовхує до вирішення методологічної проблеми розуміння якості фінансової звітності (табл. 2.1).

Таблиця 2.1

Застосування МСФЗ у різних регіонах світу

Регіон	Кількість юрисдикцій у регіоні, од.	Кількість юрисдикцій, що вимагають від суб'єктів, які оприлюднюють звітність, застосування МСФЗ, од.	Кількість юрисдикцій, що вимагають від суб'єктів, які оприлюднюють звітність, застосування МСФЗ, %
Європа	44	43	98
Африка	38	36	95
Середній Схід	13	13	100
Азія та Океанія	34	25	74
Америка (Північна та Південна)	37	27	73
Усього:	166	144	87

Джерело:[235].

За даними табл. 2.1, видно, що 87 % досліджуваних юрисдикцій вимагають від підприємств складання фінансової звітності за МСФЗ у тій чи іншій формі. З огляду на це цілком слушно вважати, що в основу розуміння якості фінансової звітності багатьма регуляторами, міжнародними організаціями та підприємствами покладено корисність звітної інформації, яка визначається через аналіз відповідності передбаченим Концептуальною основою якісним характеристикам.

Найпоширенішими моделями оцінки відсутності маніпулювання звітними даними є моделі Montier's ("C-Score") і Беніша ("M-Score"). Проведемо компаративний аналіз обох методик.

Модель Montier's (модель Монт'є), розроблена Джеймсом Монт'є, спрямована на надання загальної оцінки достовірності даних фінансової звітності підприємства та визначення основних зон ризику, що потребують пильнішої уваги. Зокрема, цей методичний підхід може бути використаний на підготовчому етапі проведення аудиту фінансової звітності. Сутність моделі полягає в оцінці достовірності даних фінансової звітності та викритті навмисного викривлення даних.

Назва узагальнюючого показника моделі Монт'є походить від назви праці автора *Cooking the books, or, more sailing under the black flag* («складання облікових реєстрів») – C-Score [319].

Числовими межами цього показника є 0–6, які визначаються на підставі шести критеріїв, що характеризуються окремими індикаторами: співвідношення чистого прибутку та чистого руху грошових коштів, коефіцієнт оборотності запасів, коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості, динаміка зміни інших оборотних активів, амортизаційних відрахувань, валюти балансу (активів підприємства) (формула (2.1)).

$$C - Score = \sum_{i=1}^6 a_i \quad (2.1)$$

де a_i – відповідність розрахованих показників, наведених у табл. 2.2, критеріям (якщо відповідає, то значення оцінки дорівнює 1, якщо ні – 0).

Автор моделі зауважує, що максимальне значення C-Score (6) свідчить про високу ймовірність викривлення даних фінансової звітності, мінімальне значення (0) – про відсутність порушень достовірності даних (відсутність або низьку ймовірність) [319].

У моделі не наведено чіткого порядку розрахунку показників, що характеризують критерії. Це призводить до неоднозначності оцінок, отриманих у результаті використання моделі Монт'є. З метою удосконалення обчислення C-Score нами запропоновано алгоритм розрахунку показників, а також визначено джерела даних для його проведення (табл. 2.2).

Таблиця 2.2

**Критерії оцінювання достовірності даних фінансової звітності
відповідно до моделі Монт'є**

Критерій оцінювання	Алгоритм розрахунку показника, що характеризує критерій оцінювання	Джерела даних для підприємств України
1	2	3
1. Наявність зростаючих розбіжностей між чистим прибутком та чистим рухом коштів за звітний період	Співвідношення різниці між чистим прибутком та чистим рухом грошових коштів за поточний і минулий звітні періоди	Ф. 3. Звіт про рух грошових коштів (р. 3400); Ф. 2. Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (р. 2350, 2355)

Продовження табл. 2.2

1	2	3
2. Зростання коефіцієнта оборотності дебіторської заборгованості (в днях)	Співвідношення виручки (чистого доходу) до середньої за період суми дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги [77]	Ф. 2. Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (р. 2000); Ф. 1. Баланс (Звіт про фінансовий стан) (р. 1125)
3. Збільшення періоду оборотності запасів	Співвідношення собівартості продукції і середньорічної суми запасів [78]	Ф. 1. Баланс (Звіт про фінансовий стан) (р. 1100); Ф. 2. Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (р. 2050)
4. Зростання інших оборотних активів	Співвідношення сум інших оборотних активів (за вирахуванням сум дебіторської заборгованості за товари, роботи, послуги) та запасів за поточний і минулий звітні періоди	Ф. 1. Баланс (Звіт про фінансовий стан) (р. 1190, 1170, 1165, 1160, 1155, 1130, 1110)
5. Зниження рівня амортизаційних відрахувань	Співвідношення сум амортизації за поточний та минулий звітні періоди	Ф. 2. Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід) (р. 2515)
6. Загальне зростання активів перевищує 10 %	Співвідношення суми балансу підприємства за поточний звітний період із минулим звітним періодом	Ф. 1. Баланс (Звіт про фінансовий стан) (р. 1300)

Джерело: складено автором на основі [319; 132].

Зростання показника співвідношення між чистим прибутком і чистим рухом грошових коштів за звітний період порівняно з минулим є критерієм віднесення звітності підприємства до категорії таких, щодо яких існує ризик викривлення даних. Тобто інтерпретація й аналіз зазначеного показника в динаміці характеризують високу ймовірність маніпулювання прибутком.

Оборотність дебіторської заборгованості є показником, який відображає ефективність управління заборгованістю дебіторів на підприємстві. Водночас Дж. Монтьє для цілей розробленої методики визначає, що такий критерій, як суттєве зростання тривалості обороту дебіторської заборгованості на підприємстві, може трактуватись як прискорене визнання доходу з метою збільшення прибутку.

Коефіцієнт оборотності запасів також є одним із показників ефективності управління на підприємстві. Стрімке його зростання в моделі Монтьє свідчить

про те, що обсяг витрат або продажів може бути занижений із метою збільшення величини чистого прибутку. Причиною такого маніпулювання звітними даними є намагання підвищити показники інвестиційної привабливості підприємства для залучення коштів.

Зростання величини інших оборотних активів на підприємстві є критерієм, який непрямо вказує на імовірність викривлення даних фінансової звітності. На погляд Дж. Монтьє, основне припущення стосовно цього показника полягає в такому: керівництво підприємства усвідомлює, що інвестори доволі часто звертають увагу на дебіторську заборгованість та запаси і тому можуть приховувати проблеми з іншими поточними (оборотними) активами.

Визначення зміни *динаміки амортизаційних відрахувань*, зокрема їх зниження, для цілей вказаної моделі є індикатором того, що на підприємстві знижуються амортизаційні відрахування з метою збільшення величини чистого прибутку.

Загальне зростання валюти балансу (активів підприємства), на думку розробника моделі Дж. Монтьє, є відображенням ще однієї наукової гіпотези, сутність якої полягає в тому, що закупівлі деяких компаній навмисне збільшуються. Причиною цього є прагнення до збільшення витрат та зниження рівня прибутковості підприємств з метою уникнення оподаткування.

Ефективність застосування запропонованої моделі Монтьє проілюстровано через оцінювання достовірності даних фінансової звітності підприємств добувної промисловості (табл. 2.3).

Вибір цієї галузі зумовлене низкою причин. По-перше, підприємства, які до неї належать згідно з Класифікатором видів економічної діяльності ДК 009:2010 (секція В «Добувна промисловість і розроблення кар'єрів»), становлять більше третини підприємств – великих платників податків за даними Реєстру великих платників податків на 2017 рік Державної фіскальної служби України [133; 191]. По-друге, в умовах досягнення Цілей сталого розвитку, затверджених Порядком денним ООН А/RES/70/1 2016–2030, зокрема Цілі 12 «Відповідальне споживання та виробництво», та приєднання України до міжнародної Ініціативи прозорості

видобувних галузей (ПВГ) інтерес до підприємств добувної промисловості посилюється [355].

Вибіркову сукупність об'єктів дослідження утворили 19 підприємств добувної галузі промисловості, що, крім зазначеного, зумовлено вимогою до них згідно з п. 3 ст. 14 Розділу IV «Фінансова звітність» Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» не пізніше ніж до 30 квітня року, який настає за звітним, оприлюднювати річну фінансову звітність разом з аудиторським висновком [174].

Таблиця 2.3

Аналіз достовірності даних фінансової звітності підприємств добувної промисловості України за 2017 р. на основі моделі Монт'є

№	Підприємство	Оцінки за критеріями (К)						C-Score
		К1	К2	К3	К4	К5	К6	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1.	ПАТ «Укрнафта»	1	1	1	0	0	0	2
2.	ПРАТ «ЦГЗК»	1	0	0	0	0	1	2*
3.	ПАТ «ОГХК»	1	0	0	1	0	0	2
4.	ПАТ «Південний ГЗК»	1	0	0	0	1	0	2
5.	ПАТ «Криворізький залізрудний комбінат»	1	1	1	1	0	1	3
6.	ПРАТ «ІНГЗК»	1	0	0	1	0	0	3
7.	ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат»	1	0	0	1	0	1	3
8.	НАК «Надра України»	0	0	0	0	1	0	3
9.	ПРАТ «ЗЗРК»	1	0	0	1	0	1	3
10.	ПРАТ «Природні ресурси»	1	1	1	0	1	0	3
11.	ПАТ «НАК «Нафтогаз Україна»	1	0	0	1	1	0	4
12.	ПАТ «Укргазвидобування»	1	0	0	1	1	1	4
13.	ПРАТ «ПВНГЗК»	1	0	0	1	1	1	4
14.	ПРАТ «Нафтогазвидобування»	1	0	0	0	1	1	4
15.	ПраТ «Шахтоуправління «Покровське»	1	1	1	1	0	1	4
16.	ПраТ «Укргазвидобуток»	1	1	1	0	1	1	4
17.	ДП «Артемсіль»	1	1	1	0	1	1	4
18.	ПРАТ «ВК «Укрнафтобуріння»	1	1	1	1	0	1	5
19.	ПАТ «Веско»	1	0	0	0	1	1	5

*Фінансова звітність підприємства складена відповідно до НП(С)БО України, а не МСФЗ.

Джерело: розраховано автором.

Основними характеристиками розподілу одиниць вибіркової сукупності за відсутністю викривлення даних фінансової звітності (на підставі розрахованого показника C-Score) є мода та медіана. Мода вибіркового спостереження становить 4. Це вказує на те, що найчастіше значення показника C-Score становить 4, що свідчить про високу ймовірність розкриття недостовірних даних. Кількість підприємств із таким значенням розрахованого показника дорівнює 36,84 % загальної вибіркової сукупності. Медіана для даного випадку становить 3, тобто для половини досліджуваних об'єктів значення C-Score ≤ 3 , а для другої половини $-\gt 3$.

Аналізуючи отриману на основі даних річної фінансової звітності підприємств, визначених у табл. 2.2 та додатку И, інформацію, можна зробити висновок, що 21,05 % досліджуваних підприємств не мають ознак фальсифікації фінансової звітності та порушення її достовірності. У 47,37 % підприємств показник C-Score наближений до максимального значення, що свідчить про високу ймовірність розкриття підприємствами недостовірних даних (рис. 2.2.).

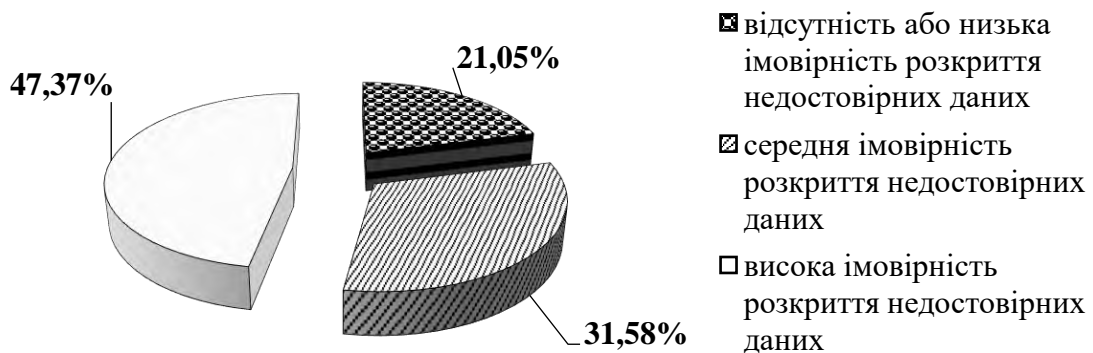


Рис. 2.2. Розподіл підприємств за групами отриманих значень показника C-Score

Джерело: складено автором.

Підсумовуючи, зауважимо, що метою розглянутої моделі оцінки достовірності даних фінансової звітності є виявлення ознак імовірних порушень, які є своєрідними індикаторами (red flags) того, що в подальшому необхідний ретельніший аналіз даних фінансової звітності та аудиторського висновку.

Наступною методикою, яка є одним із найефективніших і поширених способів дослідження та виявлення порушень, пов'язаних із викривленням даних фінансової звітності, є модель, розроблена американським професором М. Бенішем (M. Beneish). **Модель Беніша (“M-Score”)** базується на системі показників, що мають назву «Карта нормативних відхилень фінансових індикаторів» (“Maps of normative deviations indicators”) [244]. Основним завданням покладеного в основу моделі підходу є надання інформації про відсутність маніпулювання з боку керівництва та викривлення величини прибутку через аналіз даних фінансової звітності [327].

Використання показників цієї моделі може бути інструментом оцінки достовірності даних фінансової звітності шляхом виявлення або спростування ймовірності маніпулювання даними щодо прибутковості підприємства з боку керівництва та укладачів такої інформації.

Рівень достовірності результатів, що відображаються показником M-Score (кінцевий показник моделі Беніша), становить, за даними дослідного центру GMT Research (компанія, яка проводить дослідження у сфері бухгалтерського обліку), 76 %.

Інтерпретація показника базується на порівнянні розрахункового значення із еталонним, яке становить $(-2,22)$ відповідно до результатів емпіричного дослідження, проведеного М. Бенішем.

Автором моделі на підставі узагальнених отриманих емпіричних даних визначено:

- якщо розрахункові дані показника M-Score є більшими за еталонне значення $(-2,22)$, то з імовірністю 76 % можна стверджувати, що фінансова звітність містить викривлену в результаті маніпулювання інформацію;
- якщо розрахункові дані показника M-Score є меншими за еталонне значення $(-2,22)$, то з імовірністю 76 % можна стверджувати, що фінансова звітність не містить викривленої в результаті маніпулювання інформації.

Основні складові моделі М. Беніша адаптовано за аналогією з моделлю Монт'є до затверджених форм фінансової звітності в Україні (табл. 2.4).

Таблиця 2.4

Методика розрахунку показників моделі Беніша за даними форм фінансової звітності, що складаються підприємствами України

№	Назва	Джерела інформації для підприємств України	Формула розрахунку
1	2	3	4
1.	Індекс щоденних продажів у дебіторській заборгованості (Days Receivable Index, DSRI)	Ф. № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) Ф. № 2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)	$DSRI = \frac{\left(\frac{\text{ф. 1 р. 1125}_t}{\text{ф. 2 р. 2000}_t} \right)}{\left(\frac{\text{ф. 1 р. 1125}_{t-1}}{\text{ф. 2 р. 2000}_{t-1}} \right)}$
2.	Індекс рентабельності продажів у валовому прибутку (Gross Margin Index, GMI)	Ф. № 2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)	$GMI = \frac{\left(\frac{\text{ф. 2 р. 2000}_{t-1} - \text{ф. 2 р. 2050}_{t-1}}{\text{ф. 2 р. 2000}_{t-1}} \right)}{\left(\frac{\text{ф. 2 р. 2000}_t - \text{ф. 2 р. 2050}_t}{\text{ф. 2 р. 2000}_t} \right)}$
3.	Індекс якості активів (Asset Quality Index, AQI)	Ф. № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан)	$AQI = \frac{\left(\frac{\text{ф. 1 р. 1300}_t - \text{ф. 1 р. 1195}_t - \text{ф. 1 р. 1010}_t}{\text{ф. 1 р. 1300}_t} \right)}{\left(\frac{\text{ф. 1 р. 1300}_{t-1} - \text{ф. 1 р. 1195}_{t-1} - \text{ф. 1 р. 1010}_{t-1}}{\text{ф. 1 р. 1300}_{t-1}} \right)}$
4.	Індекс зростання виручки (чистого доходу від реалізації товарів, робіт, послуг) (Sales Growth Index, SGI)	Ф. № 2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)	$SGI = \frac{\text{ф. 2 р. 2000}_t}{\text{ф. 2 р. 2000}_{t-1}}$
5.	Індекс амортизації (Depreciation Index, DEPI)	Ф. № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан)	$DEPI = \frac{\left[\frac{\text{ф. 1 р. 1012}_{t-1}}{(\text{ф. 1 р. 1011}_{t-1})} \right]}{\left[\frac{\text{ф. 1 р. 1012}_t}{\text{ф. 1 р. 1011}_t} \right]}$

Продовження табл. 2.4

1	2	3	4
6.	Індекс комерційних та управлінських витрат (SG&A Expense Index, SGAI)	Ф. № 2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)	$SGAI = \frac{\left(\begin{array}{l} \text{ф. 2 р. 2130} \\ (+\text{ф. 2р. 2150})_t \end{array} \right)}{\left(\begin{array}{l} \text{ф. 2р. 2000}_t \\ (+\text{ф. 2р. 2150})_{t-1} \end{array} \right)} \frac{\text{ф. 2р. 2130}}{\text{ф. 2р. 2000}_{t-1}}$
7.	Фінансовий леверидж (Leverage Index, LVGI)	Ф. № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан)	$LVGI = \frac{\left(\begin{array}{l} \text{ф. 1р. 1595} \\ (+\text{ф. 1р. 1695}) \\ +\text{ф. 1р. 1700}_t \end{array} \right)}{\left[\frac{\text{ф. 1р. 1900}_t}{\text{ф. 1р. 1595}} \right]} \frac{\left(\begin{array}{l} \text{ф. 1р. 1595} \\ (+\text{ф. 1р. 1695} \\ +\text{ф. 1р. 1700})_{t-1} \end{array} \right)}{\left[\frac{\text{ф. 1р. 1900}_{t-1}}{\text{ф. 1р. 1900}_{t-1}} \right]}$
8.	Відношення нарахувань до активів (Total Accruals to Total Assets, TATA)	Ф. № 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) Ф. № 2 Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)	$TATA = \frac{\left(\begin{array}{l} \text{ф. 1 р. 1195} \\ (-\text{ф. 1р. 1595})_t \\ - \left(\begin{array}{l} \text{ф. 1 р. 1195} \\ (-\text{ф. 1р. 1595})_{t-1} \end{array} \right) \\ - \left(\begin{array}{l} \text{ф. 1 р. 1165}_t \\ (-\text{ф. 1 р. 1165}_{t-1}) \end{array} \right) \\ + \left(\begin{array}{l} \text{ф. 1 р. 1621}_t \\ (-\text{ф. 1 р. 11621}_{t-1}) \end{array} \right) - \\ \text{ф. 2р. 2515}_t \end{array} \right)}{\text{ф. 1 р. 1300}_t}$

Джерело: складено автором.

Формула розрахунку узагальнюючого показника моделі Беніша M-Score базується на зважуванні всіх показників на вагові коефіцієнти, визначені в ході проведення емпіричного дослідження М. Бенішем (формула (2.2)):

$$M - score = -4,48 + \sum (x_i \times a_i) \quad (2.2)$$

де x_i – розраховане значення i -го показника моделі Беніша;

a_i – значення вагового коефіцієнта.

З метою інтерпретації отриманих результатів окремих складових та самого узагальнюючого показника моделі Беніша доцільно розглянути їхній основний зміст і граничні значення (табл. 2.5).

Характеристика показників моделі Беніша

№	Показник		Вагові коефіцієнти	Граничні значення
	Назва	Інтерпретація		
1	2	3	4	5
1.	Індекс щоденних продажів у дебіторській заборгованості (Days Receivable Index, DSRI)	Зростання частки дебіторської заборгованості в загальній сумі продажів порівняно з минулим звітним періодом може бути свідченням перебільшеного (прискореного) визнання доходів від продажів із метою збільшення величини прибутку	0,920	1,031
2.	Індекс рентабельності продажів у валовому прибутку (Gross Margin Index, GMI)	Зменшення рівня рентабельності продажів підприємства свідчить про наявність стимулу (мотиву) до викривлення даних щодо прибутку (з метою його завищення та штучного підвищення інвестиційної привабливості)	0,528	1,014
3.	Індекс якості активів (Asset Quality Index, AQI)	Збільшення частки довгострокових активів (наприклад, капіталізація витрат), відмінних від основних засобів, відносно балансу вказує на те, що підприємство, можливо, навмисно, відтерміновує свої витрати з метою збільшення прибутку	0,404	1,039
4.	Індекс зростання виручки (чистого доходу від реалізації товарів, робіт, послуг) (Sales Growth Index, SGI)	Високі темпи зростання продажів самі по собі не є уособленням маніпуляцій із прибутком, проте компанії зі значним темпом зростання продажів більше схильні до фінансового шахрайства, оскільки фінансове становище та потреби в капіталі чинять тиск на менеджерів для досягнення поставлених цілей продажу	0,892	1,134
5.	Індекс амортизації (Depreciation Index, DEPI)	Різке зниження частки амортизації відносно вартості основних засобів свідчить про те, що компанія підвищила очікуваний термін корисного використання активів	0,115	1,000

Продовження табл. 2.5

1	2	3	4	5
6.	Індекс комерційних та управлінських витрат (SG&A Expense Index, SGAI)	Стрімке зростання диспропорцій у співвідношенні адміністративних витрат і витрат на збут із обсягом чистого доходу від реалізації продукції може слугувати індикатором штучного збільшення прибутку (або його зменшення).	0,172	1,000
7.	Фінансовий леверидж (Leverage Index, LVGI)	Леверидж оцінюється як зіставлення загального боргу із загальними активами підприємства (балансом). Збільшення фінансового левериджу свідчить про посилення фінансової залежності підприємства від позикових коштів. Тому це може бути непрямим показником того, що з метою задоволення вимог позикодавців менеджери можуть маніпулювати даними фінансової звітності	0,327	1,000
8.	Відношення нарахувань до активів (Total Accruals to Total Assets, TATA)	Співвідношення загальних нарахувань підприємства впродовж періоду та загальних активів (балансу) підприємства Чим вищий рівень нарахувань, тим більшою є ймовірність маніпулювання з прибутком із боку менеджерів	4,697	0,018

Джерело: складено автором на основі [245].

Проведено розрахунок показника M-Score 19 підприємств добувної галузі промисловості за індикаторами, визначення яких адаптоване до інформаційних джерел в Україні (форм фінансової звітності) (табл. 2.6).

Аналіз достовірності даних фінансової звітності підприємств добувної промисловості України за 2017 р. на основі моделі Беніша

№	Підприємство	Індекс щоденних продажів у дебіторській заборгованості (Days Receivable Index, DSR1)	Індекс рентабельності продажів у валовому прибутку (Gross Margin Index, GMI)	Індекс якості активів (Asset Quality Index, AQI)	Індекс зростання виручки (чистого доходу від реалізації товарів, робіт, послуг) (Sales Growth Index, SGI)	Індекс амортизації (Depreciation Index, DEPI)	Індекс комерційних та управлінських витрат (SG&A Expense Index, SGAI)	Фінансовий левелідж (Leverage Index, LVGI)	Відношення нарахувань до активів (Total Accruals to Total Assets, TATA)	M-Score	Наявність ознак маніпулювання (-2,2)
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1.	ПАТ «НАК «Нафтогаз Україна»	0,90	1,27	0,86	1,16	0,64	0,96	1,28	0,15	-1,74	-
2.	ПАТ «Укрнафта»	0,61	1,01	1,11	1,19	0,37	1,01	1,00	-0,04	-2,90	+
3.	ПАТ «Укргазвидобування»	0,41	0,62	1,19	1,36	19,98	1,45	0,75	0,05	-0,41	-
4.	ПАТ «Криворізький залізрудний комбінат»	0,16	0,90	1,04	1,22	1,02	0,79	1,05	0,15	-2,37	+
5.	ПРАТ «ПІВНІГЗК»	0,99	0,71	0,66	1,54	0,00	1,35	2,35	0,16	-2,14	-
6.	ПРАТ «ІНГЗК»	1,02	0,67	0,47	1,39	0,02	0,79	0,91	0,18	-1,68	-
7.	ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат»	3,55	-1,28	0,50	1,09	0,92	0,80	1,11	0,42	0,51	-
8.	НАК «Надра України»	0,80	1,59	0,99	1,27	0,99	1,01	1,00	0,01	-2,07	-
9.	ПРАТ «ЗЗРК» (звітність за П(С)БО)	1,18	0,68	0,66	1,45	1,03	0,87	1,03	-0,01	-2,25	+
10.	ПРАТ «ЦГЗК»	0,84	1,17	1,27	1,51	0,00	0,96	0,95	0,00	-2,08	-
11.	ПАТ «ОГХК»	1,02	1,00	0,77	1,17	0,65	1,18	0,71	0,10	-1,93	-
12.	ПРАТ «ВК «Укрнафтобуріння»	0,46	1,18	1,26	2,05	1,10	0,74	0,83	0,29	-0,35	-
13.	ПРАТ «Нафтогазвидобування»	1,58	0,95	1,22	1,15	0,72	5,26	0,94	0,32	-1,01	-
14.	ПАТ «Південний ГЗК»	0,94	0,88	0,09	1,37	0,84	0,80	10,83	0,13	-5,23	+

Продовження табл. 2.6

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
15.	ПраТ «Шахтоуправління «Покровське»	5,72	0,07	1,56	2,05	0,99	0,59	0,82	0,07	2,99	-
16.	ПраТ «Укргазвидобуток»	8,33	0,98	2,14	1,17	0,85	1,07	0,86	0,10	5,35	-
17.	ПАТ «Веско»	1,24	1,13	0,78	1,46	1,26	1,06	2,91	0,11	-1,97	-
18.	ПРАТ «Природні ресурси»	2,68	1,03	1,05	1,38	0,82	0,90	1,02	-0,24	-1,71	-
19.	ДП «Артемсіль»	0,79	0,86	2,25	1,20	0,96	1,43	1,38	0,41	-0,32	-

Джерело: розраховано автором за даними [1; 45].

Дані табл. 2.6 свідчать про те, що 21 % досліджуваних підприємств не мають ознак фальсифікації фінансової звітності та порушення їх достовірності. У 42 % підприємств показник M-Score наближений до еталонного значення, проте звітна інформація потребує детальнішого аналізу.

Істотною перевагою застосування моделі Беніша є комплексність показника M-Score, що дає змогу проаналізувати, за рахунок чого дані фінансової звітності є викривленими з імовірністю 76 %. Вказана модель може бути використана під час оцінювання якості фінансової звітності підприємств при визначенні достовірності даних як однієї з якісних характеристик.

Основна складність у застосуванні розглянутої моделі пов'язана з трудомісткістю розрахунків і неадаптованістю показників до вітчизняних форм фінансової звітності, спроба щодо усунення якої була нами здійснена (див. табл. 2.4).

Порівняння інтерпретацій отриманих розрахунковим шляхом значень показників M-Score та C-Score свідчить, що у 21,05 % випадків висновки щодо якості даних фінансових звітів досліджуваних підприємств (у частині розкриття достовірної інформації) не збігаються, про що свідчать дані табл. 2.7. Проте варто зауважити, що згідно з результатами, отриманими на основі моделі Беніша, висновки є більш аргументованими, оскільки ґрунтуються на детальних розрахунках та підтвердженій цінності цієї моделі (результати є достовірними у 76 % випадків досліджень).

Також відповідно до вказаної моделі можна віднайти сфери, де імовірно відбулись порушення або викривлення даних. Водночас модель Монт'є містить критерії, що мають здебільшого загальний характер (коефіцієнт оборотності активів, дебіторської заборгованості, рівень зростання балансової вартості активів та інші). Крім того, показники моделі Беніша, що формують зведений показник M-Score, відображають взаємозв'язок між ключовими показниками діяльності підприємства (табл. 2.7).

Таблиця 2.7

Порівняння результатів оцінки достовірності фінансової звітності підприємств добувної промисловості України, проведеної за моделями Беніша та Монт'є

№	Підприємство	M-Score	C-Score	Наявність порушення достовірності за обома методами M-Score/C-Score
1	2	3	4	5
1.	ПАТ «НАК «Нафтогаз Україна»	-1,74	4	-/-
2.	ПАТ «Укрнафта»	-2,90	2	+/+
3.	ПАТ «Укргазвидобування»	-0,41	4	-/-
4.	ПАТ «Криворізький залізрудний комбінат»	-2,37	3	+/-
5.	ПРАТ «ПІВНГЗК»	-2,14	4	-/-
6.	ПРАТ «ІНГЗК»	-1,68	3	-/-
7.	ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат»	0,51	3	-/-
8.	НАК «Надра України»	-2,07	3	-/-
9.	ПРАТ «ЗЗРК» (звітність за П(С)БО)	-2,25	3	+/-
10.	ПРАТ «ЦГЗК»	-2,08	2	-/+
11.	ПАТ «ОГХК»	-1,93	2	-/+
12.	ПРАТ «ВК «Укрнафтобуріння»	-0,35	5	-/-
13.	ПРАТ «Нафтогазвидобування»	-1,01	4	-/-
14.	ПАТ «Південний ГЗК»	-5,23	2	+/+
15.	ПраТ «Шахтоуправління «Покровське»	2,99	4	-/-
16.	ПраТ «Укргазвидобуток»	5,35	4	-/-
17.	ПАТ «Веско»	-1,97	5	-/-
18.	ПРАТ «Природні ресурси»	-1,71	3	-/-
19.	ДП «Артемсіль»	-0,32	4	-/-

Примітка. Умовні позначення: «+» – імовірність розкриття недостовірної інформації у фінансовій звітності є низькою; «-» – імовірність розкриття недостовірної інформації у фінансовій звітності є високою.

Джерело: складено автором.

Проведений компаративний аналіз обох методик (моделі Беніша та Монт'є) показав, що кожна з них має кілька переваг та окремих недоліків. Зауважимо, що оцінка достовірності розкриття показника прибутку за моделлю Беніша може використовуватись як критерій достовірності звітних даних.

Багатьма дослідниками в основу розуміння якості фінансової звітності покладено принцип відповідності правилам її складання, зокрема дотримання принципів та методів ведення бухгалтерського обліку. Це відобразилось у низці методик, спрямованих на вимірювання якості фінансової звітності за допомогою кількісних методів (Модель Хілі (Healy Model), Модель Деанжело (Deangelo Model), Модель Джонса, Галузева модель (Industry Model), Модель Дішоу та Дічева (Dechow and Dichev Model) [263-265; 268; 292].

Фінансові звіти, що містять корисну для користувачів інформацію, складаються на основі методу нарахування. Особливо важливим метод нарахування є з точки зору управління доходами підприємства. Це положення підтверджується в роботах багатьох авторів, які досліджують якість фінансових звітів з позицій їхньої корисності для управління доходами підприємствами з погляду інвесторів, власників та інших зацікавлених сторін (Х. Г. Гомез (X. G. Gomez), М. Окумура (M. Okumura), М. Кунімура (M. Kunitura), П. М. Дішоу (P. M. Dechow), М. Д. Беніш (M. D. Beneish) [245; 264].

У контексті забезпечення достовірності даних фінансової звітності слід наголосити, що взаємозв'язок між застосуванням методу нарахування та якістю фінансової звітності є дуже тісним. Це зумовлено насамперед тим, що менеджери за допомогою облікової політики можуть доволі часто маніпулювати звітними даними.

У західній практиці складання фінансової звітності застосовується термін «дискреційні нарахування», тобто нарахування, що здійснюються на розсуд

менеджерів та відображаються в обліковій політиці підприємства. Прикладами таких нарахувань є резерви сумнівних боргів, створення забезпечень майбутніх витрат і платежів, якщо в цьому немає потреби, витрати, пов'язані з реорганізацією, прибутки або збитки від продажу активів, нараховані витрати та доходи (табл. 2.8).

Таблиця 2.8

Моделі оцінки якості облікової інформації та фінансової звітності

Назва моделі	Інтерпретація	Джерело
Модель Хілі (Healy Model)	Оцінка впливу недискреційних нарахувань на якість управління доходами (прибутком) підприємства [292]	П. М. Хілі (P. M. Healy)
Модель Деанжело (Deangelo Model)	Оцінка впливу недискреційних нарахувань на якість управління доходами (прибутком) підприємства. Будується на припущенні щодо незмінності суми недискреційних нарахувань [263]	Л. Е. Діанжело (L. E. DeAngelo)
Модель Джонса	Оцінка впливу недискреційних нарахувань на якість фінансової звітності. Припущення стосовно того, що недискреційні нарахування не є постійними. До моделі Хілі автор додає необхідність урахування змін у величині продажу та вартості основних засобів. Це нововведення покликане допомогти у здійсненні контролю наслідків імовірних змін у недискреційних нарахуваннях через зміну економічної позиції підприємства [309]	Дж. Джонс (J. Jones)
Галузева модель (Industry Model)	Оцінка впливу недискреційних нарахувань на якість фінансової звітності. В основу моделі покладено припущення щодо тотожності змін у недискреційних нарахуваннях для підприємств однієї й тієї самої галузі промисловості [265].	П. М. Дішоу (P. M. Dechow) Р. Г. Слоан (R. G. Sloan)
Модель Дішоу та Дічева (Dechow and Dichev Model)	Оцінка якості облікової інформації. Автори моделі не поділяють нарахування на дискреційні та недискреційні. Якість відображення в обліку та звітності інформації щодо робочого капіталу підприємства (оборотні активи, що фінансуються за рахунок власного капіталу і довгострокових зобов'язань) залежить від наявності помилок в облікових оцінках [264]	П. М. Дішоу (P. M. Dechow) І. Д. Дічев (I. D. Dichev)

Джерело: узагальнено автором.

Ця група методик не обмежується зазначеними. Існують також інші, наприклад, методика, спрямована на оцінку рівня консерватизму (дотримання принципів та прийомів ведення бухгалтерського обліку), яка являє собою перевірку дотримання принципу обачності бухгалтером при формуванні облікової

інформації та складанні фінансової звітності. Однією з основних характеристик функціонування такої системи обліку є наявність жорстких правил щодо визнання доходів [359]. В Україні принцип консерватизму закріплено в п. 6 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» як принцип обачності [132].

Як підсумок аналізу методик, що базуються на основі кількісного вимірювання якості фінансової звітності, зазначимо, що кількісні дані є основою для проведення якісного аналізу (інтерпретації).

Не завжди можливим є кількісне вимірювання якісних характеристик об'єкта. Так, рівень зрозумілості інформації, яка міститься у фінансовій звітності, на відміну від достовірності, не може бути оцінений за допомогою засобів економіко-математичного моделювання або статистичного аналізу. Розв'язати цю проблему можна за допомогою якісних методів оцінювання. До таких методів належать: операціоналізація, анкетування, експертне оцінювання відповідності звітних даних якісним характеристикам.

Науковці Інституту управлінських досліджень Університету Radboud Nijmegen (Королівство Нідерланди) Ф. Ван Біст, Дж. Браам, С. Боленс у роботі «Якість фінансової звітності: оцінка якісних характеристик» пропонують методику, яка базується на бальному оцінюванні, з використанням анкетування з конкретизованими відповідями на поставлені питання, кожне з яких оцінюється від 1 до 5 балів. В основу складових оцінки авторами покладено якісні характеристики корисної фінансової інформації, визначені за Концептуальною основою. Кінцевим результатом цієї методики є комплексний показник (індекс), який складається з 21 елемента [275]. Вказані елементи відображаються в запропонованій методиці через якісні показники, що встановлюються на підставі експертного оцінювання (табл. 2.9).

Методика оцінки якості фінансової звітності, запропонована в дослідженні нідерландських вчених, є цікавою з точки зору підвищення якості фінансової звітності, оскільки надання такої інформації є важливим через її позитивний вплив на постачальників капіталу та інших зацікавлених сторін (стейкхолдерів) у процесі прийняття управлінських рішень.

Показники відповідності фінансової звітності підприємства якісним характеристикам за методикою Інституту управлінських досліджень Королівства Нідерланди (на прикладі фундаментальної якісної характеристики корисної інформації – доречності)

№	Показник	Міні-мальне значення	Середнє значення	Макси-мальне значення
1	2	3	4	5
R1	Річний звіт розкриває інформацію про майбутню діяльність	1	3	5
R2	Річний звіт розкриває інформацію щодо можливостей та ризиків діяльності	1	3	5
R3	Річний звіт надає інформацію щодо того, яким чином на компанію впливають ринкові події та суттєві операції	1	3	5

Джерело: [275].

Щодо інших якісних характеристик фінансової звітності, визначених Концептуальною основою, складено подібні таблиці (див. табл. 2.9). Це є безперечною перевагою методики, оскільки вона таким чином повністю оцінює дотримання всіх якісних характеристик за Концептуальною основою. Недоліком застосування такої методики є її трудомісткість та певний рівень суб'єктивності, зумовлений застосуванням методичного прийому експертного оцінювання.

Проблеми методичного забезпечення оцінки якості фінансової звітності, що базується на використанні лише однієї групи методів (кількісних або якісних), пов'язані насамперед із їх взаємозумовленістю: кількісні оцінки потребують якісної інтерпретації, а якісні оцінки – надання кількісного вираження з метою порівняння отриманих результатів.

Прикладом методики, в основу якої покладено й кількісні, і якісні методи, є методика оцінки якості фінансової звітності, розроблена Т. Ф. Плахтій [160]. Автор визначає показник якості фінансової звітності за допомогою адитивної моделі, що складається з ряду показників: ступінь корисності або, відповідно до інформаційних потреб користувачів фінансової звітності, релевантність та правдиве представлення. Однією з труднощів розрахунку показників, відображених у досліджуваній методиці є те, що приблизно 20 % показників

визначаються експертним шляхом або потребують додаткової інформації. До них належать: ступінь реакції користувачів на оприлюднені показники фінансової звітності (%), ступінь впливу відсутньої або неправильно поданої у фінансовій звітності інформації на рішення, які приймаються користувачами (%), ступінь неупередженості суб'єктів ведення обліку під час відбору або подання фінансової інформації (%) [160, с. 285-286].

Особливістю цього підходу є те, що показники можуть бути адаптовані до специфіки діяльності підприємства, тобто його розміру, виду економічної діяльності. Водночас універсальність у такому разі втрачається, оскільки автором поклада в основу формування системи показників якості фінансової звітності інформаційні потреби користувачів різних рівнів.

Проведене дослідження підходів та методик оцінки якості фінансової звітності дало змогу з'ясувати таке:

- методичні підходи спрямовані на оцінку якості фінансової звітності в різних її проявах (як відповідність нормам та правилам ведення бухгалтерського обліку та складання звітності; як забезпечення інформаційних потреб користувачів звітних даних; як відповідність певним якісним характеристикам);
- оцінювання окремих компонентів та властивостей фінансової звітності й облікової інформації згідно з різними методиками свідчить про брак комплексної методики оцінки якості фінансової звітності;
- показники та критерії, які покладаються в основу оцінки, мають загальний та достатньо суб'єктивний характер і можуть бути використані лише в комплексі з детальним аналізом додаткових інформаційних джерел (наприклад, аудиторського висновка).

2.2. Ризик-орієнтований підхід в оцінці якості фінансової звітності

Інформаційні ризики користувачів фінансової звітності можуть мати місце навіть тоді, коли підтверджено її високу якість через встановлення відповідності якісним характеристикам. Представниками американської облікової школи в дослідженнях, присвячених питанням якості звітних даних, розглядаються окремі статті звітності як індикатори недостовірності в розкритті інформації. Вибір таких статей для аналізу зумовлений необхідністю підвищення впевненості інвесторів (позикодавців та інших кредиторів) у придатності даних для прийняття управлінських рішень. Це наштовхує на припущення, що в системі оцінювання якості фінансової звітності слід передбачити оцінку її окремих статей, щодо яких існує ризик викривлення даних.

Зовнішнім користувачам при оцінюванні якості фінансової звітності варто зважати на те, що інформаційні ризики не завжди пов'язані з недотриманням загальних вимог до якості фінансової звітності, а обумовлюються галузевими особливостями розрахунку окремих показників, зокрема забезпечень майбутніх витрат та платежів, що створюються на підприємствах добувної промисловості. Для підприємств, які провадять діяльність із видобутку корисних копалин, характерним є визнання витрат на рекультивацію земельних ділянок, величина яких зазначається у проектах гірничодобувних об'єктів згідно зі ст. 50 Кодексу України «Про надра» [80]. Оскільки розрахована сума є орієнтовною та існує певна невизначеність із терміном погашення зобов'язань з рекультивації земель, то доцільно визнавати забезпечення на покриття таких витрат. Це відповідає критеріям визнання та оцінки забезпечень, відображеним у Міжнародному стандарті бухгалтерського обліку 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» (далі – МСБО 37) та П(С)БО 11 «Зобов'язання» (далі – П(С)БО 11) [293; 177].

Наведений приклад демонструє застосування ризик-орієнтованого підходу як до управління національними ресурсами з боку держави (покладання

зобов'язань на підприємство щодо відновлення використаних ресурсів), так і до управління діяльністю підприємства.

Інформаційні ризики, пов'язані з викривленням даних фінансової звітності, повинні враховуватись користувачами під час проведення оцінки її якості. Це зумовлено також тим, що правила складання звітності за МСФЗ дають можливість приймати альтернативні рішення на підставі професійного судження щодо розкриття інформації про об'єкти обліку.

Окремими авторами (О. Б. Акентьева) визначено кілька основних способів забезпечення впевненості користувачів у достовірності даних фінансової звітності та відсутності інформаційних ризиків, найбільш ефективним та економічним серед яких є використання результатів незалежного аудиту [3]. Проте, як свідчить інформація, наведена в табл. 2.12, оприлюднені аудиторські висновки надають здебільшого загальну оцінку достовірності фінансової звітності без розкриття деталей проведеної перевірки. Разом із тим виокремлюються інші способи нівелювання або зниження інформаційних ризиків користувачів фінансової звітності, зокрема: проведення самостійного аналізу та оцінки інформаційних ризиків фінансової звітності суб'єкта; прийняття користувачем імовірних ризиків; прийняття рішення щодо того, що дані фінансової звітності є якісними, а тому вся відповідальність за неякісні дані покладається на укладачів звітності та на керівництво підприємства.

Природа ризиків, їхній вплив, особливості нівелювання є об'єктами наукових дискусій та досліджень. Аналіз сутності ризику та ризик-орієнтованого підходу дасть можливість точніше виділити об'єкти (статті фінансової звітності), що можуть бути індикаторами (показниками) якості фінансової звітності як стану даних, за якого вони відповідають усім визначеним Концептуальною основою характеристикам.

Розкриття інформації про ризики викривлення даних фінансової звітності в оприлюднених аудиторських висновках

№	Підприємство	Ключові питання аудиту	Основа для надання думки	Тип висновку
1	2	3	4	5
1.	ПАТ «НАК «Нафтогаз Україна»	-	+	Думка із застереженням
2.	ПАТ «Укрнафта»	+	+	Умовно-позитивний
3.	ПАТ «Укргазвидобування»	+	+	Думка із застереженням
4.	ПАТ «Криворізький залізорудний комбінат»	-	-	-*
5.	ПРАТ «ПІВНІГЗК»	+	+	Позитивний
6.	ПРАТ «ІНГЗК»	+	+	Позитивний
7.	ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат»	+	+	Позитивний
8.	НАК «Надра України»	+	+	Думка із застереженням
9.	ПРАТ «ЗЗРК»	-	-	-*
10.	ПРАТ «ЦГЗК»	-	+	Думка із застереженням
11.	ПАТ «ОГХК»	+	+	Думка із застереженням
12.	ПРАТ «ВК «Укрнафтобуріння»	+	-	Позитивний
13.	ПРАТ «Нафтогазвидобування»	-	-	-*
14.	ПАТ «Південний ГЗК»	-	-	-*
15.	ПраТ «Шахтоуправління «Покровське»	+	+	Негативна думка
16.	ПраТ «Укргазвидобуток»	-	-	Позитивний
17.	ПАТ «Веско»	+	+	Думка із застереженням
18.	ПРАТ «Природні ресурси»	-	-	Позитивний
19.	ДП «Артемсіль»	+	+	Думка із застереженням

* Аудиторський висновок не оприлюднено.

Джерело: складено автором за даними [1; 45].

Оскільки відповідно до Концептуальної основи 2018 р. основними її користувачами є інвестори, позикодавці та інші кредитори, логічно розпочати дослідження сутності ризиків зі згадування класифікації ризиків, запропонованої Дж. М. Кейнсом у його фундаментальній праці «Загальна теорія зайнятості, відсотків і грошей». До цих ризиків належать: ризик підприємця або позичальника (*entrepreneur's or borrower's risk*), ризик позикодавця, кредитора (*lender's risk*) та ризик зміни вартості одиниці грошового стандарту (*possible*

adverse change in the value of the monetary standard) [312, с. 93]. Нівелювання інформаційних ризиків позикодавців є одним із завдань оцінки якості фінансової звітності. Виходячи з дослідженої сутності поняття «якість фінансової звітності», дотримання такої якісної характеристики фінансової звітності, як доречність (релевантність), сприяє уникненню названих ризиків, оскільки, наприклад, розкриття інформації щодо довгострокових активів або зобов'язань передбачає одночасне дисконтування грошових потоків, тобто визначення теперішньої вартості.

Звертаючись до законодавства України, зауважимо, що загальної універсальної концепції визначення поняття «ризик» не сформульовано. В основу визначення цього терміна покладено такі поняття, як «можливість, ступінь імовірності, поява обставин, дії, сукупність даних, комбінація повної імовірності або частоти події з негативним ефектом, кількісна міра небезпеки, ймовірність, математично виражене очікування, кількісна міра, імовірний показник». Усього, за даними ресурсу Верховної Ради України (<https://zakon.rada.gov.ua>), визначення ризику в законодавстві трапляється близько 40 разів [192]. При цьому термін «ризик» застосовувався лише один раз у контексті якості інформаційного забезпечення в Податковому кодексі України як «ймовірність недекларування (неповного декларування) платником податків податкових зобов'язань...» [161].

Відповідно до п. 2 Міжнародного стандарту ISO 31000 «Ризик-менеджмент. Принципи та керівництва із застосування» (далі – ISO 31000), ризиком є вплив невизначеності на цілі [308]. Якщо ціллю визначено якість даних фінансової звітності, то ідентифікація ризиків пов'язана з невизначеностями при наданні професійних суджень. Положеннями ISO 31000 розкриваються основні принципи ризик-менеджменту на підприємствах, критерії, за якими оцінюється ефективність системи управління ризиками. Одним із таких критеріїв є наявність своєрідних «фільтрів» та показників оцінки інформації, яка надходить [308].

В умовах управління інформаційним ризиком, пов'язаним із прийняттям неефективних рішень на основі даних фінансової звітності, доцільно звернутись до класифікації облікових рішень та професійних суджень за ступенем

інформаційного ризику, запропонованої О. В. Харламовою. Відповідно до позиції автора, усі облікові рішення, які впливають на якість розкриття інформації у фінансовій звітності, можуть бути поділені на: безальтернативні (чітко обмежені вимогами МСФЗ), альтернативні (рішення, що згідно з положеннями МСФЗ мають два або більше варіанти) та самостійні (рішення, що чітко не вимагаються МСФЗ, проте обмежуються Концептуальною основою). Автор спрямовує увагу користувачів інформації на те, що чим менш обґрунтованим із точки зору правил відображення інформації в обліку є облікове рішення, тим вищий інформаційний ризик для користувачів [211, с. 188-190]. Подібна концепція є також прикладом застосування ризик-орієнтованого підходу, який О. В. Харламова використовує для обґрунтування змістового наповнення приміток до фінансової звітності, що складаються за вимогами МСФЗ.

Тож у процесі ідентифікації ризикових статей одним із критеріїв є альтернативність варіантів розкриття інформації щодо окремих показників фінансової звітності.

Дослідженню питання ідентифікації та управління інформаційними ризиками користувачів, пов'язаними з якістю даних фінансової звітності, присвячено роботи багатьох дослідників, серед яких: П. Й. Атамас, Г. О. Крамаренко, М. В. Якименко, І. В. Чібісова, Б. В. Левчунь, І. М. Вигівська, Л. В. Гнилицька [34; 8; 214; 25].

Науковці П. Й. Атамас, О. П. Атамас, Г. О. Крамаренко виокремлюють такий вид ризику, пов'язаний із викривленням даних фінансової звітності, як бухгалтерський ризик, сутність якого полягає в імовірності розкриття недостовірних фінансових даних через неправильне відображення інформації в облікових регістрах та звітності. Дослідники вивчають причини виникнення інформаційного ризику та пропонують інструментарій управління ним, орієнтований здебільшого на внутрішніх користувачів даних бухгалтерського обліку та суб'єктів контролю якості даних фінансової звітності [8, с. 61].

М. В. Якименко вводить таку категорію, як ризик-факти господарського життя, та пропонує їх класифікацію в умовах необхідності оцінки та розкриття в

бухгалтерському обліку. Серед таких ризик-фактів автор вирізняє «ризик, для управління якими в результаті минулих подій створені резерви та гарантії», до яких належать забезпечення майбутніх витрат і платежів і резерви сумнівних боргів, що створюються на підприємстві [225, с. 851]. Подібного підходу дотримується Л. В. Гнилицька, котра зазначає, що резерви забезпечення майбутніх витрат і платежі спрямовані на мінімізацію ризику, пов'язаного з окремими видами діяльності підприємства [34, с. 122]. Автор також зауважує, що в умовах ризик-орієнтованого управління зацікавленість до забезпечень проявляється за двома основними напрямками: достовірність визначення розміру резервів та їх забезпеченість активами.

Забезпечення майбутніх витрат та платежів у контексті нівелювання інформаційних ризиків користувачів фінансової звітності є ілюстративним прикладом, оскільки облікові рішення, які приймаються укладачем звітності при відображенні даних щодо забезпечень, мають альтернативний, а часом і самостійний характер. З метою обґрунтування цієї позиції розглянемо основні ймовірні припущення стосовно забезпечень майбутніх витрат і платежів відповідно до МСБО 37 та П(С)БО 11.

Порівняння норм МСБО 37 та П(С)БО 11 показало, що національний стандарт потребує внесення таких уточнень і доповнень:

- назву категорії «умовне зобов'язання» слід доопрацювати через невичерпність розкриття їх змісту (норми стандартів вказують на те, що непередбачене зобов'язання є ймовірним та настає за певних умов, тому доцільна зміна назви на «умовне зобов'язання»);
- необхідно внести роз'яснення щодо розмежування категорій «забезпечення» та «умовні (непередбачені) зобов'язання»;
- інформацію у фінансовій звітності щодо врахування ризиків варто розкривати при здійсненні оцінки забезпечень;
- потрібно відображати деталізовані дані стосовно впливу майбутніх подій на зміну величини забезпечення (додаток К).

Огляд міжнародних та національних документів, що визначають правила створення й використання забезпечень майбутніх витрат та платежів показав, що формулювання дефініції терміна «зобов'язання», «резерв» (“provision”) є практично однаковим для Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання» (далі – П(С)БО 11), Стандарту фінансової звітності Великобританії 102 «Стандарт фінансової звітності, застосований у Великобританії та Республіці Ірландії» (FRS 102 “The Financial Reporting Standards applicable in the UK and Republic of Ireland”), Австралійського стандарту бухгалтерського обліку 137 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» (AASB 137 “Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets”), МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» (IAS 37 “Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets”) [293; 177; 285; 324].

Дослідження основних елементів облікової політики в частині розкриття відомостей про забезпечення майбутніх витрат та платежів дасть змогу створити інформаційну основу для встановлення показників (якісних та відносних) якості такої інформації через оцінку рівня інформаційного ризику для користувачів.

Найсуттєвішим аспектом, що підтверджує високий рівень інформаційного ризику під час розкриття інформації щодо забезпечень, є їх визнання. Відповідно до п. 14 МСБО 37 та п. 14 П(С)БО 11 забезпечення визнається за таких умов: існує імовірність вибуття ресурсів, що втілюють у собі економічні вигоди, у зв'язку з наявним зобов'язанням, яке виникло внаслідок минулих подій; оцінка може бути розрахунково визначена. Альтернативність рішень укладачів фінансової звітності полягає у встановленні таких фактів:

– доведення існування зобов'язання. З цього приводу в МСБО 37 наводиться приклад щодо визнання забезпечень під результати судового розгляду. Для деяких досліджуваних підприємств добувної промисловості має місце факт визнання забезпечень під судові процеси та штрафи. Наприклад, для ПАТ «Укрнафта» частка забезпечень під судові процеси та штрафи в загальній структурі поточних забезпечень, починаючи з 2015 р., перевищує 80 %. У валюті

балансу частка зазначених забезпечень згаданого підприємства у 2017 р. дорівнювала 41,69 % (рис. 2.3.).

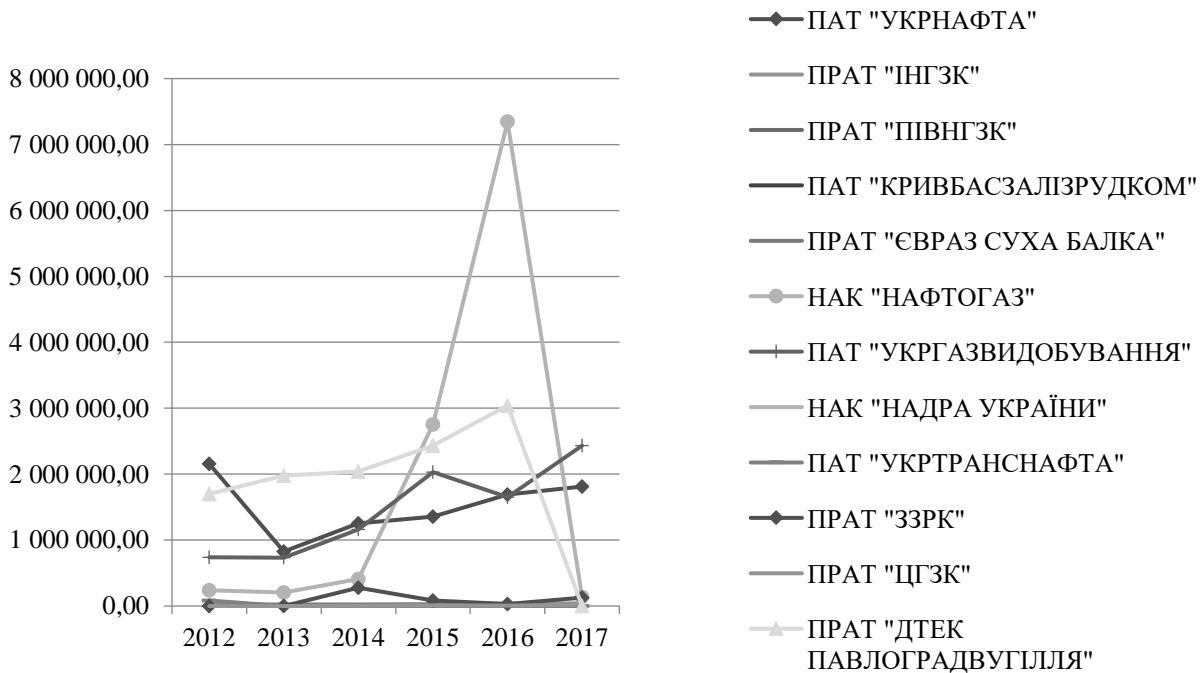


Рис. 2.3. Динаміка зміни величини довгострокових забезпечень майбутніх витрат та платежів на досліджуваних підприємствах України протягом 2012-2017 рр.

Джерело: складено автором за даними [1; 45].

Під час проведення аудиту ця стаття фінансової звітності містилася в переліку ключових питань перевірки [144]. Ризик встановлення факту зобов'язання втілюється в тому, що в разі недостатності аргументів на користь його існування подібне зобов'язання визнається умовним, а тому розкривається не в балансі, а лише в примітках до фінансової звітності;

– підтвердження ймовірності вибуття ресурсів, що втілюють економічні вигоди;

– визначення найкращої оцінки суми забезпечень. Відповідно до п. 37 МСБО 37 така оцінка може бути сформована на підставі судження керівництва підприємства, доповнюватись досвідом і думками залучених експертів (наприклад, визнання забезпечень на покриття витрат із відновлення земельних ділянок);

– урахування ризиків та коригування величини забезпечень на ступінь ризику на основі професійного судження. Необґрунтованість таких рішень може призвести до невідповідного заниження витрат або завищення доходів, тобто порушення принципу обачності;

– встановлення теперішньої вартості довгострокових забезпечень через дисконтування;

– вплив майбутніх подій на величину забезпечень, оцінка яких також пов'язана з професійним судженням [293; 177; 185; 176].

Як бачимо з рис. 2.3, динаміка величини створених довгострокових забезпечень підприємств добувної галузі промисловості, починаючи з 2012 р., практично у всіх суб'єктів є позитивною, тобто відображає збільшення суми забезпечень. Це пов'язано, насамперед із тим, що до складу довгострокових забезпечень підприємств входять зобов'язання із ліквідації активів (родовищ, свердловин), використання яких передбачає тривалий термін (більше 10 років). Склад забезпечень майбутніх витрат досліджуваних підприємств відображено на рис. 2.4.



Рис. 2.4. Типовий склад забезпечень майбутніх витрат та платежів підприємств добувної галузі промисловості.

Джерело: складено автором за даними [1; 45].

Природа забезпечень дотепер є дискусійним питанням як серед наукової, так і серед професійної спільноти. Диференціація поглядів пов'язана з тим, що, з одного боку, забезпечення мають характер зобов'язань, а з другого – резервний характер. Актуальність цього питання підтверджується тим, що дослідженню питань обліку та розкриття у фінансовій звітності операцій, пов'язаних зі створенням та використанням забезпечень майбутніх витрат і платежів, присвячено значну кількість робіт як вітчизняних, так і зарубіжних науковців: О. В. Алексєєва, І. Б. Белозерцева, Ю. В. Граніца, С. М. Дячек, М. О. Козлова, І. Я. Омецинська, О. О. Пархомчук, Д. І. Понокова, О. А. Попова, В. С. Терещенко та ін. [5; 14; 40; 52; 81; 149; 155; 164; 166; 206].

Спираючись на результати аналізу основних облікових рішень на предмет існування інформаційного ризику щодо забезпечень майбутніх витрат та платежів, розглянемо основні показники, що слугуватимуть своєрідним «сигналом» під час проведення оцінки якості даних. В основу переліку показників покладено припущення щодо дотримання якісних характеристик корисної фінансової інформації, визначених Концептуальною основою. Основним джерелом інформаційного забезпечення проведення якісної оцінки є Примітки до річної фінансової звітності досліджуваних підприємств (19 суб'єктів). З метою спрощення якісного оцінювання наведемо нефінансові показники у формі закритих запитань із передбаченими альтернативами відповіді (check-list) (табл. 2.11).

Таблиця 2.11

Оцінка якості розкриття інформації щодо забезпечень майбутніх витрат та платежів у фінансовій звітності підприємств

Якісна характеристика	Контрольні питання
1	2
1. Доречність	Чи розкривається така інформація щодо забезпечень у Примітках до фінансової звітності: – цільове призначення, причини невизначеності (суми або дати погашення) та очікуваний строк погашення;

Продовження табл. 2.11

1	2
	<ul style="list-style-type: none"> – залишок забезпечення на початок і кінець звітної періоду; – збільшення забезпечення протягом звітної періоду внаслідок створення забезпечення або додаткових відрахувань до них; – сума забезпечення, що використана протягом звітної періоду
2. Достовірність	<p>Чи розкривається у Примітках до річної фінансової звітності інформація щодо таких елементів облікової політики підприємства:</p> <ul style="list-style-type: none"> – витрати, на покриття яких створюються забезпечення; – методи розрахунку величини забезпечень; – умови та способи дисконтування теперішньої вартості суми довгострокових забезпечень; – методи оцінки забезпечень
3. Зіставність (порівняність)	<p>Чи застосовуються на підприємстві одні й ті самі методи розрахунку суми забезпечень із метою створення порівнянної інформації з року в рік?</p> <p>Якщо змінюються методи розрахунку забезпечень, чи вносяться відповідні зміни до наказу про облікову політику підприємства?</p>
4. Зрозумілість	<p>Чи розкриваються у фінансовій звітності передумови формування та використання забезпечень підприємства?</p>
5. Можливість перевірки (верифікації)	<p>Чи збігаються наведені у Примітках до фінансової звітності дані щодо розрахунку (арифметичні розрахунки) довгострокових забезпечень із наведеною у ф. 1 (р. 1520) сумою?</p> <p>Чи збігаються наведені у Примітках до фінансової звітності дані щодо розрахунку (арифметичні розрахунки) поточних забезпечень із наведеною у ф. 1 (р. 1660) сумою?</p>

Джерело: запропоновано автором.

Подібний лист із контрольними запитання може бути застосований і до інших статей фінансової звітності (відмінних від забезпечень майбутніх витрат та платежів), щодо яких існує ризик викривлення даних.

Для надання оцінок за запропонованою системою контрольних запитань нами застосовано бінарну систему оцінювання: відповідь «так» – 1, відповідь «ні» – 0 (табл. 2.12).

Застосування запропонованого в табл. 2.11 переліку контрольних запитань дозволило отримати результати, наведені в табл. 2.12 (додаток Л).

Оцінка якості розкриття інформації про забезпечення майбутніх витрат та платежів у фінансовій звітності підприємств добувної промисловості України

№	Підприємство	Оцінка (у балах, від 0 до 1)
1	2	3
1.	ПАТ «НАК «Нафтогаз Україна»	1
2.	ПАТ «Укрнафта»	0,9
3.	ПАТ «Укргазвидобування»	0,95
4.	ПАТ «Криворізький залізорудний комбінат»	1
5.	ПРАТ «ПІВНІГЗК»	0,5
6.	ПРАТ «ІНГЗК»	0,9
7.	ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат»	0,95
8.	НАК «Надра України»	0
9.	ПРАТ «ЗЗРК»	0
10.	ПРАТ «ЦІГЗК»	0,95
11.	ПАТ «ОГХК»	0,95
12.	ПРАТ «ВК «Укрнафтобуріння»	0
13.	ПРАТ «Нафтогазвидобування»	0
14.	ПАТ «Південний ГЗК»	0
15.	ПраТ «Шахтоуправління «Покровське»	0,85
16.	ПраТ «Укргазвидобуток»	0
17.	ПАТ «Веско»	1
18.	ПРАТ «Природні ресурси»	0
19.	ДП «Артемсіль»	1

Джерело: складено автором на основі [1; 45].

Дані табл. 2.12 свідчать про те, що 42,11 % досліджуваних підприємств мають проблеми з відображенням достатньою мірою інформації про створені та використані протягом року суми забезпечень майбутніх витрат і платежів.

Інші підприємства (57,89 %) дотримуються вимог законодавства в частині розкриття інформації, проте звітна інформація більшості з них потребує детального аналізу, оскільки не відповідає цілком нормам чинного законодавства.

Методичні підходи до проведення експрес-аналізу забезпечень на предмет наявності ризику викривлення інформації щодо них відсутні в загальноприйнятій практиці проведення аудиту. У цьому контексті в Посібнику для членів наглядових рад та керівників акціонерних товариств, розробленому Міжнародною фінансовою корпорацією (Проект «Корпоративний розвиток в Україні»), одним зі

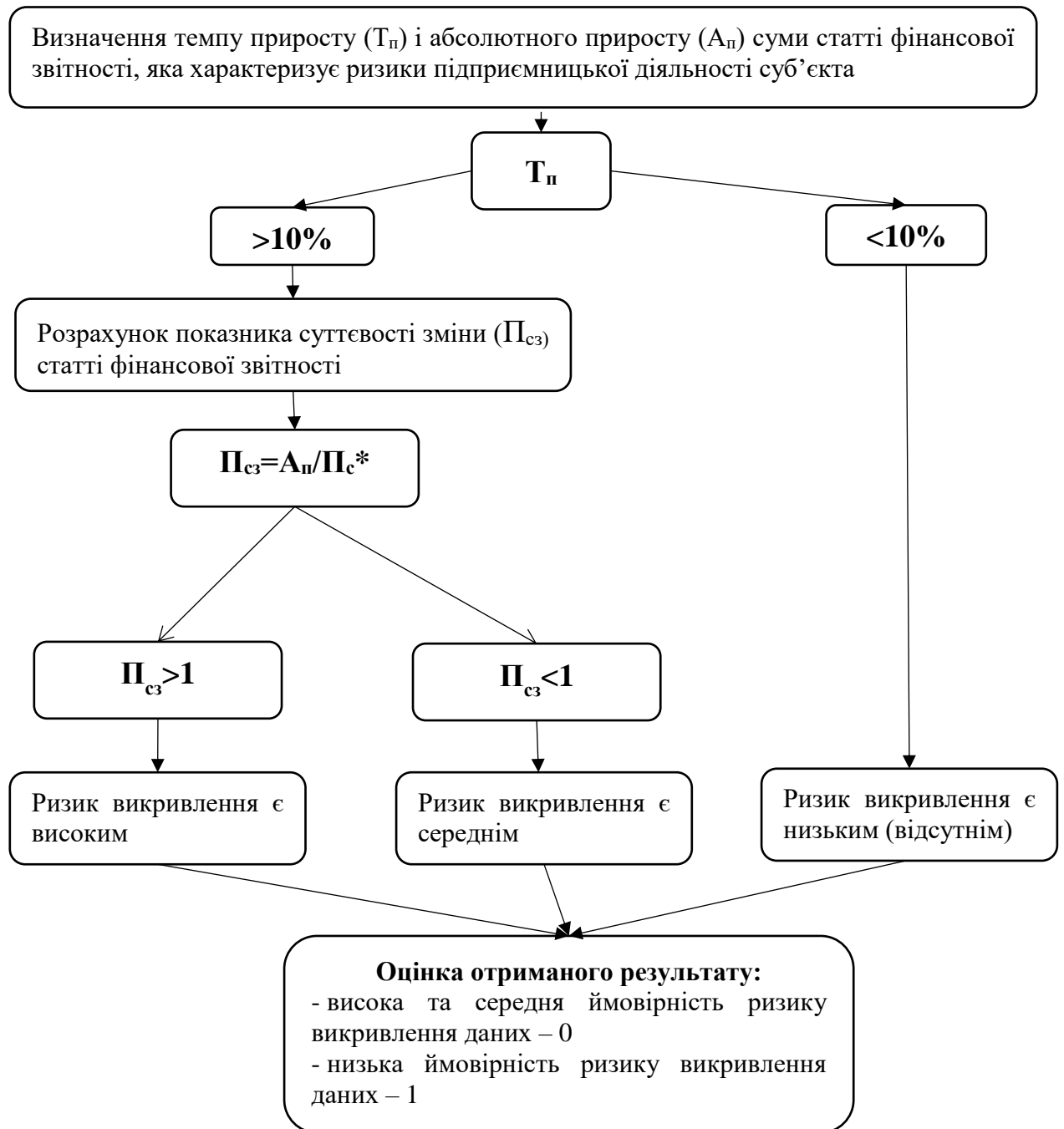
способів встановлення фінансових «сигналів тривоги» визначено «незвичайні зміни у фінансовій звітності», зокрема істотні зміни величин, що відбулись протягом звітного періоду [224]. Виникає проблема розуміння суттєвості та запитання: «Які саме зміни можна розрахунково визначати суттєвими?». На сьогодні відоме широке коло методів визначення рівня суттєвості інформації, яка відповідно до Міжнародного стандарту аудиту 320 «Суттєвість при плануванні аудиту» трактується як «викривлення, включаючи нерозкриття інформації, вважаються суттєвими, якщо вони, взяті окремо або в сукупності, можуть вплинути на економічні рішення користувачів, прийняті на основі фінансової звітності» [306]. Згідно з положеннями вказаного документа аудитор самостійно приймає рішення щодо вибору методу визначення оцінки рівня суттєвості.

Суттєвою зміною статті фінансової звітності (зокрема, довгострокових та поточних забезпечень майбутніх витрат і платежів) для цілей дослідження вважатимемо таку, що перевищує 10 % аналогічної статті за попередній звітний період і при цьому є більшою за величину порога суттєвості, встановлену аудитором та наведену в аудиторському звіті. В основу визначення порога порівняння величини статті з минулим періодом покладено сутність значного правочину, встановлену п. 1, 2 ст. 70 Закону України «Про акціонерні товариства» (поріг суттєвості коливається від 10 до 25 % ринкової вартості об'єкта правочину) [171].

Аналіз аудиторських звітів показав, що поріг суттєвості окремих об'єктів вказано лише в оприлюдненому аудиторському висновку до річної фінансової звітності за 2017 р. ПАТ «Укрнафта» (0,8 % загальної суми чистого доходу від реалізації продукції). З огляду на це розглянемо методи його визначення відповідно до законодавства. Згідно з п. 6 листа Міністерства фінансів України «Щодо суттєвості у бухгалтерському обліку та звітності» від 29.07.2003 № 04230-04108 суттєвість окремих об'єктів обліку визначається як 5 % підсумку валюти балансу [221].

Показник суттєвості зміни величини статті фінансової звітності, зокрема забезпечень майбутніх витрат і платежів, розраховується як співвідношення

абсолютного приросту величини забезпечень у звітному періоді порівняно з минулим періодом та порога суттєвості. Порядок ідентифікації ризику викривлення інформації за статтею фінансової звітності відображено на рис. 2.5.



Примітка. P_{cz} – показник суттєвості зміни; A_n – абсолютний приріст суми статті фінансової звітності у звітному періоді; P_c – порог суттєвості фінансової звітності.

Рис. 2.5. Порядок оцінки ризиків викривлення інформації за статтями фінансової звітності

Джерело: складено автором.

У таблицях 2.13 – 2.16 наведено результати визначення показника суттєвості змін за статтями 1520 «Довгострокові забезпечення» та 1660 «Поточні забезпечення», які наводяться у ф. 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан). Відповідно до запропонованого алгоритму оцінки ризиків викривлення інформації за статтями фінансової звітності (рис. 2.6), з урахуванням розглянутої в першому розділі методології дослідження, при оцінюванні ризиків застосовано бінарну шкалу оцінювання: 0 балів – для виявленого середнього та високого рівня ймовірності ризиків; 1 бал – для низького рівня ймовірності ризику.

Таблиця 2.13

**Показник суттєвості зміни довгострокових забезпечень (П_{сз})
підприємств добувної промисловості за 2017 р.
(поріг суттєвості становить 5 % валюти балансу)**

№	Підприємство	Абсолютний приріст (Ап), тис. грн.	Темп приросту (Тп), %	Показник суттєвості зміни (П _{сз})	Інтерпретація отриманого результату	Оцінка (0; 1)
1	2	3	4	5	6	7
1.	ПАТ «НАК «Нафтогаз Україна»	-7 210 141,00	-98,16	0,23	Середній	0
2.	ПАТ «Укрнафта»	122 901,00	7,27	-	Низький	1
3.	ПАТ «Укргазвидобування»	-780 751,00	-32,08	0,11	Середній	0
4.	ПАТ «Криворізький залізорудний комбінат»	505,00	43,24	0,00	Середній	0
5.	ПРАТ «ПІВНГЗК»	8 396,00	72,30	0,00	Середній	0
6.	ПРАТ «ІНГЗК»	6 849,00	20,45	0,00	Середній	0
7.	ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат»	264 985,00	88,80	0,20	Середній	0
8.	НАК «Надра України»	0,00	0,00	0,00	–	-
9.	ПРАТ «ЗЗРК»	94 649,00	300,13	0,24	Середній	0
10.	ПРАТ «ЦГЗК»	14 690,00	231,27	0,02	Середній	0
11.	ПАТ «ОГХК»	2 636,00	3,74	-	Низький	1
12.	ПРАТ «ВК «Укрнафтобуріння»	0,00	0,00	-	Низький	1
13.	ПРАТ «Нафтогазвидобування»	1 902,00	-	0,002	Низький	1
14.	ПАТ «Південний ГЗК»	6 849,00	20,45	0,00	Середній	0
15.	ПраТ «Шахтоуправління «Покровське»	43,00	8,81	0,00	Низький	1

Продовження табл. 2.13

1	2	3	4	5	6	7
16.	ПрАТ «Укргазвидобуток»	20 103,00	41,52	0,23	Середній	0
17.	ПАТ «Веско»	-16 835,00	-27,41	0,13	Середній	0
18.	ПРАТ «Природні ресурси»	8 155,00	179,82	0,06	Середній	0
19.	ДП «Артемсіль»	24 157,00	19,80	0,38	Середній	0

Джерело: складено автором на основі [1; 45].

Дані табл. 2.13 свідчать про те, що серед досліджуваних підприємств, відповідно до запропонованого порядку ідентифікації ризиків викривлення даних фінансової звітності, ризики, за якими існує висока ймовірність настання, відсутні. Ймовірною причиною цього є надто високий поріг суттєвості – 5 % валюти балансу підприємств. Наприклад, темп приросту величини довгострокових забезпечень для ПРАТ «ЗЗРК» становить більше ніж 300 %, тоді як показник суттєвості змін вказує на наявність середнього рівня ризику. Зниження порога суттєвості до 1 % балансової вартості (табл. 2.14) демонструє, що ймовірність викривлення даних за ст. 1520 «Довгострокові забезпечення» ф. 1 Баланс (Звіт про фінансовий стан) є високою, оскільки абсолютний приріст перевищує встановлений поріг суттєвості на 21 %.

Таблиця 2.14

**Показник суттєвості зміни довгострокових забезпечень (П_{сз})
підприємств добувної промисловості за 2017 р.
(поріг суттєвості становить 1 % валюти балансу)**

№	Підприємство	Абсолютний приріст (Ап), тис. грн.	Темп приросту (Тп), %	Показник суттєвості зміни (П _{сз})	Інтерпретація отриманого результату	Оцінка (0; 1)
1	2	3	4	5	6	7
1.	ПАТ «НАК «Нафтогаз Україна»	-7 210 141,00	-98,16	1,13	Високий	0
2.	ПАТ «Укрнафта»	122 901,00	7,27	-	Низький	1
3.	ПАТ «Укргазвидобування»	-780 751,00	-32,08	0,53	Середній	0
4.	ПАТ «Криворізький залізорудний комбінат»	505,00	43,24	0,01	Середній	0
5.	ПРАТ «ЛІВНІЗК»	8 396,00	72,30	0,02	Середній	0

Продовження табл. 2.14

1	2	3	4	5	6	7
6.	ПРАТ «ІНГЗК»	6 849,00	20,45	0,01	Середній	0
7.	ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат»	264 985,00	88,80	1,02	Високий	0
8.	НАК «Надра України»	0,00	0,00	-	–	-
9.	ПРАТ «ЗЗРК»	94 649,00	300,13	1,21	Високий	0
10.	ПРАТ «ЦГЗК»	14 690,00	231,27	0,10	Середній	0
11.	ПАТ «ОГХК»	2 636,00	3,74	-	Низький	1
12.	ПРАТ «ВК «Укрнафтобуріння»	0,00	0,00	-	–	-
13.	ПРАТ «Нафтогазвидобування»	1 902,00	-	0,01	Низький	1
14.	ПАТ «Південний ГЗК»	6 849,00	20,45	0,01	Середній	0
15.	ПраТ «Шахтоуправління «Покровське»	43,00	8,81	0,00	Низький	1
16.	ПраТ «Укргазвидобуток»	20 103,00	41,52	1,14	Високий	0
17.	ПАТ «Веско»	-16 835,00	-27,41	0,63	Середній	0
18.	ПРАТ «Природні ресурси»	8 155,00	179,82	0,32	Середній	0
19.	ДП «Артемсіль»	24 157,00	19,80	1,91	Високий	0

Джерело: складено автором на основі [1; 45].

Так само як і для показника суттєвості зміни довгострокових забезпечень нами було перевірено вплив порога суттєвості на його значення і для поточних забезпечень (табл. 2.15, 2.16).

Таблиця 2.15

**Показник суттєвості зміни поточних забезпечень ($P_{сз}$) підприємств добувної промисловості за 2017 р.
(поріг суттєвості становить 5 % валюти балансу)**

№	Підприємство	Абсолютний приріст (Ап), тис. грн.	Темп приросту (Тп), %	Показник суттєвості зміни ($P_{сз}$)	Інтерпретація отриманого результату	Оцінка (0; 1)
1	2	3	4	5	6	7
1.	ПАТ «НАК «Нафтогаз Україна»	17 600 090,00	125,51	0,55	Середній	0
2.	ПАТ «Укрнафта»	2 964 507,00	25,48	1,72	Високий	0
3.	ПАТ «Укргазвидобування»	-423 249,00	-16,88	0,06	Середній	0
4.	ПАТ «Криворізький залізорудний комбінат»	35 178,00	29,03	0,08	Середній	0

Продовження табл. 2.15

1	2	3	4	5	6	7
5.	ПРАТ «ПІВНІГЗК»	12 323,00	23,04	0,01	Середній	0
6.	ПРАТ «ІНГЗК»	20 327,00	42,27	0,01	Середній	0
7.	ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат»	46 969,00	61,88	0,04	Середній	0
8.	НАК «Надра України»	0,00	0,00	-	–	-
9.	ПРАТ «ЗЗРК»	123 969,00	53,53	0,32	Середній	0
10.	ПРАТ «ЦГЗК»	12 109,00	26,34	0,02	Середній	0
11.	ПАТ «ОГХК»	344 277,00	868,95	2,25	Високий	0
12.	ПРАТ «ВК «Укрнафтобуріння»	0,00	0,00	-	–	-
13.	ПРАТ «Нафтогазвидобування»	-11 635,00	-40,55	0,01	Середній	0
14.	ПАТ «Південний ГЗК»	20 027,00	41,65	0,01	Середній	0
15.	ПРАТ «Шахтоуправління «Покровське»	62 357,00	35,44	0,15	Середній	0
16.	ПРАТ «Укргазвидобуток»	2 278,00	73,22	0,03	Середній	0
17.	ПАТ «Веско»	0,00	-	-	–	-
18.	ПРАТ «Природні ресурси»	1 419,00	28,70	0,01	Середній	0
19.	ДП «Артемсіль»	11 471,00	45,18	0,18	Середній	0

Джерело: складено автором на основі [1; 45].

Кількість підприємств із високим рівнем викривлення даних щодо поточних забезпечень на підприємстві, що потребують додаткового аналізу при зміні порога суттєвості до 1 %, зростає вдвічі (табл. 2.16).

Таблиця 2.16

**Показник суттєвості зміни поточних забезпечень ($P_{сз}$) підприємств добувної промисловості за 2017 р.
(порог суттєвості становить 1 % валюти балансу)**

№	Підприємство	Абсолютний приріст (Ап), тис. грн.	Темп приросту (Тп), %	Показник суттєвості зміни ($P_{сз}$)	Інтерпретація отриманого результату	Оцінка (0; 1)
1	2	3	4	5	6	7
1.	ПАТ «НАК «Нафтогаз Україна»	17 600 090,00	125,51	2,75	Високий	0
2.	ПАТ «Укрнафта»	2 964 507,00	25,48	8,62	Високий	0
3.	ПАТ «Укргазвидобування»	-423 249,00	-16,88	0,29	Середній	0

Продовження табл. 2.16

1	2	3	4	5	6	7
4.	ПАТ «Криворізький залізорудний комбінат»	35 178,00	29,03	0,42	Середній	0
5.	ПРАТ «ПівнігЗК»	12 323,00	23,04	0,03	Середній	0
6.	ПРАТ «ІнгЗК»	20 327,00	42,27	0,04	Середній	0
7.	ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат»	46 969,00	61,88	0,18	Середній	0
8.	НАК «Надра України»	0,00	0,00	-	–	-
9.	ПРАТ «ЗЗРК»	123 969,00	53,53	1,59	Високий	0
10.	ПРАТ «ЦГЗК»	12 109,00	26,34	0,09	Середній	0
11.	ПАТ «ОГХК»	344 277,00	868,95	11,23	Високий	0
12.	ПРАТ «ВК «Укрнафтобуріння»	0,00	0,00	-	–	-
13.	ПРАТ «Нафтогазвидобування»	-11 635,00	-40,55	0,06	Середній	0
14.	ПАТ «Південний ГЗК»	20 027,00	41,65	0,04	Середній	0
15.	ПРАТ «Шахтоуправління «Покровське»	62 357,00	35,44	0,73	Середній	0
16.	ПРАТ «Укргазвидобуток»	2 278,00	73,22	0,13	Середній	0
17.	ПАТ «Веско»	0,00	-	-	–	-
18.	ПРАТ «Природні ресурси»	1 419,00	28,70	0,06	Середній	0
19.	ДП «Артемсіль»	11 471,00	45,18	0,91	Середній	0

Джерело: складено автором на основі [1; 45].

Підсумовуючи результати за проведеними розрахунками якості інформації щодо забезпечень, яка розкривається у фінансовій звітності, можна встановити сумарне значення оцінки (табл. 2.17), що складається з таких елементів: оцінка відповідності вимогам П(С)БО / МСФЗ (максимальне значення 1, див. табл. 2.15), оцінка $P_{сз}$ за довгостроковими та поточними забезпеченнями (максимальне значення кожної оцінки – 1, див. табл. 2.13-2.16). Максимальна величина комплексної оцінки якості відображення забезпечень майбутніх витрат та платежів у фінансовій звітності дорівнює 3, мінімальне – 0 (2.3):

$$\text{Сумарна оцінка} = \sum_1^3 a_i \quad (2.3)$$

де a_i – значення складових сумарної оцінки (нефінансова, показники суттєвості зміни поточних та довгострокових забезпечень підприємства за обраного порога суттєвості інформації).

Таблиця 2.17

**Комплексна оцінка якості відображення забезпечень майбутніх витрат
та платежів у фінансовій звітності**

№	Підприємство	Оцінка відповідності вимогам П(С)БО / МСФЗ	Показник суттєвості зміни (П _{сз})		Сумарна оцінка (від 0 до 3)
			За довгостроковими забезпеченнями	За поточними забезпеченнями	
1	2	3	4	5	6
1.	ПАТ «НАК «Нафтогаз Україна»	1	0	0	1
2.	ПАТ «Укрнафта»	0,9	1	0	1,9
3.	ПАТ «Укргазвидобування»	0,95	0	0	0,95
4.	ПАТ «Криворізький залізорудний комбінат»	1	0	0	1
5.	ПРАТ «ПІВНГЗК»	0,5	0	0	0,5
6.	ПРАТ «ІНГЗК»	0,9	0	0	0,9
7.	ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат»	0,95	0	0	0,95
8.	НАК «Надра України»	0	-	-	0
9.	ПРАТ «ЗЗРК»	0	0	0	0
10.	ПРАТ «ЦГЗК»	0,95	0	0	0,95
11.	ПАТ «ОГХК»	0,95	1	0	1,95
12.	ПРАТ «ВК «Укрнафтобуріння»	0	-	-	0
13.	ПРАТ «Нафтогазвидобування»	0	1	0	1
14.	ПАТ «Південний ГЗК»	0	0	0	0
15.	ПраТ «Шахтоуправління «Покровське»	0,85	1	0	1,85
16.	ПраТ «Укргазвидобуток»	0	0	0	0
17.	ПАТ «Веско»	1	0	-	1
18.	ПРАТ «Природні ресурси»	0	0	0	0
19.	ДП «Артемсіль»	1	0	0	1

Джерело: складено автором.

Дані табл. 2.17 свідчать про те, що для 31,87% досліджуваних об'єктів сумарна оцінка якості відображення забезпечень майбутніх витрат і платежів у фінансовій звітності дорівнює 0 (нулю). Результати інтервального розподілу отриманих значень зазначеної оцінки відображено на рис. 2.6.

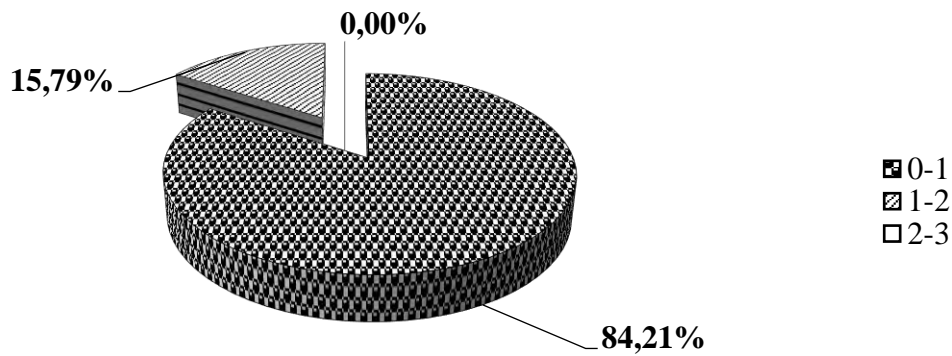


Рис. 2.6. Розподіл підприємств за результатами комплексної оцінки якості відображення забезпечень майбутніх витрат та платежів у фінансовій звітності

Джерело: складено автором.

Запропонований методичний підхід сприятиме ідентифікації інформаційних ризиків через аналіз формування показників за окремими статтями звітності.

Включення запропонованого алгоритму ідентифікації та аналізу «ризикових» статей до методики оцінки якості фінансової звітності сприятиме посиленню об'єктивності й інформаційної цінності її результатів.

2.3. Методичне забезпечення проведення аудиту якості фінансової звітності в контексті застосування операціонального підходу

Завданням аудиту фінансової звітності, згідно із Законом України «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність» від 21.12.2017 № 258-VIII (далі – Закон № 258-VIII), є перевірка даних бухгалтерського обліку і показників фінансової звітності на предмет відповідності в усіх суттєвих аспектах вимогам НП(С)БО, МСФЗ та інших документів [172].

Оцінка якості фінансової звітності присутня в процесі аудиту, проте лише за одним з аспектів – достовірністю її даних. Усі інші якісні характеристики, передбачені Концептуальною основою, випадають зі сфери дослідження фінансової звітності під час її аудиту. Тобто аудит, здебільшого, зосереджується на одній якійсній характеристиці. Про це свідчать як вітчизняні, так і міжнародні документи. Так, згідно з ч. 3 п. 3 ст. 14 Закону № 258-VIII аудиторський висновок повинен висловлювати думку аудитора щодо достовірності та об'єктивності розкриття фінансової інформації у звітності [172]. Положеннями міжнародного стандарту аудиту 200 «Основні цілі незалежного аудитора та проведення аудиту у відповідності з міжнародними стандартами аудиту» визначається, що основною метою аудиту фінансової звітності є підвищення ступеня впевненості користувачів у ній через підтвердження достовірності її даних [306].

При цьому слід зауважити, що і в економічній літературі, присвяченій зазначеній проблематиці, аудит якості фінансової звітності в розумінні Концептуальної основи не висвітлюється. Аналіз літературних джерел показав, що виокремлюється більше ніж 18 видів аудиту за об'єктами його проведення, у тому числі аудит фінансової звітності та аудит систем якості. Проте серед них немає аудиту якості фінансової звітності [10, с. 25; 15, с. 105-111; 16, с. 80-86; 17, с. 7; 20, с. 30-37; 156, с. 16-19].

Тобто на сьогодні цілком очевидно, що завдання аудиту фінансової звітності варто розширювати. Це зумовлює необхідність розроблення відповідного методичного забезпечення.

Як було доведено в першому розділі роботи, якість фінансової звітності є сукупною її властивістю, що відображає відповідність певним характеристикам, а оцінка якості – процес встановлення такої відповідності. З огляду на це, методика повинна складатися з двох основних етапів: перший – встановлення критеріїв, що характеризують дотримання якісних характеристик фінансової звітності; другий – визначення синтетичного показника якості фінансової звітності.

На першому етапі доцільно сформулювати на основі методичного прийому операціоналізації перелік критеріїв, за якими встановлюється відповідність

фінансової звітності певним характеристикам через надання бальної оцінки кожному критерію за бінарною шкалою (0; 1) та розрахувати середнє значення оцінок за критеріями в межах однієї групи (наприклад, група критеріїв, що характеризують достовірність даних фінансової звітності).

На другому етапі визначається оцінка через синтетичний показник якості фінансової звітності. Сутність цього етапу проявляється через ряд заходів: встановлення значень вагових коефіцієнтів для кожної групи критеріїв; розрахунок показника якості фінансової звітності підприємства.

Очікуваним результатом застосування запропонованої методики є визначення відносного рівня відповідності фінансової звітності переліку якісних характеристик, встановлених Концептуальною основою, що й відображає якість звітності, виходячи з гносеологічної сутності.

Перейдемо до розгляду запропонованої методики оцінки якості фінансової звітності.

Перший етап – встановлення критеріїв, що характеризують дотримання якісних характеристик фінансової звітності. У процесі встановлення критеріїв на основі методичного прийому операціоналізації визначено такі їх групи: критерії достовірності (правдивого подання) даних; критерії доречності даних; критерії порівнянності (зіставності) даних; критерії зрозумілості даних; критерії можливості перевірки; критерії своєчасності даних.

Розглянемо детальніше процес встановлення критеріїв для кожної виокремленої групи.

Достовірність у найширшому філософському розумінні є категорією, яка визначає фактичну істинність того чи іншого знання [210, с. 170]. Достовірність даних фінансової звітності встановлюється з позиції двох основних складових її сутності:

- як повна відповідність вимогам нормативно-правових актів, якими регулюється сфера бухгалтерського обліку та фінансової звітності;
- як сукупність характеристик даних фінансової звітності, що включають повноту, нейтральність та відсутність помилок [82].

Розуміння теоретичної сутності достовірності дасть змогу уникнути помилок при формуванні алгоритмів оцінки якості звітних даних. Хибне тлумачення понять призводить до методологічно неправильної побудови систем. Це зумовлює, наприклад, наявність такого завдання, як перевірка повноти та достовірності на етапі уточнення даних банків і банківських установ за методикою наглядової оцінки SREP (Supervisory review and evaluation process), розробленої та введеної на виконання положень Базельської конвенції у 2004 р. [70].

Перша складова сутності достовірності як відповідності чинним нормам та правилам відображається через висновок незалежного аудитора і згідно з Міжнародним стандартом аудиту 700 «Формулювання думки та надання звіту щодо фінансової звітності» має такі види: негативна думка (негативний висновок), думка із застереженням (умовно-позитивний висновок), позитивна думка (безумовно позитивний висновок) [307]. В окремих випадках аудитор може відмовитись від надання думки. Підтвердження достовірності даних фінансової звітності аудитором для цілей нашого дослідження є критерієм (ДК2, табл. 2.18).

Друга складова сутності достовірності відображається в таких критеріях, як наявність інформації щодо виправлення помилок (розкриття у Примітках до фінансової звітності, ДК3) та відсутність маніпулювань звітними даними (ДК1). Останній критерій є необхідною передумовою забезпечення впевненості користувачів у можливості використання звітних даних для подальшого аналізу, наприклад, інвестиційних проектів. Проте зауважимо, що різноманіття практик викриття фінансових махінацій через аналіз даних фінансової звітності вказує на неможливість формування універсального підходу до оцінки цього критерія. Це пов'язано зі специфікою діяльності підприємств. Практика доводить, що універсальність і простота для такого роду показників не тотожні ефективності їх використання. Наприклад, для банків, фінансових та страхових установ використання показника M-Score моделі Беніша з метою викриття маніпулювання прибутком є недоречним, що зумовлено відмінністю методик формування окремих показників звітності. Тому ряд показників моделі Беніша не можуть бути

застосованими щодо зазначених підприємств, зокрема індекси щоденних продажів у дебіторській заборгованості, якості активів.

З огляду на викладене, зауважимо, що критерій відсутності маніпулювання звітними даними є доречним для включення, проте показник, на основі якого встановлюється відповідність йому, потребує уточнення з урахуванням галузевої та структурної належності досліджуваного суб'єкта. Застосування показника моделі Беніша для цілей цього дослідження доцільне, оскільки враховує специфіку діяльності підприємств добувної промисловості (див. табл. 2.18).

Таблиця 2.18

Критерії оцінки достовірності фінансової звітності

№	Критерій оцінювання	Сутність	Методи, покладені в основу встановлення відповідності фінансової звітності критеріям	
			Кількісні	Якісні
1	2	3	4	5
1.	Відсутність маніпулювання звітними даними, що підтверджується значенням показника моделі Беніша M-Score ($< -2,2$) (ДК1*)	Характеризує відсутність маніпулювань даними фінансової звітності через аналіз показника прибутку підприємства. Рівень достовірності, з якою на основі розрахованого показника M-Score можна судити про відсутність маніпулювань – 76%	Метод порівняння Використання відносних та інтегральних величин	-
2.	Підтвердження достовірності даних річної фінансової звітності аудитором (ДК 2)	Характеризує достовірність даних фінансової звітності за формальними ознаками (відсутність порушень вимог законодавства та МСФЗ/П(С)БО) та в розрізі ключових питань аудиту	-	Метод експертних оцінок Індивідуальне анкетування
3.	Наявність інформації щодо виправлення помилок (ДК3)	Характеризує наявність самостійно виправлених помилок	-	Метод експертних оцінок Індивідуальне анкетування

Примітка. ДК – критерій достовірності.

Джерело: запропоновано автором.

Інформаційні джерела встановлення критеріїв оцінювання достовірності фінансової звітності наведено в табл. 2.19.

Таблиця 2.19

Інформаційне забезпечення оцінки достовірності фінансової звітності

№	Критерій	Джерела даних
1	2	3
1.	Відсутність маніпулювання звітними даними, що підтверджується значенням показника моделі Беніша M-Score ($< -2,2$) (ДК1)	Форма № 1. Баланс (Звіт про фінансовий стан). Форма № 2. Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід)
2.	Підтвердження достовірності даних річної фінансової звітності аудитором (ДК 2)	Оприлюднений разом із річною фінансовою звітністю аудиторський висновок (звіт незалежного аудитора)
3.	Наявність інформації щодо виправлення помилок (ДК3)	Примітки до фінансової звітності (примітки до окремої фінансової звітності)

Примітка. ДК – критерій достовірності.

Джерело: запропоновано автором.

Для розрахунку загального рівня відповідності фінансової звітності встановленим критеріям скористаємось середньою арифметичною, оскільки в межах однієї якісної характеристики всі критерії є рівнозначними.

Проведення аналізу даних фінансової звітності підприємств добувної промисловості на предмет дотримання такої якісної характеристики, як достовірність, показало, що за запропонованими критеріями до звітів із високим рівнем достовірності (критерії дотримуються більше ніж на 50 %) належать лише 47,37 % (табл. 2.20).

Таблиця 2.20

Оцінка достовірності даних фінансових звітів підприємств добувної промисловості

№	Підприємство	Бали за критеріями			Відповідність критеріям (від 0 до 1)
		ДК1	ДК2	ДК3	
1	2	3	4	5	6
1.	ПАТ «НАК «Нафтогаз Україна»	0	1	0	0,3
2.	ПАТ «Укрнафта»	1	1	0	0,7
3.	ПАТ «Укргазвидобування»	0	1	1	0,7
4.	ПАТ «Криворізький залізорудний комбінат»	1	0	0	0,3

1	2	3	4	5	6
5.	ПРАТ «ЛІВНГЗК»	0	1	1	0,7
6.	ПРАТ «ІНГЗК»	0	1	1	0,7
7.	ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат»	0	1	1	0,7
8.	НАК «Надра України»	0	1	0	0,3
9.	ПРАТ «ЗЗРК»	1	0	1	0,7
10.	ПРАТ «ЦГЗК»	0	1	0	0,3
11.	ПАТ «ОГХК»	0	1	1	0,7
12.	ПРАТ «ВК «Укрнафтобуріння»	0	1	1	0,7
13.	ПРАТ «Нафтогазвидобування»	0	0	1	0,3
14.	ПАТ «Південний ГЗК»	1	0	0	0,3
15.	ПраТ «Шахтоуправління «Покровське»	0	0	1	0,3
16.	ПраТ «Укргазвидобуток»	0	1	0	0,3
17.	ПАТ «Веско»	0	1	0	0,3
18.	ПРАТ «Природні ресурси»	0	1	1	0,7
19.	ДП «Артемсіль»	0	1	0	0,3

Джерело: складено автором за даними [1; 45].

Останнім часом представники міжнародних професійних організацій бухгалтерів та аудиторів передбачають зміщення достовірності на другий план та превалювання над нею доречності, оскільки саме від релевантної та доцільної у визначений проміжок часу інформації залежить ефективність прийнятих рішень, зокрема інвестиційного характеру. Ця теза відображена в документі «Майбутнє корпоративної звітності – створюємо динаміку для змін», виданому Організацією європейських бухгалтерів “Accountancy Europe” [339]. У ньому йдеться про ймовірні зміни фінансової звітності (формат, зміст, вимоги, якісні характеристики) та, зокрема, зазначається, що якість даних залежатиме від того, наскільки доречною та суттєвою (характеристика доречності відповідно до Концептуальної основи) буде інформація. Крім того, істотну роль відведено прогностичній та підтверджувальній цінності інформації, що розкривається у фінансовій звітності, як складовим доречності.

Доречність як одна з фундаментальних якісних характеристик фінансової інформації є властивістю, наявності або відсутності якої спричиняє розбіжності в управлінських рішеннях, що приймаються зацікавленими сторонами на підставі

даних фінансової звітності [82]. Основними характеристиками доречності інформації є її передбачувальна та підтверджувальна цінність. Ця концепція покладена в основу обрання критеріїв доречності звітних даних (табл. 2.21).

Важливим аспектом доречності є суттєвість. Критерій, за яким встановлюється суттєвість, також є специфічним та повинен мати галузеву й об'єктну спрямованість. Для цілей оцінки суттєвості пропонуємо застосовувати алгоритм ідентифікації «ризикових» статей, який було нами розглянуто в параграфі 2.2. Таким чином, одним із критеріїв доречності пропонуємо вважати відсутність інформаційного ризику для користувачів, що ґрунтується на значення показника суттєвості зміни величини статті (див. табл. 2.21).

Таблиця 2.21

Критерії оцінки доречності фінансової звітності

№	Критерій оцінювання	Сутність	Методи, покладені в основу встановлення відповідності фінансової звітності критеріям	
			Кількісні	Якісні
1	2	3	4	5
1.	Наявність інформації щодо основ підготовки та принципів облікової політики (РК1)	Підтверджувальна цінність для користувачів, встановлена Концептуальною основою фінансової звітності	-	Метод контрольних запитань; метод експертних оцінок
2.	Наявність інформації щодо потенційних можливостей та ризиків підприємства (РК2)	Прогностична цінність звітності для користувачів, встановлена Концептуальною основою фінансової звітності	-	Метод контрольних запитань; метод експертних оцінок
3.	Наявність інформації щодо облікових суджень, оціночних значень та припущень (РК3)	Підтверджувальна цінність для користувачів, встановлена Концептуальною основою фінансової звітності	-	Метод контрольних запитань; метод експертних оцінок Індивідуальне анкетування
4.	Відсутність інформаційного ризику для користувачів (РК4):	-	-	-

Продовження табл. 2.21

1	2	3	4	5
5.	У Примітках до фінансової звітності розкриті всі елементи облікової політики, припущення та облікові судження щодо статті фінансової звітності, яка аналізується (РК4.1)	-	-	Метод контрольних запитань; метод експертних оцінок Індивідуальне анкетування
6.	Значення показника суттєвості зміни величини статті фінансової звітності перебуває в межах від 0 до 1,1 (РК4.2)	Ризикові статті фінансової звітності, що пов'язані з галузевими ризиками підприємства, оцінюються за допомогою показника суттєвості зміни величини статті фінансової звітності (Псз)	Використання відносних величин та методу порівняння	-

Джерело: запропоновано автором

*РК – критерій релевантності (доречності).

Інформаційні джерела встановлення критеріїв оцінювання достовірності фінансової звітності наведено в табл. 2.22.

Таблиця 2.22

Критерії оцінки доречності фінансової звітності

№	Критерій	Джерела даних
1	2	3
1.	Наявність інформації щодо основ підготовки та принципів облікової політики (РК1)	Примітки до фінансової звітності (примітки до окремої фінансової звітності)
2.	Наявність інформації щодо потенційних можливостей та ризиків підприємства (РК2)	Примітки до фінансової звітності (примітки до окремої фінансової звітності)
3.	Наявність інформації щодо облікових суджень, оціночних значень та припущень (РК3)	Примітки до фінансової звітності (примітки до окремої фінансової звітності)
4.	Відсутність інформаційного ризику для користувачів (РК4):	
5.	- у Примітках до фінансової звітності розкрито всі елементи облікової політики, припущення та облікові судження щодо статті фінансової звітності, яка аналізується (РК4.1)	Примітки до фінансової звітності (примітки до окремої фінансової звітності)

Продовження табл. 2.22

6.	- значення показника суттєвості зміни величини статті фінансової звітності коливається від 0 до 1,1 (РК4.2)	Форма № 1. Баланс (Звіт про фінансовий стан); форма № 2. Звіт про фінансові результати (Звіт про сукупний дохід); Примітки до фінансової звітності (примітки до окремої фінансової звітності); аудиторський висновок
----	---	---

Джерело: запропоновано автором

Відповідність критеріям доречності досліджуваної групи підприємств у середньому становила 34,73 % (табл. 2.23).

Таблиця 2.23

Оцінка доречності даних фінансових звітів підприємств добувної промисловості

№	Підприємство	Бали за критеріями					Відповідність критеріям
		РК1	РК2	РК3	РК4.1*	РК4.2	
1	2	3	4	5	6	7	8
1.	ПАТ «НАК «Нафтогаз Україна»	1	1	0	0	0	0,4
2.	ПАТ «Укрнафта»	1	0	1	1	0,5	0,7
3.	ПАТ «Укргазвидобування»	0	0	1	0	0	0,2
4.	ПАТ «Криворізький залізорудний комбінат»	0	0	0	0	0	0,2
5.	ПРАТ «ЛІВНГЗК»	1	1	1	0	0	0,6
6.	ПРАТ «ІНГЗК»	0	0	1	0	0	0,2
7.	ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат»	0	0	1	0	0	0,2
8.	НАК «Надра України»	0	0	0	-	-	0,0
9.	ПРАТ «ЗЗРК»	0	0	1	0	0	0,2
10.	ПРАТ «ЦГЗК»	1	1	0	0	0	0,4
11.	ПАТ «ОГХК»	0	0	1	1	1	0,6
12.	ПРАТ «ВК «Укрнафтобуріння»	0	0	1	-	-	0,2
13.	ПРАТ «Нафтогазвидобування»	0	0	1	1	1	0,6
14.	ПАТ «Південний ГЗК»	0	0	0	0	0	0,0
15.	ПраТ «Шахтоуправління «Покровське»	1	0	0	0	1	0,4
16.	ПраТ «Укргазвидобуток»	1	1	0	0	0	0,4
17.	ПАТ «Веско»	1	1	0	0	0	0,4
18.	ПРАТ «Природні ресурси»	1	1	1	0	0	0,6
19.	ДП «Артемсіль»	0	0	0	0	0	0,0

*Стаття, що аналізується – забезпечення майбутніх витрат та платежів.

Джерело: складено автором за даними [1; 45].

Зіставність (порівнянність) є мірою, відповідно до якої дані фінансової звітності можуть бути порівняні із аналогічними даними інших підприємств та впродовж визначеного проміжку часу.

Представники західної наукової школи бухгалтерського обліку виокремлюють два основних підходи до вимірювання порівнянності даних фінансової звітності: аналіз змін ринкової вартості капіталу підприємства та характеристик діяльності фірми у контексті поточних економічних змін. Негативними наслідками надання непорівнянної інформації без належного обґрунтування та пояснень цього факту є зниження прогностичної цінності даних, що містяться у фінансовій звітності і, як наслідок, її доречності. Наприклад, зміна методу оцінки вибуття запасів без наведення належних пояснень цій події у Примітках до річної фінансової звітності може призвести до недостовірності прогнозів та результатів коефіцієнтного аналізу фінансово-майнового стану підприємства, його виробничого циклу (наприклад, оцінка динаміки показників ділової активності підприємства). З огляду на зазначене, можна сказати, що основними критеріями порівнянності виступають такі: наявність розкриття інформації про зміни в обліковій політиці підприємства та їх імовірний і фактичний вплив на дані фінансової звітності; їх зіставність із аналогічними даними за попередні звітні періоди та з інформацією інших суб'єктів господарювання.

Тож, пропонуємо включити такі критерії оцінки порівнянності:

- наявність інформації про зміни в обліковій політиці та їхній вплив на дані фінансової звітності. Характеризує можливість застосування даних фінансової звітності для проведення аналізу (методичні підходи до розкриття даних є однаковими, а тому такі дані можуть бути використані для аналізу);
- частка необґрунтованих змін в облікових оцінках щодо ризикових статей фінансової звітності не перевищує 10 %. Характеризує відсутність інформаційних

ризиків та, на основі вибіркового спостереження, – порівнянність даних фінансової звітності з минулими звітними періодами.

Проілюструємо встановлення відповідності фінансової звітності другому зазначеному критерію (табл. 2.24).

Таблиця 2.24

Відносний показник необґрунтованих змін в облікових оцінках

№	Підприємство	Частка необґрунтованих змін в облікових оцінках щодо ризикових статей, %	Оцінка (0;1)
1	2	3	4
1.	ПАТ «НАК «Нафтогаз Україна»	0	1
2.	ПАТ «Укрнафта»	0	1
3.	ПАТ «Укргазвидобування»	15	0
4.	ПАТ «Криворізький залізорудний комбінат»	0	1
5.	ПРАТ «ПІВНГЗК»	0	1
6.	ПРАТ «ІНГЗК»	0	1
7.	ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат»	0	1
8.	НАК «Надра України»	0	1
9.	ПРАТ «ЗЗРК»	0	1
10.	ПРАТ «ЦГЗК»	5	1
11.	ПАТ «ОГХК»	5	1
12.	ПРАТ «ВК «Укрнафтобуріння»	5	1
13.	ПРАТ «Нафтогазвидобування»	5	1
14.	ПАТ «Південний ГЗК»	0	1
15.	ПраТ «Шахтоуправління «Покровське»	0	1
16.	ПраТ «Укргазвидобуток»	0	1
17.	ПАТ «Веско»	0	1
18.	ПРАТ «Природні ресурси»	0	1
19.	ДП «Артемсіль»	5	1

Джерело: складено автором на основі [1; 45].

Основними характеристиками зрозумілості є необтяжливість даних, їх чіткість та організований характер викладення інформації у фінансовій звітності та Примітках до неї. Сутність необтяжливості даними полягає в розкритті найсуттєвішої інформації в чіткий та простий спосіб. У нормативних актах та міжнародних документах необтяжливість доволі часто набуває статусу принципу, відповідно до якого повинна розкриватись інформація (Директива 2013/34/ЄС від

26.06.2013 про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язані з ними звіти певних типів компаній) [266]. Це стосується також не лише фінансової, а й нефінансової інформації (Директива 2014/95/ЄС, Керівництво зі складання нефінансової звітності (методика складання звітності з нефінансової інформації), затверджене Повідомленням Європейської комісії 2017/C/215/01) [267; 255]. Щодо чіткості та організованості представлення інформації, то доцільно її розкривати в такий спосіб, аби досягти максимальної зрозумілості (доповнення даних графіками та таблицями, що посилюють сприйняття інформації у фінансовій звітності). Забезпечення зрозумілості також зумовлює необхідність застосування загальноприйнятої та, за потреби, широковживаної спеціальної термінології (табл. 2.25). Пропонуємо доповнити систему критеріїв оцінки якості фінансової звітності таким: статті фінансової звітності відповідають затвердженій центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує політику у сфері бухгалтерського обліку (Міністерством фінансів України), Таксономії фінансової звітності.

Можливість перевірки передбачає те, що інформація, наведена у фінансовій звітності, може бути перевірена й підтверджена іншими незалежними експертами у сфері бухгалтерського обліку та звітності. Важливість цієї якісної характеристики полягає в тому, що вона допомагає користувачам набути впевненості в надійності інформації, яка розкривається у фінансовій звітності. На практиці доволі складно без внутрішньої звітності підприємства та доступу до фактів, які підтверджують факт здійснення господарських операцій, перевірити інформацію. Це належить до компетенції аудиторів. Тому пропонуємо вилучити із загального переліка цю характеристику.

Основним критерієм *своєчасності* інформації як підсилювальної характеристики доречності є вкладання в часові рамки, передбачені законодавством, проведення аудиту та отримання аудиторського висновка. З огляду на це пропонуємо включити такий критерій оцінки якості фінансової звітності: тривалість часу, необхідного на надання висновка незалежним аудитором у звітному періоді, відрізняється від минулорічного не більше ніж на

10 %. Це можна обґрунтувати тим, що збільшення часу вказує на зростання обсягу ключових питань аудиту, щодо яких є невпевненість у достовірності (табл. 2.25).

Таблиця 2.25

Критерії оцінки посилюючих якісних характеристик фінансової звітності

Якісні характеристики	Критерій оцінювання	Сутність
1	2	3
Порівнянність (зіставність)	Наявність інформації про зміни в обліковій політиці та їхній вплив на дані фінансової звітності (ПК1)	Можливість застосування даних фінансової звітності для проведення аналізу (методичні підходи до розкриття даних є однаковими, а тому такі дані можуть бути використані для аналізу)
	Частка необґрунтованих змін в облікових оцінках щодо ризикових статей фінансової звітності не перевищує 10 % (ПК2)	Відсутність інформаційних ризиків та, на основі вибіркового спостереження, – порівнянність даних фінансової звітності з минулими звітними періодами
Зрозумілість	Статті фінансової звітності відповідають затвердженій центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує політику у сфері бухгалтерського обліку (Міністерством фінансів України), Таксономії фінансової звітності (ЗК1)	Єдність термінології, використаної при підготовці фінансової звітності
Своєчасність	Тривалість часу, необхідного на надання висновка незалежним аудитором у звітному періоді, відрізняється від минулорічного не більше ніж на 10% (СК1)	Збільшення тривалості часу вказує на зростання обсягу ключових питань аудиту, щодо яких існує невпевненість у достовірності

Примітки. ПК – критерій порівнянності (зіставності); ЗК – критерій зрозумілості. СК – критерій своєчасності.

Джерело: розробка автора.

Аналіз дотримання підсилюючих якісних характеристик фінансової звітності показав, що в середньому звіти досліджуваної групи підприємств характеризуються рівнем відповідності в 60,53 %. При цьому підприємства, звіти яких характеризуються найвищим рівнем дотримання, становлять 31,58% (табл. 2.26).

Оцінка дотримання посилюючих якісних характеристик фінансової звітності підприємствами добувної промисловості

№	Підприємство	Бали за критеріями (від 0 до 1)		
		ПК	ЗК	СК
1	2	3	4	5
1.	ПАТ «НАК «Нафтогаз Україна»	1	1	1
2.	ПАТ «Укрнафта»	0,5	0	1
3.	ПАТ «Укргазвидобування»	0	1	0
4.	ПАТ «Криворізький залізорудний комбінат»	0,5	0	0
5.	ПРАТ «ПІВНІГЗК»	1	1	1
6.	ПРАТ «ІНГЗК»	0,5	1	0
7.	ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат»	0,5	1	0
8.	НАК «Надра України»	0,5	0	0
9.	ПРАТ «ЗЗРК»	0,5	1	0
10.	ПРАТ «ЦГЗК»	1	1	1
11.	ПАТ «ОГХК»	0,5	1	0
12.	ПРАТ «ВК «Укрнафтобуріння»	0,5	1	0
13.	ПРАТ «Нафтогазвидобування»	0,5	1	0
14.	ПАТ «Південний ГЗК»	0,5	0	0
15.	ПраТ «Шахтоуправління «Покровське»	0,5	0	1
16.	ПраТ «Укргазвидобуток»	1	1	1
17.	ПАТ «Веско»	1	1	1
18.	ПРАТ «Природні ресурси»	1	1	1
19.	ДП «Артемсіль»	0,5	0	0

Джерело: складено автором за даними [1; 45].

Другий етап методики – визначення показника якості фінансової звітності. Застосування принципів кваліметрії як методологічного підґрунтя оцінювання спрямовує на визначення кінцевого результату – показника якості об'єкта, тобто рівня його відповідності певним характеристикам та властивостям.

Для такої системи оцінювання якості фінансової звітності, як зазначалося, доцільно використати бінарну шкалу оцінювання «1/0». Базовою еталонною величиною для кожного показника є «1». Тому загальне середнє значення, що враховує отримані оцінки за кожним запропонованим показником, визначатиме рівень відповідності та дотримання вимог до якісної фінансової звітності. Відповідність фактичного стану дотримання якісних характеристик корисної

фінансової інформації дослідженими фінансовими звітами підприємств добувної промисловості оцінюється в 1 бал, невідповідність – 0 балів.

Порядок визначення показника якості фінансової звітності:

1) обчислення за кожною групою критеріїв середнього значення отриманих оцінок;

2) розрахунок показника якості фінансової звітності

$$I_{FRQ} = \sum_{i=1}^n a_i x_i \quad (2.4)$$

де I_{FRQ} – показник якості фінансової звітності підприємств;

x_i – середнє значення за i -ю групою критеріїв;

a_i – ваговий коефіцієнт i -ї групи критеріїв, що визначають ступінь їх внеску в показник;

n – кількість груп критеріїв (для цілей цього дослідження кількість груп показників дорівнює 5).

У розгорнутому вигляді наведена формула показника якості фінансової звітності (2.4) матиме вигляд:

$$I_{FRQ} = 0,35x_1 + 0,35x_2 + 0,1x_3 + 0,1x_4 + 0,1x_5 \quad (2.5)$$

де I_{FRQ} – показник якості фінансової звітності;

x_1 – середнє значення за групою критеріїв достовірності;

x_2 – середнє значення за групою критеріїв доречності;

x_3 – середнє значення за групою критеріїв зіставності (порівнянності);

x_4 – середнє значення за групою критеріїв зрозумілості;

x_5 – середнє значення за групою критеріїв своєчасності.

Вагові коефіцієнти отриманих середніх значень за групами критеріїв у межах показника в роботі обчислено за допомогою правила Фішберна, в основу якого покладено ранжування якісних характеристик корисної фінансової інформації в Концептуальній основі через їх поділ на фундаментальні та підсилуючі.

Результати розрахунку показника якості фінансової звітності на основі запропонованої системи критеріїв дотримання якісних характеристик наведено в табл. 2.27.

Таблиця 2.27

**Оцінка дотримання якісних характеристик фінансової звітності
підприємствами добувної промисловості**

№	Підприємство	Критерії релевантності (доречності) даних	Критерії достовірності	Критерії дотримання підсилюючих якісних характеристик (сумарне значення)	I_{FRQ}
1	2	3	4	5	6
1.	ПАТ «НАК «Нафтогаз Україна»	0,4	0,3	3,0	0,55
2.	ПАТ «Укрнафта»	0,7	0,7	1,5	0,64
3.	ПАТ «Укргазвидобування»	0,2	0,7	1,0	0,39
4.	ПАТ «Криворізький залізорудний комбінат»	0,2	0,3	0,5	0,25
5.	ПРАТ «ПІВНГЗК»	0,6	0,7	3,0	0,76
6.	ПРАТ «ІНГЗК»	0,2	0,7	1,5	0,47
7.	ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат»	0,2	0,7	1,5	0,47
8.	НАК «Надра України»	0,0	0,3	0,5	0,18
9.	ПРАТ «ЗЗРК»	0,2	0,7	1,5	0,47
10.	ПРАТ «ЦГЗК»	0,4	0,3	3,0	0,55
11.	ПАТ «ОГХК»	0,6	0,7	1,5	0,61
12.	ПРАТ «ВК «Укрнафтобуріння»	0,2	0,7	1,5	0,47
13.	ПРАТ «Нафтогазвидобування»	0,6	0,3	1,5	0,47
14.	ПАТ «Південний ГЗК»	0,0	0,3	0,5	0,18
15.	ПраТ «Шахтоуправління «Покровське»	0,4	0,3	1,5	0,32
16.	ПраТ «Укргазвидобуток»	0,4	0,3	3,0	0,55
17.	ПАТ «Веско»	0,4	0,3	3,0	0,55
18.	ПРАТ «Природні ресурси»	0,6	0,7	3,0	0,76
19.	ДП «Артемсіль»	0,0	0,3	0,5	0,18

Джерело: складено автором.

На рис. 2.7. відображено розподіл підприємств за рівнем якості фінансової звітності, який характеризується показником якості фінансової звітності, що розраховується за формулою (2.5).

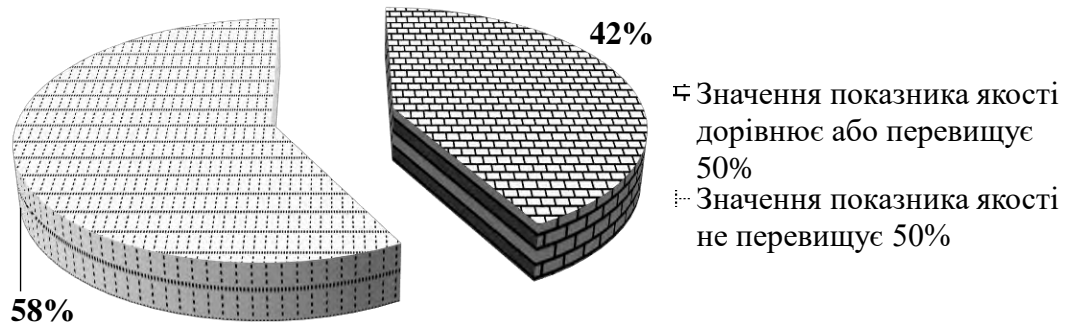


Рис. 2.7. Розподіл досліджуваних підприємств за рівнем якості фінансової звітності, %.

Джерело: складено автором.

Зауважимо: аналіз прибутковості підприємств, фінансова звітність яких досліджувалась, показав, що в групу підприємств із низьким значенням показника I_{FRQ} увійшли, з-поміж інших, також суб'єкти з одними із найвищих показників прибутку. Це свідчить на користь того, що існує ризик, пов'язаний із якістю даних, що наводяться у фінансовій звітності таких підприємств (табл. 2.28).

Таблиця 2.28

Розподіл підприємств досліджуваної групи за рівнем якості фінансової звітності та величиною прибутку, отриманого у 2017 р.

№	Підприємство	I_{FRQ}	Тип аудиторського висновка	Прибуток, тис. грн	Темп приросту прибутку порівняно із 2016 роком, %
1	2	3	4	5	6
1.	НАК «Надра України»	0,18	Думка із застереженням	638	+109,87
2.	ДП «Артемсіль»	0,18	Думка із застереженням	212 964,00	+127,00
3.	ПАТ «Південний ГЗК»	0,18	-	8 990 640,00	+52,29
4.	ПАТ «Криворізький залізорудний комбінат»	0,25	-	1 864 356,00	+122,37

Продовження табл. 2.28

1	2	3	4	5	6
5.	ПрАТ «Шахтоуправління «Покровське»	0,32	Негативна думка	2 008 075,00	-*
6.	ПАТ «Укргазвидобування»	0,39	Думка із застереженням	30 472 509,00	+155,65
7.	ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат»	0,47	Позитивний	-13 220 929,00	-**
8.	ПРАТ «ЗЗРК»	0,47	-	1 286 073,00	+196,02
9.	ПРАТ «ВК «Укрнафтобуріння»	0,47	Позитивний	1 952 999,00	+103,41
10.	ПРАТ «ІНГЗК»	0,47	Позитивний	5 711 260,00	-*
11.	ПРАТ «Нафтогазвидобування»	0,47	-	6 715 522,00	+24,08
12.	ПрАТ «Укргазвидобуток»	0,55	Позитивний	227 214,00	+155,78
13.	ПАТ «Веско»	0,55	Думка із застереженням	555 953,00	+48,57
14.	ПРАТ «ЦГЗК»	0,55	Думка із застереженням	2 709 012,00	+22,09
15.	ПАТ «НАК «Нафтогаз Україна»	0,55	Думка із застереженням	39 330 152,00	+48,25
16.	ПАТ «ОГХК»	0,61	Думка із застереженням	443 714,00	-31,07
17.	ПАТ «Укрнафта»	0,64	Умовно-позитивний	101 771,00	-*
18.	ПРАТ «Природні ресурси»	0,76	Позитивний	1 067 523,00	+33,46
19.	ПРАТ «ПІВНГЗК»	0,76	Позитивний	7 791 826,00	+115,65

Примітка.

*у минулому звітному періоді підприємство понесло збитки.

** сума збитків підприємства в абсолютному вираженні зросла у 4,87 рази.

Джерело: складено автором за даними [1; 45].

Згідно з біхевіористичною теорією бухгалтерського обліку, наведені в табл. 2.28 дані можуть слугувати свідченням на користь того, що з метою представлення високого рівня прибутковості діяльності підприємства нехтують якістю розкриття даних, зокрема в частині їх достовірності.

Використання кількісних та якісних методів аналізу для оцінювання якості фінансової звітності, проведеного на прикладі підприємств добувної промисловості, є дієвим інструментом встановлення відповідності даних переліку якісних характеристик, встановлених Концептуальною основою. Запропонована методика може бути використана під час аудиту фінансової звітності або виконання аудитором завдання із надання впевненості як інструмент підвищення надійності даних для прийняття управлінських рішень зовнішніми користувачами.

2.4. Оцінювання інфраструктури складання фінансової звітності

Оцінка впливу зовнішніх передумов на складання фінансової звітності має на меті визначити вплив чинників, що не залежать від менеджменту підприємства. До таких чинників належать повнота та достатність нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, ефективність системи професійної підготовки і підвищення кваліфікації персоналу, якість надання аудиторських послуг. Як було визначено в першому розділі роботи, зазначені чинники є елементами інфраструктури складання фінансової звітності, створення яких забезпечується, в залежності від моделі регулювання бухгалтерського обліку в країні, або державним органом, або незалежною професійною організацією.

У міжнародній практиці спроможність регулятора забезпечувати складання підприємствами високоякісної фінансової звітності визначається як певний потенціал. Для його оцінки застосовуються різні методика, за результатами яких складаються відповідні звіти.

Серед згаданих методик: Обстеження дотримання стандартів та кодексів (Observance of Standards and Codes); Програма оцінки фінансового сектору (Financial Sector Assessment Program, FSAP); Оцінка облікових стандартів із позицій фінансової стійкості (Assessment of Accounting Standards from a Financial Stability Perspective), Інструмент розвитку бухгалтерського обліку (Accounting Development Tool, ADT) та інші ініціативи (табл. 2.29) [237; 279; 328].

**Міжнародні ініціативи у сфері оцінювання зовнішніх передумов
складання фінансової звітності**

№	Міжнародна організація	Назва ініціативи	Мета оцінювання
1	2	3	4
1.	ISAR UNCTAD	Інструмент розвитку бухгалтерського обліку (Accounting Development Tool, ADT)	Орієнтир для стейкхолдерів та державних регуляторів у визначенні поточного рівня розвитку системи бухгалтерського обліку країни задля виявлення проблемних аспектів та визначення пріоритетних напрямів подальшого розвитку інфраструктури високоякісної фінансової звітності
2.	Міжнародний валютний фонд	Програма оцінки фінансового сектору (Financial Sector Assessment Program, FSAP)	Оцінка дотримання міжнародних стандартів фінансового сектору
3.	Міжнародний валютний фонд	Обстеження дотримання стандартів та кодексів (Observance of Standards and Codes)	Оцінка того, як країни дотримуються визначених стандартів та кодексів, визнаних світовою спільнотою, що охоплюють 12 сфер, пов'язаних із діяльністю МВФ і Світового банку, серед яких: бухгалтерський облік, аудит, попередження відмивання коштів та фінансування тероризму, банківський нагляд, корпоративне управління, розповсюдження статистичних даних, прозорість у податково-бюджетній сфері, фінансова несаможітність і права кредиторів, платіжні системи, регулювання цінних паперів
4.	Європейський центральний банк	Оцінка облікових стандартів з позицій фінансової стійкості (Assessment of Accounting standards from a financial stability perspective, European Central Bank, Eurosystem)	Проведення аналізу результатів застосування МСФЗ та наслідків цього для банківського сектору та інших фінансових установ у контексті забезпечення фінансової стабільності

Джерело: складено автором на основі [237; 279; 328].

Звіт за результатами Обстеження стандартів та кодексів МВФ містить оцінку дотримання та імплементації на законодавчому рівні встановленого

переліку стандартів та кодексів, які визнані на міжнародному рівні, країнами світу (див. табл. 2.29) [48].

Програма оцінки фінансового сектору покликана здійснювати оцінку дотримання міжнародних стандартів фінансового сектору, які узагальнюються у Звіті країн із обстеження стандартів та кодексів, та є добровільною ініціативою для держав. Оцінювання, що проводиться відповідно до цієї Програми, переважно спрямоване на середньо- та довгострокові потреби розширення та посилення фінансового сектору, виявлення ключових «слабких» місць, які впливають на його внесок у довготермінове зростання та соціальний розвиток. Оцінка може охоплювати такі сфери: потреби інфраструктури; огляд; державна політика, що впливає на його функціонування; вплив нерозвинутого фінансового сектору на фінансову стійкість; довгострокові реформи. Особливо важливим таке оцінювання є для країн із низьким рівнем економічного розвитку.

Упродовж останніх років однією з найпоширеніших методик оцінки потенціалу держави у створенні сприятливих умов для якісного розкриття підприємствами інформації є методика, розроблена ISAR UNCTAD, – ADT.

Оцінка зовнішніх передумов складання високоякісної фінансової звітності може бути здійснена за допомогою *Інструменту удосконалення бухгалтерського обліку (Accounting Development Tool)*, методика якого розроблена та запропонована до використання Міжурядовою робочою групою експертів з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності Конференції ООН з торгівлі та розвитку. Метою цієї методики є оцінка загального середовища у сфері підготовки корпоративної звітності через поділ оцінювання на окремі блоки. Основними напрямками оцінювання згідно з досліджуваною методикою є такі компоненти: А – нормативно-правова база; В – інституціональна основа; С – кадровий потенціал; D – процес зміцнення потенціалу та додаток, що стосується особливостей бухгалтерського обліку в державному секторі. Особливістю такого оцінювання й аналізу рівня інституціонального забезпечення сфери бухгалтерського обліку та звітності є поєднання вказаної методики з експертним оцінюванням [230].

Цю міжнародну методику оцінювання потенціалу у сфері підготовки фінансової звітності було запропоновано з метою надання допомоги країнам – членам ООН у розбудові систем бухгалтерського обліку та звітності й визначення «слабких місць» і пріоритетних напрямів дій.

Розглянемо детальніше перелік показників щодо кожного з компонентів. Компонент А присвячений питанням нормативно-правового забезпечення підготовки корпоративної звітності (у т. ч. фінансової). Цей компонент включає такі показники:

- А.1. Фінансова звітність та оприлюднення інформації;
- А.2. Аудит;
- А.3. Екологічна, соціальна та управлінська звітність;
- А.4. Вимоги до корпоративної звітності: забезпечення, моніторинг дотримання та контроль;
- А.5. Сертифікація аудиторів;
- А.6. Корпоративне управління;
- А.7. Етика;
- А.8. Перевірка, дисциплінарні заходи та оскарження [231].

За допомогою питань компонента В оцінюється інституціональна основа складання звітності, яка включає такі показники оцінювання (в розрізі інституційних аспектів):

- В.1. Стандарти фінансової звітності;
- В.2. Стандарти аудиту;
- В.3. Екологічна, соціальна та управлінська звітність;
- В.4. Забезпечення, моніторинг та дотримання вимог;
- В.5. Регулювання аудиту;
- В.6. Координація;
- В.7. Етика;
- В.8. Професійна організація бухгалтерів [231].

Компонент С містить питання, що стосуються кадрового потенціалу країни у сфері забезпечення підготовки та представлення корпоративної звітності:

- С.1. Професійна освіта та підготовка;
- С.2. Професійна кваліфікація і загальний рівень освіти;
- С.3. Оцінка професійних здібностей і кваліфікації;
- С.4. Вимоги до практичного досвіду;
- С.5. Постійне підвищення кваліфікації;
- С.6. Передова та спеціалізована підготовка після початкового здобуття кваліфікації;
- С.7. Регулятивні та інші органи у системі підготовки звітності;
- С.8. Вимоги до молодших бухгалтерів [231].

У рамках пілотного проекту в Україні у 2013 р. (повторно у 2016 р.) було проведено перше оцінювання інституціонального середовища бухгалтерського обліку та звітності за допомогою Інструменту удосконалення бухгалтерського обліку. Результати повторного обстеження наведено в табл. 2.30.

Таблиця 2.30

Результати загальної оцінки потенціалу України в галузі підготовки високоякісної звітності станом на 2016 р.

Компонент	Оцінка
А «Нормативно-правова база»	0,65
В «Інституційна структура»	0,61
С «Кадровий потенціал»	0,92
Разом	0,73

Джерело: складено автором за даними [231].

Фахівцями UNCTAD-ISAR було відзначено, що в країнах із транзитивною економікою існує ряд проблемних питань, які потребують вирішення. Проте будь-яке реформування потребує чіткої інформаційної-аналітичної бази даних, яка відображає стан системи до реформування і після запровадження змін, внесених впродовж процесу удосконалення. З цією метою було розроблено Інструмент удосконалення бухгалтерського обліку, структура якого є такою: система розвитку бухгалтерського обліку та оцінювальна анкета (містить докладні питання про істотні елементи ефективної облікової моделі).

На нашу думку, доцільно використовувати ADT із певною періодичністю на рівні держави як інструмент моніторингу ефективності реалізації державної політики й передумов у сфері бухгалтерського обліку та звітності. Також вважаємо за необхідне включити до сфери охоплення ADT узагальнені результати оцінки якості фінансової звітності підприємств України у розрізі галузей. На теперішньому етапі здійснення подібного моніторингу є важливим, оскільки сфера бухгалтерського обліку та звітності перебуває в процесі реформування. Наприклад, суттєвих змін зазнає величина оцінки компонента А, блоку А.3 «Екологічна, соціальна та управлінська звітність», яка, за попередніми розрахунками, збільшується з 15 до 82 %. Це пов'язано з тим, що блок питань А.3 присвячено нормативно-правовому регулюванню розкриття інформації щодо впливу підприємства на навколишнє середовище, соціум та питання управління. У світлі імплементації положень європейського законодавства (Директива 2013/34/ЄС, Директива 2014/95/ЄС) у вітчизняне нормативно-правове поле внесено ряд змін, пов'язаних із запровадженням нефінансового звітування підприємств, зокрема звіту про управління [174].

Використання узагальненої інформації щодо оцінки передумов складання фінансової звітності та її якості сприятиме розв'язанню таких проблем: недостатня порівнянність звітних даних, низький рівень якості інформації, недосконалий механізм відстеження зміни якості звітування підприємствами на державному рівні та забезпечення дотримання суб'єктами вимог до звітності при її укладанні.

Мета ADT – слугувати орієнтиром для стейкхолдерів та державних регуляторів у визначенні поточного рівня розвитку системи бухгалтерського обліку країни з метою виявлення проблемних аспектів і встановлення пріоритетних напрямів подальшого розвитку інфраструктури високоякісної фінансової звітності. Крім фінансової сфери, оцінювальна анкета охоплює також звітування про нефінансові сторони діяльності підприємства (соціальну, екологічну звітність та звітність з корпоративного управління).

Варто зауважити, що анкета є інструментом кількісної оцінки. Основне її завдання – проведення самостійної оцінки на рівні країни. Інформаційна база анкети: міжнародні стандарти та широко застосовувані ініціативи у сфері фінансового і нефінансового звітування.

Розглянемо детальніше методичні аспекти застосування ADT.

В Анкеті використано бінарний тип запитань («так = 1, ні = 0»). Запропонована методика забезпечує виконання послідовного тесту, оцінка за яким становить 100 % для кожної із встановлених сфер. Кількість показників і питань може бути змінена, якщо є додаткові пропозиції, що стосуються питань і показників. Для вимірювання кожного показника використовується формула:

$$A_i = \sum(Y/CL)/Q_i, \quad (2.6)$$

де Y = так, або позитивна відповідь, яка має значення 1 для кожного показника (негативна відповідь має значення 0);

Q = кількість запитань для показника;

i = від показника 1 до показника i відповідного основного компонента;

CL = контрольний перелік запитань, що стосуються окремих складових цього основного компонента; якщо контрольного переліку запитань немає, $CL = 1$, тому що є тільки одне запитання пов'язане з цією проблемою [230].

З урахуванням наведеної інформації можна зробити висновок, що методика ЮНКТАД (Інструмент розвитку бухгалтерського обліку) є найповнішою для оцінки ефективності зовнішніх передумов фінансового та нефінансового звітування в країні.

До внутрішніх передумов складання якісної фінансової звітності, як визначено у попередньому розділі, належать організація бухгалтерського обліку та система внутрішнього контролю. Ефективність цих передумов є чинником, що впливає на якість облікової інформації та фінансової звітності.

Методики оцінки якості фінансової звітності та облікової інформації, що ґрунтуються на застосуванні внутрішніх джерел та спрямовані на задоволення відповідних потреб керівництва підприємства, застосовують як кількісні, так і якісні засоби. Прикладом такої оцінки є методика, розроблена Є. С. Соколовою.

Модель оцінки якості облікової інформації, розроблена Є. С. Соколовою, враховує фактичні дані, що відображають дотримання якісних характеристик, обраних автором для аналізу: зіставність, зрозумілість, доречність та надійність. Кількісними показниками автором визначено коефіцієнти викривлення, впливу, доступності та єдності методології [202, с.190].

Загальна оцінка якості облікової інформації для моделі Є. С. Соколової розраховується за допомогою комплексного показника K :

$$K = \sum_{j=1}^q \sum_{i=1}^n X_{ij} P_j \quad (2.7)$$

де X_{ij} – показник якості (один із зазначених вище коефіцієнтів);

i – порядковий номер облікового показника в системі облікових показників;

j – порядковий номер групи облікових показників;

P_j – вагові коефіцієнти кожної групи показника [202, с. 234].

Беззаперечною перевагою цього методу є те, що весь обліковий процес підприємства підлягає оцінці в системі ранжування основних показників фінансово-господарської діяльності суб'єкта відповідно до потреб користувачів. Однак у контексті поставленого нами завдання щодо розроблення методичного забезпечення оцінки внутрішнього середовища складання фінансової звітності (передумов та чинників) подібна методика є неповною, оскільки не враховує особливості впливу такого важливого чинника, як ефективність внутрішнього контролю.

Методом, що дає змогу оцінити рівень впливу та значення якості облікової інформації як результативного показника, може бути факторний аналіз, розвиток якого припадає на початок ХХ століття та який спочатку слугував інструментом досліджень у сфері психології [291]. Основною перевагою цього методу є те, що результати, отримані в ході його застосування, становлять основу формулювання наукових гіпотез щодо взаємозв'язку між результативним показником (якістю облікової інформації) та чинниками, які впливають на нього. Водночас за допомогою факторного аналізу може бути підтверджена наукова гіпотеза про наявність взаємозв'язку між якістю облікової інформації та звітності й

ефективністю організації бухгалтерського обліку та системи внутрішнього контролю.

Факторний аналіз як інструмент вимірювання впливу чинників на якість облікової інформації доволі поширений в економічній літературі. Наприклад, Б. А. Засадний запропонував адитивну модель факторного аналізу якості облікової інформації, що охоплює рівень дотримання вимог законодавства, додержання облікової політики, системи внутрішнього контролю, використання програмного забезпечення, кваліфікації працівників бухгалтерської та контрольної служб, зацікавленості керівництва в наданні якісної облікової інформації [62, с. 852].

В умовах вивчення характеру та сили впливу чинників внутрішнього середовища складання фінансової звітності застосування факторного аналізу дасть змогу підтвердити наукову гіпотезу про тісний взаємозв'язок між якістю фінансової звітності та впливом зазначених чинників.

Результативним показником моделі факторного аналізу є якість облікової інформації як основа фінансової звітності (рис. 2.8.).



Рис. 2.8. Критерії оцінювання складових моделі факторного аналізу якості облікової інформації.

Джерело: складено автором.

Розглянемо детальніше показники всередині кожної групи критеріїв оцінки ефективності організації бухгалтерського обліку.

До критеріїв групи **«Організація роботи облікового персоналу»** входять: затвердження регламентів роботи бухгалтерської служби та її працівників; дотримання кваліфікаційних вимог, встановлених законодавством України до головного бухгалтера, і наявність вимог до працівників облікової служби; підвищення значення етичної складової роботи (табл. 2.31).

Показники, що стосуються етичної складової персоналу, повинні відображати особливості наведення інформації про проходження спеціалізованих тренінгів із професійної етики, дотримання кодексу корпоративної етики підприємства. Кваліфікаційні вимоги до персоналу, оцінюються через визначення показників, які охоплюють такі дані: наявність вищої професійної освіти укладачів фінансової звітності; наявність сертифікації міжнародного зразка у головного бухгалтера; встановлення вимог до досвіду роботи на відповідних ділянках бухгалтерського обліку для працівників бухгалтерської служби підприємства; підвищення кваліфікації; членство представників бухгалтерії у професійних об'єднаннях та організаціях.

Критерії групи **«Техніка ведення бухгалтерського обліку»** мають охоплювати такі факти: затвердження документів, які регламентують ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, форму обліку та, за необхідності, залучення зовнішніх експертів для вирішення окремих стратегічних питань, пов'язаних зі зміною форми обліку або переходом на МСФЗ (див. табл. 2.31).

Критерії групи **«Методичне забезпечення бухгалтерського обліку»** висвітлюють наявність чітко визначених аспектів ведення бухгалтерського обліку в частині методів оцінки, облікових процедур, якщо стандартами або іншими нормативними документами передбачено кілька варіантів (див. табл. 2.31).

Інтерпретація результатів застосування зазначеної моделі є джерелом інформації для керівництва підприємства щодо особливостей та проблемних аспектів процесу звітування в умовах побудови системи управління якістю на підприємстві (див. табл. 2.31).

Критерії оцінювання ефективності організації бухгалтерського обліку

Група критеріїв	Критерії
1	2
1. Організація роботи облікового персоналу	<p>1.1. Наявність на підприємстві таких затверджених регламентів:</p> <ul style="list-style-type: none"> – наказ про організацію бухгалтерського обліку; – порядок приймання на роботу головного бухгалтера; – порядок приймання на роботу працівників бухгалтерської служби; – посадова інструкція головного бухгалтера підприємства; – посадові інструкції працівників бухгалтерської служби підприємства <p>1.2. Дотримання кваліфікаційних вимог до персоналу, зайнятого в обліковому процесі:</p> <ul style="list-style-type: none"> - відповідність головного бухгалтера (особливо, коли досліджуване підприємство становить суспільний інтерес) вимогам п. 7 ст. 8 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»; - наявність вищої освіти у працівників бухгалтерської служби; - сертифікація за міжнародними стандартами; - проходження підвищення кваліфікації працівників бухгалтерської служби; - членство працівників бухгалтерської служби у громадських професійних об'єднаннях бухгалтерів <p>1.3. Забезпечення етичної складової роботи працівників, зайнятих в обліковому процесі:</p> <ul style="list-style-type: none"> – наявність зафіксованих порушень етичних принципів; – проведення атестації на знання Кодексу професійної етики бухгалтерів; – підвищення кваліфікації працівників у сфері професійної етики
2. Техніка ведення бухгалтерського обліку	<p>2.1. Наявність на підприємстві затвердженого наказу про облікову політику.</p> <p>2.2. Наявність затверджених на підприємстві:</p> <ul style="list-style-type: none"> – робочого плану рахунків; – форм нетипових первинних документів; – графіка документообігу; – переліку посадових осіб із правом підпису документів, пов'язаних із відпуском товарно-матеріальних цінностей; – переліку матеріально відповідальних осіб; – порядку та термінів проведення інвентаризації; – порядку здавання та термінів зберігання документів у архіві та ін. <p>2.3. Залучення зовнішніх консультантів для вирішення питань, пов'язаних зі змінами в обліковій політиці або переходом на МСФЗ (у разі потреби).</p> <p>2.4. Автоматизація бухгалтерського обліку на підприємстві</p>

1	2
3. Методичне забезпечення бухгалтерського обліку	3.1. Наявність структурного розділу в положенні про облікову політику, де визначено методи оцінки, облік і методичні процедури, стосовно яких МСФЗ/П(С)БО та інші нормативно-правові документи передбачають кілька варіантів

Джерело: складено автором на основі [145, с. 283-285].

Для оцінки ефективності організації внутрішнього контролю як чинника, що впливає на якість фінансової звітності, запропоновано використовувати критерії, визначені методикою, розробленою Американським інститутом сертифікованих публічних бухгалтерів (American Institute of Certified Public Accountants, АІСРА), до яких належать: компетентність персоналу, раціональність розподілу посадових обов'язків, дотримання формальних процедур, здійснення фізичного контролю за активами та документацією, організація системи внутрішнього контролю [153, с. 6].

Спираючись на отримані результати дослідження стосовно виокремлення чинників, що впливають на якість облікової інформації як основи фінансової звітності, доцільно розглянути детальніше особливості побудови факторної моделі. Результативним показником такої моделі є якість облікової інформації, основними чинниками, що впливають на результативний показник, – ефективність організації бухгалтерського обліку та системи внутрішнього контролю.

Видом факторної моделі, на основі якої проводяться вимірювання та аналіз впливу чинників на якість облікової інформації, є адитивна. Її сутність полягає в тому, що результативний показник являє собою алгебраїчну суму факторних показників:

$$y = ax_1 + bx_2 \quad (2.8)$$

де a, b – вагові коефіцієнти;

x_1 – ефективність організації бухгалтерського обліку;

x_2 – ефективність системи внутрішнього контролю.

Ваговим коефіцієнтам у роботі присвоєно значення 0,5. Це пов'язано з тим, що відповідні складові моделі є рівнозначними за рівнем впливу на якість

фінансової звітності. Показники, покладені в основу факторної моделі, обчислюються на підставі експертних оцінок за бінарною шкалою. Рівень деталізації критеріїв оцінки організації бухгалтерського обліку та системи внутрішнього контролю дає змогу проаналізувати, за рахунок яких чинників забезпечується ефективність.

Застосування методу факторного аналізу для оцінки впливу ефективності організації бухгалтерського обліку та системи внутрішнього контролю на якість облікової інформації є інструментом внутрішнього аудиту, що дає змогу здійснювати аналіз поточного стану середовища складання фінансової звітності, створеного на підприємстві.

Дослідження підходів до аналізу повноти та достатності внутрішніх передумов складання фінансової звітності продемонструвало відсутність єдиного підходу. Це зумовлено насамперед особливостями системи управління якістю на підприємстві, її цілями та завданнями. Проте, як показує практика, найбільш поширеним методом є факторний аналіз.

Висновки до розділу 2

Дослідження методичного інструментарію оцінки якості фінансової звітності дало можливість зробити такі висновки:

1. Аналіз основних методик оцінки якості фінансової звітності дав змогу поділити їх на такі основні групи: методики кількісного оцінювання; методики якісного оцінювання; методики, в основу яких покладено як кількісні, так і якісні методи.

2. Компаративний аналіз методик встановлення достовірності даних фінансової звітності як однієї з фундаментальних якісних характеристик (моделі Беніша та моделі Монт'є) показав, що модель Беніша є більш комплексною та

інформативною з точки зору управління якістю. Застосування зазначеної моделі при оцінці достовірності даних фінансової звітності є ефективним через виявлення факту маніпулювання.

3. Аналіз найпоширеніших методик оцінювання якості фінансової звітності зарубіжних та вітчизняних авторів показав таке:

– методичні підходи спрямовані на оцінку якості фінансової звітності в різних її проявах (як відповідність нормам і правилам ведення бухгалтерського обліку та складання звітності; як задоволення інформаційних потреб користувачів звітних даних);

– оцінювання окремих компонентів та властивостей фінансової звітності й облікової інформації за різними методиками свідчить про відсутність комплексної методики оцінки якості фінансової звітності;

– показники та критерії, покладені в основу оцінки, мають загальний та достатньо суб'єктивний характер і можуть бути використані лише в комплексі з детальним аналізом додаткових інформаційних джерел.

4. Для забезпечення більшої прозорості й об'єктивності результатів оцінки якості фінансової звітності обґрунтовано доцільність застосування ризик-орієнтованого підходу. Це дасть змогу підвищити ефективність управління інформаційними ризиками з боку користувачів даних звітності. Вказаний підхід набув відображення через запропонований алгоритм, сутність якого полягає у визначенні суттєвості зміни окремих статей фінансової звітності, що характеризують, з одного боку, галузеві ризики діяльності суб'єкта, а з другого – інформаційні ризики користувачів.

5. Запропоновано методику оцінки якості фінансової звітності як інструмент аудиту, методологічним підґрунтям якої став гносеологічний зміст сутності категорії «якість фінансової звітності» як сукупної властивості, що характеризується відповідністю певним характеристикам. Методика охоплює два основних етапи:

перший етап – встановлення критеріїв, що характеризують дотримання якісних характеристик;

другий етап – визначення синтетичного показника якості фінансової звітності.

6. Порівняльний аналіз методик оцінки зовнішнього середовища складання фінансової звітності засвідчив, що найповнішою з них є Інструмент розвитку бухгалтерського обліку (Accounting Development Tool, ADT) – методика, розроблена UNCTAD-ISAR. Періодичне обстеження зовнішніх передумов складання фінансової звітності за цією методикою сприятиме усуненню недоліків та прогалин у регулюванні підготовки фінансової звітності, що складається підприємствами.

7. Багатокомпонентність внутрішніх передумов та чинників, що впливають на якість фінансової звітності зумовлює необхідність застосування методу факторного аналізу в дослідженні впливу названих чинників (ефективність організації бухгалтерського обліку та системи внутрішнього контролю) на якість облікової інформації та фінансової звітності. На розвиток цього в розділі запропоновано загальний алгоритм проведення такого аналізу, задля чого розроблено систему критеріїв оцінки складових кожного чинника.

Основні результати розділу опубліковані в наукових працях автора [28; 94; 97; 101; 110; 111; 157].

РОЗДІЛ 3

ОРГАНІЗАЦІЯ ОЦІНКИ ЯКОСТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВ

3.1. Оцінка якості фінансової звітності як завдання з надання впевненості

За своєю суттю оцінка якості фінансової звітності є одним із завдань аудитора з надання впевненості. Зазначене підтверджується гносеологічною сутністю якості фінансової звітності як сукупної властивості, що характеризує рівень інформаційної корисності для користувачів.

Міжнародною концептуальною основою завдань із надання впевненості виокремлюються такі елементи завдання:

- тристоронні відносини;
- прийнятний предмет перевірки;
- належні критерії;
- достатні й прийнятні докази;
- письмовий звіт [125].

Під елементом «тристоронні відносини» слід розуміти участь трьох сторін: аудитора (фахівця-практика), відповідальної особи та визначених користувачів. В оцінці якості фінансової звітності відповідальною особою є, власне, керівник підприємства, на якого, за ст. 8 Розділу III Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV, покладається обов'язок із організації ведення бухгалтерського обліку та складання звітності. До користувачів інформації щодо результатів оцінювання якості як елемента тристоронніх відносин належать користувачі, перелік яких визначено Концептуальною основою: інвестори, позикодавці, інші кредитори [174].

Головними умовами визнання предмета перевірки прийнятним згідно з Міжнародною концептуальною основою завдань з надання впевненості є:

можливість його послідовної оцінки чи встановлення за певним переліком критеріїв;

можливість зібрання відповідних доказів для підтвердження висновку про достатню або обмежену впевненість [125].

З огляду на основні положення запропонованої у другому розділі дисертації методики оцінювання якості фінансової звітності, можна стверджувати, що відповідність цієї звітності переліку якісних характеристик є умовою її визнання як предмета, прийнятного до перевірки.

Наступним елементом завдання з надання впевненості є наявність належних критеріїв – контрольних показників, за якими проводиться оцінювання, що за своєю суттю можуть бути формальними (норми МСФЗ або П(С)БО). Критерії встановлення відповідності фінансової звітності якісним характеристикам корисної фінансової інформації, запропоновані в методиці автора, є контрольними показниками, що мають формальний та неформальний характер. Під формальними слід розуміти критерії, які затверджуються законодавчими вимогами, під неформальними – розроблені аудитором (див. табл. 2.21, 2.24, 2.28).

Міжнародною концептуальною основою завдань з надання впевненості визначається, що на критеріях, які мають вузький конкретний характер (наприклад, галузевий), може ґрунтуватися формування звіту з надання впевненості, котрий представляється лише конкретним користувачам.

Оскільки критерії оцінювання, запропоновані в методиці, розробленій автором, є загальними, результати такого оцінювання можуть бути доступними й іншим користувачам, крім основних [125]. Тобто такий звіт з надання впевненості, предмет якого становить оцінка якості фінансової звітності, може оприлюднюватись разом із аудиторським висновком, котрим підтверджується достовірність даних звітності.

Подібна практика в Україні вже існує. Так, п. 13 розділу III Порядку надання звітності фінансовими компаніями, фінансовими установами –

юридичними особами публічного права, довірчими товариствами, а також юридичними особами – суб'єктами господарювання, які за правовим статусом не є фінансовими установами, але мають передбачену законами та нормативно-правовими актами Держфінпослуг або Нацкомфінпослуг можливість надавати послуги з фінансового лізингу, визначається склад документів, що підтверджують достовірність і повноту даних річного фінансового звіту вказаних суб'єктів: аудиторський звіт щодо річної фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності; звіт про надання впевненості щодо звітних даних за рік [180]. Проте умови розвитку економічних відносин у контексті пріоритету стійкості характеризуються підвищеною зацікавленістю з боку значної кількості користувачів до даних фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес. Тому доцільно доповнити нормативно-правові акти, якими регламентується порядок представлення річної звітності та документів, що підтверджують її, вимогами в частині виконання завдання з надання впевненості в якості фінансової звітності та оприлюднення його результатів всіма названими суб'єктами суспільного інтересу (їх перелік визначено ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»), зокрема: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (п. 3 ст. 14), Порядок подання фінансової звітності (п. 2) [174; 167].

Таким чином, віднесення оцінки якості фінансової звітності до складу завдань з надання впевненості, що виконуються аудитором, зумовлює необхідність розгляду основних етапів його виконання та розроблення робочих документів аудитора.

Вивчення економічної літератури з питань структуризації етапів проведення аудиту та завдань із надання впевненості показало, що відмінності за організаційною складовою (послідовністю етапів) є несуттєвими, а найбільш поширена така класифікація етапів виконання завдань: підготовчий етап; основний етап; завершальний етап.

Головні відмінності від етапів аудиту фінансової звітності полягають у їх змістовому наповненні, алгоритмі проведення, меті, завданнях, робочих

документах аудитора, що виконує завдання з надання впевненості [6; 156, с. 183; 193, с. 75].

Розглянемо змістове наповнення кожного з етапів оцінки якості фінансової звітності як завдання з надання впевненості.

Підготовчий етап, окрім аудиту чи огляду історичної фінансової інформації, включає такі елементи: укладення договору із замовником послуги, формування листа-зобов'язання з чітко окресленими завданнями в рамках досліджуваного предмета.

Окремі автори пропонують перед укладенням угоди щодо виконання завдання з надання впевненості сформуванню додатковий робочий документ, яким ідентифікуються основні елементи зазначеного завдання, базуючись на класифікаційних ознаках завдань, наведених у Міжнародній концептуальній основі завдань з надання впевненості [6].

Так, автор І. І. Андрощук запропонувала проект робочого документа «Ідентифікація елементів оцінки якості фінансової звітності як завдання з надання впевненості» в рамках проведення підготовчого етапу, в якому узагальнено інформацію щодо основних елементів завдання [6, с. 176].

Для цілей цього дослідження розглянемо на підставі підходу, запропонованого І. І. Андрощук, цей проект.

Вхідним завданням із надання впевненості є звернення керівництва підприємства, що становить суспільний інтерес, до аудиторської фірми (незалежного аудитора) з проханням здійснити оцінку якості фінансової звітності з метою розміщення інформації для основних користувачів (наприклад, інвесторів або на виконання законодавчих вимог).

Основними процедурами ідентифікації елементів завдання з надання впевненості є: опитування, співбесіда із замовниками, дослідження організаційної структури, галузі діяльності підприємства, вивчення внутрішніх організаційних регламентів діяльності підприємства у сфері ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

На підготовчому етапі аудитор ознайомлюється зі специфікою діяльності суб'єкта – замовника виконання завдання з надання впевненості щодо якості фінансової звітності.

У табл. 3.1 наведено структуру проекту робочого документа аудитора для виконання завдання з надання впевненості щодо якості фінансової звітності. Принцип її побудови полягає в тому, що кожен елемент завдання характеризується рядом даних, які мають альтернативний характер і вибір яких відповідно до особливостей діяльності досліджуваного підприємства є різним.

Робочий документ складається з п'яти основних елементів, які охоплюють інформацію щодо:

- тристоронніх відносин (користувачі результатів виконання завдання; суб'єкт проведення подібної оцінки на підприємстві);
- прийнятності предмета перевірки (вид інформації, що підлягає оцінці; мета завдання; ступінь охоплення об'єктів);
- методики реалізації завдання (тип результативної інформації, характер отриманого результату);
- критеріїв оцінювання (стан та суб'єкт їх розроблення; джерела та цільова спрямованість критеріїв);
- результатів виконання завдання (форма, в якій висловлюється думка аудитора; обсяг інформації, що наводиться у звіті з надання впевненості) (табл. 3.1).

Таблиця 3.1

Структура робочого документа аудитора із встановлення елементів завдання з надання впевненості щодо якості фінансової звітності

№	Інформація	Види інформації
1	2	3
1.	Тристоронні відносини	
1.1	Користувачі, для задоволення потреб яких проводиться оцінювання якості фінансової звітності	1.1.1. Зовнішні користувачі звіту з надання впевненості
		1.1.2. Внутрішні користувачі звіту з надання впевненості

Продовження табл. 3.1

1	2	3
		1.1.3. Як зовнішні, так і внутрішні користувачі звіту з надання впевненості
1.2	Наявність суб'єкта проведення оцінки якості фінансової звітності на підприємстві	1.2.1. Завдання, в якому відповідальна сторона (підприємство) є стороною, що здійснює оцінювання якості фінансової звітності
		1.2.2. Завдання, в якому відповідальна сторона (підприємство) не є стороною, що здійснює оцінювання якості фінансової звітності
2.	Прийнятність предмета перевірки	
2.1	Вид інформації, що підлягає оцінці	2.1.1. Звіт служби внутрішнього аудиту щодо результатів оцінювання зазначеного впливу внутрішніх чинників на якість фінансової звітності
		2.1.2. Фінансова звітність і внутрішні організаційні регламенти та інші документи
2.2	Мета завдання	2.2.1. Завдання об'єктної спрямованості
		2.2.2. Завдання проблемної спрямованості
		2.2.3. Завдання функціональної спрямованості
2.3	Ступінь охоплення об'єктів	2.3.1 Однооб'єктне дослідження
		2.3.2. Багатооб'єктне дослідження
3	Інформація щодо методики реалізації завдання	
3.1	Тип результативної інформації	3.1.1. Інформація історичного характеру
		3.1.2. Інформація прогнозного характеру
3.2	Характер отриманого результату	3.2.1. Результати матимуть кількісне вираження
		3.2.2. Результати матимуть якісне вираження
		3.2.3. Результати матимуть як якісне, так і кількісне вираження
4	Критерії оцінювання	
4.1	Стан розроблення критеріїв	4.1.1. Критерії оцінки є розробленими
		4.1.2. Критерії не є розробленими
		4.1.3. Критерії, частина з яких є розробленою, а частина розробляється спеціально для виконання завдання
4.2	Суб'єкт розроблення критеріїв	4.2.1. Критерії, розроблені та затверджені на законодавчому рівні
		4.2.2. Критерії, розроблені професійними організаціями, тощо
		4.2.3. Критерії, розроблені аудитором
4.3	Джерела критеріїв	4.3.1. Законодавчі та нормативні акти
		4.3.2. Внутрішні норми та стандарти, затверджені підприємством
		4.3.3. Розроблені аудитором

Продовження табл. 3.1

1	2	3
		4.3.4. Показники минулих періодів
4.4	Спрямованість критеріїв	4.4.1. Встановлення відповідності фінансової звітності фундаментальним якісним характеристикам
		4.4.2. Встановлення відповідності фінансової звітності посилюючим якісним характеристикам
5	Результат виконання завдання (звіт з надання обґрунтованої впевненості)	
5.1	Форма висловлення думки	5.1.1. Звіт з надання обґрунтованої впевненості
		5.1.2. Звіт з надання обґрунтованої впевненості та звіт керівництву підприємства з наданням рекомендацій щодо виправлення виявлених проблемних аспектів
5.2	Обсяг звіту	5.2.1. Звіт стислої форми із зазначенням ключових результатів за групами критеріїв та синтетичного показника якості фінансової звітності
		5.2.2. Звіт докладний, із зазначенням ключових результатів у розрізі кожного критерію, синтетичного показника якості фінансової звітності, наведено рекомендації щодо виправлення виявлених проблемних аспектів

Джерело: складено автором на основі [6, с. 301].

Через визначення основних елементів завдання з надання впевненості щодо якості фінансової звітності окреслюється подальший порядок виконання завдання. Вибір цих елементів робочого документа «Ідентифікація елементів оцінки якості фінансової звітності як завдання з надання впевненості» на прикладі окремого підприємства – ПАТ «Укрнафта» наведено в табл. 3.2.

Після встановлення елементів завдання з оцінки якості фінансової звітності ПАТ «Укрнафта» аудиторю необхідно реалізувати такі кроки в межах основного етапу його виконання: аналіз ризиків галузевого характеру та інформаційних ризиків користувачів даних фінансової звітності; оцінювання якості фінансової звітності на предмет відповідності якісним характеристикам на підставі розробленого переліку критеріїв та розрахунок синтетичного показника якості фінансової звітності. Оцінка ризиків галузевої діяльності та інформаційних ризиків користувачів даних фінансової звітності полягає в їх ідентифікації та визначенні показника суттєвості зміни величини статті фінансової звітності, щодо якої існує ризик викривлення даних.

Робочий документ аудитора «Ідентифікація елементів оцінки якості фінансової звітності як завдання з надання впевненості» (на прикладі ПАТ «Укрнафта»)

№	Інформація	Види інформації	Ідентифікація інформації*	Пояснення
1	2	3	4	5
1.	Тристоронні відносини			
1.1	Користувачі, для задоволення потреб яких проводиться оцінювання якості фінансової звітності	1.1.1. Зовнішні користувачі звіту з надання впевненості	+	Користувачами є інвестори, позикодавці та інші кредитори з метою зниження їх інформаційних ризиків та підвищення інвестиційної привабливості підприємства-замовника робіт аудитора. З огляду на це, отриманий кінцевий звіт з надання впевненості буде розміщено на офіційному сайті підприємства у вільному доступі (без обмежень)
1.2	Наявність суб'єкта проведення оцінки якості фінансової звітності на підприємстві	1.2.2. Завдання, в якому відповідальна сторона (підприємство) не є стороною, що здійснює оцінювання якості фінансової звітності	+	Подібні функції з оцінки якості фінансової звітності на підприємстві не покладені на СВА.
2.	Прийнятність предмета перевірки			
2.1	Вид інформації, що підлягає оцінці	2.1.2. Фінансова звітність і внутрішні організаційні регламенти та інші документи	+	Оскільки система внутрішнього контролю та аудиту не надає власних тверджень та висновків щодо якості фінансової звітності, то оцінці підлягають безпосередньо фінансові звіти
2.2	Мета завдання	2.2.1. Завдання об'єктної спрямованості	+	Об'єкт – відповідність фінансової звітності якісним характеристикам

Продовження табл. 3.2

1	2	3	4	5
		2.2.2 Завдання проблемної спрямованості	+	Виявити основні проблеми, що спричиняють недостатній рівень якості фінансової звітності
2.3	Ступінь охоплення об'єктів	2.3.2. Багатооб'єктне дослідження	+	Окрім фінансової звітності, до складу об'єктів відносять систему внутрішнього контролю та організацію бухгалтерського обліку
3	Інформація щодо методики реалізації завдання			
3.1	Тип результативної інформації	3.1.1 Інформація історичного характеру	+	Об'єкт оцінювання – фінансова звітність за звітний рік (або минулий звітний період)
3.2	Характер отриманого результату	3.2.3. Результати матимуть як якісне, так і кількісне вираження	+	Це твердження базується на особливостях методики, що застосовується до оцінювання відповідності фінансової звітності якісним характеристикам
4	Критерії оцінювання			
4.1	Стан розроблення критеріїв	4.1.1. Критерії оцінки є розробленими	+	Застосовуються критерії, що базуються на сутності якісних характеристик корисної фінансової інформації, визначеної Концептуальною основою
		4.1.3. Критерії, частина з яких є розробленою, а частина розробляється спеціально для виконання завдання	+	Окремою складовою оцінювання якості фінансової звітності є ідентифікація інформаційних ризиків користувачів, пов'язаних із розрахунком показника суттєвості зміни величини статті фінансової звітності (для підприємств різних галузей такі статті відрізняються)

Продовження табл. 3.2

1	2	3	4	5
4.2	Суб'єкт розроблення критеріїв	4.2.1. Критерії, розроблені та затверджені на законодавчому рівні	+	Частина критеріїв побудована на основі вимог законодавства
4.3	Джерела критеріїв	4.3.1. Законодавчі та нормативні акти	+	Частина критеріїв побудована на основі вимог законодавства.
		4.3.3. Розроблені аудитором	+	Див. коментар до п. 4.1
4.4	Спрямованість критеріїв	4.4.1. Встановлення відповідності фінансової звітності фундаментальним якісним характеристикам	+	На виконання завдання замовника
		4.4.2. Встановлення відповідності фінансової звітності посилюючим якісним характеристикам	+	На виконання завдання замовника
5	Результат виконання завдання (звіт з надання обґрунтованої впевненості)			
5.1	Форма висловлення думки	5.1.2. Звіт з надання обґрунтованої впевненості та звіт керівництву підприємства з наданням рекомендацій щодо виправлення виявлених проблемних аспектів	+	На виконання завдання замовника
5.2	Обсяг звіту	5.2.2. Звіт докладний, із зазначенням ключових результатів у розрізі кожного критерію, синтетичного показника якості фінансової звітності, наведено рекомендації щодо виправлення виявлених проблемних аспектів	+	На виконання завдання замовника

*Позначка «+» якщо елемент завдання з надання впевненості щодо якості фінансової звітності відповідає специфіці діяльності замовника, якщо елемент завдання з надання впевненості щодо якості фінансової звітності не відповідає специфіці діяльності замовника, то він не включається до робочого документу.

Джерело: складено автором.

Досліджуваною статтею для ПАТ «Укрнафта» є забезпечення майбутніх витрат та платежів (довгострокові та поточні).

Динаміка зміни величини довгострокових забезпечень ПАТ «Укрнафта» відображена на рис. 3.1.

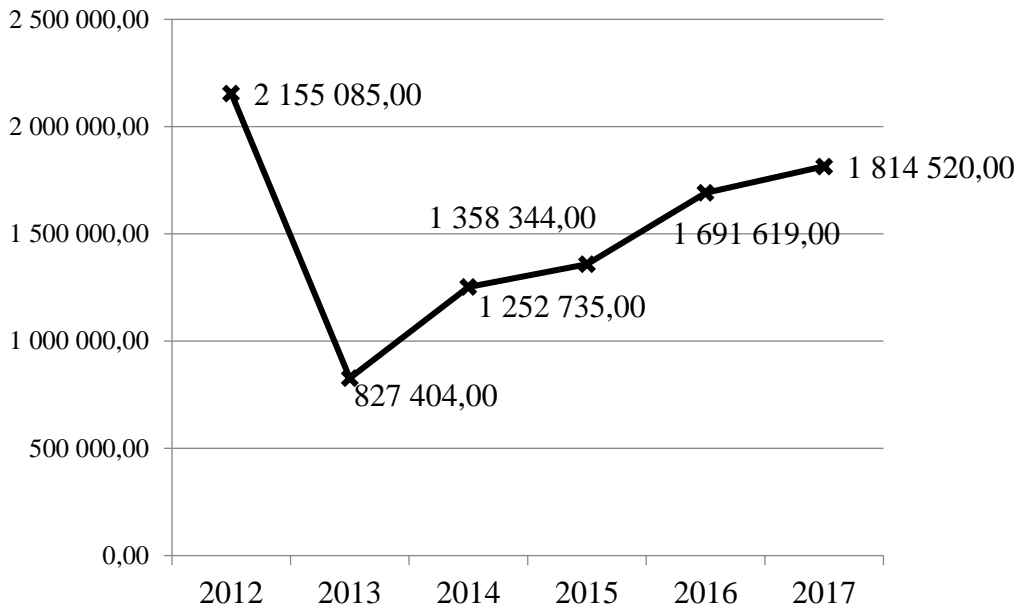


Рис. 3.1. Динаміка зміни величини довгострокових забезпечень майбутніх витрат та платежів на ПАТ «Укрнафта» протягом 2012-2017 рр., тис. грн.

Джерело: складено автором за даними [1].

Згідно з алгоритмом, розглянутим у другому розділі дослідження, аудитор розробляє робочі документи для кожного його елемента.

Першим кроком у процесі дослідження ризикових статей фінансової звітності є оцінка розкриття інформації щодо них через аналіз відповідності вимогам нормативно-правових актів та внутрішніх регламентів підприємства (положення про облікову політику). Дані з робочого документа, де висвітлюються результати зазначеного аналізу на прикладі ПАТ «Укрнафта», наведено в табл. 3.3.

Таблиця 3.3

Перелік контрольних питань, що характеризують відповідність розкриття інформації щодо забезпечень майбутніх витрат та платежів на ПАТ «Укрнафта» (робочий документ)

Показник	Оцінка за даними ПАТ «Укрнафта»
1. Чи розкривається така інформація щодо забезпечень у примітках до фінансової звітності:	1
1.1 цільове призначення, причини невизначеності (суми або дати погашення) та очікуваний строк погашення	1
1.2 залишок забезпечення на початок і кінець звітного періоду	1
1.3 збільшення забезпечення протягом звітного періоду внаслідок створення забезпечення або додаткових відрахувань до них	1
1.4 сума забезпечення, використана протягом звітного періоду	1
2. Чи розкривається у Примітках до річної фінансової звітності інформація щодо таких елементів облікової політики підприємства:	0,50
2.1 витрати, на покриття яких створюються забезпечення	0
2.2 методи розрахунку величини забезпечень	1
2.3 умови та способи дисконтування теперішньої вартості суми довгострокових забезпечень	1
2.4 методи оцінки забезпечень	0
3. Чи використовуються на підприємстві одні й ті самі методи розрахунку суми забезпечень з метою створення порівнянної інформації з року в рік?	1
4. Якщо змінюються методи розрахунку забезпечень, чи вносяться відповідні зміни до наказу про облікову політику підприємства?	1
5. Чи розкриваються у фінансовій звітності передумови формування та використання забезпечень підприємства?	1
6. Чи збігаються наведені у Примітках до фінансової звітності дані щодо розрахунку (арифметичні розрахунки) довгострокових забезпечень із наведеною у ф. 1 (р. 1520) сумою?	1
7. Чи збігаються наведені у Примітках до фінансової звітності дані щодо розрахунку (арифметичні розрахунки) поточних забезпечень із наведеною у ф. 1 р. (1660 сумою)?	1
Загальна оцінка	0,9

Джерело: складено автором.

Наступним кроком в оцінці ідентифікованих на підставі професійного судження та аналізу галузевої специфіки діяльності підприємства статей фінансової звітності є встановлення суттєвості зміни величини статті на основі розрахунку показника суттєвості зміни. Особливу роль у цьому відіграє визначення порога суттєвості для результатів виконання завдання через:

- застосування порога, встановленого аудитором при проведенні аудиту фінансової звітності;
- власне професійне судження;
- на підставі вимог законодавства (Закон України «Про акціонерні товариства; лист Міністерства фінансів України «Щодо суттєвості у бухгалтерському обліку та звітності» від 29.07.2003 № 04230-04108) [171; 221].

Встановлення порога суттєвості дає змогу переходити до наступного кроку – обчислення показника суттєвості зміни величини забезпечень (як довгострокових, так і поточних). У табл. 3.4 відображено структуру робочого документа, яким підтверджується здійснення цього етапу з наведеними конкретними даними за об'єктом дослідження – фінансовою звітністю ПАТ «Укрнафта».

Аналіз інформаційних ризиків користувачів (як третьої сторони завдання з надання впевненості) завершується наданням аудитором кількісної оцінки рівня ризику, яка має такий вигляд:

0 – високий рівень ризику викривлення даних;

1 – низький рівень ризику викривлення даних (або його відсутність).

Наступним кроком у реалізації основного етапу виконання завдання з надання впевненості в якості фінансової звітності є оцінювання звітності на предмет відповідності характеристикам через встановлений перелік критеріїв та розрахунок синтетичного показника.

У робочому документі, що відображає процес встановлення відповідності звітності якісним характеристикам Концептуальної основи, доцільно виокремити два головних завдання: виявлення відповідності фундаментальним та посилюючим характеристикам (табл. 3.5).

Також відповідність критеріям оцінюється за допомогою бінарної шкали.

Робочий документ аудитора з оцінки ризиків викривлення інформації за статтями фінансової звітності

Дата проведення _____

Суб'єкт проведення (назва аудиторської фірми, ПІБ аудитора) _____

Об'єкт проведення (повна назва, ЄДРПОУ, КВЕД, контактні дані) _____

Період перевірки _____

Елементи завдання _____

Спосіб перевірки _____

Джерела _____

№	Стаття	Джерело даних для розрахунку					Показники			Оцінка інформаційного ризику	
		Ф. 1* (р. 1520 ₍₀₎), млн грн	Ф. 1* (р. 1520 ₍₁₎), млн грн	Ф. 1 (р. 1660 ₍₀₎), млн грн	Ф. 1 (р. 1660 ₍₁₎), млн грн	Ф. 1 (р. 1900 ₍₁₎), млн грн	Абсолютний приріст (Ап), тис. грн.	Темп приросту (Тп), %	Показник суттєвості зміни (Псз)	Кількісна оцінка	Якісна оцінка
1	Довгострокові забезпечення	1 691 619,00	1 814 520,00	-	-	34 387 198,00	122 901,00	7,27	0,36	1	Ризик низький
2	Поточні забезпечення	-	-	11 635 929,00	14 600 436,00	34 387 198,00	2 964 507,00	25,48	8,62	0	Ризик високий

(0) – звітний період, що передує досліджуваному;

(1) – досліджуваний період.

Джерело: складено автором за даними [1].

Надалі аудитор встановлює середнє значення відповідності кожній з характеристик.

Таблиця 3.5

**Робочий документ аудитора з оцінювання відповідності
фінансової звітності якісним характеристикам звітності ПАТ «Укрнафта»**

№	Критерій оцінювання	Бали за критеріями
1	2	3
Фундаментальні якісні характеристики		
1.	Відсутність маніпулювання звітними даними, що підтверджується значенням показника моделі Беніша M-Score ($< -2,2$) (ДК1*)	1
2.	Підтвердження достовірності даних річної фінансової звітності аудитором (ДК 2)	1
3.	Наявність інформації щодо виправлення помилок (ДК3)	0
4.	Наявність інформації щодо основ підготовки та принципів облікової політики (РК1)	1
5.	Наявність інформації щодо потенційних можливостей та ризиків підприємства (РК2)	0
6.	Наявність інформації щодо облікових суджень, оціночних значень та припущень (РК3)	1
7.	Відсутність інформаційного ризику для користувачів (РК4):	
8.	У Примітках до фінансової звітності розкриті всі елементи облікової політики, припущення та облікові судження щодо статті фінансової звітності, яка аналізується (РК4.1)	1
9.	Значення показника суттєвості зміни величини статті фінансової звітності перебуває в межах від 0 до 1,1 (РК4.2)	0,5
Посилюючі якісні характеристики		
10.	Наявність інформації про зміни в обліковій політиці та їхній вплив на дані фінансової звітності (ПК1*)	0
11.	Частка необґрунтованих змін в облікових оцінках щодо ризикових статей фінансової звітності не перевищує 10 % (ПК2)	1
12.	Статі фінансової звітності відповідають затвердженій центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує політику у сфері бухгалтерського обліку (Міністерством фінансів України), Таксономії фінансової звітності (ЗК1)	0
13.	Тривалість часу, необхідного на надання висновка незалежним аудитором у звітному періоді, відрізняється від минулорічного не більше ніж на 10 % (СК1)	1

Джерело: складено автором за даними [1].

Наступним елементом другого кроку основного етапу виконання завдання з надання впевненості є визначення показника якості, зміст і порядок розрахунку якого розкрито в другому розділі роботи. З цією метою аудитор розробляє робочий документ, у якому відображаються всі попередні результати оцінювання

дотримання якісних характеристик, середнє значення за кожною групою критеріїв та розрахований показник якості I_{FRQ} (табл. 3.6).

Таблиця 3.6

Розрахунок синтетичного показника якості фінансової звітності ПАТ «Укрнафта» (робочий документ)

Бали за критеріями												Середнє значення балів за кожною групою критеріїв			I_{FRQ}
ДК1	ДК2	ДК3	РК1	РК2	РК3	РК4.1	РК4.2	ПК1	ПК2	ЗК3	СК1	Критерій релевантності	Критерій достовірності	Критерій дотримання посилюючих якісних характеристик	
1	1	0	1	0	1	1	0,5	0	1	0	1	0,7	0,7	1,5	0,64

Джерело: складено автором за даними [1].

На основі результатів другого етапу та відповідно до затвердженого завдання аудитор формує два документи: звіт з надання впевненості щодо якості фінансової звітності та внутрішній звіт керівництву підприємства з наданням рекомендацій щодо усунення виявлених під час роботи недоліків.

Структура звіту з надання впевненості щодо якості фінансової звітності відображена на рис. 3.2. В основу встановлення структури покладено практику звітування (оприлюднені аудиторські висновки), положення міжнародних стандартів аудиту (МСА 230 «Аудиторська документація», МСА 700-799 «Аудиторські висновки та звітність»), міжнародних стандартів завдань з надання впевненості (МСЗНВ 3000-3699) [127; 128].

У першому розділі звіту з надання впевненості «Ідентифікація та опис інформації про предмет перевірки» наводяться загальні відомості щодо суб'єкта (замовника), стислої характеристики галузевих особливостей його діяльності, перелік нормативно-правових актів та міжнародних стандартів, на підставі яких виконано завдання, головна мета проведення завдання (оцінка якості фінансової звітності та підтвердження думки внутрішнього аудитора (додаток М).

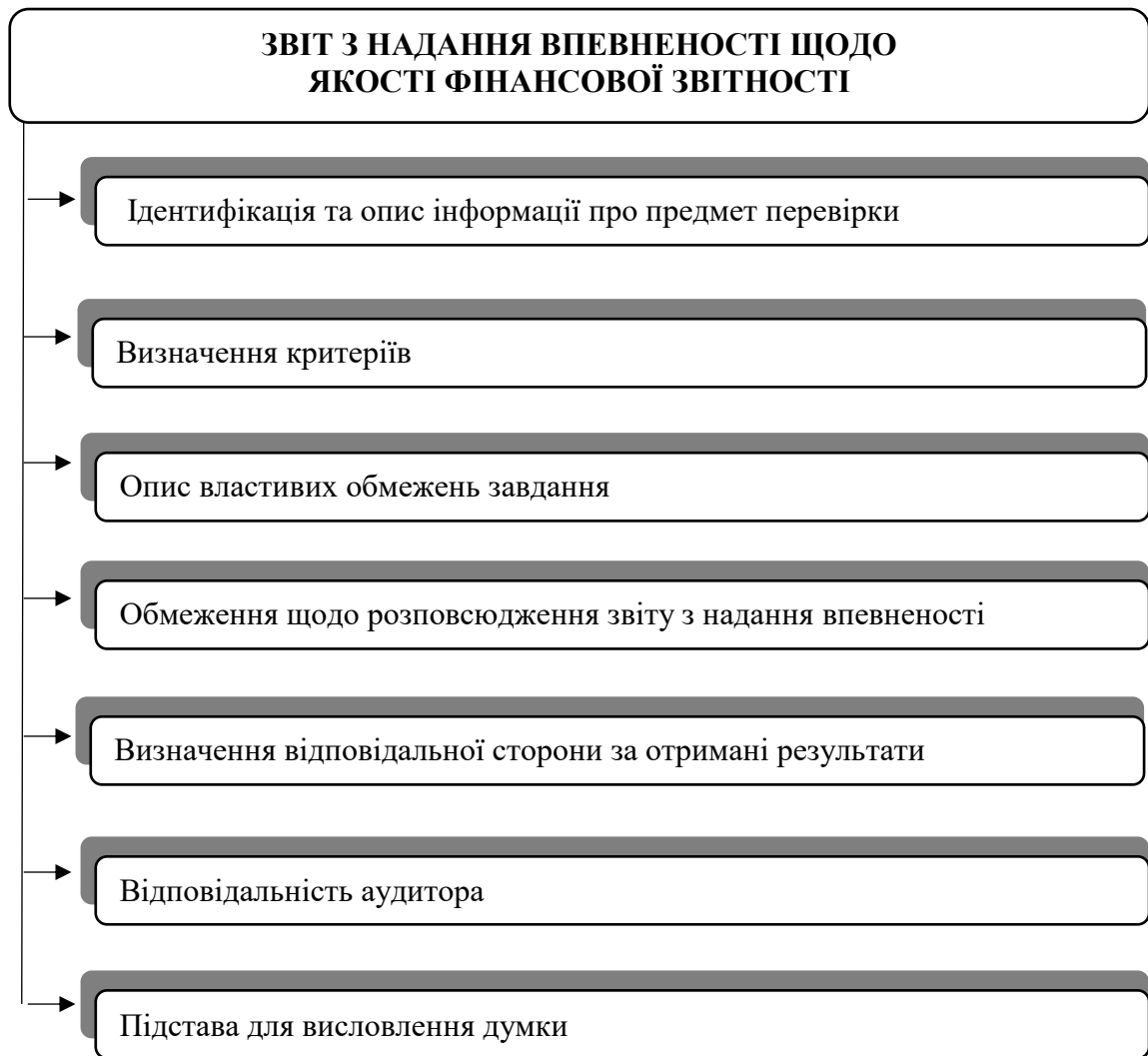


Рис. 3.2. Складові звіту з надання впевненості щодо якості фінансової звітності

Джерело: складено автором.

Другий розділ «Визначення критеріїв» містить перелік критеріїв, на підставі яких встановлено відповідність звітності підприємства якісним характеристикам Концептуальної основи із зазначенням нормативно-правових актів, за котрими вони складаються (див. дод. Л).

У третьому розділі звіту «Опис властивих обмежень завдання» аудитор звертає увагу на вже відомі твердження щодо фінансової звітності підприємства, зокрема результати аудиту фінансової звітності (див. дод. Л).

Наступний розділ «Обмеження щодо розповсюдження звіту з надання впевненості» містить інформацію щодо доцільності або недоцільності

оприлюднення звіту аудитора, який базується на затвердженому переліку елементів завдання на підготовчому етапі. У нашому випадку, коли користувачі є зовнішніми та інформація має загальний характер (не містить конфіденційних даних), звіт повинен оприлюднюватись разом із річним звітом підприємства.

Розділ «Визначення відповідальної сторони» розкриває інформацію стосовно відповідальності управлінського персоналу та окремих підрозділів за якість фінансової звітності підприємства. Аудитор лише констатує та підтверджує факт відповідності даних звітності переліку якісних характеристик фінансової звітності, разом із тим у розділі «Відповідальність аудитора» наводяться дані про достатність і відповідність аудиторських доказів для висловлення позитивної/негативної думки щодо фінансової звітності підприємства, описуються результати проведеної оцінки якості фінансової звітності, методичний інструментарій її отримання.

Розділ «Підстава для висловлення думки» є узагальнюючим елементом звіту з надання впевненості, оскільки в ньому наводиться стисла інформація про основні недоліки, виявлені в ході виконання завдання, що зумовлюють надання відповідного висновку аудитором.

Формулювання пропозицій щодо організації діяльності аудитора з виконання завдання з надання впевненості щодо якості фінансової звітності в частині законодавчого закріплення необхідності його проведення, розроблення робочої та звітної документації аудитора спрямовані на впорядкування оцінки якості фінансової звітності.

Разом із тим у ході проведеного дослідження виявлено необхідність регламентації діяльності внутрішнього аудитора (служби внутрішнього аудиту) в частині надання висновків стосовно якості фінансової звітності з метою посилення координації співпраці із зовнішнім аудитором і забезпечення прозорих та об'єктивних результатів оцінки.

3.2. Запровадження оцінки якості фінансової звітності на підприємствах України та розкриття її результатів

Відсутність єдиних методологічних засад та методичних підходів до оцінки якості фінансової звітності зумовлює недостатнє висвітлення організаційних питань її проведення на рівні підприємства. Запропонований у роботі комплексний підхід до оцінювання якості фінансової звітності потребує наукового обґрунтування практичних шляхів його реалізації.

Відповідно до МСА 610 «Використання роботи внутрішніх аудиторів» (далі – МСА 610), належним чином упорядкована діяльність внутрішнього аудитора є одним з елементів інформаційного забезпечення діяльності зовнішнього аудитора. Тому від ефективності роботи підрозділу внутрішнього аудиту на підприємстві залежить обсяг робіт зовнішнього аудитора [127].

Водночас основним стейкхолдером, що зацікавлений в об'єктивності організації процесу оцінювання створених внутрішніх передумов формування високоякісної облікової інформації і, як наслідок, фінансової звітності, виступає, власне, керівництво суб'єкта. Таку думку висловлює Є. С. Соколова, зауважуючи, що «організація системи оцінки якості облікової інформації є достатньо складним завданням для керівництва організацією» [202]. Автор пропонує визначити ряд цілей у сфері формування системи оцінки якості, які має поставити перед собою керівництво. Досягнення вказаних цілей є можливим за умови правильно поставлених перед службою внутрішнього аудиту завдань. Це зумовлює необхідність дослідження можливості розширення функцій внутрішнього аудиту на підприємстві в частині оцінки якості фінансової звітності.

Ефективність функціонування та розвиток елементів певної системи досягається за допомогою комплексу належним чином упорядкованих організаційних заходів. Згідно з п. 16 МСА 610 обсяг робіт, що безпосередньо виконуються зовнішнім аудитором, залежить, крім іншого, від ефективності організації внутрішнього аудиту [127]. Вивчення нормативних джерел, зокрема

положень МСА 610, показало, що однією з основних функцій внутрішнього аудиту є оцінка ефективності систем бухгалтерського обліку та внутрішнього контролю [127].

Дослідження нормативно-правових актів у сфері організації внутрішнього аудиту показало, що найбільш урегульоване це питання у сфері державного управління. Зокрема, Міністерством фінансів України затверджено регламенти, якими визначається методична та технічна складові організації внутрішнього аудиту (Стандарти внутрішнього аудиту, Кодекс етики працівників підрозділу внутрішнього аудиту). Загальний порядок організації служби внутрішнього аудиту (СВА) на підприємстві встановлюється Порядком здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту, затвердженим постановою Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001 [46; 183].

Аналіз нормативних документів у сфері корпоративного сектору засвідчив, що підприємства під час організації внутрішнього аудиту дотримуються рекомендацій таких документів: Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту в редакції 2017 р.; Методичні рекомендації з організації внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах, затверджені рішенням Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 08.09.2011 № 1261 [129; 123].

Основна мета оцінки якості фінансової звітності СВА полягає, по-перше, у забезпеченні впевненості власників підприємства у надійності облікових та звітних даних щодо фінансово-господарської діяльності суб'єкта, а по-друге – у підвищенні прозорості й ефективності координації процесу оцінювання між підприємством, представленим через СВА, та зовнішнім аудитором.

Питанням організації роботи внутрішнього аудитора присвячено роботи таких дослідників: Ю. Великий, Н. Дорош, С. Зубілевич, Т. Каменська, С. Кузнецова, А. Кузнецов, С. Левицька, В. Немченко, О. Петрик, О. Редько, І. Чумакова та ін. [23; 49; 65; 88; 215, с. 392; 9].

Науковці, що досліджують питання функціональних завдань внутрішнього аудиту на підприємстві, визначають одним із його напрямів забезпечення якості фінансової звітності. Наприклад, В. В. Немченко виокремлює дотримання якісних характеристик фінансової звітності як окреме завдання внутрішнього аудиту [9, с. 392].

З метою розроблення організаційного забезпечення зосередимо увагу на обґрунтуванні та наданні характеристики організаційним складовим проведення оцінки якості фінансової звітності внутрішнім аудитором (СВА) на підприємстві. Такими складовими є:

- організацію роботи працівників підприємства, на яких покладено функції оцінки якості фінансової звітності;
- технічну складову організації оцінки якості фінансової звітності;
- методичну складову організації оцінки якості фінансової звітності.

Розглянемо детальніше кожен складову.

Організація роботи працівників підприємства, на яких покладено функції оцінки якості фінансової звітності, є первинною ланкою в процесі загальної організації роботи підрозділу внутрішнього аудиту.

Відповідно до Методичних рекомендацій з організації внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах, затверджених рішенням НКЦПФР від 08.09.2011 № 1261 (далі – Методичні рекомендації), основними формами організації внутрішнього контролю є:

створення відокремленого підрозділу товариства із штатних працівників, завданням якого є здійснення внутрішнього аудиту

введення у штат окремої посади внутрішнього аудитора;

виконання функцій внутрішнього аудиту зовнішніми консультантами [129].

Остання форма запровадження внутрішнього аудиту має застереження в частині неможливості поєднання функцій внутрішнього та зовнішнього аудиту діючим аудитором підприємства.

Запобігти наслідкам, до яких призводить неналежне виконання функцій внутрішнього аудиту, можна через розроблення та дотримання внутрішніх

організаційних регламентів підприємства, котрими визначаються його правила та порядок здійснення, зокрема в частині оцінки якості фінансової звітності.

Організаційними регламентами, якими регулюється діяльність підрозділу внутрішнього аудиту (внутрішнього аудитора) відповідно до Методичних рекомендацій, є: положення про СВА, посадові інструкції працівників, наказ про затвердження обсягу, програми та плану реалізації аудиторських завдань, порядок формування та затвердження звітів з проведеного внутрішнього аудиту [129].

Розширення обсягу завдань внутрішнього аудиту через включення до них оцінки якості фінансової звітності передбачає доповнення змісту кожного із зазначених організаційних регламентів (табл. 3.7).

Таблиця 3.7

Організаційні регламенти функціонування служби внутрішнього аудиту (СВА) на підприємстві

№	Внутрішній організаційний регламент	Пропозиції щодо розширення змісту
1	2	3
1	Положення про СВА	Уточнити основні завдання СВА через включення до них оцінки якості фінансової звітності підприємства. Уточнити основні функції СВА в частині: - розроблення заходів із оцінювання фінансової звітності на предмет дотримання якісних характеристик корисної фінансової інформації; оцінка впливу ефективності організації бухгалтерського обліку та системи внутрішнього контролю на якість облікових та звітних даних підприємства; - організації та здійснення взаємодії із зовнішніми аудиторами підприємства в частині обміну інформацією щодо висновків про належну якість облікових даних і фінансової звітності підприємства
2	Посадові інструкції працівників служби внутрішнього аудиту (внутрішнього аудитора)	Без змін

Продовження табл. 3.7

1	2	3
3	Програма внутрішнього аудиту	Доповнити питаннями оцінювання впливу ефективності бухгалтерського обліку та системи внутрішнього контролю на якість фінансової звітності й формування звіту на підставі отриманих результатів з метою подання їх Комітету з питань аудиту наглядової ради
4	План реалізації аудиторських завдань	Уточнити в частині завдань з оцінювання якості фінансової звітності
5	Порядок формування та затвердження звітів з проведеного внутрішнього аудиту	Уточнити в частині необхідності формування окремого звіту разом із аудиторськими доказами щодо якості фінансової звітності підприємства

Джерело: складено автором.

Під технічною складовою організації діяльності СВА з оцінки якості фінансової звітності розуміємо створення специфічних робочих документів аудитора в розрізі основних етапів її проведення, що, відповідно до розглянутої методики проведення факторного аналізу в параграфі 2.2, включають такі:

- збір інформаційних джерел і проведення розрахунків за показниками, на підставі яких встановлюються критерії ефективності організації бухгалтерського обліку та системи внутрішнього контролю;

- розрахунок результативного показника якості фінансової звітності та надання висновків за отриманими результатами в Аналітичному звіті (робочому документі внутрішнього аудитора), який доцільно структурувати таким чином, щоб відобразити всі ключові висновки за отриманою оцінкою.

Інформаційне забезпечення оцінювання ефективності організації бухгалтерського обліку розподіляється за такими групами:

- організація роботи облікового персоналу (робочі документи аудитора: внутрішні організаційно-розпорядчі документи, розроблені та затверджені на підприємстві (наказ про організацію бухгалтерського обліку; порядок приймання на роботу головного бухгалтера; порядок прийняття на роботу працівників бухгалтерської служби; посадова інструкція головного бухгалтера підприємства; посадові інструкції працівників бухгалтерської служби підприємства); результати самоаналізу, проведеного на підприємстві службою внутрішнього контролю

(кадровою службою) на предмет кваліфікації працівників бухгалтерської служби (сертифікати, диплом про вищу освіту, особові картки працівників (типова форма № П-2), документи, що підтверджують проходження підвищення кваліфікації тощо);

–техніка ведення бухгалтерського обліку (робочі документи аудитора: робочий план рахунків; наказ про затвердження форм нетипових первинних документів; графік документообігу; наказ про затвердження переліку посадових осіб із правом підпису документів, пов'язаних із відпуском товарно-матеріальних цінностей; порядок та терміни проведення інвентаризації; порядок здачі й терміни зберігання документів у архіві та ін.);

–методичне забезпечення бухгалтерського обліку (робочі документи аудитора: наказ про облікову політику, нормативно-правові акти у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності).

У ході проведення оцінки відповідно до запропонованої в роботі методики формується результативний показник, яким характеризується якість фінансової звітності. З огляду на підзвітність СВА керівництву (власникам) підприємства, на цьому етапі пропонується узагальнювати отримані результати в Аналітичному звіті (робочому документі внутрішнього аудитора), який доцільно структурувати таким чином, щоб відобразити всі ключові висновки, отримані в процесі оцінювання:

розділ 1 «Базова інформація про підприємство»: дані про галузеву належність підприємства, організаційно-правову форму діяльності, організаційну структуру;

розділ 2 «Результати оцінювання якості фінансової звітності, створених на підприємстві»: інформація (бажано в динаміці, з використанням даних за попередні періоди) щодо результатів проведення річного аудиту фінансової звітності та отриманих аудиторських висновків; урахування рекомендацій та зауважень, висловлених аудитором; результати оцінювання ефективності внутрішнього контролю на підприємстві; результати проведення оцінки ефективності організації бухгалтерського обліку на підприємстві.

Доцільно окремо навести інформацію, що включається до оцінки ефективності організації бухгалтерського обліку на підприємстві, зокрема щодо: кваліфікації, вікового складу та дотримання етичних принципів укладачами фінансової звітності (працівниками бухгалтерської служби); висновки за проведеним аналізом забезпеченості служби бухгалтерського обліку кваліфікованими кадрами відповідно до потреб;

розділ 3 «Примітки, рекомендації та пропозиції»: роз'яснення та уточнення щодо особливостей проведення оцінки, виявлені проблемні аспекти, за рахунок чого результати оцінювання є недостатньо високими. Наводяться пропозиції стосовно усунення виявлених проблемних аспектів.

Аналітичний звіт повинен відображати основні передумови, за рахунок яких формується середовище розкриття інформації у фінансовій звітності, у такий спосіб, щоб внутрішні користувачі (керівники відповідних підрозділів, топ-менеджмент) цієї інформації мали змогу зрозуміти, за рахунок чого формується якість звітності на підприємстві, наскільки суттєвим є вплив таких чинників та які дії необхідно застосувати з метою запобігання зниженню якості.

Методична складова організації роботи СВА полягає в розробленні та застосуванні аудитором специфічних прийомів та процедур, що базуються на оцінці впливу чинників внутрішнього середовища (ефективності організації бухгалтерського обліку та системи внутрішнього контролю) на якість фінансової звітності.

Окреме місце в процесі управління якістю підготовки облікових даних та складання фінансової звітності посідає підзвітність підприємства перед основними користувачами, зокрема інвесторами.

Ще наприкінці ХХ століття окремі автори досліджували питання взаємозв'язку якості фінансової звітності та рівня залучення прямих інвестицій підприємством. Р. С. Верді зазначав, що поліпшена якість фінансової звітності, під якою автор розумів її корисність із точки зору задоволення інформаційних потреб користувачів, може покращити інвестиційну ефективність підприємства через скорочення інформаційної асиметрії [357]. Динамічність економічного

середовища провокує появу нових викликів для підприємств щодо звітування. Головною метою фінансової звітності, відповідно до висловленої думки її укладачів під час опитування, що проводилось компанією E&Y у 2014 р., є демонстрація інвестору того, наскільки привабливим є підприємство [259, с. 14]. При цьому фінансова звітність також повинна надавати інформацію, яка дає можливість оцінити та зрозуміти бізнес-модель підприємства, а також ризики, притаманні його діяльності.

Окрім зовнішніх викликів, що постають перед підприємством у сфері звітування, є також внутрішні, пов'язані із особливостями ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, зокрема питання їх організації, неналежна координація між підрозділами тощо. Ефективність внутрішнього аудиту сприяє подоланню внутрішніх викликів та підвищенню якості фінансової звітності для внутрішніх потреб і зовнішніх користувачів. Це обумовлює важливість розкриття результатів оцінки якості фінансової звітності, що проводиться внутрішнім аудитором.

Необхідність оприлюднення даних щодо управління якістю інформаційного забезпечення на підприємстві зумовлена рядом інших причин, серед яких: підвищення іміджу підприємства як такого, що дотримується встановлених законодавством вимог, та здійснює управління не лише якістю продукції (робіт, послуг), а й інформацією, яка оприлюднюється; підвищення транспарентності діяльності підприємства як на державному, так і на міжнародному рівні.

Метою оцінювання якості фінансової звітності є виявлення проблемних аспектів, пов'язаних із відображенням результатів діяльності підприємства, та підвищення ефективності прийняття управлінських рішень через забезпечення більшої корисності інформаційно-аналітичних даних.

Дослідження бухгалтерського обліку як технологічного процесу дало змогу зробити висновки стосовно необхідності управління якістю кожного етапу облікового процесу задля підвищення якості кінцевого його результату – облікової інформації та фінансової звітності. В умовах необхідності забезпечення прозорості та підзвітності підприємства перед основними користувачами та

суспільством розкриття особливостей технології управління якістю процесу створення облікових даних є не лише іміджевим заходом для підприємства, а й засобом підвищення інвестиційної привабливості. Останнє є об'єктом досліджень із боку професійної спільноти. Так, більшість інвесторів, відповідно до проведеного РwC обстеження, зазначають, що хотіли би бачити підтвердження чіткішого взаємозв'язку між різними видами інформації щодо фінансово-господарської діяльності підприємства та впливу на розкриття його бізнес-моделі [260]. Саме тому розкриття додаткової інформації стосовно управління якістю складання фінансової звітності на підприємстві є інструментом комунікацій між суб'єктом та інвесторами.

Єдиним аспектом, що сьогодні розкривається та оприлюднюється підприємствами, є наведення твердження щодо розкриття даних фінансової звітності відповідно до положень національних або міжнародних стандартів та оприлюднення аудиторського висновка, яким воно підтверджується.

Розглянемо варіанти розкриття результатів оцінки внутрішніх передумов складання фінансової звітності та впливу чинників на її якість.

Насамперед визначимо основний принцип, якого будемо дотримуватись при дослідженні можливостей розкриття, – принцип необтяжливості, що його сутність полягає в запобіганні розкриттю надлишкової інформації. Виходячи із сутності цього принципу, запровадження додаткової форми нефінансового звітування підприємства, в якій висвітлюватимуться особливості управління якістю, не є доцільним. Це пов'язано також із тим, що, наприклад, підприємства добувної промисловості, крім фінансової, статистичної та податкової звітності, формують ще ряд форм нефінансового звітування, зокрема:

- звітну інформацію, що подається в рамках Ініціативи прозорості видобувних галузей (відповідно до ст. 10 Закону України «Про забезпечення прозорості у видобувних галузях» від 18.09.2018 № 2545-VIII (далі – Закон № 2545-VIII));

- звіт про платежі на користь держави (згідно зі ст. 6 Закону № 2545-VIII та ст. 11 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV (далі – Закон № 996-XIV);
- звіт про управління (відповідно до ст. 11 Закону № 996-XIV) [175; 174].

Сучасні підходи до розкриття підприємствами інформації демонструють та підтверджують загальні тенденції до інтеграції форм звітування, їх укрупнення для зниження рівня обтяжливості для підприємств, підвищення прозорості та зрозумілості інформації. Наразі спостерігається дублювання інформації підприємствами у різних формах звітності. Саме тому відображення результатів роботи СВА підприємств потребує включення до обсягу розкриття вже наявних форм нефінансового звітування, наприклад, звіту про управління або коментарів керівництва, які складаються з метою надання роз'яснень щодо фінансової звітності та містять як фінансову, так і нефінансову інформацію.

З огляду на це, для посилення впевненості користувачів у якості даних доцільно розкривати результати проведеної оцінки у складі річного звіту підприємства, зокрема у звітності про управління. Розроблення пропозицій та рекомендацій із цього питання зумовлює необхідність дослідження вимог національних та міжнародних нормативно-правових документів у сфері підготовки та подання звіту про управління.

У жовтні 2017 р. Законом № 996-XIV встановлено вимоги до розкриття нефінансової інформації певними типами підприємств у складі звіту про управління. Визначення, наведене у ст. 1 Закону № 996-XIV, є доволі лаконічним, зважаючи на те, що у вітчизняному законодавстві не розкрито поняття «нефінансова звітність» [174].

Запровадження звіту про управління стало викликом для наукової дискусії щодо змістового наповнення та сутності звіту про управління. А. В. Озеран наполягає, що чітка дефініція звіту керівництва (звіту про управління) визначає склад інформації, яка підлягає розкриттю. З цією метою авторка досліджує дефініції еквівалентів звіту керівництва (звіту про управління). Погоджуючись із

її думкою та на продовження дослідження, підходи до визначення еквівалентів звіту про управління наведені в табл. 3.8.

Таблиця 3.8

Дефініції еквівалентів звіту про управління

№	Джерело	Назва звіту	Визначення
1	2	3	4
1	США	Management's Discussion and Analysis of Financial Position and Results of Operations (MD&A)	Пояснення (в оповідній формі) фінансових звітів та інших статистичних показників, які, на думку суб'єкта звітування, посилять розуміння користувачами звітності його фінансового стану, змін у цьому стані та результатів діяльності
2	Канада	Management's Discussion and Analysis (MD&A)	Пояснення (в оповідній формі), викладені з точки зору керівництва, поданих за звітний період фінансових звітів, фінансового стану компанії та перспектив розвитку. MD&A доповнюють фінансові звіти, проте не є їх складовою
3	Велико-британія	Operating and Financial Review (OFR)	Пояснення в оповідній формі, які наведені в річній звітності (або доповнюють її), основних тенденцій та факторів розвитку, результати діяльності та фінансового стану суб'єкта господарювання протягом звітного періоду, охопленого фінансовими звітами, які можуть вплинути на майбутній розвиток, результати діяльності та фінансовий стан суб'єкта господарювання
4	Україна	Звіт про управління	Документ, що містить фінансову та нефінансову інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства й розкриває основні ризики і невизначеності його діяльності
5	Рада міжнародних стандартів бухгалтерського обліку	Management Commentary (MC)	Описовий звіт, у якому розтлумачуються фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів суб'єкта господарювання

Продовження табл. 3.8

1	2	3	4
6	CPA Австралія	Dashboard Reporting	Звітність, що надає чітку та стислу інформацію про ключових рушіїв діяльності компанії, ризики та напрями розвитку. Формат представлення інформації повинен бути простим та необтяжливим для розуміння й читання
7	Альянс зацікавлених сторін (США)	The Corporate Report to Stakeholders (корпоративний звіт для зацікавлених сторін)	Звіт, що містить інформацію, що задовольняє потреби стейкхолдерів з метою прийняття ними раціональних, поінформованих рішень в умовах вільної ринкової конкуренції та надання захисту від негативних наслідків корпоративних дій

Джерело: складено автором на основі [142; 352; 294; 261].

За результатами дослідження еквівалентів звіту про управління варто зауважити, що визначення, наведене в Законі № 996-XIV, відповідає поширеним підходам у світовій практиці. Але головним аргументом на користь законодавчої дефініції є те, що вона задовольняє вимоги ЄС, зокрема Директив 2013/34/ЄС та 2014/95/ЄС. В умовах продовження процесу імплементації законодавства ЄС у сфері бухгалтерського обліку та звітності це є вирішальним чинником. Проте визначення, наведене в Директиві 2014/95/ЄС, надає повне уявлення про склад нефінансової інформації, що повинна розкриватись у звіті про управління [267] (табл. 3.9).

Таблиця 3.9

**Відповідність вітчизняної термінології законодавству ЄС у сфері
регулювання підготовки та подання звіту про управління**

Термін	Термін в українському законодавстві	Коментарі
1	2	3
Звіт про управління (ст. 19 Директиви 2013/34/ЄС)	Звіт про управління (ст. 1 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні»)	Потребує роз'яснення зміст нефінансової складової звіту про управління в частині визначення основних складових

Продовження табл. 3.9

1	2	3
Консолідований звіт про управління (ст. 29 Директиви 2013/34/ЄС)	-	Необхідно надати роз'яснення щодо умов консолідації звітності про управління та умов звільнення від консолідації звітів про управління підприємств, які контролюються
Звіт про корпоративне управління (ст. 20 Директиви 2013/34/ЄС)	Звіт про корпоративне управління (ст. 12-1, 12-2 Закону України «Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг»)	-
Нефінансовий звіт (ст. 1 Директиви 2014/95/ЄС)	-	Потребує визначення термін «нефінансовий звіт» як складова звіту про управління та річної звітності підприємства
Консолідований нефінансовий звіт (с. 1 Директиви 2014/95/ЄС)	-	Необхідно надати роз'яснення щодо умов консолідації нефінансової звітності у складі звітності про управління та умов звільнення від консолідації таких звітів підприємств, які контролюються

Джерело: складено автором на основі [267; 266; 174; 187].

Імплементация директивних вимог ЄС передбачає уніфікацію термінологічного апарату з метою уникнення понятійних розбіжностей. Слід ураховувати особливості міжнародного регулювання підготовки корпоративної звітності при модернізації українського законодавства у сфері бухгалтерського обліку та звітності. Тому актуальним є подальше вдосконалення національного законодавства у частині внесення доповнень до Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку (далі – НП(С)БО) через закріплення термінів «нефінансовий звіт», «консолідований звіт про управління».

Міністерством фінансів України оприлюднено проект Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління, згідно з яким інформація в даному документі розкривається в розрізі таких аспектів: організаційна структура та опис діяльності підприємства; результати діяльності; ліквідність і зобов'язання; екологічні аспекти; соціальні аспекти та кадрова політика; ризики; дослідження та інновації; фінансові інвестиції; перспективи розвитку; корпоративне управління [189].

Дослідженню теоретичних, методологічних аспектів і організаційно-методичних засад підготовки звіту про управління присвячено роботи вітчизняних науковців: Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінська, Я. В. Олійник, Т. А. Бондар, А. В. Озеран, В. П. Пантелєєв та ін. [295; 119; 19; 11; 138].

Положення Директиви 2013/34/ЄС зобов'язує великі компанії надавати нефінансові звіти, розкриваючи екологічні, соціальні та управлінські ризики. Вона спрямована на те, щоб змусити великі компанії звітувати перед стейкхолдерами стосовно рівня нефінансових ризиків у компанії не тільки щодо внутрішніх ризиків, а й загроз, які є у відносинах із постачальниками та субпідрядниками [266]. Інформаційні ризики, пов'язані з розкриттям звітності, також за природою є нефінансовими, а тому потребують розкриття.

Директива 2013/34/ЄС зобов'язує відображати соціальну складову корпоративної звітності суб'єктів господарської діяльності у звіті про управління, питання складання якого регулюються в Розділі 5 «Звіт про управління» [266]. У цьому розділі визначено зміст звітів про управління та про корпоративне управління.

Встановлено, що звіт про управління має містити достовірний огляд розвитку, діяльності та стану підприємства, а також опис основних ризиків і невизначеностей, з якими воно стикається. Цей огляд має бути збалансованим і включати комплексний аналіз розвитку, діяльності та стану підприємства, відповідно до розміру та складності бізнесу.

У 2014 р. до Директиви 2013/34/ЄС було внесено поправки Директивою 2014/95/ЄС про розкриття нефінансової та диверсифікованої інформації окремими великими компаніями та групами (далі – Директива 2014/95/ЄС). Цими поправками доповнено Розділ 5 «Звіт про управління» в частині змісту звіту (ст. 19): виокремлено положення стосовно змісту, зобов'язання з підготовки та звільнення від представлення нефінансового звіту (ст. 19а) [267].

Директивою 2014/95/ЄС доповнено Розділ 6 «Консолідована фінансова звітність та звіти» щодо підготовки консолідованого нефінансового звіту.

При наданні нефінансової інформації компанії, які підпадають під дію Директиви 2014/95/ЄС, можуть використовувати або національні, або загальноєвропейські, або міжнародні рамкові підходи.

Згідно з Директивою 2014/95/ЄС визначено таку структуру нефінансової частини звіту про управління:

- a) стислий опис бізнес-моделі підприємства;
- b) опис політики підприємства та застосованих процесів дью діліженс;
- c) результати політики;
- d) основні ризики, пов'язані з діяльністю підприємства, а також механізм управління цими ризиками на підприємстві;
- e) нефінансові ключові показники діяльності, що є актуальними для відповідного підприємства.

Директивою 2014/95/ЄС та виданим на її виконання Європейською комісією Керівництвом із нефінансової звітності (методологія звітування з нефінансової інформації) визначено засади розкриття інформації за групами. До таких принципів належать: розкриття суттєвої інформації (глава 3, п. 3.1); справедливість (глава 3, п. 3.2); збалансованість (глава 3, п. 3.2); зрозумілість (глава 3, п. 3.2); повнота та необтяжливність (глава 3, п. 3.3); стратегічний характер і націленість на майбутнє (глава 3, п. 3.4); орієнтованість на користувачів (глава 3, п. 3.5); послідовність і узгодженість (глава 3, п. 3.6) [255].

Керівництво 2017/C215/01 (методика) не обов'язкове до застосування, а компанії (які є суб'єктами складання звіту про управління) можуть керуватись під час складання та оприлюднення такого звіту міжнародними, європейськими або національними стандартами (вимогами до нефінансової звітності) [255].

Таким чином, зміст звіту про управління визначається на розсуд підприємства. Немає перешкод для доповнення його питаннями інформаційних ризиків через управління якістю процесом створення та контролю якості облікових даних.

Якщо розглядати результати оцінки якості фінансової звітності як доповнення до фінансових звітів, то доцільно проаналізувати практику розкриття іншої фінансової інформації, що встановлюється міжнародними документами.

Документом, який визначає концептуальні засади розкриття додаткової інформації до фінансових звітів, є Положення з практики МСФЗ 1 «Коментар керівництва: основи представлення», видане у 2010 р. Радою з МСБО.

Коментар керівництва як форма звітування може бути віднесено до складу іншої фінансової звітності, оскільки відповідно до п. 7 документа «Передумови застосування МСФЗ» [273] інша фінансова звітність надає інформацію поза межами фінансових звітів, яка дає змогу покращити розуміння даних, наведених у звітності, та підвищити сприйняття інформації користувачами. Коментарі керівництва подаються в описовій формі та в обсягах, які дають змогу зрозуміти фінансову позицію, результативність і рух грошових коштів підприємства. Крім того, розкриття інформації в цьому документі надає можливість керівництву пояснити цілі та завдання з досягнення встановлених цілей.

Головною метою цього документа є надання користувачам інформації, яка б допомогла оцінити перспективи розвитку та основні ризики діяльності підприємства поряд із можливістю оцінки успішності стратегії управління на шляху досягнення поставлених цілей [255].

Наприкінці 2017 р. Радою з МСБО було розпочато роботу над удосконаленням Положення з практики МСФЗ 1 «Коментар керівництва: основи представлення», метою якого визначено надання повних, незобов'язальних основ представлення коментарів керівництва щодо фінансової звітності, складеної з дотриманням положень МСФЗ. Положення досліджуваного документа спрямовані на розкриття унікальних обставин, що виникли під час ведення діяльності; детальне розкриття галузевих або предметних особливостей не передбачено [294].

Основними причинами внесення змін та оновлень до Положення з практики МСФЗ 1, на думку представників Ради з МСБО, стали:

зростаюча важливість комунікацій та нефінансової сторони діяльності;

потреба в додатковому інформаційному забезпеченні прийняття довготермінових управлінських рішень;

важливість надання повних роз'яснень та інтерпретацій до фінансових звітів;

виявлення та усунення прогалин у практиці звітування;

доцільність включення та врахування змін і доповнень, які вносяться до інших документів у сфері звітування підприємств;

необхідність поєднання вимог до звітності із різноманітними завданнями (рис. 3.3.) [294].



Рис. 3.3. Напрями роботи Ради з МСБО.

Джерело: [294].

З метою підвищення впевненості користувачів інформації, яка розкривається у фінансовій звітності, а також рівня розуміння сутності та проблем діяльності підприємства стейкхолдерами варто у звіті про управління розкривати інформацію про результати проведеного оцінювання якості разом із наданням описової складової отриманих результатів.

Управління якістю фінансової звітності є елементом системи загального управління якістю на підприємстві. Зважаючи на це, пропонуємо підприємствам

розкривати як окрему складову результативність та ефективність системи загального управління якістю на підприємстві, у розрізі якої розглядати також питання якості інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень.

З огляду на використані в дослідженні засади ризик-орієнтованого підходу до вибору об'єктів проведення оцінки якості фінансової звітності, також пропонуємо розкривати за напрямом «Ризики» у звіті про управління обґрунтування, передумови та ризики, пов'язані з об'єктом оцінки.

У ході проведення дослідження виявлено необхідність упорядкування проведення оцінки впливу чинників внутрішнього середовища на якість фінансової звітності СВА через розроблення внутрішніх організаційних регламентів. Результати діяльності СВА в частині виконання завдання з надання впевненості щодо якості фінансової звітності та облікової інформації доцільно розкривати у звіті про управління у вигляді окремо сформульованої думки внутрішнього аудитора, що також є елементом механізму координації спільної діяльності із зовнішнім аудитором.

3.3. Моніторинг як функція управління якістю фінансової звітності підприємств України

Якість фінансової звітності є результатом синергічної дії багатьох чинників зовнішнього середовища, яке формується в умовах стрімкого розвитку та зміни економічних відносин. У цьому контексті першочергового значення набуває необхідність розбудови та/або удосконалення системи моніторингу якості фінансової звітності, що складається на підприємстві, так і інфраструктури складання такої звітності, суттєві елементи якої було виокремлено в першому розділі дисертації.

Поняття моніторингу є широкоживаним у різних сферах суспільного життя та в найбільш широкому розумінні означає сукупність інструментів різного характеру (методологічного, методичного, організаційного), що забезпечують систематичне стеження за станом та основними тенденціями розвитку різних процесів [199; 131]. Вказаний зміст відображає сутність моніторингу як функції правління, оскільки управління будь-якою системою передбачає аналіз її змін у динаміці. Подібна думка відображається в працях багатьох авторів, присвячених дослідженню моніторингу в різних сферах його застосування (екологічний моніторинг, моніторинг громадської думки, фінансовий моніторинг, моніторинг інформаційної безпеки, моніторинг якості освіти тощо) [29; 170; 122; 227; 30]. Тож, попри неоднозначне трактування категорії «моніторинг», більшість науковців підтримують позицію щодо визначення його цінності в процесі управління певною системою.

Одноманітного підходу до розуміння моніторингу не передбачено і в законодавстві України. Відповідно до даних, розміщених на ресурсі Верховної Ради України (<https://zakon.rada.gov.ua>), вказана категорії визначається 20 разів. Аналіз термінів дав змогу виявити, що сутність моніторингу в нормативно-правових актах розглядається за такими групами: як процес, як діяльність, як система спостережень, як збір даних, як комплекс заходів та засобів [130]. Спільним для всіх термінів є наявність у них такого елемента, як мета проведення моніторингу (для перевірки, для запобігання, для оцінки ефективності процесу реформування тощо).

Таким чином, моніторинг – це функція управління, мета якої залежить від поставлених завдань, наприклад, оцінка досягнення еталонних показників, аналіз стану певної системи протягом окремого проміжку часу. Основною особливістю моніторингу, що забезпечує ефективність управлінських процесів на рівні як держави, так і певних суб'єктів, є постійність його проведення, якою забезпечується наявність порівнянних даних щодо стану об'єкта моніторингу.

Предметом діяльності міжнародних організацій є забезпечення порівнянності даних фінансової звітності підприємств через дотримання ними

вимог універсальних міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності. Головною передумовою виступає нормативно-правове забезпечення ведення бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності, а також її аудиту в країні. З метою аналізу відповідності останньої передумови вимогам міжнародних документів, UNCTAD-ISAR і було розроблено ADT, методичну складову якого розглянуто у другому розділі дисертації. За сутністю вказана ініціатива передбачає моніторинг стану потенціалу та спроможності держави до формування умов складання високоякісної фінансової звітності підприємствами. Еталонним орієнтиром, із яким порівнюються вимоги національного законодавства, є міжнародні стандарти (МСФЗ, МСА, МСО, Кодекс етики професійних бухгалтерів, вимоги наднаціональних регуляторів (ОЕСР, Міжнародна організація комісій з цінних паперів) та інші). Порядок організації реалізації ADT наведено в додатку П.

Як зазначалося, Україна брала участь у вказаному моніторингу у 2013 р., проте відсутність належного інституціонального забезпечення його проведення не дала змоги започаткувати використання ADT із певною періодичністю. Заходом, спрямованим на вирішення цієї проблеми, є законодавче закріплення покладання функції організації участі у проведенні міжнародних заходів (моніторингу) у сфері бухгалтерського обліку та звітності на Міністерство фінансів України та інші центральні органи виконавчої влади, які відповідно до ст. 7 Закону № 996-XIV мають право розробляти на базі чинних стандартів методичні рекомендації для суб'єктів господарювання, які їм підпорядковуються [174]. Пропонуємо внести це положення до Розділу II «Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності» Закону № 996-XIV. Це дасть змогу удосконалити систему оцінки ефективності реалізації реформування бухгалтерського обліку та звітності в Україні.

Існує також інший об'єкт моніторингу у сфері забезпечення створення підприємствами високоякісної фінансової звітності – дотримання норм та правил складання звітності, що є однією з ключових основ забезпечення її якості.

Дослідженню питань створення дієвої й ефективної системи моніторингу дотримання та забезпечення застосування вимог до високоякісної фінансової звітності (далі – МДЗ) присвячені документи багатьох міжнародних професійних та політичних організацій. За підтримки UNCTAD-ISAR у 2017 р. видано документ «Моніторинг дотримання та забезпечення високоякісної корпоративної звітності: Керівництво з кращих практик» [318], який містить основні положення та ілюстративні приклади реалізації системи нагляду за якістю корпоративної звітності (у її складі – фінансової) (далі – Керівництво). Керівництво визначає концептуальні засади побудови та функціонування системи МДЗ до: високоякісної корпоративної звітності; аудиторської діяльності та гарантій якості; професійних бухгалтерів.

Відповідно до Керівництва, МДЗ включає нагляд і перевірку за дотриманням суб'єктами господарювання вимог законодавства (див. табл. 3.9).

До складових механізму забезпечення якості фінансової звітності підприємств належать: МДЗ вимог до високоякісної корпоративної звітності (вимог міжнародних стандартів); забезпечення застосування вимог до високоякісної корпоративної звітності (вимог міжнародних стандартів) (рис. 3.4.).



Рис. 3.4. Складові механізму забезпечення якості фінансової звітності підприємств

Джерело: складено автором на основі [318].

Зауважимо, що формуванню Керівництва передувала робота UNCTAD-ISAR щодо проведення моніторингу засобами ADT, результати якого дали змогу виявити найкращу та найефективнішу світову практику створення системи нагляду за якістю фінансової звітності.

Найкраща світова практика (табл. 3.10) та методологічні положення, закріплені в Керівництві, визначають такі рівні реалізації системи нагляду за якістю фінансової звітності:

- рівень її укладачів (нагляд за дотриманням вимог національного законодавства та міжнародних стандартів у сфері бухгалтерського обліку та звітності);

- рівень наглядової ради підприємства (керівництва), компетенція якої охоплює затвердження фінансових звітів та засвідчення інформації, наведеної в них;

- рівень зовнішнього незалежного аудиту (підтвердження достовірності даних фінансовій звітності);

- рівень регуляторних органів країни, до функцій яких належить перевірка фінансової звітності на предмет її відповідності встановленим законодавчим вимогам [318].

Таблиця 3.10

Найкраща практика побудови та функціонування системи моніторингу і забезпечення застосування вимог до високоякісної корпоративної звітності в країнах Європейського Союзу

Складники	За сферами функціонування системи МДЗ		
	Корпоративна звітність	Корпоративна звітність	Корпоративна звітність
1	2	3	4
Об'єкти моніторингу та забезпечення дотримання	Лістингові компанії, суб'єкти суспільного інтересу (Великобританія, Данія)	Об'єкти моніторингу та забезпечення дотримання	Лістингові компанії, суб'єкти суспільного інтересу (Великобританія, Данія)
Орган, що здійснює моніторинг	Органи влади або органи, що їх представляють (Німеччина, Данія)	Орган, що здійснює моніторинг	Органи влади або органи, що їх представляють (Німеччина, Данія)

Продовження табл. 3.10

1	2	3	4
Особливості забезпечення дотримання	Ряд дисциплінарних, кримінальних та цивільних повноважень (Німеччина)	Особливості забезпечення дотримання	Ряд дисциплінарних, кримінальних та цивільних повноважень (Німеччина)

Джерело: складено автором.

Розглянемо детальніше найкращі національні практики у сфері здійснення нагляду за дотриманням вимог щодо складання високоякісної фінансової звітності та забезпечення їх застосування, зокрема досвід Німеччини та Великобританії.

У 2004 р. в Німеччині було прийнято Закон «Про нагляд за фінансовою звітністю компаній» (далі – Закон). Відповідно до Закону в Німеччині функціонує дворівнева система нагляду за якістю фінансової звітності: приватна (Рада з питань забезпечення дотримання стандартів фінансової звітності, FREP) та державна установи (Федеральний орган з фінансового нагляду, BaFin) (рис. 3.5.).



Рис. 3.5. Інституціональна структура нагляду за якістю фінансової звітності в Німеччині

Джерело: складено на основі [338; 248].

Предметом МДЗ є фінансова звітність компаній, допущених до торгівлі на офіційно регульованій фондовій біржі Німеччини.

Федеральний орган з фінансового нагляду (Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht – BaFin) [248] (далі – Федеральний орган) – державний орган, мета діяльності якого полягає в забезпеченні належного функціонування, стабільності й цілісності фінансового ринку Німеччини. На листопад 2016 р. до сфери нагляду установи належали: 1850 банків, 680 компаній з надання фінансових послуг, 590 страхових компаній, 30 пенсійних фондів, 6100 німецьких фондів та 77 компаній з управління активами [248].

Об'єкти, що підлягають моніторингу: банки, постачальники фінансових послуг, страхові організації, торгівля цінними паперами.

Основні види перевірок у рамках моніторингу якості фінансової звітності: перевірки за запитами (інших органів та установ), спеціальні перевірки (з окремих питань, наприклад, правильності інформації у звіті аудитора), регулярні перевірки (проводяться з інтервалом у два роки).

Механізми забезпечення застосування вимог МСФЗ, аудиту для Федерального органу варіюються від адміністративних штрафів до вилучення дозволу на провадження професійної діяльності (письмові попередження, адміністративні штрафи) та належать вже до такої складової моніторингу, відповідно до Керівництва, як нагляд за якістю фінансової звітності.

Процес МДЗ, що належить до повноважень Ради з питань забезпечення дотримання стандартів фінансової звітності, складається з трьох основних етапів:

- ініціювання перевірки (випадкова перевірка, наявність конкретних індикаторів недотримання вимог до підготовки та подання високоякісної корпоративної інформації, запит державного регулятора з нагляду за якістю корпоративної інформації);
- процес перевірки (співпраця між органом і підприємством);
- надання висновків за результатами проведеної перевірки [338].

Окрім здійснення перевірок фактичного стану та рівня якості звітності окремих суб'єктів господарської діяльності, слід також зауважити, що до сфери компетенції розглянутих суб'єктів нагляду за якістю фінансової звітності також належить вжиття заходів превентивного характеру з метою зниження кількості

порушень серед досліджуваних об'єктів підготовки фінансової звітності. Це сприятиме підвищенню якості інформації, яка міститься у фінансовій звітності об'єктів нагляду (додаток Р).

Інституціональна система МДЗ застосування вимог МСФЗ Великобританії представлена такими суб'єктами:

- Управління з пруденційного регулювання (державна установа) (Prudential Regulation Authority, PRA) [325];
- Управління з фінансової діяльності (незалежна установа) (Financial Conduct Authority, FCA) [277],
- Рада з фінансової звітності (Financial Reporting Council, FRC) [278];
- професійні організації бухгалтерів та аудиторів.

Управління з пруденційного регулювання було створено у складі Банку Англії (центральний банк Сполученого Королівства Великобританія). Ця установа – регулятор пруденційного нагляду за банками, будівельними товариствами, кредитними спілками, страховими та інвестиційними компаніями. Управління вживає такі заходи із забезпечення застосування вимог МСФЗ: відмова в авторизації фірми; призупинення або обмеження діяльності; ініціювання розслідування справи; штраф; оприлюднення інформації; громадський осуд.

Управління з фінансової діяльності – регулятор діяльності для компаній, що надають фінансові послуги, крім банків, будівельних товариств, кредитних спілок, страхових та інвестиційних компаній. До того ж для частини суб'єктів господарської діяльності регулятор виконує функції пруденційного нагляду.

Основними заходами із забезпечення застосування вимог до підготовки та подання корпоративної інформації з боку Управління з фінансової діяльності є: зняття дозволу фірми; призупинення або заборона юридичним і фізичним особам на провадження діяльності з надання фінансових послуг; штрафи проти фірм або окремих осіб, які порушують правила, законодавство про конкуренцію або вчиняють зловживання на ринку; оприлюднення інформації про дисциплінарні заходи, попередження, прийняття рішення стосовно звернення до суду.

До основних повноважень Ради з фінансової звітності належать: встановлення стандартів корпоративної звітності, аудиту та бухгалтерського обліку; здійснення МДЗ суб'єктами суспільного інтересу; моніторинг якості аудиту фінансової звітності суб'єктів суспільного інтересу; нагляд за діяльністю професійних організацій бухгалтерів та аудиторів.

Зважаючи на досліджений досвід кращих практик, можна зробити висновок, що з метою підвищення якості фінансової звітності підприємств України в умовах трансформації національної економіки, зростання рівня тіньової економіки, корупції та недостатнього рівня прозорості руху фінансових потоків підприємств необхідно забезпечити ефективне функціонування системи МДЗ суб'єктами господарювання.

Найкраща практика завжди ототожнюється з еталонною або належною. Разом із тим для України цікавим є досвід країн із транзитивною економікою – асоційованих членів ЄС, зокрема Албанії, Боснії і Герцеговини, Македонії, Чорногорії, Сербії [238].

Спільною рисою для названих країн у контексті дослідження є те, що МДЗ представлено лише інститутом нагляду за діяльністю аудиторів та її якістю. Зокрема, нормативно-правовими актами держав визначено дворівневу систему забезпечення якості аудиторських послуг, представлену аудиторською палатою (палата сертифікованих аудиторів) та органом суспільного нагляду

Досвід державного регулювання контролю якості фінансової звітності, складеної відповідно до МСФЗ, у країнах пострадянського простору показує, що до його основних складових належать: проведення обов'язкового аудиту бухгалтерської звітності, складеної за МСФЗ; наявність нагляду (контролю) з боку уповноважених органів за бухгалтерською звітністю, що складається за МСФЗ; відповідальність суб'єктів господарювання за якість бухгалтерської звітності, що складається за МСФЗ (додаток С) [63].

Моніторинг дотримання вимог нормативно-правових актів у сфері підготовки фінансової звітності є комплексом взаємопов'язаних заходів, спрямованих на забезпечення якості корпоративної інформації (у тому числі

фінансової звітності). Реалізація цього процесу повністю залежить від інституційного забезпечення якості звітності підприємств державними регуляторами, професійними організаціями бухгалтерів та аудиторів, уповноваженими спеціальними неурядовими органами нагляду (органами суспільного нагляду).

З огляду на викладене та положення Керівництва, розробленого UNCTAD-ISAR, визначимо основні завдання моніторингу як функції управління якістю фінансової звітності підприємств України [318].

Перший блок завдань, що постають у процесі організації нагляду як складової моніторингу включає забезпечення застосування вимог до якісної фінансової звітності:

- участь професійних організацій та представників професійної спільноти у створенні та удосконаленні законодавчих та концептуальних засад складання звітності;

- урахування потреб укладачів і користувачів інформації при внесенні змін та доповнень до законодавства у сфері регулювання бухгалтерського обліку та аудиту;

- здійснення нагляду за процесом суспільного обговорення проектів нових законодавчих документів, роз'яснень, оприлюдненням проектів офіційних перекладів МСФЗ та ін.;

- застосування попереджувальних заходів та санкцій до суб'єктів, що, згідно із законодавством, є об'єктами МДЗ (підприємств, які становлять суспільний інтерес).

Другий блок завдань, пов'язаний із організацією проведення моніторингу дотримання вимог до звітності, охоплює:

- перевірку відповідності якісним характеристикам звітності, визначеним нормами міжнародного та національного законодавства;

- оцінку відповідності корпоративної звітності законодавчим вимогам, МСФЗ;

- здійснення оцінки стану моделі бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання;
- перевірку відповідності посаді професійного бухгалтера/аудитора.

Міжнародний досвід у сфері інституціонального забезпечення складання високоякісної фінансової звітності показує, що розбудова національної системи забезпечення вимагає об'єднаного регулювання та здійснення періодичної оцінки елементів якості фінансової звітності, що формується під впливом такого зовнішнього чинника, як нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку, складання звітності та аудиторської діяльності в країні.

Результати досліджень, наведені у попередніх розділах роботи, доводять, що в Україні подібний моніторинг здійснюється лише для одного елемента – аудиторських послуг, що є недостатнім з точки зору підвищення корисності даних звітності та інформації щодо її якості для основних її користувачів.

Підкреслимо, що механізм проведення моніторингу якості фінансової звітності є специфічним в умовах кожної країни та особливостей її інституціонального середовища. Проте, з урахуванням наданих раніше пропозицій стосовно розкриття та оприлюднення особливостей управління якістю фінансової звітності на підприємстві та результатів її оцінки з боку як зовнішнього, так і внутрішнього аудиту, доцільним є проведення первинного моніторингу рівня якості звітів підприємств, що становлять суспільний інтерес. У подальшому, за результатами первинного моніторингу, слід здійснювати вибірку підприємств, щодо звітності яких існує ризик викривлення даних і невідповідності якісним характеристикам, та застосовувати інші контрольні заходи.

Висновки до розділу 3

Дослідження організаційної сутності оцінки якості фінансової звітності та впливу чинників на неї дало змогу отримати такі результати:

1. Неузгодженість методології проведення оцінювання якості фінансової звітності підприємства є свідченням того, що питання його організації є недостатньо вивченими.

2. Гносеологічна сутність якості фінансової звітності та вимоги чинних нормативно-правових актів показали, що оцінка якості фінансової звітності є одним із завдань із надання впевненості, які здійснюються зовнішнім аудитором. Дослідження основних етапів виконання зазначеного завдання показало, що їх виокремлення може ґрунтуватися на підході, застосованому до організації аудиту фінансової звітності, зокрема передбачено такі етапи: підготовчий (робота із замовником послуги, формування елементів завдання, розроблення робочих документів); основний (оцінювання відповідності фінансової звітності якісним характеристикам корисної фінансової інформації, передбаченим Концептуальною основою, за запропонованою в роботі методикою, складання робочих документів); завершальний етап (формування звіту з надання впевненості щодо якості фінансової звітності та внутрішній звіт керівництву підприємства з наданням рекомендацій щодо усунення виявлених під час роботи недоліків). Виділення етапів та розроблені згідно з їх змістом робочі документи аудитора сприятимуть упорядкуванню та прозорості результатів оцінки якості фінансової звітності, розкриття яких пропонується в роботі оприлюднювати.

3. Запровадження концепції сталого розвитку та підвищення зацікавленості з боку зовнішніх користувачів до якості фінансової звітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, стало основою для формування пропозиції стосовно внесення змін до окремих нормативно-правових актів (Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (п. 3 ст. 14), Порядок подання фінансової звітності (п. 2) у частині регламентації порядку

оприлюднення результатів виконання завдання з надання впевненості щодо якості фінансової звітності [174; 167].

4. Роль внутрішнього аудиту в процесі оцінки якості фінансової звітності є беззаперечно вагомою. Це пов'язано з необхідністю координації зусиль, спрямованих на вказану оцінку, з боку як служби внутрішнього аудиту, так і зовнішнього аудитора.

5. Незважаючи на значну кількість досліджень, присвячених організації внутрішнього аудиту, організаційні питання оцінки якості фінансової звітності як одного з його завдань не є висвітленими повною мірою. З метою детальнішого вивчення цього питання організацію проведення оцінки службою внутрішнього аудиту розглянуто в розрізі таких складових: організація роботи працівників підприємства, на яких покладено функції оцінки якості фінансової звітності; технічна складова організації оцінки якості фінансової звітності; методична складова організації оцінки якості фінансової звітності. Це дало змогу уточнити положення внутрішніх організаційних регламентів підприємства в частині внутрішнього аудиту, сформувати робочі документи та виокремити елементи звітної документації за результатами проведення оцінки якості фінансової звітності.

6. Оприлюднення думки внутрішнього аудитора щодо ефективності управління якістю фінансової звітності є важливим чинником, що впливає на інвестиційну привабливість підприємства. З огляду на це, запропоновано розкривати вказану інформацію в річній звітності суб'єкта господарювання, зокрема у звіті про управління. Така пропозиція пов'язана з низкою причин. По-перше, запровадження додаткової форми звітування щодо результатів вимірювання якості суперечить вимозі вартісного обмеження на корисну звітність та спричиняє додаткові витрати суб'єктів господарювання. По-друге, розкриття додаткової інформації у фінансовій звітності (зокрема, у Примітках до фінансової звітності) призводить до перевантаження звітності даними, що наводяться в ній, та погіршує їх сприйняття. По-третє, відсутність регламентованого порядку розкриття результатів оцінювання якості фінансової звітності не забезпечує

порівнянність даних та унеможливило створення достатньої інформаційної бази прийняття рішень для основних користувачів інформації (інвесторів, позикодавців, інших кредиторів).

7. Сучасний стан розвитку вітчизняних інституціональних механізмів забезпечення якості фінансової звітності підприємств обумовлений високим рівнем тіньової економіки та недостатньою урегульованістю проведення моніторингу ефективності зазначених механізмів. Дослідження найкращої національної практики та діяльності міжнародних професійних організацій у сфері забезпечення розкриття підприємствами високоякісної фінансової звітності виявило необхідність внесення положення щодо законодавчого закріплення функції організації участі України у проведенні міжнародного моніторингу (зокрема ADT) за суб'єктом державного регулювання у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Наведене положення запропоновано включити до Розділу II «Державне регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності» Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.1999 № 996-XIV

Основні результати розділу опубліковані в наукових працях автора [58, 93, 98, 99, 107, 109, 112].

ВИСНОВКИ

У дисертаційній роботі запропоновано розв'язання наукового завдання щодо надання впевненості користувачам у надійності інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень.

За результатами проведеного дослідження було сформульовано такі висновки та пропозиції:

1. Концепція якості фінансової звітності, закладена в нормативно-правових актах та міжнародних документах у сфері бухгалтерського обліку та звітності (Концептуальна основа, МСФЗ, НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» та ін.), побудована на гносеологічному підході до розуміння сутності поняття «якість». Про це свідчать, зокрема, встановлений перелік якісних характеристик корисної фінансової інформації, визначений Концептуальною основою, та його відображення у національних нормативно-правових актах (НП(С)БО 1). У науковій літературі феномен якості фінансової звітності розглядається у двох аспектах: як відповідність певним характеристикам та як результат впливу передумов і чинників, властивих середовищу її формування. З одного боку, оцінка якості фінансової звітності є процесом встановлення відповідності даних фінансової звітності переліку якісних характеристик, а з другого – передбачає здійснення аналізу основних передумов та чинників, що впливають на її складання.

Критичний аналіз сучасних трактувань поняття «якість фінансової звітності» дав змогу сформулювати його як комплексну (сукупну) властивість даних фінансової звітності, що характеризується відповідністю інформації переліку якісних характеристик.

2. Теоретичною базою для оцінки якості фінансової звітності в дисертації стали основні положення кваліметрії. Відповідно до теорії кваліметрії головним результатом оцінки якості в широкому розумінні є узагальнюючий показник, який відображає сукупне дотримання нормативного переліку якісних характеристик

об'єктом оцінювання. На розвиток ключових положень теорії кваліметрії кількісними методами, що використовуються під час оцінки відповідності даних фінансової звітності якісним характеристикам обрано методи порівняння, відносних та інтегральних величин, операціоналізації. Застосування обраних методів спонукало до розроблення об'єктивних критеріїв, відповідність яким відображає якісні характеристики фінансової звітності та підлягає оцінці. Зазначені критерії вирізняються окремими показниками, що розраховуються на підставі звітних даних.

3.3 метою проведення комплексного аналізу національної системи бухгалтерського обліку на предмет ефективності в забезпеченні умов для створення високоякісної фінансової звітності визначено внутрішні та зовнішні передумови досягнення якості фінансової звітності. За застосуванням у дослідженні інституціональним підходом такими зовнішніми передумовами є: нормативно-правове забезпечення бухгалтерського обліку і фінансової звітності та аудиту, національна система професійної підготовки персоналу та підвищення його кваліфікації, що впливає на фаховий рівень облікового персоналу на підприємстві, якість зовнішнього аудиту як інструменту підтвердження достовірності фінансової звітності. До передумов складання якісної фінансової звітності, що створюються на підприємстві, тобто є внутрішніми, належать: організація бухгалтерського обліку, за даними якого складається фінансова звітність; внутрішній контроль як система превентивних та послідуєчих заходів, спрямованих на забезпечення якісної інформації для складання звітності. Особливістю зазначених передумов є те, що вони, з одного боку, забезпечують процес складання фінансової звітності через встановлення вимог до якості та створення механізмів її забезпечення, а з другого – являють собою чинники, чий вплив на якість фінансової звітності підлягає оцінці.

4. Запропоновано методичний інструментарій оцінки якості фінансової звітності, який передбачає встановлення відповідності звітних даних характеристикам, визначеним Концептуальною основою, через розроблення комплексу критеріїв, які характеризують дотримання кожної зі згаданих

характеристик. Обґрунтована деталізація результатів зазначеної оцінки сприятиме підвищенню корисності її результатів для основних користувачів (інвесторів, позикодавців, інших кредиторів) та керівництва підприємства.

Міжнародні практики оцінки спроможності органів державної влади забезпечувати складання підприємствами високоякісної фінансової звітності характеризуються спрямованістю на встановлення досягнутого рівня розвитку системи бухгалтерського обліку країни. Результати такої оцінки є підґрунтям для встановлення пріоритетних напрямів подальшого розвитку складання та підвищення якості фінансової звітності.

З метою оцінки впливу визначених внутрішніх передумов підприємства на складання якісної фінансової звітності доцільно застосовувати факторний аналіз, який може становити основу для кількісної оцінки місця та ролі кожного окремого чинника через дослідження динаміки зміни результативного показника (якості облікової інформації та фінансової звітності, що складається на її підставі).

До груп критеріїв ефективності організації бухгалтерського обліку доцільно віднести: організацію роботи облікового персоналу (затвердження регламентів роботи бухгалтерської служби та її працівників; дотримання кваліфікаційних вимог, встановлених законодавством України до головного бухгалтера, і наявність вимог до працівників облікової служби; підвищення значення етичної складової роботи); технічне (наявність документів, які регламентують ведення бухгалтерського обліку на підприємстві, форму обліку та, за необхідності, залучення зовнішніх експертів для вирішення окремих стратегічних питань, пов'язаних зі зміною форми обліку або переходом на МСФЗ) та методичне забезпечення (наявність чітко визначених аспектів ведення бухгалтерського обліку в частині методів оцінки, облікових процедур, якщо стандартами або іншими нормативними документами передбачено кілька альтернатив) бухгалтерського обліку. Для оцінки ефективності внутрішнього контролю доцільно застосовувати групи критеріїв, передбачених у методиці, розробленій Американським інститутом сертифікованих публічних бухгалтерів (American

Institute of Certified Public Accountants, AICPA), що включає: компетентність персоналу, раціональність розподілу посадових обов'язків, дотримання формальних процедур, здійснення контролю за активами та документацією, організацію системи внутрішнього контролю.

Результати використання запропонованої факторної моделі є джерелом інформації для керівництва підприємства щодо особливостей та проблемних аспектів процесу звітування в умовах побудови системи управління якістю на підприємстві.

5. Обґрунтовано, що застосування ризик-орієнтованого підходу дає можливість підвищити ефективність управління інформаційними ризиками з боку користувачів даних звітності. У роботі запропоновано алгоритм встановлення ризиків викривлення звітних даних за окремими статтями фінансової звітності, який покладено в основу оцінки якості фінансової звітності, зокрема в групу критеріїв, відповідність яким характеризує доречність звітних даних. Розроблений алгоритм базується на визначенні показника суттєвості зміни величини окремої статті, що обчислюється як співвідношення абсолютного приросту суми статті фінансової звітності у звітному періоді до порога суттєвості звітних даних.

6. Комплексна методика оцінки відповідності звітності якісним характеристикам, запропонована в роботі, ґрунтується на принципах кваліметрії та положеннях Концептуальної основи й складається з двох основних етапів:

– перший етап – встановлення критеріїв, що характеризують дотримання якісних характеристик фінансової звітності (визначається відповідність фінансової звітності критеріям, що за ними оцінюються її якісні характеристики через надання бальної оцінки кожному критерію за бінарною шкалою (0; 1) та розраховується середнє значення оцінок за критеріями в межах однієї групи);

– другий етап – визначення синтетичного показника якості фінансової звітності.

Перевагою такої методики є отримання показника, значення якого характеризує сукупне додержання вказаних характеристик, а окремі складові

розрахунків та їх деталізація дають змогу виявити проблемні аспекти, що спричиняють низький рівень якості звітних даних.

7. Доведено, що оцінку якості фінансової звітності через встановлення відповідності її даних якісним характеристикам, визначеним Концептуальною основою, доцільно покласти на зовнішнього аудитора в рамках виконання ним завдання з надання впевненості, відмінного від аудиту. Це узгоджується із загальноприйнятими методологічними засадами проведення аудиту, відображеними в міжнародних та національних документах у сфері аудиторської діяльності.

З огляду на викладене та з метою забезпечення прозорості діяльності та підзвітності підприємств, що становлять суспільний інтерес, запропоновано доповнити нормативно-правові акти, якими регламентується порядок подання річної звітності та документи, що підтверджують її (зокрема: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (п. 3 ст. 14 розд. IV), Порядок подання фінансової звітності (п. 2)) вимогою про необхідність оприлюднення звіту з надання впевненості щодо якості фінансової звітності разом із аудиторським висновком.

8. Спираючись на практичний досвід і наукові здобутки сьогодення у сфері забезпечення якості інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень, доведено, що організація оцінки впливу внутрішніх чинників діяльності підприємства на якість облікової інформації та звітних даних є функцією служби внутрішнього аудиту. Результати проведення такої оцінки запропоновано розкривати та оприлюднювати у складі річної звітності підприємств, зокрема у звіті про управління. Це сприятиме, з одного боку, підвищенню прозорості діяльності підприємства та ефективності прийнятих на основі даних фінансової звітності зовнішніми користувачами управлінських рішень, а з другого – інвестиційній привабливості суб'єкта звітування.

9. Одним із заходів запобігання інформаційній асиметрії та формування прозорості бази даних для прийняття обґрунтованих і виважених управлінських рішень є створення на рівні держави належних, прозорих, повних і достатніх

передумов формування високоякісної фінансової звітності. Доведено, що з метою забезпечення здійснення нагляду за якістю фінансової звітності та ефективністю передумов її складання доцільно доповнити чинні законодавчі норми, що регулюють сферу бухгалтерського обліку та звітності, положеннями про необхідність запровадження моніторингу зовнішніх передумов складання фінансової звітності та результатів оцінки її якості. Інформаційну основу реалізації зазначеного моніторингу становлять: положення нормативно-правових актів у сфері бухгалтерського обліку та звітності, зокрема ті, якими регламентується діяльність центральних органів виконавчої влади; нефінансова інформація, що міститься у звітах з надання впевненості щодо якості фінансової звітності та звітах про управління підприємств, які становлять суспільний інтерес.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Агентство з розвитку інфраструктури фондового ринку України (Stick market infrastructure development agency of Ukraine, SMIDA). URL: <https://smida.gov.ua/about> (дата звернення: 03.12.2018).
2. Азгальдов Г. Г., Райхман Е. П. О квалиметрии: монографія / под ред. А. В. Гличева. Москва, 1973. URL: http://www.labrate.ru/azgaldov/azgaldov_raikhman_about_qualimetry-1973.pdf (дата звернення: 03.12.2018).
3. Акентьева О. Б., Лисак М. Г. Інформаційні ризики в аудиторській діяльності та заходи щодо їх мінімізації. URL: http://www.rusnauka.com/14_APSN_2008/Economics/32487.doc.htm (дата звернення: 03.12.2018).
4. Актуальні проблеми розвитку системи управління державними фінансами: євроінтеграційний контекст / за ред Т. І. Єфименко ; ДННУ «Акад. фін. управління». Київ, 2016. 496 с.
5. Алексеева Е. В. Бухгалтерский учет оценочных резервов: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12 / Санкт-Петербургский гос. ун-т. СПб., 2005. 25 с.
6. Андросчук І. І. Завдання з надання впевненості, крім аудиту та огляду, в системі аудиторських послуг: дис. ... канд. экон. наук: 08.00.09. Кіровоград, 2016. 326 с.
7. Аристотель Категории. Сочинения : в 4 т. Т.2. М.: Мысль, 1978. 687 с.
8. Атамас П. Й., Атамас О. П., Крамаренко Г. О. Роль бухгалтерського обліку в управління ризиками підприємництва. *Академічний огляд*. 2016. № 1 (44). С. 60-69. URL: <http://acadrev.duan.edu.ua/images/stories/files/2016-1/8.pdf> (дата звернення: 03.12.2018).
9. Аудит (Основи державного, незалежного професійного та внутрішнього аудиту): підручник / за ред. В. В. Немченко, О. Ю. Редько. Київ: ЦУЛ, 2012. 540 с. URL:

[http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/2595/1/%D0%90%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82%20\(%D0%9E%D1%81%D0%BD%D0%BE%D0%B2%D0%B8%20%D0%B4%D0%B5%D1%80%D0%B6%D0%B0%D0%B2%D0%BD%D0%BE%D0%B3%D0%BE,%20%D0%BD%D0%B5%D0%B7%D0%B0%D0%BB%D0%B5%D0%B6%D0%BD%D0%BE%D0%B3%D0%BE%20%D0%BF%D1%80%D0%BE%D1%84%D0%B5%D1%81%D1%96%D0%B9%D0%BD%D0%BE%D0%B3%D0%BE%20%D1%82%D0%B0%20%D0%B2%D0%BD%D1%83%D1%82%D1%80%D1%96%D1%88%D0%BD%D1%8C%D0%BE%D0%B3%D0%BE%20%D0%B0%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82%D1%83\).pdf](http://dspace.oneu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/2595/1/%D0%90%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82%20(%D0%9E%D1%81%D0%BD%D0%BE%D0%B2%D0%B8%20%D0%B4%D0%B5%D1%80%D0%B6%D0%B0%D0%B2%D0%BD%D0%BE%D0%B3%D0%BE,%20%D0%BD%D0%B5%D0%B7%D0%B0%D0%BB%D0%B5%D0%B6%D0%BD%D0%BE%D0%B3%D0%BE%20%D0%BF%D1%80%D0%BE%D1%84%D0%B5%D1%81%D1%96%D0%B9%D0%BD%D0%BE%D0%B3%D0%BE%20%D1%82%D0%B0%20%D0%B2%D0%BD%D1%83%D1%82%D1%80%D1%96%D1%88%D0%BD%D1%8C%D0%BE%D0%B3%D0%BE%20%D0%B0%D1%83%D0%B4%D0%B8%D1%82%D1%83).pdf) (дата звернення: 03.12.2018).

10. Аудит : підручник / [О. А. Петрик, В. О. Зотов, Б. В. Кудрицький та ін.] ; за заг. ред. О.А. Петрик. Київ : КНЕУ, 2015. 498 с.

11. Безверхий К. В., Пантелєв В. П. Консолідований звіт про управління. Новації управлінської практики звітування. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*. 2018. № 1-2. С. 37-46.

12. Безручук С. Л. Алгоритм оцінки якості інформації в звітності. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2014. № 2 (29). С. 24–32.

13. Безручук С. Л. Якість фінансової звітності через призму професійної етики бухгалтера. *Вісник ЖДТУ. Сер.: Економічні науки*. 2017. № 4 (82). URL: <http://ven.ztu.edu.ua/article/viewFile/119262/114544> (дата звернення: 03.12.2018).

14. Белозерцева И. Б. Бухгалтерский учет и оценка состояния финансовых резервов организации: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12. Новосибирск, 2006. 18 с.

15. Белуха Н. Т. Аудит. Київ : Знання, КОО, 2000. 769 с. (Вища освіта ХХІ століття).

16. Бодюк А. В. Методологічні та нормативно-правові аспекти аудиту підприємницької діяльності: монографія. Київ: Кондор, 2005. 356 с.

17. Бондар М. І. Аудит в АПК : навч. посіб. Київ : КНЕУ, 2003. 188 с.

18. Бондар М. І. Обліково-аналітична інформація в управлінні підприємницькою діяльністю. *Економічний аналіз*. 2010. Вип. 6. С. 13-16. URL: https://econa.at.ua/Vypusk_6/bodnar.pdf (дата звернення: 03.12.2018).
19. Бондар Т. А. Міжнародні та національні імперативи розкриття у звітності нефінансової інформації. *Економіка та підприємництво* : зб. наук. пр. 2018. № 40. С. 211–224.
20. Бондаренко Н. О., Понікаров В. Д., Попова С. М. Аудит суб'єктів підприємницької діяльності : навч. посіб. Київ : Центр навчальної літератури, 2004. 300 с.
21. Будько О. В. Методи оцінки якості облікової інформації. *Економіка та держава*. 2014. № 3. С. 54-57.
22. Бухгалтерський облік для економістів та правознавців / за заг. ред. Ю. А. Кузьмінського. Київ: КНЕУ, 2007. 648 с.
23. Великий Ю. В. Етапи внутрішнього аудиту на підприємстві. *Агросвіт*. 2017. № 7. С. 28-31. URL: http://www.agrosvit.info/pdf/7_2017/5.pdf (дата звернення: 03.12.2018).
24. Вигівська І. М. Бухгалтерський облік діяльності підприємств в умовах ризику: організація та методика : автореф. дис. ... канд. екон. наук. Житомир, 2010. 21 с.
25. Вигівська І. М. Розкриття інформації про підприємницькі ризики суб'єктів господарювання у фінансовій звітності. *Вісник ЖДТУ*. 2008. № 4 (46). URL: <http://ven.ztu.edu.ua/article/download/94763/90848> (дата звернення: 03.12.2018).
26. ВПГО «Спілка аудиторів України». URL: <http://spilka-audit.org.ua/> (дата звернення: 03.12.2018).
27. ВПГО «Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України» (ФАБФ АПКУ). URL: <http://www.faaaf.org.ua/> (дата звернення: 03.12.2018).
28. Гайдай М. Г., Кучерява М. В. Ідентифікація поточних змін міжнародних стандартів фінансової звітності та рекомендації щодо їх врахування. *Актуальні проблеми розвитку системи управління державними фінансами:*

євроінтеграційний контекст»; за заг. ред. Т. І. Єфименко; ДННУ «Акад. фін. управління». Київ, 2016. С. 274-284.

29. Галіцин В. К. Системи моніторингу: монографія. Київ: КНЕУ, 2000. 231 с.

30. Галіцин В. К., Суслов О. П., Самченко Н. К. Концептуальні засади моніторингу. *Бізнес-Інформ*. 2013. № 9. URL: http://www.business-inform.net/export_pdf/business-inform-2013-9_0-pages-330_335.pdf (дата звернення: 03.12.2018).

31. Гасанов С. С., Котляревський Я. В., Кучерява М. В. Порівнянність фінансової звітності: європейський вимір та вітчизняні реалії. *Наукові праці НДФІ*. 2016. Вип. 1 (74). С. 5-15. http://npndfi.org.ua/?page_id=723&aid=770&lang=uk (дата звернення: 03.12.2018).

32. Гегель Г. В. Ф. Сочинения. М.; Л., 1929. Т. 1. 473 с.

33. Глинский В. В., Ионин В. Г. Статистический анализ: учеб. пособие. М.: Филинь, 1998. 264 с.

34. Гнилицька Л. В. Бухгалтерський облік як інструмент управління ризиками підприємницької діяльності. *Фінанси України*. 2014. № 3. С. 114-125. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/Fu_2014_3_11.pdf (дата звернення: 03.12.2018).

35. Говдя В. В., Дегальцева Ж. В., Середенко І. В. Современные концепции развития бухгалтерского учета: проблемы и перспективы. *Научный журнал КубГАУ*. 2014. № 99 (05). URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/sovremennye-kontseptsii-razvitiya-buhgalterskogo-ucheta-problemy-i-perspektivy> (дата звернення: 03.12.2018).

36. Голяков А. П. Економіко-математичне моделювання світогосподарських процесів: навч. посіб. Київ: Знання, 2009. 222 с.

37. Гончаренко О. О., Лук'янець О. В. Оцінка якості фінансової звітності. *Проблеми обліку, аналізу, аудиту і контролю*. 2013. № 3 (18). С. 266–270.

38. Горелова Г. В., Кацко И. А. Теория вероятностей и математическая статистика в примерах и задачах с применением Excel. Ростов н/Д: Феникс, 2006. 475 с.
39. Господарський кодекс України від 16.01.2003 № 436-IV. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/436-15#n380> (дата звернення: 03.12.2018).
40. Граница Ю. В. Бухгалтерский учет условных фактов хозяйственной деятельности: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12. Нижний Новгород, 2005. 24 с.
41. Грейсон Дж. К. мл., О'Делл К. Американский менеджмент на пороге XXI века: пер. с англ. / авт. предисл. Б. З. Мильне. М.: Экономика, 1991. 319 с.
42. Громадська організація «Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів і аудиторів». URL: <https://www.uasaa.org/> (дата звернення: 03.12.2018).
43. Громадська організація «Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України». URL: <http://www.ufraa.org/about/> (дата звернення: 03.12.2018).
44. Громадська спілка «Палата аудиторів і бухгалтерів України». URL: <http://www.pabu.com.ua/ua/> (дата звернення: 03.12.2018).
45. Державне підприємство «Артемсіль»: офіційний вебсайт. URL: <http://www.artyomsalt.com/> (дата звернення: 03.12.2018).
46. Деякі питання здійснення внутрішнього аудиту та утворення підрозділів внутрішнього аудиту: постанова Кабінету Міністрів України від 28.09.2011 № 1001. URL: <https://www.minfin.gov.ua/news/view/normatyvna-baza-dvfk?category=aspekti-roboti&subcategory=State+internal+financial+control> (дата звернення: 03.12.2018).
47. Довідник кваліфікаційних характеристик професій працівників : затв. наказом Міністерства праці та соціальної політики України від 29.10.2007 № 583. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/ru/v0583203-07> (дата звернення: 03.12.2018).
48. Доклады о соблюдении стандартов и кодексов (ROSC). URL: <https://www.imf.md/rosc-rus.html> (дата звернення: 03.12.2018).

49. Дорош Н. І. Сутність та призначення внутрішнього аудиту. *Вісник ЖДТУ*. 2006. № 1 (35). С. 41-46.

50. ДСТУ 2925-94 «Якість продукції. Оцінювання яуості». URL: https://www.google.com.ua/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwjnr_rDzNLYAhWD2SwKHVOqCFwQFggmMAA&url=http%3A%2F%2Fgost-snip.su%2Fdownload%2Fdstu_292594_yakist_produkcii_ocinyuvannya_yakosti_termini_ta&usg=AOvVaw3cMvIHlUhrYeyu16ISFH99 (дата звернення: 03.12.2018).

51. ДСТУ ISO 9000:2007 «Основні положення та словник термінів». URL: http://dbn.at.ua/_ld/11/1128_432_iso9000-1-.pdf (дата звернення: 03.12.2018).

52. Дячек С. М. Відображення в бухгалтерському обліку та аналіз резервів молокопереробних підприємств АПК: автореф. дис. ... канд. екон. наук: 08.00.09. Житомир, 2008. 239 с.

53. Ермакова Н. А., Ахметова Ч. Ф. Институциональный подход в учете затрат на рабочую силу. *Международный бухгалтерский учет*. 2012. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/institutsionalnyu-podhod-v-uchete-zatrat-na-rabochuyu-silu> (дата звернення: 03.12.2018).

54. Євдокимов В. В. Надійність бухгалтерської інформації як передумова забезпечення економічної безпеки підприємства. *Вісник ЖДТУ*. 2011. № 3 (57). С. 46–50.

55. Євдокимов В. В., Венцель В. Т. Особливості організації бухгалтерського обліку на підприємстві, що здійснює зовнішньоекономічну діяльність. 2011. *Науковий вісник Ужгородського університету*. Вип 2 (34). С. 270-275. URL:

<https://dspace.uzhnu.edu.ua/jspui/bitstream/lib/5497/1/%D0%9E%D0%A1%D0%9E%D0%91%D0%9B%D0%98%D0%92%D0%9E%D0%A1%D0%A2%D0%86%20%D0%9E%D0%A0%D0%93%D0%90%D0%9D%D0%86%D0%97%D0%90%D0%A6%D0%86%D0%87%20%D0%91%D0%A3%D0%A5%D0%93%D0%90%D0%9B%D0%A2%D0%95%D0%A0%D0%A1%D0%AC%D0%9A%D0%9E%D0%93%D0%9E%2>

0%D0%9E%D0%91%D0%9B%D0%86%D0%9A%D0%A3.pdf (дата звернення: 03.12.2018).

56. Єршова Н. Ю. Якість облікової інформації: методичний підхід до оцінювання. *Бухгалтерський облік, аналіз та аудит*. 2014. № 8 (158). С. 368-374.

57. Єфименко Т. І., Жук В. М., Ловінська Л. Г. Інформація в антикризовому управлінні: глобальний аспект стандартизації обліку та фінансової звітності ; ДННУ «Академія фінансового управління». Київ, 2015. 400 с.

58. Єфименко Т. І., Ловінська Л. Г., Олійник Я. В., Бондар Т. А., Кучерява М. В. Запровадження нефінансової звітності в контексті імплементації в Україні законодавства ЄС; за ред. Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінської; ДННУ «Акад. фін. управління», Київ, 2017. http://www.afu.kiev.ua/getfile.php?page_id=462&num=1 (дата звернення: 03.12.2018).

59. Жук В. М. Застосування інституціональної теорії у вирішенні проблем розвитку бухгалтерського обліку. *Фінанси України*. 2010. № 9. С. 115-123. URL: <http://zhuk.faaf.org.ua/article-31/> (дата звернення: 03.12.2018).

60. Жук В. М. Інституціональні засади розвитку професії бухгалтера. *Облік і фінанси АПК*. 2010. № 2. С. 122-127. URL: <http://magazine.faaf.org.ua/institucionalni-zasadi-rozvitku-profesii-buhgaltera-1219.html> (дата звернення: 03.12.2018).

61. Закон Республики Молдова об аудиторской деятельности Nr. 61 от 16.03.2007. URL: <http://lex.justice.md/ru/324828/> (дата звернення: 03.12.2018).

62. Засадний Б. А. Комплексне оцінювання якості облікової інформації. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. № 11. С. 849-853.

63. Итоги заседания Совета глав правительств СНГ и перечень принятых документов (г. Ташкент, 3 ноября 2017 года) / Исполнительный комитет СНГ. 2017. 3 нояб. URL: <http://cis.minsk.by/news.php?id=8492> (дата звернення: 03.12.2018).

64. Ініціатива Прозорості Видобувних Галузей (ІПВГ). URL: <http://eiti.org.ua/pro-eiti/#standart-ipvg> (дата звернення: 03.12.2018).

65. Каменська Т. О. Планування діяльності служби внутрішнього аудиту. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Серія: Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку: збірник наукових праць.* 2017. № 862.С. 108-112. URL: http://ena.lp.edu.ua:8080/bitstream/ntb/41560/2/2017n862_Kamenska_T_O-Planning_activities_108-112.pdf (дата звернення: 03.12.2018).
66. Камінська Т. Г. Наукові підходи до підвищення надійності звітності за МСФЗ. *Ефективна економіка.* 2015. № 11. URL: http://www.economy.nauka.com.ua/pdf/11_2015/11.pdf (дата звернення: 03.12.2018).
67. Кант И. Сочинения : в 6 т. М.: Мысль, 1966. Т.3. 415 с.
68. Канцуров О. О. Вплив інституціональної теорії на формування сучасної парадигми бухгалтерського обліку. *Незалежний аудитор.* 2014. № 8. С. 27-32.
69. Канцуров О. О. Інституціональний аналіз як метод бухгалтерського обліку. *Фінанси України.* 2010. № 12. С. 97–107.
70. Касаткіна Т., Плахота А. Аналіз бізнес-моделей банків у рамках Supervisory review. URL: <https://bank.gov.ua/doccatalog/document?id=69900832> (дата звернення: 03.12.2018).
71. Касьяненко Е. А. Оценка качества отчетности о финансовых результатах деятельности сельскохозяйственных организаций. *Научный журнал КубГАУ.* 2012. № 76(02). С. 1-19. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/otsenka-kachestva-otchetnosti-o-finansovyh-rezultatah-deyatelnosti-selskohozyaystvennyh-organizatsiy> (дата звернення: 03.12.2018).
72. Качество. *Словарь строительной терминологии.* URL: https://gufo.me/dict/building_terms/%D0%BA%D0%B0%D1%87%D0%B5%D1%81%D1%82%D0%B2%D0%BE (дата звернення: 03.12.2018).
73. Качество. *Экономический словарь терминов.* URL: https://gufo.me/dict/economics_terms/%D0%9A%D0%90%D0%A7%D0%95%D0%A1%D0%A2%D0%92%D0%9E (дата звернення: 03.12.2018).

74. Качество. *Энциклопедический словарь Брокгауза Ф. А. и Ефрона И. А.* URL: <https://gufo.me/dict/brockhaus/%D0%9A%D0%B0%D1%87%D0%B5%D1%81%D1%82%D0%B2%D0%BE> (дата звернення: 03.12.2018).
75. Керимов В. Э. Институциональные аспекты формирования и развития управленческого учета. *Международный бухгалтерский учет*. 2011. № 32. С. 2–9. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/institutsionalnye-aspekty-formirovaniya-i-razvitiya-upravlencheskogo-ucheta> (дата звернення: 03.12.2018).
76. Кирейцев Г. Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета: науч. докл. ; ЖГТУ. Житомир, 2008. 76 с.
77. Кобилецький В. Р. Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості. *Financial Analysis online*. URL: <https://www.finalon.com/slovnik-ekonomichnikh-pokaznikiv/299-pokaznik-oborotnosti-debitorskoji-zaborgovanosti> (дата звернення: 03.12.2018).
78. Кобилецький В. Р. Коефіцієнт оборотності запасів. *Financial Analysis online*. URL: <https://www.finalon.com/slovnik-ekonomichnikh-pokaznikiv/293-oborotnist-zapasiv> (дата звернення: 03.12.2018).
79. Ковач С. І. Концепція суттєвості в обліку та звітності. *Бізнес-Інформ*. 2014. № 6. С. 284–288.
80. Кодекс України про надра від 27.07.1994 № 132/94-ВР. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/132/94-%D0%B2%D1%80#n328> (дата звернення: 03.12.2018).
81. Козлова М. О. Облік та контроль процесу резервування (на прикладі діяльності великих промислових підприємств України : автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Житомир, 2006. 203 с.
82. Концептуальна основа фінансової звітності. 2010. URL: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_009/page (дата звернення: 03.12.2018).
83. Корольок В. С. Стохастичні моделі систем: навч. посіб. Київ: Либідь, 1993. 136 с.
84. Корягін М. В., Куцик П. О. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності. Київ: Інтерсервіс, 2016. 276 с. URL:

http://www.lac.lviv.ua/fileadmin/www.lac.lviv.ua/data/kafedry/Buh_Obliku/Docs/Problemi_ta_perspektivi_rozvitku_bukhgalterskoji_zvitnosti_.pdf (дата звернення: 03.12.2018).

85. Красс И. А. Математические модели экономической динамики / под ред. И. А. Полетаева. Москва: Сов. радио, 1976. 280 с.

86. Кужельний М. В., Левицька С. О. Організація обліку: підручник. Київ: ЦУЛ, 2010. 352 с.

87. Кузнецова Л. Н. Бенчмаркинг как инструмент повышения качества учетно-аналитической информации. *Вестник Адыгейского государственного университета. Сер. 5: Экономика.* 2011. № 2. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/benchmarking-kak-instrument-povysheniya-kachestva-uchetno-analiticheskoy-informatsii> (дата звернення: 03.12.2018).

88. Кузнецова С., Кузнецов А. Організація внутрішнього аудиту в системі управлінського контролю компанії. *Бухгалтерський облік і аудит.* 2015. № 5. С. 19–26.

89. Кучерява М. В. Актуальні напрями досліджень у сфері забезпечення якості фінансової звітності: світові та вітчизняні тенденції. *Сучасний фундамент розвитку національної економіки: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., ч. II, м. Київ, 2-3 червня; Таврійський нац. ун-т імені В. І. Вернадського.* Київ, 2017. С. 136-138.

90. Кучерява М. В. Актуальні напрями роботи міжнародних організацій у сфері корпоративної звітності. *Міжнародне науково-технічне співробітництво: механізми та стратегії: матеріали міжнар. наук.-практ. конф., м. Львів, 31 березня 2017 р.; Львівська економічна фундація.* Львів, 2017. С. 100-103.

91. Кучерява М. В. Євроінтеграційні процеси як фактор впливу на зміни у законодавстві України у сфері бухгалтерського обліку та звітності. *Європейська інтеграція: історичний досвід та економічні перспективи: матеріали Міжнар. наук.-практ. конференції, м. Одеса, 3-4 березня 2017 р.; Одеський нац. ун-т імені І. І. Мечнікова.* Одеса, 2017. С. 221-224.

92. Кучерява М. В. Зарубіжний досвід законодавчого закріплення правового статусу професійних організацій бухгалтерів та аудиторів. *Наукові здобутки на шляху до удосконалення економічної системи: матеріали міжнар. наук.-практ. конф., м. Дніпро, 17-18 лютого 2017 р.*; Наук. організація «Перспектива». Дніпро, 2017. С. 95-98.

93. Кучерява М. В. Ідентифікація змін та новацій законодавства ЄС як інструмент удосконалення регулювання бухгалтерського обліку в умовах євроінтеграції України. *Державні фінанси України: розвиток та управління змінами (проблеми економічної безпеки)*; за ред. Т. І. Єфименко, ДННУ «Акад. фін. управління», Київ, 2017. С. 448-457.

94. Кучерява М. В. Імплементация змін МСФЗ до нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку в Україні. *Наукові праці НДФІ*. 2016. Вип. 3 (76), С. 84-96. URL: http://npndfi.org.ua/?page_id=723&aid=809&lang=uk.

95. Кучерява М. В. Категорія «якість фінансової звітності» у наукових дослідженнях. *Інформаційне суспільство: технологічні, економічні та технічні аспекти становлення: матеріали Міжнар. наук. інтернет-конф., м. Тернопіль, 13 червня 2017 року*. Тернопіль, 2017. Вип. 20. С. 58-60.

96. Кучерява М. В. Класифікація та характеристика факторів впливу на якість фінансової звітності. *Економіка. Фінанси. Право*. 2017. № 12/4. С. 47-51. URL: https://drive.google.com/file/d/1-b_OjwianjxYvRMzqKFPN0n17yGFIkZo/view (дата звернення: 03.12.2018).

97. Кучерява М. В. Міжнародний досвід забезпечення якості фінансової звітності. *Облік, аналіз, аудит і оподаткування в умовах глобалізації економіки: матеріали Першої Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф., м. Ужгород, 21 квітня 2017 р.*; ДВНЗ «Ужгородський національний університет». Ужгород, 2017. С. 310-311.

98. Кучерява М. В. Міжнародний досвід забезпечення якості фінансової звітності суб'єктів підприємництва. *Розвиток європейського простору очима молоді: економічні, соціальні та правові аспекти: матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. докторантів, молодих учених та студентів, м. Харків, 28 квітня 2017 р.*;

Харківський торг.-екон. ін-т Київського нац. торг.-екон. ун-ту. Харків, 2017. С. 89-93.

99. Кучерява М. В. Міжнародний досвід інституціонального забезпечення якості фінансової звітності підприємств. *Перспективи розвитку національної економіки*: зб. матеріалів V Міжнар. наук.-практ. конф., м. Запоріжжя, 17-18 лютого 2017 р.; Східноукр.ін-т економіки та управління. Бердянськ, 2017. С. 94-96.

100. Кучерява М. В. Моніторинг змін законодавства ЄС у контексті реформування бухгалтерського обліку в Україні. *Інтернаука. Сер.: Економічні науки*. 2017. № 8. С. 7-12. URL: <https://www.inter-nauka.com/issues/economic2017/8/3154> (дата звернення: 03.12.2018).

101. Кучерява М. В. Нормативне регулювання розкриття інформації щодо забезпечень у бухгалтерському обліку в Україні. *Актуальні проблеми управління соціально-економічними системами*: матеріали II Всеукр. наук.-практ. інтернет-конференції з міжнародною участю, м. Луцьк, 8 грудня 2016 р.; Луцький нац. техн. ун-т. Луцьк. С. 229-232. URL: <https://drive.google.com/file/d/0B3KD4ZptHgVFTVZOWNhVVEtMYUk/view?usp=sharing> (дата звернення: 03.12.2018).

102. Кучерява М. В. Організація ефективної системи внутрішнього контролю суб'єкта господарської діяльності. *Розвиток соціально-економічних систем у трансформаційних умовах*: матеріали V Міжнар. наук.-практ. конф. студентів і молодих учених, м. Бердянськ, 27-28 січня 2016 р.; Бердянський університет менеджменту і бізнесу. Бердянськ, 2016. С. 83-84.

103. Кучерява М. В. Основні напрями міжнародного регулювання розкриття та представлення корпоративної інформації. *Управління економічними процесами: сучасні реалії і виклики*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф., м. Мукачєво, 22-23 березня 2017 р.; Мукачівський держ. ун-т. Мукачєво, 2017. С. 121-123.

104. Кучерява М. В. Оцінка якості інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень як напрям діяльності міжнародних організацій. *Наукові*

праці НДФІ. 2017. Вип. 4 (81). С. 128-142.
URL: http://npndfi.org.ua/?page_id=723&aid=893&lang=uk.

105. Кучерява М. В. Поточні тенденції щодо внесення змін до Директиви 2013/34/ЄС у частині відображення інформації з податку на прибуток. Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: проблеми теорії та практики: зб. тез доповідей II Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф., м. Полтава, 11-12 травня 2017 р.; ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі (ПУЕТ). Полтава, 2017. С. 187-190. URL: http://bovup-poltava.forumotion.me/search?search_id=activetopics (дата звернення: 03.12.2018).

106. Кучерява М. В. Принципи розкриття як основа забезпечення якості інформації у корпоративній звітності. *Розвиток соціально-економічних систем у трансформаційних умовах*: матеріали VI Міжнар. наук.-практ. конф. студентів і молодих учених, м. Бердянськ, 1-2 лютого 2017 р.; Бердянський ун-т менеджменту і бізнесу. Бердянськ, 2017. С. 65-67.

107. Кучерява М. В. Реформування бухгалтерського обліку в Україні у контекст євроінтеграційних процесів. *Проблеми та перспективи розвитку економіки в контексті євроінтеграційних процесів*: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., м. Запоріжжя, 21 квітня 2017 р.; Класичний приватний ун-т. Запоріжжя, 2017. С. 131-134.

108. Кучерява М. В. Роль бухгалтерського обліку в постіндустріальному просторі. *Проблеми формування та розвитку інноваційної інфраструктури: виклики постіндустріальної економіки*: матеріали IV Міжнар. наук.-практ. конф., м. Львів, 18-19 травня 2017 р.; Нац. ун-т «Львівська політехніка». Львів, 2017. С.255.

URL: http://www.lp.edu.ua/sites/default/files/attach/2017/5615/tezy_dopovidey_iv_mn_rk.pdf (дата звернення: 03.12.2018).

109. Кучерява М. В. Світова практика побудови механізму функціонування нагляду за дотриманням вимог щодо складання якісної фінансової звітності. *Економіка та суспільство. Сер.: Економічні науки.* 2017. № 13.

URL: <http://economyandsociety.in.ua/journal-13/20-stati-13/1637-kucheryava-m-v>
(дата звернення: 03.12.2018).

110. Кучерява М. В. Складання консолідованої фінансової звітності в контексті імплементації директивних вимог ЄС. *Наукові праці НДФІ*. 2018. Вип. 3 (84). С. 127-142.

URL: http://npndfi.org.ua/?page_id=17&year=2018&issueno=3&begin_page=127&mode=get_art&flang=uk (дата звернення: 03.12.2018).

111. Кучерява М. В. Сутність категорії «забезпечення» та «умовні зобов'язання». *Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні: матеріали IV Всеукр. наук.-практ. конф. молодих вчених, аспірантів та студентів, м. Ірпінь, 24 лютого 2016 р.; Нац. ун-т Державної податкової служби України. Ірпінь, 2016. С. 80-84.*

112. Кучерява М. В. Сутність моніторингу дотримання та забезпечення високоякісної корпоративної звітності. *Моніторинг дотримання та забезпечення міжнародних стандартів фінансової звітності: кращі світові практики та перспективи запровадження в Україні / за ред. Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінської; ДННУ «Акад. фін. управління», Київ, 2016. С. 36-41.*
URL: http://www.afu.kiev.ua/getfile.php?page_id=461&num=3 (дата звернення: 03.12.2018).

113. Кучерява М. В. Сутність та методологія оцінки якості фінансової звітності. *Моніторинг дотримання та забезпечення міжнародних стандартів фінансової звітності: кращі світові практики та перспективи запровадження в Україні / за ред. Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінської; ДННУ «Акад. фін. управління», Київ, 2016. С. 6-35.* URL: http://www.afu.kiev.ua/getfile.php?page_id=461&num=3
(дата звернення: 03.12.2018).

114. Кучерява М. В. Фактори впливу на якість фінансової звітності підприємств України. *Формування та розвиток інноваційного потенціалу економіки України: матеріали доповідей міжнар. наук.-практ. конф. Ч. II, м. Ужгород, 17-18 лютого 2017 р.; Ужгородський нац. ун-т. Ужгород, 2017. С. 35-37.*

115. Легенчук С. Ф. Сутність та види консерватизму в бухгалтерському обліку. *Вісник ЖДТУ*. 2009. № 4. URL: <http://ven.ztu.edu.ua/article/download/93555/89956> (дата звернення: 03.12.2018).

116. Лень В. С. Елементи системи організації бухгалтерського обліку та їх класифікація. *Вісник ЧДТУ. Сер.: Економічні науки*. 2013. № 3 (68). С. 25-34.

117. Ловінська Л. Г. Вплив євроінтеграційних процесів на розвиток бухгалтерського обліку та звітності в Україні. *Фінанси України*. 2014. № 9. С. 21-30.

118. Ловінська Л. Г. Оцінка в бухгалтерському обліку: монографія. Київ: КНЕУ, 2006. 256 с.

119. Ловінська Л. Г., Олійник Я. В., Бондар Т. А. Нормативно-правове забезпечення звіту про управління підприємств в Україні. *Фінанси України*. 2018. № 6. С. 19-44.

120. Ловінська Л. Г., Стефанюк І. Б. Організація бухгалтерського обліку та фінансового контролю в сучасних умовах господарювання в Україні. Київ: НДФІ, 2006. 240 с.

121. Локк Дж. Опыт о человеческом разуме / пер. с англ. А. Н. Савина. URL: http://www.bimbad.ru/docs/locke_essay_concerning_human__und_erstanding.pdf (дата звернення: 03.12.2018).

122. Лукіна Т. Моніторинг в освіті. Якість освіти: визначити, щоб оцінити. *Управління освітою*. 2004. № 22. 94 с.

123. Методичні рекомендації з організації внутрішнього аудиту в акціонерних товариствах: рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 08.09.2011 № 1261. URL: <https://www.nssmc.gov.ua/documents/metoditchn-rekomendats-z-organzats-vnutrshnyogo-audituv-aktsonernih-tovaristvah/> (дата звернення: 03.12.2018).

124. Міжнародна громадська організація «Рада незалежних бухгалтерів та аудиторів». URL: <http://rnba.com.ua/> (дата звернення: 03.12.2018).

125. Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості. 2014. Ч. 2. URL: https://web.archive.org/web/20160328182825/http://apu.com.ua/attachments/article/290/Audit_2015_2_all.pdf (дата звернення: 03.12.2018).
126. Міжнародний стандарт фінансової звітності 1 (МСФЗ 1) «Перше застосування Міжнародних стандартів фінансової звітності». URL: http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_004 (дата звернення: 03.12.2018).
127. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2014 року, ч. 1. Київ: Міжнародна федерація бухгалтерів: Аудиторська палата України, 2015.
128. Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Видання 2014 року, ч. 2. Київ: Міжнародна федерація бухгалтерів: Аудиторська палата України, 2015.
129. Міжнародні стандарти професійної практики внутрішнього аудиту (стандарти): переклад / ВГО «Інститут внутрішніх аудиторів України». 2017. URL: <https://www.iaa.org.ua/wp-content/uploads/2013/08/IPPF-Standards-2017-Ukrainian.pdf> (дата звернення: 03.12.2018).
130. Моніторинг. *Законодавство України*. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/term/16031> (дата звернення: 03.12.2018).
131. Моніторинг. *Портал української мови та культури*. URL: <https://www.slovnyk.ua/index.php?swrd=%D0%BC%D0%BE%D0%BD%D1%96%D1%82%D0%BE%D1%80%D0%B8%D0%BD%D0%B3> (дата звернення: 03.12.2018).
132. Національне положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»: затв. наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення: 03.12.2018).
133. Національний класифікатор України: Класифікація видів економічної діяльності ДК 009:2010: прийнято та надано чинності наказом Держспоживстандарту України від 11.10.2010 № 457. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vb457609-10> (дата звернення: 03.12.2018).

134. Непередбачений. *Словник української мови: Академічний тлумачний словник* (1970-1980). URL: <http://sum.in.ua/s/neperedbachenyj> (дата звернення: 03.12.2018).

135. НКЦПФР: «Професійні учасники фондового ринку повинні бути віднесені до підприємств, що становлять суспільний інтерес». *Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку*. 2017. 28 листоп. URL: <https://www.nssmc.gov.ua/2017/11/28/nktspfr-profesyn-utchasniki-fondovogo-rinku-povinn-but-i-vdnesen-do-pdprimstv-shto-stanovlyaty-susplyniy-nteres/> (дата звернення: 03.12.2018).

136. Об аудиторской деятельности: Закон Республики Беларусь от 12.07.2013 № 56-3. URL: http://www.minfin.gov.by/upload/audit/acts/zakon_120713_56.pdf (дата звернення: 03.12.2018).

137. Образцова О. И., Копейкина О. В. Система национальных счетов: учебник. Москва: Изд. дом ГУ ВШЭ, 2008. 460 с.

138. Озеран А. В. Звіт керівництва та інша нефінансова інформація: структура і зміст. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2018. № 4. С. 15-28.

139. Озеран А. В. Обґрунтування фінансової звітності як джерела фінансової інформації. *Фінанси, облік і аудит*. 2012. Вип. 20. С. 340-346.

140. Озеран А. В. Роль та змістовне наповнення приміток до фінансової звітності. *SWorld: сб. науч. тр.* 2012. URL: <http://www.sworld.com.ua/konfer27/538.pdf> (дата звернення: 03.12.2018).

141. Озеран А. В. Теорія та методологія формування фінансової звітності підприємств: монографія. Київ: КНЕУ, 2015. 471 с.

142. Озеран А. Звіт керівництва vs Звіт про управління: проблеми відповідності Закону про бухгалтерський облік та світової практики *Бухгалтерський облік і аудит*. 2017. № 10-11. С. 2-12.

143. Озеран А. В. Суттєвість та її вплив на доречність і достовірність фінансової звітності. *Фінанси, облік і аудит*. 2011. Вип. 17. С. 309-316.

144. Окрема фінансова звітність за Міжнародними стандартами фінансової звітності станом на 31 грудня 2017 року / ПАТ «Укрнафта». URL: https://www.ukrnafta.com/data/Ivestor_news/Okrema%20finansova%20zvitrnist%202017_SKORYGOVANA.pdf (дата звернення: 03.12.2018).

145. Олійник Я. В. Інституціональні засади організації бухгалтерського обліку в умовах міжнародної інтеграції: монографія. Кив: ТОВ «Лазурит-Поліграф», 2014. 320 с.

146. Олійник Я. В. Організація бухгалтерського обліку в умовах міжнародної інтеграції: дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.09 / ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені В. Гетьмана». Київ, 2016. 528 с. URL: https://kneu.edu.ua/userfiles/d-26.006.06/2016/Oliinyk_dis.pdf (дата звернення: 03.12.2018).

147. Олійник Я. В. Правові імперативи розвитку організації бухгалтерського обліку в Україні в системі макроекономічного управління. *Проблеми економіки*. 2013. -№ 1. С. 124-129.

148. Омецінська І. Облікова інформація: економічна сутність та критерії якості. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2016. № 3. С. 131-141. URL: <http://visnykj.tneu.edu.ua/index.php/visnykj/article/view/714/726> (дата звернення: 03.12.2018).

149. Омецінська І. Я. Облік та аналіз зобов'язань будівельних підприємств: методика і організація: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Тернопіль, 2008. 213 с.

150. Опыт применения МСФО в государствах-участниках СНГ / Координационный совет по бухгалтерскому учету при Исполнительном комитете Содружества независимых государств. 2017. URL: <http://www.e-cis.info/foto/pages/26199.docx> (дата звернення: 03.12.2018).

151. Осадча О. О. Методичні підходи визнання в обліку та звітності показників оцінки якості обліково-аналітичної інформації. *Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Сер. Економіка*. 2016. № 2 (30). Вересень. С. 116-121.

152. Остап'юк Н. А. Якісні характеристики бухгалтерської інформації: вплив інфляції. *Вісник ЖДТУ*. 2011. № 2 (56). С. 160-163. URL: <http://eztuir.ztu.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/4887/1/36.pdf>.

153. Оцінка ефективності системи внутрішнього контролю (презентаційні матеріали) / The Institute of Internal Auditors. 2017. URL: [https://kyivaudit.gov.ua/vr/ka/index.nsf/b3ee4ef4a4e9ca24c2257c210037e49a/aa6dcb289a036c48c225801e004e635f/\\$FILE/4%D0%B9%20%D0%B4%D0%B5%D0%BD%D1%8C_2%D0%B3%D0%B0%20%D1%82%D0%B5%D0%BC%D0%B0_%D0%9E%D1%86%D1%96%D0%BD%D0%BA%D0%B0%20%D0%B5%D1%84%D0%B5%D0%BA%D1%82%D0%B8%D0%B2%D0%BD%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%96%20%D0%A1%D0%92%D0%9A.pdf](https://kyivaudit.gov.ua/vr/ka/index.nsf/b3ee4ef4a4e9ca24c2257c210037e49a/aa6dcb289a036c48c225801e004e635f/$FILE/4%D0%B9%20%D0%B4%D0%B5%D0%BD%D1%8C_2%D0%B3%D0%B0%20%D1%82%D0%B5%D0%BC%D0%B0_%D0%9E%D1%86%D1%96%D0%BD%D0%BA%D0%B0%20%D0%B5%D1%84%D0%B5%D0%BA%D1%82%D0%B8%D0%B2%D0%BD%D0%BE%D1%81%D1%82%D1%96%20%D0%A1%D0%92%D0%9A.pdf) (дата звернення: 03.12.2018).

154. Пархоменко В. М. Реформування бухгалтерського обліку в Україні: методологічне та нормативне забезпечення: автореферат дис. ... канд. екон. наук: 08.06.04. Ін-т агр. Екон. УААН. Київ, 2002. 19 с.

155. Пархомчук О.О. Бухгалтерський облік та контроль операцій з резервами підприємства: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Житомир, 2011. 187 с.

156. Петрик О. А. Аудит: методологія і організація : монографія. Київ: КНЕУ, 2003. 260 с.

157. Півень (Кучерява) М. В., Сторожук Т. М. Щодо питання обліку забезпечення гарантійних зобов'язань. *Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні*: матеріали II Всеукр. наук.-практ. конф. молодих вчених, аспірантів та студентів, м. Ірпінь, 12 березня 2014 р.; Нац. ун-тет Державної податкової служби України. Ірпінь, 2014. С. 94-97.

158. Плахтій Т. Ф. Історичний аналіз розвитку концепції «якісні характеристики облікової інформації». *Облік і фінанси*. 2016. № 4. С. 60-68. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Oif_ark_2016_4_9 (дата звернення: 03.12.2018).

159. Плахтій Т. Ф. Особливості застосування категорії «якість» в бухгалтерському обліку. *Вісник ОНУ імені І. І. Мечникова*. 2016. № 3 (21). С. 197–201.

160. Плахтій Т. Ф. Розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку на основі якісного підходу: монографія. Житомир: ТОВ «БукДрук», 2017. 304 с.
161. Податковий кодекс України від 02.12.2010 № 2755-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17/ed20130203/find?text=%D0%E8%E7%E8%EA> (дата звернення: 03.12.2018).
162. Подмешальська Ю. В. Оцінка якості обліку в аудиті. *Вісник Дніпропетровського університету. Сер. Економіка*. 2011. Вип. 5 (4). С. 265–270.
163. Поленова С. Н. Институционализм в регулировании бухгалтерского учета и отчетности. *Международный бухгалтерский учет*. 2011. № 23 (173). С. 13-18. URL: <https://cyberleninka.ru/article/n/institutsionalizm-v-regulirovanii-buhgalterskogo-ucheta-i-otchetnosti> (дата звернення: 03.12.2018).
164. Понокова Д. И. Бухгалтерский учет и оценка состояния финансовых резервов организации: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12. Краснодар, 2007. 20 с.
165. Поплаухина Т. Д. Методические основы формирования учетно-аналитической информации и ее качественное развитие: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12. Казань, 2007. 22 с.
166. Попова Е. А. Бухгалтерский учет формирования и использования резервов в сельскохозяйственных организациях: автореф. дис. ... канд. экон. наук: 08.00.12. Москва, 2007. 20 с.
167. Порядок подання фінансової звітності : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 № 419. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF> (дата звернення: 03.12.2018).
168. Правдюк Н. Л., Плахтій Т. Ф. Необхідність оцінки якості фінансової звітності, *Облік і фінанси*. 2017. № 3 (77). С. 52–58. URL: <http://repository.vsau.org/getfile.php/16532.pdf>.
169. Правдюк Н. Л., Правдюк М. В. Якість облікової інформації: сутність та методика оцінки, *Облік і фінанси*, 2016. № 2 (72). С. 57-64.

170. Приймачук Л. О. Функції моніторингу як механізму опосередкованого та безпосереднього впливу на якість освіти у школі. *Педагогічний пошук*. 2014. № 4 (84). URL: http://irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/pedp_2014_4_7.pdf (дата звернення: 03.12.2018).

171. Про акціонерні товариства: Закон України від 17.09.2008 № 514-VI. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/514-17#n991> (дата звернення: 03.12.2018).

172. Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність: Закон України від 21.12.2017 № 2258-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2258-19> (дата звернення: 03.12.2018).

173. Про аудиторську діяльність: Закон Республіки Вірменія від 31.01.2003 № 3P-512. URL: http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=26070 (дата звернення: 03.12.2018).

174. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#o187> (дата звернення: 03.12.2018).

175. Про забезпечення прозорості у видобувних галузях: Закон України від 18.09.2018 № 2545-VIII. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2545-19#n62> (дата звернення: 03.12.2018).

176. Про затвердження Методичних рекомендацій щодо облікової політики підприємства та внесення змін до деяких наказів Міністерства фінансів України: наказ Міністерства фінансів України від 27.06.2013 № 65. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v0635201-13?lang=ru> (дата звернення: 03.12.2018).

177. Про затвердження Положення (стандарту) бухгалтерського обліку 11 «Зобов'язання»: наказ Міністерства фінансів України від 31.01.2000 № 20. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0085-00> (дата звернення: 03.12.2018).

178. Про затвердження Положення про Міністерство фінансів України: постанова Кабінету Міністрів України від 20.08.2014 № 375. URL:

<https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/375-2014-%D0%BF> (дата звернення: 03.12.2018).

179. Про затвердження Положення про порядок навчання та атестації фахівців з питань фондового ринку: наказ Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 24.09.1996 № 215. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0584-96> (дата звернення: 03.12.2018).

180. Про затвердження Порядку надання звітності фінансовими компаніями, фінансовими установами-юридичними особами публічного права, довірчими товариствами, а також юридичними особами – суб'єктами господарювання, які за своїм правовим статусом не є фінансовими установами, але мають визначену законами та нормативно-правовими актами Держфінпослуг або Нацкомфінпослуг можливість надавати послуги з фінансового лізингу: затв. розпорядженням Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг від 26.09.2017 № 3840. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z1294-17#n16> (дата звернення: 03.12.2018).

181. Про затвердження Порядку подання фінансової звітності: постанова Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 № 419. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF> (дата звернення: 03.12.2018).

182. Про затвердження Принципів корпоративного управління: рішення Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 22.07.2014 № 955. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/vr955863-14> (дата звернення: 03.12.2018).

183. Про затвердження Стандартів внутрішнього аудиту: наказ Міністерства фінансів України від 04.10.2011 № 1247. URL: <https://www.minfin.gov.ua/news/view/normatyvna-baza-dvfk?category=aspekti-roboti&subcategory=State+internal+financial+control> (дата звернення: 03.12.2018).

184. Про намір щодо вступу Національного банку України до складу акціонерів Банку Міжнародних Розрахунків у Базелі: рішення Ради Національного банку України від 24.04.2014 № 15. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/vr015500-14>. (дата звернення: 03.12.2018)

185. Про облікову політику: лист Міністерства фінансів України від 21.12.2005 № 31-34000-10-5/27793. URL: http://195.78.68.18/minfin/control/uk/publish/article?art_id=58984&cat_id=34931

(дата звернення: 03.12.2018).

186. Про схвалення Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні: розпорядження Кабінету Міністрів України від 24.10.2007 № 911-р. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/911-2007-%D1%80>

(дата звернення: 03.12.2018).

187. Про фінансові послуги та державне регулювання ринків фінансових послуг: Закон України від 12.07.2001 № 2664-III. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2664-14> (дата звернення: 03.12.2018).

188. Проданчук М. А. Продукт бухгалтерського обліку у системі прийняття управлінських рішень. *Ефективна економіка*. 2014. № 7. URL: <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3203> (дата звернення: 03.12.2018).

189. Проект Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління / Міністерство фінансів України. 2018. URL: <https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/%D0%97%D0%B2%D1%96%D1%82%20%D0%BF%D1%80%D0%BE%20%D1%83%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%BB%D1%96%D0%BD%D0%BD%D1%8F.doc> (дата звернення: 03.12.2018).

190. Професійні вимоги до головних бухгалтерів професійних учасників ринку цінних паперів: рішення Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 25.04.2013 № 769. URL: <https://www.nssmc.gov.ua/documents/profesyn-vimogi-do-golovnih-buhgalterv-profesynih-utchasnikv-rinku-tsnnih-paperv/> (дата звернення: 03.12.2018).

191. Реєстр великих платників податків на 2017 рік / Державна фіскальна служба України. 2017. URL: http://sfs.gov.ua/data/material/000/207/280066/7.1._Re_str_VPP_2017_Monitoring.xlsx (дата звернення: 03.12.2018).

192. Ризик. *Законодавство України.* URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/term/25809> (дата звернення: 03.12.2018).
193. Рудницький В. С. Внутрішній аудит: методологія, організація : [монографія]. Тернопіль: Екон. думка, 2000. 104 с.
194. Свірко С. В. Організація бухгалтерського обліку в бюджетних установах: навч. посіб. Київ: КНЕУ, 2003. 380 с.
195. Слободняк И. А. Методика оценки качества учетно-аналитической информации бухгалтерской управленческой отчетности. *Международный бухгалтерский учет.* 2011. № 9 (159). С. 19-28. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/metodika-otsenki-kachestva-uchetno-analiticheskoy-informatsii-buhgalterskoj-upravlencheskoj-otchetnosti> (дата звернення: 03.12.2018).
196. Словарь Ожегова: толковый словарь русского языка. URL: <http://www.ozhegov.org/words/12094.shtml> (дата звернення: 03.12.2018).
197. Словник української мови: в 11 т. / АН УРСР. Ін-т мовознавства; за ред. І. К. Білодіда. Київ: Наукова думка, 1970–1980. Т. 6. С. 178.
198. Словопедія. URL: <http://slovopedia.org.ua/44/53402/297350.html> (дата звернення: 03.12.2018).
199. Словотвір: офіційний сайт. *Моніторинг.* URL: <https://slovotvir.org.ua/words/monitorynh> (дата звернення: 03.12.2018).
200. Соколов Я. В. Основы теории бухгалтерского учета. М.: Финансы и статистика, 2000. 496 с.
201. Соколова Е. С. Методика оценки качества бухгалтерской (финансовой) информации. *Экономические науки.* 2009. № 5 (54). URL: <http://ecsocman.hse.ru/data/2011/10/03/1267206307/60.pdf> (дата звернення: 03.12.2018).
202. Соколова Е. С. Методология оценки качества учетной информации: дис. ... д-ра экон. наук. Москва, 2012. 332 с.
203. Соколова Е. С. Теоретические основы методики формирования системы показателей для оценки качества бухгалтерской (финансовой) информации. *Известия Тульского государственного университета.*

- Экономические и юридические науки.* 2009. № 2-1
 URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/teoreticheskie-osnovy-metodiki-formirovaniya-sistemy-pokazateley-dlya-otsenki-kachestva-buhgalterskoj-finansovoy-informatsii>
 (дата звернення: 03.12.2018).
204. Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні: затв. постановою Кабінету Міністрів України від 24.10.2007 № 911-р
 URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/911-2007-%D1%80> (дата звернення: 03.12.2018).
205. Субетто А. И. Сочинения. Ноосферизм: в 13 т. Т. 8: Квалитативизм: философия и теория качества, квалитология, качество жизни, качество человека и качество образования. Кн. 1 / под ред. Л. А. Зеленова. СПб.; Кострома: КГУ им. Н. А. Некрасова, 2009. 392 с.
206. Терещенко В. С. Бухгалтерський облік забезпечень майбутніх витрат та платежів: теорія та методика: автореф. дис. ... канд. екон. наук : 08.00.09. Донецьк, 2008. 166 с.
207. Технологія проведення моніторингових досліджень (Із досвіду роботи): електронне видання / за заг. ред. С. Є. Вольянської. Харків: Харківська академія неперервної освіти. 2013. 85 с.
208. Толковый словарь Даля. URL: <http://slovardalja.net/word.php?wordid=13028> (дата звернення: 03.12.2018).
209. Философский словарь. URL: https://gufo.me/dict/philosophy_dict/%D0%9A%D0%B0%D1%87%D0%B5%D1%81%D1%82%D0%B2%D0%BE (дата звернення: 03.12.2018).
210. Філософський енциклопедичний словник / НАН України. 2002. URL: http://shron1.chtyvo.org.ua/Shynkaruk_Volodymyr/Filosofskyi_entsyklopedychnyi_slovnyk.pdf (дата звернення: 03.12.2018).
211. Харламова О. В. Архітектоніка приміток до МСФЗ-звітності. *Бізнес-інформ.* 2015. № 8. С. 188-193. URL: http://business-inform.net/export_pdf/business-inform-2015-8_0-pages-188_193.pdf (дата звернення: 03.12.2018).

212. Хилл Т. И. Современные теории познания. М.: Прогресс, 1965. URL: http://www.logic-books.info/sites/default/files/hill._sovremennye_teorii_poznaniya.pdf (дата звернення: 03.12.2018).
213. Чижевська Л. В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку: монографія. Житомир: ЖДТУ, 2007. 528 с
214. Чібісова І. В., Левчунь Б. В. Бухгалтерський облік як інструмент управління ризиками на підприємстві. *Проблеми системного підходу в економіці*. 2016. Вип. 2 (56). С. 113-116. URL: http://psae-jrnl.nau.in.ua/journal/2_56_2016_ukr/17.pdf (дата звернення: 03.12.2018).
215. Чумакова І. Ю. Внутрішній аудит в Україні: організаційні засади створення в центральних органах виконавчої влади. *Фінанси України*. 2011. № 9. С. 95-109.
216. 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.
217. Шелобаев С. И. Математические методы и модели в экономике, финансах, бизнесе: учеб. пособие для вузов. М.: ЮНИТИ-ДАНА, 2000. 367 с.
218. Шигун М. М. Фінансова звітність підприємств: ознаки якості. *Вісник ЖДТУ*. 2008. № 3 (45). С. 201-209. URL: <http://ven.ztu.edu.ua/article/view/95332/91628> (дата звернення: 03.12.2018).
219. Шигун М. М. Фактори впливу на процеси організації бухгалтерського обліку. *Вісник ЖДТУ*. 2010. № 2 (52). С. 216–218.
220. Шутак Л. Особливості взаємодії категорій оцінки та квалітативності. *Гуманітарна освіта в технічних вищих навчальних закладах*. Київ, 2012. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?C21COM=2&I21DBN=UJRN&P21DBN=UJRN&IMAGE_FILE_DOWNLOAD=1&Image_file_name=PDF/gotvnz_2012_24_17.pdf (дата звернення: 03.12.2018).

221. Щодо суттєвості у бухгалтерському обліку і звітності: лист Міністерства фінансів України від 29.07.2003 № 04230-04108. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/rada/show/v4108201-03> (дата звернення: 03.12.2018).

222. Экономико-математические методы и прикладные модели: учеб. пособие для вузов / [В. В. Федосеев, А. Н. Гармаш, Д. М. Дайитбегов и др.]. М.: ЮНИТИ, 2000. 391 с.

223. Энгельс Ф. Сочинения. 2-е изд. М. : Наука, 1956. Т. 20. 623 с.

224. Як читати і аналізувати фінансову звітність: посіб. для членів наглядових рад та керівників акціонерних товариств: проект «Корпоративний розвиток в Україні» / Міжнародна фінансова корпорація (IFC). 2004. URL: http://pmguinfo.dp.ua/images/documents/korp_otnosheniya/poleznie_publicacii/5_analiz_fin_otchetnosti.pdf (дата звернення: 03.12.2018).

225. Якименко М. В. Особливості оцінки в бухгалтерському обліку ризиків господарської діяльності та їхнього впливу на прибуток. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2016. Вип. 9. С. 850-853. URL: <http://global-national.in.ua/archive/9-2016/173.pdf> (дата звернення: 03.12.2018).

226. Якість. *Академічний тлумачний словник української мови*, URL: <http://sum.in.ua/s/jakistj> (дата звернення: 03.12.2018).

227. Яріш О. В., Дуда М. О. Моніторинг як складова управління різними сферами практичної діяльності. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2013. Вип. 24. URL: http://www.irbis-nbuv.gov.ua/cgi-bin/irbis_nbuv/cgiirbis_64.exe?I21DBN=LINK&P21DBN=UJRN&Z21ID=&S21REF=10&S21CNR=20&S21STN=1&S21FMT=ASP_meta&C21COM=S&2_S21P03=FILE=&2_S21STR=Npkntu_e_2013_24_7 (дата звернення: 03.12.2018).

228. 20 years inside the mind of the CEO... What's next? URL: <https://www.pwc.com/gx/en/ceo-survey/2017/pwc-ceo-20th-survey-report-2017.pdf> (дата звернення: 03.12.2018).

229. Accountancy Europe: official site. URL: <http://www.fee.be/> (дата звернення: 03.12.2018).

230. Accounting Development Tool / UNCTAD. URL: <https://unctad.org/en/Pages/DIAE/ISAR/Accounting-Development-Tool.aspx> (дата звернення: 03.12.2018).

231. Accounting Development Tool. Assessment Questionnaire for high-quality corporate reporting / UNCTAD. URL: <http://adt.unctad.org/> (дата звернення: 03.12.2018).

232. Accounting infrastructure: A Booster to the Belt and Road Initiative / ACCA. 2017. URL: <https://www2.deloitte.com/content/dam/Deloitte/cn/Documents/tax/deloitte-cn-tax-belt-road-report-en-171106.pdf> (дата звернення: 03.12.2018).

233. Achim A. M., Chis A. O. Financial accounting quality and its defining characteristics. *SEA – Practical Application of Science*. 2014. Vol. II, Iss. 3 (5). P. 93–98. URL: http://seaopenresearch.eu/Journals/articles/SPAS_5_13.pdf (дата звернення: 03.12.2018).

234. Al-dmour A., Abbod M. F., Al-dmour H. H. Qualitative Characteristics of Financial Reporting and Non-Financial Business Performance. *International Journal of Corporate Finance and Accounting*. 2017. Vol. 4, Iss. 2. URL: https://www.researchgate.net/publication/324494814_Qualitative_Characteristics_of_Financial_Reporting_and_Non-Financial_Business_Performance (дата звернення: 03.12.2018).

235. Analysis of the IFRS jurisdiction profiles / IFRS. 2018. URL: <https://www.ifrs.org/use-around-the-world/use-of-ifrs-standards-by-jurisdiction/#analysis> (дата звернення: 03.12.2018).

236. Asian Development Bank: official website. URL: <https://www.adb.org/> (дата звернення: 03.12.2018).

237. Assessment of accounting standards from a financial stability perspective / European Central Bank. 2006. December. URL: <https://www.ecb.europa.eu/pub/pdf/other/assessmentaccountingstandards2006en.pdf?a1415598edf0845669bc3b33248.da0d3> (дата звернення: 03.12.2018).

238. Associated Countries / European Commission. URL: http://ec.europa.eu/research/participants/data/ref/h2020/grants_manual/hi/3cpart/h2020-hi-list-ac_en.pdf (дата звернення: 03.12.2018).
239. Australian Securities and Investments Commission / Association of Certified Fraud Examiners. 2018. URL: <http://asic.gov.au/> (дата звернення: 03.12.2018).
240. Babbie E. R. *The Practice of Social Research*. 12th ed. Belmont, CA : Wadsworth Cengage, 2010.
241. Ball R., & Shivakumar L. The role of accruals in asymmetrically timely gain and loss recognition. *Journal of Accounting Research*. 2006. Vol. 44, Iss. 2. P. 207–242. doi: 10.1111/j.1475-679X.2006.00198.x (дата звернення: 03.12.2018).
242. Bank for International Settlements: official website. URL: <https://www.bis.org/> (дата звернення: 03.12.2018).
243. Barth M. E., Landsman W. R., Lang M. H. International Accounting Standards and Accounting Quality. *Journal of Accounting Research*. 2008. Vol. 46, No. 3. P. 467-498.
244. Beneish M. D. The detection of earnings manipulation. *Financial Analysts Journal*. 1999. Vol. 55, No. 5. P. 24–36.
245. Beneish's M-Score. URL: <https://www.gmtresearch.com/beneishs-m-score/> (дата звернення: 03.12.2018).
246. Bezabih B. Determinants of Financial Reporting Quality: Evidence from Large Manufacturing Share Companies of Addis Ababa. URL: https://www.academia.edu/33571106/Determinants_of_Financial_Reporting_Quality_Evidence_from_Large_Manufacturing_Share_Companies_of_Addis_Ababa (дата звернення: 03.12.2018).
247. Bruce G. Carruthers. Accounting, ambiguity, and the new institutionalism. *Accounting, Organizations and Society*. 1995. Vol. 20, Iss. 4. URL: <https://www.sciencedirect.com/science/article/pii/0361368295967956> (дата звернення: 03.12.2018).

248. Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht: official site. URL: https://www.bafin.de/DE/Startseite/startseite_node.html (дата звернення: 03.12.2018).
249. Burgstahler D., Dichev I. Earnings management to avoid earnings decreases and losses. *Journal of accounting and economics*. 1997. Vol. 24, No. 1. P. 99–126.
250. Business Dictionary. URL: <http://www.businessdictionary.com/definition/quality.html> (дата звернення: 03.12.2018).
251. Canadian Public Accountability Board. URL: <http://www.cpab-csrc.ca/en/Pages/default.aspx> (дата звернення: 03.12.2018).
252. Cheung E., Evans E., Wright S. An historical review of quality in financial reporting in Australia. *Pacific Accounting Review*. 2010. Vol. 22, No 2. P. 147–169. URL: https://www.academia.edu/30845987/An_historical_review_of_quality_in_financial_reporting_in_Australia (дата звернення: 03.12.2018).
253. Climate Disclosure Standards Board. URL: <http://www.cdsb.net/> (дата звернення: 03.12.2018).
254. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission: official site. URL: <http://www.coso.org/> (дата звернення: 03.12.2018).
255. Communication from the European Commission. Guidelines on non-financial reporting (methodology for reporting non-financial information) (2017/C215/01). URL: [http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XC0705\(01\)&from=EN](http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:52017XC0705(01)&from=EN) (дата звернення: 03.12.2018).
256. Companies Auditors Disciplinary Board. URL: <http://www.caldb.gov.au/> (дата звернення: 03.12.2018).
257. Conceptual Framework for Financial Reporting / IASB. 2018. March. 86 p.
258. Confederation of Asian and Pacific Accountants: official site. URL: <http://www.capa.com.my/> (дата звернення: 03.12.2018).
259. Connected reporting. Responding to complexity and rising stakeholder demands / E&Y. 2014. 32 p.

260. Corporate performance: What do investors want to know? Innovate your way to clearer financial reporting / PwC. 2014. URL: <https://www.pwc.com/gx/en/audit-services/corporate-reporting/publications/investor-view/assets/pwc-investor-survey-ir-september2014.pdf> (дата звернення: 03.12.2018).

261. Dashboard Reporting / CPA Australia. URL: https://www.cpaaustralia.com.au/~/_media/corporate/allfiles/document/professional-resources/business/dashboard-reporting.pdf?la=en (дата звернення: 03.12.2018).

262. Davis-Friday P. Y. Discussion of “Financial reporting quality in international settings: A comparative study of the USA, Japan, Thailand, France and Germany”. *The International Journal of Accounting*. 2010. Vol. 45, Iss. 1. P. 35–38.

263. De Angelo L. E. Accounting numbers as market valuation substitutes: A study of management buyouts of public stockholders. 1986. *Accounting Review*. Vol. 61, Iss. 3. P. 400–420.

264. Dechow P. M., Dichev I. D. The Quality of Accruals and Earnings: The Role of Accrual Estimation Errors. *Accounting Review*. 2002. Vol. 77. URL: http://econ.au.dk/fileadmin/Economics_Business/Education/Summer_University_2012/6308_Advanced_Financial_Accounting/Advanced_Financial_Accounting/7/Dechow_Dichev_TAR_2002.pdf (дата звернення: 03.12.2018).

265. Dechow, P. M., Sloan, R. G. Executive incentives and the horizon problem: An empirical investigation. *Journal of accounting and economics*. 1991. Vol. 14, Iss. 1. P. 51–89.

266. Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&from=EN> (дата звернення: 03.12.2018).

267. Directive 2014/95/EU of the European Parliament and of the Council of 22 October 2014 amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups. URL: <https://eur->

lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32014L0095&from=EN (дата звернення: 03.12.2018).

268. Duman H. The Practices of Earnings Management Effect Over The Quality Of Financial Reporting And Company's Performance In The Principal Of Disclosure: An Application In IMKB (Ph.D.), Selçuk Üniversitesi, Yayınlanmamış Doktora Tezi. 2010.

269. English Oxford Living Dictionaries. URL: <https://en.oxforddictionaries.com/definition/quality> (дата звернення: 03.12.2018).

270. European Bank for Reconstruction and Development: official website. URL: <https://www.ebrd.com/home> (дата звернення: 03.12.2018).

271. European Federation of Accountants and Auditors for SMEs: official site. URL: <https://www.efaa.com/> (дата звернення: 03.12.2018).

272. European Investment Bank: official website. URL: <https://www.eib.org/en/> (дата звернення: 03.12.2018).

273. Exposure Draft of a Proposed preface to international financial reporting standards. 2002. URL: http://www.actuaries.org/CTTEES_INSACC/Documents/ed-preface.pdf (дата звернення: 03.12.2018).

274. Federal Financial Supervisory Authority: official site URL: https://www.bafin.de/DE/Startseite/startseite_node.html (дата звернення: 03.12.2018).

275. Ferdy B., Braam G., Boelens S. Quality of Financial Reporting: measuring qualitative characteristics. *NiCE Working Paper*. 2009. April. URL: https://www.ru.nl/publish/pages/516298/nice_09108.pdf (дата звернення: 03.12.2018).

276. Filip A., Labelle E., Rousseau S. Legal Regime and Financial Reporting Quality. *Contemporary Accounting Research*. 2013. URL: https://www.academia.edu/15449405/Legal_Regime_and_Financial_Reporting_Quality (дата звернення: 03.12.2018).

277. Financial Conduct Authority: official site. URL: <https://www.fca.org.uk/> (дата звернення: 03.12.2018).

278. Financial Reporting Council: official site. URL: <https://www.frc.org.uk/> (дата звернення: 03.12.2018).

279. Financial Sector Assessment Program / IMF. URL: <https://www.imf.org/external/np/fsap/faq/index.htm#q2> (дата звернення: 03.12.2018).
280. Financial Services Authority (FSA): official site. URL: <http://www.fsa.gov.uk/about/who> (дата звернення: 03.12.2018).
281. Financial Stability Board (FSB): official site. URL: <http://www.fsb.org/> (дата звернення: 03.12.2018).
282. Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements / Australian Accounting Standards Board. URL: http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/Framework_07-04_COMPjun14_07-14.pdf (дата звернення: 03.12.2018).
283. Francis Bacon. URL: <https://www.the-philosophy.com/francis-bacon-philosophy-summary> (дата звернення: 03.12.2018).
284. Francis J. F., La Fond R., Olsson P., Schipper K. The market pricing of accruals quality. *Journal of accounting and economics*. 2005. Vol. 39, Iss. 2. P. 295–327.
285. FRS 102 “The Financial Reporting Standards applicable in the UK and Republic of Ireland”. URL: [https://www.frc.org.uk/getattachment/69f7d814-c806-4ccc-b451-aba50d6e8de2/FRS-102-FRS-applicable-in-the-UK-and-Republic-of-Ireland-\(March-2018\).pdf](https://www.frc.org.uk/getattachment/69f7d814-c806-4ccc-b451-aba50d6e8de2/FRS-102-FRS-applicable-in-the-UK-and-Republic-of-Ireland-(March-2018).pdf) (дата звернення: 03.12.2018).
286. Ghareli S., Mohammadi A. A study on the effect of macroeconomic variables and firm characteristics on the quality of financial reporting of listed firms in Tehran Stock Exchange. *Journal of Fundamental and Applied Sciences*. 2016. Vol, 8, No. 2. URL: <https://www.ajol.info/index.php/jfas/article/view/142658> (дата звернення: 03.12.2018).
287. Gomez X. G., Okumura M., Kunimura M. Discretionary accrual models and the accounting process. Paper presented at the Asian-Pacific Conference on International Accounting Issues, Beijing. 2000.
288. Grigoraș-Ichim C.-E., Moroșan-Daniilă L. Hierarchy of accounting information qualitative characteristics in financial reporting. *The USV Annals of Economics and Public Administration*. 2016, Vol. 16, Iss. 1 (23). URL:

https://www.academia.edu/31228049/HIERARCHY_OF_ACCOUNTING_INFORMATION_QUALITATIVE_CHARACTERISTICS_IN_FINANCIAL_REPORTING?auto=download (дата звернення: 03.12.2018).

289. Handbook for the Code of Ethics for Professional Accountants / International Ethics Standards Board for Accountants. 2016. URL: <https://www.ethicsboard.org/system/files/publications/files/2016-IESBA-Handbook.pdf> (дата звернення: 03.12.2018).

290. Handbook of International Education Pronouncements / IESBA. URL: <https://www.iaasb.org/system/files/publications/files/2017-Handbook-of-International-Education-Pronouncements.PDF> (дата звернення: 03.12.2018).

291. Harman H. H. Modern factor analysis. 2nd Ed., revised. Chicago; London: The University of Chicago press, 1960. 465 p.

292. Healy P. M. The effect of bonus schemes on accounting decisions. *Journal of accounting and economics*. 1985. Vol. 7 (1–3). P. 85–107. doi: 10.1016/0165-4101(85)90029-1.

293. IAS 37 “Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets”. URL: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/PdfAlone?id=19311&sidebarOption=UnaccompaniedIas> (дата звернення: 03.12.2018).

294. IASB Agenda ref 15A. Management Commentary Practice Statement / IFRS Foundation. 2018. URL: <https://www.ifrs.org/-/media/feature/meetings/2018/march/iasb/ap15a-mc.pdf> (дата звернення: 03.12.2018).

295. Iefymenko T., Lovinska L. Entity’s reporting on the contribution towards the attainment of the Sustainable Development Goals: Counteractions to information asymmetry. 2018. URL: https://unctad.org/meetings/en/Presentation/ciisar35_25AM_TIefymenkoLLovinska_en.pdf (дата звернення: 03.12.2018).

296. IFRS Practice Statement. Management Commentary: a framework for presentation. URL: <http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2011/03/Managementcommentarypracticestatement8December.pdf> (дата звернення: 03.12.2018).

297. Intergovernmental Working Group on International standards of Accounting and Reporting: Publications Overview. URL: <https://isar.unctad.org/publications/> (дата звернення: 03.12.2018).

298. International Education Standards / International Federation of Accountants. URL: <https://www.ifac.org/publications-resources/international-education-standard-ies-1-entry-requirements-professional> (дата звернення: 03.12.2018).

299. International Federation of Accountants: official site. URL: <https://www.ifac.org/> (дата звернення: 03.12.2018).

300. International Finance Corporation: official website. URL: https://www.ifc.org/wps/wcm/connect/corp_ext_content/ifc_external_corporate_site/home (дата звернення: 03.12.2018).

301. International Financial Reporting Standards. URL: <http://www.ifrs.org/Pages/default.aspx> (дата звернення: 03.12.2018).

302. International Integrated Reporting Council: official site. URL: <http://integratedreporting.org/> (дата звернення: 03.12.2018).

303. International Monetary Fund: official website. URL: <https://www.imf.org/external/index.htm> (дата звернення: 03.12.2018).

304. International Organization of Securities Commissions: official site. URL: <http://www.iosco.org> (дата звернення: 03.12.2018).

305. International Organization of Supreme Audit Institutions (INTOSAI): official site. URL: <http://www.intosai.org/about-us.html> (дата звернення: 03.12.2018).

306. International standard on auditing 200 «Materiality in planning and performing an audit». 2016. URL: <https://www.ifac.org/system/files/downloads/a018-2010-iaasb-handbook-isa-320.pdf> (дата звернення: 03.12.2018).

307. International Standard on Auditing 700 “Forming opinion and reporting on financial statements” / IFAC. URL: <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a036-2010-iaasb-handbook-isa-700.pdf> (дата звернення: 03.12.2018).

308. ISO 31000 «Risk management – Principles and guidelines». 2009. URL: <http://ehss.moe.gov.ir/getattachment/56171e8f-2942-4cc6-8957-359f14963d7b/ISO-31000> (дата звернення: 03.12.2018).
309. Jones J. Earnings management during import relief investigations. *Journal of Accounting Research*. 1991. Vol. 29, Iss. 2. P. 193–228.
310. Jonker J., Pennink B. The essence of Research Methodology. A Concise guide for Master and PhD Students in Management Science. 2010. URL: https://www.researchgate.net/publication/225083985_The_Essence_of_Research_Methodology (дата звернення: 03.12.2018).
311. Karagül A. A., Özdemir A. Evaluation of Financial Information Quality Attributes: A Comparison from Turkey. *International Journal of Business and Social Science*. 2012. Vol. 3, No 23. URL: http://www.ijbssnet.com/journals/Vol_3_No_23_December_2012/5.pdf (дата звернення: 03.12.2018).
312. Keynes J. M. The General Theory of Employment, Interest, and Money. URL: <https://cas2.umkc.edu/economics/people/facultypages/kregel/courses/econ645/winter2011/generaltheory.pdf> (дата звернення: 03.12.2018).
313. Kolman R. Kwalitologia. Wiedza o różnych dziedzinach jakości. Warszawa, 2009. 485 s.
314. Labelle R., Gargouri R. M., Francoeur C. Ethics, Diversity Management, and Financial Reporting Quality. *Journal of Business Ethics*. 2010. No. 93. P. 335–353.
315. Lariuki G., Jagongo A. Institutional Investors' Perceptions on Quality of Financial Reporting in Kenya. *International Journal of Humanities and Social Science*. 2013. Vol. 3, No 21. URL: https://www.academia.edu/15651839/Institutional_Investors_Perceptions_on_Quality_of_Financial_Reporting_in_Kenya (дата звернення: 03.12.2018).
316. Legenzova R. A Concept of Accounting Quality from Accounting Harmonisation Perspective. *Economics and Business*. 2016. Vol. 28. URL: <https://ortus.rtu.lv/science/lv/publications/22098/attachments/729> (дата звернення: 03.12.2018).

317. Merriam-Webster Dictionary. URL: <https://www.merriam-webster.com/dictionary/quality> (дата звернення: 03.12.2018).
318. Monitoring of Compliance and Enforcement for High-quality Corporate Reporting: Guidance on Good Practices / UNCTAD ISAR. 2017. URL: http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/diaeed2016d2_en.pdf (дата звернення: 03.12.2018).
319. Montier J. Who Is Cooking the Books – The C-Score via Value Investing Insight. 2015. April 16. URL: <https://www.valuwalk.com/2015/04/james-montier-who-is-cooking-the-books-the-c-score/> (дата звернення: 03.12.2018).
320. Muijs D. Doing Quantitative Research in Education with SPSS. 2nd edition. London: SAGE Publications, 2010.
321. Nyor T. Financial reporting quality of Nigeria firms: Users' perception. *International Journal of Business and Social Science*. 2013. Vol. 4, Iss. 13. P. 273–279.
322. Operationalism. *Stanford Encyclopedia of Philosophy*. URL: <https://plato.stanford.edu/entries/operationalism/#ВасМот> (дата звернення: 03.12.2018).
323. Polish Financial Supervision Authority: official site. URL: <http://www.mf.gov.pl/en/ministry-of-finance/financial-market-in-poland/financial-supervision> (дата звернення: 03.12.2018).
324. Provisions, Contingent Liabilities and Contingent Assets: Compiled AASB Standard. URL: http://www.aasb.gov.au/admin/file/content105/c9/AASB137_07-04_COMPjun14_04-14.pdf (дата звернення: 03.12.2018).
325. Prudential Regulation Authority: official site. URL: <http://www.bankofengland.co.uk/pru/Pages/default.aspx> (дата звернення: 03.12.2018).
326. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). URL: <https://pcaobus.org/About/Pages/default.aspx> (дата звернення: 03.12.2018).
327. Punder B. Measuring Accounting Quality. *Strategic Finance*. 2013. May. URL: <https://sfmagazine.com/wp-content/uploads/sfarchive/2013/05/FINANCIAL-REPORTING-Measuring-Accounting-Quality.pdf> (дата звернення: 03.12.2018).

328. Report on the Observance of Standards and Codes (ROSC) / IMF. URL: <https://www.imf.org/external/np/rosc/mng/data.htm> (дата звернення: 03.12.2018).
329. Report to Nations. 2018. Global Study on occupational fraud and abuse / Association of Certified Fraud Examiners. URL: <https://s3-us-west-2.amazonaws.com/acfe-public/2018-report-to-the-nations.pdf> (дата звернення: 03.12.2018).
330. Rubin A., Segal D. Board Reputation and Financial Reporting Quality. 2011. November 10. URL: https://www.academia.edu/31748981/Board_Reputation_and_Financial_Reporting_Quality (дата звернення: 03.12.2018).
331. Sarantakos S. Social Research. 2013. URL: https://www.macmillanihe.com/resources/sample-chapters/9780230295322_sample.pdf (дата звернення: 03.12.2018).
332. Shim D., Larkin J. M. Towards Relevancy in Financial Reporting: Mark-to-Market Accounting. 1998. URL: https://www.google.com.ua/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwiw2MK0povUAhVzb5oKHbD7D1YQFggmMAA&url=http%3A%2F%2Fdigitalcommons.sacredheart.edu%2Fwcob_fac%2F52%2F&usg=AFQjCNGJoWrtGOaBlQI8S2_QRA-ukUcDhQ (дата звернення: 03.12.2018).
333. STAREP: official website. URL: <http://www.eu4business.eu/programme/strengthening-auditing-and-reporting-countries-eastern-partnership-starep> (дата звернення: 03.12.2018).
334. Ternenge R., Agada B. Effect of accounting information system on financial reporting quality: a review of theories and empirical works. 2016. May. URL: https://www.academia.edu/33388812/EFFECT_OF_ACCOUNTING_INFORMATION_SYSTEM_ON_FINANCIAL_REPORTING_QUALITY_A_REVIEW_OF_THEORIES_AND_EMPIRICAL_WORKS (дата звернення: 03.12.2018).
335. The Accounting Development Tool: Building Accounting for Development / UNCTAD ISAR. 2013. URL:

<https://unctad.org/en/pages/PublicationWebflyer.aspx?publicationid=1392> (дата звернення: 03.12.2018).

336. The Chamber of Auditors of the Republic of Azerbaijan: official site. URL: www.audit.gov.az (дата звернення: 03.12.2018).

337. The European Securities and Markets Authority (ESMA): official site. URL: <https://www.esma.europa.eu/> (дата звернення: 03.12.2018).

338. The Financial Reporting Enforcement Panel (FREP): official site. URL: http://www.frep.info/index_en.php (дата звернення: 03.12.2018).

339. The Future of Corporate Reporting – creating the dynamics for change / FEE. 2015. URL: https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/FEECogitoPaper_-_TheFutureofCorporateReporting.pdf (дата звернення: 03.12.2018).

340. The GRI Global Sustainability Standards Board Development. URL: <https://www.globalreporting.org/information/about-gri/governance-bodies/Global-Sustainability-Standard-Board/Pages/default.aspx> (дата звернення: 03.12.2018).

341. The importance of internal control in financial reporting and safeguarding plan assets / AICPA. URL: <https://www.aicpa.org/content/dam/aicpa/interestareas/employeebenefitplanauditquality/resources/planadvisories/downloadabledocuments/plan-advisoryinternalcontrol-hires.pdf> (дата звернення: 03.12.2018).

342. The Institute of Internal Auditors: official site. URL: <https://na.theiia.org/Pages/IIAHome.aspx> (дата звернення: 03.12.2018).

343. The International Accounting Education Standards Board: official site. URL: <https://www.iaesb.org/> (дата звернення: 03.12.2018).

344. The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB): official site. URL: <https://www.iaasb.org/> (дата звернення: 03.12.2018).

345. The International Ethics Standards Board for Accountants Board: official site. URL: <https://www.ethicsboard.org/> (дата звернення: 03.12.2018).

346. The International Finance Corporation Development: official site. URL: http://www.ifc.org/wps/wcm/connect/corp_ext_content/ifc_external_corporate_site/home (дата звернення: 03.12.2018).
347. The International Forum of Independent Audit Regulators: official site. URL: <https://www.ifiar.org/> (дата звернення: 03.12.2018).
348. The International Valuation Standards Council (IVSC). URL: <https://www.ivsc.org/about> (дата звернення: 03.12.2018).
349. The Ministry of Finance of Georgia: official site. URL: <https://mof.ge/en/> (дата звернення: 03.12.2018).
350. The Organisation for Economic Cooperation and Development: official site. URL: <http://www.oecd.org/> (дата звернення: 03.12.2018).
351. The Public Sector Accounting Standards Board: official site. URL: <https://www.ipsasb.org/> (дата звернення: 03.12.2018).
352. The Sunshine Standards (The Stakeholder Alliance). URL: <http://www.caponline.org/sunstds.html> (дата звернення: 03.12.2018).
353. The World Bank: official website. URL: <https://www.worldbank.org/> (дата звернення: 03.12.2018).
354. Thomas Hobbes: Methodology. *Internet Encyclopedia of Philosophy*. URL: <https://www.iep.utm.edu/hobmeth/#SH2a> (дата звернення: 03.12.2018).
355. Transforming our world: the 2030 Agenda for Sustainable Development: Resolution adopted by the General Assembly on 25 September 2015 A/RES/70/1. URL: http://www.un.org/en/development/desa/population/migration/generalassembly/docs/globalcompact/A_RES_70_1_E.pdf (дата звернення: 03.12.2018).
356. UNCTAD ISAR. URL: <http://unctad.org/en/Pages/DIAE/ISAR/ISAR-Corporate-Transparency-Accounting.aspx> (дата звернення: 03.12.2018).
357. Verdi R. S. Financial Quality and Investment Efficiency. 2006. URL: <http://citeseerx.ist.psu.edu/viewdoc/download?doi=10.1.1.417.2394&rep=rep1&type=pdf> (дата звернення: 03.12.2018).
358. Wang X., Wu M. The quality of financial reporting in China: An examination from an accounting restatement perspective. *China journal of Accounting*

Research. 2011. Vol. 4, Iss. 4. P. 167-196. URL: <https://cyberleninka.org/article/n/498545/viewer> (дата звернення: 03.12.2018).

359. What are Internal Controls? *Investopedia*. URL: <https://www.investopedia.com/terms/i/internalcontrols.asp> (дата звернення: 03.12.2018).

360. Zadband V. K., Omrani H. The Effect of Corporate Life Cycle on Financial Reporting Quality Companies Listed in Tehran Stock Exchange. *International Journal of Management & Information Technology*. 2014. Vol 9 (2). URL: <https://cirworld.com/index.php/ijmit/article/view/666> (дата звернення: 03.12.2018).

ДОДАТКИ

Додаток А

Відповідність національної та міжнародної термінології у сфері підготовки та оприлюднення фінансової звітності

Концептуальна основа фінансової звітності (редакція від 2018 року)	Концептуальна основа фінансової звітності (редакція від 2010 року)	Законодавство України	
		Зміст терміну	Джерело
1	2	3	4
Групування Підсумовування / додавання разом активів, зобов'язань, власного капіталу, доходу або витрат що мають пов'язані / спільні характеристики та включені до тієї ж самої класифікації / групи (CF.7.20)	-	-	-
Актив Поточний економічний ресурс, контрольований суб'єктом в результаті минулих подій.(CF.4.3)	Актив – це ресурс, контрольований суб'єктом господарювання в результаті минулих подій, від якого очікують надходження майбутніх економічних вигід до суб'єкта господарювання (а, п. 4.4)	Активи – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, приведе до отримання економічних вигід у майбутньому	Стаття 1, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (редакція від 01.01.2018) від 16.07.1999 № 996-XIV
		Активи – ресурси, контрольовані підприємством у результаті минулих подій, використання яких, як очікується, призведе до отримання економічних вигід у майбутньому	П. 3, Розділ I, Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» (редакція від 14.03.2017) (далі – НП(С)БО 1), затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73

1	2	3	4
Балансова вартість Сума, за якою актив, зобов'язання або власний капітал визнаються у звіті про фінансовий стан (CF.5.1)	-	-	-
Класифікація Сортування активів, зобов'язань, власного капіталу, доходу або витрат на основі спільних характеристик з метою представлення та розкриття (CF.7.7)	Подання елементів фінансових звітів у балансі і звіті про прибутки та збитки пов'язане з процесом більш детальної класифікації. Наприклад, активи й зобов'язання можна класифікувати відповідно до їхньої структури або функції в діяльності суб'єкта господарювання з метою відображення інформації у вигляді, що є найбільш корисним для прийняття економічних рішень користувачами (п. 4.3).	-	-
Комбіновані фінансові звіти Фінансові звіти одиниці, що звітує, які поєднують два або більше суб'єктів, що не пов'язані материнсько-субсидіарними відносинами (CF.3.12)	-	-	-

1	2	3	4
Консолідовані фінансові звіти Фінансові звіти суб'єкта, що звітує, які поєднують / включають материнську компанію та дочірні (CF.3.11)	-	Консолідована фінансова звітність – фінансова звітність підприємства, яке здійснює контроль, та підприємств, які ним контролюються, як єдиної економічної одиниці Консолідована фінансова звітність – звітність, яка відображає фінансовий стан, результати діяльності та рух грошових коштів підприємства та його дочірніх підприємств як єдиної економічної одиниці	Стаття 1, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (редакція від 01.01.2018) від 16.07.1999 № 996-XIV П. 3, Розділ I, НП(С)БО 1 (редакція від 14.03.2017), затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73
Контроль над економічним ресурсом Існуюча можливість керувати спрямуванням економічного ресурсу та отримувати економічні вигоди, що можуть надійти від нього (CF.4.20)	-	-	-
Припинення визнання Переміщення усього або частини визнаного активу або зобов'язання зі звіту про фінансовий стан (CF.5.26)	-	-	-
Економічний Право, що має потенціал до надання економічних вигод (CF.4.4)	-	-	-

1	2	3	4
Підсилювальні якісні характеристики / Якісні характеристики, що роблять корисну інформацію більш корисною. Підсилювальні якісні характеристики включають порівнянність, можливість перевірки, своєчасність та зрозумілість (CF.2.4, CF.2.23)	Зіставність, можливість перевірки, вчасність та зрозумілість – це якісні характеристики, які збільшують корисність інформації, яка є доречною та правдиво поданою. Посилювальні якісні характеристики можуть також допомогти визначити, який з двох способів слід використати для опису явища, якщо обидва вони вважаються рівною мірою доречними та такими, що правдиво подають це явище. ЯХ19.	-	-
Власний капітал Залишкова частка в активах суб'єкта господарювання після вирахування всіх його зобов'язань (CF.4.63)	Власний капітал – це залишкова частка в активах суб'єкта господарювання після вирахування всіх його зобов'язань (в, п. 4.4)	Власний капітал – різниця між активами і зобов'язаннями підприємства	Стаття 1, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (редакція від 01.01.2018) від 16.07.1999 № 996-XIV
		Власний капітал – частина в активах підприємства, що залишається після вирахування його зобов'язань	П. 3, Розділ I, НП(С)БО 1 (редакція від 14.03.2017), затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73
Вимоги акціонерів Вимога щодо залишкового відсотка в активах суб'єкта після вирахування усіх його зобов'язань (CF.4.64)	-	-	-

1	2	3	4
Контракт, що підлягає виконанню в майбутньому Контракт або частина контракту, що невиконаний жодною стороною або кожна сторона частково виконала свої зобов'язання у рівних частинах (CF.4.56)	-	-	-
Невизначеність існування Невизначеність щодо існування активу або зобов'язання (CF.4.13, CF.4.35)	-	-	-
Витрати Зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу, відмінного від виплат акціонерам (CF.4.69)	Витрати – це зменшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді вибуття чи амортизації активів або у вигляді виникнення зобов'язань, результатом чого є зменшення власного капіталу, за винятком зменшення, пов'язаного з виплатами учасникам (б, п. 4.25)	Витрати – зменшення економічних вигід у вигляді зменшення активів або збільшення зобов'язань, що призводить до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)	Стаття 1, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (редакція від 01.01.2018) від 16.07.1999 № 996-XIV
		Витрати – зменшення економічних вигід у вигляді вибуття активів або збільшення зобов'язань, які призводять до зменшення власного капіталу (за винятком зменшення капіталу за рахунок його вилучення або розподілення власниками)	П. 3, Розділ I, НП(С)БО 1 (редакція від 14.03.2017), затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73

1	2	3	4
<p>Фундаментально (основні) якісні характеристики</p> <p>Якісні характеристики, яким має відповідати корисна фінансова інформація для первинних користувачів фінансових звітів загального призначення. Ці фундаментальні якісні характеристики включають доречність та достовірність (CF.2.4, CF.2.5)</p>	<p>Основоположними якісними характеристиками є доречність та правдиве подання. ЯХ4.</p>	<p>1. Інформація, яка надається у фінансовій звітності, повинна бути дохідлива і зрозуміла її користувачам за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації.</p> <p>2. Фінансова звітність повинна містити лише доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені у минулому.</p> <p>3. Фінансова звітність повинна бути достовірною. Інформація, наведена у фінансовій звітності, є достовірною, якщо вона не містить помилок та перекручень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності.</p> <p>4. Фінансова звітність повинна надавати можливість користувачам порівнювати: фінансові звіти підприємства за різні періоди; фінансові звіти різних підприємств.</p>	<p>Розділ III, НП(С)БО 1 (редакція від 14.03.2017), затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73</p>

1	2	3	4
		5. Передумовою зіставності є наведення відповідної інформації попереднього періоду та розкриття інформації про облікову політику і її зміни. Установлення і зміни облікової політики підприємства здійснюються підприємством, яке визначає її за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів.	
Фінансовий звіт загального призначення Звіт, що надає фінансову інформацію про економічні ресурси підприємства, висунуті претензії до суб'єкта та зміни у цих економічних ресурсах для первинних користувачів для прийняття рішень стосовно надання ресурсів підприємству (CF.1.2, CF.1.12)	Фінансові звіти загального призначення надають інформацію про фінансовий стан суб'єкта господарювання, що звітує, а саме інформацію про економічні ресурси суб'єкта господарювання та вимоги до суб'єкта господарювання, що звітує. Фінансові звіти також надають інформацію про наслідки операцій та інших подій, що змінюють економічні ресурси суб'єкта господарювання та вимоги до нього. Інформація обох типів надає корисний матеріал для рішень про надання ресурсів суб'єктові господарювання. M12.	-	-
Фінансові звіти загального призначення Визначена форма звітів, що надають інформацію про активи, зобов'язання, власний капітал, дохід та витрати підприємства (CF.3.2)	-	-	-

1	2	3	4
<p>Дохід Збільшення активів або зменшення зобов'язань, що призводять до збільшення капіталу, відмінні від внесків акціонерів до власного капіталу (CF.4.68)</p>	<p>Дохід - це збільшення економічних вигід протягом облікового періоду у вигляді надходження чи збільшення корисності активів або у вигляді зменшення зобов'язань, результатом чого є збільшення власного капіталу, за винятком збільшення, пов'язаного з внесками учасників (а, п. 4.25)</p>	<p>Доходи – збільшення економічних вигід у вигляді збільшення активів або зменшення зобов'язань, яке призводить до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників)</p> <p>Доходи – збільшення економічних вигід у вигляді надходження активів або зменшення зобов'язань, які призводять до зростання власного капіталу (за винятком зростання капіталу за рахунок внесків власників)</p>	<p>Стаття 1, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (редакція від 01.01.2018) від 16.07.1999 № 996-XIV</p> <p>П. 3, Розділ I, НП(С)БО 1 (редакція від 14.03.2017), затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73</p>
<p>Зобов'язання Теперішня заборгованість підприємства щодо передачі економічних ресурсів, що виникла в результаті минулих подій (CF.4.26)</p>	<p>Зобов'язання - теперішня заборгованість суб'єкта господарювання, яка виникає внаслідок минулих подій і погашення якої, за очікуванням, спричинить вибуття із суб'єкта господарювання ресурсів, котрі втілюють у собі майбутні економічні вигоди (п. 4.4)</p>	<p>Зобов'язання – заборгованість підприємства, що виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, приведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди</p> <p>Зобов'язання – заборгованість підприємства, яка виникла внаслідок минулих подій і погашення якої в майбутньому, як очікується, приведе до зменшення ресурсів підприємства, що втілюють у собі економічні вигоди</p>	<p>Стаття 1, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (редакція від 01.01.2018) від 16.07.1999 № 996-XIV</p> <p>П. 3, Розділ I, НП(С)БО 1 (редакція від 14.03.2017), затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73</p>

1	2	3	4
<p>Суттєва інформація Інформація, опущення або викривлення якої може вплинути на рішення, які приймають первинні користувачі фінансових звітів загального призначення на основі цих звітів, які надають фінансову інформацію щодо особливостей підприємства (CF.2.11)</p>	<p>Інформація є суттєвою, якщо її відсутність або неправильне подання може вплинути на рішення, які приймають користувачі на основі фінансової інформації про конкретний суб'єкт господарювання, що звітує. Іншими словами, суттєвість – це характерний для кожного суб'єкта господарювання аспект доречності, що ґрунтується на характері або величині (чи обох) статей, яких стосується ця інформація у контексті фінансового звіту окремого суб'єкта господарювання. Тому Рада не може вказати єдину якісну граничну величину для суттєвості або наперед встановити, що може бути суттєвим у конкретній ситуації. ЯХ11.</p>	<p>Суттєва інформація – інформація, відсутність якої може вплинути на рішення користувачів фінансової звітності. Суттєвість інформації визначається відповідними національними положеннями (стандартами) бухгалтерського обліку або міжнародними стандартами фінансової звітності та керівництвом підприємства</p>	<p>П. 3, Розділ І, НП(С)БО 1 (редакція від 14.03.2017), затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73</p>
<p>Оцінка Результат застосування бази оцінки до активу або зобов'язання або пов'язаних доходів або витрат (CF.6.1)</p>	<p>Оцінювання (оцінка) – це процес визначення грошових сум, за якими мають визнаватися і відображатися елементи фінансових звітів в балансі та в звіті про прибутки та збитки. Це передбачає вибір певної бази (основи) оцінки (п. 4.54)</p>	<p>Облікова оцінка – попередня оцінка, яка використовується підприємством з метою розподілу витрат і доходів між відповідними звітними періодами.</p>	<p>П. 3, Розділ І, П(С)БО 6 «Виправлення помилок і зміни у фінансових звітах»</p>

1	2	3	4
<p>База оцінки Визначений аспект – наприклад, історична вартість, справедлива вартість або вартість виконання – статті/ одиниці, що оцінюються (CF.6.1)</p>	<p>Основою оцінки, яку найчастіше приймають суб'єкти господарювання для складання фінансових звітів, є історична собівартість. Вона, як правило, комбінується з іншими основами оцінки. Наприклад, запаси, як правило, відображаються за найнижчою з двох оцінок - собівартістю або чистою вартістю реалізації; ринкові цінні папери можуть відображатися за ринковою вартістю, а пенсійні зобов'язання відображаються за їхньою теперішньою вартістю. Більше того, деякі суб'єкти господарювання використовують як основу поточну собівартість у відповідь на нездатність облікової моделі історичної собівартості відображати вплив зміни цін на немонетарні активи (п. 4.56).</p>	-	-
<p>Невизначеність щодо оцінки Невизначеність, що виникає внаслідок того, що грошові / монетарні статті у фінансових звітах не можуть бути розглянуті прямо та замість того повинні бути перевірені (CF.2.19)</p>	-	-	-

1	2	3	4
Згортання Групування активів або зобов'язань, що визнаються та оцінюються як окремі одиниці за єдиною чистою вартістю у звіті про фінансовий стан (CF.7.10)	-	-	-
Невизначеність результату Невизначеність щодо величини або часу будь-якого надходження або відтоку економічних вигід від активів або зобов'язань (CF.6.61)	-	-	-
Імовірність надходження економічних вигід Особливість економічного ресурсу, що наразі існує та за визначеної, принаймні однієї обставини, може надати для суб'єкта економічні вигоди крім тих, що є доступними для інших сторін (CF.4.14)	Імовірність майбутньої економічної вигоди 4.40 Концепція ймовірності використовується в критеріях визнання і належить до ступеня невизначеності щодо надходження до суб'єкта господарювання або вибуття з нього майбутніх економічних вигід, пов'язаних зі статтею. Ця концепція відповідає невизначеності, що характеризує середовище, у якому діє суб'єкт господарювання. Оцінка ступеня невизначеності стосовно отримання майбутніх економічних вигід робиться на основі свідчення, яке є наявним на момент складання фінансових звітів.	Економічна вигода – потенційна можливість отримання підприємством грошових коштів від використання активів	Стаття 1, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (редакція від 01.01.2018) від 16.07.1999 № 996-XIV

1	2	3	4
<p>Первинні користувачі / першорядні користувачі (фінансових звітів загального призначення) Існуючі та потенційні інвестори, кредитори (CF.1.2)</p>	<p>Багато нинішніх та потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів не можуть вимагати від суб'єктів господарювання надати інформацію безпосередньо їм і повинні покладатися на фінансові звіти загального призначення стосовно великої частини необхідної їм інформації. Тому вони є першорядними користувачами, на яких спрямовані фінансові звіти загального призначення. М5.</p>	<p>Користувачі фінансової звітності – фізичні або юридичні особи, які потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень</p> <p>Користувачі звітності – фізичні та юридичні особи, що потребують інформації про діяльність підприємства для прийняття рішень</p>	<p>Стаття 1, Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (редакція від 01.01.2018) від 16.07.1999 № 996-XIV</p> <p>П. 3, Розділ I, НП(С)БО 1 (редакція від 14.03.2017), затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73</p>
<p>Розсудливість (обачність) Дотримання обережності при наданні суджень в умовах невизначеності. Застосування обережності / обачності означає, що активи та доходи не є завищеними, а зобов'язання та витрати не занижені. Рівною мірою застосування обачності не допускає заниження активів або доходів або завищення зобов'язань або витрат (CF.2.16)</p>	<p>-</p>	<p>Принцип обачності, згідно з яким методи оцінки, що застосовуються в бухгалтерському обліку, повинні запобігати заниженню оцінки зобов'язань та витрат і завищенню оцінки активів і доходів підприємства</p>	<p>П. 6, Розділ III, НП(С)БО 1 (редакція від 14.03.2017), затверджене наказом Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73</p>

1	2	3	4
<p>Визнання Процес захоплення для включення у звіт про фінансовий стан або звіт(и) про фінансові результати елемента, що відповідає визначенню одного з елементів фінансових звітів – активу, зобов'язань, власного капіталу, доходів або витрат. Визнання включає в себе представлення статті / елемента в одному з цих звітів (окремо або сукупно із іншими елементами) словесно та у грошовому вимірі, та включаючи цю суму в один або більше підсумків цього відповідного звіту (CF.5.1)</p>	<p>Визнання є процесом включення до балансу або до звіту про прибутки та збитки статті, яка відповідає визначенню елемента та відповідає критеріям визнання, наведеним у параграфі 83. Визнання передбачає словесний опис статті та грошову суму із включенням цієї суми до підсумків балансу та звіту про прибутки та збитки. Статті, які відповідають критеріям визнання, мають відобразитися у балансі та звіті про прибутки та збитки. Невизнання таких статей не може бути виправлене шляхом розкриття застосованих облікових політик або за допомогою приміток чи пояснювального матеріалу (п. 4.37).</p>	-	-
<p>Звітна одиниця Одиниця, від якої вимагається або обирає підготовка фінансових звітів загального призначення (CF.3.10)</p>	-	-	-
<p>Неконсолідовані фінансові звіти Фінансові звіти звітної одиниці, що є материнською (CF.3.11)</p>	-	-	-
<p>Одиниця (об'єкт) обліку Право або група прав, зобов'язання або група зобов'язань, або група прав та зобов'язань, щодо яких застосовані критерії визнання та оцінки (CF.4.48)</p>	-	-	-

1	2	3	4
<p>Корисна фінансова інформація</p> <p>Фінансова інформація – інформація, яка є корисною для першорядних користувачів фінансових звітів загального призначення при прийнятті управлінських рішень, що стосуються надання ресурсів суб'єкту, що звітує. Для того, щоб бути корисною, фінансова інформація повинна бути доречною та достовірно представляти інформацію, яку вона повинна розкривати (CF.1.2, CF.2.4)</p>	-	-	-
<p>Користувачі (фінансових звітів загального призначення)</p> <p>Див. першорядні користувачі (фінансових звітів загального призначення)</p>	-	-	-

Джерело: складено автором на основі [257; 82; 174; 132].

Додаток Б

Таблиця Б.1

Міжнародні організації, діяльність яких пов'язана з моніторингом і забезпеченням дотримання вимог до корпоративної звітності

№ з/п	Назва організації	Скорочення	Зміст діяльності	Документ	Статус документа
1	2	3	4	5	6
<i>Наднаціональні</i>					
1	Міжнародний форум незалежних регуляторів у сфері аудиту (<i>International Forum of Independent Audit Regulators</i>) [347]	IFIAR	Був заснований у 2006 р. Об'єднує незалежних регуляторів аудиту 51 однієї юрисдикції, що представляють Африку, Північну Америку, Південну Америку, Азію, Океанію та Європу. Діяльність форуму спрямована на дотримання інтересів суспільства та захист інвесторів шляхом забезпечення співробітництва та послідовності в регуляторній діяльності. Основним напрямом діяльності є обмін знаннями та досвідом щодо ринку аудиторських послуг і здійснення незалежного нагляду за аудиторською діяльністю	Основні принципи діяльності незалежних регуляторів у сфері аудиту / <i>The IFIAR Core Principles for Independent Audit Regulators</i>	Мають рекомендаційний характер для учасників Форуму.
2	Банк міжнародних розрахунків (<i>the Bank for International Settlements</i>) [242]	BIS	Найстаріша міжнародна організація в світі. Налічує 60 членів центральних банків, що представляють країни з усього світу, ВВП яких становить разом приблизно 95 % світового. Створено 17 травня 1930 р. Основні напрями діяльності: – посилення співробітництва між центральними банками; – підтримка діалогу з іншими урядовими установами, які є відповідальними за фінансову стабільність; – проведення досліджень, пов'язаних із фінансовою стабільністю; – виступає як основний контрагент для центральних банків у їхніх фінансових операціях; – виступає як агент або довірена особа при проведенні міжнародних фінансових операцій	Основні Принципи ефективного банківського нагляду/ <i>Core Principles for Effective Banking Supervision</i>	Обов'язкові для дотримання акціонерами Банку.

1	2	3	4	5	6
3	Міжнародна асоціація органів нагляду за страхуванням (<i>The International Association of Insurance Supervisors</i>) [242]	IAIS	Організація з добровільним членством органів нагляду за страхуванням та регуляторів із більш ніж 200 юрисдикцій в приблизно 140 країнах. Основною метою є забезпечення глобального послідовного нагляду за страховою діяльністю, з метою підтримки стабільних страхових ринків як одного з чинників підтримки глобальної фінансової стабільності	Основні принципи страхової діяльності / <i>Insurance Core Principles</i>	Обов'язкові для дотримання регуляторами – членами асоціації
4	Організація економічного співробітництва та розвитку (<i>The Organisation for Economic Co-operation and Development</i>) [350]	OECD	Один із напрямів роботи становить корпоративне управління. Організація утворює форум, на якому уряди можуть співпрацювати, обмінюватись досвідом та відшукувати рішення спільних нагальних питань. Основні принципи роботи ОЕСР: – аналіз та рекомендації є незалежними, об'єктивними та надаються на підставі фактичних даних; – заохочуються дискусії й обмін думками щодо спільних глобальних проблем; – авторитет побудований на довірі, чесності та прозорості; Метою документа «Принципи корпоративного управління» є встановлення стандартів та керівництв щодо належного корпоративного управління	Принципи корпоративного управління / <i>Principles of Corporate Governance</i>	Обов'язкові для дотримання (найкраща практика корпоративного управління)

1	2	3	4	5	6
5	Міжнародна організація комісій з цінних паперів (<i>International Organization of Securities Commissions</i>) [182; 304]	IOSCO	Міжнародна організація комісій з цінних паперів – найвпливовіший орган наднаціонального регулювання міжнародного ринку капіталу, який поєднує понад 190 членів з країн усього світу	Цілі та принципи регулювання ринків цінних паперів і пов'язана з цим документом методологія оцінки; інші принципи МОКЦП, звіти та доповіді, пов'язані з фінансовою звітністю, аудитом, внутрішнім контролем, аудиторською перевіркою та роллю управління; бухгалтерського обліку, аудиту й розкриття інформації (включаючи оцінку та резервування), особливо актуальні для здійснення нагляду за банками	Обов'язкові для дотримання

1	2	3	4	5	6
6	Рада з фінансової стабільності (<i>the Financial Stability Board</i>) [281]	FSB	<p>Основна мета діяльності – підвищення рівня міжнародної фінансової стабільності, що реалізується шляхом координування національних фінансових установ та міжнародних організацій, котрі є розробниками міжнародних стандартів, та створення сильної політики нагляду та регулювання фінансового сектору. Робота Ради спрямована на зміцнення фінансових систем та підвищення стабільності фінансових ринків. Розроблені політики використовуються національними урядовими установами.</p> <p>Рада співпрацює з міністерствами фінансів, центральними банками та наглядовими і регуляторними установами (для країн Великої 20), а також із іншими ключовими фінансовими центрами – Гонконг, Сінгапур, Іспанія та Швейцарія. Крім того, здійснюється співробітництво з такими міжнародними органами, як ЄЦБ та Європейська комісія.</p> <p>Політика, погоджена з Радою, з фінансової стабільності, впроваджується в життя відповідними учасниками цієї організації</p>	Координує діяльність всіх учасників, власних окремих регулюючих документів з питань МЗД не має.	Рішення та рекомендації є обов'язковими до виконання учасниками Ради (країни Великої 20)
7	Міжнародна організація Вищих органів фінансового контролю (<i>International Organization of Supreme Audit Institutions</i>) [305]	INTOSAI	<p>Міжнародна професійна організація, що об'єднує вищі органи фінансового контролю (ВОФК) країн – членів ООН. Створено в 1953 р., наразі до її складу входять ВОФК 189 країн, ще 4 ВОФК є асоційованими членами. Рахункова палата України – повноправний членом INTOSAI з 1998 р.</p> <p>Основним завданням INTOSAI є надання аудиторам усього світу можливості обміну інформацією, що становить спільний інтерес, інформацією щодо сучасних напрацювань у сфері аудиту та застосування професійних стандартів і найкращої методології. INTOSAI декларує сприяння кращому державному управлінню шляхом заохочення ВОФК до сприяння урядам у вдосконаленні їхньої діяльності, підвищення прозорості бюджетної сфери, забезпечення підзвітності, боротьби з корупцією, сприяння кваліфікованому та ефективному використанню державних ресурсів на користь народів</p>	Міжнародні стандарти вищих органів фінансового контролю (ISSAI)	Міжнародно визнані стандарти.

1	2	3	4	5	6
8	Міжнародна федерація бухгалтерів (<i>International Federation of Accountants</i>) [299]	IFAC	Міжнародна організація, створена в 1977 р. і покликана контролювати професійну діяльність представників бухгалтерської професії на міжнародному рівні. Метою є служіння інтересам суспільства шляхом сприяння розробленню, прийняттю та впровадженню високоякісних міжнародних стандартів і рекомендацій; сприяння розвитку міцних професійних бухгалтерських організацій та аудиторських фірм, а також високоякісної практики професійних бухгалтерів; пропагування цінності професійних бухгалтерів у всьому світі; висловлення позиції щодо суспільно важливих питань, які належать до безпосередньої компетенції професійної бухгалтерської спільноти (більше ніж 175 членів – представників 130 країн світу)	Положення про зобов'язання організацій-членів б «Розслідування і дисципліна» / <i>SMO 6 Investigation and discipline</i>	Міжнародно визнані стандарти.
9	Hflf p vi;yfhjlyb[cnfylfhnid ,e[ufknthcmrjuj j,kire (<i>International Accounting Standards Board</i>) [301]	IASB	Виконання всіх завдань, пов'язаних із розробленням МСФЗ, а також публікацією тематичних документів для обговорення цих стандартів світовою бухгалтерською спільнотою, здійснює РМСБО. Провідна організація у світі з розроблення єдиних облікових стандартів	Міжнародні стандарти фінансової звітності / <i>International Financial Reporting Standards (IFRS)</i>	Міжнародно визнані стандарти.
10	Рада з міжнародних стандартів аудиту (<i>The International Auditing and Assurance Standards Board</i>) [344]	IAASB	Незалежний орган, що розробляє міжнародні стандарти аудиторської діяльності, надання впевненості та інших пов'язаних сфер, а також сприяє їх запровадженню. Публікує тематичні документи для обговорення стандартів світовою бухгалтерською спільнотою	Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг	Міжнародно визнані стандарти

1	2	3	4	5	6
11	Рада з міжнародних стандартів бухгалтерської освіти (<i>The International Accounting Education Standards Board</i>) [343]	IAESB	Незалежний орган, що розробляє міжнародні стандарти в сфері професійної бухгалтерської освіти, які вміщують вимоги до компетенцій та професійних вмінь, етики. Основна мета розробки відповідних стандартів – підвищення рівня суспільної довіри до професії «бухгалтер».	Міжнародні стандарти освіти професійних бухгалтерів/ <i>the International Accounting Education Standards</i>	Міжнародно визнані стандарти.
12	Рада з міжнародних стандартів бухгалтерської етики (<i>the International Ethics Standards Board</i>) [345]	IESBA	Незалежний орган, що розробляє та вносить доповнення, популяризує і сприяє запровадженню і дотриманню Кодексу етики професійних бухгалтерів	Кодекс етики професійних бухгалтерів / <i>Code of ethics for professional accountants</i>	Міжнародно визнаний документ.
13	Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі (<i>The International Public Sector Accounting Standards Board</i>) [351]	IPSASB	Виконання всіх завдань, пов'язаних із розробленням МСБОДС, а також публікацію тематичних документів для обговорення цих стандартів світовою бухгалтерською спільнотою, здійснює Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі	Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку в державному секторі / <i>International Public Sector Accounting Standards</i>	Міжнародно визнані стандарти.

1	2	3	4	5	6
14	Комітет організацій-спонсорів Комісії Тредвея (<i>the Committee of Sponsoring Organizations</i>) [254]	COSO	Основна мета – надання всебічних основ та керівництв із управління ризиками на підприємств, внутрішнього контролю, попередження шахрайства з метою покращання організаційної ефективності та управління, а також зменшення обсягів шахрайства в організаціях	Керівництво з внутрішнього контролю	Міжнародно визнані стандарти.
15	Інститут внутрішніх аудиторів (<i>the Institute of Internal Auditors</i>) [342]	ІІА	Створений у 1941 р., є міжнародно визнаною професійною асоціацією. До напрямів діяльності належать: внутрішній аудит, управління ризиками, внутрішній контроль, інформаційні технології аудиту, освіта та безпека (упевненість)	Міжнародні стандарти для професійної практики внутрішніх аудиторів	Міжнародно визнані стандарти.
16	Конференція з торгівлі та розвитку ООН. Міжурядова робоча група експертів з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності (<i>Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting</i>) [356]	UNCTA D- ISAR	Розроблено посібник для допомоги країнам у нарощуванні потенціалу для здійснення нагляду за якістю підготовки корпоративної звітності, а також надано керівництво з належної практики зі створення системи моніторингу дотримання та забезпечення вимог до бухгалтерського обліку та аудиту	Проект документа «Моніторинг дотримання та забезпечення високоякісної корпоративної звітності (МСЕ): Керівництво щодо створення потенціалу та належних практик»	

1	2	3	4	5	6
17	Глобальна ініціатива зі звітності: Рада з глобальних стандартів сталого розвитку (<i>the GRI Global Sustainability Standards Board</i>) [340]	GRI. GSSB	Рада з глобальних стандартів сталого розвитку створена як незалежна одиниця в структурі Глобальної ініціативи зі звітності та сформована із членів, що мають значний досвід та є відповідальними за встановлення глобально прийнятних стандартів звітності зі сталого розвитку	Документ «Керівництво зі звітності у сфері сталого розвитку»	
18	Міжнародна фінансова корпорація (<i>the International Finance Corporation</i>) [346]	IFC	Засновано для реалізації ідеї, що приватний сектор є першочерговим для розвитку. Наразі членами організації є мільйони людей у більш ніж 100 країнах. Діяльність має на меті сприяння створенню робочих місць, підвищення стандартів життя, побудову кращого майбутнього, досягнення двох основних цілей: боротьба з бідністю та підвищення загального рівня добробуту	Документ «Стандарти діяльності із забезпечення екологічної та соціальної стійкості» (2012 р.)	
19	Міжнародний Комітет з інтегрованої звітності (<i>The International Integrated Reporting Council</i>) [296]	IIRC	Сприяє гармонізації стандартів ESG та інтеграції соціальних, управлінських показників і показників щодо навколишнього середовища до корпоративної звітності. Створено документ «Міжнародний стандарт з інтегрованої звітності»	Міжнародна основа інтегрованої звітності (Міжнародний стандарт інтегрованої звітності) / <i>International <IR> Framework</i>	

1	2	3	4	5	6
20	Рада зі стандартів з розкриття інформації про екологічний вплив (<i>Climate Disclosure Standards Board</i>) [253]	CDSB	Міжнародний консорціум із питань розвитку бізнесу та захисту навколишнього середовища. Глобальна ідея: прирівнювання природного капіталу до фінансового капіталу (мейнстріму корпоративної моделі)	Стандарт із екологічної звітності/ <i>CDSB Reporting Framework</i>	
<i>Регіональні</i>					
21	Європейський орган із цінних паперів та ринків (<i>European Securities and Markets Authority</i>) [337]	ESMA	У 2011 р. опубліковано Консультаційний документ (ESMA/2011/3738), де визначено роль та роз'яснено зміст суттєвості у фінансовій звітності. У 2012 р. ESMA опубліковано 50 отриманих відповідей (ESMA/2012/5259) та організовано публічне (відкрите) засідання за круглим столом з обговорення тем, що потребували подальшого роз'яснення. Група зацікавлених сторін із цінних паперів та ринків ESMA з питань, пов'язаних з діяльністю щодо забезпечення та об'єднання наглядової (спостережної) практики в Європі наголошує на важливості концепції суттєвості та її прийнятній оцінці відповідно до визначення Концептуальної Основи МСФЗ та МСБО 8 «Облікові політики, зміни в облікових оцінках та помилки»	Робота над проектом за підтримки РМСБО щодо Основи розкриття. РМСБО має два проекти, які формують частину Ініціативного розкриття: Поправки до МСФЗ; Оцінку суттєвості чинних керівництв із розкриття інформації (керівних документів). Підготовлено два Керівництва з розкриття інформації	

1	2	3	4	5	6
22	Європейська федерація бухгалтерів та аудиторів малого та середнього бізнесу (<i>The European Federation of Accountants and Auditors for small and medium-sized enterprises</i>)[271]	EFAA	Створено в 1994 р. Мета – досвідом між національними бухгалтерськими й аудиторськими організаціями, що надають професійні послуги суб'єктам малого та середнього підприємництва в межах ЄС та в Європі в цілому. До складу входять 17 членів з усієї Європи, що об'єднують 320 тис. бухгалтерів, аудиторів і податкових консультантів. Сфера діяльності також охоплює надання критичних оглядів європейських директивних норм в сфері бухгалтерського обліку та звітності (наприклад, документ «Упровадження нової Європейської Директиви з бухгалтерського обліку: Робимо правильний вибір»).		
23	Федерація Європейських бухгалтерів (<i>Federation of European Accountants</i>) [229]	FEE	Міжнародна неприбуткова організація, що представляє 50 інститутів професійних бухгалтерів та аудиторів (професійних організацій) із 37 європейських країн, включаючи 28 держав – членів ЄС (875 тис. професійних бухгалтерів, котрі працюють у різних галузях). Федерація функціонує здійснює окремі критичні огляди та аналізує фактори, що впливають на розвиток європейської економіки. Всі документи, що видаються Федерацією, базуються на практичному досвіді, який набувається професійними бухгалтерами щодня за різними видами економічної діяльності		
24	Rjyatlhfwiz fpiqcmrb[i nb[jjrtfycmrb[,e[ufknthid (<i>The Confederation of Asian and Pacific Accountants</i>) [258]	CAPA	Конфедерацією опубліковано основи побудови моделі розвитку професійних бухгалтерських організацій (PAOs) для допомоги у проведенні організаційної самооцінки та визначення можливості для розвитку й удосконалення. Метою документа є сприяння розвитку PAOs незалежно від їхньої стадії розвитку. Надає дорожню карту для організаційного зростання, засновану на вимірюванні й удосконаленні практик і процесів.	Документ «Модель розвитку професійних бухгалтерських організацій»	Рекомендаційний характер.

Джерело: узагальнено автором.

Національні організації, що є учасниками процесу побудови та підтримки МДЗ

№ з/п	Назва	Скорочення	Країна	Зміст діяльності
1	2	3	4	5
1.	Австралійська комісія з цінних паперів та інвестицій (<i>Australian Securities and Investments Commission</i>) [239]	ASIC	Австралія	Незалежний урядовий орган, котрий діє як регулятор корпорацій Австралії. Основними завданнями є: перевірка якості корпоративного управління, якості надання фінансових послуг, захист прав споживачів (інвесторів)
2.	Дисциплінарна рада аудиторів та ліквідаторів (<i>Companies Auditors and Liquidators Disciplinary Board</i>) [256]	CALDB	Австралія	Незалежний орган, створений відповідно до акта, прийнятого Австралійською комісією з цінних паперів та інвестицій. Основне призначення: виступати в ролі експерта дисциплінарного трибуналу, призначеного для розгляду процесів щодо анулювання або призупинення ліцензій аудиторів відповідно до підстав, визначених чинним законодавством
3.	Наглядова комісія з фінансової звітності (<i>Financial Reporting Council</i>) [278]	FRC	Великобританія	Основні завдання Комісії: – затвердження стандартів корпоративної звітності, аудиту та бухгалтерського обліку; – встановлення МСЕ стандартів корпоративної звітності суб'єктів суспільного інтересу; – МСЕ якості аудиту суб'єктів суспільного інтересу; – здійснення нагляду за регуляторною діяльністю професійних організацій бухгалтерів та аудиторів
4.	Управління з фінансового регулювання та нагляду (<i>Financial Services Authority</i>) [280]	FSA	Великобританія	Незалежний неурядовий орган, створення якого визначено законом «Про фінансові послуги та ринки» (2000 р.) з метою забезпечення нагляду за суб'єктами ринків фінансових послуг.

1	2	3	4	5
5.	Федеральне управління з фінансового нагляду (<i>Federal Financial Supervisory Authority</i>) [248]	BaFin	Німеччина	Мета – забезпечення належного функціонування, стабільності й цілісності фінансового ринку Німеччини. Контролює близько 1850 банків, 680 компанії з надання фінансових послуг, 590 страхових компаній, 30 пенсійних фондів, 6100 німецьких фондів і 77 компаній з управління активами. У 2016 р. реорганізовано, змінено організаційну структуру – створено нові відділи, зокрема з питань захисту споживачів фінансових послуг
6.	Рада з питань забезпечення дотримання стандартів фінансової звітності (<i>Financial Reporting Enforcement Panel</i>) [338]	FREP	Німеччина	Незалежний орган, що здійснює нагляд за якістю корпоративної звітності визначених законодавством Німеччини суб'єктів. Здійснює також перевірки, ініційовані (на запит) Федерального управління з фінансового нагляду. Крім того, до основних завдань Ради належать заходи щодо попередження порушень, пов'язаних із підготовкою та поданням корпоративної звітності
7.	Рада з нагляду за бухгалтерським обліком у публічних компаніях (<i>Public Company Accounting Oversight Board</i>) [326]	PCAOB	США	Неприбуткова організація, створена Конгресом відповідно до положень Закону Сарбейнса – Окслі для нагляду за аудитом публічних компаній (суб'єктів суспільного інтересу), з метою захисту інтересів інвесторів та суспільних інтересів і одночасного підвищення якості, інформативності, об'єктивності аудиторських висновків
8.	Канадська рада з питань підзвітності (<i>Canadian Public Accountability Board</i>) [251]	CPAB	Канада	Державний орган із нагляду за аудиторською діяльністю та якістю аудиторських послуг.

Джерело: узагальнено автором.

Додаток В

Визначення «якість» у різних літературних джерелах

Джерело	Термін
ДСТУ ISO 9000:2007 «Основні положення та словник термінів»	Ступінь, до якого сукупність власних характеристик задовольняє вимоги [51]
Словник української мови: Академічний тлумачний словник (1970-1980)	1. Ступінь вартості, цінності, придатності чого-небудь для його використання за призначенням. 2. Та чи інша характерна ознака, властивість, риса кого-, чого-небудь [226]
Філософський словник (Философский словарь)	Філософська категорія, що широко застосовується у побутовій мові, позначає ті властивості речі, які створюють поняття даної речі та відрізняють її від інших речей, що відносяться до цього поняття [209]
Економічний словник термінів (Экономический словарь терминов)	Сукупність властивостей, ознак продукції, товарів, послуг, робіт, праці, що обумовлюють їх здатність задовольняти потреби та запити людей, відповідати своєму призначенню та вимогам. Якість визначається мірою відповідності товарів, робіт, послуг умовам та вимогам стандартів, договорів, контрактів, запитів споживачів. Прийнято розрізняти якість продукції, робіт, праці, матеріалів, товарів, послуг [73]
Словник будівельної термінології (Словарь строительной терминологии)	Сукупність властивостей та характеристик продукції або послуги, які надають їм властивість задовольняти обумовлені потреби [72]
Енциклопедичний словник Брокгауза Ф. А. та Ефрона І. А. (Энциклопедический словарь Брокгауза и Ефрона)	Одна з найважливіших категорій, що виражає умову розуміння предмету [74]
Тлумачний словник Ожегова С. І. (Толковый словарь Ожегова)	Та чи інша властивість, ознака, що визначає гідність чого-небудь [196]
Бізнес словник (Business Dictionary)	У виробництві – міра досконалості або стан звільнення від дефектів, недоліків та значних відхилень [250]
Словник Merriam-Webster (Merriam-Webster Dictionary)	Своєрідний та суттєвий характер; властива тому чи іншому предмету особливість [317]
Словники English Oxford Living (English Oxford Living Dictionaries)	Стандарт чого-небудь, що вимірюється відносно інших речей подібного роду; ступінь досконалості чого-небудь [269]

Джерело: узагальнено автором.

Додаток Г

Аналіз змісту наукових підходів до дослідження якості фінансової звітності

	Безручук С. Л. [12]	Будько О. В. [21]	Гончаренко О. О. [37]	Єршова Н. Ю. [56]	Єфименко Т. І. [57;4, с. 317]	Засадний Б. А. [62]	Калюга Є. В. [4, с. 327-333]	Камінська Т. Г. [66]	Касьяненко Є. О. [71]	Ковач С. І. [79]	Ловінська Л. Г. [57, с. 244]	Озеран А. В. [143,141]	Осадча О. О. [151]	Плахтій Т. Ф. [159,168]	Подмешальська Ю. В. [162]	Поплаухіна Т. Д. [165]	Правдюк М. В. [169]	Правдюк Н. Л. [168,169]	Соколова Є. С. [203]	Харламова О. В. [211]	Шевря Я. В. [216]	Шигун М. М. [218]
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23
Сутність якості фінансової звітності			■							■				■								■
Сутність якості облікової інформації				■		■										■						
Забезпечення якості фінансової звітності в умовах глобалізації економіки					■	■	■				■	■								■	■	
Механізми підвищення якості фінансової звітності					■			■			■											

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20	21	22	23
Чинники, що впливають на якість фінансової звітності				■		■							■									
Оцінка якості фінансової звітності	■													■	■		■	■				
Оцінка якості облікової інформації				■		■											■	■	■			
Система показників та критеріїв оцінки якості фінансової звітності		■		■		■			■				■						■			

Джерело: узагальнено автором.

Додаток Д

Застосування дефініції якості стосовно бухгалтерського обліку та фінансової звітності

Джерело	Визначення, підхід
1	2
Гончаренко О. О., Лук'янець О. В. – якість фінансової звітності [37]	Розглядається у двох аспектах: якість представлення фінансової звітності та якість фінансової інформації. Якість представлення фінансової інформації являє собою її відповідність визначеним на законодавчому рівні порядку, формі та складу статей фінансової звітності
Шеверя Я. В. – якість фінансової звітності [216]	Максимальна задоволеність інформаційних потреб користувачів цієї інформації. На думку науковця «фінансову звітність можна удосконалювати до певного рівня, при якому збільшення інформативності фінансової звітності для окремої групи користувачів не завдає шкоди задоволенню інформаційних потреб інших груп користувачів. Цей процес триває до моменту виникнення конфлікту інтересів користувачів фінансової звітності»
Безручук С. Л. – якість фінансової звітності та вплив на неї професійної етики бухгалтер [13]	Максимізація якості залежить не лише від повної відповідності фінансових звітів встановленим нормам законодавства, а й рівня морально-етичних принципів укладачів звітності.
Безручук С. Л. – якість облікової інформації [12]	Визначається рядом характеристик та вимог до неї, оцінюється відповідно до потреб та вимог користувачів у конкретний момент часу
Безручук С. Л. – якість обліку [13, с. 3]	Комплексне поняття, яке включає такі елементи: якість процесу обліку, якість професійної думки бухгалтера, якість інформації, що обліковується
Єршова Н. Ю. – якість облікової інформації [56]	Сукупність суттєвих властивостей облікової інформації, що характеризують її відповідність своєму призначенню і висунутим до неї вимогам, а також здатність задовольняти потреби і запити користувачів
Засадний Б. А. – якість облікової інформації [62]	Сукупність якісних характеристик, притаманних обліковій інформації, які визначають її корисність для прийняття управлінських рішень зовнішніми та внутрішніми користувачами
Осадча О. О. – якість обліково-аналітичної інформації [151]	Виходячи з постулатів кваліметрії, сукупність усіх властивостей, пов'язаних із результатом, що досягається при споживанні об'єкта, але не пов'язані з витратами, які забезпечують цей результат

1	2
Плахтій Т. Ф. – якість облікової інформації [159]	Сукупність властивостей облікової інформації, що генерується обліковою системою. В даному випадку питання якості облікової інформації може розглядатись лише в контексті розуміння облікової інформації як продукту технологічного процесу її збору, обробки, переробки та відображення в бухгалтерській звітності (фінансовій, управлінській тощо), а також її подальшого збереження
Подмешальська Ю. В. – якість бухгалтерського обліку [162]	Рівень якості бухгалтерського обліку – відносна характеристика його якості, заснована на порівнянні значень фактичного стану з базовими значеннями
Безабіх Б. (Bezabih B.) – якість фінансового обліку [246]	Ключовим концептом якості фінансового обліку є те, що деяка облікова інформація є кращою та більш надійною ніж інша, відповідно до визначених характеристик
Легензова Р. (Legenzova R.) – якість бухгалтерського обліку [316]	Залежить від кваліфікації бухгалтерів, нагляду за бухгалтерським обліком та звітністю, управлінського погляду на важливість бухгалтерського обліку
Барт М. Е. (Barth M. E.), Лендсман В. Р. (Landsman W. R.), Ланг М. Х. (Lang M. H.) – якість бухгалтерського обліку [243, с. 31-32]	Застосування вимог Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку
Ачім А. М. (Achim A. M.), Чіс А. О. (Chis A. O.) – якість фінансового обліку [233, с. 97]	Ключова передумова ефективного функціонування системи бухгалтерського обліку та її корисності, розкриття інформації у фінансових звітах підприємства.
Ньюг Т. (Nyug T.) – якість фінансової звітності [321]	Чіткість та обережність, з якою представлені результати операційної діяльності та корисність інформації для прогнозу майбутнього руху грошових коштів.
Карукі Г. (Kariuki G.), Джагонго А. (Jagongo A.) – якість фінансової звітності [315, с. 146]	Якість фінансової звітності відображає високий ступінь довершеності в контексті розкриття інформації, що є корисною для користувачів. Забезпечення ефективності фінансової звітності відбувається через представлення неупередженої та зрозумілої і своєчасної інформації. На основі якісної фінансової звітності створюються корисні та достовірні прогнози щодо майбутньої операційної діяльності підприємства.
Ченг Е. (Cheung E.), Еванс Е. (Evans E.), Райт С. (Wright S.) – якість фінансової звітності [252]	Як дотримання якісних характеристик корисної фінансової звітності, визначених відповідно до Концептуальної основи фінансової звітності.

Джерело: узагальнено автором.

Додаток Е

Зміст оцінки якості в системі бухгалтерського обліку та фінансової звітності у різних літературних джерелах

Предмет дослідження	Автор	Зміст
1	2	3
Вхідне моделювання системи бухгалтерського обліку, за якої якість фінансової звітності є найвищою (максимізується)	Ванг Х., Ву М. [358]	Моделювання внутрішньої системи підготовки фінансової звітності, за якої рівень якості інформації буде найвищим (дослідження взаємозв'язку між рівнем затрат на підготовку річного звіту та його якістю, аналіз взаємозалежності між прибутковістю та рівнем якості фінансової звітності)
Методи оцінки якості фінансової звітності	Гончаренко О. О., Лук'янець О. В. [37]	Оцінка зрозумілості фінансової звітності шляхом надання для оцінки Приміток до фінансової звітності для оцінки кільком фахівцям та подальшого порівняння оцінок цих фахівців
	Соколова Є. С. [201]	Оцінка якості фінансової звітності як аналіз досягнення заданого рівня критеріїв, що задаються міжнародними та національними нормативно-правовими документами
	Засадний Б. А. [62]	Застосування методу експертного оцінювання впливу окремих факторів на якість облікової інформації. Сутність методу полягає у здійсненні експертних оцінок, що базуються на професійному судженні висококваліфікованих спеціалістів у сфері бухгалтерського обліку для визначення окремих факторів, які найбільше впливають на якість облікової інформації (автором запропоновано методику визначення результативного показника якості облікової інформації, елементами якого виступають факторні показники, що впливають на якість облікової інформації; використано адитивну модель)
	Єршова Н. Ю. [56]	Комплексність (інтегрованість) показників оцінки якості облікової інформації, що базується на визначенні рівня значущості кожного з окремих показників, значення яких визначено за допомогою методу експертних оцінок (автором використовується мультиплікативна модель для визначення інтегрованого показника якості облікової інформації)

1	2	3
Система показників, за якими оцінюється якість фінансової звітності	Касьяненко Є. О. [71]	Критерії якості фінансової звітності (на прикладі звіту про фінансовий результат): - достовірність даних; - ясність алгоритмів розрахунку представлених показників; - зручність читання звітності; - задоволеність обсягом представленої інформації; - корисність для досягнення цілей використання інформації
	Біст В. Ф., Браам Дж., Боленз С. [275]	Операціоналізація якісних характеристик фінансової звітності. Заходи оцінки основних та підсилювальних характеристик якості фінансової звітності (з представленням оціночної шкали)
	Карагул А. [311]	Синтез та порівняння академічних та практичних підходів до оцінки якості фінансової звітності підприємств
	Осадча О. О. [151]	Визначення показника інтегральної якості як характеристики обліково-аналітичної інформації, яка б враховувала всю множину її властивостей, пов'язаних як із результатами, отриманими під час використання (якістю), так із витратами, понесеними при цьому (економічністю)
	Будько О. В. [21]	Кількісна та якісна оцінка використовується для забезпечення якості облікової інформації. Оцінка якості облікової інформації розглядається як процес встановлення досягнення системою облікових показників заданого рівня критеріїв

Джерело: узагальнено автором.

Додаток Ж

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

Тип документа	Назва документу, рік видання
1	2
Річні звітні огляди [297]	«Проблемні аспекти міжнародного бухгалтерського обліку та звітності: 2001 Огляд» – «Проблемні аспекти міжнародного бухгалтерського обліку та звітності: 2015 Огляд».
Керівництва [297]	<p>«Керівництво для укладачів та користувачів показників екологічної ефективності» (2004).</p> <p>«Керівництво з бухгалтерського обліку та фінансової звітності для малих середніх підприємства: рівень 2» (2004).</p> <p>«Керівництво з належної практики у розкритті інформації з корпоративного управління» (2006).</p> <p>«Керівництво із індикаторів корпоративної відповідальності у річних звітах» (2008).</p> <p>«Керівництво з бухгалтерського обліку та фінансової звітності для малих середніх підприємства: рівень 3» (2009).</p> <p>«Рекомендації щодо найкращої практики для політиків та фондових бірж в контексті Ініціатив зі звітності сталого розвитку» (2013).</p> <p>«Моніторинг дотримання та забезпечення високоякісної корпоративної звітності: Керівництво з належних практик» (2017)</p> <p>«Керівництво з ключових показників звітності підприємств із внеску у досягнення Цілей Сталого Розвитку» (2018)</p>
Спеціальні тематичні публікації [297]	<p>«Бухгалтерський облік та фінансова звітність витрат та зобов'язань на навколишнє середовище» (2002).</p> <p>«Специфічні проблемні питання корпоративного управління: регіональний та національний досвід» (2003).</p> <p>«Саморегулювання управління навколишнім середовищем: Керівництва, встановлені світовими промисловими асоціаціями для своїх фірм-членів» (2003).</p> <p>«Розкриття впливу корпорацій на суспільство: поточні тенденції та проблеми» (2004).</p> <p>«Практичне запровадження міжнародних стандартів фінансової звітності: вивчені уроки» (2008).</p> <p>«Підвищення прозорості в корпоративній звітності: чверть століття ISAR» (2009).</p> <p>«Корпоративне управління на хвилі фінансової кризи» (2010).</p> <p>«Відповідальність інвестування та підприємництва: Огляд» (2010).</p> <p>«Модель бухгалтерського обліку (оновлена)» (2011).</p> <p>«Розкриття інформації з корпоративного управління на ринках, що розвиваються» (2011).</p> <p>«Корпоративна соціальна відповідальність в глобальних ланцюгах вартості» (2012).</p> <p>«Інструмент розвитку бухгалтерського обліку: Побудова бухгалтерського обліку для розвитку (інструмент оцінки стану бухгалтерського обліку в країні та світі)» (2015)</p>

1	2
Інформаційні листи [297]	Лист, грудень 2014, ISAR (UNCTAD/WEB/DIAE/ED/2014/4). Лист, вересень 2014, ISAR (UNCTAD/WEB/DIAE/ED/2014/3). Лист, грудень 2015, ISAR (UNCTAD/WEB/DIAE/ED/2015/5). Лист, вересень 2015, ISAR (UNCTAD/WEB/DIAE/ED/2015/4). Лист, грудень 2016, ISAR (UNCTAD/WEB/DIAE/ED/2016/3). Лист, липень 2016, ISAR (UNCTAD/WEB/DIAE/2016/1)

Джерело: узагальнено автором.

Додаток И

Розрахунок критеріїв моделі Монт'є

Таблиця И.1

Темп зростання різниці між чистим прибутком та чистим рухом грошових коштів за 2016-2017 рр.

№	Назва підприємства	Чистий фінансовий результат за звітний період (2017 р.), тис. грн.	Чистий рух грошових коштів за звітний період (2017 р.), тис. грн.	Різниця між р. 3 та р. 4, тис. грн.	Чистий фінансовий результат за звітний період (2016 р.), тис. грн.	Чистий рух грошових коштів за звітний період (2016 р.), тис. грн.	Різниця між р. 6 та р. 7, тис. грн.	Кри-терій моделі Монт'є К1
		ф. 2 (р.2350;2355)	ф.3 (р.3400)		ф. 2 (р.2350;2355)	ф.3 (р.3400)		
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	ПАТ "НАК "Нафтогаз Україна"	39 330 152,00	-182 636,00	39 512 788,00	26 528 989,00	9 509 665,00	17 019 324,00	2,32
2	ПАТ "Укрнафта"	101 771,00	134 836,00	-33 065,00	-10 832 021,00	-43 019,00	-10 789 002,00	0,003
3	ПАТ "Укргазвидобування"	30 472 509,00	0	30 472 509,00	11 919 600,00	31 901,00	11 887 699,00	2,56
4	ПАТ " Криворізький залізорудний комбінат"	1 864 356,00	-28 269,00	1 892 625,00	838 410,00	-1 080 516,00	1 918 926,00	0,99
5	ПРАТ "ПІВНІЗК"	7 791 826,00	17 668,00	7 774 158,00	3 613 101,00	30 115,00	3 582 986,00	2,17
6	ПРАТ "ІНГЗК"	5 711 260,00	23 987,00	5 687 273,00	-69 264,00	-95 673,00	26 409,00	215,35
7	ПАТ "ДНІПРОВСЬКИЙ МЕТАЛУРГІЙНИЙ КОМБІНАТ"	-1 179 371,00	-153 626,00	-1 025 745,00	-296 693,00	115 700,00	-412 393,00	2,49
8	ПАТ "НАК "НАДРА УКРАЇНИ"	638	-5 529,00	6 167,00	304,00	5 539,00	-5 235,00	1,18
9	ПРАТ "ЗЗРК" (звітність за П(С)БО)	1 286 073,00	601 335,00	684 738,00	434 449,00	-9 388,00	443 837,00	1,54
10	ПРАТ "ЦГЗК"	2 709 012,00	209 511,00	2 499 501,00	2 218 888,00	-157 288,00	2 376 176,00	1,05
11	ПАТ "ОГХК"	443 714,00	119 833,00	323 881,00	643 695,00	25 990,00	617 705,00	0,52
12	ПРАТ "ВК"УКРНАФТОБУРІННЯ"	1 952 999,00	340 055,00	1 612 944,00	960 151,00	-46 575,00	1 006 726,00	1,60

Продовження дод. И

Продовження табл. И.1

1	2	3	4	5	6	7	8	9
13	ПРАТ "НАФТОГАЗВИДОБУВАННЯ" (звітність за П(С)БО)	6 715 522,00	-32 086,00	6 747 608,00	5 412 149,00	20 981,00	5 391 168,00	1,25
14	ПАТ "Південний ГЗК"	8 990 640,00	0	8 990 640,00	5 903 585,00	0,00	5 903 585,00	1,52
15	ПраТ "Шахтоуправління "Покровське"	2 035 928,00	212 059,00	1 823 869,00	-584 660,00	-13 255,00	-571 405,00	3,19
16	ПраТ "Укргазвидобуток"	227 214,00	-87 828,00	315 042,00	88 833,00	137 949,00	-49 116,00	6,41
17	ПАТ "ВЕСКО"	555 953,00	2 017,00	553 936,00	374 211,00	-15 032,00	389 243,00	1,42
18	ПРАТ "ПРИРОДНІ РЕСУРСИ"	1 067 523,00	283 809,00	783 714,00	799 887,00	36 371,00	763 516,00	1,03
19	ДП "АРТЕМСІЛЬ"	212 964,00	16 936,00	196 028,00	93 817,00	211 559,00	-117 742,00	1,66

Примітка. В графі 9 значення К1 відображено у абсолютному вираженні (по модулю).

Джерело: розраховано автором за даними [1; 45].

Таблиця И.2

Темп зростання коефіцієнта оборотності дебіторської заборгованості за 2016-2017 рр.

№	Назва підприємства	Чистий дохід від реалізації продукції (2017 р.), тис. грн.	Дебіторська заборгованість на кінець 2017 р., тис. грн.	Дебіторська заборгованість на початок 2017 р., тис. грн.	Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості, днів	Чистий дохід від реалізації продукції (2016 р.), тис. грн.	Дебіторська заборгованість на кінець 2016 р., тис. грн.	Дебіторська заборгованість на початок 2016 р., тис. грн.	Коефіцієнт оборотності дебіторської заборгованості, днів	Критерій моделі Монтьє К2
		ф. 2 (р.2000)	ф. 1 (р.1125)	ф. 1(р.1125)		ф. 2 (р.2000)	ф. 1 (р.1125)1	ф. 1(р.1125)0		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	ПАТ "НАК "Нафтогаз Україна"	187 927 433,00	57 474 372,00	54 719 178,00	3,35	161 382 827,00	54 719 178,00	33 999 240,00	3,64	0,92
2	ПАТ "Укрнафта"	26 906 984,00	2 034 850,00	2 798 667,00	11,13	22 578 750,00	2 798 667,00	9 234 754,00	3,75	2,97
3	ПАТ "Укргазвидобування"	75 092 221,00	33 854 331,00	18 956 947,00	2,84	55 041 146,00	18 956 947,00	1 039 738,00	5,51	0,52
4	ПАТ "Криворізький залізорудний комбінат"	4 453 106,00	919 534,00	772 751,00	5,26	4 453 106,00	772 751,00	919 534,00	5,26	1,00
5	ПРАТ "ПІВНІЗК"	23 282 274,00	23 140 074,00	15 211 802,00	1,21	15 106 505,00	15 211 802,00	8 106 637,00	1,30	0,94
6	ПРАТ "ІНГЗК"	15 711 286,00	29 830 917,00	20 953 387,00	0,62	11 306 531,00	20 953 387,00	21 289 243,00	0,54	1,16
7	ПАТ "ДНІПРОВСЬКИЙ МЕТАЛУРГІЙНИЙ КОМБІНАТ"	15 437 297,00	13 182 922,00	3 400 296,00	1,86	14 146 198,00	3 400 296,00	1 368 959,00	5,93	0,31
8	ПАТ "НАК "НАДРА УКРАЇНИ"	13 716,00	14 338,00	14 222,00	0,96	10 837,00	14 222,00	28 279,00	0,51	1,88
9	ПРАТ "ЗЗРК" (звітність за П(С)БО)	3 949 978,00	1 182 741,00	690 105,00	4,22	2 725 031,00	690 105,00	521 278,00	4,50	0,94
10	ПРАТ "ЦГЗК"	10 727 577,00	6 218 803,00	4 919 891,00	1,93	-	4 919 891,00	-	-	-
11	ПАТ "ОГХК"	2 855 661,00	789 524,00	664 216,00	3,93	2 441 784,00	664 216,00	422 427,00	4,49	0,87

Продовження дод. И

Продовження табл. И.2

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
12	ПРАТ "БК"УКРНАФТОБУ-РІННЯ"	6 665 784,00	822 823,00	773 905,00	8,35	3 247 039,00	773 905,00	687 173,00	4,44	1,88
13	ПРАТ "НАФТОГАЗВИДОБУВАННЯ" (звітність за П(С)БО)	10 591 082,00	14 281 260,00	7 857 321,00	0,96	9 202 884,00	7 857 321,00	1 104 053,00	2,05	0,47
14	ПАТ "Південний ГЗК"	19 965 656,00	18 115 936,00	14 148 964,00	1,24	14 605 309,00	14 148 964,00	7 896 526,00	1,33	0,93
15	ПраТ "Шахтоуправління "Покровське"	8 818 771,00	1 059 423,00	90 263,00	15,34	4 299 903,00	90 263,00	194 380,00	30,21	0,51
16	ПраТ "Укргазвидобуток"	764 544,00	177 254,00	18 242,00	7,82	655 550,00	18 242,00	14 341,00	40,24	0,19
17	ПАТ "ВЕСКО"	3 353 360,00	1 031 927,00	569 046,00	4,19	2 294 808,00	569 046,00	546 135,00	4,12	1,02
18	ПРАТ "ПРИРОДНІ РЕСУРСИ"	2 316 854,00	98 627,00	26 694,00	36,97	1 679 991,00	26 694,00	11 975,00	86,89	0,43
19	ДП "АРТЕМСІЛЬ"	1 328 808,00	45 082,00	47 398,00	28,74	1 107 930,00	47 398,00	85 562,00	16,67	1,72

Джерело: розраховано автором за даними [1; 45].

Таблиця И.3

Темп зростання коефіцієнта оборотності запасів за 2016-2017 рр.

№	Назва підприємства	Собівартість реалізованої продукції (2017 р.), тис. грн.	Запаси на кінець 2017 р., тис. грн.	Запаси на початок 2017 р., тис. грн.	Коефіцієнт оборотності запасів	Собівартість реалізованої продукції (2016 р.), тис. грн.	Запаси на кінець 2016 р., тис. грн.	Запаси на початок 2016 р., тис. грн.	Коефіцієнт оборотності запасів	Критерій моделі Монтьє КЗ
		ф. 2 (р.2050)	ф. 1 (р.1100)	ф. 1(р.1100)		ф. 2 (р.2050)	ф. 1 (р.1100)	ф. 1(р.1100)		
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
1	ПАТ "НАК "Нафтогаз Україна"	146 639 564,00	74 353 275,00	59 450 068,00	2,19	116 277 398,00	59 450 068,00	48 163 692,00	2,161	1,01
2	ПАТ "Укрнафта"	14 543 137,00	5 199 130,00	4 061 772,00	3,14	12 057 428,00	4 061 772,00	2 057 601,00	3,941	0,79
3	ПАТ "Укргазвидобування"	33 029 789,00	1 679 909,00	2 258 561,00	16,77	36 035 238,00	2 258 561,00	1 967 935,00	17,052	0,98
4	ПАТ "Криворізький залізорудний комбінат"	2 279 636,00	595 841,00	718 206,00	3,47	2 279 636,00	718 206,00	595 841,00	3,470	1,00
5	ПРАТ "ПВНГЗК"	11 487 819,00	1 028 548,00	809 690,00	12,50	9 658 978,00	809 690,00	567 735,00	14,025	0,89
6	ПРАТ "ІНГЗК"	7 216 991,00	738 383,00	878 090,00	8,93	7 200 122,00	878 090,00	606 583,00	9,699	0,92
7	ПАТ "ДНІПРОВСЬКИЙ МЕТАЛУРГІЙНИЙ КОМБІНАТ"	16 247 711,00	2 724 947,00	3 177 039,00	5,51	13 192 677,00	3 177 039,00	1 625 295,00	5,494	1,00
8	ПАТ "НАК "НАДРА УКРАЇНИ"	10 349,00	311,00	5 430,00	3,61	6 607,00	5 430,00	5 355,00	1,225	2,94
9	ПРАТ "ЗЗРК" (звітність за П(С)БО)	2 174 813,00	641 689,00	539 547,00	3,68	1 889 621,00	539 547,00	410 550,00	3,978	0,93
10	ПРАТ "ЦГЗК"	5 690 238,00	456 272,00	339 871,00	14,29	-	339 871,00	-	-	-
11	ПАТ "ОГХК"	1 679 139,00	751 858,00	517 771,00	2,65	1 305 323,00	517 771,00	400 170,00	2,844	0,93
12	ПРАТ "БК"УКРНАФТОБУРІННЯ"	3 451 130,00	113 002,00	96 556,00	32,94	1 392 408,00	96 556,00	9 037,00	26,373	1,25

Продовження дод. И

Продовження табл. И.3

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
13	ПРАТ "НАФТОГАЗВИДОБУВАННЯ" (звітність за П(С)БО)	2 298 020,00	115 785,00	151 013,00	17,23	2 344 307,00	151 013,00	769 556,00	5,093	3,38
14	ПАТ "Південний ГЗК"	6 697 767,00	746 618,00	604 210,00	9,92	6 023 646,00	604 210,00	439 399,00	11,544	0,86
15	ПраТ "Шахтоуправління "Покровське"	6 041 999,00	998 573,00	891 244,00	6,39	4 207 087,00	891 244,00	559 212,00	5,801	1,10
16	ПраТ "Укргазвидобуток"	314 209,00	4 049,00	3 163,00	87,14	278 410,00	3 163,00	3 486,00	83,745	1,04
17	ПАТ "ВЕСКО"	954 842,00	413 148,00	304 577,00	2,66	432 720,00	304 577,00	217 335,00	1,658	1,61
18	ПРАТ "ПРИРОДНІ РЕСУРСИ"	843 031,00	23 793,00	31 203,00	30,66	582 544,00	31 203,00	59 838,00	12,797	2,39
19	ДП "АРТЕМСЛЬ"	735 475,00	187 591,00	137 334,00	4,53	681 005,00	137 334,00	155 089,00	4,658	0,97

Джерело: розраховано автором за даними [1; 45].

Таблиця И.4

Темп зростання величини інших оборотних активів за 2016-2017 рр.

№	Назва підприємства	Величина оборотних активів (2017 р.), тис. грн.	Запаси (2017 р.), тис. грн.	Дебіторська заборгованість (2017 р.), тис. грн.	Величина оборотних активів (2016 р.), тис. грн.	Запаси (2016 р.), тис. грн.	Дебіторська заборгованість (2016 р.), тис. грн.	Кри-терій моделі Монтґе К4
		ф.1 р.1195	ф.1 р.1100	ф.1 р.1125	ф.1 р.1195	ф.1 р.1100	ф.1 р.1125	
1	2	3	4	5	6	7	8	9
1	ПАТ "НАК "Нафтогаз Україна"	216 387 816,00	74 353 275,00	57 474 372,00	139 764 236,00	59 450 068,00	54 719 178,00	3,30
2	ПАТ "Укрнафта"	8 937 390,00	5 199 130,00	2 034 850,00	8 344 002,00	4 061 772,00	2 798 667,00	1,15
3	ПАТ "Укргазвидобування"	39 635 299,00	1 679 909,00	33 854 334,00	21 856 152,00	2 258 561,00	18 956 947,00	6,40
4	ПАТ " Криворізький залізорудний комбінат"	3 707 543,00	595 841,00	919 534,00	3 082 309,00	718 206,00	772 751,00	1,38
5	ПРАТ "ПВНГЗК"	29 096 141,00	1 028 548,00	23 140 074,00	18 883 091,00	809 690,00	15 211 802,00	1,72
6	ПРАТ "ІНГЗК"	35 896 304,00	738 383,00	29 830 917,00	23 501 747,00	878 090,00	20 953 387,00	3,19
7	ПАТ "ДНІПРОВСЬКИЙ МЕТАЛУРГІЙНИЙ КОМБІНАТ"	20 760 369,00	2 724 947,00	13 182 922,00	9 283 828,00	3 177 039,00	3 400 296,00	1,79
8	ПАТ "НАК "НАДРА УКРАЇНИ"	180 617,00	311,00	14 338,00	162 388,00	5 430,00	14 222,00	1,16
9	ПРАТ "ЗЗРК" (звітність за П(С)БО)	2 710 547,00	641 689,00	1 182 741,00	1 625 740,00	539 547,00	690 105,00	2,24
10	ПРАТ "ЦГЗК"	7 810 824,00	456 272,00	6 218 803,00	6 486 763,00	339 871,00	4 919 891,00	0,93
11	ПАТ "ОГХК"	1 845 449,00	751 858,00	789 524,00	1 290 614,00	517 771,00	664 216,00	2,80
12	ПРАТ "ВК"УКРНАФТОБУРІННЯ"	4 385 649,00	113 002,00	822 823,00	2 428 161,00	96 556,00	773 905,00	2,21
13	ПРАТ "НАФТОГАЗВИДОБУВАННЯ" (звітність за П(С)БО)	14 550 032,00	115 785,00	14 281 260,00	8 192 208,00	151 013,00	7 857 321,00	0,83
14	ПАТ "Південний ГЗК"	19 224 510,00	746 618,00	18 115 936,00	15 454 800,00	604 210,00	14 148 964,00	0,52
15	ПраТ "Шахтоуправління "Покровське"	2 458 075,00	1 019 348,00	1 059 423,00	1 119 198,00	893 110,00	90 263,00	2,79

Продовження дод. И

Продовження табл. И.4

1	2	3	4	5	6	7	8	9
16	ПрАТ "Укргазвидобуток"	1 305 055,00	4 049,00	177 245,00	1 237 805,00	3 163,00	18 242,00	0,92
17	ПАТ "ВЕСКО"	2 003 847,00	413 148,00	1 031 927,00	1 602 187,00	304 577,00	569 046,00	0,77
18	ПРАТ "ПРИРОДНІ РЕСУРСИ"	940 124,00	23 793,00	98 627,00	1 149 377,00	31 203,00	26 694,00	0,75
19	ДП "АРТЕМСІЛЬ"	773 813,00	187 591,00	45 082,00	674 405,00	137 334,00	47 398,00	1,11

Джерело: розраховано автором за даними [1; 45].

Таблиця И.5

Темп зростання суми амортизаційних відрахувань за 2016-2017 рр.

№	Назва підприємства	Сума нарахованої амортизації за 2017 р., тис. грн.	Сума нарахованої амортизації за 2016 р., тис. грн.	Критерій моделі Монтьє К5
		ф.2 р.2515	ф.2 р.2515	
1	2	3	4	5
1	ПАТ "НАК "Нафтогаз Україна"	67 806,00	93 307,00	0,73
2	ПАТ "Укрнафта"	1 669 723,00	1 336 976,00	1,25
3	ПАТ "Укргазвидобування"	669 338,00	6 157 807,00	0,11
4	ПАТ " Криворізький залізрудний комбінат"	141 352,00	134 397,00	1,05
5	ПРАТ "ПІВНІГЗК"	2 558 578,00	2 737 383,00	0,93
6	ПРАТ "ІНГЗК"	1 692 243,00	1 630 309,00	1,04
7	ПАТ "ДНІПРОВСЬКИЙ МЕТАЛУРГІЙНИЙ КОМБІНАТ"	319 763,00	207 647,00	1,54
8	ПАТ "НАК "НАДРА УКРАЇНИ"	4 386,00	4 767,00	0,92
9	ПРАТ "ЗЗРК" (звітність за П(С)БО)	342 960,00	290 678,00	1,18
10	ПРАТ "ЦГЗК"	1 072 758,00	369 514,00	2,90
11	ПАТ "ОГХК"	242 152,00	230 076,00	1,05
12	ПРАТ "ВК"УКРНАФТОБУРІННЯ"	78 740,00	48 942,00	1,61
13	ПРАТ "НАФТОГАЗВИДОБУВАННЯ" (звітність за П(С)БО)	472 408,00	3 115 689,00	0,15
14	ПАТ "Південний ГЗК"	579 032,00	683 420,00	0,85
15	ПраТ "Шахтоуправління "Покровське"	741 256,00	739 767,00	1,00
16	ПраТ "Укргазвидобуток"	41 541,00	41 154,00	1,01
17	ПАТ "ВЕСКО"	76 635,00	55 347,00	1,38
18	ПРАТ "ПРИРОДНІ РЕСУРСИ"	159 202,00	122 699,00	1,30
19	ДП "АРТЕМСІЛЬ"	67 248,00	38 406,00	1,75

Джерело: розраховано автором за даними [1; 45].

Темп зростання підсумку балансу за 2016-2017 рр.

№	Назва підприємства	Підсумок балансу станом на кінець 2017 р., тис. грн.	Підсумок балансу станом на початок 2017 р., тис. грн.	Критерій моделі Монт'є К6
		ф.1 р.1300(1)	ф.1 р.1300(0)	
1	2	3	4	5
1	ПАТ "НАК "Нафтогаз Україна"	638 946 642,00	599 792 463,00	1,07
2	ПАТ "Укрнафта"	32 069 020,00	31 380 448,00	1,02
3	ПАТ "Укргазвидобування"	146 836 446,00	92 020 102,00	1,60
4	ПАТ "Криворізький залізорудний комбінат"	6 448 881,00	5 710 904,00	1,13
5	ПРАТ "ПІВНІГЗК"	47 503 863,00	38 176 492,00	1,24
6	ПРАТ "ІНГЗК"	49 006 283,00	46 485 869,00	1,05
7	ПАТ "ДНІПРОВСЬКИЙ МЕТАЛУРГІЙНИЙ КОМБІНАТ"	25 855 446,00	14 688 347,00	1,76
8	ПАТ "НАК "НАДРА УКРАЇНИ"	1 411 581,00	1 436 098,00	0,98
9	ПРАТ "ЗЗРК" (звітність за П(С)БО)	7 795 840,00	6 449 885,00	1,21
10	ПРАТ "ЦГЗК"	14 217 607,00	12 615 388,00	1,13
11	ПАТ "ОГХК"	3 064 555,00	2 999 771,00	1,02
12	ПРАТ "ВК"УКРНАФТОБУРІННЯ"	5 726 255,00	3 186 171,00	1,80
13	ПРАТ "НАФТОГАЗВИДОБУВАННЯ" (звітність за П(С)БО)	19 574 438,00	12 466 827,00	1,57
14	ПАТ "Південний ГЗК"	24 402 771,00	37 077 350,00	0,66
15	ПраТ "Шахтоуправління "Покровське"	8 585 240,00	6 374 162,00	1,35
16	ПраТ "Укргазвидобуток"	1 769 665,00	1 560 371,00	1,13
17	ПАТ "ВЕСКО"	2 659 805,00	2 001 659,00	1,33
18	ПРАТ "ПРИРОДНІ РЕСУРСИ"	2 526 225,00	2 617 848,00	0,97
19	ДП "АРТЕМІЛЬ"	1 264 890,00	1 132 426,00	1,12

Джерело: розраховано автором за даними [1; 45].

Додаток К

Порівняння норм МСБО 37 та П(С)БО 11 щодо відображення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності інформації щодо забезпечень

Норми МСБО 37	Норми П(С)БО 11	Пропозиції щодо удосконалення П(С)БО 11	Обґрунтування
1	2	3	4
Визначення			
Забезпечення – зобов'язання з невизначеним строком або сумою.	Забезпечення – зобов'язання з невизначеними сумою або часом погашення на дату балансу.	-	-
<p>Умовне зобов'язання – це:</p> <p>а) можливе зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій і існування якого підтвердиться лише після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи кілька невизначених майбутніх подій, не повністю контрольованих суб'єктом господарювання, або</p> <p>б) існуюче зобов'язання, яке виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки:</p> <p>і) немає ймовірності, що вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди, буде необхідним для погашення зобов'язання, або</p> <p>ii) суму зобов'язання не можна оцінити достатньо достовірно.</p>	<p>Непередбачене зобов'язання – це:</p> <p>1) зобов'язання, що може виникнути внаслідок минулих подій та існування якого буде підтверджено лише тоді, коли відбудеться або не відбудеться одна чи більше невизначених майбутніх подій, над якими підприємство не має повного контролю; або</p> <p>2) теперішнє зобов'язання, що виникає внаслідок минулих подій, але не визнається, оскільки мало ймовірно, що для врегулювання зобов'язання потрібно буде використати ресурси, які втілюють у собі економічні вигоди, або оскільки суму зобов'язання не можна достовірно визначити.</p>	Замінити «непередбачене зобов'язання» на «умовне зобов'язання».	<p>Назва категорії в національному стандарті бухгалтерського обліку невичерпно розкриває її зміст. МСБО 37 «Забезпечення, умовні зобов'язання та умовні активи» та ПСБО 11 «Зобов'язання» вказує на те, що непередбачене зобов'язання (умовне зобов'язання) є імовірним. Відповідно до словника української мови слово «непередбачений» означає «...якого не передбачали, не чекали, не сподівалися», а слово «умовний» – «викликаний, спричинений конкретними обставинами, умовами», то є доцільним змінити назву терміну на «умовне зобов'язання».</p>

1	2	3	4
Обтяжливий контракт – контракт, за яким неминучі витрати на погашення зобов'язання перевищуватимуть очікувані економічні вигоди від контракту.	Обтяжливий контракт – контракт, витрати (яких не можна уникнути) на виконання якого перевищують очікувані економічні вигоди від цього контракту.	-	-
Зобов'язання – існуюче зобов'язання суб'єкта господарювання, яке виникає в результаті минулих подій і погашення якої, за очікуванням, призведе до вибуття ресурсів суб'єкта господарювання, котрі втілюють у собі економічні вигоди.	Визначено НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності»	-	-
	Сума погашення – недисконтована сума грошових коштів або їх еквівалентів, яка, як очікується, буде сплачена для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства.	-	-
	Теперішня вартість – дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде потрібна для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства.	-	-

1	2	3	4
Взаємозв'язок забезпечень і умовних зобов'язань			
<p>12. У загальному сенсі, всі забезпечення є умовними, оскільки вони не визначені за строками або сумою. Проте в цьому Стандарті термін "умовний" застосовується до зобов'язань та активів, які не визнаються, оскільки їх існування буде підтверджене тільки після того, як відбудеться або не відбудеться одна чи кілька невизначених майбутніх подій, не повністю контрольованих суб'єктом господарювання. Крім того, термін "умовне зобов'язання" застосовується до зобов'язань, які не відповідають критеріям визнання.</p> <p>13. Цей Стандарт розрізняє:</p> <p>а) забезпечення – визнаються як зобов'язання (якщо припустити, що їх можна достовірно оцінити), оскільки вони є існуючим зобов'язанням і ймовірно, що погашення цього зобов'язання вимагатиме вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди;</p> <p>б) умовні зобов'язання – які не визнаються як зобов'язання, тому що вони є або:</p> <p>і) можливими зобов'язаннями (оскільки ще слід підтвердити, чи має суб'єкт господарювання існуюче зобов'язання, яке може спричинити вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди), або</p> <p>ii) існуючим зобов'язанням, яка не відповідає критеріям визнання в цьому Стандарті</p>	-	<p>Додати пункт: «Забезпечення являють собою умовні зобов'язання, оскільки не є чітко визначеними за часом або сумою погашення. Забезпечення визнаються в якості зобов'язання (за умови надання достовірної оцінки), оскільки вони є існуючим зобов'язанням, яке відповідає критеріям визнання зобов'язання. Термін «умовне зобов'язання» застосовується до зобов'язань, що не відповідають критеріям визнання».</p>	<p>Доцільність внесення даного пункту полягає в наданні чіткого та зрозумілого розмежування категорій «забезпечення» та «умовні (непередбачені) зобов'язання», з метою створення більш детального керівництва для суб'єктів господарської діяльності при підготовці фінансової звітності.</p>

1	2	3	4
	<p>13. Забезпечення створюються для відшкодування наступних (майбутніх) операційних витрат на:</p> <ul style="list-style-type: none"> виплату відпусток працівникам; додаткове пенсійне забезпечення; виконання гарантійних зобов'язань; реструктуризацію, виконання зобов'язань при припиненні діяльності; виконання зобов'язань щодо обтяжливих контрактів тощо. <p>Суми створених забезпечень визнаються витратами (за винятком суми забезпечення, що включається до первісної вартості основних засобів відповідно до Положення (стандарту) бухгалтерського обліку "Основні засоби").</p>	-	-
Умови визнання забезпечень (їх створення)			
<p>14. Забезпечення слід визнавати, якщо:</p> <ul style="list-style-type: none"> а) суб'єкт господарювання має існуюче зобов'язання (юридичне чи конструктивне) внаслідок минулої події; б) ймовірно, що вибуття ресурсів, які втілюють у собі економічні вигоди, буде необхідним для і виконання зобов'язання; в) можна достовірно оцінити суму зобов'язання. <p>У разі невиконання зазначених умов забезпечення не визнається.</p>	<p>14. Забезпечення створюється при виникненні внаслідок минулих подій зобов'язання, погашення якого ймовірно призведе до зменшення ресурсів, що втілюють в собі економічні вигоди, та його оцінка може бути розрахунково визначена.</p>	-	-

1	2	3	4
	Сума забезпечення на виплату відпусток визначається щомісяця як добуток фактично нарахованої заробітної плати працівникам і відсотка, обчисленого як відношення річної планової суми на оплату відпусток до загального планового фонду оплати праці з урахуванням відповідної суми відрахувань на загальнообов'язкове державне соціальне страхування.	-	-
	15. Забезпечення для відшкодування витрат на реструктуризацію створюється у разі наявності затвердженого керівництвом підприємства плану реструктуризації з конкретними заходами, строками їх виконання та сумою витрат, що будуть зазанані, й після початку реалізації цього плану.	-	-

1	2	3	4
Оцінка			
<p>Найкраща оцінка</p> <p>36. Сума, визнана як забезпечення, має бути найкращою оцінкою видатків, необхідних для погашення існуючого зобов'язання на кінець звітного періоду.</p> <p>37. Найкраща оцінка видатків, необхідних для погашення існуючого зобов'язання, - це сума, яку суб'єкт господарювання обґрунтовано сплатив би для погашення зобов'язання або передав би його третій стороні на кінець звітного періоду. Часто неможливо або невиправдано дорого погасити зобов'язання або передати його на кінець звітного періоду. Проте наближена оцінка суми, яку суб'єкт господарювання обґрунтовано сплатив би, щоб погасити зобов'язання або передати його, дає найкращу оцінку видатків, потрібних для погашення існуючого зобов'язання на кінець звітного періоду.</p>	<p>16. Сума забезпечення визначається за обліковою оцінкою ресурсів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), необхідних для погашення відповідного зобов'язання, на дату балансу.</p> <p>Забезпечення для відшкодування витрат на реструктуризацію визначається за сумою прямих витрат, які не пов'язані з діяльністю підприємства, що триває.</p> <p>Забезпечення довгострокових зобов'язань визнаються у сумі їх теперішньої вартості.</p> <p>Забезпечення щодо обтяжливого контракту визначається в сумі неминучих витрат, пов'язаних з його виконанням. Сума неминучих витрат, пов'язаних з виконанням обтяжливого контракту, визначається за найменшою з двох величин: витрат на виконання контракту або витрат на сплату неустойки (штрафів, пені) за невиконання контракту.</p> <p>Витрати на виконання обтяжливого контракту оцінюються за різницею між витратами на його виконання і доходами (втратами) від виконання іншого контракту, укладеного з метою мінімізації втрат від виконання обтяжливого контракту.</p>	-	-

1	2	3	4
Компенсації			
<p>53. Якщо очікується, що деякі або всі видатки, потрібні для погашення забезпечення, компенсуються іншою стороною, компенсацію слід визнавати тоді і тільки тоді, коли існує цілковита впевненість, що компенсація буде отримана, якщо суб'єкт господарювання погасить зобов'язання. Компенсацію слід розглядати як окремих актив. Сума, визнана для компенсації, не повинна перевищувати суму забезпечення.</p> <p>54. У звіті про прибутки та збитки витрати, пов'язані із забезпеченням, можна наводити за вирахуванням суми, визнаної для компенсації.</p>	<p>16. Сума забезпечення визначається за обліковою оцінкою ресурсів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), необхідних для погашення відповідного зобов'язання, на дату балансу.</p>	-	-
Ризики та невизначеності			
<p>42. Для отримання найкращої оцінки забезпечення слід враховувати ризики та невизначеності, які неминуче пов'язані з багатьма подіями та обставинами.</p>	-	<p>Додати пункт: «При здійсненні оцінки (наданні бухгалтером судження) забезпечення необхідно враховувати зовнішні та внутрішні ризики фінансово-господарської діяльності підприємства».</p>	<p>Врахування ризиків при здійсненні оцінки забезпечень є важливим елементом та критерієм достовірності поданої фінансової звітності та дозволяє підвищити рівень довіри користувачів до отриманої інформації. Важливо також розкривати в Примітках до фінансової звітності ризики, що враховуються при наданні бухгалтерського судження.</p>

1	2	3	4
Теперішня вартість			
45. У випадках, коли вплив вартості грошей у часі суттєвий, сума забезпечення має бути теперішньою вартістю видатків, які, як очікується, будуть потрібні для погашення зобов'язання.	Загальні положення. Теперішня вартість – дисконтована сума майбутніх платежів (за вирахуванням суми очікуваного відшкодування), яка, як очікується, буде потрібна для погашення зобов'язання в процесі звичайної діяльності підприємства.	-	-
Майбутні події			
48. Майбутні події, які можуть впливати на суму, потрібну для погашення зобов'язання, слід відображати в сумі забезпечення, коли є достатні об'єктивні свідчення того, що такі події відбудуться.	-	Додати пункт: «Майбутні події, настання яких може вплинути на збільшення/зменшення суми забезпечень, повинні бути відображені у сумі забезпечення, в тому випадку, коли їх настання є об'єктивно імовірним та може бути достовірно оцінений вплив цих подій на забезпечення».	Необхідним є врахування впливу майбутніх подій на зміну величини резерву, що створюється на покриття майбутніх витрат та платежів (забезпечень) та його деталізоване відображення у фінансовій звітності для підготовки високоякісної фінансової звітності.
Очікуване вибуття активів			
51. Оцінюючи забезпечення, не слід ураховувати прибутки від очікуваного вибуття активів.	-	-	-

1	2	3	4
Зміни в забезпеченнях			
<p>59. Забезпечення слід переглядати на кінець кожного звітної періоду та коригувати для відображення поточної найкращої оцінки. Якщо вже немає ймовірності, що вибуття ресурсів, котрі втілюють у собі економічні вигоди, буде потрібним для погашення зобов'язання, забезпечення слід сторнувати.</p> <p>60. Коли застосовується дисконтування, балансову вартість забезпечення збільшують у кожному періоді для відображення плину часу. Це збільшення визнають як витрати на позики.</p>	<p>18. Залишок забезпечення переглядається на кожну дату балансу та, у разі потреби, коригується (збільшується або зменшується). У разі відсутності ймовірності вибуття активів для погашення майбутніх зобов'язань сума такого забезпечення підлягає сторнуванню.</p>	-	-
Використання забезпечень			
<p>61. Забезпечення слід використовувати лише для тих видатків, для яких це забезпечення було створено з самого початку.</p> <p>62. Лише видатки, пов'язані з забезпеченням, під які воно було створено, згортаються з ним. Згорання видатків із забезпеченням, яке було спочатку визнано з іншою метою, приховуватиме вплив двох різних подій.</p>	<p>17. Забезпечення використовується для відшкодування лише тих витрат, для покриття яких воно було створено.</p>	-	-
Майбутні операційні збитки			
<p>63. Не слід визнавати забезпечення для майбутніх операційних збитків.</p>	<p>14. Забороняється створювати забезпечення для покриття майбутніх збитків від діяльності підприємства.</p>	-	-

1	2	3	4
Обтяжливі контракти			
<p>бб. Якщо суб'єкт господарювання має обтяжливий контракт, існуюче зобов'язання за цим контрактом слід визнавати та оцінювати як забезпечення.</p>	<p>16. Забезпечення щодо обтяжливого контракту визначається в сумі неминучих витрат, пов'язаних з його виконанням. Сума неминучих витрат, пов'язаних з виконанням обтяжливого контракту, визначається за найменшою з двох величин: витрат на виконання контракту або витрат на сплату неустойки (штрафів, пені) за невиконання контракту. Витрати на виконання обтяжливого контракту оцінюються за різницею між витратами на його виконання і доходами (втратами) від виконання іншого контракту, укладеного з метою мінімізації втрат від виконання обтяжливого контракту.</p>	-	-
Розкриття інформації			
<p>84. Для кожного класу забезпечення суб'єктові господарювання слід розкривати інформацію про:</p> <p>а) балансову вартість на початок і кінець періоду;</p> <p>б) додаткові забезпечення, здійснені протягом періоду, включаючи збільшення існуючих забезпечень;</p> <p>в) використані суми (тобто, витрачені і списані за рахунок забезпечення) протягом періоду;</p> <p>г) невикористані суми, сторновані протягом періоду;</p> <p>г) збільшення протягом періоду</p>	<p>21. Підприємство щодо кожного виду забезпечень наводить таку інформацію:</p> <p>21.1. Цільове призначення, причини невизначеності та очікуваний строк погашення.</p> <p>21.2. Залишок забезпечення на початок і кінець звітного періоду.</p> <p>21.3. Збільшення забезпечення протягом звітного періоду внаслідок створення забезпечення або додаткових відрахувань.</p> <p>21.4. Сума забезпечення, що використана протягом звітного</p>	<p>Додати пункти:</p> <p>«Вплив зміни ставки дисконту на забезпечення (в разі застосування дисконтування»);</p> <p>«Основні припущення щодо імовірності настання майбутніх подій та їх впливу на суму забезпечення».</p>	<p>Детальне розкриття інформації щодо впливу майбутніх подій на суму забезпечення, створеного на покриття майбутніх витрат та платежів є важливим при формуванні управлінських рішень користувачами інформації. Тому доцільним є розширення вимог до відображення інформації в Примітках до фінансової звітності щодо створених підприємством забезпечень.</p>

1	2	3	4
<p>дисконтованої суми, яка виникає з плином часу, і вплив будь-якої зміни ставки дисконту.</p> <p>Порівняльна інформація не вимагається.</p> <p>85. Суб'єктові господарювання слід розкривати таку інформацію для кожного класу забезпечення:</p> <p>а) стислий опис сутності зобов'язання і визначення очікуваного часу будь-якого відповідного вибуття економічних вигід;</p> <p>б) інформацію про невизначеність щодо суми або часу такого вибуття. Там, де необхідно подати відповідну інформацію, суб'єктові господарювання слід розкривати основні припущення щодо майбутніх подій, як це зазначено у параграфі 48;</p> <p>в) суму будь-якої очікуваної компенсації із зазначенням суми будь-якого активу, визнаного для цієї очікуваної компенсації.</p>	<p>періоду.</p> <p>21.5. Невикористана сума забезпечення, що сторнована у звітному періоді.</p> <p>21.6. Сума очікуваного відшкодування витрат іншою стороною, що врахована при оцінці забезпечення.</p>		

Джерело: складено автором на основі [134; 132; 293].

Додаток Л

Оцінка якості розкриття інформації про забезпечення майбутніх витрат та платежів у фінансовій звітності підприємств добувної промисловості України

Показник	Оцінка																		
	ПАТ «НАК «Нафтогаз Україна»	ПАТ «Укрнафта»	ПАТ «Укргазвидобування»	ПАТ «Криворізький залізрудний комбінат»	ПРАТ «ПВНГЗК»	ПРАТ «ІНГЗК»	ПАТ «Дніпровський металургійний комбінат»	НАК «Надра України»	ПРАТ «ЗЗРК»	ПРАТ «ЦЗК»	ПАТ «ОГХК»	ПРАТ «ВК «Укрнафтобуріння»	ПРАТ «Нафтогазвидобування»	ПАТ «Південний ГЗК»	ПраТ «Шахтоуправління «Покровське»	ПраТ «Укргазвидобуток»	ПАТ «Веско»	ПРАТ «Природні ресурси»	ДП «Артемсіль»
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
1. Чи розкривається наступна інформація щодо забезпечень у примітках до фінансової звітності:	1	1	1	1	0	1	1	0	0	1	1	0	0	0	1	0	1	0	1
– цільове призначення, причини невизначеності (суми або дати погашення) та очікуваний строк погашення;	1	1	1	1	0	1	1	0	0	1	1	0	0	0	1	0	1	0	1
– залишок забезпечення на початок і кінець звітного періоду;	1	1	1	1	1	1	1	0	0	1	1	0	0	0	1	0	1	0	1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
– збільшення забезпечення протягом звітного періоду внаслідок створення забезпечення або додаткових відрахувань до них;	1	1	1	1	0	0	1	0	0	1	1	0	0	0	1	0	1	0	1
– сума забезпечення, що використана протягом звітного періоду;	1	1	1	1	0	0	1	0	0	1	1	0	0	0	1	0	1	0	1
2. Чи розкривається у Примітках до річної фінансової звітності інформація щодо наступних елементів облікової політики підприємства:	1,00	0,50	0,75	1,00	0,25	1,00	0,75	0,00	0,00	0,75	0,75	0,00	0,00	0,00	0,25	0,00	1,00	0,00	1,00
– витрати, на покриття яких створюються забезпечення;	1	0	0	1	1	1	0	0	0	0	1	0	0	0	0	0	1	0	1
– методи розрахунку величини забезпечень;	1	1	1	1	0	1	1	0	0	1	1	0	0	0	1	0	1	0	1
– умови та способи дисконтування теперішньої вартості суми довгострокових забезпечень;	1	1	1	1	0	1	1	0	0	1	1	0	0	0	0	0	1	0	1
– методи оцінки забезпечень;	1	0	1	1	0	1	1	0	0	1	0	0	0	0	0	0	1	0	1
3. Чи використовуються на підприємстві одні й ті самі методи розрахунку суми забезпечень з метою створення порівнянної інформації з року в рік?	1	1	1	1	1	1	1	0	0	1	1	0	0	0	1	0	1	0	1
4. Якщо змінюються методи розрахунку забезпечень, чи вносяться відповідні зміни у наказ про облікову політику підприємства?	1	1	1	1	1	1	1	0	0	1	1	0	0	0	1	0	1	0	1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15	16	17	18	19	20
5.Чи розкриваються у фінансовій звітності передумови формування та використання забезпечень підприємства?	1	1	1	1	0	1	1	0	0	1	1	0	0	0	1	0	1	0	1
Загальна оцінка	1	0,9	0,95	1	0,5	0,9	0,95	0	0	0,95	0,95	0	0	0	0,85	0	1	0	1

Джерело: складено автором на основі [1; 45].

Додаток М

Проект²

НЕЗАЛЕЖНИЙ ЗВІТ
з надання впевненості щодо якості фінансової звітності

ПУБЛІЧНОГО АКЦІОНЕРНОГО ТОВАРИСТВА «УКРНАФТА»

м. Київ, 2018 рік

² Складено автором на основі узагальнення існуючої практики звітування з надання впевненості (оприлюднені аудиторські висновки), положень міжнародних стандартів аудиту (МСА 230 «Аудиторська документація», МСА 700-799 «Аудиторські висновки та звітність»), положень міжнародних стандартів завдань з надання впевненості (МСЗНВ 3000-3699)

НЕЗАЛЕЖНИЙ ЗВІТ
з надання впевненості щодо якості фінансової звітності
ПУБЛІЧНОГО АКЦІОНЕРНОГО ТОВАРИСТВА «УКРНАФТА»
(ПАТ «УКРНАФТА»)

Незалежний звіт з надання впевненості щодо якості фінансової звітності ПАТ «Укрнафта» (далі – Звіт) адресовано зовнішнім користувачам даних фінансової звітності та керівництву ПАТ «Укрнафта».

Ідентифікація та опис інформації про предмет перевірки

Нами (*назва суб'єкта виконання завдання*) виконано завдання з надання впевненості щодо якості фінансової звітності ПАТ «Укрнафта» за 2017 рік (далі – звітні дані) у відповідності до Міжнародного стандарту завдань з надання впевненості 3000 «Завдання з надання впевненості, що не є аудитами чи оглядами історичної фінансової інформації», а також вимог чинного законодавства України.

Основною метою завдання було надання впевненості щодо якості річної фінансової звітності підприємства в частині виявлення її відповідності якісним характеристикам, встановленим Концептуальною основою фінансової звітності.

Основні відомості про підприємство:

Повне найменування	ПУБЛІЧНЕ АКЦІОНЕРНЕ ТОВАРИСТВО «УКРНАФТА»
Код за Єдиним державним реєстром підприємств та організацій України (ЄДРПОУ)	00135390
Місцезнаходження	04053, Україна, м. Київ, Несторівський пров., 3-5.
Дата державної реєстрації	23.02.1994 ³

Визначення критеріїв

Критерії, за допомогою яких було оцінено звітні дані, складено з урахуванням вимог діючого законодавства України та міжнародних нормативно-правових актів: Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні

³ Відповідно до статуту публічне акціонерне товариство «Укрнафта» засноване відповідно до наказу Державного Комітету України по нафті і газу від «23» лютого 1994 року № 57 шляхом перетворення державного підприємства «Виробниче об'єднання «Укрнафта» у відкрите акціонерне товариство відповідно до Указу Президента України «Про корпоратизацію підприємств» від 15 червня 1993 року № 210/93

вимоги до фінансової звітності», Концептуальної основи фінансової звітності, виданої Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, міжнародні стандарти фінансової звітності, відповідно до положень яких було складено річну фінансову звітність ПАТ «Укрнафта» за 2017 рік.

Опис властивих обмежень завдання

Звертаємо увагу на те, що достовірність та повнота річної фінансової звітності за 2017 рік в обсязі, визначеному відповідно до ч. 2 ст. 11 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» є підтвердженою аудитором, в межах чого було сформульовано звіт незалежного аудитора щодо окремої фінансової звітності, в якому було висловлено умовно-позитивну думку.

Обмеження щодо розповсюдження звіту з надання впевненості

Оскільки цей Звіт складений для забезпечення впевненості зовнішніх користувачів даних фінансової звітності ПАТ «Укрнафта», він може бути розповсюдженим через оприлюднення на офіційному вебсайті ПАТ «Укрнафта» (<https://www.ukrnafta.com/>).

Визначення відповідальної сторони

Керівництво підприємства (управлінський персонал) несе відповідальність за складання фінансової звітності відповідно до вимог чинного законодавства України.

Відповідальність аудитора

Відповідальністю аудитора є об'єктивне висловлення думки щодо якості фінансової звітності ПАТ «Укрнафта».

Поставлене завдання передбачало виконання ряду процедур для отримання аудиторських доказів щодо встановлення відповідності фінансової звітності якісним характеристикам зі відповідний період. Вибір процедур залежав від суджень аудитора, що передбачали:

- формування розуміння предмету перевірки та середовища його формування;
- оцінку інформаційних ризиків користувачів фінансової звітності, пов'язаних із викривлення даних фінансової звітності в частині відображення галузевих ризиків;
- оцінювання якості фінансової звітності у розрізі розроблених критеріїв;
- здійснення запитів на отримання оцінок, наданих службою внутрішнього аудиту;
- оцінку достатності та відповідності отриманих аудиторських доказів.

Вважаємо, що отримали достатні та відповідні аудиторські докази для висловлення умовно-позитивної думки.

Підстава для висловлення умовно-позитивної думки

Наявність ризику викривлення даних фінансової звітності в частині відображення поточних забезпечень (ф.1 р. 1660).

Крім того, фінансова звітність ПАТ «Укрнафта» характеризується невідповідністю ряду критеріїв оцінювання, встановлених в межах виконання завдання, зокрема виявлено:

- відсутність інформації щодо виправлення помилок у поданій скоригованій фінансовій звітності;

- відсутність інформації щодо існуючих потенційних можливостей та ризиків підприємств, що призводить до зниження прогностичної цінності даних фінансової звітності;

- відсутність інформації у примітках до фінансової звітності щодо змін в обліковій політиці, що відбулись на початку звітного року і того, яким чином це вплинуло на порівнянність даних фінансової звітності.

Висловлення умовно-позитивної думки

На нашу думку, за винятком впливу питань, описаних у розділі «Підстава для висловлення умовно-позитивної думки», звітні дані ПАТ «Укрнафта» за 2017 рік відповідають якісним характеристикам корисної фінансової інформації, визначеним Концептуальною основою фінансової звітності, виданої Радою з міжнародних стандартів фінансової звітності, в частині: достовірності; доречності; порівнянності; своєчасності; зрозумілості.

Підпис аудитора

Дата звіту

**Контактна інформація
суб'єкта виконання завдання з
надання впевненості щодо
якості фінансової звітності**

Додаток Н

**Принципи розкриття нефінансової інформації відповідно до
законодавства ЄС у сфері бухгалтерського обліку та звітності
(переклад автора)**

Принцип	Сутність
Розкриття суттєвої інформації (глава 3, п. 3.1)	Під час підготовки інформації безліч факторів повинні бути взяті до уваги, зокрема: <ul style="list-style-type: none"> - бізнес модель, стратегія, принципові ризики, цілі та завдання компанії, управлінський підхід, вартість, активи (матеріальні та нематеріальні), ланцюг постачання, ключові судження; - основні галузеві проблемні питання, проблемні питання, пов'язані із конкурентами, споживачами або постачальниками, які є актуальними для компанії; - очікування зацікавлених сторін щодо розуміння основної мети компанії та досягнутих результатів; - вплив діяльності компанії: на суспільство, на навколишнє середовище; - публічна політика та регуляторне середовище (обставини, що впливають на компанію та є суттєвими)
Справедливість (глава 3, п. 3.2)	Нефінансовий звіт повинен надавати достовірне представлення щодо позитивних та негативних сторін діяльності компанії; інформація повинна бути представлена у неупередженому вигляді
Збалансованість (глава 3, п. 3.2)	Інформація повинна бути рівномірно висвітленою відносно кожного окремого напрямку діяльності компанії
Зрозумілість (глава 3, п. 3.2)	Інформація може бути більш зрозумілою шляхом використання доступної мови, послідовності у термінології, уникнення стандартних формулювань та, там де це є необхідним, надання визначень технічним термінам. Суттєва інформація повинна надаватись у прийнятній формі з метою полегшення її розуміння. Від компаній, наприклад, очікується, що вони представлятимуть інформацію стосовно того, яким чином нефінансові аспекти впливають на довгострокову стратегію, основні ризики та політику
Повнота та необтяжливість (глава 3, п. 3.3)	Нефінансовий звіт повинен бути необтяжливим та необхідно запобігати надання надлишкової інформації. Розкриття несуттєвої інформації може зробити звіт менш зрозумілим та приховати суттєву інформацію
Стратегічність та націленість на майбутнє (глава 3, п. 3.4)	Нефінансовий звіт повинен надавати можливість поглянути з-середини на діяльність компанії, її бізнес модель, стратегію, її досягнення
Орієнтованість на користувачів (глава 3, п. 3.5)	Компанії повинні враховувати інформаційні потреби усіх користувачів. Вони повинні сфокусуватись на потребах зацікавлених в отриманні інформації сторін як на потребах окремого колективу, а не окремого індивіда
Послідовність і узгодженість (глава 3, п. 3.6)	Нефінансовий звіт повинен бути узгодженим із іншими елементами звіту про управління

Джерело: складено автором на основі [255].

Додаток П

Особливості організації проведення оцінювання потенціалу країни до створення умов складання високоякісної корпоративної звітності підприємствами України

Особливістю організації проведення оцінювання потенціалу країни до створення умов складання високоякісної корпоративної звітності підприємствами України є те, що в основу проведення такого оцінювання покладено принцип незалежності та об'єктивності, який забезпечується складом експертної комісії, на яку покладено реалізацію ADT. Так, у 2013 році наказом Міністерства фінансів України від 26.04.2013 № 498 було створено робочу групу у складі 25 осіб, серед яких представники органів державної влади, суб'єктів підприємницької діяльності, фінансового сектору, громадських професійних організацій, академічних установ та інші стейкхолдери (рис. П.1).

В ході проведення оцінювання відповідальність за складання усіх компонентів Анкети (розглянуто в параграфі 2.4) було розподілено між експертами. Заключним етапом організаційного процесу проведення оцінювання стало формування Звіту за його результатами (функція покладена на національного представника від UNCTAD ISAR та фахівців ДННУ «Академія фінансового управління») та отримання зворотного зв'язку організаторами від експертів стосовно рівня організації процесу (окремий розділ Звіту).

За результатами опитування учасники оцінювання відмітили високий рівень організації та методичного забезпечення його проведення, а також важливе значення цієї роботи для подальшого розвитку сфери бухгалтерського обліку та звітності в Україні в частині підвищення якості фінансової звітності.

У загальному вигляді організаційні етапи проведення оцінювання потенціалу держави до створення умов розкриття високоякісної корпоративної звітності підприємств України за методикою ADT можна представити наступним чином:

- 1 етап – призначення національного координатора оцінювання;
- 2 етап – створення робочої групи експертів;
- 3 етап – проведення анкетування;
- 4 етап – обробка результатів;
- 5 етап – формування звіту за результатами проведеного оцінювання;
- 6 етап – робота із міжнародними експертами;
- 7 етап – оприлюднення результатів проведеного оцінювання на офіційному сайті ADT UNCTAD ISAR (<https://adt.unctad.org/>) [231];
- 8 етап – усунення виявлених недоліків.



Рис. П.1. Представленість різних зацікавлених сторін у проведенні оцінювання за методикою UNCTAD ISAR у 2013 році, %.

Джерело: складено автором за даними Звіту про результати ADT, узагальненого фахівцями ДННУ «Академія фінансового управління».

Додаток Р

Напрями та основні заходи з попередження порушень суб'єктами підприємництва у Німеччині

Джерело: складено автором на основі [338; 248].

Додаток С

Контроль (державний нагляд) якості фінансової звітності, складеної відповідно до МСФЗ

Країна	Обов'язковий аудит фінансової звітності	Законодавче регулювання обов'язкового аудиту	Суб'єкти нагляду за фінансовою звітністю	Об'єкт здійснення нагляду	Правове регулювання відповідальності суб'єктів за якість фінансової звітності
1	2	3	4	5	6
Україна	+	Закон «Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність»	Мінфін Державна служба статистики Державна фіскальна служба	Фінансова звітність суб'єктів усіх організаційно-правових форм власності	Закон «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» Порядку подання фінансової звітності, затвердженого постановою КМУ України від 28.02.2000 р. № 419 Кодекс про адміністративні правопорушення Закон «Про національний банк України»
			Національний банк України	Фінансова звітність банків та банківських установ	
			Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринку фінансових послуг (Нацкомфінпослуг)	Фінансова звітність небанківських фінансових установ	
			Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку (НКЦПФР)	Фінансова звітність лістингових компаній	

1	2	3	4	5	6
Азербай- джанська Республіка	+	Закон «Про бухгалтерський облік», «Про банки», «Про страхову діяльність», «Про аудиторські послуги», постанова Кабінету міністрів «Про затвердження Правил представлення річної фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності комерційними організаціями, їх звітних періодів та оприлюднення»	Міністерство фінансів Центральний банк	Фінансова звітність організацій суспільного сектору	Закон «Про бухгалтерський облік», Кодекс про адміністративні правопорушення
			Орган страхового нагляду	Фінансова звітність страховальників	
Республіка Вірменія	+	Закон «Про бухгалтерський облік», «Про банки та банківську діяльність», «Про акціонерні товариства», «Про інвестиційні фонди», «Про накопичувальні пенсії», «Про кредитні організації», «Про страхування та страхову діяльність», «Про ломбарди та ломбардну діяльність», «Про фонди», «Про ігри з виграшом та ігорні дома»	-	-	Кодекс про адміністративні правопорушення
Республіка Білорусь	+	Закон «Про аудиторську діяльність»	-	-	-
Республіка Казахстан	+	Закон «Про аудиторську діяльність»	Мінфін, Нацбанк	Фінансова звітність	Кодекс про адміністративні правопорушення
Республіка Киргизстан	+	Закон «Про акціонерні товариства», «Про аудиторську діяльність», постанова Уряду «Про	-	-	-

1	2	3	4	5	6
		вимоги до проведення обов'язкового аудиту публічних компаній»			
Республіка Молдова	+	Закон «Про аудиторську діяльність», «Про акціонерні товариства»	Інформаційна служба фінансових звітів при Національному бюро статистики	Фінансова звітність	Закон «Про бухгалтерський облік»
Республіка Таджикистан	+	Закон «Про аудиторську діяльність», постанова Уряду «Про додаткові заходи щодо регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності»	Мінфін	Фінансова звітність	Постанова Уряду «Про додаткові заходи із запровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності»
Республіка Узбекистан	+	Закон «Про аудиторську діяльність», «Про акціонерні товариства та захист прав акціонерів», Указ Президента «Про заходи із запровадження сучасних методів корпоративного управління в акціонерних товариствах», Положення про аудиторську перевірку банків, затверджене Правлінням Центрального банку	Центробанк	Фінансова звітність банків та інших кредитних організацій	Кодекс про адміністративну відповідальність
			Державний податковий комітет	Фінансова звітність юридичних осіб	
Республіка Польща	+	Закон «Про бухгалтерський облік»	Комісія з фінансового нагляду	Фінансова звітність страхових компаній, пенсійних фондів, ринку капіталу, банківських установ, фінансових конгломератів	Закон «Про нагляд за фінансовим ринком»

Джерело: за даними [323; 150].

Додаток Т

СПИСОК ОПУБЛІКОВАНИХ ПРАЦЬ ЗА ТЕМОЮ ДИСЕРТАЦІЇ***Підрозділи у колективних монографіях***

1. Кучерява М. В.. Сутність та методологія оцінки якості фінансової звітності. *Моніторинг дотримання та забезпечення міжнародних стандартів фінансової звітності: кращі світові практики та перспективи запровадження в Україні* / за ред. Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінської; ДННУ «Акад. фін. управління», Київ, 2016. С. 6-35. URL: http://www.afu.kiev.ua/getfile.php?page_id=461&num=3 (2,05 д. а.).

2. Кучерява М. В. Сутність моніторингу дотримання та забезпечення високоякісної корпоративної звітності. *Моніторинг дотримання та забезпечення міжнародних стандартів фінансової звітності: кращі світові практики та перспективи запровадження в Україні* / за ред. Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінської; ДННУ «Акад. фін. управління», Київ, 2016. С. 36-41. URL: http://www.afu.kiev.ua/getfile.php?page_id=461&num=3 (0,28 д. а.).

3. Гайдай М. Г., Кучерява М. В. Ідентифікація поточних змін міжнародних стандартів фінансової звітності та рекомендації щодо їх врахування. *Актуальні проблеми розвитку системи управління державними фінансами: євроінтеграційний контекст*; за заг. ред. Т. І. Єфименко; ДННУ «Акад. фін. управління». Київ, 2016. С. 274-284 (0,68 друк. арк., автору належить 0,34 д. а.; особистий внесок: досліджено основні зміни до МСФЗ та проведено змістовний аналіз виявлених змін).

4. Кучерява М. В. Ідентифікація змін та новацій законодавства ЄС як інструмент удосконалення регулювання бухгалтерського обліку в умовах євроінтеграції України. *Державні фінанси України: розвиток та управління змінами (проблеми економічної безпеки)*; за ред. Т. І. Єфименко, ДННУ «Акад. фін. управління», Київ, 2017. С. 448-457 (0,37 д.а.)

5. Єфименко Т. І., Ловінська Л. Г., Олійник Я. В., Бондар Т. А., Кучерява М. В. *Запровадження нефінансової звітності в контексті імплементації в Україні законодавства ЄС*; за ред. Т. І. Єфименко,

Л. Г. Ловінської; ДННУ «Акад.фін. управління», Київ, 2017. URL: http://www.afu.kiev.ua/getfile.php?page_id=462&num=1 (особистий внесок: досліджено вимоги Директиви 2013/34/ЄС та рекомендації щодо їх імплементації у законодавство у сфері бухгалтерського обліку в Україні) (0,53 д. а.).

Статті у наукових фахових виданнях

6. Кучерява М. В. Імплементація змін МСФЗ до нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку в Україні. *Наукові праці НДФІ*. 2016. Вип. 3 (76). С. 84-96. URL: http://npndfi.org.ua/?page_id=723&aid=809&lang=uk (0,77 д. а.) (Видання представлено в міжнародних наукометричних базах даних: *Google Scholar, ResearchBib, Index Copernicus*).

7. Кучерява М. В. Оцінка якості інформаційного забезпечення прийняття управлінських рішень як напрям діяльності міжнародних організацій. *Наукові праці НДФІ*. 2017. Вип. 4 (81). С. 128-142. URL: http://npndfi.org.ua/?page_id=723&aid=893&lang=uk (0,78 д. а.) (Видання представлено в міжнародних наукометричних базах даних: *Google Scholar, ResearchBib, Index Copernicus*).

8. Кучерява М. В. Моніторинг змін законодавства ЄС у контексті реформування бухгалтерського обліку в Україні. *Інтернаука. Сер.: Економічні науки*. 2017. № 8. С. 7-12. URL: <https://www.inter-nauka.com/issues/economic2017/8/3154> (0,42 д. а.) (Видання представлено в міжнародних наукометричних базах даних: *Polish Scholarly Bibliography, ResearchBib, Scientific Indexing Services, Electronic journals Library, Open J-Gate, International Institute of organizedResearch, Journal Factor, BASE, the Journal Impact Factor, Cosmos Impact Factor, UlrichsWeb, Academic keys, Google Scholar, CiteFactor*).

9. Кучерява М. В. Світова практика побудови механізму функціонування нагляду за дотриманням вимог щодо складання якісної фінансової звітності. *Економіка та суспільство. Сер.: Економічні науки*. 2017. № 13. С. 1369-1374. URL: <http://economyandsociety.in.ua/journal-13/20-stati-13/1637-kucheryava-m-v>

(0,5 д. а.) (Видання представлено в міжнародних наукометричних базах даних: *Index Copernicus, CiteFactor, ESJI, SIS*).

10. Кучерява М. В. Класифікація та характеристика факторів впливу на якість фінансової звітності. *Економіка. Фінанси. Право*. 2017. № 12/4. С. 47-51. URL: https://drive.google.com/file/d/1-b_OjwianjxYvRMzqKFPN0n17yGFikZo/view (0,58 д. а.) (Видання представлено в міжнародних наукометричних базах даних: *Index Copernicus*).

11. Кучерява М. В. Складання консолідованої фінансової звітності в контексті імплементації директивних вимог ЄС. *Наукові праці НДФІ*. 2018. Вип. 3 (84). С. 127-142. URL: http://npndfi.org.ua/?page_id=17&year=2018&issueno=3&begin_page=127&mode=get_art&flang=uk (0,89 д. а.) (Видання представлено в міжнародних наукометричних базах даних: *Index Copernicus, Google Scholar, ResearchBib*).

Статті в наукових виданнях

12. Гасанов С. С., Котляревський Я. В., Кучерява М. В. Порівнянність фінансової звітності: європейський вимір та вітчизняні реалії. *Наукові праці НДФІ*. 2016. Вип. 1 (74). С. 5-15. URL: http://npndfi.org.ua/?page_id=723&aid=770&lang=uk. (0,7 д. а., автору належить 0,22 д.а.; особистий внесок: досліджено питання відповідності законодавства України директивним вимогам ЄС у сфері бухгалтерського обліку та звітності) (Видання представлено в міжнародних наукометричних базах даних: *Index Copernicus, Google Scholar, ResearchBib*).

Публікації за матеріалами конференцій

13. Півень (Кучерява) М. В., Сторожук Т. М. Щодо питання обліку забезпечення гарантійних зобов'язань. *Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні: матеріали II Всеукр. наук.-практ. конф. молодих вчених, аспірантів та студентів, м. Ірпінь, 12 березня 2014 р.; Нац. ун-т Державної податкової служби України. Ірпінь, 2014. С. 94-97* (0,17 д. а., автору належить 0,1 д. а.; особистий внесок: досліджено організаційно-методичні питання бухгалтерського обліку забезпечень на прикладі гарантійних зобов'язань) (форма

участі – очна).

14. Кучерява М. В. Організація ефективної системи внутрішнього контролю суб'єкта господарської діяльності. *Розвиток соціально-економічних систем у трансформаційних умовах*: матеріали V Міжнар. наук.-практ. конф. студентів і молодих учених, м. Бердянськ, 27-28 січня 2016 р.; Бердянський університет менеджменту і бізнесу. Бердянськ, 2016. С. 83-84 (0,13 д. а.) (форма участі – заочна).

15. Кучерява М. В. Сутність категорії «забезпечення» та «умовні зобов'язання». *Стан та перспективи розвитку бухгалтерського обліку в Україні*: матеріали IV Всеукр. наук.-практ. конф. молодих вчених, аспірантів та студентів, м. Ірпінь, 24 лютого 2016 р.; Нац. ун-т Державної податкової служби України. Ірпінь, 2016. С. 80-84 (0,13 д. а.) (форма участі – заочна).

16. Кучерява М. В. Нормативне регулювання розкриття інформації щодо забезпечень у бухгалтерському обліку в Україні. *Актуальні проблеми управління соціально-економічними системами*: матеріали II Всеукр. наук.-практ. інтернет-конференції з міжнародною участю, м. Луцьк, 8 грудня 2016 р.; Луцький нац. техн. ун-т. Луцьк. С. 229-232. URL: <https://drive.google.com/file/d/0B3KD4ZptHgvFTVZOWNhVVEtMYUk/view?usp=sharing> (0,13 д. а.) (форма участі – заочна).

17. Кучерява М. В. Принципи розкриття як основа забезпечення якості інформації у корпоративній звітності. *Розвиток соціально-економічних систем у трансформаційних умовах*: матеріали VI Міжнар. наук.-практ. конф. студентів і молодих учених, м. Бердянськ, 1-2 лютого 2017 р.; Бердянський ун-т менеджменту і бізнесу. Бердянськ, 2017. С. 65-67 (0,13 д. а.) (форма участі – заочна).

18. Кучерява М. В. Міжнародний досвід інституціонального забезпечення якості фінансової звітності підприємств. *Перспективи розвитку національної економіки*: зб. матеріалів V Міжнар. наук.-практ. конф., м. Запоріжжя, 17-18 лютого 2017 р.; Східноукр.ін-т економіки та управління. Бердянськ, 2017. С. 94-96 (0,13 д. а.) (форма участі – заочна).

19. Кучерява М. В. Фактори впливу на якість фінансової звітності підприємств України. *Формування та розвиток інноваційного потенціалу економіки України*: матеріали доповідей міжнар. наук.-практ. конф. Ч. II, м. Ужгород, 17-18 лютого 2017 р.; Ужгородський нац. ун-т. Ужгород, 2017. С. 35-37 (0,13 д. а.) (форма участі – заочна).

20. Кучерява М. В. Зарубіжний досвід законодавчого закріплення правового статусу професійних організацій бухгалтерів та аудиторів. *Наукові здобутки на шляху до удосконалення економічної системи*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф., м. Дніпро, 17-18 лютого 2017 р.; Наук.організація «Перспектива». Дніпро, 2017. С. 95-98 (0,13 д. а.) (форма участі – заочна).

21. Кучерява М. В. Євроінтеграційні процеси як фактор впливу на зміни у законодавстві України у сфері бухгалтерського обліку та звітності. *Європейська інтеграція: історичний досвід та економічні перспективи*: матеріали Міжнар. наук.-практ. конференції, м. Одеса, 3-4 березня 2017 р.; Одеський нац. ун-т імені І. І. Мечнікова. Одеса, 2017. С. 221-224 (0,13 д. а.) (форма участі – заочна).

22. Кучерява М. В. Основні напрями міжнародного регулювання розкриття та представлення корпоративної інформації. *Управління економічними процесами: сучасні реалії і виклики*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф., м. Мукачево, 22-23 березня 2017 р.; Мукачівський держ. ун-т. Мукачево, 2017. С. 121-123 (0,13 д. а.) (форма участі – заочна).

23. Кучерява М. В. Актуальні напрями роботи міжнародних організацій у сфері корпоративної звітності. *Міжнародне науково-технічне співробітництво: механізми та стратегії*: матеріали міжнар. наук.-практ. конф., м. Львів, 31 березня 2017 р.; Львівська економічна фундація. Львів, 2017. С. 100-103 (0,13 д. а.) (форма участі – заочна).

24. Кучерява М. В. Міжнародний досвід забезпечення якості фінансової звітності. *Облік, аналіз, аудит і оподаткування в умовах глобалізації економіки*: матеріали Першої Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф., м. Ужгород, 21 квітня 2017 р.; ДВНЗ «Ужгородський національний університет». Ужгород, 2017. С. 310-311 (0,13 д. а.) (форма участі – заочна).

25. Кучерява М. В. Реформування бухгалтерського обліку в Україні у контексті євроінтеграційних процесів. *Проблеми та перспективи розвитку економіки в контексті євроінтеграційних процесів*: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., м. Запоріжжя, 21 квітня 2017 р.; Класичний приватний ун-т. Запоріжжя, 2017. С. 131-134 (0,13 д. а.) (форма участі – заочна).

26. Кучерява М. В. Міжнародний досвід забезпечення якості фінансової звітності суб'єктів підприємництва. *Розвиток європейського простору очима молоді: економічні, соціальні та правові аспекти*: матеріали Всеукр. наук.-практ. конф. докторантів, молодих учених та студентів, м. Харків, 28 квітня 2017 р.; Харківський торг.-екон. ін-т Київського нац. торг.-екон. ун-ту. Харків, 2017. С. 89-93 (0,13 д. а.) (форма участі – заочна).

27. Кучерява М. В. Поточні тенденції щодо внесення змін до Директиви 2013/34/ЄС у частині відображення інформації з податку на прибуток. *Бухгалтерський облік в управлінні підприємством: проблеми теорії та практики*: зб. тез доповідей II Міжнар. наук.-практ. інтернет-конф., м. Полтава, 11-12 травня 2017 р.; ВНЗ Укоопспілки «Полтавський університет економіки і торгівлі (ПУЕТ). Полтава, 2017. С. 187-190. URL: http://bovup-poltava.forumotion.me/search?search_id=activetopics (0,13 д. а.) (форма участі – заочна).

28. Кучерява М. В. Роль бухгалтерського обліку в постіндустріальному просторі. *Проблеми формування та розвитку інноваційної інфраструктури: виклики постіндустріальної економіки*: матеріали IV Міжнар. наук.-практ. конф., м. Львів, 18-19 травня 2017 р.; Нац. ун-т «Львівська політехніка». Львів, 2017. С.255. URL:http://www.lp.edu.ua/sites/default/files/attach/2017/5615/tezy_dopovidey_iv_mnrk.pdf (0,1 д. а.) (форма участі – заочна).

29. Кучерява М. В. Актуальні напрями досліджень у сфері забезпечення якості фінансової звітності: світові та вітчизняні тенденції. *Сучасний фундамент розвитку національної економіки*: матеріали Міжнар. наук.-практ. конф., ч. II, м. Київ, 2-3 червня; Таврійський нац. ун-т імені В. І. Вернадського. Київ, 2017. С. 136-138 (0,13 д. а.) (форма участі – заочна).

30. Кучерява М. В. Категорія «якість фінансової звітності» у наукових дослідженнях. *Інформаційне суспільство: технологічні, економічні та технічні аспекти становлення*: матеріали Міжнар. наук. інтернет-конф., м. Тернопіль, 13 червня 2017 року. Тернопіль, 2017. Вип. 20. С. 58-60 (0,13 д. а.) (форма участі – заочна).

Додаток У



**ДЕРЖАВНА НАВЧАЛЬНО-НАУКОВА УСТАНОВА
«АКАДЕМІЯ ФІНАНСОВОГО УПРАВЛІННЯ»**

бульв. Дружби народів, 38. м. Київ, 01014, тел. (044) 277-51-15, факс 277-51-10
E-mail: afu@afu.kiev.ua Код ЄДРПОУ 35531764

№ 750113 02/441
На № _____ від _____

До спеціалізованої Вченої Ради

ДОВІДКА

**про впровадження результатів дисертаційного дослідження
Кучерявої Мар'ї Василівни**

Результати наукових досліджень за темою дисертації Кучерявої Мар'ї Василівни використані при виконанні науково-дослідної роботи за темою «Наукове забезпечення подальшого удосконалення фінансової звітності суб'єктів господарювання в умовах євроінтеграції України» (номер державної реєстрації РК 011511000943) та в рамках співробітництва між Академією та Міжурядовою робочою групою експертів із міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності Конференції ООН з торгівлі та розвитку (Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting, ISAR UNCTAD) при опрацюванні та удосконаленні керівних документів у сфері бухгалтерського обліку та звітності («Моніторинг дотримання та забезпечення високоякісної корпоративної звітності Керівництво з кращих практик» (Monitoring of Compliance and Enforcement for High-quality Corporate Reporting: Guidance on Good Practices)), а саме:

- наукове обґрунтування доцільності запровадження моніторингу змін у міжнародних стандартах фінансової звітності та директивних вимогах Європейського Союзу (Директива 2013/34/ЄС «Про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язані з ними звіти визначених типів компаній») у контексті забезпечення високоякісної фінансової звітності підприємств України (виявлені тенденції удосконалення фінансової звітності, а саме: інтеграція фінансової і податкової звітності у контексті реалізації системи міждержавного звітування (Country by Country Reporting);

- пропозиції щодо напрямів імплементації дослідженого міжнародного досвіду у сфері інституційного забезпечення складання високоякісної фінансової звітності до розбудови та удосконалення національної системи забезпечення якості фінансової звітності (законодавче врегулювання статусу та повноважень громадських професійних організацій бухгалтерів та аудиторів в Україні як суб'єкта нагляду за якістю фінансової звітності).

Президент Академії

І. І. Сфименко

Додаток Ф



**ДЕРЖАВНА НАВЧАЛЬНО-НАУКОВА УСТАНОВА
«АКАДЕМІЯ ФІНАНСОВОГО УПРАВЛІННЯ»**

бульв Дружби народів 38, м Київ, 01014, тел (044) 277-51-15, факс 277-51-10
E-mail: acad@afu.gov.ua Код ЄДРПОУ 35531764

29.11.2018 № 72322-51-07/365
На № _____ від _____

До спеціалізованої Вченої Ради

ДОВІДКА

**про впровадження результатів дисертаційного дослідження
Кучерявої Мар'ї Василівни**

Результати наукових досліджень за темою дисертації Кучерявої Мар'ї Василівни використані при виконанні науково-дослідної роботи за темою «Врегулювання понятійно-термінологічних розбіжностей та удосконалення корпоративної звітності в умовах євроінтеграції» (номер державної реєстрації 0118U000282), а саме:

- аналізу понятійно-термінологічного апарату нормативно-правового забезпечення корпоративної звітності суб'єктів господарювання в Україні;
- оцінки стану нормативно-правового забезпечення з питань складання та подання консолідованої фінансової звітності як передумови забезпечення її якості.

Окремі результати дисертаційної роботи М. В. Кучерявої в частині забезпечення якості фінансової звітності як інформаційного джерела формування фінансових показників нефінансової звітності були використані при підготовці пропозицій від ДННУ «Академія фінансового управління» в рамках міжнародного співробітництва із Міжурядовою робочою групою експертів із міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності Конференції ООН з торгівлі та розвитку (Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting, UNCTAD ISAR) при опрацюванні та керівних документів у сфері звітування підприємств із внеску у досягнення Цілей сталого розвитку («Керівництво з ключових показників звітності підприємств щодо внеску у досягнення Цілей сталого розвитку», "Guidance on Core indicators for entity reporting on the contribution towards the attainment of the Sustainable Development Goals").

Президент Академії

Т. І. Єфіменко

Додаток X



МІНІСТЕРСТВО ФІНАНСІВ УКРАЇНИ
(Мінфін)

вул. М. Грушевського 12/2 м. Київ 01008 тел. (044) 206-59-47, факс 425-90-26
e-mail: infomf@minfin.gov.ua, код ЄДРПОУ 00013480

07.12.2018 № 352(Н)-10/340

До спеціалізованої вченої ради

На № _____ від _____

ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційного дослідження
Кучерявої Мар'ї Василівни на тему:

«Оцінка якості фінансової звітності: методичні підходи та організація»

Результати наукових досліджень за темою дисертації Кучерявої Мар'ї Василівни використані Управлінням методології бухгалтерського обліку та нормативного забезпечення аудиторської діяльності Департаменту прогнозування доходів бюджету та методології бухгалтерського обліку при підготовці робочих матеріалів до засідань Методологічної ради з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України щодо опрацювання змін до законодавства, зокрема проекту Закону України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень», та при прийнятті управлінських рішень щодо державного регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні, а саме:

- наукове обґрунтування врахування у законодавстві України (НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності», П(С)БО 26 «Виплати працівникам») змін у міжнародних стандартах фінансової звітності (МСФЗ 9 «Фінансові інструменти», МСФЗ 15 «Дохід від договорів з клієнтами», МСБО 1 «Подання фінансової звітності», МСБО 19 «Виплати працівникам»);

- підготовка пропозицій щодо внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» у зв'язку з необхідністю імплементації вимог законодавства Європейського Союзу у сфері бухгалтерського обліку та звітності (Директиви 2013/34/ЄС «Про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язані з ними звіти визначених типів компаній») у частині: введення понять, що потребують законодавчого закріплення («суб'єкти суспільного інтересу», «мікролідприємства», «проміжна фінансова звітність»); деталізації та виявлення особливостей процесу підготовки фінансової звітності підприємствами всіх визначених категорій; встановлення вимог до звітності та умов звільнення від консолідації груп підприємств.

Заступник директора Департаменту –
начальник Управління методології бухгалтерського
обліку та нормативного забезпечення аудиторської
діяльності Департаменту прогнозування доходів
бюджету та методології бухгалтерського обліку

- Д. В. Гапоненко

Додаток Ц

**Товариство з обмеженою відповідальністю
«АФ «Імона-Аудит»**

Код ЄДРРНОУ 31800271

ІПБД 25 03 2018

№ 1/3 від 27.11 2018 р.

До спеціалізованої вченої ради

ДОВІДКА

**про впровадження результатів дисертаційної роботи
Кучерявої Мар'ї Василівни
на тему «Оцінка якості фінансової звітності: методичні підходи та
організація»**

Висновки та пропозиції, сформульовані здобувачем наукового ступеня кандидата економічних наук за спеціальністю 08.00.09 – бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності) Кучерявою Мар'єю Василівною у дисертаційній роботі на тему «Оцінка якості фінансової звітності: методичні підходи та організація», були використані ГОВ «Аудиторська фірма «Імона-Аудит» через врахування в процесі надання консультаційних послуг із ведення бухгалтерського обліку пропозицій щодо проведення внутрішньої оцінки якості фінансової звітності на основі запропонованих здобувачем організаційно-методичних підходів до формування системи показників якості фінансової звітності через інтеграцію якісних характеристик та факторів впливу на якість фінансової звітності в розрізі статей фінансової звітності.

Схвалено для подальшого практичного використання запропонованих удосконалених методичних прийомів аналізу структури довгострокових забезпечень із метою підвищення ефективності управління витратами підприємства.

Використання в практичній діяльності рекомендацій, наданих Кучерявою М. В., сприятиме вдосконаленню організаційно-методичного супроводу аудиторських та бухгалтерських послуг, що надаються ГОВ «Аудиторська фірма «Імона-Аудит».

Генеральний директор
ТОВ «Аудиторська фірма «Імона-Аудит»



І.М.Перепечкіна

Додаток Ш

**Товариство з обмеженою відповідальністю
«Аудиторсько-консалтингова група
«Китасєва та партнери»**

№ 5 від 30.11 2018 р.

До спеціалізованої вченої ради

ДОВІДКА

**про впровадження результатів дисертаційної роботи
Кучерявої Мар'ї Василівни
на тему «Оцінка якості фінансової звітності: методичні підходи та
організація»**

Основні положення і результати дисертаційної роботи Кучерявої Мар'ї Василівни за темою «Оцінка якості фінансової звітності: методичні підходи та організація» мають практичну цінність та використовуються у ТОВ «АКГ «Китасєва та партнери» в процесі надання консультаційних послуг із ведення бухгалтерського обліку та підготовки аналітичних матеріалів в частині формування та використання довгострокових забезпечень

Застосування в практичній діяльності ТОВ «АКГ «Китасєва та партнери» запропонованих Кучерявою М. В. методичних розробок щодо удосконалення ведення бухгалтерського обліку та економічного аналізу складу довгострокових забезпечень за допомогою методів економіко-математичного моделювання сприятиме вдосконаленню організаційно-методичного супроводу послуг з аудиту та бухгалтерського обліку, що надаються ТОВ «АКГ «Китасєва та партнери».

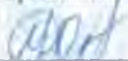
Директор



Зисименко М.М.

Додаток Щ

«ЗАТВЕРДЖУЮ»
Проректор з науково-педагогічної роботи
ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»,
доктор економічних наук, професор

 А. М. Колот

« » 2018 р.

«ЗАТВЕРДЖУЮ»
Проректор з наукової роботи
ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»,
доктор економічних наук, професор

 Д. Д. Антонюк

« » 2018 р.

ДОВІДКА

про впровадження результатів дисертаційного дослідження
Кучерявої Мар'ї Василівни
на тему: «Оцінка якості фінансової звітності: методичні підходи та організація»
у навчальний процес ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана»

Видана М. В. Кучерявій, аспіранту відділу методології бухгалтерського обліку Науково-дослідного фінансового інституту Державної навчально-наукової установи «Академія фінансового управління», про те, що отримані наукові результати проведеного нею дослідження на тему «Оцінка якості фінансової звітності: методичні підходи та організація (на прикладі забезпечень)» використано у навчальному процесі ДВНЗ «Київський національний економічний університет імені Вадима Гетьмана» у частині наукових розробок щодо уточнення сутності категорій «якість фінансової звітності», «оцінка якості фінансової звітності», узагальнення теоретичних та організаційно-методичних підходів до оцінки якості фінансової звітності як інструменту підвищення ефективності управлінських рішень.

Зазначені результати наукового дослідження М. В. Кучерявої враховано при розробці навчально-методичного забезпечення та викладанні студентам навчальної дисципліни «Облік та фінансова звітність за міжнародними стандартами».

Завідувач кафедри обліку і оподаткування
ДВНЗ «КНЕУ імені Вадима Гетьмана»
доктор економічних наук, професор

 М. М. Шигун