



Державна навчально-наукова установа
"АКАДЕМІЯ ФІНАНСОВОГО УПРАВЛІННЯ"

Моніторинг дотримання та забезпечення міжнародних стандартів фінансової звітності

КРАЦІ СВІТОВІ ПРАКТИКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ
ЗАПРОВАДЖЕННЯ В УКРАЇНІ

Державна навчально-наукова установа
“АКАДЕМІЯ ФІНАНСОВОГО УПРАВЛІННЯ”

Моніторинг дотримання та забезпечення міжнародних стандартів фінансової звітності

КРАЦІ СВІТОВІ ПРАКТИКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ
ЗАПРОВАДЖЕННЯ В УКРАЇНІ

*За редакцією
Т. І. Єфименко та Л. Г. Ловінської*

Київ • 2016

УДК 657:006.32](477)
М77

ЕЛЕКТРОННЕ ВИДАННЯ КОМБІНОВАНОГО ВИКОРИСТОВУВАННЯ

Автори:

Т. І. Єфименко (2.2, Додаток Д), Л. Г. Ловінська (1.3, 1.4, 2.1, Додаток Г),
О. І. Ястремський (1.3), Я. Я. Дьяченко (1.4), К. В. Коваленко (2.3, Додаток Е),
М. В. Кучерява (1.2, 1.5, Додатки А–В)

Рецензенти:

Я. В. Котляревський – доктор економічних наук, професор;
І. М. Парасій-Вергуненко – доктор економічних наук, професор;
А. М. Сук – доктор економічних наук, професор

Рекомендовано до випуску

*Вченою радою Державної навчально-наукової установи
“Академія фінансового управління”
(Протокол № 8 від 23 грудня 2016 р.)*

М77 **Моніторинг дотримання та забезпечення міжнародних стандартів фінансової звітності: кращі світові практики та перспективи запровадження в Україні** / Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінська, О. І. Ястремський та ін. ; за ред. Т. І. Єфименко, Л. Г. Ловінської. – Київ : ДННУ “Акад. фін. управління”, 2016. – 170 с.

ISBN 978-617-7509-02-7

У монографії розкрито основні передумови і теоретико-методологічні засади побудови й удосконалення системи моніторингу дотримання та забезпечення застосування вимог міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні. Наведено теоретичні узагальнення і практичні рекомендації щодо здійснення зазначеного моніторингу, застосування яких сприятиме покращанню бухгалтерського обліку та звітності в Україні. Видання є результатом досліджень фахівців ДННУ “Академія фінансового управління” в рамках спільної роботи з Міжурядовою робочою групою експертів з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку Конференції ООН з торгівлі та розвитку (ЮНКТАД) над керівним документом у сфері забезпечення високоякісної корпоративної звітності “Моніторинг дотримання та забезпечення високоякісної корпоративної звітності: керівництво з належної практики”.

Для фахівців у галузі фінансів та бухгалтерського обліку, науковців, викладачів, аспірантів і студентів економічних спеціальностей.

УДК 657:006.32](477)

ISBN 978-617-7509-02-7

© Автори
© ДННУ “Академія фінансового управління”, 2016

Вступ.....	5
Розділ 1. ТЕОРЕТИКО–МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ МОНІТОРИНГУ ДОТРИМАННЯ ТА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИСОКОЯКІСНОЇ КОРПОРАТИВНОЇ ЗВІТНОСТІ	
1.1. Сутність та методологія оцінки якості фінансової звітності ...	6
<i>Зовнішні чинники впливу на якість фінансової звітності ...</i>	12
1.2. Сутність моніторингу дотримання та забезпечення високоякісної корпоративної звітності	36
1.3. Міжнародні ініціативи щодо методичного забезпечення моніторингу запровадження та дотримання МСФЗ	41
1.4. Методичні підходи до моніторингу запровадження та дотримання міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі	50
1.5. Досвід побудови системи здійснення моніторингу дотримання та забезпечення високоякісної корпоративної звітності	56
<i>Албанія</i>	63
<i>Боснія та Герцеговина</i>	65
<i>Колишня Югославська Республіка Македонія</i>	66
<i>Чорногорія</i>	68
<i>Сербія</i>	69
<i>Німеччина</i>	70
<i>Великобританія</i>	74
Розділ 2. УДОСКОНАЛЕННЯ МОНІТОРИНГУ ДОТРИМАННЯ ТА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ВИСОКОЯКІСНОЇ КОРПОРАТИВНОЇ ЗВІТНОСТІ	
2.1. Пропозиції щодо доповнення Керівництва “Моніторинг дотримання та забезпечення високоякісної корпоративної звітності (МСЕ): керівництво зі створення потенціалу та належних практик”	79

2.2. Пропозиції щодо розроблення рекомендацій з МСЕ для країн, що розвиваються, та країн з перехідними економіками	86
2.3. Проблеми та перспективи моніторингу дотримання та забезпечення високоякісної корпоративної звітності в Україні	102
Список використаних джерел.....	117
Додатки.....	129

Економічні умови сьогодення стимулюють розвиток усіх сфер життєдіяльності суспільства, у тому числі бухгалтерського обліку, фінансової звітності та аудиту.

У сучасному інформаційному суспільстві процес обробки та отримання якісних даних для прийняття ефективного управлінського рішення набуває дедалі більшого значення і є одним із пріоритетних завдань. Фінансова звітність за своєю сутністю є інформаційним продуктом, результатом організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві. Від якості цього інформаційного продукту залежить успішність певного управлінського рішення керівництва підприємства.

Питання забезпечення користувачів різних груп якісною фінансовою звітністю актуальне як для наукової спільноти, так і для практиків (міжнародні та національні професійні організації аудиторів і бухгалтерів). Спільною думкою експертів є те, що базовою складовою процесу забезпечення якості фінансової звітності виступає дотримання вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, фінансової звітності та аудиту.

У монографії розглядається необхідність побудови та вдосконалення системи моніторингу дотримання й забезпечення застосування вимог міжнародних стандартів підготовки корпоративної фінансової звітності в корпоративному та державному секторах.

Автори досліджують найкращу світову та національну практику регулювання таких аспектів: якість фінансової звітності й нагляд за цією якістю, застосування попереджувальних заходів щодо порушення або недотримання вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, фінансової звітності та аудиту.

Теоретико-методологічні засади моніторингу дотримання та забезпечення високоякісної корпоративної звітності

1.1. Сутність та методологія оцінки якості фінансової звітності

Процес обробки та отримання якісних даних для прийняття ефективного управлінського рішення в сучасному інформаційному суспільстві набуває дедалі більшого значення і є одним із пріоритетних завдань.

Успішне функціонування підприємства залежить від своєчасного прийняття професійного управлінського рішення. Базою для прийняття рішення щодо розвитку суб'єкта господарської діяльності є дані бухгалтерського обліку, зокрема фінансова звітність. Саме якість (доречність, достовірність, своєчасність, зіставність, можливість здійснення перевірки, зрозумілість) фінансових звітів визначає успішність того чи іншого рішення.

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

Проблемним аспектам забезпечення якісної облікової інформації з метою ефективного управління підприємством, гармонізації національного законодавства у сфері бухгалтерського обліку та звітності з міжнародними вимогами присвячено роботи таких вітчизняних учених, як В. С. Амбарчян, К. В. Безверхий, С. Л. Безручук, О. О. Гончаренко, Т. І. Єфименко, В. М. Жук, С. І. Ковач, Л. М. Кузнецова, Л. Г. Ловінська, О. В. Лук'янець, А. В. Озеран, Т. Ф. Плахтій, Ю. В. Подмешальська, Т. Д. Поплаухіна, Н. В. Семенишена, М. І. Скрипник, О. С. Соколова, О. В. Харламова, Я. В. ШEVERЯ¹.

¹ Skrypyuk M. I., Ambarchian V. S. Comparison of Ukrainian GAAP with IFRS and US GAAP: are there more differences or similarities? *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2015. № 3 (33). С. 353–364; Безверхий К. В. Звітність у теорії вітчизняних і зарубіжних інституціоналістів. *Бізнес-Інформ*. 2014. № 2. С. 299–307; Безручук С. Л. Алгоритм оцінки якості інформації в звітності. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2014. № 2 (29). С. 24–32; Гончаренко О. О., Лук'янець О. В. Оцінка якості фінансової звітності. *Проблеми обліку, аналізу, аудиту і контролю*. 2013. № 3 (18). С. 266–270;

Якість фінансової звітності – це дотримання переліку визначених характеристик, актуальних для окремого користувача у певний період. Тому доволі важливим є визначення загальноприйнятого універсального набору якісних характеристик фінансової звітності. Отже, розроблення та імплементація міжнародних стандартів та інших документів, які встановлюють вимоги у сфері фінансової звітності, є відправною точкою в комплексному процесі забезпечення якості інформації, що міститься у фінансовій звітності.

З огляду на інформацію, наведену в табл. 1.1, можна виокремити дві основні групи наукових підходів до теоретико-методологічного обґрунтування категорії “якість фінансової звітності” та алгоритмізації визначення цього показника.

Перша група досліджень стосується співвідношення таких категорій, як “товар” (фінансова звітність) і “корисність” (ефективність для прийняття

Ковач С. І. Концепція суттєвості в обліку та звітності. *Бізнес-Інформ.* 2014. № 6. С. 284–288; *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>; *Єфименко Т. І., Жук В. М., Ловінська А. Г.* Інформація в антикризовому управлінні: глобальний аспект стандартизації обліку та фінансової звітності; ДННУ “Академія фінансового управління”. Київ, 2015. 400 с.; *Озеран А. В.* Обґрунтування фінансової звітності як джерела фінансової інформації. *Фінанси, облік і аудит.* 2012. Вип. 20. С. 340–346; *Озеран А. В.* Роль та змістовне наповнення приміток до фінансової звітності. *Сборники научных трудов SWorld.* 2012. URL: <http://www.sworld.com.ua/konfer27/538.pdf>; *Озеран А. В.* Суттєвість та її вплив на дочерність і достовірність фінансової звітності. *Фінанси, облік і аудит.* 2011. Вип. 17. С. 309–316; *Плахтій Т. Ф.* Особливості застосування категорії “якість” в бухгалтерському обліку. *Вісник ОНУ імені І. І. Мечникова.* 2016. № 3 (21). С. 197–201; *Подмешальська Ю. В.* Оцінка якості обліку в аудиті. *Вісник Дніпропетровського університету. Сер.: Экономика.* 2011. Вип. 5(4). С. 265–270; *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.; *Семенович Н. В.* Вплив глобалізаційних процесів на розвиток інституту бухгалтерського обліку в Україні. *Збірник наукових праць / Луцький національний технічний університет. Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси.* – 2013. – Вип. 10(4). – С. 241–248; *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-buhgalterskoy-finansovoy-informatsii>; *Харламова О. В.* Архітектоніка приміток до МСФЗ-звітності. *Бізнес-інформ.* 2015. № 8. С. 188–193; *Шевря Я. В.* Регулювання та якість фінансової звітності в Україні. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу.* 2014. № 1 (28). С. 302–316.

Таблиця 1.1

Підходи до визначення категорії “якість фінансової звітності”

Визначення	Джерело
Якість фінансової звітності – це 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”	Я. В. Шеверя
Якість облікової інформації визначається “рядом характеристик та вимог до неї, оцінюються відповідно до потреб та вимог користувачів у конкретний момент часу”	С. Л. Безручук
“Рівень якості бухгалтерського обліку – відносна характеристика його якості, заснована на порівнянні значень фактичного стану з базовими значеннями”. “Ефективність бухгалтерського обліку – здатність його елементів формувати якісну інформацію про стан виробничо-господарської діяльності або її складових, необхідну для здійснення процесу управління підприємством”	Ю. В. Подмешальська
Якість фінансової звітності розглядається за двома аспектами: якість представлення фінансової звітності та якість фінансової інформації. Якість представлення фінансової інформації, на думку науковців, становить її відповідність визначеним на законодавчому рівні порядку, формі та складу статей фінансової звітності. У свою чергу, на думку О. О. Гончаренко та О. В. Лук’янець, “якість звітної фінансової інформації оцінюється за допомогою системи показників, які кваліфікуються Концептуальною основою фінансової звітності як якісні характеристики корисної фінансової інформації та НП(С)БО 1 як якісні характеристики фінансової звітності”	О. О. Гончаренко, О. В. Лук’янець,
Вимірювання та підвищення якості обліково-аналітичної інформації, що базується на теорії бенчмаркінгу та концепціях підвищення якості. Бенчмаркінг за визначенням, яке надається Центром знання з бенчмаркінгу, – це інструмент, котрий застосовується систематично (або з певною періодичністю), сутність якого полягає у порівнянні внутрішніх організаційних або зовнішніх процесів із належною еталонною практикою. Автор обґрунтовує необхідність розгляду еволюційного розвитку бухгалтерського обліку разом із еволюцією концепцій удосконалення теорій управління, які тісно пов’язані з теорією управління. Оскільки бухгалтерський облік є функцією управління, то подібний підхід є виправданим	Л. М. Кузнецова

Закінчення табл. 1.1

Визначення	Джерело
“Якість обліково-економічної інформації – це сукупність властивостей інформації, що враховують ступінь практичної необхідності, можливість та ефективність використання конкретної інформації, яка формується в бухгалтерському обліку та звітності, в економічному аналізі для досягнення цілей розвитку підприємства в процесі управління та прийняття успішних рішень при здійсненні тих чи інших видів діяльності”	Т. Д. Поплаухіна
“Якість бухгалтерської (фінансової) інформації має первісне значення для учасників бізнес-процесу”. Водночас “оцінка якості бухгалтерських (фінансових) показників – це визначення досяжності системою фінансових показників заданого рівня критеріїв”. Основними факторами впливу на методологію оцінки якості бухгалтерської (фінансової) звітності, на думку О. С. Соколової, виступають потреби ринку визначеного рівня в такій інформації; прогноз розвитку бізнес-процесів; вимоги стандартів бухгалтерського обліку та бухгалтерської звітності.	О.С. Соколова
“Якість облікової інформації розкривається через сукупність властивостей або характеристик, які відображають ступінь придатності такої інформації для використання користувачами”.	О. В. Будько
Для забезпечення достатнього рівня якості у бухгалтерській служби повинна бути можливість перевіряти дані, наведені у звітності, за кількома джерелами	Т. Г. Камінська
“Ключовим концептом якості фінансового обліку є те, що деяка облікова інформація є кращою та надійнішою, ніж інша, відповідно до визначених характеристик”	Б. Безабіх

Складено за: *Шевря Я. В.* Регулювання та якість фінансової звітності в Україні. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу.* 2014. № 1 (28). С. 302–316; *Безручук С. А.* Алгоритм оцінки якості інформації в звітності. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу.* 2014. № 2 (29). С. 24–32; *Подмешальська Ю. В.* Оцінка якості обліку в аудиті. *Вісник Дніпропетровського університету. Сер.: Економіка.* 2011. Вип. 5(4). С. 265–270; *Гончаренко О. О., Лук'янець О. В.* Оцінка якості фінансової звітності. *Проблеми обліку, аналізу, аудиту і контролю.* 2013. № 3 (18). С. 266–270; *Кузнецова А. Н.* Бенчмаркінг як інструмент підвищення якості учетно-аналитическої інформації. *Вестник Адыгейского государственного университета. Сер. 5: Экономика.* 2011. № 2. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/benchmarking-kak-instrument-povysheniya-kachestva-uchetno-analiticheskoy-informatsii>; *Поплаухіна Т. Д.* Методические основы формирования учетно-аналитической информации и ее качественное развитие : автореф. дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12. – Казань, 2007. – 22 с.; *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-buhgalterskoy-finansovoy-informatsii>; *Будько О. В.* Методи оцінки якості облікової інформації. *Еко-*

номіка та держава. 2014. № 3. URL: http://www.economy.in.ua/pdf/3_2014/14.pdf; Камінська Т. Г. Наукові підходи до підвищення надійності звітності за МСФЗ. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/11_2015/11.pdf; 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.

управлінських рішень фінансової інформації). Точку зору стосовно того, що якість фінансової звітності є уособленням максимальної задоволеності інформаційних потреб користувачів інформації, поділяє Я. В. Шеверя. На думку автора, процес удосконалення фінансової звітності відбувається доти, доки не виникає конфлікту інтересів користувачів цієї інформації¹.

Сутність наряду другої групи досліджень полягає в тому, що якість фінансової звітності є багатокомпонентним інтегрованим показником, котрий має оцінюватись окремо за кожною складовою. Так, науковці О. О. Гончаренко та О. В. Лук'янець якість фінансової звітності розглядають за двома аспектами: якість її представлення та якість фінансової інформації. При цьому якість представлення, на думку науковців, являє собою відповідність даних визначеним на законодавчому рівні порядку, формі та складу статей фінансової звітності, а якість звітної фінансової інформації оцінюється за допомогою системи показників (якісних характеристик), визначених Концептуальною основою фінансової звітності та Національним положенням (стандартом) бухгалтерського обліку 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності"².

Аналіз досліджень у сфері бухгалтерського обліку та звітності дає змогу виокремити інші підходи до визначення сутності та оцінки якості фінансової звітності суб'єктів господарської діяльності, такі як: застосування теорії бенчмаркінгу до вимірювання й підвищення якості обліково-аналітичної інформації (Л. М. Кузнецова); фактори впливу на якість фінансової звітності та їхня оцінка; якість фінансової звітності як інтегрований показник (Т. Г. Камінська); методичні рекомендації оцінки якості фінансової звітності (інструмент оцінки, розроблений та запропонований Інститутом управлінських досліджень Королівства Нідерланди)³.

¹ 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.

² Гончаренко О. О., Лук'янець О. В. Оцінка якості фінансової звітності. *Проблеми обліку, аналізу, аудиту і контролю*. 2013. № 3 (18). С. 266–270.

³ 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>; Камінська Т. Г. Наукові підходи до підвищення надійності звітності за МСФЗ. URL: <http://>

Отже, можна зробити висновок, що якість фінансової звітності охоплює такі елементи:

- якість фінансової інформації, що відображається у фінансовій звітності;
- якість надання аудиторських послуг;
- компетентність професійних аудиторів та бухгалтерів.

Якщо розглядати бухгалтерський облік як поетапний процес виробництва, то основним його результатом виступає інформація, що представляється у вигляді фінансової та нефінансової звітності. Тобто в основу формування якісної фінансової звітності покладено бухгалтерський облік. Таким чином, якість інформації, наведеної у фінансовій звітності, цілком залежить від якості облікових даних та форми їх представлення користувачам (даних бухгалтерського обліку та форм фінансової звітності, встановлених законодавством або міжнародними стандартами фінансової звітності).

Основними складовими якості облікової інформації як базису забезпечення якості фінансової звітності є якість:

- організації та ведення бухгалтерського обліку (розбиття на окремі процеси);
- відображення інформації щодо активів та джерел їх утворення у фінансовій звітності.

Дослідники Р. Тернедже та Б. Агада зауважують, що особливим фактором впливу на якість фінансової звітності є організація системи бухгалтерського обліку на підприємстві. Зокрема, у дослідженні “Вплив облікової інформаційної системи на якість фінансової звітності: огляд теорій та емпіричних досліджень” автори оцінюють вплив автоматизованої системи бухгалтерського обліку на підготовку фінансової звітності та її якість¹.

В Україні якість організації та ведення бухгалтерського обліку – це забезпечення дотримання законодавчих, методологічних вимог до запровадження та підтримки функціонування процесу виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень. Це визначення ґрунтується на основних процесах,

www.economy.nayka.com.ua/pdf/11_2015/11.pdf; *Beest F., van., Braam G., Boelens S.* Quality of Financial Reporting: measuring qualitative characteristics. URL: www.ru.nl/publish/pages/516298/nice_09108.pdf.

¹ *Ternenge R., Agada B.* Effect of accounting information system on financial reporting quality: a review of theories and empirical works. URL: https://www.academia.edu/33388812/EFFECT_OF_ACCOUNTING_INFORMATION_SYSTEM_ON_FINANCIAL_REPORTING_QUALITY_A_REVIEW_OF_THEORIES_AND_EMPIRICAL_WORKS.

властивих бухгалтерському обліку та закріплених на законодавчому рівні у його визначенні¹.

З огляду на викладене доцільно виокремити основні чинники впливу на якість фінансової звітності, котрі відповідно до рівня впливу можна умовно поділити на внутрішні та зовнішні.

До **внутрішніх чинників** впливу на якість фінансової звітності відносять організацію бухгалтерського обліку, системи внутрішнього контролю, внутрішню нормативно-розпорядчу документацію суб'єкта, управління персоналом підприємства, добір кадрів, підвищення кваліфікації кадрів; контроль із боку керівників за якістю фінансової звітності та ін.

До **зовнішніх чинників** належать:

- нормативно-правове забезпечення (міжнародні та національні стандарти, законодавче закріплення);
- здійснення нагляду за дотриманням вимог до фінансової звітності;
- проведення заходів із забезпечення дотримання вимог до фінансової звітності, аудиту, компетентності (складових якості фінансової звітності).

ЗОВНІШНІ ЧИННИКИ ВПЛИВУ НА ЯКІСТЬ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

Нормативно-правове забезпечення

Міжнародне регулювання сфери бухгалтерського обліку, звітності та аудиту. Стандартами, що визначають базовий перелік якісних характеристик фінансової звітності та основні вимоги до процесу її підготовки, є міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ), перші з яких були видані Радою з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО) у 1973 р.² РМСБО є незалежним органом, що розробляє, запроваджує та вдосконалює МСФЗ, міжнародні стандарти бухгалтерського обліку (МСБО), Концептуальну основу фінансової звітності (далі – Концептуальна основа) та входить до складу Фондації з МСФЗ (далі – Фондація).

Основною місією своєї діяльності Фондація визначає “підвищення прозорості, підзвітності та ефективності фінансових ринків у всьому світі шляхом розробки МСФЗ”³. Усі ці три основних показники, які також виступають і стратегічними напрямками діяльності цієї організації, мають бути поєднані між собою.

¹ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

² International Accounting Standards Board. URL: <http://www.ifrs.org/groups/international-accounting-standards-board/>.

³ Ibid.

Від часу розроблення перших міжнародних стандартів минуло більше 40 років, і протягом цього періоду було оприлюднено: 41 міжнародний стандарт бухгалтерського обліку, 16 стандартів МСФЗ, стандарт МСФЗ для малих та середніх підприємств.

За даними дослідження, проведеного Фондацією станом на 2017 р., 126 із 150 юрисдикцій, котрі брали в ньому участь, запровадили обов'язкове застосування МСФЗ для всіх компаній, що відповідно до законодавства повинні оприлюднювати свою звітність. Серед інших досліджуваних юрисдикцій більшість дозволяє застосування міжнародних стандартів. Слід також зазначити, що МСФЗ для малого та середнього бізнесу (МСБ) застосовується у 85 юрисдикціях серед досліджених (обов'язковий до застосування або дозволений до використання)¹.

Особливих змін МСФЗ зазнали впродовж останніх років, що було спровоковано рядом економічних скандалів та кризою 2008 р. Усі ці явища пов'язані з тим, що фінансова звітність для прийняття управлінських рішень користувачами фінансової звітності була недостатньо якісною та надійною. Це стало наслідком комплексної проблеми неякісного надання професійних бухгалтерських, аудиторських послуг та порушення міжнародних і національних норм, якими регулюється сфера бухгалтерського обліку й звітності.

Підсумовуючи викладене, можна зробити висновок, що МСФЗ та Концептуальна основа є лише початковим, базовим рівнем у системі забезпечення якості фінансової звітності. Тобто встановлення правил її підготовки, дотримання яких в ідеалі повинне забезпечити отримання високоякісної фінансової звітності, є недостатнім заходом. Розроблення й оприлюднення МСФЗ є лише фундаментом побудови складної системи забезпечення якості фінансової звітності визначених типів підприємств і не дають гарантії того, що всі суб'єкти господарської діяльності дотримуватимуться їх.

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

Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (далі – РМСА) є незалежним органом, який “слугує суспільним інтересам шляхом запровадження високоякісних міжнародних стандартів аудиту, якості, контролю, огляду, надання впевненості та пов'язаних послуг”². РМСА розробляє, запроваджує та поширює Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг. Основним завданням цих стандартів є забезпечення якісного аудиту фі-

¹ International Accounting Standards Board. URL: <http://www.ifrs.org/groups/international-accounting-standards-board/>.

² Ibid.

нансової звітності, підготовленої та оприлюдненої відповідно до застосованих підприємством міжнародних стандартів (крім МСФЗ, існують інші документи, наприклад, Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку, видані Радою зі стандартів фінансового обліку).

Отже, базисом є розроблення та запровадження міжнародних стандартів, інструментом зовнішньої оцінки якості фінансової звітності – аудит. Між цими двома визначальними чинниками впливу на якість фінансової звітності перебуває ще один – **компетентність укладачів фінансової звітності та незалежних аудиторів**.

Питаннями унормування визначення та забезпечення компетентності професійних бухгалтерів та професійних бухгалтерів-практиків (незалежних аудиторів)¹ займаються такі організації: Рада з міжнародних стандартів освіти бухгалтерів (розробляє та вдосконалює Міжнародні стандарти освіти бухгалтерів (МСО)) і Рада з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (Кодекс етики професійних бухгалтерів)².

Одним із завдань міжурядових організацій, міжнародних та національних професійних організацій аудиторів і бухгалтерів є аналіз проблемних аспектів підготовки фінансової звітності, до якого належать:

- покращання та розроблення нових МСФЗ;

¹ В Україні поняття “професійний бухгалтер” на законодавчому рівні не визначено, є лише роз’яснення, надані рішенням Аудиторської палати України “Про затвердження роз’яснень щодо застосування термінів “професійний бухгалтер” та “професійний бухгалтер-практик” Кодексу етики професійних бухгалтерів” від 27.09.2012 № 257/15 (далі – Рішення АПУ). Згідно з Рішенням АПУ, до категорії “професійний бухгалтер” належать “особи, які працюють у сферах, пов’язаних з бухгалтерським обліком, аудитом, фінансами та оподаткуванням, та мають відповідну підтверджену кваліфікацію”. До категорії “професійний бухгалтер-практик” належать “аудитори, які працюють в аудиторських фірмах або надають професійні аудиторські послуги, як фізичні особи-підприємці”. Див.: Про затвердження роз’яснень щодо застосування термінів “професійний бухгалтер” та “професійний бухгалтер-практик” Кодексу етики професійних бухгалтерів: рішення Аудиторської палати України від 27.09.2012 № 257/15. URL: <http://www.apu.com.ua/files/gis/1444232738.doc>; Про застосування стандартів аудиту та етики : рішення Аудиторської палати України від 27.02.2014 № 290/7. URL: http://www.apu.com.ua/files/gis/290_7.doc; Кодекс етики професійних бухгалтерів : документ Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC) (2012) / переклад ФПБАУ. URL: <https://www.ifac.org/publications-resources/2012-2>.

² До останнього часу залишалось невирішеним питання об’єднання та взаємодоповнення зусиль міжнародних професійних організацій. Звісно, основною ідеєю завжди виступало поєднання в межах однієї системи визначених вище чинників впливу на якість фінансової звітності, що синтезувало б та спрямувало б усі зусилля на досягнення найвищого рівня якості. Варто зауважити, що МСО ґрунтуються саме на тих нововведеннях та змінах у МСФЗ, які вносяться постійно. Те саме стосується і МСА, Кодексу етики професійних бухгалтерів.

- діджиталізація фінансової звітності (згідно з одним із визначень, “діджиталізація – це процес інтеграції цифрових технологій до повсякденного життя”, у цьому випадку – до звітності¹);
- розширення змісту та обсягу корпоративної звітності; удосконалення процесу підготовки та оприлюднення фінансової звітності суб’єктами малого та середнього бізнесу².

Останнє питання особливо актуальне в контексті поточних тенденцій регулювання сфери бухгалтерського обліку та звітності в ЄС, оскільки Директива 2013/34/ЄС від 26.06.2013 про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов’язані з ними звіти визначених типів компаній підтримує проголошене гасло “Думай спочатку про мале” (мається на увазі МСБ) (табл. 1.2) (додаток А)³.

Таблиця 1.2

Вирішення проблемних аспектів підготовки фінансової звітності у діяльності міжнародних професійних організацій

Стратегічні напрями діяльності	Назва організації	Заходи з реалізації поставлених завдань (документи)
Діджиталізація у системі підготовки та оприлюднення звітності	Аудитори Данії (Danish Auditors (FSR))	Документ “Майбутнє звітності”
Забезпечення належного корпоративного управління	Організація економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР)	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

¹ Business Dictionary. URL: <http://www.businessdictionary.com/definition/digitalization.html>.

² Ibid.

³ Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32013L0034>.

Закінчення табл. 1.2

Стратегічні напрями діяльності	Назва організації	Заходи з реалізації поставлених завдань (документи)
	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

Складено за: Future of Corporate reporting (FSR Danish Auditors). URL: <http://www.fsr.dk/~~/media/Files/Faglig%20viden/Publikationer/Future%20reporting-WEB.ashx>; Principles of Corporate Governance / G20, OECD. 2015. September. URL: <https://www.oecd.org/daf/ca/Corporate-Governance-Principles-ENG.pdf>; *Boutellis-Taft O.* Accountancy Europe: Evaluating the impact of IFRS in the EU. URL: https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/ACCA_Evaluating_the_impact_of_IFRS_in_the_EU_25_Sept_2014.pdf; International Accounting Standards Board. URL: <http://www.ifrs.org/groups/international-accounting-standards-board/>; AASB Research Centre Work Program. URL: http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB_Research_Centre_Work_Program.pdf; Financial Statements of Not-for-Profit Entities. URL: http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=FASBContent_C&pagename=FASB%2FFASBContent_C%2FCompletedProjectPage&c_id=1176168381520; The International IR Framework. URL: <http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>; The Trickle Down Effect – IFRS and accounting by SMEs. URL: http://www.efaa.com/cms/upload/efaa_files/pdf/Publications/Articles/EFAA_Trickle_Down_WEB.pdf; Accounting and Ethics: Pressure Experienced by the Professional Accountant. URL: http://www.efaa.com/cms/upload/efaa_files/pdf/Publications/Articles/20161221_EFAA_Pressure_Survey.pdf; The New Accounting Directive: A Harmonised European Accounting Framework? URL: http://www.efaa.com/cms/upload/efaa_files/pdf/Publications/Articles/EFAA_Accounting_Directive_Survey_2016.pdf; Implementing the New European Accounting Directive Making the right choices. URL: http://www.efaa.com/cms/upload/efaa_files/pdf/Publications/Annual_reports/2014/EFAA_MSO_in_Accounting_Directives_Report_140408.pdf; A practical guide to professional ethics for small and medium-sized accounting practices. URL: http://www.efaa.com/cms/upload/efaa_files/pdf/Publications/Guides/2014_11_29_EFAA_Guide_A4_Web.pdf.

Розглянемо детальніше процес удосконалення та розроблення нових МСФЗ. Дослідження процесу внесення змін до МСФЗ протягом останніх кількох років (2014–2015 рр.) дає можливість звернути увагу на наявність доволі великої кількості публікацій та обговорень, присвячених доцільності й ефективності внесених змін до стандартів.

Питанням розгляду та аналізу внесених змін присвячені роботи багатьох вітчизняних та зарубіжних дослідників, серед яких Д. Зегаль, З. Ламар, А. Г. Ловінська, М. Ніл, В. Г. Швець та ін.¹

Окреме джерело інформації щодо внесених змін до міжнародних стандартів становлять висновки експертів, професійних бухгалтерських організацій та компаній, зокрема: Цикл щорічних удосконалень МСФЗ 2012–2014 рр., виданий РМСБО²; документ “Оновлення МСФЗ та Тлумачень Комітету з міжнародної фінансової звітності (далі – КТМФЗ) станом на 31 грудня 2015 року”, підготовлений компанією Ernst & Young Company (далі – E&Y)³.

Більшість стандартів, названих згаданими авторами, набрали чинності 1 січня 2016 р., і їхні вимоги мають бути враховані під час підготовки річної фінансової звітності суб'єктами підприємницької діяльності, котрі відповідно до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (ст. 12-1) повинні керуватись положеннями МСФЗ при складанні річного звіту.

Протягом 2014–2015 рр. було внесено зміни та поправки до МСФЗ 9 “Фінансові інструменти”, МСФЗ 11 “Спільна діяльність”, МСБО 1 “Подання фінансової звітності”, МСБО 16 “Основні засоби”, МСБО 41 “Сільське господарство”, МСБО 27 “Консолідована та окрема фінансова звітність”⁴.

¹ Zeghal D., Zouhour L. The Impact of IFRS Adoption on Accounting Conservatism in the European Union. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*. 2016. Vol. 6 (1). P. 127–160; Нормативно-методичне забезпечення бухгалтерського обліку в умовах застосування міжнародних стандартів фінансової звітності / за заг. ред. А. Г. Ловінської. Київ : ДННУ “Акад. фін. управління”, 2013. 294 с.; Neel M. Accounting Comparability and Economic Outcomes of Mandatory IFRS Adoption. *Contemporary Accounting Research*. 2016. 23 June. URL: <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/1911-3846.12229/abstract>; Швець В. Г. До питання нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку та фінансової звітності в умовах МСФЗ. *Вісник Київського національного університету ім. Тараса Шевченка. Сер.: Економіка*. 2015. № 10 (175). С. 6–10, 2015. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/do-pitannya-normativno-pravovogo-zabezpechennya-buhgaterskogo-obliku-ta-finansovoyi-zvitnosti-v-umovah-msfz>.

² Annual Improvements Cycle 2012–2014 / IFRS Foundation and the IASB. URL: <http://www.ifrs.org/current-projects/iasb-projects/annual-improvements/pages/annual-improvements-landing-2014.aspx>.

³ IFRS Update of standards and interpretations in issue at 31 December 2015 / E&Y. URL: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_Update_of_standards_and_interpretations_in_issue_at_31_December_2015/\\$File/CTools-Update-Dec2015.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_Update_of_standards_and_interpretations_in_issue_at_31_December_2015/$File/CTools-Update-Dec2015.pdf).

⁴ Міжнародні стандарти фінансової звітності (версія перекладу українською мовою – 2014 рік) / Міністерство фінансів України. URL: <http://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhнародni-standarty-finansovoi-zvitnosti-versiia-perekladu-ukrainskoiu-movoiu---rik?category=bjudzhet>.

Також видано РМСБО МСФЗ 14 “Відстрочені рахунки тарифного регулювання”¹ та МСФЗ 15 “Виручка за контрактами з клієнтами”².

Розглянемо детальніше сферу регулювання та зміст нових МСФЗ.

Досліджуваний МСФЗ 14 “Відстрочені рахунки тарифного регулювання” дозволяє підприємству, чия діяльність є предметом тарифного регулювання, завершувати використання більшості з його діючих елементів облікової політики для відстрочених рахунків тарифного регулювання до першого застосування цього стандарту. Підприємства, котрі застосовують МСФЗ 14 “Відстрочені рахунки тарифного регулювання”, повинні представити відстрочені рахунки тарифного регулювання як окрему групу статей у звітності щодо фінансового стану (балансі) та поточні обороти за цими рахунками – як окрему групу статей в звітності про прибутки або збитки та інший сукупний дохід. Особливість міжнародного стандарту – те, що суб’єкт господарювання повинен пояснити діяльність, яка підлягає тарифному регулюванню, з метою надання допомоги користувачеві фінансової інформації в оцінці характеру виконуваної діяльності.

Крім того, цим стандартом також закріплено вимоги стосовно розкриття ризиків, пов’язаних із кожним видом діяльності, що підлягає тарифному регулюванню. Така інформація включає:

- стислий опис характеру та обсягів діяльності, яка підлягає тарифному регулюванню, а також характер процесу встановлення тарифних ставок;
- визначення регуляторів тарифів. Якщо регулятором виступає пов’язана сторона, визначена відповідно до МСБО 24 “Розкриття інформації про пов’язані сторони”, то суб’єкт повинен розкрити цей факт із наданням пояснень щодо того, яким чином ця сторона пов’язана з ним;
- спосіб, у який ризики та невизначеність впливають на майбутнє відшкодування кожного класу (види витрат або доходів) дебетового залишку за відстроченими рахунками тарифного регулювання або на сторнування кожного класу кредитового залишку за відстроченими рахунками тарифного регулювання. Наприклад, до цих ризиків можна віднести: ризик попиту (зміна відношення споживачів або наявність альтернативних джерел постачання, зміна рівня конкуренції тощо); регуляторний ризик; інші ризики (ринкові ризики, валютні ризики).

¹ Міжнародні стандарти фінансової звітності (версія перекладу українською мовою – 2014 рік) / Міністерство фінансів України. URL: <http://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhnarodni-standarty-finansovoi-zvitnosti-versiia-perekladu-ukrainskoiu-movoiu---rik?category=bj>.

² IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers / IFRS Foundation and the IASB. URL: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2016/ifrs15.pdf>.

Датою набрання чинності МСФЗ 15 “Виручка за контрактами з клієнтами” є 1 січня 2018 р. МСФЗ 15 заміщує всі чинні вимоги МСФЗ (МСБО 11 “Будівельні контракти”, МСБО 18 “Дохід”, КТМФЗ “Програми лояльності клієнта”, КТМФЗ 15 “Угоди про будівництво об’єктів нерухомості”, КТМФЗ 18 “Передачі активів від клієнтів”, ПКТ 31 “Дохід: бартерні операції, пов’язані з рекламними послугами”) та застосовується до всіх доходів, котрі виникають від договорів з клієнтами, незалежно від того, що ці договори також підпадають під сферу регулювання інших стандартів, зокрема МСФЗ 16 “Оренда”.

Відповідно до МСФЗ 15 процес визнання виручки охоплює п’ять основних етапів: визначення предмета договору з клієнтом; визначення зобов’язань згідно з договором; визначення ціни операції; розподіл ціни договору на зобов’язання до виконання та ціну кожного окремого товару чи послуги; визначення виручки від реалізації після виконання підприємством своїх договірних зобов’язань.

Узагальнена вище інформація вказує на те, що вдосконалення та розроблення нових МСФЗ є постійним та безперервним процесом, який ураховує поточні потреби підприємств.

Стосовно такого напряму роботи міжнародних організацій варто зауважити, що, на думку представників організації аудиторів Данії, діджиталізація фінансової звітності створює нові можливості для компаній, менеджмент яких мислить і діє креативно, тим самим готуючи їх до майбутнього¹.

Щодо питань змісту та форми подання корпоративної звітності, котрі також вивчаються згаданими організаціями, то основним міжнародним документом, що регулює корпоративне управління (у тому числі процес підготовки та представлення корпоративної звітності, її склад, принципи відображення інформації), є документ “Принципи корпоративного управління”, виданий Організацією економічного співробітництва та розвитку (ОЕСР)².

Цей документ є обов’язковим для дотримання та становить узагальнення найкращої практики корпоративного управління. Так, у п. В розділу V визначено, що “інформація повинна готуватися, перевірятися й розкриватися відповідно до високих стандартів якості ведення бухгалтерського обліку та розкриття фінансової і нефінансової інформації”³. Таким чином, регулювання розкриття корпоративної інформації слід розглядати за двома напрямками її представлення: як фінансової та нефінансової.

¹ Future of Corporate reporting (FSR Danish Auditors). URL: <http://www.fsr.dk/~media/Files/Faglig%20viden/Publikationer/Future%20reporting-WEB.ashx>.

² The Organisation for Economic Cooperation and Development. URL: <http://www.oecd.org/>.

³ Ibid.

Видані міжнародними професійними або політичними організаціями документи регулюють процеси підготовки та оприлюднення: фінансової інформації (Концептуальна основа фінансової звітності, МСФЗ, видані РМСБО¹, та ін.); нефінансової інформації (документ “Керівництво зі звітності у сфері сталого розвитку”², виданий за підтримки Ради із глобальних стандартів сталого розвитку; документи Ради зі стандартів із розкриття інформації про екологічний вплив; стандарти діяльності із забезпечення екологічної та соціальної стійкості (2012 р.), видані Міжнародною фінансовою корпорацією³, та ін.).

Документ, положення якого узагальнюють вимоги до представлення комбінованої інформації (фінансової та нефінансової) у корпоративній звітності, – міжнародна основа інтегрованої звітності (Міжнародний стандарт інтегрованої звітності), розроблена та представлена Міжнародним комітетом з інтегрованої звітності⁴. Відповідно до цього документа, корпоративна звітність набуває однієї з форм її представлення – інтегрованої звітності.

Таким чином, визначені напрями роботи міжнародних та національних професійних організацій щодо підготовки корпоративної звітності можна представити як сучасні та орієнтовані шляхи вирішення проблемних аспектів (рис. 1.1).

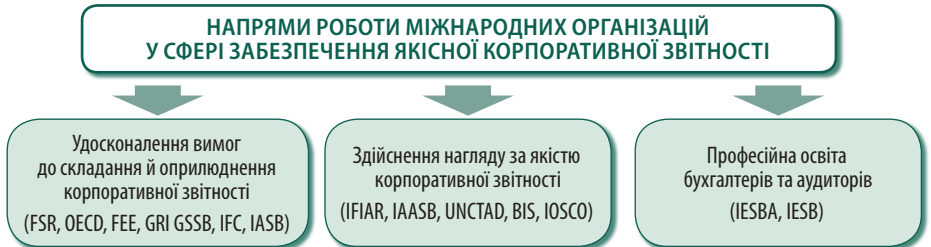


Рис. 1.1. Основні напрями роботи міжнародних організацій у сфері корпоративної звітності

Складено авторами.

¹ Концептуальна основа фінансової звітності : переклад. URL: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_009.

² The GRI Global Sustainability Standards Board Development. URL: <https://www.globalreporting.org/information/about-gri/governance-bodies/Global-Sustainability-Standard-Board/Pages/default.aspx>.

³ The International Finance Corporation Development. URL: http://www.ifc.org/wps/wcm/connect/corp_ext_content/ifc_external_corporate_site/home.

⁴ Стандарт інтегрованої звітності. URL: http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf.

Рівень професіоналізму, забезпечення реалізації безперервного підвищення кваліфікації фахівців, дотримання етичних принципів у роботі також становлять об'єкт уваги міжнародних організацій.

Рада з міжнародних стандартів бухгалтерської освіти розробляє та оприлюднює стандарти, якими регулюється сфера професійної бухгалтерської освіти. Міжнародні стандарти освіти (МСО) охоплюють технічні компетенції та професійні навички, цінності, етику та відносини¹. У свою чергу, Рада з міжнародних стандартів етики бухгалтерів визначає у своїй діяльності міжнародно прийняті стандарти етики, включаючи вимоги до незалежних аудиторів та професійних бухгалтерів у всьому світі. Усі ці напрями акумулюються в Кодексі етики професійних бухгалтерів².

Національне нормативно-правове регулювання сфери бухгалтерського обліку, звітності та аудиту. В Україні нормативно-правове регулювання сфери бухгалтерського обліку, фінансової звітності та аудиту охоплює всі якісні характеристики, визначені Концептуальною основою фінансової звітності, розробленою та затвердженою РМСБО³.

Концептуальною основою визначено найважливіші характеристики якості фінансової звітності:

- основоположні: доречність, суттєвість, правдиве подання (повнота, нейтральність, вільність від помилок);
- підсилювальні: зіставність (узгодженість), можливість перевірки, своєчасність, зрозумілість⁴.

Згідно з НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”, до якісних характеристик фінансової звітності належать: дохідливість, зрозумілість, доречність, достовірність, зіставність⁵.

Документи, що регулюють сферу бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні, умовно можна поділити на групи за спрямуванням регулювання:

- *загальне регулювання концептуальних засад організації та ведення бухгалтерського обліку підприємствами України* (Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від

¹ The International Accounting Education Standards Board. URL: <https://www.iaesb.org/>.

² The International Ethics Standards Board for Accountants Board. URL: <https://www.ethicsboard.org/>.

³ The Conceptual Framework for Financial Reporting. URL: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2016/conceptualwork.pdf>.

⁴ Концептуальна основа фінансової звітності : переклад. URL: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_009.

⁵ Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

- 16.07.1999 № 996-XIV¹, накази Міністерства фінансів України та інших уповноважених органів виконавчої влади);
- *регулювання особливостей ведення бухгалтерського обліку, аудиту, підготовки та оприлюднення фінансової звітності окремими суб'єктами господарської діяльності* (Порядок подання фінансової звітності, затверджений постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 № 419², національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку; МСФЗ; План рахунків бухгалтерського обліку та Інструкція про його застосування, затверджена наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291³; План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва, затверджений наказом Міністерства фінансів України від 19.04.2001 № 186⁴; Закон України “Про аудиторську діяльність” від 22.04.1993 № 3125-XII⁵; проект Закону про внесення змін до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (щодо удосконалення деяких положень) (від 19.06.2016, реєстраційний номер 4646-1)⁶; проект Закону про аудиторську діяльність (від 03.04.2015, реєстраційний номер 2534)⁷; Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг (видання 2014 р.); рішення Аудиторської палати України);
 - *спрямування вектора подальшого розвитку бухгалтерського обліку в країні* (Стратегія застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні, затверджена постановою Кабінету Міністрів

¹ Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.

² Порядок подання фінансової звітності : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 № 419. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF>.

³ План рахунків бухгалтерського обліку та Інструкція про його застосування : затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>.

⁴ План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва : затв. наказом Міністерства фінансів України від 19.04.2001 № 186. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0389-01>.

⁵ Про аудиторську діяльність : закон України від 22.04.1993 № 3125-XII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.

⁶ Проект Закону про внесення змін до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 19.06.2016 № 4646-1. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=59163.

⁷ Проект Закону про аудиторську діяльність. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=54644.

України від 24.10.2007 № 911-р¹, Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки, затверджена Постановою Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34²).

Компетентність професійних бухгалтерів та аудиторів та забезпечення її високого рівня. Професійна кваліфікація укладачів фінансової звітності відіграє важливу роль у процесі забезпечення якості представлення такої інформації. Регулювання бухгалтерської професії в Україні відбувається на трьох основних рівнях: вища освіта; підвищення кваліфікації; сертифікація (наявність відповідного сертифіката передбачає проходження попередніх рівнів та вимагає забезпечення безперервного професійного розвитку). В Україні питання постійного підвищення кваліфікації не є чітко регламентованим, так само як і необхідність проходження сертифікації. Обов'язкове проходження передбачене лише для представників аудиторської професії.

В Україні інститут професійних організацій аудиторів та бухгалтерів представлений такими організаціями: Всеукраїнська професійна громадська організація “Спілка аудиторів України” (ВПГО “Спілка аудиторів України”)³, Громадська організація “Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України”⁴, ВПГО “Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України” (ФАБФ АПКУ)⁵, Громадська організація “Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів і аудиторів”⁶, Міжнародна громадська організація “Рада незалежних бухгалтерів та аудиторів”⁷, Громадська спілка “Палата аудиторів і бухгалтерів України”⁸.

При вивченні функцій, закріплених за професійними організаціями, необхідно також розглянути світовий досвід, зокрема країн – учасниць Програми посилення аудиту та звітності в країнах Східного партнерства.

¹ 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>.

² Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>.

³ ВПГО “Спілка аудиторів України”. URL: <http://spilka-audit.org.ua/>.

⁴ Громадська організація “Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України”. URL: <http://www.ufraa.org/about/>.

⁵ ВПГО “Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України” (ФАБФ АПКУ). URL: <http://www.faaf.org.ua/>.

⁶ Громадська організація “Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів і аудиторів”. URL: <https://www.uacaa.org/>.

⁷ Міжнародна громадська організація “Рада незалежних бухгалтерів та аудиторів”. URL: <http://rnba.com.ua/>.

⁸ Громадська спілка “Палата аудиторів і бухгалтерів України”. URL: <http://www.pabu.com.ua/ua/>.

Це регіональна програма для шести країн (Азербайджану, Білорусі, Вірменії, Грузії, Молдови та України), запроваджена з метою створення прозорого політичного середовища й ефективної інституційної основи для корпоративної звітності, розвитку бухгалтерського обліку та аудиту відповідно до міжнародних стандартів та вимог Європейського Союзу. Програму STAREP була започатковано в жовтні 2013 р., її завершення очікується до середини 2018 р. Фінансування програми забезпечується країнами ЄС та Швейцарією.

Статус професійних організацій бухгалтерів та аудиторів відносно регулювання системи бухгалтерського обліку, фінансової звітності та аудиту в законодавстві окремих країн – учасниць програми STAREP визначено на законодавчому рівні. Так, Законом Республіки Молдова “Про бухгалтерський облік” (п. “б” ст. 10, ст. 12) встановлено статус професійних організацій бухгалтерів та аудиторів як органів регулювання бухгалтерського обліку країни¹. Повноваження таких організацій також затверджено на законодавчому рівні. Наприклад, у Законі Республіки Білорусь “Про бухгалтерський облік та звітність” (ст. 6) закріплено повноваження громадських об’єднань, сферою діяльності яких виступає бухгалтерський облік, фінансова звітність та аудит. У Республіці Молдова, крім повноважень професійних організацій, визначено також компетенції стосовно захисту прав та підвищення рівня кваліфікації членів таких установ (ст. 12 Закону Республіки Молдова “Про бухгалтерський облік”) (табл. 1.3).

Таблиця 1.3

Законодавче закріплення статусу та повноважень громадських професійних організацій бухгалтерів та аудиторів в країнах STAREP

Країна	Нормативно-правовий акт	Зміст положення
Вірменія	Закон “Про бухгалтерський облік”	–
Азербайджан	Закон “Про бухгалтерський облік”	–
Білорусь	Закон “Про бухгалтерський облік та звітність” (ст. 6)	Суспільні організації (об’єднання) бухгалтерів мають право: – брати участь у підготовці проектів нормативно-правових актів із бухгалтерського обліку та звітності; – брати участь у розробленні навчально-програмих і навчально-методичних матеріалів, що використовую-

¹ Закон Республіки Молдова о бухгалтерском учете. URL: <http://lex.justice.md/ru/324098/>.

Закінчення табл. 1.3

Країна	Нормативно-правовий акт	Зміст положення
		<p>ються при підготовці до атестації на право отримання сертифіката професійного бухгалтера й сертифіката професійного бухгалтера банку;</p> <ul style="list-style-type: none"> – надавати методичну та іншу допомогу організаціям із питань обліку та звітності; – представляти інтереси бухгалтерів у міжнародних професійних організаціях
Грузія	Закон "Про аудит бухгалтерського обліку та фінансової звітності"	-
Молдова	Закон "Про бухгалтерський облік" (п. "б" ст. 10, ст. 12)	<p>"...професійні асоціації, метою яких є вдосконалення та розвиток бухгалтерського обліку, належать до органів регулювання бухгалтерського обліку в країні".</p> <p>Відповідно до ст. 12 професійні асоціації бухгалтерів мають право:</p> <ul style="list-style-type: none"> – створювати регіональні структури; – представляти професійні інтереси своїх членів; – співпрацювати з іншими асоціаціями та профільними неурядовими організаціями; – розробляти й пропонувати для затвердження компетентним органам проекти нормативних актів у сфері бухгалтерського обліку, програми безперервної професійної підготовки бухгалтерів; – розробляти та впроваджувати свої професійні правила відповідно до вимог національного законодавства й Міжнародної федерації бухгалтерів; – проводити сертифікацію бухгалтерів згідно з вимогами Міжнародної федерації бухгалтерів

Складено за: Закон Республіки Армения о бухгалтерском учете. URL: <http://www.parliament.am/legislation.php?sel=show&ID=1344&lang=rus>; Закон Азербайджанской Республики о бухгалтерском учете. URL: http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=7433; Закон Республики Беларусь о бухгалтерском учете и отчетности. URL: http://kodeksy-by.com/zakon_rb_o_buhgalterskom_uchete_i_otchetnosti/3.htm; Об аудите бухгалтерского учета и финансовой отчетности : закон Республики Грузия. URL: <https://matsne.gov.ge/ru/document/download/1698895/4/ru/pdf>; Закон Республики Молдова о бухгалтерском учете. URL: <http://lex.justice.md/ru/324098/>.

Узагальнюючи положення нормативно-правових актів, визначених у табл. 1.3, до основних повноважень професійних асоціацій бухгалтерів можна віднести:

- можливість здійснення регіонального представництва;
- представлення професійних інтересів своїх членів;
- співпрацю з іншими асоціаціями та профільними неурядовими організаціями (національними й зарубіжними);
- розроблення та надання для затвердження компетентним органам проектів нормативних актів у сфері бухгалтерського обліку;
- розроблення програм безперервної професійної підготовки бухгалтерів;
- проведення сертифікації бухгалтерів відповідно до вимог Міжнародної федерації бухгалтерів;
- надання методичної й іншої допомоги організаціям з питань обліку та звітності.

Дослідження та порівняння зарубіжного та вітчизняного досвіду із закріплення правового статусу професійних організацій бухгалтерів та аудиторів свідчить про те, що в Україні гостро постає питання необхідності законодавчого встановлення додаткового регулятора аспектів, пов'язаних із чинниками, що впливають на якість фінансової звітності (забезпечення процесу безперервного професійного навчання).

Здійснення нагляду за дотриманням вимог до якісної фінансової звітності

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

Як зазначалося, в Україні основними документами, якими встановлюються вимоги до якості фінансової звітності, є Концептуальна основа фінансової звітності, видана РМСБО, та НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”¹.

Доцільно розглянути основні підходи вітчизняних та зарубіжних дослідників до встановлення вимог до якісної фінансової звітності (табл. 1.4).

Механізм дії нагляду за якістю фінансової звітності умовно пропонуємо поділити на три рівні:

- окремого підприємства (підприємство, аудиторська фірма);

¹ Концептуальна основа фінансової звітності : переклад. URL: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_009; Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 № 73. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

Таблиця 1.4

Підходи до визначення вимог до фінансової звітності

Вимоги до фінансової звітності	Автори підходу
Вимоги: зрозумілість і адекватність тлумачення; достовірність; зіставність; доречність, доступність	Г. Г. Кірейцев
“Першоосновою всіх вимог до показників фінансової звітності є її достовірність, а отже, правильність відображення в ній даних фінансового обліку”	Р. В. Сидоренко
Характеристики фінансової та управлінської звітності визначаються відповідно до таких ознак: користувачі інформації, регламентування порядку складання та подання звітності, цілі складання звітності, повнота відображення об'єктів обліку як елементів звітності, організаційно-структурний рівень представлення звітності, точність оцінки інформації, часова спрямованість інформації, способи відображення інформації, суб'єкти контролю інформації	А. Х. Позов
Застосування МСФЗ при визначенні якісних характеристик фінансової звітності	Б. А. Засадний, Л. Є. Момотюк
“...забезпечення корисною інформацією для прийняття рішень...”	Н. В. Бондарчук
“Застосування якісного підходу може здійснюватися на різних рівнях облікової системи і може регулюватися за допомогою різних інструментів”. До таких рівнів, на думку автора, можна віднести: національну систему бухгалтерського обліку (концептуальна основа або законодавчі акти, якими визначаються загальні принципи організації та ведення бухгалтерського обліку, якісні характеристики фінансової звітності); професійні бухгалтерські організації (Кодекс професійної етики); суб'єкт господарської діяльності (підприємство) (внутрішні організаційно-розпорядчі документи)	Т. Ф. Плахтій
До непрямих характеристик якості фінансової звітності можна віднести витрати на підготовку звітності та вигоди від її представлення	Д. Кохен
Якісні характеристики фінансової звітності: суттєвість, достовірність, облікові політики, послідовність	Ч. Тосін
Якісні характеристики фінансової звітності: доречність, надійність, зіставність, зрозумілість	Е. Ченг, Е. Еванс
Якісні характеристики: зрозумілість, достовірність, своєчасність	Г. Карукі

Складено за: *Кірейцев Г. Г.* Фінансовий менеджмент. Житомир : ЖІТІ, 2001. 440 с.; *Сидоренко Р. В.* Вимоги до фінансової звітності в сучасних умовах господарювання. *Наукові записки Національного університету “Острозька академія”. Сер. Економіка.* 2013. Вип. 24. 2013 URL: <http://esj.oa.edu.ua/articles/2014/n24/27.pdf>; *Позов А. Х.* Характеристики фінансової та управлінської звітності. *Ефективна економіка.* 2012. № 9. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1523>; *Засадний Б. А.* Міжнародний досвід застосування МСФЗ: переваги та недоліки для України. *Теоретичні та прикладні питання економіки.* 2013. Вип. 28, т. 1. URL: http://tppe.econom.univ.kiev.ua/data/2013_28/zb28_33.pdf; *Момотюк Л. Є.* Фінансова звітність у забезпеченні статистичного

аналізу діяльності підприємств. *Економічна наука. Інвестиції: практика та досвід*. 2015. № 21. URL: http://www.investplan.com.ua/pdf/21_2015/9.pdf; *Бондарчук Н. В.* Теоретичні засади формування системи обліково-аналітичної інформації для прийняття рішень користувачами. URL: <https://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/3.2/217.pdf>; *Плахтій Т. Ф.* Якісний підхід у бухгалтерському обліку. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер.: Економічні науки*. 2015. Вип. 13, ч. 4. URL: http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_13/164.pdf; *Cohen D. A.* Quality of Financial Reporting Choice: Determinants and Economic Consequences. URL: https://www.academia.edu/17955099/Quality_of_Financial_Reporting_Choice_Determinants_and; *Tosin C.* IFRS and quality of financial reporting in Nigeria. URL: https://www.academia.edu/15432397/IFRS_AND_QUALITY_OF_FINANCIAL_REPORTING_IN_NIGERIA; *Kariuki G.* 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; *Filip A., Labelle E., Rousseau S.* Legal Regime and Financial Reporting Quality. URL: https://www.academia.edu/15449405/Legal_Regime_and_Financial_Reporting_Quality.

- законодавчого встановлення вимог до якісної фінансової звітності;
- оцінки якості фінансової звітності (табл. 1.5).

Визначені фактори впливу на якість фінансової інформації вказують на необхідність більш глибокого та системного підходу до врегулювання процесу організації та ведення бухгалтерського обліку, підготовки та представлення звітності підприємствами України.

Розглянемо процес нагляду та забезпечення дотримання вимог до якісної фінансової звітності й дію визначених факторів впливу на цей показник (табл. 1.6).

Здійснення нагляду за дотриманням вимог до фінансової звітності та аудиту в Україні відбувається на двох рівнях:

- державному (органи державної статистики, фіскальні органи; органи влади, до сфери яких належать суб'єкти (Національний банк України, Державна казначейська служба України тощо));
- суспільному (здійснення незалежного громадського нагляду).

В аспекті державних органів в Україні нагляд здійснюється за якісними характеристиками фінансової звітності. Щодо суспільного нагляду, то він відбувається лише в розрізі факторів впливу на якість фінансової звітності. Так, професійними організаціями бухгалтерів та аудиторів регулюється питання забезпечення достатньої кваліфікації укладачів фінансової звітності й осіб, котрі провадять аудиторську діяльність. При цьому офіційно регламентується лише діяльність Аудиторської палати України (сертифікація аудиторів).

Діяльність організацій, пов'язаних із забезпеченням якості надання бухгалтерських послуг, в Україні взагалі не регламентована законодавством. Крім того, механізм реалізації впливу подібних організацій на законотворчий процес (наприклад, публічне обговорення нормативно-правових документів) має формальний характер.

Таблиця 1.5
Нагляд та застосування заходів щодо дотримання вимог до якісної фінансової звітності

Рівні	Чинники впливу на якість фінансової звітності			Суб'єкти нагляду та застосування заходів
	Дотримання вимог стандартів до фінансової звітності	Дотримання вимог стандартів до незалежного аудиту	Дотримання вимог стандартів освіти й етики професійних бухгалтерів та аудиторів	
I організація процесу)	Використання в діяльності внутрішніх організаційно-розпорядчих документів (наказ про облікову політику)	Використання в діяльності внутрішніх організаційно-розпорядчих документів	Використання в діяльності внутрішніх організаційно-розпорядчих документів (Кодекс корпоративної етики)	Керівництво підприємства, аудитор, аудиторська компанія
II (встановлення вимог до якості фінансової звітності)	Застосування вимог міжнародних (МСФЗ, GAAAP, КТМФЗ, Цлі та принципи регулювання ринків цінних паперів) та національних стандартів підготовки фінансової звітності	Застосування вимог міжнародних стандартів аудиту	Проходження професійної сертифікації (міжнародна, національна, дотримання принципу безперервного професійного навчання)	Міжнародні організації – укладачі стандартів, національні регулятори (Мінфін, НБУ)
III (оцінка якості фінансової звітності)	Здійснення нагляду за якістю фінансової звітності, що оприлюднюється визначеними типами підприємств (Міжнародна організація комісій з цінних паперів (IOSCO), державні регулятори (НКЦПФР))	Здійснення нагляду за якістю аудиторських послуг (Міжнародний форум незалежних регуляторів у сфері аудиту (IFIA), IOSCO, національні професійні організації, державні регулятори)	Здійснення нагляду за якістю надання професійних послуг, рівнем кваліфікації бухгалтерів та аудиторів	Міжнародні й національні регулятори (НКЦПФР), міжнародні та національні професійні організації

Складено автором.

Таблиця 1.6
Забезпечення дотримання основних якісних характеристик фінансової звітності в Україні

Якісні характеристики фінансової звітності ¹	Основні фактори забезпечення якості фінансової звітності				
	Нормативно-правове регулювання процесу формування та представлення фінансової звітності ²	Професійна кваліфікація укладачів фінансової звітності (людський фактор) та аудиторів	Аудит фінансової звітності	Нагляд за дотриманням якісних характеристик фінансової звітності	
				державних органів	суспільний
Основоположні якісні характеристики					
Доречність	+	+	+	-	+
Правдиве подання	+	+	+	-	+
Підсилювальні якісні характеристики					
Зіставність	+	+	+	+	+
Можливість перевірити	+	+	+	-	+
Свочасність	+	+	+	-	+
Зрозумілість	+	+	+	-	+

¹ Концептуальна основа фінансової звітності : переклад. URL: http://zakon0.gada.gov.ua/laws/show/929_009.

² За умови, що суб'єкт господарської діяльності керується при складанні фінансової звітності положеннями МСФЗ, Концептуальної основи, і це не суперечить нормам Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні".

Складено автором.

Вивчення міжнародного досвіду також вказує на те, що якість фінансової звітності залежить не лише від об'єктивних факторів, котрі впливають безпосередньо на бухгалтерський облік та звітність, а й від непрямих чинників.

Певні автори виокремлюють такий фактор впливу на якість фінансової звітності суб'єкта господарювання, як етап життєвого корпоративного циклу компанії. Так, В. Зедбенд та Х. Омрані проведено дослідження стосовно того, як впливає цей цикл на якість фінансової звітності лістингових компаній. Статистично підприємства було розподілено за етапами зростання, зрілості та спаду (враховувалися обсяги продажу, дивіденди на акцію, капітальні видатки, корпоративний вік). За результатами дослідження, фінансова звітність компаній істотно відрізняється на різних етапах життя. Згідно з отриманими результатами, найвища її якість властива зрілим компаніям, а найнижча спостерігається на етапі зростання, становлення¹.

Також дослідники оцінюють вплив окремих факторів на забезпечення відокремлених якісних характеристик фінансової звітності. Наприклад, залежність якості фінансової звітності від обраного методу обліку активів / джерел їх утворення (окремою характеристикою тут є доречність).

Так, науковці Д. Шим та Дж. Ларкін пропонують доречність дослідити у взаємозалежності з методом обліку активів. Облік активів на основі поточних (ринкових цін) надає краще уявлення про реальний стан операцій та більш корисну і актуальну інформацію, ніж фінансова звітність, складена за методом історичної собівартості².

Приділено увагу також аналізу впливу макроекономічних змінних факторів та базових характеристик компаній на якість фінансової звітності лістингових компаній. Зокрема, С. Гареллі та А. Мохаммад досліджували взаємозв'язок між курсом валют, процентними ставками, інфляцією, ВВП та якістю фінансової звітності компаній³. Крім того, до блоку досліджень, присвячених взаємозв'язку макроекономічних аспектів, нале-

¹ Zadbant 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>.

² Shim D. Towards Relevancy in Financial Reporting: Mark-to Market Accounting. 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=https://p3a%2F%2Fdigitalcommons.sacredheart.edu%2Fwcob_fac%2F52%2F&usq=AFQjCN GJoWrtGOaBlQI8S2_QRA-ukUcDhQ.

³ 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. URL: <https://www.ajol.info/index.php/jfas/article/view/142658>.

жить питання впливу правового режиму тієї чи іншої держави на якість фінансової звітності (А. Філіп, І. Лабель)¹.

Наступна група досліджень у сфері якості фінансової звітності присвячена питанням впливу на неї внутрішніх факторів (етика, управління підприємством, репутація наглядової ради, правовий режим)².

З огляду на це, пропонуємо виокремити таку класифікацію факторів впливу на якість фінансової звітності:

- за рівнем дії: внутрішні (організація бухгалтерського обліку, система внутрішнього контролю, внутрішня нормативно-розпорядча документація організації, управління персоналом підприємства, добір кадрів, підвищення кваліфікації кадрів; контроль із боку керівників за якістю фінансової звітності та ін.), зовнішні (нормативно-правове забезпечення; здійснення нагляду за дотриманням вимог до фінансової звітності; проведення заходів із забезпечення дотримання вимог до фінансової звітності, аудиту, компетентності);
- за суб'єктами впливу: держава (нормативно-правове регулювання процесу формування та здійснення нагляду за дотриманням якісних характеристик, правовий режим країни); укладачі фінансової звітності (професійна кваліфікація); незалежні аудиторів (аудит фінансової звітності); професійні організації бухгалтерів та аудиторів (нагляд за якістю послуг, що надаються з боку професійних бухгалтерів та аудиторів);
- за внутрішньоорганізаційними факторами: якість організації та ведення бухгалтерського обліку; забезпечення застосування вимог міжнародного та вітчизняного законодавства у сфері бухгалтерського обліку та звітності, а також внутрішньорозпорядчих документів; організація та функціонування системи внутрішнього контролю на підприємстві; інші (етика, управління підприємством, репутація наглядової ради);
- за інституційним механізмом здійснення нагляду за дотриманням якісних характеристик фінансової звітності: державні органи (регулятори); суспільний нагляд із боку професійних організацій аудиторів та бухгалтерів; нагляд з боку власників підприємства.

Складання фінансової звітності, як зазначалося, згідно з чинними вимогами, є базовою складовою процесу забезпечення якісної фінансової

¹ *Filip A., Labelle E., Rousseau S.* Legal Regime and Financial Reporting Quality. URL: https://www.academia.edu/15449405/Legal_Regime_and_Financial_Reporting_Quality.

² *Labelle R., Makni R., Francoeur C.* Ethics, Diversity Management, and Financial Reporting Quality. URL: https://www.academia.edu/19626301/Ethics_Diversity_Management_and_Financial_Reporting_Quality; *Rubin A., Segal D.* Board Reputation and Financial Reporting Quality. URL: https://www.academia.edu/31748981/Board_Reputation_and_Financial_Reporting_Quality.

звітності. Виникає потреба в оцінюванні якості такої інформації, тобто проведенні аналізу на предмет відповідності визначеному переліку актуальних характеристик. Це зумовлює необхідність розроблення системи оцінювання якості корпоративної фінансової звітності. Основні групи підходів, напрямів та інструментів такого оцінювання наведено в табл. 1.7.

Таблиця 1.7

Оцінка якості корпоративної фінансової звітності

Зміст	Автори
Оцінка зрозумілості фінансової звітності через надання Приміток до фінансової звітності для оцінювання кільком фахівцям та подальшого порівняння їхніх висновків	О. О. Гончаренко, О. В. Лук'янець
Концепція підвищення якості фінансової звітності, що базується на загальних теоріях удосконалення (оскільки бухгалтерський облік є функцією управління, то його розвиток доцільно розглядати невід'ємно від концепцій удосконалення теорій управління, що пов'язані з концепцією якості)	Л. М. Кузнецова, Е. Демінг, Дж. Джуран, Ф. Кросбі
Концепція бенчмаркінгу в підвищенні якості фінансової звітності ("пошук кращих галузевих методів організації виробничих процесів, що призводять до найвищого рівня ефективності"). Об'єкти бенчмаркінгу: показники, процеси, стратегії	Л. М. Кузнецова
Критерії якості фінансової звітності (на прикладі звіту про фінансовий результат): – достовірність даних; – чіткість алгоритмів розрахунку представлених показників; – зручність читання звітності; – задоволеність обсягом наданої інформації; – корисність для досягнення цілей використання інформації	Є. О. Касьяненко
Операціоналізація якісних характеристик фінансової звітності. Заходи оцінки основних та підсилювальних характеристик якості фінансової звітності (з представленням оціночної шкали).	Ф. ван Беест, Г. Браам, С. Боеленс
Формалізація вимірювання та оцінки якості звітної фінансової інформації організації на підставі системи показників (алгоритмізація розрахунків, шкала оцінювання отриманих значень показників)	Т. І. Буянова
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 й рівнем якості фінансової звітності)	Д. Кохен, Хі Ванг, Мін Ву
Оцінка фінансової звітності шляхом аналізу аудиторських звітів	С. Кохен, Н. Кайменакіс

Закінчення табл. 1.7

Синтез і порівняння академічних та практичних підходів до оцінки якості фінансової звітності підприємств	А. А. Карагул
Оцінка якості фінансової звітності як аналіз досягнення заданого рівня критеріїв, що задаються міжнародними та національними нормативно-правовими документами	О. С. Соколова
Оцінка якості звітності через оцінку ступеня задоволеності інформаційних потреб користувачів	І. А. Слободняк

Складено за: Гончаренко О. О., Лук'янець О. В. Оцінка якості фінансової звітності. *Проблеми обліку, аналізу, аудиту і контролю*. 2013. № 3 (18). С. 266–270; 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>; Касьяненко Е. А. Оценка качества отчетности о финансовых результатах деятельности сельскохозяйственных организаций. URL: https://www.google.com.ua/url?sa=t&rcrt=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwj-hpbDg7bVAhVDrRoKHZVNAEkQFgglMAA&url=https%3A%2F%2Fcyberleninka.ru%2Farticle%2Fn%2Fotsenka-kachestva-otchetnosti-o-finansovyh-rezultatah-deyatelnosti-selskohozyaystvennyh-organizatsiy&usq=AFQjCNEHaVXh-h5t_kZ9UWR_MNs5HC2x2g; Beest F, van., Braam G., Boelens S. Quality of Financial Reporting: measuring qualitative characteristics. URL: www.ru.nl/publish/pages/516298/nice_09108.pdf; Буянова Т. И. Оценка качества отчетной финансовой информации на основе формализованного подхода. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/otsenka-kachestva-otchetnoy-finansovoy-informatsii-na-osnove-formalizovannogo-podhoda>; The quality of financial reporting in China: An examination from an accounting restatement perspective. URL: <https://academic.microsoft.com/#/detail/2016868208>; Quality of Financial Reporting Choice: Determinants and Economic Consequences. URL: <https://academic.microsoft.com/#/detail/2162801917>.

Інформація в табл. 1.7 дає змогу виокремити такі основні напрями здійснення оцінки якості корпоративної звітності:

- *методологічні аспекти* (експертне оцінювання незалежними фахівцями; розгляд якості фінансової інформації з позицій управління; моделювання системи організації процесу підготовки фінансової звітності, за якої ефективність та якість набуватимуть максимальних значень; синтез теоретичних і практичних підходів);
- *методичні підходи* (визначення основних груп критеріїв оцінки; формалізація процесу оцінювання шляхом формування системи спеціальних показників; розроблення критеріїв оцінки якості фінансової звітності, в основу якої покладено задоволеність інформаційних потреб різних груп користувачів).

У ході проведення дослідження було отримано такі результати.

1. Якість (доречність, достовірність, своєчасність, зіставність, можливість здійснення перевірки, зрозумілість) фінансових звітів визначає успішність прийнятого рішення щодо подальшого розвитку під-

приємства. Фінансова звітність відіграє роль продукту та складової глобальної інформаційної системи.

2. Якість фінансової звітності – це дотримання переліку визначених характеристик, актуальних для окремого користувача у певний період. Доволі важливим є визначення загальноприйнятого універсального набору якісних характеристик фінансової звітності. Розроблення та імплементація міжнародних стандартів та інших документів, котрі встановлюють вимоги у сфері фінансової звітності, є відправною точкою у комплексному процесі забезпечення якості інформації, що міститься у фінансовій звітності.
3. Виокремлено дві основні групи наукових підходів до теоретико-методологічного обґрунтування категорії “якість фінансової звітності” та алгоритмізації визначення цього показника. Перша група досліджень стосується співвідношення таких категорій, як “товар” (фінансова звітність) і “корисність” (ефективність для прийняття управлінських рішень фінансової інформації). Сутність наряду другої групи полягає в тому, що якість є багатокомпонентним інтегрованим показником, оцінка якого має проводитись окремо за кожною складовою.
4. Класифіковано основні чинники впливу на якість фінансової звітності, які відповідно до рівня впливу можна умовно поділити на внутрішні та зовнішні.

До внутрішніх чинників відносимо організацію бухгалтерського обліку, системи внутрішнього контролю, внутрішню нормативно-розпорядчу документацію суб'єкта, управління персоналом підприємства, добір кадрів, підвищення кваліфікації кадрів; контроль із боку керівників за якістю фінансової звітності та ін. Зовнішніми чинниками є: нормативно-правове забезпечення (міжнародні та національні стандарти, законодавче закріплення); здійснення нагляду за дотриманням вимог до фінансової звітності; проведення заходів із забезпечення дотримання вимог до фінансової звітності, аудиту, компетентності (складових якості фінансової звітності).

5. Розглянуто основний механізм здійснення нагляду за якістю фінансової звітності. Нагляд – це сукупність заходів спостережного характеру за дотриманням якісних характеристик фінансової звітності, визначених відповідно до міжнародного та національного законодавства. Механізм дії нагляду за якістю фінансової звітності запропоновано умовно, відповідно до суб'єктів, що забезпечують якість фінансової звітності, поділити на три рівні:
 - окремого підприємства (підприємство, аудиторська фірма);
 - законодавчого встановлення вимог до якісної звітності;
 - власне оцінки її якості.

1.2. Сутність моніторингу дотримання та забезпечення високоякісної корпоративної звітності

У параграфі 1.1 розглядалось питання сутності якості фінансової звітності, основних принципів її підготовки, складові та чинники, від яких вона залежить. Цей параграф присвячено детальнішому аналізу таких чинників забезпечення високоякісної корпоративної фінансової звітності, як нагляд і процес забезпечення якості фінансової звітності підприємств.

Нагляд за якістю фінансової звітності – це система контрольних заходів, спрямованих на виявлення й оцінювання інформації, формалізованої за даними бухгалтерського обліку.

Забезпечення якості фінансової звітності – сукупність заходів попереджувального та карального характеру, метою запровадження яких є отримання фінансової інформації, що відповідає всім характеристикам, актуальним для користувачів у відповідний момент часу.

Також вище було розглянуто основні напрями та підходи міжнародних та національних професійних організацій щодо формування та удосконалення міжнародних стандартів підготовки фінансової звітності, аудиту, професійної освіти бухгалтерів. Наразі систему міжнародних стандартів, що регулюють сферу бухгалтерського обліку, фінансової звітності та аудиту, можна представити відповідно до об'єкта регулювання (рис. 1.2).



Рис. 1.2. Міжнародне нормативне забезпечення бухгалтерського обліку

Складено автором.

З огляду на наведені визначення, варто зауважити, що нагляд і забезпечення якості фінансової звітності здійснюються з метою отримання інформації, яка відповідатиме актуальним еталонним показникам і характеристикам.

Наразі контроль за дотриманням вимог міжнародних стандартів (див. рис. 1.2) здійснюється різними суб'єктами, діяльність яких досить часто не є узгодженою.

Моніторинг дотримання та забезпечення застосування вимог до високоякісної корпоративної звітності – це насамперед відповідність нормам, стандартам і правилам, що визначають еталонні показники якості корпоративної інформації суб'єкта господарської діяльності (моніторинг дотримання та забезпечення застосування стандартів підготовки високоякісної корпоративної звітності, далі – МДЗ). Сукупність цих норм та правил систематизується у стандартах, які, у свою чергу, утворюють міжнародне нормативне забезпечення бухгалтерського обліку (див. рис. 1.2).

Зазначені міжнародні стандарти вказують на основні напрями здійснення МДЗ вимог: МСФЗ, міжнародних стандартів контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості й супутніх послуг; міжнародних стандартів оцінки; міжнародних стандартів освіти для професійних бухгалтерів.

Оскільки МДЗ – складний процес, необхідно розглянути сутність кожної з його складових, до яких, зважаючи, на власне, назву, належить моніторинг:

- дотримання застосування вимог до високоякісної корпоративної звітності (вимог міжнародних стандартів);
- забезпечення застосування вимог до високоякісної корпоративної звітності (вимог міжнародних стандартів) (рис. 1.3).



Рис. 1.3. Складові моніторингу та забезпечення дотримання вимог до високоякісної корпоративної звітності

Дослідження питання створення дієвої й ефективної системи моніторингу дотримання та забезпечення застосування вимог до високоякісної корпоративної звітності є предметом діяльності багатьох міжнародних професійних та політичних організацій. Так, за підтримки Міжурядової робочої групи зі стандартів бухгалтерського обліку та звітності при Конференції з торгівлі та розвитку (UNCTAD Intergovernmental Working Group of Experts on International standards of Accounting and Reporting (ISAR)) було розроблено керівництво, що містить основні положення та ілюстративні приклади реалізації системи нагляду за якістю корпоративної інформації (далі – Керівництво).

Це керівництво визначає концептуальні засади побудови та функціонування системи моніторингу дотримання й забезпечення застосування вимог до:

- високоякісної корпоративної звітності;
- аудиторської діяльності та гарантій якості;
- професійних бухгалтерів (рис. 1.4).

Відповідно до міжнародного досвіду та належної практики створення та регулювання системи МДЗ, доволі широко висвітленого в Керівництві, у більшості європейських країн можна виокремити шість основних рівнів функціонування цієї системи (рис. 1.5).

Моніторинг дотримання та забезпечення застосування вимог до високоякісної корпоративної звітності – це комплекс взаємопов'язаних заходів, здійснюваних із метою забезпечення якості корпоративної інформації. Реалізація цього процесу цілком залежить від інституційного забезпечення якості корпоративної звітності суб'єктів господарської діяльності

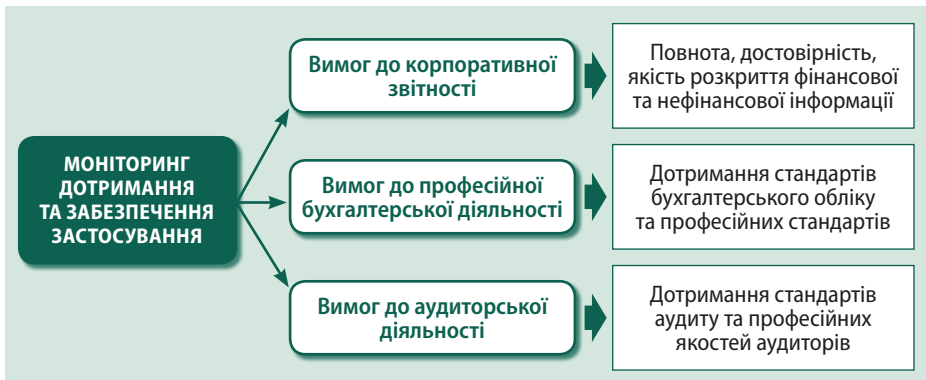


Рис. 1.4. Сфери застосування МДЗ

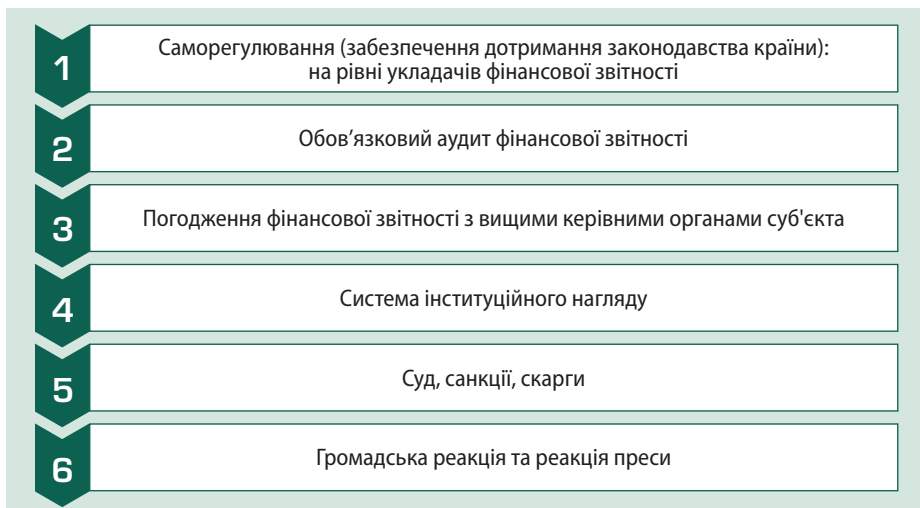


Рис. 1.5. Рівні реалізації МДЗ

Складено автором.

(державні регулятори, професійні організації бухгалтерів та аудиторів, уповноважені спеціальні неурядові органи нагляду).

Ефективність МДЗ – це раціональне та послідовне виконання поставлених перед кожною окремою інституцією завдань у сфері забезпечення якості корпоративної звітності в межах її повноважень та зобов'язань.

З огляду на це, необхідно визначити основні завдання МДЗ.

I. Забезпечення застосування вимог до корпоративної інформації шляхом:

- участі у створенні та вдосконаленні законодавчих та концептуальних засад формування корпоративної інформації;
- урахування потреб укладачів і користувачів інформації під час внесення змін та доповнень до законодавства у сфері регулювання бухгалтерського обліку й 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, відповідно до законодавства, є об'єктами МДЗ.

II. Моніторинг дотримання вимог до корпоративної інформації:

- перевірка відповідності корпоративної звітності якісним характеристикам, що визначені міжнародними та національними нормативними документами;

- оцінювання відповідності корпоративної звітності чинним законодавчим вимогам, МСФЗ;
- здійснення оцінки стану діючої моделі бухгалтерського обліку суб'єкта господарювання;
- перевірка відповідності посаді професійного бухгалтера/аудитора.

Основним документом, що регулює корпоративне управління (в тому числі процес підготовки та представлення корпоративної звітності, її склад, принципи підготовки), є Принципи корпоративного управління, видані ОЕСР. Цей обов'язковий для дотримання документ становить узагальнення найкращої практики корпоративного управління. Пунктом В розділу V визначено, що “інформація повинна готуватися, перевірятися та розкриватись відповідно до високих стандартів якості ведення бухгалтерського обліку й розкриття фінансової та нефінансової інформації”¹. Таким чином, найважливіші характеристики якості корпоративної фінансової звітності визначаються Концептуальною основою².

Принципи підготовки корпоративної звітності узагальнено в табл. 1.8.

Отже, у цьому параграфі розглянуто засіб розв'язання завдання, поставленого у параграфі 1.1: обґрунтування та побудова інституційного забезпечення якості фінансової звітності (або його вдосконалення) таким чином, щоб усі елементи, фактори та складові якості фінансової інформації підприємства були інтегровані в цілісну систему. Таким засобом є Керівництво, розроблене за підтримки Конференції з торгівлі та розвитку ООН Міжурядовою групою експертів з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності.

Таблиця 1.8

Принципи підготовки корпоративної звітності

Принципи підготовки	Організація та джерело
<p>Основні принципи підготовки інтегрованої звітності (як типу корпоративної звітності):</p> <ul style="list-style-type: none"> – стратегічний фокус, орієнтація на майбутнє; – цілісність інформації; – взаємодія із зацікавленими сторонами; – суттєвість; – достовірність та повнота охоплення; – постійність та зіставність інформації (порівнянність) 	<p>Міжнародний комітет з інтегрованої звітності <i>Міжнародний стандарт інтегрованої звітності</i> <i>(International Integrated Reporting Framework)</i></p>

¹ The Organisation for Economic Cooperation and Development. URL: <http://www.oecd.org/>.

² Концептуальна основа фінансової звітності : переклад. URL: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_009.

Закінчення табл. 1.8

Принципи підготовки	Організація та джерело
<p>Принципи підготовки звітності зі сталого розвитку:</p> <ul style="list-style-type: none"> – відповідальність та нагляд; – чіткість мети підготовки звітності; – доречність (релевантність) та суттєвість; – доступність, надійність 	<p>Міжнародна ініціатива ООН “Фондові біржі за стійкий розвиток” (United Nations Sustainable Stock Exchanges (UN SSE)) <i>Документ “Керівництво з представлення інформації зі сталого розвитку інвесторам”;</i></p> <p>Рада з глобальних стандартів сталого розвитку (The GRI Global Sustainability Standards Board) <i>Документ “Керівництво зі звітності у сфері сталого розвитку”;</i></p> <p>Міжнародна фінансова корпорація <i>Документ “Стандарти діяльності із забезпечення екологічної та соціальної стійкості” (2012 р.);</i></p> <p>Рада зі стандартів з розкриття інформації про екологічний вплив (Climate Disclosure Standards Board) <i>Стандарт із екологічної звітності та ін.</i></p>
<p>Принципи корпоративного управління (у тому числі процес підготовки та представлення корпоративної звітності, її склад, принципи підготовки):</p> <ul style="list-style-type: none"> – інформація повинна готуватися, перевірятися та розкриватись відповідно до високих стандартів якості ведення бухгалтерського обліку й розкриття фінансової і нефінансової інформації 	<p>Організація економічного співробітництва та розвитку <i>“Принципи корпоративного управління” (Розділ V, п. B)</i></p>

Складено за: International Integrated Reporting Council. URL: <http://integratedreporting.org/>; The GRI Global Sustainability Standards Board Development. URL: <https://www.globalreporting.org/information/about-gri/governance-bodies/Global-Sustainability-Standard-Board/Pages/default.aspx>; The International Finance Corporation Development. URL: http://www.ifc.org/wps/wcm/connect/corp_ext_content/ifc_external_corporate_site/home; Climate Disclosure Standards Board. URL: <http://www.cdsb.net/>; The Organisation for Economic Cooperation and Development. URL: <http://www.oecd.org/>.

1.3. Міжнародні ініціативи щодо методичного забезпечення моніторингу запровадження та дотримання МСФЗ

На 33-й сесії Міжурядової робочої групи експертів з міжнародних стандартів обліку та звітності Конференції з торгівлі та розвитку ООН (UNCTAD) було наголошено на важливості якісного обліку та звітності в досягненні сталого розвитку.

Генеральний секретар UNCTAD М. Кітуї зазначив: “Якісна корпоративна звітність важлива для ефективного розподілу та управління дефіцитними ресурсами. Вона робить внесок у фінансову стабільність, сприяє якісному корпоративному управлінню, зміцнює динамічний приватний сектор, є ключовим моментом досягнення амбітних цілей до 2030 р.”¹.

Міжнародні стандарти фінансової звітності – це узагальнення найкращої світової практики бухгалтерського обліку. Переваги від застосування МСФЗ можуть бути отримані лише в разі належної реалізації за конкретних умов кожної країни. Тому моніторинг дотримання цих стандартів і забезпечення їхніх вимог до звітності мають велике значення для досягнення економічного й соціального ефекту від їх запровадження.

Ідею створення системи моніторингу дотримання та забезпечення застосування вимог МСФЗ (Monitoring of compliance and enforcement, MCE) було реалізовано UNCTAD і відображено в Керівництві “Моніторинг дотримання та забезпечення застосування вимог до високоякісної корпоративної звітності: керівництво з належних практик” (Monitoring of compliance and enforcement: guidance on good practices, далі – Керівництво). МСЕ реалізується в умовах конкретної країни, має бути узгоджений з багатьма інституційними та правовими механізмами, які мають національний характер. Крім того, системи регулювання бухгалтерського обліку та фінансової звітності таких країн часто не передбачають відповідних повноважень регуляторів і способів реалізації цих повноважень, необхідних для моніторингу й забезпечення дотримання вимог стандартів бухгалтерського обліку та аудиту².

Водночас професійна спільнота бухгалтерів та аудиторів у світовому масштабі усвідомлює важливість побудови та зміцнення системи МСЕ. Запровадження численних поправок до міжнародних стандартів вимагає пильного контролю за їх урахуванням при складанні фінансової звітності та застосування найкращих практик та керівництв із ведення обліку. Тож, як зазначено у вступі до Посібника, останніми роками на міжнародному рівні було оприлюднено низку важливих документів щодо цього.

Зокрема, Європейська група наглядових рад з аудиту опублікувала Керівництво зі співпраці між компетентними органами влади в межах Європейського Союзу; Міжнародна федерація бухгалтерів оголосила політичну позицію щодо регулювання професії та звітів про членські зобов’я-

¹ UNCTAD underlines key role of corporate reporting for achieving the Sustainable Development Goals. URL: http://unctad.org/en/pages/newsdetails.aspx?OriginalVersionID=1128&Sitemap_x0020_Taxonomy=UNCTAD%20Home;#1487;#ISAR - Corporate Transparency – Accounting.

² *Єфименко Т. І., Жук В. М., Ловінська Л. Г.* Інформація в антикризовому управлінні: глобальний аспект стандартизації обліку та фінансової звітності; ДНУ “Академія фінансового управління”. Київ, 2015. 400 с.

зання (SMOs); Міжнародний форум незалежних регуляторів аудиту ухвалив Основні принципи незалежних регуляторних органів з аудиту; Міжнародна організація комісій з цінних паперів визначила цілі та принципи регулювання цінних паперів; Європейським органом з цінних паперів та ринків випущено в липні 2014 р. Керівництво щодо забезпечення фінансової інформації та ін.

Оскільки до країн, котрі переходять на ринкові засади господарювання, належить і Україна, робота з удосконалення проекту Керівництва, який передбачається ухвалити й рекомендувати країнам світу на Сесії Міжурядової робочої групи експертів з міжнародних стандартів обліку та звітності Конференції з торгівлі та розвитку ООН, є надзвичайно корисною.

У контексті нормативних документів UNCTAD “дотримання” означає наслідування законів, норм і правил. Моніторинг та нагляд спрямовані на запобігання недотриманню стандартів. У свою чергу, “забезпечення застосування” є дисциплінуючою функцією, що обумовлює настання певних наслідків у разі порушення правил та передбачає санкції для попередження правопорушень у майбутньому. Втім, забезпечення застосування може мати й ширше значення, коли воно передбачає дотримання. У будь-якому разі при розробленні й упровадженні МСЕ вкрай важливо враховувати взаємозалежність нормативно-правової бази, нагляду та забезпечення застосування¹.

Система МСЕ повинна базуватися на міцному інституціональному підґрунті й упроваджуватися компетентними адміністративними органами, що мають чіткі обов'язки та широкі повноваження з проведення розслідувань і забезпечення застосування.

Згідно з методологією оцінки досягнення цілей та дотримання принципів щодо регулювання цінних паперів UNCTAD, у межах ефективної й відкритої системи забезпечення застосування регулюючий орган повинен:

- а) ефективно й своєчасно виявляти передбачувані порушення закону;
- б) збирати необхідну інформацію з метою проведення розслідування;
- в) вживати дієвих заходів у разі виявлення порушення;
- г) результативно впроваджувати програми та використовувати свої ресурси;
- д) вимагати від суб'єктів, котрі підлягають регулюванню, наявності системи забезпечення дотримання, що передбачає проведення перевірок та спрямована на запобігання, виявлення й виправлення будь-яких порушень².

¹ Key foundations for high-quality corporate reporting: Good practices of monitoring and enforcement, and compliance mechanisms United Nations Conference on Trade and Development: Note by the UNCTAD secretariat. Geneva, 15-17 Oct. 2014. P. 5. URL: http://unctad.org/meetings/en/SessionalDocuments/ciisard70_en.pdf.

² Ibid.

У проєкті Керівництва відображено ключові елементи моніторингу та нагляду. Його мета – надати рекомендації відповідним законодавчим органам та іншим зацікавленим сторонам у сфері бухгалтерського обліку й звітності конкретної країни задля створення ефективної національної системи моніторингу дотримання та виконання МСФЗ, виявлення основних змін, котрі слід узяти до уваги при формуванні такої системи.

На вересень 2016 р. Керівництво має таку структуру:

- I. Вступ і довідкова інформація.
- II. Концептуальна основа для побудови системи МСЕ.
- III. Окремі аспекти, пов'язані зі здійсненням моніторингу дотримання й забезпечення вимог корпоративної звітності.
- IV. Моніторинг дотримання і забезпечення вимог аудиту та гарантій якості.
- V. Моніторинг дотримання й забезпечення вимог до професійних бухгалтерів.

Додаток I. Міжнародні стандарти.

У вступі висвітлюються загальні положення та формулюється мета розроблення посібника.

Другий розділ присвячений визначенню основних понять щодо системи МСЕ, окресленню її сфери застосування та основної мети, визначенню ключових принципів, на яких повинна базуватись система, встановленню інституційних механізмів системи, її основних сфер, елементів та напрямів діяльності, встановленню контрольних показників моніторингу розвітку системи, підходам до механізму оцінки впливу.

У третьому розділі наведено рекомендації щодо реалізації функцій незалежних регуляторів у сфері надання гарантії відповідності фінансової інформації компаній стандартам бухгалтерського обліку та національній системі звітності. Важливим для регуляторів є чітке визначення переліку суб'єктів та види інформації, що підпадають під сферу застосування вимог до корпоративної звітності системи МСЕ. Система може охоплювати всі або окремі суб'єкти, такі як суб'єкти суспільного інтересу, лістингові компанії, кредитні та фінансові установи, державні підприємства, у тому числі нелістингові компанії та суб'єкти малого й середнього бізнесу. У більшості країн механізми МСЕ в цій сфері фокусуються на лістингових компаніях та суб'єктах суспільного інтересу відповідно до їхньої ролі в економіці.

У четвертому розділі розглядаються питання нагляду за діяльністю аудиторів та аудиторських фірм, пов'язаною із системою МСЕ, зокрема відносно лістингових компаній та суб'єктів публічного інтересу.

П'ятий розділ присвячений підходам МСЕ щодо рівня професійної придатності бухгалтерів, котрі можуть не тільки бути задіяні у веденні обліку та складанні звітності, а й працювати аудиторами або залучатися

до надання податкових консультацій чи відповідних послуг компаніям. Система МСЕ спрямована на оцінку якості цієї роботи, особливо роботи аудиторів, які проводять обов'язковий аудит.

Логіка побудови кожного розділу однакова. Спочатку викладаються сутність МСЕ у певній сфері, підходи та інституційні механізми реалізації. При цьому всі положення Посібника підтверджуються або ілюструються прикладами практик різних країн.

Варто зауважити, що до розроблення та опрацювання проекту Посібника як членів робочої групи було залучено членів авторського колективу цієї роботи¹. При підготовці пропозицій до проекту Посібника враховувався досвід запровадження МСФЗ та Національних положень (стандартів) бухгалтерського обліку державного сектору (НП(С)БОДС) в Україні.

Тож до другого розділу було запропоновано внести таке положення: “Для розбудови ефективної системи МСЕ необхідною умовою є наявність відповідних передумов, зокрема нормативно-правової бази, яка визначає засади регулювання економіки та господарської діяльності”.

Важливість внесення такої пропозиції можна проілюструвати прикладом із законодавства Євросоюзу. Так, MiFID II (The Markets in Financial Instruments Directive), що охоплює Директиву 2014/65/ЄС “Про ринки фінансових інструментів” та Регламент (ЄС) № 600/2014, визначають великими (такими, що є професійними клієнтами у сфері послуг з інвестування та фінансових інструментів) підприємства, які відповідають двом із наведених далі вимог щодо розміру: сукупна вартість активів – 20 млн євро; чистий дохід від реалізації – 40 млн євро; власні фонди – 2 млн євро (Додаток II, параграф 1, пункт 2 Директиви 2014/65/ЄС)².

Водночас критеріями віднесення суб'єктів до великих підприємств, відповідно до Директиви 2013/34/ЄС, є такі: сукупна вартість активів – 20 млн євро; чистий дохід від реалізації – 40 млн. євро; середня кількість працівників – 250 осіб (Розділ 1, стаття 3, параграф 4 Директиви 2013/34/ЄС)³.

¹ Т. І. Єфименко, президент ДННУ “Академія фінансового управління”, та Л. Г. Ловінська, заступник директора з наукової роботи НДФІ ДННУ “Академія фінансового управління”.

² Directive 2014/65/EU of the European Parliament and of the Council of 15 May 2014 on markets in financial instruments and amending Directive 2002/92/EC and Directive 2011/61/EU (recast). URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32014L0065>; Regulation (EU) No 600/2014 of the European Parliament and of the Council of 15 May 2014 on markets in financial instruments and amending Regulation (EU) No 648/2012. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32014R0600>.

³ Директива 2013/34/ЄС. *Аудиторська палата України*. URL: <http://www.apu.com.ua/event/771-direktiva-2013-34-es-evropejskogo-parlamentu-ta-radi-vid-26-kvitnya-2014-r-neofitsijnij-pereklad>.

Для забезпечення прозорості, ринкової ефективності та порівнянності фінансової і нефінансової інформації необхідно уніфікувати критерії віднесення суб'єктів господарської діяльності до тієї чи іншої групи підприємництва за розмірами (оскільки наразі такий класифікатор має частково різний зміст в окремих нормативних документах ЄС).

Крім того, законодавче забезпечення повинне розроблятися з урахуванням особливостей економіки країни, шляхом адаптації, а не прямої імплементації міжнародного досвіду. Підприємство має застосовувати модель обліку відповідно до тієї групи, до якої воно належить, з огляду на його реальний розмір у масштабах національної економіки.

Розмір компанії є також важливим при здійсненні відбору для проведення перевірки.

У результаті використання нерелевантних критеріїв розподілу підприємств за розмірами використовується невідповідна облікова модель, знижується ефективність регулювання та зменшується прозорість фінансової звітності.

Згідно з Директивою ЄС 2013/34/ЄС, критерії віднесення підприємств до групи малого підприємництва та визначення малих груп підприємств спрямовані на самостійне регулювання державами – членами ЄС, тобто: країни-члени не можуть скоротити або прибрати обмеження (сукупна вартість активів – 4 млн євро; чистий дохід від реалізації – 8 млн євро; середня кількість працівників – 50), проте їм надано право встановлювати порогові значення, що перевищують обмеження стосовно сукупної вартості активів та чистого доходу від реалізації до 6 млн та 12 млн євро відповідно. Пряме запровадження визначених Директивою критеріїв до господарського законодавства й законодавства у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні сприятиме збільшенню кількості суб'єктів господарювання, що формують звітність відповідно до МСФЗ для малих та середніх підприємств (МСП) та національних стандартів бухгалтерського обліку для МСП.

Єдність критеріїв у різних нормативно-правових актах віднесення до мікропідприємств, малих, середніх та великих підприємств забезпечує прозорість та ефективність регулювання.

У третьому розділі Керівництва зазначено, що під час проведення моніторингу дотримання й забезпечення вимог корпоративної звітності має бути прийняте рішення щодо регулярності проведення перевірок. У цьому пункті було запропоновано варіанти сукупності компаній, котрі підлягали перевірці:

- всі компанії;
- найбільші компанії;
- компанії, внесені до фондового індексу;

- емітенти боргових зобов'язань;
- фірми з попередніми незадовільними результатами перевірки;
- фірми, обрані на підставі оцінки ризику.

Кількість компаній, що перевіряються, встановлюється як абсолютне значення або частка від загальної кількості компаній з кожної, однієї або кількох з описаних груп. Регулярність перевірок рекомендовано встановлювати такими показниками:

- максимальна частота перевірок (термін, який обов'язково має минути від попередньої до наступної перевірки фірми);
- мінімальна частота перевірок (строк, після закінчення якого фірма підлягає обов'язковій перевірці).

На нашу думку, країни повинні обирати вказані параметри залежно від масштабів та особливостей національної економіки, розвитку фінансового ринку, кількості суб'єктів господарювання, а також відсотка виконання раніше встановлених планів перевірок.

Наведемо приклади з європейської практики¹.

У Данії – 20 % компаній щороку. Завдяки використанню підходу, що базується на аналізі ризику, компанії можуть бути обрані кілька разів впродовж п'ятирічного періоду.

У Франції протягом трьох років перевіряються 140 найбільших компаній. Інші компанії – впродовж п'яти років.

У Нідерландах використовується підхід, що базується на аналізі ризику. Також ставиться мета перевірки кожного емітента акціонерного капіталу кожні п'ять років, а емітента боргових зобов'язань – кожні сім років.

В Іспанії перевіряються емітенти акціонерного капіталу приблизно раз на два роки, емітенти боргових зобов'язань – кожні сім років.

У Швейцарії застосовується підхід на підставі аналізу ризику. Також метою є перевірка всіх компаній кожні шість років.

У Німеччині перевіряються компанії з фондовим індексом кожні чотири – п'ять років, решта – кожні вісім – десять років.

У третьому розділі проекту Керівництва зазначено, що побудова ефективної системи МСЕ для бухгалтерського обліку та звітності зумовлює розроблення переліку індикаторів оцінки впливу запроваджених заходів, визначення розбіжностей та пріоритетів для подальшого покращання. Запропоновано один з індикаторів оцінки впливу системи МСЕ на якість бухгалтерського обліку та звітності. Чисельно – це співвідношення кількості задовільних та незадовільних результатів перевірки.

¹ Key foundations for high-quality corporate reporting: Good practices of monitoring and enforcement, and compliance mechanisms United Nations Conference on Trade and Development : Note by the UNCTAD secretariat. Geneva, 15–17 Oct. 2014. P. 5. URL: http://unctad.org/meetings/en/SessionalDocuments/ciiisard70_en.pdf.

Як вказано в проєкті Керівництва, для побудови ефективної системи МСЄ важливо визначити її масштаби й цілі, орієнтири та методологію для запобігання негативній практиці та вжиття коригувальних заходів за потреби; те, на кого спрямовуватимуться дії, передбачені системою, та яку інформацію варто оцінити.

У квітні – жовтні 2013 р. під егідою Міністерства фінансів України було проведено оцінку потенціалу нашої держави в галузі підготовки високоякісної корпоративної звітності за методикою ISAR-UNCTAD Accounting Development Tool (ADT). Ця оцінка висвітлила недоліки вітчизняної системи обліку та звітності й дала змогу розробити заходи щодо їх усунення та окреслити стратегію розвитку. Результати проведення ADT в Україні засвідчили переваги подібного комплексного підходу. Із використанням цих інструментів в Україні було розроблено такі законопроекти:

- проєкт Закону про внесення змін до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (від 19.05.2016, реєстраційний номер 4646-1);
- проєкт Закону “Про аудит фінансової звітності та аудиторську діяльність” (від 07.07.2015);
- проєкт Закону “Про внутрішній аудит” (від 07.07.2015, реєстраційний номер 2308а).

Крім того, досвід, набутий під час здійснення ADT, був використаний при підготовці пропозицій для вдосконалення проєкту Керівництва МСЄ.

Факторами підвищення якості фінансової звітності, створення сприятливого інвестиційного й ділового клімату визначено: якість аудиту, рівень корпоративного управління, інституційні системи нагляду, публічність та участь громадськості в системі моніторингу.

Пропоновані доповнення стосуються координації роботи з таких проблем.

1. Підвищення рівня корпоративної й публічної прозорості та бухгалтерського обліку. У Концептуальній основі побудови системи моніторингу потребують висвітлення питання забезпечення:
 - якості бухгалтерського обліку та фінансової звітності в державному секторі при визначенні сфери дії системи моніторингу;
 - відстеження дотримання стандартів звітності установами державного сектору.
2. Моніторинг дотримання й забезпечення вимог корпоративної звітності. Пропонується доповнити розділ “Сфери застосування і цілі” переліком організацій, котрі входять до складу публічного сектору (загальний уряд, державні корпорації, бюджетні установи).

3. Внутрішній моніторинг дотримання та забезпечення вимог аудиту й гарантій якості. Передбачається доповнити розділ "Сфери застосування і цілі" в частині конкретизації органів, що здійснюють нагляд і контроль за дотриманням стандартів бухгалтерського обліку, суб'єктами публічного сектору. Також задля розкриття інституційних механізмів внутрішнього моніторингу потребують розгляду питання призначення внутрішніх аудиторів у державному секторі, їх організаційної і фінансової незалежності, службової підпорядкованості та підзвітності, професійного й соціального захисту тощо. Крім того, у контексті вдосконалення процедур і методології доцільно розкрити критерії, застосовувані національними органами регулювання, з метою реформування власних систем бухгалтерського обліку й аудиту, зокрема провідних світових і європейських стандартів.

При цьому важливо наголосити на необхідності постаудиторського супроводження: аудитори повинні презентувати свій звіт (висновок) за результатами аудиту на засіданнях спеціалізованих комітетів, наглядових рад і подібних органів управління компаніями та надавати відповідні рекомендації, а також ініціювати включення до Посібника окремого пункту стосовно підвищення відповідальності керівництва державною корпорацією за використання аудиторського звіту й виконання рекомендацій аудитора.

4. Моніторинг дотримання та забезпечення вимог до професійних бухгалтерів. Потенційною сферою нагляду щодо фахівців мають бути питання підготовки кадрів для державних організацій, котрі беруть участь у суспільних послугах, якими потрібно доповнити Посібник. До таких питань слід віднести: оновлення державних кадрів, конкурсний відбір на посаду професійного бухгалтера / державного аудитора на нових засадах (вимоги до компетенції та кваліфікації претендентів на посаду, обов'язкова професійна сертифікація фахівців, відповідальних за фінансову звітність / аудиторський висновок). Також до сфери оцінки впливу мають бути включені вимоги щодо публічності у сфері дисциплінарних проваджень і застосування диференційованих залежно від виду порушення санкцій до аудиторів, аудиторських фірм і професійних бухгалтерів.

Запропоновані рекомендації сприятимуть просуванню найкращої практики моніторингу дотримання й забезпечення виконання МСФЗ у приватному та державному секторах. Урахування ініційованих доповнень до Посібника МСЕ певною мірою сприятиме ефективному запровадженню світових стандартів і кодексів для підготовки прозорої фінансової звітності.

1.4. Методичні підходи до моніторингу запровадження та дотримання міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі

Політична нестабільність, порушення законодавства, корупція та непрозора діяльність урядів гальмують процеси розвитку національних економік. Запровадження МСБО й аудиту є істотною протидією значеним процесам. Особливо це стосується державного сектору економіки, управління яким потребує пильної уваги в частині поліпшення підзвітності й прозорості та оцінки ризиків ефективності.

Реформування системи бухгалтерського обліку є одним із завдань, які поставили перед Україною в межах виконання міжнародних домовленостей¹ та досягнення національних орієнтирів, проте необхідність передумов для формування високоякісної, прозорої та відкритої фінансової інформації важлива не лише для приватного сектору. Бухгалтерський облік у держсекторі в Україні також перебуває в процесі трансформації та вдосконалення, що відбувається на засадах міжнародних принципів та стандартів відповідно до Стратегії модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі² та Стратегії розвитку системи управління державними фінансами³.

Досвід запровадження НП(С)БОДС, розроблених на підставі та відповідно до міжнародних стандартів бухгалтерського обліку державного сектору (далі – IPSAS), свідчить про складність цього процесу, а багаторазове відтермінування їх запровадження⁴ – про відсутність необхідних передумов загального характеру, як то узгодженість бюджетного законодавства з ідеологією IPSAS, наявність відповідного програмного забезпечення облікового процесу, певний фаховий рівень персоналу.

Цей чинник притаманний і для обліку підприємницької діяльності. Тому концептуальна основа побудови системи МСЕ, яка була розробле-

¹ Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони від 27.06.2014. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/984_011.

² Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BF>.

³ Стратегія розвитку системи управління державними фінансами : затв. розпорядженням Кабінету Міністрів України від 01.08.2013 № 774-р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/774-2013-%D1%80>.

⁴ Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі. URL: [http://www.minfin.gov.ua/news/view/nacionalni-polozhennja-\(standarti\)-buhgalterskogo-obliku-v-derzhavnomu-sektori?category=bjuzhzet](http://www.minfin.gov.ua/news/view/nacionalni-polozhennja-(standarti)-buhgalterskogo-obliku-v-derzhavnomu-sektori?category=bjuzhzet).

на і втілена в проект Керівництва в рамках UNCTAD¹, що стосується корпоративного сектору, може бути застосована і щодо дотримання стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі.

На окрему увагу заслуговує сфера застосування МСЕ, а саме ланки ланцюга звітності, котрі повинні підпадати під дію цієї системи. Поліпшення фінансової звітності досягається головним чином завдяки дотриманню законодавства; забезпеченню якісного регулювання; відповідальності й підзвітності; боротьбі з корупцією; ефективним рішенням уряду, політичній стабільності.

Моніторинг та нагляд мають бути спрямовані на попередження недотримання стандартів бухгалтерського обліку у державному секторі, забезпечення застосування таких стандартів повинно складатися з комплексу дисциплінуючих заходів, що можуть бути застосовані у разі порушення правил та санкцій для запобігання правопорушенням у майбутньому².

Здійснення МСЕ у державному секторі є інструментом сприяння відкритості, прозорості та підвищення ефективності процесів управління фінансовими ресурсами держави, відтак має важливе значення для національної економіки. Побудова ефективної системи МСЕ також є необхідним кроком для реалізації євроінтеграційних завдань України, оскільки передбачає механізми забезпечення дотримання НП(С) БОДС, які розроблені з урахуванням вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку державного сектору.

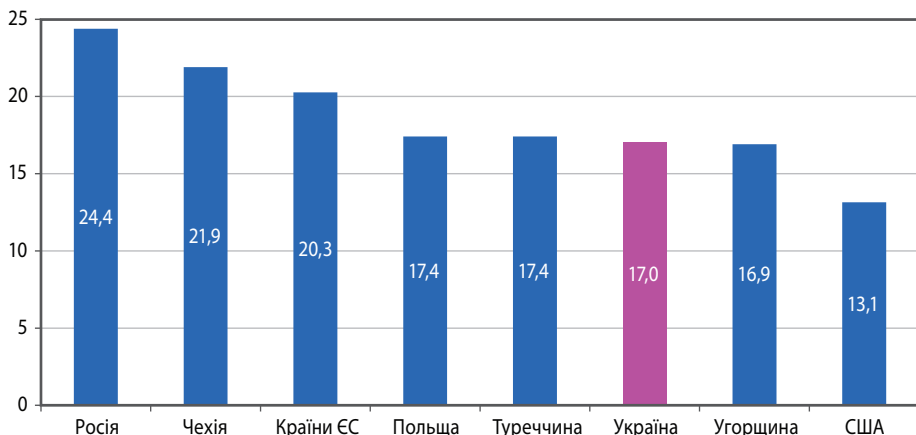
Досвід країн пострадянського простору свідчить, що перелічені чинники можуть бути оціночними й охоплюватися сферою застосування МСЕ. Тож доцільним є включення до сфери застосування МСЕ державного сектору – державного і місцевих бюджетів (казначейську систему), розпорядників бюджетних коштів вищого й нижчого рівнів. Моніторинг дотримання та забезпечення вимог звітності суб'єктів господарювання державного сектору відповідно до IPSAS повинен стати частиною системи МСЕ, ключові принципи його здійснення, методологія та найкращі практики реалізації слід розглянути та закріпити в межах роботи UNCTAD у цій сфері.

На нашу думку, актуальність цієї пропозиції пов'язана з такими причинами.

По-перше, частка державного сектору в інституційній структурі національних економік, у тому числі України, є доволі високою (рис. 1.6).

¹ Key foundations for high-quality corporate reporting: Good practices of monitoring and enforcement, and compliance mechanisms United Nations Conference on Trade and Development: Note by the UNCTAD secretariat. Geneva, 15-17 Oct. 2014. P. 5. URL: http://unctad.org/meetings/en/SessionalDocuments/ciisard70_en.pdf.

² Ibid.



Примітка. Дані наведено без урахування державних комерційних підприємств, котрі як суб'єкти суспільного інтересу мають складати звітність за МСФЗ, оскільки за статистикою державних фінансів належать до інституційного сектору "Нефінансові та фінансові корпорації" та отримують прибуток від своєї діяльності.

Рис. 1.6. Валовий наявний дохід сектору загального державного управління економік країн світу за 2013 р., % ВВП

Складено за: OECD National Accounts Statistics: General Government Accounts / OECD. URL: http://www.oecd-ilibrary.org/economics/data/general-government-accounts-sna-2008_na-gga08-data-enj?sessionid=2krubtbjofyx-oecd-live-02; Національні рахунки України за 2013 рік : стат. зб. / Державна служба статистики України. Київ, 2015. 164 с.

Структуру валового наявного доходу в розрізі інституційних секторів економіки відображено на рис. 1.7.

У цій структурі сектор загального державного управління (СЗДУ) представлений елементами первинних доходів, тобто як сума податків, що входять до ціни продукції, інших податків, не пов'язаних із економічними результатами діяльності, а також валового прибутку, котрий в умовах неприбуткової специфіки діяльності державних установ дорівнює амортизації основного капіталу. Як бачимо, частка СЗДУ майже тотожна частці нефінансових і фінансових корпорацій, отже, фінансові потоки цих двох секторів є практично однаковими. Велика різниця між названими частками в Україні вказує на високий ступінь тінізації сектору нефінансових і фінансових корпорацій¹.

¹ 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.

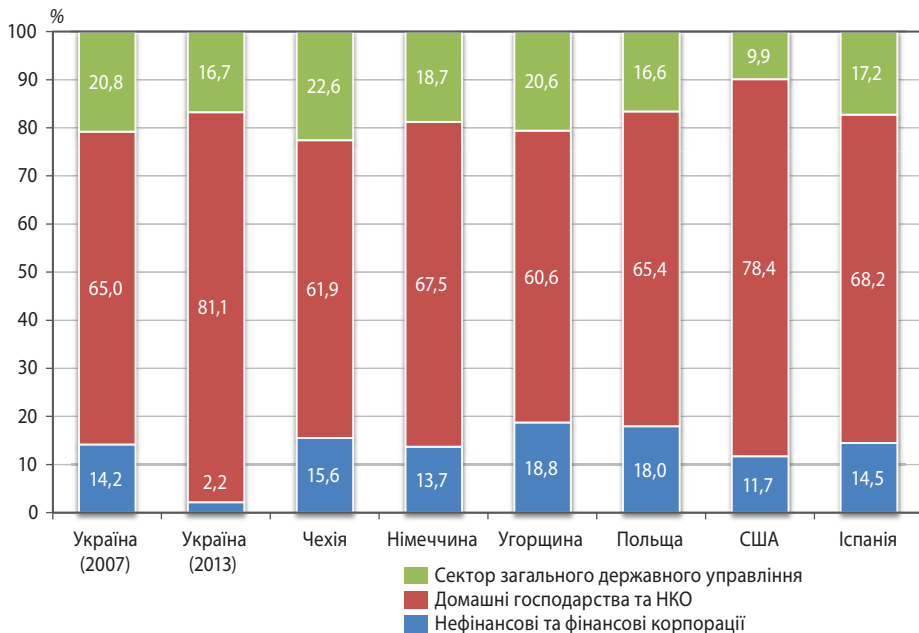


Рис. 1.7. Структура валового наявного доходу в розрізі секторів економіки окремих країн світу за 2013 р.

Складено за: OECD National Accounts Statistics: General Government Accounts / OECD. URL: http://www.oecd-ilibrary.org/economics/data/general-government-accounts-sna-2008_na-gga08-data-enjsessionid=2krubtjboqfy.x-oecd-live-02; Національні рахунки України за 2013 рік : стат. зб. / Державна служба статистики України. Київ, 2015. 164 с.

По-друге, одним із проявів корупційних процесів у країні є тіньова економіка. Корупція й тіньова економіка – взаємопов’язані явища, властиві практично всім країнам.

Очевидно, що проблема тіньової економіки для України в перехідний період є вкрай актуальною. Без її подолання не можливі економічне зростання, широке залучення зовнішнього й внутрішнього інвестиційного потенціалу країни, стабілізація її фінансово-економічної системи. Це вагомий аргумент на користь запровадження МСЕ щодо обліку та аудиту в державному секторі.

По-третє, про необхідність залучення держсектору до сфери застосування МСЕ свідчить наявність високих ризиків розвитку національних економік в управлінні названим сектором. Особливо це стосується країн, котрі перебувають у стані ринкових перетворень, в управлінні державним сектором яких спостерігається дедалі більша невизначеність унаслідок переходу до ринкових відносин та їх розвитку. Кризові явища останнього десятиліт-

тя посилюють загальну економічну нестабільність, невідповідність наявного фінансування очікуванням населення від діяльності держсектору¹.

На тлі прискореного зростання державних витрат порівняно зі збільшенням показників ВВП обмежується простір для реалізації економічної політики. За таких умов ще важче оцінити й спрогнозувати чинники, які треба враховувати під час прийняття обґрунтованих управлінських рішень у системі управління державними фінансами, зокрема ускладнення причинно-наслідкових і функціональних зв'язків між елементами сучасного ринкового механізму. Це утруднює забезпечення достовірності бухгалтерського обліку та складання фінансової звітності.

Для сектору управління державними фінансами факторами ризику є неефективне, нераціональне використання бюджетних коштів унаслідок зловживання службовим становищем або вчинення будь-яких інших порушень чи корупційних дій.

Тому під час контролю та підтвердження достовірності й об'єктивності звітної інформації необхідно враховувати ризик, пов'язаний із можливістю прийняття неефективних управлінських рішень та нераціональним використанням бюджетних коштів.

Зовнішні ризики – це переважно неконтрольовані сили за межами державного сектору, котрі справляють істотний вплив на інформаційне забезпечення системи управління державними фінансами, зокрема через державне регулювання та вимоги до системи підзвітності, організаційні й інституційні обставини та умови підготовки звітності. Ідеться, у тому числі, про фіскальні ризики, пов'язані з наповненням і обслуговуванням державного й місцевих бюджетів.

Внутрішні ризики утворюються в межах бюджетних організацій і установ казначейської системи. Здебільшого вони пов'язані з недосконалістю системи управління та слабкістю системи внутрішнього контролю, внаслідок чого виникає інформаційний ризик, що належить до найсерйозніших і найактуальніших проблем сучасного менеджменту в системі державних фінансів².

Необхідність урахування зазначених ризиків під час застосування МСФЗ до механізмів забезпечення вимог IPSAS у публічному секторі обґрунтовується таким чином:

- державні витрати становлять понад третину ВВП;
- публічні послуги зазнають стрімких змін, відповідно, підвищуються вимоги до таких послуг разом із податковими зборами;

¹ *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.

² Там само.

- зростають очікування населення щодо якості публічних послуг;
- у деяких західних країнах державний борг вже перевищує ВВП;
- збільшується потреба в тривалому поліпшенні підзвітності та прозорості публічних фондів;
- необхідність розв'язання інших серйозних проблем (старіння населення, реформи соціальних служб, зміни в навколишньому середовищі та кліматичних умовах, оборонні витрати, фінансування боротьби з тероризмом і злочинністю тощо)¹.

Низка ризиків істотно впливає на інформаційне забезпечення системи управління державним сектором. Тому потрібно внести зміни до ключових елементів та МСЕ-орієнтирів із метою створення ефективних національних механізмів МСЕ для організацій державного сектору та професійних бухгалтерів і аудиторів, котрі працюють у цій сфері.

Пропозиція розширити використання МСЕ через включення до нього питань моніторингу застосування стандартів бухгалтерського обліку державного сектору викликала інтерес та була підтримана на засіданнях робочої групи з опрацювання Посібника з МСЕ в Женеві. Однак було прийнято рішення рекомендувати для державного сектору розроблення окремого посібника МСЕ. Аргументація такого рішення була пов'язана виключно з різними сферами застосування МСФЗ та IPSAS і, отже, різними підходами та механізмами щодо моніторингу їх дотримання. Такий підхід вбачається раціоналістичним та ефективним.

Справді, більшості країн світу сьогодні притаманне професійне регулювання бухгалтерського обліку корпорацій та приватних підприємств, тоді як бухоблік державного сектору регулюється тільки за державною моделлю. Моніторинг якості обліку та фінансової звітності, хоч і базується на однакових принципах, але реалізується різними суб'єктами.

Наша пропозиція щодо аспектів моніторингу запровадження та дотримання IPSAS була підтримана, а саме: “при здійсненні моніторингу запровадження та дотримання МСБОДС доцільно перевіряти такі аспекти, рекомендовані Міжнародним консорціумом з управління державними фінансами в документі “IPSAS: Керівництво щодо впровадження для країн, які розвиваються”²:

- а) Чи відповідає звітність якісним характеристикам – зрозумілість, актуальність, надійність, зіставність?

¹ Єфименко Т. І., Жук В. М., Ловінська А. Г. Інформація в антикризовому управлінні: глобальний аспект стандартизації обліку та фінансової звітності ; ДННУ “Академія фінансового управління”. Київ, 2015. 400 с.

² IPSAS: Compilation Guide for Developing Countries: Guidance by ICGFM, 19 May 2013. URL: http://www.icgfm.org/IPSAS/Compilation_Guide.pdf (Accessed 28 April 2016).

- b) Який використовується метод визнання доходів та витрат, активів та зобов'язань суб'єктів державного сектору (бюджетних установ, місцевих та державного бюджету)?
- c) Наскільки узгоджено бюджетну та бухгалтерську звітність суб'єктів державного сектору?
- d) Які форми фінансової звітності суб'єкти державного сектору складають відповідно до IPSAS?
- e) Чи складається нефінансова звітність суб'єктами державного сектору країни?”

Задля реалізації ініціативи щодо МСЕ для суб'єктів господарювання державного сектору відповідно до IPSAS нами запропоновано низку доповнень до тексту проекту Посібника майже щодо всіх його розділів.

1.5. Досвід побудови системи здійснення моніторингу дотримання та забезпечення високоякісної корпоративної звітності

Дедалі більшого значення набуває якість корпоративної звітності в умовах політичної та економічної нестабільності в світі. Якість корпоративної звітності – це комплексна система, що потребує пильної уваги як з боку укладачів звітності, так і з боку регуляторних органів, до функцій яких належить як заохочення, так і санкціонування діяльності, пов'язаної з формуванням та поданням річних звітів суб'єктів господарювання.

Регуляторна діяльність, пов'язана з наглядом за якістю корпоративної звітності, охоплює регулювання з боку національних та наднаціональних регуляторів (міжнародні організації, у тому числі професійні). Нами розглянуто міжнародний досвід за схемою “наднаціональні регулятори – національні регулятори (практика країн – учасниць програми STAREP; досвід належної практики держав – членів ЄС: Великобританія, Німеччина)”.

Наднаціональні регулятори. За ініціативи Конференції ООН з торгівлі та розвитку, Міжурядової робочої групи експертів з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності (Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting) було розроблено проект документа “Моніторинг дотримання та забезпечення високоякісної корпоративної звітності: керівництво з найкращих практик” (“Monitoring of Compliance and Enforcement for high-quality corporate reporting: Guidance on good practices”). Це керівництво щодо створення системи нагляду за якістю корпоративної звітності, котре охоплює такі напрями: концептуальні засади побудови системи МДЗ, МДЗ вимог міжнародних стандартів до корпоративної звітності, МДЗ вимог міжнародних стандартів до аудиту та гарантій якості, МДЗ вимог міжнародних

стандартів до професійних бухгалтерів (професійні якості, процес безперервного професійного навчання) (додаток Б).

Як зазначалося в параграфах 1.1 та 1.3, існує доволі велика кількість міжнародних професійних організацій, одним із напрямів діяльності яких є забезпечення якості корпоративної інформації, що продукується суб'єктом господарської діяльності. Зокрема поточним завданням усіх подібних утворень виступає створення міжнародних стандартів підготовки та надання інформації щодо окремих складових корпоративної звітності. Основною метою діяльності наднаціональних регуляторів є створення глобальних стандартів представлення сучасної корпоративної інформації, яка б задовольняла потреби всіх користувачів (від співробітників до національних регуляторів (представників держави)). У цьому контексті значну роль відіграє робота в напрямі забезпечення високоякісного нагляду за якістю корпоративної звітності (фінансової як її безпосередньої складової).

Розглянемо основні міжнародні організації, зміст діяльності яких пов'язаний із забезпеченням ефективного нагляду за якістю корпоративної фінансової звітності (табл. 1.9, додаток В).

Визначені у табл. 1.9 міжнародні організації умовно можна поділити на такі:

- 1) пов'язані з регулюванням питань дотримання вимог міжнародних стандартів до аудиту та аудиторської діяльності (Міжнародний форум незалежних регуляторів у сфері аудиту (International Forum of Independent Audit Regulators));
- 2) котрі регулюють дотримання вимог до бухгалтерського обліку, формування та подання корпоративної 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));
- 3) організації, пов'язані з формуванням загальних концептуальних засад побудови ефективної системи моніторингу дотримання та забезпечення застосування вимог до високоякісної корпоративної звітності (Організація економічного співробітництва та розвитку (The Organisation for Economic Cooperation and Development); Міжнародна організація комісій з цінних паперів (International Organization of Securities Commissions)).

Останнім часом світова економічна спільнота дедалі більше зусиль докладає до формування глобальних стандартів підготовки звітності, яка б відображала основні результати діяльності суб'єктів господарської діяльності, їхній фінансово-майновий стан, ділову активність, становище на відповідному ринку, соціальний ефект від діяльності (виконання основ-

Таблиця 1.9

Міжнародні організації, зміст діяльності яких пов'язаний із МДЗ

Назва організації	Скорочення	Зміст діяльності	Документ	Статус документа
Міжнародний форум незалежних регуляторів у сфері аудиту (<i>International Forum of Independent Audit Regulators</i>)	IFIAR	Заснований у 2006 р. Основним напрямом діяльності є обмін знаннями та досвідом щодо ринку аудиторських послуг та здійснення незалежного нагляду за аудиторською діяльністю	Основні принципи діяльності незалежних регуляторів у сфері аудиту (<i>The IFIAR Core Principles for Independent Audit Regulators</i>)	Обов'язкові для дотримання учасниками Форуму
Організація економічного співробітництва та розвитку (<i>The Organisation for Economic Co-operation and Development</i>)	OECD	Одним із напрямів роботи є корпоративне управління. Розроблено документ "Принципи корпоративного управління", мета якого – 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)
Міжнародна організація комісії з цінних паперів (<i>International Organization of Securities Commissions</i>)	IOSCO	Найвпливовіший орган національного регулювання міжнародного ринку капіталу, який об'єднує понад 190 членів	Цілі та принципи регулювання ринків цінних паперів	Обов'язкові для дотримання
Міжнародна федерація бухгалтерів (<i>International Federation of Accountants</i>)	IFAC	Міжнародна організація, створена в 1977 р. та покликана контролювати професійну діяльність представників бухгалтерської професії на міжнародному рівні	Положення про зобов'язання організації-членів № 6 "Розслідування і дисципліна" (<i>SMO 6 Investigation and discipline</i>)	Міжнародно визнані стандарти
Глобальна ініціатива зі звітності: Рада з глобальних стандартів сталого розвитку (<i>The GRI Global Sustainability Standards Board</i>)	GRI, GSSB	Рада з глобальних стандартів сталого розвитку створена як незалежна одиниця в структурі Глобальної ініціативи зі звітності та сформована з членів, котрі мають значний досвід та є відповідальними за встановлення	Документ "Керівництво зі звітності у сфері сталого розвитку"	Рекомендаційний характер

Назва організації	Скорочення	Зміст діяльності	Документ	Статус документа
Міжнародний комітет з інтегрованої звітності (<i>The International Integrated Reporting Council</i>)	IIRC	глобально прийнятних стандартів звітності зі сталого розвитку Сприяння гармонізації стандартів ESG та інтеграції соціальних, управлінських показників і показників щодо навколишнього середовища до корпоративної звітності. Документ "Міжнародний стандарт інтегрованої звітності"	Міжнародна основа інтегрованої звітності (Міжнародний стандарт інтегрованої звітності) (<i>International <IR> Framework</i>)	Рекомендаційний характер

Складено за: The International Forum of Independent Audit Regulators. URL: <https://www.ifiar.org/>; The Organisation for Economic Co-operation and Development. URL: <http://www.oecd.org/>; Про затвердження Принципів корпоративного управління : рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 11.12.2003 № 571. URL: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=vr571312-03,%20vt052312-08>; International Organization of Securities Commissions. URL: <http://www.iosco.org>; International Federation of Accountants. URL: <https://www.ifac.org/4>; The GRI Global Sustainability Standards Board Development. URL: <https://www.globalreporting.org/information/about-gri/governance-bodies/Global-Sustainability-Standard-Board/Pages/default.aspx>; International Integrated Reporting Council. URL: <http://integratedreporting.org/>.

ної місії існування відповідного суб'єкта), створення капіталу (в контексті концепцій збереження капіталу – фінансової та фізичної). З метою створення ефективної та функціональної системи МДЗ необхідне чітке усвідомлення основних аспектів підготовки та подання корпоративної звітності. Інтегрована звітність у цьому випадку виступає як один із можливих шляхів надання корпоративної інформації суб'єкта господарської діяльності.

До основних принципів підготовки інтегрованої звітності, що визначаються Міжнародним стандартом інтегрованої звітності (International Integrated Reporting Framework)¹, належать:

- стратегічний фокус, орієнтація на майбутнє;
- цілісність інформації;
- взаємодія із зацікавленими сторонами;
- суттєвість;
- достовірність та повнота охоплення;
- постійність і зіставність інформації (порівнянність).

Принципи підготовки звітності зі сталого розвитку визначаються багатьма міжнародними організаціями, які керуються у своїй діяльності такими основоположними принципами: відповідальність та нагляд, чіткість мети підготовки звітності, доречність (релевантність) і суттєвість, доступність, надійність².

Створенню стандартів підготовки звітності зі сталого розвитку присвячена діяльність багатьох організацій: ООН (міжнародна ініціатива ООН “Фондові біржі за стійкий розвиток”, United Nations Sustainable Stock Exchanges (UN SSE); документ “Керівництво з представлення інформації зі сталого розвитку інвесторам”); Рада з глобальних стандартів сталого розвитку (The GRI Global Sustainability Standards Board; документ “Керівництво зі звітності у сфері сталого розвитку”)³; Міжнародна фінансова корпорація (The International Finance Corporation; документ “Стандарти діяльності із забезпечення екологічної та соціальної стійкості” (2012))⁴; Рада зі стандартів з розкриття інформації про екологічний вплив (Climate Disclosure Standards Board, Стандарт із екологічної звітності)⁵ та ін. (див. табл. 1.9).

¹ International Integrated Reporting Council. URL: <http://integratedreporting.org/>.

² The Model Guidance on Reporting ESG Information / United Nations Sustainable Stock Exchanges. URL: <http://www.sseinitiative.org/wp-content/uploads/2015/09/SSE-Model-Guidance-on-Reporting-ESG.pdf>.

³ The GRI Global Sustainability Standards Board Development. URL: <https://www.globalreporting.org/information/about-gri/governance-bodies/Global-Sustainability-Standard-Board/Pages/default.aspx>.

⁴ The International Finance Corporation Development. URL: http://www.ifc.org/wps/wcm/connect/corp_ext_content/ifc_external_corporate_site/home.

⁵ Climate Disclosure Standards Board. URL: <http://www.cdsb.net/>.

Забезпечення якості корпоративної звітності – основне завдання, яке ставлять перед собою наднаціональні, національні регулятори. Це завдання відіграє значну роль у контексті досягнення Цілей сталого розвитку 2016–2030¹.

Основним механізмом забезпечення якості фінансової звітності (як однієї зі складових корпоративної) є дотримання вимог МСФЗ, покликаних уніфікувати режим підготовки та надання інформації. До складових процесу дотримання й забезпечення застосування вимог МСФЗ належать: якість бухгалтерських послуг, якість аудиторських послуг та безпосередньо якість фінансової звітності.

Аналіз міжнародного досвіду здійснення моніторингу дотримання та забезпечення застосування вимог до високоякісної корпоративної звітності охоплює розгляд національних систем регулювання, зокрема досвід країн – учасниць програми “Зміцнення аудиту та звітності в країнах Східного партнерства” (Strengthening Auditing and Reporting in the Countries of the Eastern Partnership, STAREP), до складу яких входить Україна.

Як зазначалося, програма “Зміцнення аудиту та звітності в країнах Східного партнерства” – це регіональна програма для шести країн: Вірменії, Азербайджану, Білорусі, Грузії, Молдови та України, запроваджена з метою створення прозорого політичного середовища та ефективної інституційної основи для корпоративної звітності, розвитку бухгалтерського обліку та аудиту відповідно до міжнародних стандартів і вимог Європейського Союзу.

Програму STAREP започатковано в жовтні 2013 р., завершення очікується до середини 2018 р. Фінансування програми забезпечується країнами ЄС та Швейцарією.

Розглянемо закріплення в законодавстві країн – учасниць програми положень щодо регулювання складових дотримання та забезпечення застосування вимог МСФЗ, зокрема нагляду за професією аудитора й аудиторською діяльністю.

Відповідно до Закону Республіки Вірменія “Про аудиторську діяльність”² від 26.12.2002 (зі змінами 2010 р.), у країні створено уповноважений орган, котрий регулює аудиторську діяльність. До його завдань належать: забезпечення необхідних умов для розвитку аудиторської діяльності; розроблення нормативно-правових актів, що регулюють аудиторську діяльність; нагляд за виконанням вимог цих актів; здійснення ліцензування аудиторських послуг. До складу уповноваженого органу, який регулює аудиторську

¹ Цілі сталого розвитку 2016–2030 / ООН: Представництво в Україні. URL: <http://www.un.org.ua/ua/tsili-rozvytku-tysiacholittia/tsili-staloho-rozvytku>.

² Об аудиторской деятельности : закон Республики Армения. URL: http://www.translation-centre.am/pdf/Trans_ru/НН_Оренq/Law_Audit/Audit_ru.pdf.

діяльність, входять практикуючі аудитори, котрі можуть залучатися для цієї роботи один раз на рік. Окремих положень стосовно забезпечення якості надання професійних послуг бухгалтером у законодавстві Вірменії немає.

У Азербайджані з 1996 р. функціонує Палата аудиторів Азербайджанської Республіки¹, яка є незалежним фінансовим органом, що здійснює організацію державного регулювання й розвиток аудиторської служби з метою забезпечення точного та достовірного ведення фінансового та бухгалтерського обліку в усіх суб'єктах 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 стосовно проведення аудиту; підвищення кваліфікації аудиторів.

Законом Республіки Білорусь “Про аудиторську діяльність”² від 12.07.2013 визначено основні засади ведення аудиторської діяльності в країні. Проте повноваження органу суспільного нагляду за якістю аудиторської діяльності не закріплено. Нормами Закону визначено державні контролюючі органи, до функцій яких входить контроль за суб'єктами аудиторської діяльності щодо дотримання національного законодавства у сфері аудиту.

За Законом Республіки Молдова “Про аудиторську діяльність”³ від 16.03.2007 (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 Ради належать: надання висновків щодо проектів нормативних актів, які стосуються аудиторської діяльності, розроблених міністерством фінансів; розроблення рекомендацій стосовно 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, котрі стосуються якості аудиторської діяльності; подання Ліцензійній палаті (орган, що здійснює ліцензування аудиторів у Республіці Молдова) пропозицій щодо анулювання або призупинення дії ліцензії на виконання аудиторської діяльності; прийняття рішень про анулювання кваліфікаційних сертифікатів аудиторів; здійснення нагляду та контролю за діяльністю аудиторів, аудиторів – індивідуальних підприємців та аудиторських спільнот, стажерів у ауди-

¹ Палата Аудиторов Азербайджанской Республики. URL: www.audit.gov.az.

² 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.

³ Об аудиторской деятельности : закон Республики Молдова от 16.03.2007 № 61-XVI. URL: http://www.mf.gov.md/files/files/Acte%20Legislative%20si%20Normative/Audit/LEGE%20audit_rus.doc.

торській діяльності; здійснення моніторингу процесу безперервного 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 Закон “Про бухгалтерський облік, фінансову звітність та аудит”¹ від 18.06.2016, який містить положення стосовно нагляду й контролю за якістю фінансової звітності та аудиту фінансової звітності. Створено орган нагляду та контролю – Раду з бухгалтерського обліку, фінансової звітності та якості аудиторських послуг.

Таким чином, на підставі викладеного можна стверджувати, що процес здійснення нагляду за професією аудитора та аудиторською діяльністю в країнах – учасницях програми STAREP регламентований та визначено основні регулятори на законодавчому рівні (статус окремих утворень з нагляду за аудиторською діяльністю).

У контексті євроінтеграційних процесів, які активно відбуваються в Україні, доцільним також є розгляд досвіду асоційованих членів ЄС у сфері розвитку/побудови системи МДЗ – країн із перехідною економікою.

За даними Європейської комісії, станом на 29.04.2016, асоційованими відповідно до Горизонту 2020 є такі країни: Албанія, Боснія і Герцеговина, Колишня Югославська Республіка Македонія, Чорногорія, Сербія².

АЛБАНІЯ

Албанія прийняла МСФЗ. Згідно із Законом про бухгалтерський облік (2004 р.)³, подавати фінансову звітність відповідно до МСФЗ зобов’язані:

- лістингові компанії,
- комерційні банки, фінансові установи, страхові компанії, фонди цінних паперів та інвестиційні компанії;
- дочірні компанії, акції материнських компаній яких розміщені на фондових біржах;
- компанії, які перевищують такі критерії протягом двох попередніх років: річний оборот – 9 млн євро (приблизно); середня кількість працівників – більше 100.

Законом також регламентовано функціонування *Національної ради з бухгалтерського обліку*, одним з основних завдань якої є розроблення національних стандартів бухгалтерського обліку та контроль за здійсненням перекладу МСФЗ албанською (Рада фінансується за рахунок держав-

¹ Міністерство фінансів Республіки Грузія. URL: <http://www.mfe.am/index.php?hdr=196&lang=1>.

² European Commission. URL: <https://ec.europa.eu>.

³ Accounting Law (2004) in Albanian. URL: <http://kkk.gov.al/foto/uploads/File/Ligji%209228%20date%2029.04.2004.pdf>.

ного бюджету, склад Ради погоджується Радою міністрів країни) (глава 4, ст. 19 Закону про бухгалтерський облік Албанії)¹.

Існує проблема із визначенням поняття “суб’єкти суспільного інтересу” (SSI). Воно потребує звуження до тих із них, що справді є економічно вагомими та представляють суспільні інтереси, виходячи з мети їхньої діяльності (це питання належить до сфери діяльності Національної ради з бухгалтерського обліку).

Моніторинг забезпечення дотримання стандартів фінансової звітності та аудиту в банківській сфері покладено на *Банк Албанії* (центральний банк).

Управління з фінансового нагляду Албанії було створено відповідно до Закону “Про Управління з фінансового нагляду” від 03.07.2006 як незалежний суспільний орган, що є підзвітним парламенту. Об’єктами діяльності Управління виступають страховий ринок та його оператори, ринок цінних паперів та оператори на ньому, недержавні пенсійні фонди, інша небанківська фінансова діяльність. Управління з фінансового нагляду має достатньо повноважень для забезпечення дотримання стандартів фінансової звітності й аудиту, проте йому бракує людських та фінансових ресурсів для ефективного провадження діяльності. Таким чином, Управління неспроможне утримати працівників з належним рівнем кваліфікації для здійснення регулярного нагляду за дотриманням стандартів високоякісної фінансової звітності й аудиту.

Моніторинг дотримання та забезпечення дотримання стандартів фінансової звітності об’єктами нагляду охоплює регулярний нагляд за фінансовими звітами, налагодження взаємозв’язку із зовнішніми аудиторами та застосування адекватних заходів у разі виявлення невідповідностей (заходи забезпечення). Крім того, Управління забезпечує прозорість вимог до SSI та перевірку наявності у відкритому доступі фінансової звітності.

Крім нагляду за якістю фінансової звітності Суспільною наглядовою радою та Палатою аудиторів Албанії забезпечується нагляд за якістю аудиту.

Хоча система нагляду за якістю фінансової звітності та аудиту в країні створена, вона потребує удосконалення та розбудови стійкої інституційної основи. Головною проблемою, на думку експертів Міжнародного банку реконструкції та розвитку / Світового банку, є брак належного фінансування цієї системи².

Уряд Албанії реформує інституційні засади регулювання корпоративної звітності, у чому йому допомагає Центр фінансових реформ Світового

¹ Accounting Law (2004) in Albanian. URL: <http://kkk.gov.al/foto/uploads/File/Ligji%209228%20date%2029.04.2004.pdf>.

² Albania / World Bank. URL: [http://lnweb90.worldbank.org/FPS/fsapcountrydb.nsf/\(attachmentwebSI\)/Albania_Update_TN_A&A_Public.pdf/\\$FILE/Albania_Update_TN_A&A_Public.pdf](http://lnweb90.worldbank.org/FPS/fsapcountrydb.nsf/(attachmentwebSI)/Albania_Update_TN_A&A_Public.pdf/$FILE/Albania_Update_TN_A&A_Public.pdf).

банку в межах програми REPARIS (The Road to Europe: Program of Accounting Reform and Institutional Strengthening).

З 2006 р. уряд Албанії здійснив значний прогрес у покращанні нормативно-правового регулювання та вирівнювання національних вимог із європейськими директивами у сфері фінансової звітності та аудиту (в корпоративному секторі).

БОСНІЯ ТА ГЕРЦЕГОВИНА

Нагляд за якістю аудиторських послуг (як одного з ключових елементів МДЗ) у Боснії та Герцеговині здійснюється відповідно до Закону про бухгалтерський облік та аудит¹ від 30.12.2009 (розділ 5). У країні функціонує Аудиторська палата, до повноважень якої належать: робота над підвищенням репутації аудиторської професії, здійснення нагляду за діяльністю аудиторських фірм та аудиторів, розроблення методології проведення перевірки якості аудиторських послуг.

Аудиторська палата здійснює нагляд за якістю аудиторських послуг та проводить перевірку якості діяльності аудиторських фірм (аудиторів), що здійснюють аудит суб'єктів суспільного інтересу раз на три – шість років. Про проведення перевірки Аудиторська палата повідомляє об'єкт перевірки письмово. Комісія для проведення перевірки призначається Радою Аудиторської палати. До складу Комісії входять аудитори, котрі мають мінімум п'ять років досвіду аудиторської діяльності. У випадку віднайдення невідповідностей законодавству у висновку зазначають обов'язкові до виправлення рекомендації. Протягом восьми днів після отримання висновку Комісії аудиторська фірма, що перевірялась, повинна надати письмову відповідь. Якщо аудиторська фірма не виправила виявлені помилки, Аудиторська палата надсилає пропозиції міністерству фінансів щодо припинення дії ліцензії на провадження аудиторської діяльності та виключення з реєстру аудиторів.

Суспільний нагляд за Аудиторською палатою, аудиторськими фірмами та аудиторами проводиться Радою із суспільного нагляду (далі – Рада). До її складу входять п'ять членів, що призначаються урядом, кандидатури подаються міністерством фінансів.

Вимоги до членів: досвідчені професіонали у сфері аудиту, які наразі не провадять аудиторської діяльності.

Напрями нагляду, що здійснюється Радою:

– реєстрація аудиторських фірм;

¹ Zakon o Ra^unovodstvu i reviziji u Federaciji Bosne i Hercegovine. URL: <http://www.fmf.gov.ba/zakoni/2010/bosanski/pravilnici/Zakon%20o%20racunovodstvu%20i%20reviziji%20u%20Federaciji%20BiH.pdf>.

- відповідність діяльності стандартам професійної етики, внутрішнього контролю якості аудиторської діяльності;
- запровадження постійного навчання, гарантії якості та системи дисципліни.

Крім того, Рада здійснює нагляд за такими напрямками:

- законність та обґрунтованість дій Аудиторської палати;
- ефективність і цільова спрямованість діяльності Аудиторської палати;
- внутрішня структура та організація Аудиторської палати, компетентність її членів;
- взаємозв'язок членів Аудиторської палати з аудиторськими фірмами та іншими зацікавленими сторонами.

За необхідності Рада повинна проводити аудит аудиторських фірм, а також інформувати міністерство щодо результатів його проведення.

Фінансування Ради здійснюється за рахунок державного бюджету Боснії та Герцеговини.

Програма діяльності та фінансовий план (кошторис) на наступний рік мають бути подані Радою урядові не пізніше 31 грудня поточного року. Звіт про виконання плану Радою повинен бути затверджений не пізніше 31 березня наступного року. Програма діяльності та Звіт про діяльність публікуються на сайті міністерства фінансів і уряду країни.

З метою здійснення громадського контролю (суспільного нагляду) Рада може запросити відповідну інформацію щодо діяльності та виконання завдання Аудиторською палатою.

У разі виявлення порушень у роботі Аудиторської палати Рада може застосувати такі заходи:

- запропонувати шляхи та заходи виправлення порушень;
- вживати інші заходи в межах своєї компетенції щодо здійснення суспільного нагляду за якістю роботи Аудиторської палати.

КОЛИШНЯ ЮГОСЛАВСЬКА РЕСПУБЛІКА МАКЕДОНІЯ

Закон Республіки Македонія про аудит регламентує діяльність Ради з нагляду за аудитом та підвищенням рівня репутації аудиту¹ та аудиторської професії. Рада підзвітна урядові країни.

Рада виконує такі функції:

- надає керівництва для Інституту сертифікованих аудиторів (професійна організація в Македонії);

¹ Council for Advancement and Oversight of the Audit of Makedonia. URL: <http://www.sunr.mk/index.php/en/>.

- погоджує статут та внутрішньорозпорядчі документи Інституту сертифікованих бухгалтерів щодо дисциплінарних заходів та заходів контролю;
- здійснює нагляд за діяльністю Інституту сертифікованих аудиторів Республіки Македонія;
- погоджує план і звіт із діяльністю Інституту сертифікованих бухгалтерів;
- підтримує міжнародні зв'язки.

Рада складається із семи членів, голова призначається урядом Македонії, інші є представниками таких інституцій: Національний банк Македонії; Агентство з нагляду за страховою діяльністю, Комісія з цінних паперів, представник основних суб'єктів бізнесу, два сертифікованих аудитори за поданням Інституту сертифікованих аудиторів країни.

Рада фінансується за рахунок:

- державного бюджету;
- 25 % доходу Інституту сертифікованих аудиторів, що формується за рахунок плати аудиторських фірм та аудиторів за сертифікати;
- інших доходів, які виникають під час діяльності Ради.

До повноважень Інституту сертифікованих бухгалтерів Македонії належать:

- ведення реєстру сертифікованих аудиторів;
- програма для складання іспиту на отримання сертифіката;
- відповіді на запити щодо якості аудиторських послуг;
- організація перевірки знань у сфері оновленого законодавства (кваліфікація аудитора);
- організація та підтримка безперервного професійного навчання;
- застосування МСА, Кодексу етики професійних бухгалтерів аудиторськими фірмами та аудиторами;
- імплементація МСА та Кодексу етики професійних бухгалтерів;
- переклад МСФЗ, МСА, Кодексу етики професійних бухгалтерів тощо;
- ініціювання дисциплінарних проваджень та обрання заходів впливу на членів Інституту за порушення МСА, розпоряджень (наказів) Інституту та Кодексу етики професійних бухгалтерів;
- контроль якості аудиторських фірм і сертифікованих аудиторів один раз на шість років, тоді як для аудиторів ССІ – раз на три роки;
- інформування про заходи забезпечення дотримання стандартів Ради;
- визначення величини членських внесків;
- видання бюлетеня та оновлення інформації, опублікованої на сайті Інституту й провадження інших заходів, визначених цим Законом.

Інститутом сертифікованих аудиторів можуть застосовуватись такі заходи за порушення МСА, Кодексу етики професійних бухгалтерів:

- повідомлення;
- тимчасове призупинення членства в Інституті;
- постійне призупинення членства (виключення);
- повідомлення Ради.

Проти ухваленого Радою рішення (щодо встановлених санкцій за порушення законодавства) може бути подано до суду.

ЧОРНОГОРІЯ

Діють Закони про бухгалтерський облік та аудиторську діяльність від 10.11.2005, про здійснення нагляду.

Відповідно до Закону про здійснення нагляду, уповноважена особа має зобов'язання та повноваження щодо перевірки таких аспектів:

- відповідності класифікації юридичних осіб на малих, середніх і великих;
- відповідності організації та ведення бухгалтерського обліку на підприємстві вимогам цього закону;
- ведення згідно з вимогами закону облікових реєстрів;
- термінів подання фінансової та консолідованої фінансової звітності;
- підпису та погодження фінансової та консолідованої фінансової звітності відповідальною особою;
- проведення аудиту фірмами, що мають відповідний сертифікат (ліцензію).

За рішенням уряду в Чорногорії функціонує Рада з бухгалтерського обліку та аудиту, до основних завдань якої належать:

- розвиток і підвищення рівня якості бухгалтерського обліку та аудиторської діяльності в Чорногорії;
- консультативна робота з приводу законодавства у сфері бухобліку та аудиту;
- надання професійної допомоги в процесі підвищення якості фінансової звітності.

Законом про бухгалтерський облік та аудит не визначено положення щодо органу суспільного нагляду за аудиторами, якістю фінансової звітності.

Інформації про виконання запланованих реформ законодавства у сфері бухгалтерського обліку та аудиту немає (закон із доповненнями не розміщений на сайті)¹.

¹ Corporate Financial Reporting Community of Practice Workshop Audit regulation, oversight and quality assurance: progress and perspectives Presentation of Montenegro. URL: http://siteresources.worldbank.org/EXTCENFINREPREF/Resources/4152117-1270824012230/6954188-1369218463843/Audit_regulation_and_QA_in_Montenegro.pdf.

СЕРБІЯ

Закон про бухгалтерський облік¹ Республіки Сербія містить розділ, яким регулюються загальні питання нагляду за якістю фінансової звітності (з боку контролюючих органів), а також положення стосовно Національної комісії з бухгалтерського обліку (основні завдання: переклад МСФЗ, розроблення національних правил ведення бухгалтерського обліку і т. ін.) (розділи 10, 11).

Закон про аудиторську діяльність (The Law on Auditing)² містить положення щодо Палати сертифікованих аудиторів, Ради із суспільного нагляду за аудиторською діяльністю (розділи 5, 7).

Основним обов'язком Ради із суспільного нагляду (Public Oversight Board (POB)) є здійснення нагляду за роботою аудиторів, аудиторських компаній та Палати сертифікованих аудиторів. Модель незалежного суспільного нагляду було прийнято відповідно до найкращої міжнародної практики та узгоджено із законодавством ЄС. Основними завданнями Ради є:

- підвищення якості фінансової звітності;
- зіставлення нормативно-правового регулювання та практики;
- уникнення фінансових скандалів, до яких можуть бути причетні аудитори.

Крім того, в аспекті розвитку професійних організацій слід згадати про Сербську асоціацію бухгалтерів та аудиторів (Serbian Association of Accountants and Auditors, SAAA)³ – недержавну, неприбуткову професійну асоціацію професійних бухгалтерів. Створена в 1955 р., вона працює над розвитком бухгалтерської професії, освітою її членів та гармонізацією національного професійного регулювання з найкращою практикою розвинутих країн. Основними цілями організації є:

- розвиток і посилення ролі бухгалтерської професії в Сербії;
- гармонізація бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Сербії з глобальною практикою;
- робота над етичною поведінкою та послідовним застосуванням Кодексу етики професійних бухгалтерів;
- розвиток і гармонізація професійного навчання, перевірок та сертифікаційних програм, що базуються на Керівництвах МФБ;
- моніторинг професійної діяльності, поведінки та досягнень відповідно до стандартів;

¹ Law on accounting. Published in the Službeni glasnik RS, No. 62/13 of 16 July 2013. URL: <http://propisi.pravno-informacioni-sistem.rs/content.php?id=1555&lang=en>.

² Law on auditing. Published in the Službeni glasnik RS, No. 62/13 of 16 July 2013. URL: <http://propisi.pravno-informacioni-sistem.rs/article.php?pid=1556&id=40946>.

³ Савез рачуновођа и ревизора Републике Српске. URL: <http://www.srrs.rs/>.

Таблиця 1.10

Найкраща практика побудови та функціонування системи моніторингу та забезпечення застосування вимог до високоякісної корпоративної звітності в країнах Європейського Союзу

Елемент	За сферами функціонування системи моніторингу та забезпечення дотримання		
	Корпоративна звітність	Бухгалтерський облік	Аудиторська діяльність
Об'єкти моніторингу та забезпечення дотримання	Лістингові компанії, суб'єкти суспільного інтересу (Великобританія, Данія)	Професійні бухгалтери (здебільшого ті, котрі ведуть облік суб'єктів суспільного інтересу)	Аудитори та аудиторські фірми (ті, що здійснюють переважно аудит обов'язків) (Великобританія, Німеччина)
Орган, що проводить моніторинг	Органи влади або органи, що їх представляють (Німеччина, Данія)	Національний професійний орган чи органи бухгалтерів (професійні організації бухгалтерів)	Професійні організації та державний орган (Великобританія)
Особливості забезпечення дотримання	Ряд дисциплінарних, кримінальних та цивільних повноважень (Німеччина)	Штрафи, відкликання ліцензії, призупинення діяльності	Штрафи, відкликання ліцензії тощо (Великобританія)

Складено автором.

– представлення, підвищення рівня кооперації серед національних бухгалтерських організацій у світі.

Наступною групою джерел із дослідження практики МДЗ постає розгляд так званих найкращих практик, тобто належного досвіду, прикладу функціонування системи моніторингу дотримання та забезпечення застосування міжнародних стандартів підготовки й оприлюднення корпоративної звітності.

Найкращу практику з побудови та функціонування системи моніторингу й забезпечення дотримання вимог до високоякісної корпоративної звітності в країнах Європейського Союзу наведено в табл. 1.10.

Розглянемо детальніше досвід Великобританії та Німеччини.

НІМЕЧЧИНА

У 2004 р. прийнято Закон про нагляд за фінансовою звітністю компаній. Відповідно до Закону в Німеччині функціонує дворівнева системи 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. 1.8).



Рис. 1.8. Інституціональне забезпечення нагляду за якістю фінансової звітності в Німеччині

Складено за: The Financial Reporting Enforcement Panel (FREP). URL: http://www.frep.info/index_en.php; Federal Financial Supervisory Authority. URL: https://www.bafin.de/DE/Startseite/startseite_node.html.

Предметом моніторингу дотримання та забезпечення застосування стандартів фінансової звітності є фінансова звітність компаній, допущених до торгівлі на офіційно регульованій фондовій біржі Німеччини.

Федеральне управління фінансового нагляду (The Federal Financial Supervisory Authority (Bundesanstalt für Finanzdienstleistungsaufsicht – BaFin)¹ (далі – Федеральне управління) – державний орган, метою діяльності якого є забезпечення належного функціонування, стабільності і 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.

Об'єкти, що підлягають перевірці: банки, постачальники фінансових послуг, страхові організації, торгівля цінними паперами.

Основні види перевірок: перевірки за запитами (інших органів та установ), спеціальні перевірки (з окремих питань, наприклад, перевірка правильності інформації у звіті аудитора), регулярні перевірки (інтервал у два роки).

Механізми забезпечення застосування вимог МСФЗ, аудиту для Федерального управління варіюються від адміністративних штрафів до вилучення дозволу на здійснення професійної діяльності (письмові попередження, адміністративні штрафи). Основними джерелами фінансування

¹ Federal Financial Supervisory Authority. URL: https://www.bafin.de/DE/Startseite/startseite_node.html.

установи є збори та внески від установ і підприємств, що перевіряються. Цей інституціональний орган є повністю незалежним від федерального бюджету країни.

Рада з питань забезпечення дотримання стандартів фінансової звітності (далі – Рада). Процес моніторингу дотримання та забезпечення застосування вимог до високоякісної корпоративної звітності, що належить до повноважень Ради з питань забезпечення дотримання стандартів фінансової звітності, складається з трьох основних етапів.

Етап I “Ініціювання перевірки”. Його можна умовно поділити на перевірку, роз’яснення та підготовку. Перевірка охоплює: випадкову перевірку, наявність конкретних індикаторів недотримання вимог до підготовки та представлення високоякісної корпоративної інформації, запит державного регулятора з нагляду за якістю корпоративної інформації (Федеральне управління фінансового нагляду). Роз’яснення є надсиланням повідомлення до Федерального управління фінансового нагляду, зазначення можливих причин звільнення від перевірок тощо. Підготовка – процес завершення етапу “ініціювання перевірки” шляхом налагодження комунікацій із компанією (звітність якої слугує об’єктом перевірки), визначення відповідальних представників із боку суб’єкта господарської діяльності та членів Ради, члена Комітету з нагляду за якістю.

Етап II “Процес перевірки” проводиться за схемою: “Рада (перший аналіз інформації) – Компанія (надання відповідей та пояснень на виявлені порушення) – Рада (продовження перевірки) – Компанія (надання відповідей та пояснень на виявлені порушення) – Рада (проведення консультацій та нарад із компанією)” (рис. 1.9).

Етап III “Висновки за результатами перевірки”. Останнім етапом у процесі здійснення моніторингу дотримання та забезпечення застосування вимог до підготовки та подання високоякісної корпоративної звітності постає надання висновків Радою з питань забезпечення дотримання стандартів фінансової звітності, що складається з: підготовки робочою групою експертів матеріалів за результатами перевірки до засідання Ради, підготовки загальних рекомендацій та надсилання інформації до компанії, дані якої підлягали перевірці; одержання відповідей компанії на отримані висновки; кінцевий етап обробки та передавання інформації за результатами перевірки до відповідних органів влади (рис. 1.10).

Особливу увагу необхідно також звернути на такий аспект здійснення моніторингу, як оприлюднення результатів. Так, після завершення перевірки після надання рекомендацій компанії Радою отримані результати перевірки оприлюднюються, що є одним із допоміжних заходів забезпечення застосування та дотримання вимог МСФЗ.

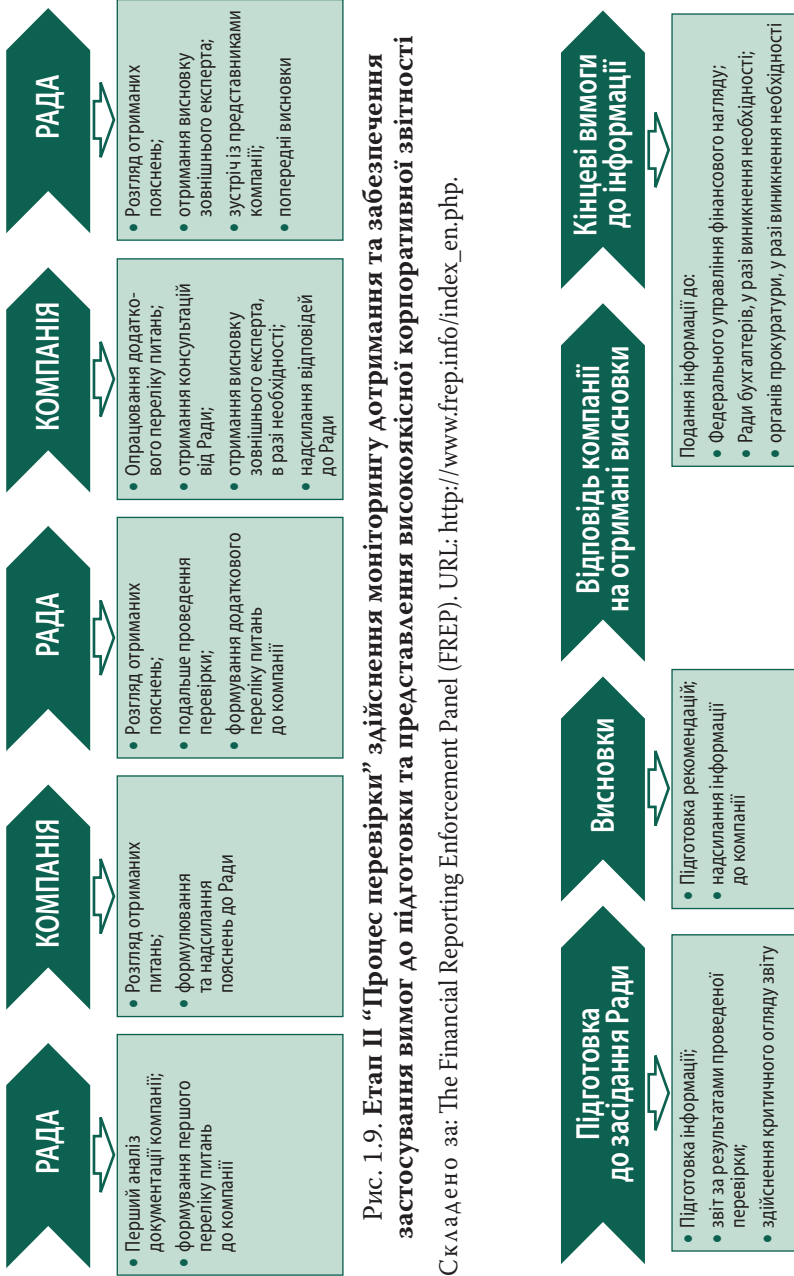


Рис. 1.9. Етап II “Процес перевірки” здійснення моніторингу отримання та забезпечення застосування вимог до підготовки та представлення високоякісної корпоративної звітності

Складено за: The Financial Reporting Enforcement Panel (FREP). URL: http://www.frep.info/index_en.php.

Рис. 1.10. Етап III “Висновки за результатами перевірки”

Складено за: The Financial Reporting Enforcement Panel (FREP). URL: http://www.frep.info/index_en.php.

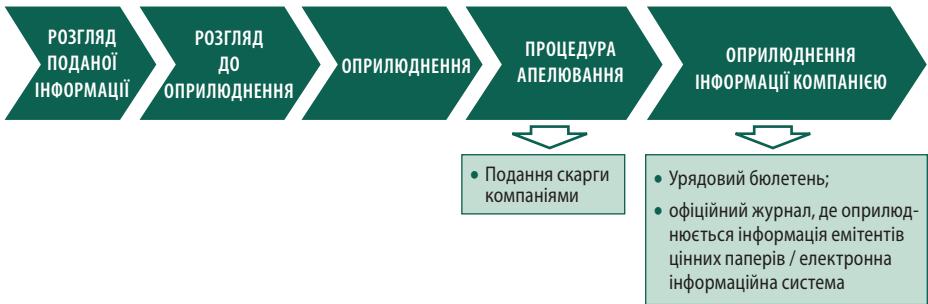


Рис. 1.11. Процес оприлюднення інформації за результатами перевірки

Складено за: The Financial Reporting Enforcement Panel (FREP). URL: http://www.frep.info/index_en.php.

Процес оприлюднення інформації складається з таких процесів: розгляд інформації, поданої Федеральному управлінню фінансового нагляду; аналіз документів, що підлягають оприлюдненню; оприлюднення; процедура апелювання (подання скарг компаніями); оприлюднення інформації компанією (за визначеними законодавчо джерелами) (рис. 1.11).

Окрім здійснення перевірок фактичного стану та рівня якості звітності окремих суб'єктів господарської діяльності слід також назвати заходи, котрі проводяться з метою уникнення порушень та зниження їхнього рівня серед досліджуваних об'єктів, що має сприяти підвищенню якості продукованої інформації (рис. 1.12).

ВЕЛИКОБРИТАНІЯ

Інституціональна система моніторингу дотримання та забезпечення застосування вимог міжнародних стандартів представлення корпоративної інформації (корпоративної звітності) складається із: Управління з пруденційного регулювання (державна установа) (Prudential Regulation Authority, PRA)¹, Управління з фінансової діяльності (незалежна установа) (Financial Conduct Authority, FCA)², Наглядової комісії з фінансової звітності (Financial Reporting Council, FRC)³, професійних організацій бухгалтерів та аудиторів. На рис. 1.13 подано схему взаємозв'язку та підпорядкованості (підзвітності) зазначених органів із повноваженнями зі здійснен-

¹ Prudential Regulation Authority. URL: <http://www.bankofengland.co.uk/pru/Pages/default.aspx>.

² Financial Conduct Authority. URL: <https://www.fca.org.uk/>.

³ Financial Reporting Council. URL: <https://www.frc.org.uk/>.



Рис. 1.12. Напрями проведення заходів із забезпечення застосування вимог до підготовки та оприлюднення високоякісної корпоративної звітності

Складено за: The Financial Reporting Enforcement Panel (FREP). URL: http://www.frep.info/index_en.php; Federal Financial Supervisory Authority. URL: https://www.bafin.de/DE/Startseite/startseite_node.html

ня моніторингу дотримання та забезпечення застосування вимог до корпоративної звітності.

Управління з пруденційного регулювання було створено у складі Банку Англії. Ця установа – регулятор пруденційного нагляду за банками, будівельними товариствами, кредитними спілками, страховими та інвестиційними компаніями. Вона провадить заходи із забезпечення застосування вимог МСФЗ: надання відмови 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. Крім того, для частини суб'єктів господарської діяльності регулятор виконує функції пруденційного нагляду.

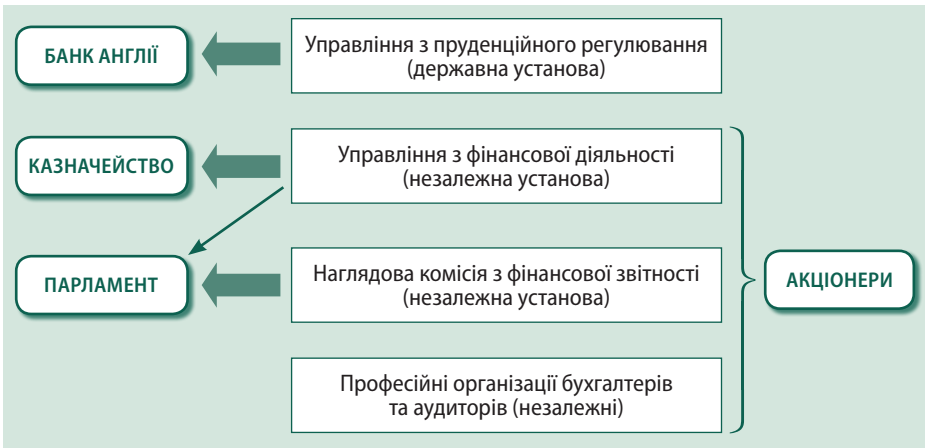


Рис. 1.13. Інституціональна система моніторингу дотримання та забезпечення застосування вимог до високоякісної корпоративної звітності

Складено автором.

Зауважимо, що згідно з рішенням Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку (далі – Комісія) “Про затвердження Положення про нагляд за дотриманням пруденційних нормативів професійними учасниками фондового ринку” від 01.12.2015 № 2021, пруденційний нагляд – це нагляд за дотриманням професійними учасниками фондового ринку (далі – професійний учасник) у своїй діяльності вимог щодо пруденційних нормативів, затверджених нормативно-правовим актом Комісії, який встановлює перелік, порядок розрахунку та нормативні значення пруденційних показників, що застосовуються для вимірювання та оцінки ризиків професійної діяльності на фондовому ринку¹. Поняття пруденційних нормативів (вимог) визначено ст. 1 “Визначення термінів” Закону України “Про цінні папери та фондовий ринок” від 23.02.2006 № 3480-IV: це “кількісні та якісні показники, встановлені Національною комісією з цінних паперів та фондового ринку з метою здійснення пруденційного нагляду, обов’язкові для дотримання професійними учасниками фондового ринку”.

Основними заходами забезпечення застосування вимог до підготовки та представлення корпоративної інформації з боку Управління з фінансо-

¹ Про затвердження Положення про нагляд за дотриманням пруденційних нормативів професійними учасниками фондового ринку : рішення Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 01.12.2015 № 2021. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1599-15#n15>.

вої діяльності є: зняття дозволу фірми; призупинення або заборона юридичним і фізичним особам на ведення діяльності з надання фінансових послуг; штрафи проти фірм або окремих осіб, котрі порушують правила, законодавство про конкуренцію або вчиняють зловживання на ринку; оприлюднення інформації про дисциплінарні заходи, попередження, прийняття рішення стосовно звернення до суду. Основним джерелом фінансування цього регулятора є плата з компаній, які перевіряються.

До основних повноважень Наглядової комісії з фінансової звітності належать: встановлення стандартів корпоративної звітності, аудиту та бухгалтерського обліку; здійснення моніторингу дотримання та забезпечення дотримання стандартів корпоративної звітності суб'єктами суспільного інтересу; моніторинг якості аудиту корпоративної звітності суб'єктів суспільного інтересу; нагляд за регуляторною діяльністю професійних організацій бухгалтерів та аудиторів.

В Україні, за законодавством, підприємствами, що становлять суспільний інтерес, є публічні акціонерні товариства та емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи, які провадять діяльність на підставі ліцензії, та підприємства, які належать до великих підприємств. Це визначення наведено в проекті Закону про внесення змін до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 19.05.2016 № 4646-1, згідно з яким “підприємства, що становлять суспільний інтерес, — підприємства-емітенти цінних паперів, цінні папери яких допущені до біржових торгів, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи, які провадять діяльність на підставі ліцензії, та підприємства, які відповідно належать до великих підприємств”¹, встановлених відповідно до чинного законодавства.

Процес моніторингу дотримання та забезпечення застосування стандартів підготовки та представлення корпоративної звітності (у тому числі для аудиту та аудиторської діяльності), що здійснюється Наглядовою комісією з фінансової звітності, складається трьох основних етапів.

1. Вибір об'єкта перевірок. Основними об'єктами перевірок є: компанії, зобов'язані згідно з чинним законодавством публікувати свою звітність; акціонерні компанії з обмеженою відповідальністю; приватні компанії, що не належать до малого та середнього бізнесу; компанії в складі групи, котра не належить до малого та середнього бізнесу або яку очолює акціонерна компанія з обмеженою відповідальністю.

¹ Проект Закону про внесення змін до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 19.06.2016 № 4646-1. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=59163.

Вибір об'єкта перевірки може ґрунтуватись на:

- ризикоорієнтованому підході (за належністю до пріоритетних секторів, які визначаються щороку);
- запиті державних регуляторних органів;
- отриманих скаргах.

2. Попередня перевірка складається з таких процесів:

- надсилається запит на отримання інформації, на який компанія (суб'єкт господарської діяльності) повинна відповісти протягом 28 днів;
- проводяться зустрічі, наради, створюються групи перевірки компаніїю;
- при виявленні можливих порушень або сфер, що потребують удосконалення, які компанія усуває, подальші дії не проводяться;
- у разі виявлення порушень започатковується розслідування.

3. Проведення розслідування:

- формується група розслідування з п'яти членів, зокрема обираються голова відділу з огляду фінансової звітності та його заступник;
- визначається необхідність внесення виправлень до звітності (доцільність продовження перевірки та відкриття справи);
- коли компанія відмовляється визнавати помилки та вносити правки до звітності, звіт групи передається до Комітету органу, який приймає рішення щодо звернення до суду; здебільшого про цей факт інформуються інші регулятори (органи влади) та публікується прес-реліз.

Основними джерелами фінансування Наглядової комісії з фінансової звітності є надходження від:

- компаній, які надають бухгалтерські послуги;
- компаній, котрі складають фінансову звітність, що становить предмет перевірки органу;
- особи/компанії, що покривають витрати, пов'язані з проведенням дисциплінарного розслідування щодо них та судові витрати;
- держави.

Професійні організації бухгалтерів та аудиторів Великобританії.

Основними напрямками діяльності визначених професійних організацій бухгалтерів та аудиторів є: регулювання професії бухгалтерів та аудиторів; ліцензування, сертифікація, розгляд скарг; надання можливостей професійної освіти, у тому числі безперервного професійного розвитку.

Отже, у цьому параграфі було розглянуто зарубіжний досвід побудови системи моніторингу дотримання та забезпечення застосування вимог міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, звітності та аудиту: від практики країн із перехідною економікою до країн, системи МДЗ яких є уособленням “кращих практик”.

Удосконалення моніторингу дотримання та забезпечення високоякісної корпоративної звітності

2.1. Пропозиції щодо доповнення Керівництва “Моніторинг дотримання та забезпечення високоякісної корпоративної звітності (МСЕ): керівництво зі створення потенціалу та належних практик”

Україна є однією з держав – засновниць Організації Об’єднаних Націй. Це зобов’язує нас активно підтримувати дії на виконання завдань, поставлених Цілями сталого розвитку ООН (2015 р.) та іншими рішеннями¹.

Співпраця з міжнародними міжурядовими та професійними організаціями у сфері розроблення стратегії та тактики проведення реформ має непересічне значення.

Міжурядова робоча група експертів з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності Конференції Генеральної Асамблеї ООН з торгівлі та розвитку (ISAR-UNCTAD) (м. Женева, Швейцарія) є однією з найвпливовіших міжнародних організацій.

З огляду на важливе значення реформування вітчизняної системи обліку та звітності на основі міжнародних стандартів, для залучення інвестицій і розвитку національної економіки, Україна наразі бере участь у роботі ISAR-UNCTAD ООН.

Активна співпраця з ISAR-UNCTAD розпочалася з обговорення у 2006 р. шляхів запровадження МСФЗ.

Новий етап співробітництва з ISAR-UNCTAD започатковано участю представників України в роботі над проектом Керівництва “Моніторинг дотримання та забезпечення високоякісної корпоративної звітності (МСЕ): керівництво зі створення потенціалу та належних практик” (“Monitoring of Compliance and Enforcement for high-quality corporate reporting: guidance on good practices” (МСЕ)). МСФЗ є узагальненням найкращої світової практики бухгалтерського обліку. Водночас, як справедливо зазначено у вступі

¹ United Nations: Sustainable Development Goals. URL: <http://www.un.org/sustainabledevelopment/sustainable-development-goals/#prettyPhoto>.

до Посібника (МСЕ), розробленого ISAR-UNCTAD, переваги від їх застосування можуть бути отримані, лише якщо вони будуть належним чином реалізовані в конкретних умовах кожної країни. Тож моніторинг дотримання стандартів і забезпечення їхніх вимог щодо корпоративної звітності має непересічне значення для досягнення належного економічного і соціального ефекту.

Система моніторингу й забезпечення вимог стандартів особливо важлива для країн, що розбудовують ринкову економіку та входять у світову економіку як нові незалежні держави. Україна належить до таких держав.

На підставі дослідження цієї проблематики було сформульовано Пропозиції щодо доповнення до Посібника “Моніторинг дотримання та забезпечення високоякісної корпоративної звітності (МСЕ): керівництво зі створення потенціалу та належних практик” та організації подальшої роботи зі сприяння впровадженню його рекомендацій (рис. 2.1).

Було розроблено пропозиції до змісту Керівництва та пропозиції організаційного характеру. Пропозиції, що охоплюють рекомендації щодо зміни змістового наповнення та структури й форматування тексту, спрямовані на уточнення та доповнення тексту Посібника з метою зробити його зрозумілішим та повнішим (рис 2.2).

У результаті доопрацювання було внесено доповнення та зміни як до суті, так і до структури документа. Важливим здобутком стала деталізація принципів МСЕ, зокрема, розширення принципів прозорості, конфіденційності, незалежності та виокремлення нових – принципу підзвітності, пропорційності, орієнтації в процесі підготовки корпоративної звітності на суспільний інтерес.

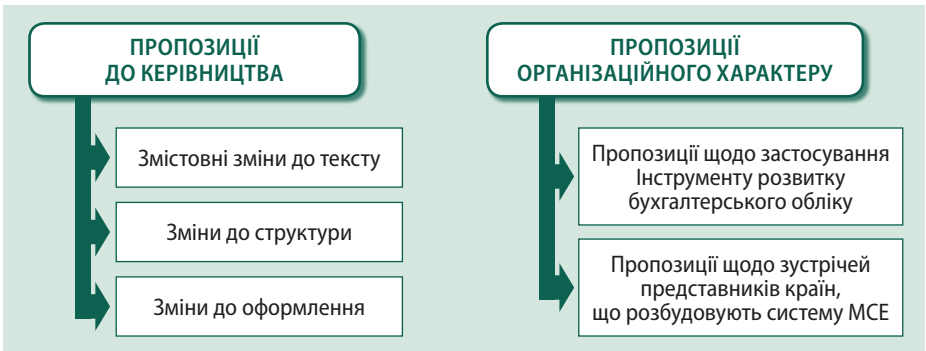


Рис. 2.1. Пропозиції щодо сприяння запровадженню та вдосконаленню системи МСЕ



Рис. 2.2. Пропозиції до Керівництва “Моніторинг дотримання та забезпечення високоякісної корпоративної звітності (МСЕ): керівництво зі створення потенціалу та належних практик”

Складено автором.

На нашу думку, практику складання звітів про платежі на користь урядів слід перейняти країнам з транзитивною економікою та країнам з економікою, що розвивається, особливо тим із них, котрі претендують на членство в Європейському Союзі.

Для таких країн особливо важливими є приклади побудови ефективної системи МСЕ в Європейському Союзі. Актуалізація такої інформації стала ще одним вагомим аспектом при доопрацюванні Керівництва з МСЕ, зокрема, було оновлено дані про різні елементи та механізми МСЕ в Німеччині та Великобританії.

Необхідною передумовою проведення будь-яких реформ є отримання актуальної, повної інформації про найкращі сучасні практики, зокрема при запровадженні МСЕ важливе формування системного, чіткого уявлення про всі його елементи та їхню взаємодію. Розуміння цих потреб експертами робочої групи відобразилося у змінах структури Керівництва з МСЕ. Так, уніфіковано підходи до викладення інформації про три основні складові МСЕ (корпоративна звітність, аудит, професійні вимоги до фахівців з корпоративної звітності) та приведено їх у відповідність зі структурою концептуальної основи системи МСЕ (визначення, сфера застосування, інституційна основа, заходи та методологія, механізми забезпечення та оцінка впливу).

Також уточнено категоріальний апарат, використовуваний у Керівництві щодо дотримання вимог аудиту та гарантій якості, а саме стосовно переходу від “нагляду” за аудиторською діяльністю до “моніторингу”.

На підставі викладеного пропонуємо розширити інформацію про регулювання та подання звітів про платежі на користь уряду та найкращої практики МСЕ вимог до такої звітності.

Крім того, зазначене дає підстави вважати доцільною нашу пропозицію щодо подання даних про найкращі практики не тільки в розрізі елементів МСЕ, а й за кожною з досліджених країн окремо. Представлення загальної схеми системи МСЕ в розвинутих країнах у додатках до Керівництва дасть змогу країнам, які тільки її запроваджують, комплексно імплементувати світовий досвід, обираючи модель, яка є більш прийнятною з огляду на розмір та структуру економіки країни.

Відтак, хочемо вкотре наголосити на важливості врахування масштабів економіки при реформуванні системи бухгалтерського обліку й аудиту. Забезпечення прозорості, ринкової ефективності та порівнянності фінансової та нефінансової інформації вимагає уніфікації критеріїв групування суб'єктів господарської діяльності за розмірами, що часто відрізняються й за нормами національного законодавства, і на регіональному рівні.

Перша пропозиція до тексту Керівництва стосується розділу II “Концептуальна основа для побудови МСЕ” (п. 2.6.1 “Стандарти бухгалтерського обліку” (додаток А)). У парагр. 94 визначається, що норми бухгалтерського обліку будуються на підставі міжнародних стандартів, у тому числі МСБОДС¹.

На нашу думку, до тексту Посібника доцільно внести інформацію про процедуру визначення регулярності проведення перевірок дотримання та забезпечення вимог до корпоративної звітності підприємствами. У розділі III “Моніторинг дотримання та забезпечення вимог корпоративної звітності” (п. 3.4.2 “Процедура перевірки”) у парагр. 135 наведено досвід різних країн із питання регулярності проведення перевірок. На підставі цих даних пропонується виокремити загальні параметри та варіанти визначення регулярності перевірок і додати їх перед висвітленням цього досвіду².

Країни мають обирати вказані параметри залежно від масштабів та особливостей національної економіки, розвитку фінансового ринку, кількості суб'єктів господарювання, а також частки виконання раніше встановлених планів перевірок.

У розділі III “Моніторинг дотримання та забезпечення вимог корпоративної звітності” (п. 3.5 “Оцінка впливу”), у парагр. 144, визначається необхідність розроблення переліку індикаторів оцінки впливу запроваджених

¹ 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.

² Там само.

заходів системи МСЕ¹. Рекомендуємо визначити індикатори оцінки ефективності системи МСЕ та доповнити текст Посібника таким прикладом:

“Одним з індикаторів оцінки впливу системи МСЕ на якість бухгалтерського обліку та звітності є кількість задовільних і незадовільних результатів перевірки.

Зменшення або збільшення числа незадовільних результатів обов'язкових перевірок свідчить про покращання або погіршення якості корпоративної звітності в країні”.

У тому самому розділі п. 119 наголошує на важливості питання нефінансової звітності, у п. 120 наведено приклад Директиви ЄС, що робить розкриття нефінансової інформації обов'язковим. На нашу думку, доцільно додати приклади інших країн, де діють вимоги чи рекомендації з розкриття нефінансової інформації та перелік показників, що мають міститися у звітах. Зокрема, пропонуємо додати відомості про подібну практику в США:

“Рада з облікових стандартів зі стійкого розвитку США (SASB) випускає стандарти для суб'єктів господарювання, згідно з якими розкривається інформація щодо питань впливу підприємницької діяльності на навколишнє середовище, соціальної відповідальності та корпоративного управління (“звітність сталого розвитку”, ESG). Стандарти SASB мають легітимний характер, оскільки право на їхнє розроблення забезпечується акредитацією Американського національного інституту стандартів (American National Standards Institute, ANSI), та використовуються підприємствами під час підготовки нефінансової звітності”.

У розділі II “Концептуальна основа для побудови МСЕ” (п. 2.5 “Ключові складові, діяльність та методології”) ми пропонуємо розширити передумови формування ефективної системи МСЕ:

“Для розбудови ефективної системи МСЕ необхідна наявність відповідних передумов, зокрема нормативно-правової бази, яка визначає засади регулювання економіки та господарської діяльності.

Єдність критеріїв у різних нормативно-правових актах віднесення до мікропідприємств, малих, середніх та великих підприємств сприяє прозорості й ефективності регулювання.

Законодавче забезпечення має розроблятися з урахуванням особливостей економіки країни, шляхом адаптації, а не прямої імплементації міжнародного досвіду. Підприємство повинне використовувати модель обліку відповідно до тієї групи, до якої воно належить, з огляду на його реальний розмір у масштабах національної економіки.

¹ Єфименко Т. І., Жук В. М., Ловінська А. Г. Інформація в антикризовому управлінні: глобальний аспект стандартизації обліку та фінансової звітності ; ДННУ “Академія фінансового управління”. Київ, 2015. 400 с.

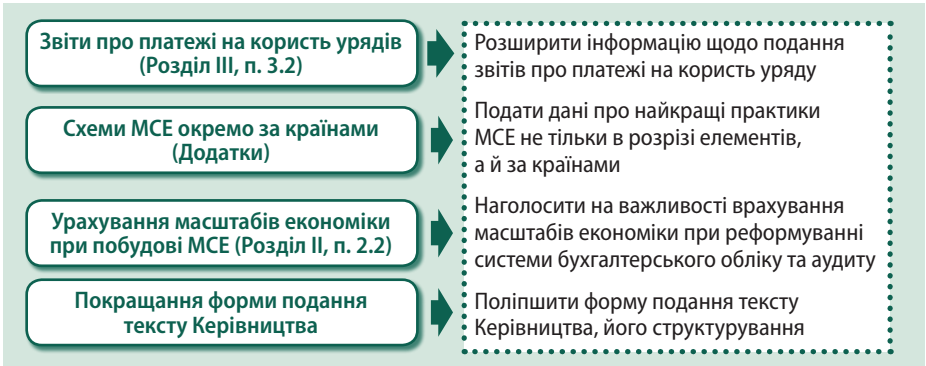


Рис. 2.3. Зміст пропозицій до тексту Керівництва

Складено автором.

Запропоновані положення узагальнено на рис. 2.3.

Пропозиції організаційного характеру охоплюють два блоки (рис. 2.4).

Докладання спільних зусиль нашої країни та міжнародних організацій і Європейського Союзу з метою підвищення прозорості інформації в комплексі з іншими факторами сприяє поступовому поліпшенню інвестиційного та ділового клімату. Так, за підтримки ООН та USAID із 2013 р. в Україні запроваджено процес оцінювання потенціалу країни у сфері корпоративної звітності, про який ішлося у парагр. 1.4 (рис. 2.5).

Обстеження за цією методикою дає змогу визначити прогалини у сфері корпоративної звітності, аспекти наглядати за її якістю, які потребують удосконалення.

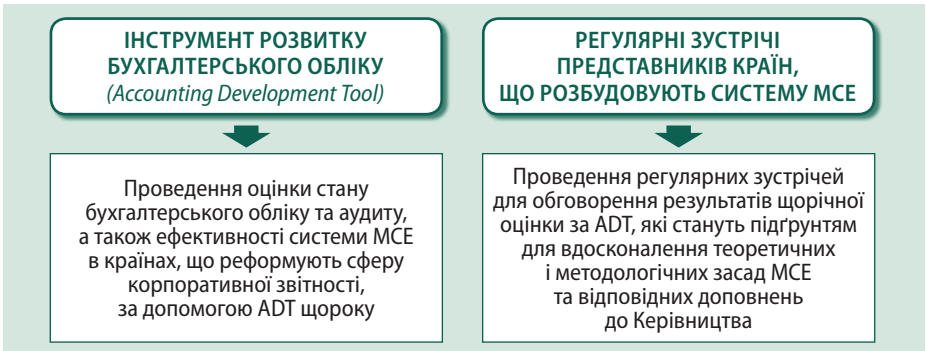


Рис. 2.4. Пропозиції організаційного характеру

Складено автором.



Рис. 2.5. Взаємозв'язок АДТ та МСЕ

Складено автором.

Отримані оцінки різних елементів системи бухгалтерського обліку, корпоративної звітності та аудиту можна відстежити в динаміці, що важливо для визначення успішності реформ.

Тому ми пропонуємо оцінювати стан бухгалтерського обліку і аудиту, а також ефективності системи МСЕ в країнах, що реформують сферу корпоративної звітності, за допомогою АДТ щороку. Результати такого щорічного моніторингу сприятимуть розвитку системи МСЕ в країнах, які проводитимуть такі обстеження, а проведення регулярних зустрічей для їх обговорення стане підґрунтям для вдосконалення теоретичних і методологічних засад МСЕ та відповідних доповнень до Керівництва.

Запропоновані рекомендації сприятимуть просуванню найкращої практики моніторингу дотримання й забезпечення виконання стандартів високоякісної корпоративної звітності, особливо в країнах з перехідною економікою, які стикаються із зазначеними нами раніше ризиками та проблемами.

В Україні ми намагаємося подолати кризові явища за всебічної підтримки й сприяння з боку МВФ та провести реформи, спрямовані на забезпечення фінансової стабільності в країні. Реформа у сфері корпоративної звітності відбувається в нашій країні так само як і в інших країнах, і важливу роль у цьому процесі відіграє участь у роботі Міжурядової робочої групи ISAR-UNCTAD (додаток Г, табл. 2.1).

2.2. Пропозиції щодо розроблення рекомендацій з МСЕ для країн, що розвиваються, та країн з перехідними економіками

Керівництво “Моніторинг дотримання та забезпечення високоякісної корпоративної звітності (МСЕ): керівництво зі створення потенціалу та належних практик” є актуальним для економік із різним рівнем розвитку, однак у країнах з перехідною економікою, до яких належить Україна, вивчення та запровадження положень цього документа мають надзвичайно велике значення.

По-перше, з метою розбудови держави за євроінтеграційним вектором ми маємо прагнути до досягнення адаптованих до національних умов Цілей сталого розвитку, розроблених ООН. Процеси реформування потребують запровадження сучасних технологій державного управління, у тому числі моніторингу. Це також важливо в контексті цілей, поставлених лідерами “великої двадцятки” на саміті в Ханчжоу (Китай) у вересні 2016 р.¹, а саме, побудови більш стабільної та стійкої міжнародної фінансової архітектури в умовах відновлення світової економіки, появи нових рушійних сил зростання, що супроводжуються негативним впливом ризиків.

По-друге, з огляду на високу вразливість країн із перехідною економікою до зовнішніх ризиків глобального економічного середовища, необхідне здійснення постійного моніторингу, спрямованого на перевірку доцільності поставлених цілей та, в разі необхідності, коригування тактики проведення реформ. При цьому важлива орієнтація на результат, для чого слід здійснювати постійний моніторинг виконання поставлених завдань, проводити оцінку поточного стану реформованої сфери з метою виявлення проблем та аспектів, котрі потребують удосконалення.

Попри безпрецедентне навантаження на бюджет України у зв'язку з іноземною агресією, у нашій країні спостерігаються ознаки стабілізації та поживлення економіки. Зокрема, простежується тенденція зростання інвестиційної активності – за I півріччя 2016 р. валове нагромадження

¹ G20 Leaders' Communique Hangzhou Summit, 4-5 September 2016. URL: http://www.consilium.europa.eu/media/23621/leaders_communiquehangzhousummit-final.pdf.

Таблиця 2.1
Пропозиції стосовно доповнення до Керівництва “Моніторинг дотримання та забезпечення високоякісної корпоративної звітності (МСЕ): керівництво зі створення потенціалу та належних практик”

Чинне положення	Текст доповнення
<p>94. Норми бухгалтерського обліку можуть будуватись на прийнятті МСФЗ (включаючи МСФЗ для суб'єктів МСБ та МСБОДС). У зв'язку з цим сферу застосування МСФЗ необхідно розглядати</p>	<p>При здійсненні моніторингу запровадження та дотримання МСБОДС цільно перевіряти аспекти, рекомендовані Міжнародним консорціумом з управління державними фінансами в документі “МСБОДС: Керівництво з запровадження для країн, що розвиваються”:</p> <ul style="list-style-type: none"> (а) Чи відповідає звітність якісним характеристикам – зрозумілість, актуальність, надійність, зіставність? (б) Який використовується метод визнання доходів та витрат, активів та зобов'язань суб'єктів державного сектору (бюджетних установ, місцевих та державного бюджетів)? (с) Наскільки узгоджені бюджетна та бухгалтерська звітність суб'єктів державного сектору? (д) Які форми фінансової звітності суб'єкти державного сектору складають відповідно до МСБОДС? (е) Чи складається нефінансова звітність суб'єктами державного сектору країни?
<p>135. Має бути прийняте рішення щодо регулярності проведення перевірок</p> <p>136. Як демонструють приклади, регулярність проведення перевірок суттєво різниться:</p> <ul style="list-style-type: none"> (а) Данія – 20 % компанії щороку. Відповідно до використання підходу на основі оцінки ризику, компанії можуть бути обрані кілька разів протягом 5-річного періоду; (б) Франція – 140 найбільших компаній кожні три роки, а всі інші – кожні п'ять років; 	<p>Для прийняття рішення про регулярність перевірок потрібно визначити вибірку компанії, що підлягають перевірці:</p> <ul style="list-style-type: none"> (а) усі компанії; (б) найбільші компанії; (с) компанії, включені до фондового індексу; (д) емітенти боргових зобов'язань; (е) фірми з попередніми незадовільними результатами перевірки; (ф) фірми, обрані на основі оцінки ризику.

Чинне положення	Текст доповнення
<p>(с) Німеччина – Комітет із забезпечення фінансової звітності вимагає проведення перевірок кожні 4–5 років всіх компаній, включених до фондового індексу, та кожні 8–10 років усі інші компанії. У 2013 р. Комітет виконав лише 110 перевірок;</p> <p>(d) Нідерланди – на додаток до підходу на підставі оцінки ризику, метою є перевірка кожного підприємства-емітента кожні 5 років та кожного емітента боргових зобов'язань – кожні 7 років;</p> <p>(e) Італія – принаймні 20 % компаній щороку;</p> <p>(f) Іспанія – емітенти перевіряються приблизно кожні 2 роки, а емітенти боргових зобов'язань – 6 років;</p> <p>(g) Швейцарія – на додаток до підходу на підставі оцінки ризику, метою виступає перевірка кожної компанії кожні 6 років;</p> <p>(h) Великобританія – у разі задовільних результатів перевірки фірма перевіряється кожні 6 років. Незадовільні результати призводять до того, що фірма перевіряється раз на 4 роки, а зовсім незадовільні – раз на 2 роки</p>	<p>Кількість компаній, що перевіряються, встановлюється як абсолютне значення або відсоток від загальної кількості компаній з кожної, однієї або кількох з описаних груп.</p> <p>Регулярність перевірок встановлюється такими показниками:</p> <p>(а) максимальна частота перевірок (строк, який обов'язково має пройти від попередньої до наступної перевірки фірми);</p> <p>(b) мінімальна частота перевірок (строк, після закінчення якого фірма підлягає обов'язковій перевірці).</p> <p>Країни мають обирати вказані параметри залежно від масштабів та особливостей національної економіки, розвитку фінансового ринку, кількості суб'єктів господарювання, а також відсотка виконання раніше встановлених планів перевірок</p>
<p>3.5. Оцінка впливу</p> <p>144. Побудова ефективною системи МСЕ для бухгалтерського обліку та звітності зумовлює розроблення переліку індикаторів оцінки впливу запроваджених заходів, визначення розбіжностей та пріоритетів для наступного покращання</p> <p>119. Під час визначення сфери застосування МСЕ в корпоративній звітності важливо брати до уваги питання нефінансової звітності</p>	<p>Одним з індикаторів оцінки впливу системи МСЕ на якість бухгалтерського обліку та звітності є кількість задовільних і незадовільних результатів перевірок.</p> <p>Зменшення або збільшення числа незадовільних результатів обов'язкових перевірок свідчить про покращання або погіршення якості корпоративної звітності в країні</p> <p>Рада з облікових стандартів зі сталою розвитку США (SASB) випускає стандарти для суб'єктів господарювання, згідно з якими розкривається інформація щодо питань впливу підприємницької діяльності на нав-</p>

Продовження табл. 2.1

Чинне положення	Текст доповнення
<p>120. Значними темпами зростає увага, що приділяється нефінансовій звітності. Прикладом є нова Директива ЄС, що робить розкриття нефінансової інформації обов'язковим, починаючи з 2016 р.</p>	<p>колишне середовище, соціальної відповідальності та корпоративного управління ("звітність сталого розвитку", ESG). Стандарти SASB мають легітимний характер, оскільки право на їх розроблення забезпечується акредитацією Американського національного інституту стандартів (American National Standards Institute, ANSI) та використовуються підприємствами при підготовці нефінансової звітності</p>
<p>2.5. Ключові складові, діяльність та методології</p> <p>57. Гнучке конструюване поєднання інструментів із суб'єктами регулювання могло б обиратися як пріоритетний шлях вперед доти, доки не з'явиться можливість вжиття жорсткіших заходів</p>	<p>Для розбудови ефективної системи МСЕ необхідна наявність відповідних передумов, зокрема нормативно-правової бази, яка визначає засади регулювання економіки та господарської діяльності.</p> <p>Єдині критеріїв у різних нормативно-правових актах віднесення до мікропідприємств, малих, середніх та великих підприємств сприяє прозорості та ефективності регулювання.</p> <p>Так, MiFID II (The Markets in Financial Instruments Directive), що вкладає Директиву 2014/65/ЄС про ринки фінансових інструментів та Регламент (ЄС) № 600/2014, визначають великими (які є професійними клієнтами у сфері послуг з інвестування та фінансових інструментів) підприємства, що відповідають двом із таких вимог щодо розміру:</p> <ul style="list-style-type: none"> – сукупна вартість активів – 20 млн євро; – чистий дохід від реалізації – 40 млн євро; – власні фонди – 2 млн євро (додаток II, параграф 1, п. 2 Директиви 2014/65/ЄС). <p>Водночас критеріями віднесення суб'єктів до великих підприємств, відносно до Директиви 2013/34/ЄС, є такі:</p> <ul style="list-style-type: none"> – сукупна вартість активів – 20 млн євро; – чистий дохід від реалізації – 40 млн євро; – середня кількість працівників – 250 осіб (розділ 1, ст. 3, параграф 4 Директиви 2013/34/ЄС). <p>Для забезпечення прозорості, ринкової ефективності та порівнянності фінансової та нефінансової інформації необхідно уніфікувати критерії відне-</p>

Закінчення табл. 2.1

Чинне положення	Текст доповнення
	<p>сення суб'єктів господарської діяльності до тієї чи іншої групи підприємств за розмірами (оскільки наразі такий класифікатор має різний зміст в окремих нормативних документах ЄС).</p> <p>Законодавче забезпечення має розроблятися з урахуванням особливостей економіки країни, шляхом адаптації, а не прямої імплементації міжнародного досвіду.</p> <p>Підприємство має використовувати модель обліку відповідно до тієї групи, до якої воно належить.</p> <p>Розмір компанії також важливий при здійсненні відбору для проведення перевірки.</p> <p>У результаті використання нерелевантних критеріїв розподілу підприємств за розмірами використовується невідповідна облікова модель, знижується ефективність регулювання та зменшується прозорість фінансової звітності.</p> <p><i>Відповідно до Директиви 2013/34/ЄС критерії віднесення підприємств до групи малого підприємництва та визначення малих груп підприємств спрямовані на самостійне регулювання державами-членами, тобто країни-члени не можуть скоротити або прибрати обмеження (сукупна вартість активів – 4 млн євро; чистий дохід від реалізації – 8 млн євро; середня кількість працівників – 50), проте їм надано право визначити порогові значення, що перевищують обмеження стосовно сукупної вартості активів та чистого доходу від реалізації до 6 млн та 12 млн євро відповідно. Пряме запровадження визначених Директивою критеріїв до господарського законодавства й законодавства у сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності в Україні призведе до збільшення кількості суб'єктів господарювання, що формують звітність відповідно до МСФЗ для МСП та національних стандартів бухгалтерського обліку для МСП</i></p>

Складено за: Monitoring of compliance and enforcement for high-quality corporate reporting: guidance on good practices / UNCTAD. URL: http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/webdiaeed2016d2_en.pdf.

основного капіталу підвищилося на 11,7 % відносно відповідного періоду минулого року, а приріст іноземних інвестицій в економіку становив 154 % відповідно. Темп зростання реального ВВП у II кв. 2016 р. порівняно з відповідним кварталом попереднього року дорівнював 1,4 % (за I півріччя – приріст 0,8 %)¹.

Економічне зростання насамперед пов'язане з чинниками відновлення внутрішнього інвестиційного й споживчого попиту. У цих умовах дуже важливо проводити постійний моніторинг фінансової звітності.

Одним із головних завдань розвитку сфери корпоративної звітності є досягнення максимальної прозорості інформації, розкриття якої, з одного боку, має задовольняти потреби користувачів, а з другого – не бути надмірно обтяжливим для фахівців зі складання корпоративної звітності.

Останні тенденції свідчать про те, що попит на корпоративну інформацію зростає, оскільки збільшується коло її споживачів.

Важливо розуміти, що корпоративна звітність містить інформацію, на підставі якої приймають рішення не лише інвестори, а й держава, суспільство та міжнародні організації, відтак, розширяється спектр інформації, яка має бути висвітлена у звітах – фінансової та нефінансової (звітність зі сталого розвитку, управлінська, соціальна, екологічна, дані про винагорода керівникам тощо).

Запропоноване питання для обговорення “Роль бухгалтерського обліку для сталого розвитку: сучасні тренди та виклики” для 33-ї сесії ISAR є предметом дискусій серед світової професійної спільноти.

Моніторинг дотримання та забезпечення вимог якості корпоративної звітності – інструмент подолання викликів і зменшення ризиків, з якими стикаються країни з перехідною економікою (рис. 2.6).

Так, як зазначалося на заході, присвяченому питанню майбутнього корпоративної звітності, що відбувся у 2016 р. в Лондоні за підтримки міжнародних організацій, основними напрямками для обговорення в цьому контексті є:

- зростання аудиторії користувачів корпоративної звітності;
- зміст корпоративної звітності (інтегрована, нефінансова, управлінська звітність та ін.);
- політика у сфері корпоративної звітності та інновації².

Одним з інструментів подолання цих викликів та зменшення ризиків, з якими стикаються країни з перехідною економікою (ризик швидкої інте-

¹ Згідно з даними Державної служби статистики України.

² Roundtable on the Future of Corporate Reporting. Summary / FEE, CCAB, CFA. London, 2016. P. 1–4. URL: <http://www.fee.be/images/>.



Рис. 2.6. **Сучасні виклики та ризики країн з перехідною економікою**

Складено за: Roundtable on the Future of Corporate Reporting. Summary / FEE, CCAB, CFA. London, 2016. P. 1–4. URL: <http://www.fee.be/images/>; Trade and Development Report, 2016 / UNCTAD. P. 17. URL: http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/tdr2016_en.pdf.

грації у міжнародні фінансові ринки, фінансові та процентні ризики¹), є моніторинг дотримання й забезпечення вимог якості корпоративної звітності.

Відповідно до класифікації країн за методологією ООН², практику побудови та функціонування МСЕ-системи, наведену в Керівництві, можна згрупувати таким чином:

- розвинуті країни;
- країни з перехідною економікою;
- країни, що розвиваються.

Більшість прикладів побудови та функціонування систем МСЕ в різних країнах, наведених у Керівництві, стосуються розвинутих країн (табл. 2.2).

Так, із 36 країн, які визначаються як розвинуті, 16 країн, згаданих у Керівництві, є переважно учасницями ЄС (причому з нових членів наведено лише практику Чехії) та “Великої сімки” (крім Японії), котрі класифікуються як найбільш розвинуті країни. Також розглянуто окремі аспекти МСЕ Норвегії та Швейцарії.

Друга група – країни з транзитивною, або перехідною, економікою (табл. 2.3).

¹ Trade and Development Report, 2016 / UNCTAD. P. 17. URL: http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/tdr2016_en.pdf.

² World Economic Situation and Prospects 2014 / The United Nations. 2014. P. 144–150. URL: http://www.un.org/en/development/desa/policy/wesp/wesp_archive/wesp2014.pdf.

Таблиця 2.2

Країни з розвинутою економікою, наведені в Керівництві

Європа			Інші країни	Найбільш розвинуті країни ("Велика сімка")
Європейський Союз	Нові члени ЄС	Інші країни Європи		
Австрія	Болгарія	Ісландія	Австралія	Канада
Бельгія	Хорватія	Норвегія	Канада	Японія
Данія	Кіпр	Швейцарія	Японія	Франція
Фінляндія	Чехія		Нова Зеландія	Німеччина
Франція	Естонія		США	Італія
Німеччина	Угорщина			Великобританія
Греція	Латвія			США
Ірландія	Литва			
Італія	Мальта			
Люксембург	Польща			
Нідерланди	Румунія			
Португалія	Словаччина			
Іспанія	Словенія			
Швеція				
Великобританія				

Примітка. Фоном виділено країни, приклади яких наведені в Керівництві.

Складено за: World Economic Situation and Prospects 2014 / The United Nations. 2014. P. 144–150. URL: http://www.un.org/en/development/desa/policy/wesp/wesp_archive/wesp2014.pdf; Monitoring of compliance and enforcement for high-quality corporate reporting: guidance on good practices / UNCTAD. URL: http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/webdiaeed2016d2_en.pdf.

Таблиця 2.3

Країни з перехідною економікою, наведені у Керівництві

Південно-Східна Європа	Країни СНД та Грузія
Албанія	Вірменія
Боснія і Герцеговина	Азербайджан
Чорногорія	Білорусь
Сербія	Грузія
Колишня Югославська Республіка Македонія	Казахстан
	Киргизстан
	Молдова
	Росія
	Таджикистан
	Туркменістан
	Україна
	Узбекистан

Примітка. Фоном виділено країни, приклади яких наведені в Керівництві.

Складено за: World Economic Situation and Prospects 2014 / The United Nations. 2014. P. 144–150. URL: http://www.un.org/en/development/desa/policy/wesp/wesp_archive/wesp2014.pdf; Monitoring of compliance and enforcement for high-quality corporate reporting: guidance on good practices / UNCTAD. URL: http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/webdiaeed2016d2_en.pdf.

Тільки одна країна із 17 цієї групи – Російська Федерація, наведена в Керівництві, водночас не згадуються Грузія та Молдова, де останніми роками проводилися реформи у державному й корпоративному секторах економіки.

Третю групу – країни, що розвиваються, представляють Африка (табл. 2.4), Азія, Латинська Америка та Карибські острови. Лише сім із них наведені в Керівництві.

Із 50 країн Африки в Керівництві наведено приклади побудови системи МСЕ трьох країн (Південно-Африканська Республіка, Зімбабве та Нігерія).

Азія, Латинська Америка та Карибські острови також мало висвітлені в Керівництві (табл. 2.5).

Із 32 країн Азії в Керівництві висвітлено практику трьох країн, наведено приклад однієї країни Латинської Америки – Бразилії.

Отже, у Керівництві запропоновано приклади 24 країн, більшість яких належить до розвинутих, що логічно, оскільки в посібнику демонструються найкращі практики МСЕ-системи.

Таблиця 2.4

Країни Африки, що розвиваються, наведені в Керівництві

Африка			
Північна	Південна	Східна	Західна
Алжир	Ангола	Бурунді	Бенін
Єгипет	Ботсвана	Коморські острови	Буркіна-Фасо
Лівія	Малаві	Демократична Республіка Конго	Кабо-Верде
Мавританія	Маврикій	Джібуті	Берег Слонової Кістки
Марокко	Мозамбік	Еритрея	Гамбія
Судан	Намібія	Ефіопія	Гана
Туніс	ПАР	Кенія	Гвінея
Центральна	Замбія	Мадагаскар	Гвінея-Бісау
Камерун	Зімбабве	Руанда	Ліберія
ЦАР		Сомалі	Малі
Чад		Уганда	Нігер
Конго		Об'єднана республіка Танзанія	Нігерія
Екваторіальна Гвінея			Сенегал
Габон			Сьєрра-Леоне
Сан-Томе і Принсіпі			Того

Примітка. Фоном виділено країни, приклади яких наведені в Керівництві.

Складено за: World Economic Situation and Prospects 2014 / The United Nations. 2014. P. 144–150. URL: http://www.un.org/en/development/desa/policy/wesp/wesp_archive/wesp2014.pdf; Monitoring of compliance and enforcement for high-quality corporate reporting: guidance on good practices / UNCTAD. URL: http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/webdiaeed2016d2_en.pdf.

Таблиця 2.5

Країни Азії, Латинської Америки та Карибських островів, що розвиваються, наведені в Керівництві

Азія		Латинська Америка та Карибські острови	
Східна	Західна	Карибські острови	Південна Америка
Бруней	Бахрейн	Барбадос	Аргентина
Китай	Ірак	Куба	Болівія
Гонконг	Ізраїль	Домініканська Республіка	Бразилія
Індонезія	Йорданія	Гайана	Чилі
Малайзія	Кувейт	Гаїті	Колумбія
М'янма	Ліван	Ямайка	Еквадор
Папуа-Нова Гвінея	Оман	Тринідад і Тобаго	Парагвай
Філіппіни	Катар	Мексика і Центральна Америка	Перу
Корея	Саудівська Аравія	Коста-Ріка	Уругвай
Сінгапур	Сирія	Сальвадор	Венесуела
Тайвань	Туреччина	Гватемала	
Таїланд	Об'єднані Арабські Емірати	Гондурас	
В'єтнам	Ємен	Мексика	
	Південна	Нікарагуа	
Бангладеш	Непал	Панама	
Індія	Пакистан		
Іран	Шрі Ланка		

Примітка. Фоном виділено країни, приклади яких наведені в Керівництві.

Складено за: World Economic Situation and Prospects 2014 / The United Nations. 2014. P. 144–150. URL: http://www.un.org/en/development/desa/policy/wesp/wesp_archive/wesp2014.pdf; Monitoring of compliance and enforcement for high-quality corporate reporting: guidance on good practices / UNCTAD. URL: http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/webdiaeed2016d2_en.pdf.

Проте країни також можна розподілити за показником валового національного доходу (ВНД) на одну особу.

Класифікація країн за показником ВНД на одну особу свідчить, що в Керівництві основні положення побудови МСЕ-системи демонструються переважно на країнах з високим рівнем доходу (табл. 2.6).

Із 34 країн із високим рівнем доходу 18 розглядаються в Керівництві, причому, всього розкрита практика лише 24 країн, тобто в інших країнах системи МСЕ або не аналізувалися, або є такими, що не дають змоги рекомендувати досвід їхнього функціонування як зразковий (табл. 2.7).

У Керівництві зазначено практики 4 країн з 24 з доходом вище середнього, а саме: Бразилії, Малайзії, Південно-Африканської Республіки та Таїланду. З групи країн із доходом нижче середнього згадана лише одна

Країни з високим рівнем доходу, наведені у Керівництві

Країни з високим рівнем доходу		
Австралія	Литва	Тайвань
Австрія	Люксембург	Тринідад і Тобаго
Бахрейн	Мальта	Об'єднані Арабські Емірати
Барбадос	Нідерланди	Великобританія
Бельгія	Нова Зеландія	США
Бруней	Норвегія	Уругвай
Канада	Оман	Греція
Чилі	Польща	Гонконг
Хорватія	Португалія	Ісландія
Кіпр	Катар	Ірландія
Чеська Республіка	Республіка Корея	Ізраїль
Данія	Російська Федерація	Іспанія
Екваторіальна Гвінея	Саудівська Аравія	Швеція
Естонія	Сінгапур	Швейцарія
Фінляндія	Словаччина	Італія
Франція	Словенія	Японія
Німеччина	Латвія	Кувейт

Примітка. Фоном виділено країни, приклади яких наведені в Керівництві.

Складено за: World Economic Situation and Prospects 2014 / The United Nations. 2014. P. 144–150. URL: http://www.un.org/en/development/desa/policy/wesp/wesp_archive/wesp2014.pdf; Monitoring of compliance and enforcement for high-quality corporate reporting: guidance on good practices / UNCTAD. URL: http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/webdiaeed2016d2_en.pdf.

країна – наведено окремі аспекти МСЕ-системи в Нігерії. Також висвітлюється приклад однієї країни з низьким рівнем доходу – Зімбабве.

Однак застосовувати досвід розвинутих країн у країнах, що розвиваються, або країнах з перехідною економікою не завжди можливо, оскільки для імплементації такого досвіду не сформовані відповідні інституційні та правові умови. Про це йдеться і в самому Керівництві¹, однак серед рекомендацій немає диференціації залежно від стадії розвитку країни.

У Керівництві також звертається увага на те, що ефект від заходів, рекомендованих у рамках МСЕ-системи, відрізняється залежно від того, в якій країні вони застосовуються, а саме: з розвинутою чи перехідною економікою або в країнах, що розвиваються.

Наприклад, вказано, що “країни, які розвиваються (де довіра до нового законодавства може бути здобута лише за допомогою забезпечення) демон-

¹ Monitoring of compliance and enforcement for high-quality corporate reporting: guidance on good practices / UNCTAD. P. 7, paragraph 1. URL: http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/webdiaeed2016d2_en.pdf.

Таблиця 2.7

Країни з рівнем доходу іншим, ніж високий, наведені в Керівництві

Країни з доходом вище середнього			
Албанія	Йорданія	Колішня Югославська Республіка	Ямайка
Алжир	Казахстан	Туніс	Домініканська республіка
Ангола	Ліван	Туреччина	Сербія
Аргентина	Лівія	Туркменістан	Китай
Азербайджан	Малайзія	Венесуела	Колумбія
Білорусь	Маврикій	Еквадор	Коста-Ріка
Боснія і Герцеговина	Мексика	Габон	Куба
Ботсвана	Чорногорія	Угорщина	Румунія
Бразилія	Намібія	Іран	ПАР
Болгарія	Панама	Ірак	Таїланд
Перу			
Країни з доходом нижче середнього			
Вірменія	Грузія	Молдова	Сенегал
Болівія	Гана	Марокко	Шрі Ланка
Камерун	Гватемала	Нікарагуа	Судан
Кабо-Верде	Гайана	Нігерія	Сирія
Конго	Гондурас	Пакистан	Україна
Берег Слонової Кістки	Індія	Папуа-Нова Гвінея	Узбекистан
Джбуті	Індонезія	Парагвай	В'єтнам
Єгипет	Лесото	Філіппіни	Ємен
Сальвадор	Мавританія	Сан-Томе і Принсіпі	Замбія

Закінчення табл. 2.7

Країни з низьким рівнем доходу			
Бангладеш	Еритрея	Ліберія	Руанда
Бенін	Ефіопія	Мадагаскар	Сьєрра-Леоне
Буркіна-Фасо	Гамбія	Малаві	Сомалі
Бурунді	Гвінея	Малі	Таджикистан
ЦАР	Гвінея-Бісау	Мозамбік	Танзанія
Чад	Гаїті	М'янма	Того
Коморські острови	Кенія	Непал	Уганда
Демократична Республіка Конго	Киргизька Республіка	Нігер	Зімбабве

Примітка. Фоном виділено країни, приклади яких наведені в Керівництві.

Складено за: World Economic Situation and Prospects 2014 / The United Nations. 2014. P. 144–150. URL: http://www.un.org/en/development/desa/policy/wesp/wesp_archive/wesp2014.pdf; Monitoring of compliance and enforcement for high-quality corporate reporting: guidance on good practices / UNCTAD. URL: http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/webdiaeed2016d2_en.pdf.

струють помірні, невеликі покращання за результатами ринкової діяльності після випадків забезпечення, тоді як у розвинутих країнах цей ефект доволі складно спостерігати (у країнах, що мають певний рівень довіри до законодавства)¹.

На нашу думку, існує ряд аспектів, котрі потребують подальшого уточнення для країн на різних етапах розвитку (для країн із перехідною економікою та країн, що розвиваються), оскільки необхідні умови для впровадження того чи іншого елементу МСЕ-системи згідно з Керівництвом в таких країнах відсутні і пряме застосування досвіду розвинутих країн може справити протилежний ефект або бути неефективним.

Доцільно доповнити Керівництва у частині, що стосується країн із перехідною економікою та країн, що розвиваються, а саме:

- уточнення рекомендацій, викладених у Керівництві, з висвітленням різних варіантів для країн, що розвиваються, і країн із перехідною економікою;
- розкриття найкращого досвіду та прикладів застосування елементів МСЕ-системи в країнах, що розвиваються, та країнах із перехідною економікою (рис. 2.7).

Пропозиції стосовно уточнення та доповнення рекомендацій Керівництва щодо країн із різними етапами розвитку економіки розподілені відповідно до його частин та параграфів (додаток Д).

Так, до частини II “Концептуальна основа для побудови системи МСЕ” ми пропонуємо додати огляд різних варіантів повноважень регуляторів, оскільки в країнах із перехідною економікою та таких, що розвиваються, регуляторні органи не мають широкого кола повноважень і механізми реагування на виявлені порушення обмежені.

На нашу думку, доцільно деталізувати рекомендації і навести приклади країн з перехідною економікою та країн, що розвиваються, де регуляторні органи переважно діють у зазначених умовах.

Також слід додати:

- моделі фінансування регулювання бухгалтерів та аудиторів, які доцільно застосовувати в умовах недостатньо розвинутого фінансового ринку та практики діяльності професійних саморегульованих організацій (на прикладах країн, що розвиваються, і країн з перехідною економікою);
- механізми в країнах, що розвиваються, та країнах із перехідною економікою, які сприяють побудові такого інституційного механізму

¹ Monitoring of compliance and enforcement for high-quality corporate reporting: guidance on good practices / UNCTAD. P. 13, paragraph 62. URL: http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/webdiaeed2016d2_en.pdf.

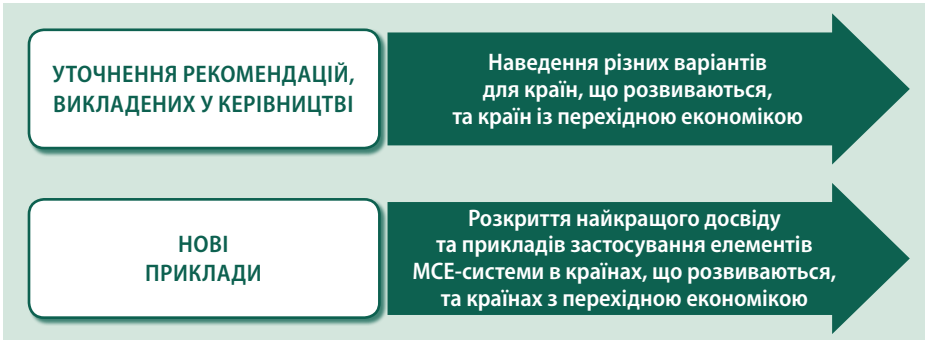


Рис. 2.7. Пропозиції стосовно доповнення Керівництва

Складено автором.

му, який забезпечує виконання закону в частині, що стосується діяльності регуляторних органів;

- практику забезпечення виконання стандартів на кожному з цих рівнів, застосовуваних у країнах, що розвиваються та країнах з перехідною економікою.

Варто навести приклади з практики країн, що розвиваються, та країн з перехідною економікою, які прийняли МСФЗ і Міжнародні стандарти аудиту щодо побудови системи внутрішнього контролю підприємства.

У частині III “Моніторинг дотримання та забезпечення вимог корпоративної звітності” ми пропонуємо навести варіанти побудови одно- та багаторівневої системи нагляду в країнах, що розвиваються, та країнах із перехідною економікою і приклади окремих країн.

Частина IV “Моніторинг дотримання та забезпечення вимог аудиту та гарантій якості” також потребує доповнення прикладами країн, що розвиваються, та країн з перехідною економікою.

У частині V “Моніторинг дотримання та забезпечення вимог до професійних бухгалтерів” бажано зазначити перелік моделей нагляду в країнах, що розвиваються, та країнах з перехідною економікою.

Важливо охопити досвід країн, що розвиваються (рис. 2.8).

Серед країн, досвід яких може продемонструвати практику побудови МСЕ-системи у країнах що розвиваються, та країнах з перехідною економікою, варто розглянути держави з різних груп, а саме: СНД і Грузії (який буде показовим для країн з перехідною економікою); Південної та Західної Азії; Центральної і Східної Африки (для країн, що розвиваються).

Наприклад, у багатьох із цих країн повноваження з МСЕ розподілені між різними органами (аудиторська палата, рада з бухгалтерського обліку, центральний банк тощо), котрі здійснюють нагляд за окремими напряма-

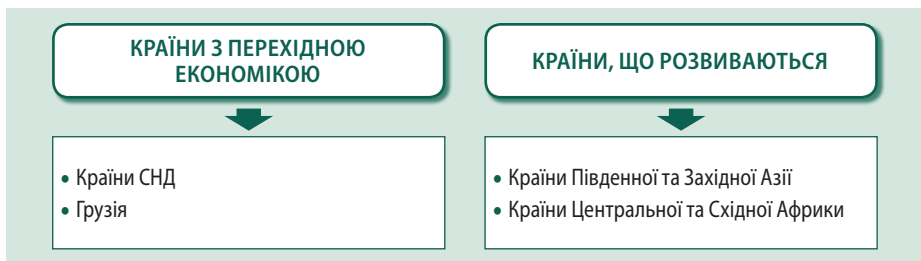


Рис. 2.8. Країни, прикладами яких пропонується доповнити Керівництво

Складено автором.

ми з тих, що мають бути охоплені моніторингом: бухгалтерський облік, аудит, процес підготовки та оприлюднення фінансової звітності, нефінансова інформація, професійні вимоги (Албанія, Боснія та Герцеговина, Македонія, Чорногорія, Сербія, Білорусь та ін.).

У таких країнах предметом МСЕ є забезпечення якості аудиторських послуг, а інституційна система такого нагляду представлена аудиторською палатою чи інститутом сертифікованих аудиторів (які здійснюють нагляд за аудиторською діяльністю) та органом суспільного нагляду (котрий перевіряє правомочність рішень аудиторської палати чи інституту).

Проблеми, властиві сфері корпоративної звітності в Україні, є гостримі у країнах з перехідною економікою та країнах, що розвиваються, оскільки з усіх елементів системи МСЕ, як правило, функціонують лише окремі, котрі здебільшого стосуються регулювання фінансової звітності та аудиту, тоді як подання нефінансової інформації в багатьох країнах є не обов'язковим або не регламентується. Не менш важливим питанням є неузгодженість і брак взаємозв'язку між складовими МСЕ, які існують у країні.

Система моніторингу якості корпоративної звітності повинна базуватися на міжнародних принципах та підходах. Для запровадження такого моніторингу необхідні рекомендації та світовий досвід становлення системи МСЕ, які можуть бути викладені у відповідному Керівництві для країн із перехідними економіками та країн, що розвиваються.

2.3. Проблеми та перспективи моніторингу дотримання та забезпечення високоякісної корпоративної звітності в Україні

Для розвитку країни необхідними складовими є ефективне державне управління, що забезпечує справедливий розподіл фінансових ресурсів, та сприятливе бізнес-середовище, яке забезпечує можливості для високих темпів ділової активності, притоку інвестицій.

Для забезпечення цих складових соціально-економічного розвитку потрібна прозора, повна та релевантна інформаційна база щодо діяльності всіх секторів економіки.

На підставі вимог користувачів інформації повинні встановлюватися вимоги до підготовки та розкриття корпоративної звітності, запроваджуватися механізми моніторингу виконання цих вимог і санкцій за їх невиконання.

У державному управлінні моніторинг дотримання стандартів корпоративної звітності можна розглядати як функцію управління, яка забезпечує одержання прозорої, достовірної, повної інформації про діяльність суб'єктів господарювання (рис. 2.9), завдяки чому приймаються управлінські рішення. Від того, наскільки актуальною й достовірною є така інфор-



Рис. 2.9. Місце МСЕ в державному управлінні

мація, залежить ефективність прийнятих у сфері державного управління рішень і, як наслідок, досягнення поставлених цілей державної політики.

Головною метою діяльності суб'єкта господарювання є отримання прибутку, його максимізація, тому складання якісної корпоративної звітності доцільно розглядати в контексті впливу формування й розкриття такої інформації на прибуток компанії.

1. Внутрішніми користувачами інформації є:

- працівники;
- керівники;
- власники.

2. Зовнішні користувачі інформації, яка подається в корпоративній звітності:

- населення;
- суб'єкти господарювання;
- держава;
- міжнародні організації, інші держави.

Щодо фірми – емітента корпоративної звітності перелічені суб'єкти можуть виступати:

- інвесторами;
- кредиторами;
- конкурентами;
- партнерами;
- споживачами;
- суб'єктами контролю.

Варто окремо розглядати потреби та ймовірний вплив внутрішніх користувачів інформації, оскільки вони здебільшого мають ширшу інформаційну базу, ніж зовнішні користувачі (табл. 2.8).

Інформація про діяльність суб'єкта господарювання, до котрої мають доступ внутрішні користувачі, може бути використана ними як на користь корпорації, так і навпаки.

Важливе також державне регулювання розкриття інсайдерської інформації, визначення, що саме належить до неї, вимоги до розкриття фінансової та нефінансової інформації суб'єктів господарювання, ступінь асиметрії інформації тощо. Для забезпечення прозорості та вільної конкуренції на ринку необхідне розкриття основної інформації про діяльність суб'єкта господарювання, яку інші суб'єкти використовують у власних цілях (табл. 2.9).

Держава, у свою чергу, не лише контролює діяльність суб'єктів господарювання (в аспекті оподаткування, дотримання законодавства тощо), а й має до них інвестиційний інтерес, може виступати в ролі кредитора, споживача тощо (табл. 2.10).

Таблиця 2.8

Внутрішні користувачі інформації, їхня мета та вплив розкриття корпоративної звітності суб'єкта господарювання

Користувачі корпоративної звітності	Мета отримання інформації	Аспекти інформації	Вплив розкриття інформації на фірму – емітента звітності	
			позитивний	негативний
Працівники	Прийняття рішення про продовження чи припинення роботи, вимоги до умов та оплати праці	Прибутковість, соціальна відповідальність, ризики	Покращення якості роботи, стабільне кадрове забезпечення	Рішення про звільнення, недобросовісне виконання обов'язків
Керівники	Прийняття управлінських рішень	Різні аспекти діяльності фірми залежно від напрямку, який очолює керівник	Якісне управління компанією	Прийняття управлінських рішень не в інтересах фірми, погіршення якості управління, прийняття неефективних рішень
Власники	Прийняття рішення про участь у капіталі компанії	Прибутковість компанії	Рішення про продовження або збільшення участі в капіталі компанії	Рішення припинення участі в капіталі компанії

Складено автором.

Таблиця 2.9
Мета та вплив розкриття корпоративної звітності іншим суб'єктам господарювання
(у тому числі іноземним)

Користувачі корпоративної звітності	Мета отримання інформації	Аспекти інформації	Вплив розкриття інформації на фірму – емігента звітності	
			позитивний	негативний
Інвестори	Купівля цінних паперів компанії на фондовому ринку або пряме інвестування	Фінансовий стан, прибутковість, ризики, імідж тощо	Збільшення інвестиційної привабливості	Зменшення інвестиційної привабливості
Кредитори	Прийняття рішення про надання кредиту (ймовірність повернення кредиту, сплати процентів, забезпечення тощо)	Фінансовий стан, прибутковість, зобов'язання, ризики, імідж (кредитна історія) тощо	Можливість отримати необхідні кредитні ресурси	Відмова в отриманні необхідних кредитних ресурсів
Конкуренти	Формування власної стратегії	Фінансовий стан, прибутковість, інформація про собівартість, обсяги товарів/послуг, кадрова, цінова та маркетингова політика	-	Встановлення конкурентом більш привабливих цін, умов праці тощо, наслідком чого може стати відплив кадрів та споживачів до конкурента
Партнери	Рішення про співпрацю з компанією (участь у спільних проєктах, можливість стати постачальником товарів чи послуг, у тому числі, фінансових)	Фінансовий стан, прибутковість, інформація про зобов'язання, ризики	Формування іміджу надійного бізнес-партнера, отримання надійних поставальників, вигідних умов поставок, можливість запровадження спільних проєктів	Формування іміджу компанії, яка не виконує зобов'язання вчасно, є ненадійним бізнес-партнером
Споживачі	Рішення про придбання товарів чи послуг	Дотримання стандартів якості продукції	Формування позитивного іміджу фірми, збільшення попиту на її товари чи послуги	Формування негативного іміджу фірми, зменшення попиту на її товари чи послуги

Складено автором.

Таблиця 2.10
Мета та вплив розкриття корпоративної звітності суб'єктів господарювання державі

Користувачі корпоративної звітності	Мета отримання інформації	Аспекти інформації	Вплив розкриття інформації на фірму-емітента звітності	
			позитивний	негативний
Інвестори	Купівля цінних паперів компанії на фондовому ринку або пряме інвестування	Фінансовий стан, прибутковість, ризики, імідж, дотримання стандартів якості продукції, інформація про навколишнє середовище, соціальну відповідальність, платежі на користь урядів	Збільшення інвестиційної привабливості, отримання державних інвестицій чи пільг	Зменшення інвестиційної привабливості, не-отримання державних інвестицій чи пільг
Кредитори	Прийняття рішення про надання державного кредиту чи державних гарантій (імовірність повернення кредиту, сплати процентів, забезпечення тощо)	Фінансовий стан, прибутковість, зобов'язання, ризики, імідж (кредит-на історія), дотримання стандартів якості продукції, інформація про навколишнє середовище, соціальну відповідальність, платежі на користь урядів	Можливість отримати необхідні кредитні ресурси	Відмова в отриманні необхідних кредитних ресурсів
Партнери	Рішення про співпрацю з компанією (участь у проєктах державно-приватного партнерства)	Фінансовий стан, прибутковість, інформація про зобов'язання, дотримання стандартів якості продукції, інформація про навколишнє середовище, соціальну відповідальність	Формування іміджу партнера, можливість запровадження спільних проєктів	Формування іміджу компанії, яка є ненадійним бізнес-партнером, відмова в участі у спільних проєктах
Споживачі	Прийняття рішення про державні закупівлі товарів чи послуг компанії	Дотримання стандартів якості продукції, інформація про навколишнє середовище, соціальну відповідальність, платежі на користь урядів, цінову політику	Формування позитивного іміджу фірми, збільшення попиту на її товари чи послуги	Формування негативного іміджу фірми, зменшення попиту на її товари чи послуги

Закінчення табл. 2.10

Користувачі корпоративної звітності	Мета отримання інформації	Аспекти інформації	Вплив розкриття інформації на фірму-емітента звітності	
			позитивний	негативний
Суб'єкти контролю	Збір статистичної інформації, контроль сплати платежів на користь урядів, дотримання вимог щодо збереження навколишнього середовища, соціальної відповідальності, використання державних ресурсів чи майна тощо	Фінансовий стан, прибутковість, інформація про дотримання стандартів якості продукції, навколишнє середовище, соціальну відповідальність, платежі на користь урядів	Формування позитивного іміджу компанії	Формування негативного іміджу, запровадження штрафних санкцій, заборона діяльності, відкликання ліцензій чи дозволів, можливість притягнення до відповідальності за порушення, відкриття справ, судові процеси тощо

Складено автором.

Сучасна економіка передбачає ведення міжнародної діяльності суб'єктів господарювання, причому контрагентами можуть виступати не тільки іноземні компанії, а й інтернаціональні організації та держави (табл. 2.11).

Інтерес до звітності корпорації виникає також у населення. Насамперед воно може бути споживачем та інвестором відносно суб'єкта господарювання. Проте цим його участь у діяльності цих суб'єктів не обмежується, оскільки населення може цікавити нефінансова інформація про діяльність корпорації, зокрема питання соціальної відповідальності, екологічності діяльності тощо (табл. 2.12).

Варто також зауважити, що існують суб'єкти господарювання, у діяльності яких зацікавлені суспільство та держава, наприклад, підприємства з великою кількістю працівників, великі платники податків, стратегічні підприємства, державні корпорації або корпорації з часткою державної участі у капіталі тощо. Такий інтерес зумовлений тим, що банкрутство або зменшення ділової активності цих підприємств може спричинити негативні наслідки для суспільства: звільнення великої кількості працюючих, неефективне використання державних фінансових ресурсів, зменшення сплачених податків тощо. До подібних корпорацій також належать фінансові установи – банки, кредитні спілки, недержавні пенсійні фонди, страхові, лізингові компанії тощо, оскільки від їхньої діяльності залежать стабільність грошово-кредитної системи, прозорість та інвестиційна привабливість фінансового ринку.

Діяльність таких суб'єктів – суб'єктів суспільного інтересу, у багатьох країнах регулюється державою в різних аспектах: запроваджуються вимоги до капіталу, операцій, сплати податків тощо та механізми встановлення відповідальності за порушення цих вимог.

Відтак, необхідно визначити певні вимоги й до складання та розкриття корпоративної звітності, а також механізми перевірки їх дотримання та відповідальності у разі порушення.

Світова практика показує, що існують різні моделі побудови такого моніторингу та механізмів забезпечення додержання вимог якісної корпоративної звітності.

Для того щоб визначити необхідні кроки для запровадження ефективної системи моніторингу та забезпечення дотримання вимог до корпоративної звітності в Україні, потрібно визначити, які елементи цієї системи функціонують наразі, їхні проблеми та недоліки.

Суб'єкти регулювання корпоративної звітності, котрі діють в Україні, та їхні основні функції наведено на рис. 2.10.

Реформування цієї системи триває, зокрема, взято за основу проект Закону України “Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо консолідації функцій з державного регулювання ринків фінансових

Таблиця 2.11
Мета та вплив розкриття корпоративної звітності суб'єктів господарювання міжнародним організаціям, іншим державам

Користувачі корпоративної звітності	Мета отримання інформації	Аспекти інформації	Вплив розкриття інформації на фірму – емігента звітності	
			позитивний	негативний
Інвестори	Купівля цінних паперів компанії на фондовому ринку або пряме інвестування	Фінансовий стан, прибутковість, ризики, імідж, інформація про дотримання стандартів якості продукції, навколишнє середовище, соціальну відповідальність, платежі на користь урядів	Збільшення інвестиційної привабливості, отримання іноземних інвестицій	Зменшення інвестиційної привабливості, неотримання іноземних інвестицій
Кредитори	Прийняття рішення про надання кредиту (ймовірність повернення кредиту, сплати процентів, забезпечення тощо)	Фінансовий стан, прибутковість, зобов'язання, ризики, імідж (кредитна історія), інформація про дотримання стандартів якості продукції, навколишнє середовище, соціальну відповідальність, платежі на користь урядів	Можливість отримати необхідні кредитні ресурси	Відмова в отриманні необхідних кредитних ресурсів
Партнери	Рішення про співпрацю з компанією (участь у спільних проектах)	Фінансовий стан, прибутковість, інформація про зобов'язання, ризики, інформація про дотримання стандартів якості продукції, навколишнє середовище, соціальну відповідальність, платежі на користь урядів	Формування іміджу надійного бізнес-партнера, можливість реалізації спільних проектів	Формування іміджу компанії, яка не виконує зобов'язання вчасно, є ненадійним бізнес-партнером
Споживачі	Рішення про придбання товарів чи послуг	Дотримання стандартів якості продукції	Формування позитивного іміджу фірми, збільшення попиту на її товари чи послуги	Формування негативного іміджу фірми, зменшення попиту на її товари чи послуги

Закінчення табл. 2.11

Користувачі корпоративної звітності	Мета отримання інформації	Аспекти інформації	Вплив розкриття інформації на фірму – емпігента звітності	
			позитивний	негативний
Суб'єкти контролю	Збір статистичної інформації, контроль сплати платежів на користь урядів, дотримання вимог щодо збереження навколишнього середовища, соціальної відповідальності, використання ресурсів чи майна міжнародних організацій чи інших держав тощо	Фінансовий стан, прибутковість, інформація про дотримання стандартів якості продукції, навколишнє середовище, соціальну відповідальність, платежі на користь урядів тощо	Формування позитивного іміджу компанії	Формування негативного іміджу, отримання штрафних санкцій, заборона діяльності, відкликання ліцензій чи дозволів, можливість притягнення до відповідальності за порушення, відкриття справ, судові процеси тощо

Складено автором.

Таблиця 2.12
Мета та вплив розкриття корпоративної звітності суб'єктів господарювання населенню

Користувачі корпоративної звітності	Мета отримання інформації	Аспекти інформації	Вплив розкриття інформації на фірму – емітента звітності	
			позитивний	негативний
Інвестори	Купівля цінних паперів компанії на фондовому ринку	Фінансовий стан, прибутковість, ризики, імідж тощо	Збільшення інвестиційної привабливості	Зменшення інвестиційної привабливості
Кредитори	-	-	-	-
Конкуренти	-	-	-	-
Партнери	-	-	-	-
Споживачі	Прийняття рішення про купівлю товарів чи послуг компанії	Дотримання стандартів якості продукції, інформація про навколишнє середовище, соціальну відповідальність	Формування позитивного іміджу фірми, збільшення попиту на її товари чи послуги	Формування негативного іміджу фірми, зменшення попиту на її товари чи послуги
Суб'єкти контролю	Визначення соціальної корисності діяльності компанії	Дотримання стандартів якості продукції, інформація про навколишнє середовище, соціальну відповідальність, платежі на користь урядів	Публічне схвалення діяльності компанії, формування позитивного іміджу	Публічне засудження діяльності фірми, негативний імідж

Складено автором.

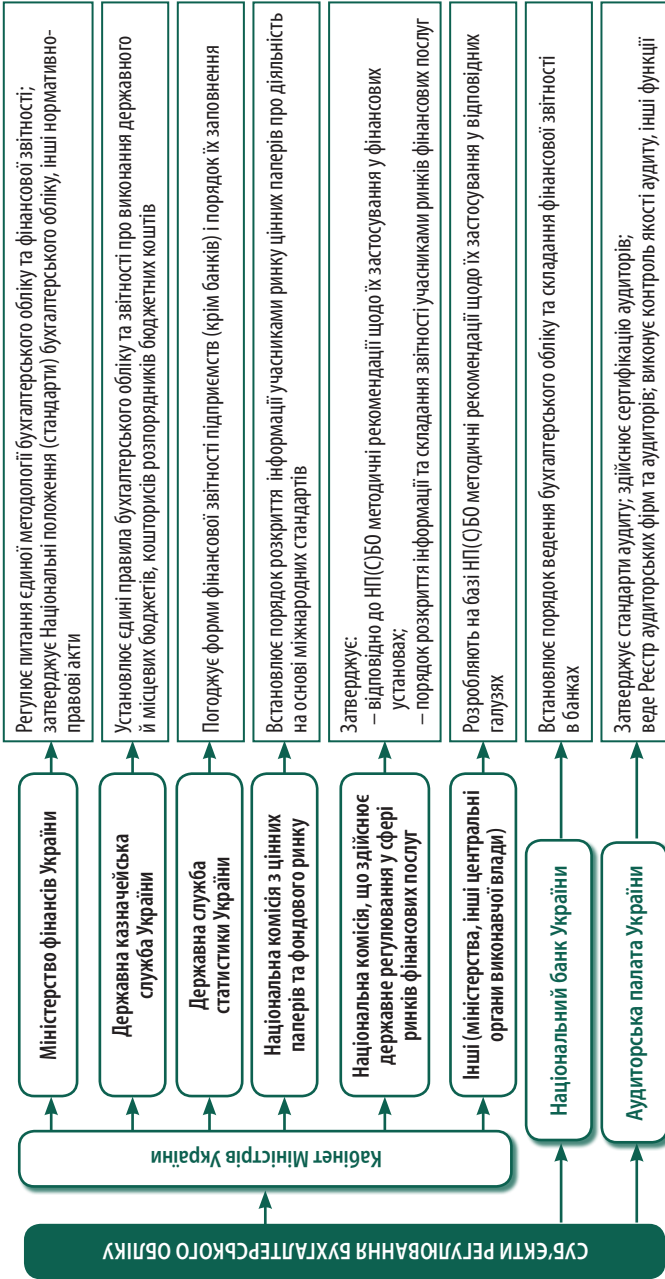


Рис. 2.10. Суб'єкти регулювання корпоративної звітності в Україні

Складено за: Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>; дані веб-порталу Державної казначейської служби України; Положення про Національну комісію з цінних паперів та фондового ринку : Указ Президента України від 23.11.2011 № 1063/2011. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/1063/2011>; Положення про Національну комісію, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг : Указ Президента України від 23.11.2011 № 1070/2011. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/go/1070/2011>; Про аудиторську діяльність : закон України від 22.04.1993 № 3125-XII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.

послуг” № 2413а¹, яким буде ліквідовано Національну комісію, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг. Функції цього органу буде передано Національному банку України та Національній комісії з цінних паперів та фондового ринку. Національний банк України в разі набрання чинності цим законом виконуватиме функцію державного регулювання ринків небанківських фінансових послуг, крім діяльності на ринках цінних паперів та похідних (деривативів), професійної діяльності на фондовому ринку й у системі накопичувального пенсійного забезпечення.

Загалом система регуляторів бухгалтерського обліку та звітності в Україні доволі розгалужена, сфера повноважень наявних органів щодо регулювання бухгалтерського обліку та корпоративної звітності розподілена як за функціями нагляду, так і за суб'єктами, звітність котрих підлягає такому моніторингу. При цьому окремі аспекти цієї сфери нерегульовані, наприклад, розкриття нефінансової інформації, механізми санкцій за порушення стандартів бухгалтерського обліку тощо.

Поширена практика регулювання сфери корпоративної звітності не тільки державними органами, а й професійними організаціями. В Україні теж є подібні організації, які регулюють окремі аспекти моніторингу та забезпечення якості корпоративної звітності суб'єктів господарювання. Так, у сфері бухобліку та діяльності здійснює Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України (ФПБАУ), у сфері аудиту – Аудиторська палата України.

Для систематизації наявних в Україні механізмів моніторингу й забезпечення дотримання стандартів високоякісної корпоративної звітності слід визначити:

- суб'єкти господарювання, звітність котрих підпадає під такий моніторинг (насамперед це суб'єкти суспільного інтересу: компанії на фондовій біржі, банки, страхові компанії, державні установи, інші суб'єкти суспільного інтересу);
- органи, які виступають регуляторами в цій сфері (державні органи та професійні організації);
- складові системи забезпечення якості корпоративної звітності (окремі аспекти моніторингу та механізми забезпечення).

На підставі дослідження повноважень державних органів та професійних організацій у сфері забезпечення якісної корпоративної звітності суб'єктів суспільного інтересу (додаток Е) можна визначити складові системи моніторингу та забезпечення дотримання стандартів високоякісної корпоративної звітності, що діють в Україні (табл. 2.13).

¹ Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо консолідації функцій з державного регулювання ринків фінансових послуг : проект Закону № 2413а від 20.07.2015. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=56124.

Таблиця 2.13

Складові системи моніторингу та забезпечення дотримання стандартів високоякісної корпоративної звітності в Україні

№	Складові системи МЗД	Наявність в Україні
<i>I. Моніторинг якості корпоративної звітності</i>		
1.1	Моніторинг достовірності фінансової інформації	+
1.2	Моніторинг дотримання правил бухгалтерського обліку	-
1.3	Моніторинг дотримання стандартів аудиту	+
1.4	Моніторинг розкриття нефінансової інформації	-
<i>II. Забезпечення дотримання стандартів високоякісної корпоративної звітності</i>		
2.1	Санкції за подання недостовірної інформації	+
2.2	Санкції за порушення правил бухгалтерського обліку	-
2.3	Санкції за порушення стандартів аудиту	+
2.4	Санкції за недотримання вимог до розкриття нефінансової інформації	-
2.5	Обов'язкова сертифікація бухгалтерів	-
2.6	Обов'язкова сертифікація аудиторів	+

Складено автором.

Проведений аналіз дає змогу виявити аспекти моніторингу та забезпечення дотримання стандартів високоякісної корпоративної звітності, які не регулюються нормативно-правовими актами у сфері бухгалтерського обліку та корпоративної звітності або наявні в Україні, але потребують удосконалення.

Важливою складовою цієї системи є механізми забезпечення, оскільки мотивація суб'єктів господарювання у підготовці якісної корпоративної звітності не завжди постає вагомим фактором і повинна підкріплюватися санкціями, штрафами та іншими подібними заходами за порушення встановлених вимог щодо якісної корпоративної звітності.

Відтак, реформа системи моніторингу й забезпечення якості корпоративної звітності в Україні має передбачати запровадження механізмів моніторингу та дотримання стандартів бухгалтерського обліку, удосконалення інструментів забезпечення додержання стандартів аудиту, встановлення вимог до розкриття нефінансової інформації і запровадження моніторингу та забезпечення їх дотримання.

Основними завданнями проведення такої реформи є:

- запровадження моніторингу дотримання стандартів бухгалтерського обліку та фінансової звітності;

- встановлення механізмів забезпечення додержання цих стандартів;
- введення обов'язкової сертифікації бухгалтерів суб'єктів суспільного інтересу;
- затвердження вимог до розкриття нефінансової інформації;
- запровадження моніторингу дотримання вимог до розкриття такої інформації;
- реалізація механізмів забезпечення їх додержання.

Для створення ефективної системи моніторингу та забезпечення дотримання вимог щодо високоякісної корпоративної звітності необхідно, перш за все, визначитися з моделлю побудови та фінансування такої системи.

У сучасних умовах є два варіанти налагодження моніторингу та забезпечення дотримання вимог до корпоративної звітності:

1. Розширення повноважень наявних органів у сфері регулювання бухгалтерського обліку та корпоративної звітності, що передбачає вжиття таких заходів:
 - оцінювання стану системи МЗД в Україні;
 - оцінювання ефективності діяльності з МЗД регулюючих органів;
 - визначення проблемних аспектів системи МЗД;
 - встановлення повноважень із МЗД, їх розподіл між органами-регуляторами;
 - розроблення законодавчого та методичного забезпечення удосконаленої системи МЗД;
 - організаційне забезпечення функціонування нової системи.
2. Створення нового органу, котрий виконуватиме усі функції з МЗД, для чого необхідно розв'язати такі завдання:
 - розроблення механізмів моніторингу й забезпечення дотримання стандартів бухгалтерського обліку;
 - формування професійних вимог бухгалтерів та механізмів моніторингу і забезпечення їх дотримання;
 - удосконалення механізмів МЗД стандартів аудиту;
 - створення вимог до розкриття нефінансової інформації та механізмів моніторингу й забезпечення їх дотримання;
 - зміна повноважень державних органів та Аудиторської палати України, уникнення їх дублювання з функціями новоствореного органу з МЗД.

У разі вибору другого варіанта варто визначити моделі організації такого органу (державний орган чи професійна саморегулювальна організація) і фінансування (за рахунок коштів державного бюджету та штрафів, сплачених об'єктами перевірки за виявлені порушення суб'єктові МЗД, або внесків суб'єктів господарювання – об'єктів перевірок).

Аргументами на користь створення нового державного органу, а не професійної організації з повноваженнями МЗД є: трансформація економіки України, високий рівень тінізації економіки, неналежна фінансова дисципліна суб'єктів господарювання та недостатня прозорість руху фінансових потоків. Ці фактори можуть спричинити неефективність діяльності професійної організації, яка виконуватиме функції з МЗД.

При виборі моделі фінансування також слід урахувати поточну економічну ситуацію, а саме недостатню зацікавленість суб'єктів господарювання в проведенні МЗД, ризики тінізації економіки та зменшення прибутковості суб'єктів господарювання в разі запровадження додаткових зборів на фінансування такого органу, необхідність забезпечення незалежності органу з МЗД від об'єктів перевірки.

Список використаних джерел

1. *Безверхий К. В.* Звітність у теорії вітчизняних і зарубіжних інституціоналістів. *Бізнес-Інформ*. 2014. № 2. С. 299–307.
2. *Безручук С. А.* Алгоритм оцінки якості інформації в звітності. *Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2014. № 2 (29). С. 24–32.
3. *Бондарчук Н. В.* Теоретичні засади формування системи обліково-аналітичної інформації для прийняття рішень користувачами. URL: <https://www.pdaa.edu.ua/sites/default/files/nppdaa/3.2/217.pdf>.
4. *Будько О. В.* Методи оцінки якості облікової інформації. *Економіка та держава*. 2014. № 3. URL: http://www.economy.in.ua/pdf/3_2014/14.pdf.
5. *Буянова Т. И.* Оценка качества отчетной финансовой информации на основе формализованного подхода. URL: <https://cyberleninka.ru/article/v/otsenka-kachestva-otchetnoy-finansovoy-informatsii-na-osnove-formalizovannogo-podhoda>.
6. ВПГО “Спілка аудиторів України”. URL: <http://spilka-audit.org.ua/>.
7. Федерація аудиторів, бухгалтерів і фінансистів АПК України (ФАБФ АПКУ). URL: <http://www.faaf.org.ua/>.
8. *Гончаренко О. О., Лук'янець О. В.* Оцінка якості фінансової звітності. *Проблеми обліку, аналізу, аудиту і контролю*. 2013. № 3 (18). С. 266–270.
9. Громадська організація “Українська асоціація сертифікованих бухгалтерів і аудиторів”. URL: <https://www.uacaa.org/>.
10. Громадська організація “Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України”. URL: <http://www.ufraa.org/about/>.
11. Громадська спілка “Палата аудиторів і бухгалтерів України”. URL: <http://www.pabu.com.ua/ua/>.

12. Директива 2013/34/ЄС. *Аудиторська палата України*. URL: <http://www.apu.com.ua/event/771-direktiva-2013-34-es-evropejskogo-parlamentu-ta-radi-vid-26-kvitnya-2014-r-neofitsijnij-pereklad>.
13. *Єфименко Т. І., Жук В. М., Ловінська А. Г.* Інформація в антикризовому управлінні: глобальний аспект стандартизації обліку та фінансової звітності. Київ : ДННУ “Акад. фін. управління”, 2015. 400 с.
14. Закон Азербайджанской Республики о бухгалтерском учете. URL: http://base.spinform.ru/show_doc.fwx?rgn=7433.
15. Закон Республики Армения о бухгалтерском учете. URL: <http://www.parliament.am/legislation.php?sel=show&ID=1344&lang=rus>.
16. Закон Республики Беларусь о бухгалтерском учете и отчетности. URL: http://kodeksy-by.com/zakon_rb_o_buhgalterskom_uchete_i_otchetnosti/3.htm.
17. Закон Республики Молдова о бухгалтерском учете. URL: <http://lex.justice.md/ru/324098/>.
18. *Засадний Б. А.* Міжнародний досвід застосування МСФЗ: переваги та недоліки для України. *Теоретичні та прикладні питання економіки*. 2013. Вип. 28, т. 1. URL: http://tppe.econom.univ.kiev.ua/data/2013_28/zb28_33.pdf.
19. *Камінська Т. Г.* Наукові підходи до підвищення надійності звітності за МСФЗ. URL: http://www.economy.nayka.com.ua/pdf/11_2015/11.pdf.
20. *Касьяненко Е. А.* Оценка качества отчетности о финансовых результатах деятельности сельскохозяйственных организаций. URL: https://www.google.com.ua/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=1&cad=rja&uact=8&ved=0ahUKEwj-hpbDg7bVAhVDrRoKHVZNAEkQFgglMAA&url=https%3A%2F%2Fcyberleninka.ru%2Farticle%2Fn%2Fotsenka-kachestva-otchetnosti-o-finansovyh-rezultatah-deyatelnosti-selskohozyaystvennyh-organizatsiy&usq=AFQjCNEHaVXh-h5t_kZ9UWR_MNs5HC2x2g.
21. *Кірейцев Г. Г.* Фінансовий менеджмент. Житомир : ЖІТІ, 2001. 440 с.
22. *Ковач С. І.* Концепція суттєвості в обліку та звітності. *Бізнес-Інформ*. 2014. № 6. С. 284–288.
23. Кодекс етики професійних бухгалтерів : документ Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC) (2012) / переклад ФПБАУ. URL: <https://www.ifac.org/publications-resources/2012-2>.
24. Концептуальна основа фінансової звітності : переклад. URL: http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/929_009.
25. *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.
26. Міжнародна громадська організація “Рада незалежних бухгалтерів та аудиторів”. URL: <http://rnba.com.ua/>.
 27. Міжнародні стандарти фінансової звітності (версія перекладу українською мовою – 2014 рік) / Міністерство фінансів України. URL: <http://www.minfin.gov.ua/news/view/mizhnarodni-standarty-finansovoi-zvitnosti-versiia-perekladu-ukrainskoiu-movoiu---rik?category=bj>.
 28. Міністерство фінансів Республіки Грузія. URL: <http://www.mfe.am/index.php?hdr=196&lang=1>.
 29. Момотюк Л. Є. Фінансова звітність у забезпеченні статистичного аналізу діяльності підприємств. *Економічна наука. Інвестиції: практика та досвід*. 2015. № 21. URL: http://www.investplan.com.ua/pdf/21_2015/9.pdf.
 30. Національні положення (стандарти) бухгалтерського обліку в державному секторі. URL: [http://www.minfin.gov.ua/news/view/nacionalni-polozhennja-\(standarti\)-buhgalterskogo-obliku-v-derzhavnomu-sektori?category=bjudzhet](http://www.minfin.gov.ua/news/view/nacionalni-polozhennja-(standarti)-buhgalterskogo-obliku-v-derzhavnomu-sektori?category=bjudzhet).
 31. Національні рахунки України за 2013 рік : стат. зб. / Державна служба статистики України. Київ, 2015. 164 с.
 32. Нормативно-методичне забезпечення бухгалтерського обліку в умовах застосування міжнародних стандартів фінансової звітності / за заг. ред. Л. Г. Ловінської. Київ : ДННУ “Акад. фін. управління”, 2013. 294 с.
 33. Об аудите бухгалтерского учета и финансовой отчетности : закон Республики Грузия. URL: <https://matsne.gov.ge/ru/document/download/1698895/4/ru/pdf>.
 34. Об аудиторской деятельности : закон Республики Армения. URL: http://www.translation-centre.am/pdf/Trans_ru/HH_Orenq/Law_Audit/Audit_ru.pdf.
 35. 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.
 36. Об аудиторской деятельности : закон Республики Молдова от 16.03.2007 № 61-XVI. URL: http://www.mf.gov.md/files/files/Acte%20Legislative%20si%20Normative/Audit/LEGE%20audit_rus.doc.
 37. Озеран А. В. Обґрунтування фінансової звітності як джерела фінансової інформації. *Фінанси, облік і аудит*. 2012. Вип. 20. С. 340–346.
 38. Озеран А. В. Роль та змістове наповнення приміток до фінансової звітності. *Сборники научных трудов SWorld*. 2012. URL: <http://www.sworld.com.ua/konfer27/538.pdf>.

39. *Озеран А. В.* Суттєвість та її вплив на доречність і достовірність фінансової звітності. *Фінанси, облік і аудит*. 2011. Вип. 17. С. 309–316.
40. Палата Аудиторів Азербайджанської Республіки. URL: www.audit.gov.az.
41. План рахунків бухгалтерського обліку активів, капіталу, зобов'язань і господарських операцій суб'єктів малого підприємництва : затв. наказом Міністерства фінансів України від 19.04.2001 № 186. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0389-01>.
42. План рахунків бухгалтерського обліку та Інструкція про його застосування : затв. наказом Міністерства фінансів України від 30.11.1999 № 291. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/z0892-99>.
43. *Плахтій Т. Ф.* Особливості застосування категорії “якість” в бухгалтерському обліку. *Вісник ОНУ імені І. І. Мечникова*. 2016. № 3 (21). С. 197–201.
44. *Плахтій Т. Ф.* Якісний підхід у бухгалтерському обліку. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Сер.: Економічні науки*. 2015. Вип. 13, ч. 4. URL: http://www.ej.kherson.ua/journal/economic_13/164.pdf.
45. *Подмешальська Ю. В.* Оцінка якості обліку в аудиті. *Вісник Дніпропетровського університету. Сер.: Економіка*. 2011. Вип. 5(4). С. 265–270.
46. *Позов А. Х.* Характеристики фінансової та управлінської звітності. *Ефективна економіка*. 2012. № 9. URL: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=1523>.
47. *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.
48. Порядок подання фінансової звітності : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 28.02.2000 № 419. URL: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/419-2000-%D0%BF>.
49. Про аудиторську діяльність : закон України від 22.04.1993 № 3125-XII. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/3125-12>.
50. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від 16.07.1999 № 996-XIV. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
51. Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо консолідації функцій з державного регулювання ринків фінансових послуг : проект закону № 2413а від 20.07.2015. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=56124.
52. Про застосування стандартів аудиту та етики : рішення Аудиторської палати України від 27.02.2014 № 290/7. URL: http://www.apu.com.ua/files/ris/290_7.doc.
53. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” : наказ Міністерства

- фінансів України від 07.02.2013 № 73. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.
54. Про затвердження Положення про нагляд за дотриманням пруденційних нормативів професійними учасниками фондового ринку : рішення Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 01.12.2015 № 2021. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/z1599-15#n15>.
55. Про затвердження Принципів корпоративного управління : рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 11.12.2003 № 571. URL: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=vr571312-03,%20vr052312-08>.
56. Про затвердження роз'яснень щодо застосування термінів “професійний бухгалтер” та “професійний бухгалтер-практик” Кодексу етики професійних бухгалтерів : рішення Аудиторської палати України від 27.09.2012 № 257/15. URL: <http://www.apu.com.ua/files/ris/1444232738.doc>.
57. Про намір щодо вступу НБУ до складу акціонерів Банку Міжнародних розрахунків у Базелі : рішення Ради НБУ від 24.04.2014 № 15. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/vr015500-14>.
58. Проект Закону про аудиторську діяльність. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=54644.
59. Про внесення змін до Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні”: проект Закону № 4646-1 від 19.06.2016. URL: http://w1.c1.rada.gov.ua/pls/zweb2/webproc4_1?pf3511=59163.
60. Савез рачуновођа и ревизора Републике Српске. URL: <http://www.srrs.rs/>.
61. *Семеншана Н. В.* Вплив глобалізаційних процесів на розвиток інституту бухгалтерського обліку в Україні. *Збірник наукових праць / Луцький національний технічний університет. Економічні науки. Сер.: Облік і фінанси.* 2013. Вип. 10(4). С. 241–248.
62. *Сидоренко Р. В.* Вимоги до фінансової звітності в сучасних умовах господарювання. *Наукові записки Національного університету “Острозька академія”. Сер.: Економіка.* 2013. Вип. 24. URL: <http://ecj.oa.edu.ua/articles/2014/n24/27.pdf>.
63. *Соколова Е. С.* Методика оценки качества бухгалтерской (финансовой) информации. URL: <http://ecsocman.hse.ru/data/2011/10/03/1267206307/60.pdf>.
64. *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-buhgalterskoy-finansovoy-informatsii>.

65. 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>.
66. Стратегія модернізації системи бухгалтерського обліку в державному секторі на 2007–2015 роки : затв. постановою Кабінету Міністрів України від 16.01.2007 № 34. URL: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/34-2007-%D0%BE>.
67. Стратегія розвитку системи управління державними фінансами : затв. розпорядженням Кабінету Міністрів України від 01.08.2013 № 774-р. URL: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/774-2013-%D1%80>.
68. Угода про асоціацію між Україною, з однієї сторони, та Європейським Союзом, Європейським співтовариством з атомної енергії і їхніми державами-членами, з іншої сторони від 27.06.2014. URL: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/984_011.
69. Харламова О. В. Архітектоніка приміток до МСФЗ-звітності. *Бізнес-інформ*. 2015. № 8. С. 188–193.
70. Цілі сталого розвитку 2016–2030 / ООН: Представництво в Україні. URL: <http://www.un.org.ua/ua/tsili-rozvytku-tysiacholittia/tsili-staloho-rozvytku>.
71. Швець В. Г. До питання нормативно-правового забезпечення бухгалтерського обліку та фінансової звітності в умовах МСФЗ. *Вісник Київського національного університету ім. Тараса Шевченка. Сер.: Економіка*. 2015. № 10 (175). С. 6–10. URL: <http://cyberleninka.ru/article/n/do-pitannya-normativno-pravovogo-zabezpechennya-buhgaterskogo-obliku-ta-finansovoyizvzitivnosti-v-umovah-msfz>.
72. 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.
73. A practical guide to professional ethics for small and medium-sized accounting practices. URL: http://www.efaa.com/cms/upload/efaa_files/pdf/Publications/Guides/2014_11_29_EFAA_Guide_A4_Web.pdf.
74. AASB Research Centre Work Program. URL: http://www.aasb.gov.au/admin/file/content102/c3/AASB_Research_Centre_Work_Program.pdf.
75. Accounting and Ethics: Pressure Experienced by the Professional Accountant. URL: http://www.efaa.com/cms/upload/efaa_files/pdf/Publications/Articles/20161221_EFAA_Pressure_Survey.pdf.
76. Accounting Law (2004) in Albanian. URL: <http://kkk.gov.al/foto/uploads/File/Ligji%209228%20date%2029.04.2004.pdf>.
77. Albania / World Bank. URL: [http://lnweb90.worldbank.org/FPS/fsapcountrydb.nsf/\(attachmentwebSI\)/Albania_Update_TN_A&A_Public.pdf/\\$FILE/Albania_Update_TN_A&A_Public.pdf](http://lnweb90.worldbank.org/FPS/fsapcountrydb.nsf/(attachmentwebSI)/Albania_Update_TN_A&A_Public.pdf/$FILE/Albania_Update_TN_A&A_Public.pdf).

78. Annual Improvements Cycle 2012–2014 / IFRS Foundation and the IASB. URL: <http://www.ifrs.org/current-projects/iasb-projects/annual-improvements/pages/annual-improvements-landing-2014.aspx>.
79. Assessing quality of financial reporting through audit reports: the case of Greek municipalities. URL: <https://academic.microsoft.com/#/detail/2128035026>.
80. Australian Securities and Investments Commission. URL: <http://asic.gov.au/>.
81. Bank for International Settlements. URL: <http://www.bis.org/index.htm>.
82. *Beest F, van., Braam G., Boelens S.* Quality of Financial Reporting: measuring qualitative characteristics. URL: www.ru.nl/publish/pages/516298/nice_09108.pdf.
83. Benchmarking Knowledge Center. URL: http://www.12manage.com/methods_benchmarking.html.
84. *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.
85. *Boutellis-Taft O.* Accountancy Europe: Evaluating the impact of IFRS in the EU. URL: https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/ACCA_Evaluating_the_impact_of_IFRS_in_the_EU_25_Sept._2014.pdf.
86. Business Dictionary. URL: <http://www.businessdictionary.com/definition/digitalization.html>.
87. Canadian Public Accountability Board. URL: <http://www.cpab-ccrc.ca/en/Pages/default.aspx>.
88. *Cheung E., Evans E., Wright S.* An historical review of quality in financial reporting in Australia. URL: https://www.academia.edu/30845978/An_historical_review_of_quality_in_financial_reporting_in_Australia.
89. Climate Disclosure Standards Board. URL: <http://www.cdsb.net/>.
90. *Cohen D. A.* Quality of Financial Reporting Choice: Determinants and Economic Consequences. URL: https://www.academia.edu/17955099/Quality_of_Financial_Reporting_Choice_Determinants_and.
91. Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. URL: <http://www.coso.org/>.
92. Companies Auditors Disciplinary Board. URL: <http://www.caldb.gov.au/>.
93. Confederation of Asian and Pacific Accountants. URL: <http://www.capa.com.my/>.
94. Corporate Financial Reporting Community of Practice Workshop Audit regulation, oversight and quality assurance: progress and perspectives Presentation of Montenegro. URL: http://siteresources.worldbank.org/EXTCENFINREPREF/Resources/4152117-1270824012230/6954188-1369218463843/Audit_regulation_and_QA_in_Montenegro.pdf.

95. Council for Advancement and Oversight of the Audit of Makedonia. URL: <http://www.sunr.mk/index.php/en/>.
96. Directive 2014/65/EU of the European Parliament and of the Council of 15 May 2014 on markets in financial instruments and amending Directive 2002/92/EC and Directive 2011/61/EU (recast). URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=celex%3A32014L0065>.
97. EU Directive on disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups. URL: https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/Factsheet_EU_Directive_NonFinancial_Information_1406.pdf.
98. European Commission. URL: <https://ec.europa.eu>.
99. European Securities and Markets Authority. URL: <https://www.esma.europa.eu/>.
100. Evaluation of Financial Information Quality Attributes: A Comparison from Turkey. URL: <https://academic.microsoft.com/#/detail/2188043236>.
101. Federal Financial Supervisory Authority. URL: https://www.bafin.de/DE/Startseite/startseite_node.html.
102. Federation of European Accountants. URL: <http://www.fee.be/>.
103. *Filip A., Labelle E., Rousseau S.* Legal Regime and Financial Reporting Quality. URL: https://www.academia.edu/15449405/Legal_Regime_and_Financial_Reporting_Quality.
104. Financial Conduct Authority. URL: <https://www.fca.org.uk/>.
105. Financial Reporting Council. URL: <https://www.frc.org.uk/>.
106. Financial Services Authority (FSA). URL: <http://www.fsa.gov.uk/about/who>.
107. Financial Stability Board (FSB). URL: <http://www.fsb.org/>.
108. Financial Statements of Not-for-Profit Entities. URL: http://www.fasb.org/cs/ContentServer?c=FASBContent_C&pagename=FASB%2FFASBContent_C%2FCompletedProjectPage&cid=1176168381520.
109. Future of Corporate reporting (FSR Danish Auditors). URL: <http://www.fsr.dk/~media/Files/Faglig%20viden/Publikationer/Future%20reporting-WEB.ashx>.
110. Future reporting (Danish Auditors (FSR)). URL: https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/ESG_indicators_in_annual_reports_An_introduction_to_current_frameworks_1105_Colour2652011551650.pdf.
111. G20 Leaders' Communique Hangzhou Summit, 4-5 September 2016. URL: http://www.consilium.europa.eu/media/23621/leaders_communiquehangzhou_summit-final.pdf.
112. *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. URL: <https://www.ajol.info/index.php/jfas/article/view/142658>.
113. IFAC Establishing and Developing a Professional Accountancy Body. URL: <http://www.ifac.org/publications-resources/establishing-and-developing-professional-accountancy-body>.
114. IFRS 15 Revenue from Contracts with Customers / IFRS Foundation and the IASB. URL: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2016/ifrs15.pdf>.
115. IFRS Update of standards and interpretations in issue at 31 December 2015 / E&Y. URL: [http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_Update_of_standards_and_interpretations_in_issue_at_31_December_2015/\\$File/CTools-Update-Dec2015.pdf](http://www.ey.com/Publication/vwLUAssets/IFRS_Update_of_standards_and_interpretations_in_issue_at_31_December_2015/$File/CTools-Update-Dec2015.pdf).
116. Implementing the New European Accounting Directive Making the right choices. URL: http://www.efaa.com/cms/upload/efaa_files/pdf/Publications/Annual_reports/2014/EFAA_MSO_in_Accounting_Directives_Report_140408.pdf.
117. Institute of Internal Auditors. URL: <https://na.theiia.org/Pages/IIAHome.aspx>.
118. International Accounting Standards Board. URL: <http://www.ifrs.org/groups/international-accounting-standards-board/>.
119. International Association of Insurance Supervisors (IAIS). URL: <http://www.iaisweb.org/home>.
120. International Federation of Accountants. URL: <https://www.ifac.org/>.
121. International Integrated Reporting Council. URL: <http://integratedreporting.org/>.
122. International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). URL: <http://www.intosai.org/about-us.html>.
123. International Organization of Securities Commissions. URL: <http://www.iosco.org>.
124. IPSAS: Compilation Guide for Developing Countries: Guidance by ICGFM, 19 May 2013. URL: http://www.icgfm.org/IPSAS/Compilation_Guide.pdf (Accessed 28 April 2016).
125. *Kariuki G.* 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.
126. Key foundations for high-quality corporate reporting: Good practices of monitoring and enforcement, and compliance mechanisms United Nations Conference on Trade and Development : Note by the UNCTAD secretariat. Geneva, 15-17 Oct. 2014. P. 5. URL: http://unctad.org/meetings/en/Sessional_Documents/ciisard70_en.pdf.

127. *Labelle R., Makni R., Francoeur C.* Ethics, Diversity Management, and Financial Reporting Quality. URL: https://www.academia.edu/19626301/Ethics_Diversity_Management_and_Financial_Reporting_Quality.
128. Law on accounting. Published in the Službeni glasnik RS, No. 62/13 of 16 July 2013. URL: <http://propisi.pravno-informacioni-sistem.rs/content.php?id=1555&lang=en>.
129. Law on auditing. Published in the Službeni glasnik RS, No. 62/13 of 16 July 2013. URL: <http://propisi.pravno-informacioni-sistem.rs/article.php?pid=1556&id=40946>.
130. Monitoring of compliance and enforcement for high-quality corporate reporting: guidance on good practices / UNCTAD. URL: http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/webdiaeed2016d2_en.pdf.
131. *Neel M.* Accounting Comparability and Economic Outcomes of Mandatory IFRS Adoption. Contemporary Accounting Research. 2016. 23 June. URL: <http://onlinelibrary.wiley.com/doi/10.1111/1911-3846.12229/abstract>.
132. OECD National Accounts Statistics: General Government Accounts / OECD. URL: http://www.oecd-ilibrary.org/economics/data/general-government-accounts-sna-2008_na-gga08-data-en;jsessionid=2krubtjboqfy.x-oecd-live-02.
133. Principles of Corporate Governance / G20, OECD. 2015. September. URL: <https://www.oecd.org/daf/ca/Corporate-Governance-Principles-ENG.pdf>.
134. Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). URL: <https://pcaob.us.org/About/Pages/default.aspx>.
135. Quality of Financial Reporting Choice: Determinants and Economic Consequences. URL: <https://academic.microsoft.com/#/detail/2162801917>.
136. Regulation (EU) No 600/2014 of the European Parliament and of the Council of 15 May 2014 on markets in financial instruments and amending Regulation (EU) No 648/2012. URL: <http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32014R0600>.
137. Roundtable on the Future of Corporate Reporting. Summary / FEE, CCAB, CFA. London, 2016. P. 1–4. URL: <http://www.fee.be/images/>.
138. *Rubin A., Segal D.* Board Reputation and Financial Reporting Quality. URL: https://www.academia.edu/31748981/Board_Reputation_and_Financial_Reporting_Quality.
139. *Shim D.* Towards Relevancy in Financial Reporting: Mark-to-Market Accounting. 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&usq=AFQjCNGJoWrtGOaBlQI8S2_QRA-ukUcDhQ.
140. *Skrypnyk M. I., Ambarchian V. S.* Comparison of Ukrainian GAAP with IFRS and US GAAP: are there more differences or similarities? *Проблеми теорії та*

- методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу*. 2015. № 3 (33). С. 353–364.
141. *Ternenge R., Agada B.* Effect of accounting information system on financial reporting quality: a review of theories and empirical works. URL: https://www.academia.edu/33388812/EFFECT_OF_ACCOUNTING_INFORMATION_SYSTEM_ON_FINANCIAL_REPORTING_QUALITY_A_REVIEW_OF_THEORIES_AND_EMPIRICAL_WORKS.
 142. The European Securities and Markets Authority (ESMA). URL: <http://www.esma.com/Welcome,to,EFAAs,website,1.html>.
 143. The Financial Reporting Enforcement Panel (FREP). URL: http://www.frep.info/index_en.php.
 144. The GRI Global Sustainability Standards Board Development. URL: <https://www.globalreporting.org/information/about-gri/governance-bodies/Global-Sustainability-Standard-Board/Pages/default.aspx>.
 145. The International Accounting Education Standards Board. URL: <https://www.iaesb.org/>.
 146. The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). URL: <https://www.iaasb.org/>.
 147. The International Ethics Standards Board for Accountants Board. URL: <https://www.ethicsboard.org/>.
 148. The International Finance Corporation Development. URL: http://www.ifc.org/wps/wcm/connect/corp_ext_content/ifc_external_corporate_site/home.
 149. The International Forum of Independent Audit Regulators. URL: <https://www.ifiar.org/>.
 150. The International IR Framework. URL: <http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>.
 151. The Model Guidance on Reporting ESG Information / United Nations Sustainable Stock Exchanges. URL: <http://www.sseinitiative.org/wp-content/uploads/2015/09/SSE-Model-Guidance-on-Reporting-ESG.pdf>.
 152. The New Accounting Directive: A Harmonised European Accounting Framework? URL: http://www.esma.com/cms/upload/efaa_files/pdf/Publications/Articles/EFAA_Accounting_Directive_Survey_2016.pdf.
 153. The Organisation for Economic Cooperation and Development. URL: <http://www.oecd.org/>.
 154. The quality of financial reporting in China: An examination from an accounting restatement perspective. URL: <https://academic.microsoft.com/#/detail/2016868208>.

155. The Trickle Down Effect – IFRS and accounting by SMEs. URL: http://www.efaa.com/cms/upload/efaa_files/pdf/Publications/Articles/EFAA_Trickle_Down_WEB.pdf.
156. *Tosin C.* IFRS and quality of financial reporting in Nigeria. URL: https://www.academia.edu/15432397/IFRS_AND_QUALITY_OF_FINANCIAL_REPORTING_IN_NIGERIA.
157. Trade and Development Report, 2016 / UNCTAD. URL: http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/tdr2016_en.pdf.
158. UNCTAD underlines key role of corporate reporting for achieving the Sustainable Development Goals. URL: http://unctad.org/en/pages/newsdetails.aspx?OriginalVersionID=1128&Sitemap_x0020_Taxonomy=UNCTAD%20Home;#1487;#ISAR-Corporate-Transparency-Accounting.
159. ISAR-UNCTAD. URL: <http://unctad.org/en/Pages/DIAE/ISAR/ISAR-Corporate-Transparency-Accounting.aspx>.
160. United Nations: Sustainable Development Goals. URL: <http://www.un.org/sustainabledevelopment/sustainable-development-goals/#prettyPhoto>.
161. World Economic Situation and Prospects 2014 / The United Nations. 2014. P. 144–150. URL: http://www.un.org/en/development/desa/policy/wesp/wesp_archive/wesp2014.pdf.
162. *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>.
163. Zakon o Ra^unovodstvu i reviziji u Federaciji Bosne i Hercegovine. URL: <http://www.fmf.gov.ba/zakoni/2010/bosanski/pravilnici/Zakon%20o%20racunovodstvu%20i%20reviziji%20u%20Federaciji%20BiH.pdf>.
164. *Zeghal D., Zouhour L.* The Impact of IFRS Adoption on Accounting Conservatism in the European Union. *International Journal of Accounting and Financial Reporting*. 2016. Vol. 6 (1). P. 127–160.

Додатки

Актуальні питання регулювання підготовки та оприлюднення корпоративної звітності: закордонний досвід

Напрямок	Автор	Джерело
Корпоративна звітність		
Оцифрування процесу підготовки та оприлюднення звітності	Аудитори Данії (Danish Auditors (FSR)) ¹	Документ "Майбутнє звітності" / "Future reporting" (Danish Auditors (FSR)) ²
Належне корпоративне управління	Організація економічного співробітництва та розвитку ³	Принципи корпоративного управління / Principles of Corporate Governance
Розвиток звітності: розширення змісту чинних міжнародних стандартів	FSR, Federation of European Accountants (FEE)	"Future reporting" (FSR), FEE ⁴
Мета та цільова група звітності. Спрямованість на користувачів інформації	FSR	"Future reporting" (FSR)
Принцип Core&More ⁵	FSR, Federation of European Accountants (FEE) ⁶	"Future reporting" (Danish Auditors (FSR)), документ "Фінансування майбутніх операцій – майбутнє корпоративної звітності", серія Cogito / FEE Follow-up paper The Future of Corporate Reporting – creating the dynamics for change Cogito Series ⁷
Інтегрована звітність	FSR, FEE	"Future reporting" (Danish Auditors (FSR)), FEE ⁸
	Міжнародний комітет з інтегрованої звітності ⁹	Міжнародна основа інтегрованої звітності (Міжнародний стандарт інтегрованої звітності) / International <IR> Framework
Достовірність звітності	FSR	"Future reporting" (Danish Auditors (FSR))
Нефінансова звітність	FEE	Директива ЄС щодо розкриття нефінансових послуг та різноманітності інформації: Досягнення високої якості та послідовності звітності ¹⁰

Напрямок	Автор	Джерело
Нефінансова звітність	Глобальна ініціатива зі звітності: Рада з глобальних стандартів сталого розвитку (the GRI Global Sustainability Standards Board) ¹¹	Документ "Керівництво зі звітності у сфері сталого розвитку"
	Міжнародна фінансова корпорація ¹²	Документ "Стандарти діяльності із забезпечення екологічної та соціальної стійкості" (2012 р.)
	Рада зі стандартів із розкриття інформації про екологічний вплив (Climate Disclosure Standards Board) ¹³	Стандарт із екологічної звітності / CDSB Reporting Framework
	FEE	FEE ¹⁴
Звітність малого та середнього бізнесу (МСБ)	Європейська федерація бухгалтерів та аудиторів малого та середнього бізнесу (The European Federation of Accountants and Auditors for small and medium-sized enterprises) ¹⁵	
	Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standards Board) ¹⁶	Міжнародні стандарти фінансової звітності / International Financial Reporting Standards (IFRS)
Нагляд за якістю звітності (корпоративної, фінансової у складі корпоративної)		
Здійснення незалежного нагляду за аудиторською діяльністю	Міжнародний форум незалежних регуляторів у сфері аудиту (International Forum of Independent Audit Regulators) ¹⁷	Основні принципи діяльності незалежних регуляторів у сфері аудиту / The IFIAR Core Principles for Independent Audit Regulators

Продовження Додатка А

Напрямі	Автор	Джерело
	Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (The International Auditing and Assurance Standards Board) ¹⁸	Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг / Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance Related Services Pronouncements
	UNCTAD, Міжурядова робоча група експертів з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності (Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting) ¹⁹	Проект документа "Моніторинг дотримання та забезпечення високоякісної корпоративної звітності (МСЕ): Керівництво щодо створення потенціалу та належних практик" / Monitoring of Compliance and Enforcement for high-quality corporate reporting: Guidance on good practices
Проведення досліджень, пов'язаних із фінансовою стабільністю	Банк міжнародних розрахунків ²⁰	Основні принципи ефективного банківського нагляду / Core Principles for Effective Banking Supervision
Забезпечення глобального послідовного нагляду за страховою діяльністю з метою підтримки стабільних страхових ринків як одного з чинників глобальної фінансової стабільності	Міжнародна асоціація органів нагляду за страхуванням (The International Association of Insurance Supervisors) ²¹	Основні принципи страхової діяльності / Insurance Core Principles
Наднаціонального регулювання міжнародного ринку капіталу	Міжнародна організація комісій з цінних паперів (International Organization of Securities Commissions) ²²	Документ "Цілі та принципи регулювання ринків цінних паперів" і пов'язана з цим документом методологія оцінювання; інші принципи IOSCO, звіти та доповіді, пов'язані з фінансовою звітністю, аудитом, внутрішнім контролем, аудиторською перевіркою і роллю управління, бухгалтерського обліку, аудиту та розкриття інформації (включаючи оцінку та резервування), що особливо актуально для здійснення нагляду за банками
	Міжнародна федерація бухгалтерів (International Federation of Accountants) ²³	Положення про зобов'язання організації – членів 6 "Розслідування і дисципліна" / SMO 6 Investigation and discipline

Напрямок	Автор	Джерело
Професійна освіта бухгалтерів та бухгалтерів-практиків²⁴		
	Рада з міжнародних стандартів бухгалтерської освіти (The International Accounting Education Standards Board) ²⁵	Міжнародні стандарти освіти професійних бухгалтерів / the International Accounting Education Standards
	Рада з міжнародних стандартів бухгалтерської етики (the International Ethics Standards Board) ²⁶	Кодекс етики професійних бухгалтерів / Code of ethics for professional accountants

¹ "Аудитори Данії" – данська організація аудиторів (включаючи аудиторські фірми), бухгалтерів, спеціалістів з оподаткування та корпоративних фінансів у сфері суспільної практики, бізнесу та промисловості, а також у державному секторі. Організацію було створено в 1912 р. У 2011 р. три напрямки – сертифіковані бухгалтери, Данський інститут сертифікованих бухгалтерів та Асоціація молодших бухгалтерів або практикантів – були об'єднані в одну асоціацію під назвою "Аудитори Данії" (FSR). Аудитори Данії є єдиною професійною бухгалтерською організацією в Данії. Членство в цій організації має як корпоративний (членами можуть виступати окремі фірми, усього близько 700 публічних бухгалтерських фірм), так і індивідуальний характер. Представництво в міжнародних професійних організаціях: Федерація європейських бухгалтерів, Північна федерація бухгалтерів (<https://www.ifac.org/about-ifac/membership/country/denmark>); Future of Corporate reporting (FSR Danish Auditors). URL: <http://www.fsr.dk/~media/Files/Faglig%20viden/Publicationer/Future%20reporting-WEB.ashx>.

² Future of Corporate reporting (FSR Danish Auditors). URL: <http://www.fsr.dk/~media/Files/Faglig%20viden/Publicationer/Future%20reporting-WEB.ashx>.

³ The Organisation for Economic Cooperation and Development. URL: <http://www.oecd.org/>.

⁴ Boutellis-taft O. Accountancy Europe: Evaluating the impact of IFRS in the EU. URL: https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/ACCA-Evaluating_the_impact_of_IFRS_in_the_EU_25_Sept._2014.pdf.

⁵ Ключовий звіт ("CORE") – загальний звіт або підсумок, який пов'язаний через технології з детальнішими звітами ("MORE"), що розкривають додаткову специфічну інформацію.

⁶ Federation of European Accountants. URL: <https://www.accountancyeurope.eu/>.

⁷ Federation of European Accountants. URL: <https://www.accountancyeurope.eu/>.

⁸ Environmental, Social and Governance (ESG) indicators in annual reports / FEE. 2011. March. URL: https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/ESG_indicators_in_annual_reports_An_introduction_to_current_frameworks_1105_Colour2652011551650.pdf; Integrated Reporting / FEE. 2011. January. URL: https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/integrated/Integrated_Reporting_January_20113112011421157.pdf.

⁹ International Integrated Reporting Council. URL: <http://integratedreporting.org/>.

- ¹⁰ EU Directive on disclosure of nonfinancial and diversity information / FEE. 2016. March. URL: https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/FEE_position_paper_EU_NFI_Directive_final-1.pdf; Non-Binding Guidelines for Reporting of Non-Financial Information by Companies : Consultation Document / European Commission. URL: http://ec.europa.eu/finance/consultations/2016/non-financial-reporting-guidelines/docs/consultation-document_en.pdf; Blomme H. Q&A on Non-Financial Information Directive with Deputy CEO. 2016. 25 May. URL: <https://www.accountancyeurope.eu/reporting-transparency/q-a-on-non-financial-information-directive-with-deputy-ceo-hilide-bloimme/>; EU Directive on disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups / FEE. 2014. June. URL: https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/Factsheet_EU_Directive_NonFinancial_Information_1406.pdf.
- ¹¹ The GRI Global Sustainability Standards Board Development. URL: <https://www.globalreporting.org/information/about-gri/governance-bodies/Global-Sustainability-Standard-Board/Pages/default.aspx>.
- ¹² The International Finance Corporation Development. URL: http://www.ifc.org/wps/wcm/connect/corp_ext_content/ifc_external_corporate_site/home.
- ¹³ Climate Disclosure Standards Board. URL: <http://www.cdsb.net/>.
- ¹⁴ Re: IASB Request for information: Comprehensive review of the IFRS for SMEs / FEE. 2012. 14 December. URL: https://www.accountancyeurope.eu/wp-content/uploads/IASB_request_for_information_IFRS_for_SMEs_12121421122012471345.pdf.
- ¹⁵ The European Securities and Markets Authority (ESMA). URL: <http://www.esma.europa.eu/Welcome.to.EFAAs.website.1.html>.
- ¹⁶ International Financial Reporting Standards. URL: <http://www.ifrs.org/Pages/default.aspx>.
- ¹⁷ The International Forum of Independent Audit Regulators. URL: <https://www.ifiar.org/>.
- ¹⁸ The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). URL: <https://www.iaasb.org/>.
- ¹⁹ ISAR-UNCTAD. URL: <http://unctad.org/en/Pages/DIAE/ISAR/ISAR-Corporate-Transparency-Accounting.aspx>.
- ²⁰ Про намір щодо вступу НБУ до складу акціонерів Банку міжнародних розрахунків у Базелі : рішення Ради НБУ від 24.04.2014 № 15. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/vr015500-14; Bank for International Settlements. URL: http://www.bis.org/index.htm>.
- ²¹ International Association of Insurance Supervisors (IAIS). URL: <http://www.iaisweb.org/home>.
- ²² International Organization of Securities Commissions. URL: <http://www.iosco.org>.
- ²³ International Federation of Accountants. URL: <https://www.ifac.org/>.
- ²⁴ В Україні законодавчо поняття "професійний бухгалтер" не визначено, лише в рішенняні Аудиторської палати України "Про затвердження роз'ясень щодо застосування термінів "професійний бухгалтер-практик" Кодексу етики професійних бухгалтерів" від 27.09.2012 № 257/15 надано роз'яснення щодо застосування термінів "професійний бухгалтер" і "професійний бухгалтер-практик". Положення Кодексу етики професійних бухгалтерів (розроблений Міжнародною федерацією бухгалтерів у редакції видання 2012 р.) затверджено для застосування в українській аудиторській практиці АПУ у 2014 р. разом із міжнародними стандартами аудиту й надання впевненості (переклад Федерації професійних бухгалтерів та аудиторів України). Згідно із зазначеним рішенням до категорії "професійний бухгалтер" належать "особи, які працюють у сферах, пов'язаних з бухгалтерським обліком, аудитом, фінансами та оподаткуванням, та мають відповідну підтверджену кваліфікацію". До складу категорії "професійний бухгалтер-практик" входять "аудитори, які працюють в аудиторських фірмах або надають професійні аудиторські послуги як фізичні особи – підприємці".
- ²⁵ The International Accounting Education Standards Board. URL: <https://www.iaesb.org/>.
- ²⁶ The International Ethics Standards Board for Accountants Board. URL: <https://www.ethicsboard.org/>.

Складено авторами.

Додаток Б

Поняття в проєкті документа “Моніторинг дотримання та забезпечення високоякісної корпоративної звітності (MCE): Керівництво зі створення потенціалу та належних практик”¹

Скорочення	Назва	Переклад	Зміст
ADT ²	Accounting Development Tool	Інструмент розвитку бухгалтерського обліку	Інструмент розвитку бухгалтерського обліку, розроблений ISAR-UNSTAD, спрямований на кількісну оцінку інфраструктури бухгалтерського обліку для високоякісної та порівнянної корпоративної звітності. Оцінювання проводиться за такими напрямками: нормативно-правова база, інституційна основа (засади), кадровий потенціал, процес зміцнення потенціалу, бухгалтерський облік в державному секторі
CPD	Continuing Professional Development	Безперервний професійний розвиток	Вимоги щодо безперервного професійного розвитку професійних бухгалтерів встановлюються Міжнародними стандартами освіти, які представляються Радою з міжнародних стандартів бухгалтерської освіти (IAESB ³)
MCE	Monitoring of Compliance and Enforcement	Моніторинг дотримання та забезпечення	–
ISQC	International Standard on Quality Control	Міжнародний стандарт контролю якості ⁴	Міжнародний стандарт контролю якості 1 “Контроль якості для фірм, що здійснюють аудит та огляд фінансової звітності, а також інші завдання з надання впевненості, та надають супутні послуги” (видано Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (IAASB))
PAO	Professional Accountancy Organization	Професійна організація бухгалтерів	Термін, що використовується для позначення об'єднань професійних бухгалтерів, основною метою діяльності яких є підвищення кваліфікації професійних бухгалтерів та забезпечення безперервного професійного розвитку (можуть мати статус національних або наддержавних організацій). Деталізоване керівництво з організації подібного професійного органу розроблене Міжнародною федерацією бухгалтерів під назвою “Створення та розвиток Професійної організації бухгалтерів” ⁵

Закінчення Додатка Б

Скорочення	Назва	Переклад	Зміст
PIEs	Public Interest Entities	Суб'єкти суспільного інтересу	Перелік відповідних суб'єктів визначається національним законодавством (лістингові компанії, банки, страховики, недержавні пенсійні фонди, інші фінансові установи і т. ін.)
SME	Small and Medium-sized Enterprise	Суб'єкти малого та середнього бізнесу (МСБ)	-
SMOs	Statement of Membership Obligation	Положення про членські зобов'язання	Документ, розроблений Міжнародною федерацією бухгалтерів ⁶ (Положення про зобов'язання організації-членів ¹⁻⁷).
IFRS	International Financial Reporting Standards	Міжнародні стандарти фінансової звітності	Нині виконання всіх завдань, пов'язаних із розробленням МСФЗ, а також публікацією тематичних документів для обговорення цих стандартів світовою бухгалтерською спільнотою здійснює Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО) ⁷ . На сьогодні РМСБО – це провідна організація у світі з розроблення єдиних облікових стандартів

¹ Monitoring of compliance and enforcement for high-quality corporate reporting: guidance on good practices / UNCTAD. URL: http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/webdiaeed2016d2_en.pdf.

² ISAR-UNCTAD. URL: <http://unctad.org/en/Pages/DIAE/ISAR/ISAR-Corporate-Transparency-Accounting.aspx>.

³ The International Ethics Standards Board for Accountants Board. URL: <https://www.ethicsboard.org/>.

⁴ International Standard On Quality Control 1. Quality Control for Firms That Perform Audits and Reviews of Financial Statements, and Other Assurance and Related Services Engagements. URL: <http://www.ifac.org/system/files/downloads/a007-2010-iaasb-handbook-isqc-1.pdf>.

⁵ Див.: IFAC Establishing and Developing a Professional Accountancy Body. URL: <http://www.ifac.org/publications-resources/establishing-and-developing-professional-accountancy-body>.

⁶ International Federation of Accountants. URL: <https://www.ifac.org/>.

⁷ International Financial Reporting Standards. URL: <http://www.ifsrs.org/Pages/default.aspx>.

Складено авторами.

Додаток В

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
Наднаціональні					
1	Міжнародний форум незалежних регуляторів у сфері аудиту (International Forum of Independent Audit Regulators) ¹	IFIAR	<p>Був заснований у 2006 р. Об'єднує незалежних регуляторів аудиту 51 юрисдикції, що представляють Африку, Північну Америку, Південну Америку, Азію, Океанію та Європу.</p> <p>Діяльність Форуму спрямована на дотримання інтересів суспільства та захист інвесторів шляхом забезпечення співробітництва та послідовності в регуляторній діяльності.</p> <p>Основним напрямом діяльності є обмін знаннями та досвідом щодо ринку аудиторських послуг і здійснення незалежного нагляду за аудиторською діяльністю</p>	Основні принципи діяльності незалежних регуляторів у сфері аудиту / The IFIAR Core Principles for Independent Audit Regulators	Мають рекомендаційний характер для учасників Форуму
2	Банк міжнародних розрахунків ² (The Bank for International Settlements) ³	BIS	<p>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.</p> <p>Основні напрями діяльності:</p> <ul style="list-style-type: none"> — посилення співробітництва між центральними банками; — підтримка діалогу з іншими урядовими установами, відповідальними за фінансову стабільність; — проведення досліджень, пов'язаних із фінансовою стабільністю; 	Основні принципи ефективного банківського нагляду / Core Principles for Effective Banking Supervision	Обов'язкові для дотримання акціонерами Банку

Продовження Додатка В

№ з/п	Назва організації	Скорочення	Зміст діяльності	Документ	Статус документа
3	Міжнародна асоціація органів нагляду за страхуванням (The International Association of Insurance Supervisors) ⁴	IAIS	<p>– виступає як основний контрагент для центральних банків у їхніх фінансових операціях;</p> <p>– виступає як агент або довірена особа при проведенні міжнародних фінансових операцій</p> <p>Організація з добровільним членством органів нагляду за страхуванням та регуляторів із більш ніж 200 юрисдикцій в приблизно 140 країнах.</p> <p>Основною метою є забезпечення глобального послідовного нагляду за страховою діяльністю, з метою підтримки стабільних страхових ринків як одного з чинників підтримки глобальної фінансової стабільності</p>	Основні принципи страхової діяльності / Insurance Core Principles	Обов'язкові для дотримання регуляторами – членами асоціації
4	Організація економічного співробітництва та розвитку ⁵ (The Organisation for Economic Co-operation and Development)	OECD	<p>Один із напрямів роботи становить корпоративне управління.</p> <p>Організація утворює форум, на якому уряди можуть співпрацювати, обмінюватись досвідом та відшукувати рішення спільних нагальних питань.</p> <p>Основні принципи роботи ОЕСР:</p> <ul style="list-style-type: none"> – 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 / Principles of Corporate Governance	Обов'язкові для дотримання (найкраща практика корпоративного управління ^б)

Продовження Додатка В

№ з/п	Назва організації	Скорочення	Зміст діяльності	Документ	Статус документа
5	Міжнародна організація комісій з цінних паперів (International Organization of Securities Commissions) ⁷	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 IOSCO, 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
6	Рада з фінансової стабільності (The Financial Stability Board) ⁸	FSB	Основна мета діяльності – підвищення рівня міжнародної фінансової стабільності, що реалізується шляхом координування національних фінансових установ і міжнародних організацій, котрі є розробниками міжнародних стандартів, та створення сильної політики нагляду й регулювання фінансового сектору	Координує діяльність всіх учасників, власних окремих регулюючих документів з питань МСЕ не має	Рішення та рекомендації є обов'язковими до виконання учасниками Ради (країни G-20)

Продовження Додатка В

№ з/п	Назва організації	Скорочення	Зміст діяльності	Документ	Статус документа
7	Міжнародна організація Вищих органів фінансового контролю (International Organization of Supreme Audit Institutions) ⁹	INTOSAI	<p>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 G-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>Погоджена з Радою політика з фінансової стабільності впроваджується в життя відповідними учасниками цієї організації</p>	Міжнародні стандарти вищих органів фінансового контролю (ISSAI)	Міжнародно визнані стандарти

Продовження Додатка В

№ з/п	Назва організації	Скорочення	Зміст діяльності	Документ	Статус документа
8	Міжнародна федерація бухгалтерів (International Federation of Accountants) ¹⁰	IFAC	щення прозорості бюджетної сфери, забезпечення підзвітності, боротьби з корупцією, кваліфікованого та ефективного використання державних ресурсів на користь народів	Положення про зобов'язання організації – членів б "Розслідування і дисципліна"/ SMO б Investigation and discipline	Міжнародно визнані стандарти
9	Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (International Accounting Standards Board) ¹¹	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 / International Financial Reporting Standards (IFRS)	Міжнародно визнані стандарти
10	Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості	IAASB	Незалежний орган, що розробляє міжнародні стандарти аудиторської діяльності, надання впевненості та інших пов'язаних сфер, а також сприяє	Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду,	Міжнародно визнані стандарти

Продовження Додатка В

№ з/п	Назва організації	Скорочення	Зміст діяльності	Документ	Статус документа
	(The International Auditing and Assurance Standards Board) ¹²		їх запровадженню. Публікує тематичні документи для обговорення стандартів світовою бухгалтерською спільнотою	іншого надання впевненості та супутніх послуг / Handbook of International Quality Control, Auditing, Review, Other Assurance and Related Services Pronouncements	
	Рада з міжнародних стандартів бухгалтерської освіти (The International Accounting Education Standards Board) ¹³	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 / The International Accounting Education Standards	Міжнародно визнані стандарти
	Рада з міжнародних стандартів бухгалтерської етики (the International Ethics Standards Board) ¹⁴	IESBA	Незалежний орган, що розробляє та вносить доповнення, популяризує і сприяє запровадженню і дотриманню Кодексу етики професійних бухгалтерів	Кодекс етики професійних бухгалтерів / Code of ethics for professional accountants	Міжнародно визаний документ
	Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку в державному секторі (The International Public Sector Accounting Standards Board) ¹⁵	IPSASB	Виконання всіх завдань, пов'язаних із розробленням МСБЮДС, 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 / International Public Sector Accounting Standards	Міжнародно визані стандарти

Продовження Додатка В

№ з/п	Назва організації	Скорочення	Зміст діяльності	Документ	Статус документа
	Комітет організації-спонсорів Комісії Тредвея (the Committee of Sponsoring Organizations) ¹⁶	COSO	Основна мета – надання всебічних основ та керівництв із управління ризиками на підприємствах, 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
	Інститут внутрішніх аудиторів (the Institute of Internal Auditors) ¹⁷	IIA	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
	Конференція з торгівлі та розвитку ООН. Міжурядова робоча група експертів з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності (Intergovernmental Working Group of Experts on International Standards of Accounting and Reporting) ¹⁸	UNCTAD-ISAR	Розроблено посібник для допомоги країнам у на-роцуванні 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”	

№ з/п	Назва організації	Скорочення	Зміст діяльності	Документ	Статус документа
	Глобальна ініціатива зі звітності: Рада з глобальних стандартів сталого розвитку (the GRI Global Sustainability Standards Board) ¹⁹	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"	
	Міжнародна фінансова корпорація (the International Finance Corporation) ²⁰	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: боротьби з бідністю та підвищення загального рівня добробуту	Документ "Стандарти діяльності із забезпечення екологічної та соціальної стійкості" (2012 р.)	
	Міжнародний Комітет з інтегрованої звітності (The International Integrated Reporting Council) ²¹	IIRC	Сприяти 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) / International <IR> Framework	
	Рада зі стандартів з розкриття інформації про екологічний вплив (Climate Disclosure Standards Board) ²²	CDSB	Міжнародний консорціум із питань розвитку бізнесу та захисту навколишнього середовища. Глобальна ідея: прив'язування природного капіталу до фінансового капіталу (мейнстріму корпоративної моделі)	Стандарт із екологічної звітності / CDSB Reporting Framework	

Продовження Додатка В

№ з/п	Назва організації	Скорочення	Зміст діяльності	Документ	Статус документа
Регіональні					
	Європейський орган із цінних паперів та ринків (European Securities and Markets Authority) ²³	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 (відкриті) 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 прийнятної оцінки 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 міжнародних стандартів фінансової звітності; Оцінку суттєвості чинних керівництв із розкриття інформації (керівних документів). Підготовлено два Керівництва з розкриття інформації	
	Європейська федерація бухгалтерів та аудиторів малого та середнього бізнесу (The European Federation of Accountants and Auditors for small and medium-sized enterprises) ²⁴	EFAA	Створена в 1994 р. Мета – обмін 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 у сфері		

Продовження Додатка В

№ з/п	Назва організації	Скорочення	Зміст діяльності	Документ	Статус документа
	Федерація європейських бухгалтерів ²⁵ (Federation of European Accountants)	FEF	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 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		
	Конфедерація азійських і тихоокеанських бухгалтерів (The Confederation of Asian and Pacific Accountants) ²⁶	САРА	Конфедерацією опубліковано основи побудови моделі розвитку професійних бухгалтерських організацій (РАОs) для допомоги у проведенні організаційної самооцінки та визначення можливості для розвитку й удосконалення. Метою документа є сприяння розвитку РАОs незалежно від їхньої стадії розвитку. Надає дорожню карту для організаційного зростання, засновану на вимірюванні й удосконаленні практик і процесів. Модель включає положення щодо ролі РАОs у нормативній базі, у тому числі у створенні стандартів і систем контролю за якістю послуг, що надаються членами РАОs суспільству, і відповідній обробці скарг щодо порушень	Документ "Модель розвитку професійних бухгалтерських організацій"	Рекомендаційний характер

- ¹ The International Forum of Independent Audit Regulators. URL: <https://www.ifaiar.org/>.
- ² Про намір щодо вступу НБУ до складу акціонерів Банку міжнародних розрахунків у Базелі : рішення Ради НБУ від 24.04.2014 № 15. URL: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/vr015500-14>.
- ³ Bank for International Settlements. URL: <http://www.bis.org/index.htm>.
- ⁴ International Association of Insurance Supervisors (IAIS). URL: <http://www.iaisweb.org/home>.
- ⁵ The Organisation for Economic Cooperation and Development. URL: <http://www.oecd.org/>.
- ⁶ Про затвердження Принципів корпоративного управління : рішення Державної комісії з цінних паперів та фондового ринку від 11.12.2003 № 571. URL: <http://zakon.nau.ua/doc/?code=vr571312-03.%20vr052312-08>.
- ⁷ International Organization of Securities Commissions. URL: <http://www.iosco.org>.
- ⁸ Financial Stability Board (FSB). URL: <http://www.fsb.org/>.
- ⁹ International Organisation of Supreme Audit Institutions (INTOSAI). URL: <http://www.intosai.org/about-us.html>.
- ¹⁰ International Federation of Accountants. URL: <https://www.ifac.org/>.
- ¹¹ International Financial Reporting Standards. URL: <http://www.ifrs.org/Pages/default.aspx>.
- ¹² The International Auditing and Assurance Standards Board (IAASB). URL: <https://www.iaasb.org/>.
- ¹³ The International Accounting Education Standards Board. URL: <https://www.iaesb.org/>.
- ¹⁴ The International Ethics Standards Board for Accountants Board. URL: <https://www.ethicsboard.org/>.
- ¹⁵ International Financial Reporting Standards. URL: <http://www.ifrs.org/Pages/default.aspx>.
- ¹⁶ Committee of Sponsoring Organizations of the Treadway Commission. URL: <http://www.coso.org/>.
- ¹⁷ The Institute of Internal Auditors (IIA). URL: <https://na.theiaa.org/Pages/IIAHome.aspx>.
- ¹⁸ ISAR-UNCTAD. URL: <http://unctad.org/en/Pages/DIAE/ISAR-ISAR-Corporate-Transparency-Accounting.aspx>.
- ¹⁹ The GRI Global Sustainability Standards Board Development. URL: <https://www.globalreporting.org/information/about-gri/governance-bodies/Global-Sustainability-Standard-Board/Pages/default.aspx>.
- ²⁰ The International Finance Corporation Development. URL: http://www.ifc.org/wps/wcm/connect/corp_ext_content/ifc_ext_externa_corporate_site/home.
- ²¹ International Integrated Reporting Council. URL: <http://integratedreporting.org/>.
- ²² Climate Disclosure Standards Board. URL: <http://www.cdsb.net/>.
- ²³ The European Securities and Markets Authority (ESMA). URL: <https://www.esma.europa.eu/>.
- ²⁴ The European Securities and Markets Authority (ESMA). URL: <http://www.efaa.com/Welcome.to,EFAAs,website,1.html>.
- ²⁵ Federation of European Accountants. URL: <http://www.fee.be/>.
- ²⁶ The Confederation of Asian and Pacific Accountants (CAPA). URL: <http://www.capa.com.my/>.

Складено авторами.

Національні організації, що є учасниками процесу побудови та підтримки МСЕ

№ з/п	Назва	Скорочення	Країна	Зміст діяльності
	Австралійська комісія з цінних паперів та інвестицій (Australian Securities and Investments Commission) ¹	ASIC	Австралія	Незалежний урядовий орган, котрий діє як регулятор корпоративної Австралії. Основними завданнями є: перевірка якості корпоративного управління, якості надання фінансових послуг, захист прав споживачів (інвесторів)
	Дисциплінарна рада аудиторів та ліквідаторів (Companies Auditors and Liquidators Disciplinary Board) ²	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 припинення ліцензій аудиторів відповідно до підстав, визначених чинним законодавством
	Наглядова комісія з фінансової звітності (Financial Reporting Council) ³	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
	Управління з фінансового регулювання та нагляду (Financial Services Authority) ⁴	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.
	Федеральне управління з фінансового нагляду (Federal Financial Supervisory Authority) ⁵	BaFin	Німеччина	Мета – забезпечення належного функціонування, стабільності й цілісності фінансового ринку Німеччини. Контролює близько 1850 банків, 680 компаній з надання фінансових послуг, 590 страхових компаній, 30 пенсійних фондів, 6100 німецьких фондів і 77 компаній з управління активами. У 2016 р. реорганізовано,

Закінчення Додатка В

№ з/п	Назва	Скорочення	Країна	Зміст діяльності
				змінено організаційну структуру – створено нові відділи, зокрема з питань захисту споживачів фінансових послуг
	Рада з питань забезпечення дотримання стандартів фінансової звітності (Financial Reporting Enforcement Panel) ⁶	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
	Рада з нагляду за бухгалтерським обліком у публічних компаніях (Public Company Accounting Oversight Board) ⁷	PCAOB	США	Неприбуткова організація, створена Конгресом відповідно до положень Закону Сарбейнса – Окслі для нагляду за аудиторськими компаніями (суб'єктів суспільного інтересу), з метою захисту інтересів інвесторів та суспільних інтересів і одночасного підвищення якості, інформативності, об'єктивності аудиторських висновків
	Канадська рада з питань підзвітності (Canadian Public Accountability Board) ⁸	CPAB	Канада	Державний орган із нагляду за аудиторською діяльністю та якістю аудиторських послуг

²⁷ Australian Securities and Investments Commission. URL: <http://asic.gov.au/>.

²⁸ Companies Auditors Disciplinary Board. URL: <http://www.caldb.gov.au/>

²⁹ Financial Reporting Council. URL: <https://www.frc.org.uk/>.

³⁰ Financial Services Authority (FSA). URL: <http://www.fsa.gov.uk/about/who>.

³¹ Federal Financial Supervisory Authority. URL: https://www.bafin.de/DE/Startseite/startseite_node.html.

³² The Financial Reporting Enforcement Panel (FREP). URL: http://www.frep.info/index_en.php.

³³ Public Company Accounting Oversight Board (PCAOB). URL: <https://pcaobus.org/About/Pages/default.aspx>.

³⁴ Canadian Public Accountability Board. URL: <http://www.cpab-crcr.ca/en/Pages/default.aspx>.

Складено авторами.

Додаток Г

Ураховання пропозицій щодо уточнення редакції та змісту проекту документа “Monitoring of Compliance and Enforcement for high-quality corporate reporting: Guidance on good practices”

Пропозиції для врахування, надані ДННУ “Академія фінансового управління”	Редакція Керівництва станом на 15.02.2016	Редакція Керівництва станом на 09.09.2016	Ураховання пропозиції (+/-)
Пропозиції до редакції Керівництва станом на листопад 2015 р.			
II. Концептуальна основа для побудови системи МСЕ	II. Концептуальна основа для побудови системи МСЕ	II. Conceptual framework for the monitoring, compliance and enforcement system	
2.2. Сфера, цілі та ключові елементи 12. При визначенні сфери дії системи МСЕ рішення має бути прийняте щодо того, на кого будуть спрямовані МСЕ пов'язані дії і яка інформація повинна бути оцінена. Слід також приділити увагу тому, які елементи в межах ланцюга звітності повинні підпадати під сферу дії системи МСЕ. Наприклад, деякі держела вважають доцільними такі атрибути інституційних функцій, котрі спрямовані на підвищення якості фінансової звітності: дотримання законодавства; якість регулювання; боротьбу з корупцією; ефективність уряду; політичну стабільність; відповідальність і підзвітність.	2.6. Показники (еталони) 94. Норми бухгалтерського обліку можуть будуватись на прийнятті МСФЗ (включаючи МСФЗ для суб'єктів малого та середнього бізнесу й Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку у державному секторі (МСБОДС)). У зв'язку з цим сферу застосування МСФЗ необхідно розглядати	94. Accounting frameworks may be built on the adoption of IFRS (including IFRS for SMEs and International Public Sector Accounting Standards (IPSAS)). In this regard, the scope of IFRS application needs to be considered. Annex I – International standards 210. Accounting frameworks also exist for sector-specific reporting, including IFRS for SMEs and International Public Sector Accounting Standards (IPSAS). Both of these sets of standards use IFRS as a foundation	+
Враховуючи існування зв'язку між інституціями державного і недержавного сектору при визначенні сфери дії системи МСЕ, потребують висвітлення питання забезпечення якості бухгалтерського обліку і фінансової звітності в державному секторі. Адже розробка методології імплементації та застосування національних стандартів бухгалтер-			

Пропозиції для врахування, надані ДННУ "Академія фінансового управління"	Редакція Керівництва станом на 15.02.2016	Редакція Керівництва станом на 09.09.2016	Урахування пропозиції (+/-)
<p>ського обліку для державного сектору, побудовані на основі IPSAS, пов'язані із розв'язанням питань якості фінансової звітності та удосконалення внутрішнього контролю у суб'єктах державного сектору</p>			
<p>13. Дотримання стандартів звітності залежить від внутрішніх факторів, включаючи контроль та управління ризиками.</p> <p><i>Відповідно до Стандартів внутрішнього аудиту IIA, внутрішні аудитори мають оцінити систему управління ризиками, що застосовується в установі, при плануванні аудитів, а за відсутності такої системи внутрішні аудитори повинні застосувати власне судження про ризики в діяльності установи після консультації з її керівництвом та посадовими особами, які безпосередньо відповідають за функції та процеси, що охоплюються внутрішнім аудитом</i></p>	<p>78. Відповідно до Міжнародних стандартів для професійної практики внутрішніх аудиторів, виданих Інститутом внутрішніх аудиторів, внутрішні аудитори повинні оцінити систему управління ризиками, що використовується при плануванні перевірок, а за відсутності такої системи необхідне застосування експертного судження стосовно ризиків організації, після консультування з керівництвом та з керівниками, до повноважень яких належать функції, віднесені до сфери внутрішнього аудиту</p>	<p>70. According to the IIA's International Standards for the Professional Practice of Internal Auditing, internal auditors should assess the risk management system used for the institution in planning audits, and, in the absence of such a system, it is necessary to apply one's own judgment regarding the risks to the institution, after consulting with its management and with the officers who are directly responsible for the functions and processes covered by the internal audit</p>	+
<p>III. Моніторинг дотримання та забезпечення вимог корпоративної звітності</p>	<p>III. Моніторинг дотримання та забезпечення вимог корпоративної звітності</p>	<p>III. Specific issues related to the MCE of corporate reporting requirements</p>	
<p>3.2. Сфера застосування і цілі</p> <p>41. Механізми для МСЕ в цій сфері у більшості країн спрямовані на перелічені компанії та організації публічного інтересу у зв'язку з їхньою роллю в економіці.</p>	<p>119. Під час визначення сфери застосування МСЕ в корпоративній звітності важливо брати до уваги питання нефінансової звітності.</p>	<p>107. The attention paid to non-financial reporting is increasing. An example is the new EU Directive that makes the disclosure of non-</p>	+

Продовження Додатка Г

Пропозиції для врахування, надані ДНУ "Академія фінансового управління"	Редакція Керівництва станом на 15.02.2016	Редакція Керівництва станом на 09.09.2016	Урахування пропозиції (+/-)
<p>Однак окремі органи, наприклад, у Данії, Швейцарії та Великобританії також несуть відповідальність за деякі неперераховані компанії. Рішення також має бути прийняте щодо малого та середнього бізнесу.</p> <p>Задля вирішення проблем при визначенні механізмів для МСЕ в цій сфері необхідно включити до сфери моніторингу дотримання й виконання вимог щодо запровадження нефінансової звітності суб'єктів господарювання</p>	<p>120. Значними темпами зростає увага, що приділяється нефінансовій звітності. Прикладом є нова Директива ЄС, що робить розкриття нефінансової інформації обов'язковим, починаючи з 2016 р.</p>	<p>financial information mandatory, starting in 2017</p>	
<p>IV. Внутрішній моніторинг дотримання та забезпечення вимог аудиту та гарантії якості</p>	<p>IV. Внутрішній моніторинг дотримання та забезпечення вимог аудиту та гарантії якості</p>	<p>IV. MCE requirements for auditing and quality assurance</p>	
<p>4.2. Сфера застосування і цілі</p> <p>51. Обсяг аудиту наглядю варіюється в різних юрисдикціях.</p> <p>Відповідно до пп. 9 розд. II "Концептуальна основа для побудови системи МСЕ", де зазначено, що для цілей регулювання цінних паперів органи, що мають повноваження нагляду та інспекції, а також розслідування, повинні бути інтерпретовані доволі широко, пропонується доповнити цей пункт у частині органів, що здійснюють нагляд і контроль за дотриманням стандартів суб'єктами державного сектору. Наприклад, в Україні до таких органів належать незалежні аудиторів (проводять обов'язковий аудит державних компаній, якщо вони є емітентами цінних паперів), органи незалежного державного</p>	<p>-</p>	<p>-</p>	<p>-</p>

Продовження Додатка Г		Урахування пропозиції (+/-)
Пропозиції для врахування, надані ДННУ "Академія фінансового управління"	Редакція Керівництва станом на 15.02.2016	Редакція Керівництва станом на 09.09.2016
<p>контролю й аудиту (Рахункова палата – піддає аудиту фінансову і бюджетну звітність суб'єктів державного сектору – розпорядників бюджетних коштів під час аудиту виконання державного бюджету) і внутрішні аудитори (здійснюють фінансовий аудит звітності бюджетних установ)</p>		
<p>4.4. Процедури та методології</p> <p>61. Наступні аспекти мають бути розглянуті у вирішенні процедури для МСЕ вимог аудиту.</p> <p>62. Насамперед слід визначити критерії відбору аудиторської фірми, що повинні перевірятися. Багато країн використовують підхід на основі ризику для вибору фірм, що підлягають перевірці. У цьому контексті доцільно розкрити, які саме критерії застосовуватимуться країнами, що реформують власні системи регулювання аудиторської діяльності згідно з найкращими світовими, зокрема європейськими, стандартами</p>	<p>202. Багато країн використовують підхід на основі ризику для відбору фірм, які підлягають перевірці.</p> <p>У цьому контексті доцільно розкрити, які критерії застосовують країни, що реформують власні системи регулювання аудиту відповідно до найкращих міжнародних стандартів</p>	<p>161. Many countries use a risk-based approach to select the firms to be inspected. In this context, it is advisable to disclose what criteria are applied by countries reforming their own systems of audit regulation in accordance with the best international standards</p>
<p>4.5. Оцінка впливу</p> <p>У контексті такої оцінки пропонується врахувати вплив змін у сфері контролю за якістю аудиторських послуг, зокрема у країнах, що претендують на членство у Європейському Союзі. Так, для таких країн (до яких належить і Україна, котра підписала у 2014 р. з ЄС Угоду про асоціацію) є актуальним приведення законодавчого поля у відповідність із законодавчими актами ЄС із належними змінами:</p>	-	-

Продовження Додатка Г

Пропозиції для врахування, надані ДНУ "Академія фінансового управління"	Редакція Керівництва станом на 15.02.2016	Редакція Керівництва станом на 09.09.2016	Урахування пропозиції (+/-)
<p>Директива 2006/43/ЄС, зі змінами її доповненнями, внесеними Директивою 2014/56/ЄС від 16.04.2014 щодо обов'язкового аудиту, має бути запроваджена протягом трьох років від дати набуття чинності Угодою про асоціацію між Україною та ЄС – до 2017 р.;</p> <p>Регламент ЄС № 537/2014 Європейського парламенту та Ради ЄС від 16.04.2014 про особливі вимоги до обов'язкового аудиту суб'єктів суспільного нагляду і скасування Рішення Єврокомісії 2005/909/ЄК є обов'язковим для виконання країнами – членами ЄС і підлягає запровадженню ними з 17 квітня 2016 р.</p>			
<p>V. Контроль за додержанням і забезпеченням вимог до професійних бухгалтерів</p>	<p>V. Контроль за додержанням і забезпеченням вимог до професійних бухгалтерів</p>	<p>V. MCE requirements for professional accountants</p>	
<p>5.2. Сфера застосування та цілі</p> <p>85. Обсяг нагляду за додержанням і забезпеченням вимог до професійних бухгалтерів варіюється в різних юрисдикціях. У багатьох країнах нагляд переважно спрямовано на підготовку професійних бухгалтерів/аудиторів та дотримання ними професійних вимог, тоді як країни, що розвиваються, та країни з перехідною економікою, в яких здійснюється реформування національних систем бухгалтерського обліку і фінансової звітності у державному секторі, потребують розширення фокуса в бік включення вимог до професійної освіти і підготовки бухгалтерів і аудиторів для державного сектору.</p>	-	-	-

Продовження Додатка Г

Пропозиції для врахування, надані ДННУ "Академія фінансового управління"	Редакція Керівництва станом на 15.02.2016	Редакція Керівництва станом на 09.09.2016	Урахування пропозиції (+/-)
<p>Потенційною сферою нагляду щодо таких фахівців мають бути питання підготовки кадрового потенціалу для державного сектору, якими потрібно доповнити Розділ анкети бухгалтерського інструменту розвитку (ART), що стосується звітності в державному секторі (компонент Р). До складу таких питань слід включити оновлення державних кадрів, конкурсний добір на посаду професійного бухгалтера / державного аудитора на новій основі (вимоги до компетенції і кваліфікації претендентів на посаду, обов'язкова професійна сертифікація фахівців, відповідальних за фінансову звітність / аудиторський висновок)</p>			
Пропозиції до редакції Керівництва станом на 15 лютого 2015 р.			
Пропозиції для врахування, надані ДННУ "Академія фінансового управління"	Редакція Керівництва станом на 09.09.2016	Редакція Керівництва станом на 09.09.2016	Урахування пропозиції (+/-)
<p>II. Концептуальна основа для побудови системи МСЕ</p> <p>94. Норми бухгалтерського обліку можуть будуватись на прийнятті МСФЗ (включаючи МСФЗ для суб'єктів малого та середнього бізнесу та Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку у державному секторі (МСБОДС), у зв'язку з чим сферу застосування МСФЗ необхідно розглядати.</p> <p>При здійсненні моніторингу запровадження та дотримання МСБОДС доцільно перевіряти такі аспекти, рекомендовані Міжнародним консорціумом з управління</p>		<p>II. Conceptual framework for the monitoring, compliance and enforcement system</p> <p>—</p>	<p>—</p>

Продовження Додатка Г

Пропозиції для врахування, надані ДННУ "Академія фінансового управління"	Редакція Керівництва станом на 09.09.2016	Урахування пропозицій (+/-)
<p>Пропозиції для врахування, надані ДННУ "Академія фінансового управління"</p> <p>державними фінансами в документі "МСБОДС: Керівництво з впровадження для країн, що розвиваються":</p> <p>Чи відповідає звітність якісним характеристикам – зрозумілість, актуальність, надійність, зіставність?</p> <p>Який використовується метод визнання доходів та витрат, активів і зобов'язань суб'єктів державного сектору (бюджетних установ, місцевих та державного бюджету)?</p> <p>Якою мірою узгоджені бюджетна та бухгалтерська звітність суб'єктів державного сектору?</p> <p>Які форми фінансової звітності суб'єкти державного сектору складають відповідно до МСБОДС?</p> <p>Чи складається нефінансова звітність суб'єктами державного сектору країни?</p>		
<p>2.5. Ключові складові, діяльність та методології</p> <p>57. Гучке конструктивне поєднання інструментів із суб'єктами регулювання могло б обертатися як прийнятний шлях вперед, доти, доки не з'явиться можливість вжиття жорсткіших заходів.</p> <p>Для розбудови ефективної системи МСЕ необхідна наявність відповідних передумов, зокрема нормативно-правової бази, яка визначає засади регулювання економіки й господарської діяльності.</p> <p>Єдність критеріїв у різних нормативно-правових актах віднесення до мікропідприємств, малих, середніх та великих підприємств сприяє прозорості та ефективності регулювання.</p> <p><u>Так, MiFID II (The Markets in Financial Instruments Directive), що охоплює Директиву 2014/65/ЄС "Про ринки фінансових інструментів" та Регламент (ЄС) № 600/2014, визначають величчини (які є професійними клієнтами у сфері послуг з інвестування та фінансових інструментів) підприємства, що відповідають двом із таких вимог щодо розміру:</u></p>		

Пропозиції для врахування, надані ДННУ "Академія фінансового управління"	Редакція Керівництва станом на 09.09.2016	Урахування пропозицій (+/-)
<p>– сукупна вартість активів – 20 млн євро; – чистий дохід від реалізації – 40 млн євро; – власні фонди – 2 млн євро (Додаток II, парагр. 1, п. 2 Директиви 2014/56/ЄС).</p> <p>Водночас критеріями віднесення суб'єктів до великих підприємств, згідно з Директивою 2013/34/ЄС, є:</p> <ul style="list-style-type: none"> – сукупна вартість активів – 20 млн євро; – чистий дохід від реалізації – 40 млн євро; – середня кількість працівників – 250 осіб (Розд. 1, ст. 3, парагр. 4 Директиви 2013/34/ЄС). <p>Для забезпечення прозорості, ринкової ефективності та порівнянності фінансової і нефінансової інформації необхідно уніфікувати критерії віднесення суб'єктів господарської діяльності до тієї чи іншої групи підприємництва за розмірами (оскільки наразі такий класифікатор має частково різний зміст в окремих нормативних документах ЄС).</p> <p>Законодавче забезпечення має розроблятися з урахуванням особливостей економіки країни, шляхом адаптації, а не прямої імплементації міжнародного досвіду.</p> <p>Підприємство має використовувати модель обліку відповідно до тієї групи, до якої воно належить, з огляду на його реальний розмір у масштабах національної економіки.</p> <p>Розмір компанії також важливий під час здійснення відбору для проведення перевірки.</p> <p>У результаті використання нерелевантних критеріїв розподілу підприємств за розмірами застосовується невідповідна облікова модель, знижується ефективність регулювання та зменшується прозорість фінансової звітності.</p> <p><i>Відповідно до Директиви 2013/34/ЄС, критерії віднесення підприємств до групи малого підприємництва та визначення малих груп підприємств спрямовані на самостійне регулювання державами – членами ЄС, тобто країни-члени не можуть скоротити або прибрати обмеження (сукупна вартість активів – 4 млн євро;</i></p>		-

Продовження Додатка Г

Пропозиції для врахування, надані ДННУ "Академія фінансового управління"	Редакція Керівництва станом на 09.09.2016	Урахування пропозиції (+/-)
<p>чистий дохід від реалізації – 8 млн євро; середня кількість працівників – 50), про- те їм надано право визначати порогові значення, що перевищують обмеження стосовно сукупної вартості активів та чистого доходу від реалізації до 6 млн та 12 млн євро відповідно. Пряме запровадження визначених Директивою кри- теріїв до господарського законодавства й законодавства у сфері бухгалтер- ського обліку та фінансової звітності в Україні зумовить збільшення кількості суб'єктів господарювання, що формують звітність відповідно до МСФЗ для МСП та національних стандартів бухгалтерського обліку для МСП</p>		
<p>III. Моніторинг дотримання та забезпечення вимог корпоративної звітності</p>	<p>III. Specific issues related to the MCE of corporate reporting requirements</p>	
<p>135. Потрібно прийняти рішення щодо регулярності проведення перевірок</p> <p>136. Як демонструють наведені приклади, практика з питання регулярності прове- дення перевірок різнилась суттєво:</p> <p>(a) Данія – 20 % компанії щороку. Відповідно до використання підходу на підставі оцінки ризику, компанії можуть бути обрані кілька разів протягом п'ятирічного періоду;</p> <p>(b) Франція – 140 найбільших компаній кожні три роки, а всі інші – кожні п'ять років;</p> <p>(c) Німеччина – Комітет із забезпечення фінансової звітності вимагає проведення пе- ревірок кожні 4–5 років всіх компаній, внесених до фондового індексу, та кожні 8–10 років всіх інших компаній. У 2013 р. Комітет виконав лише 110 перевірок.</p> <p>(d) Нідерланди – на додаток до підходу на підставі оцінки ризику метою є перевірка всіх підприємств-емітентів кожні 5 років та всіх емітентів боргових зобов'язань кожні 7 років;</p> <p>(e) Італія – принаймні 20 % компаній щороку;</p> <p>(f) Іспанія – емітенти перевіряються приблизно кожні 2 роки, а емітенти боргових зобов'язань приблизно кожні 6 років;</p>	<p>119. To decide on the frequency of reviews it is necessary to deter- mine the group of companies for review:</p> <p>a) all companies;</p> <p>b) largest companies;</p> <p>c) companies included in a stock index;</p> <p>d) debt-issuers;</p> <p>e) companies which had unsatis- factory results;</p> <p>f) companies selected by a risk- based approach.</p> <p>120. The number of companies for review is determined as an</p>	+

Пропозиції для врахування, надані ДННУ "Академія фінансового управління"	Редакція Керівництва станом на 09.09.2016	Урахування пропозицій (+/-)
<p>(g) Швейцарія – на додаток до підходу на підставі оцінки ризику метою є перевірка всіх компаній кожні 6 років;</p> <p>(h) Великобританія – у випадку задовільних результатів перевірки фірма перевіряється кожні 6 років. Незадовільні результати призводять до того, що фірма перевіряється раз на 4 роки, а зовсім незадовільні – раз на 2 роки.</p> <p><u>Для прийняття рішення про регулярність перевірок потрібно визначити вибірку компаній, що підлягають перевірці:</u></p> <p>(a) всі компанії;</p> <p>(b) найбільші компанії;</p> <p>(c) компанії, включені до фондового індексу;</p> <p>(d) емітенти боргових зобов'язань;</p> <p>(e) фірми з попередніми незадовільними результатами перевірки;</p> <p>(f) фірми, обрані на підставі оцінки ризику.</p> <p>Кількість компаній, що перевіряються, встановлюється як абсолютне значення або відсоток від загальної кількості компаній з кожної, однієї або кількох з описаних груп.</p> <p>Регулярність перевірок визначається такими показниками:</p> <ul style="list-style-type: none"> – максимальна частота перевірок (строк, який обов'язково має минути від попередньої до наступної перевірки фірми); – мінімальна частота перевірок (строк, після закінчення якого фірма підлягає обов'язковій перевірці). <p>Країни повинні обирати вказані параметри залежно від масштабів та особливостей національної економіки, розвитку фінансового ринку, кількості суб'єктів господарювання, а також частки виконання раніше встановлених планів перевірок</p>	<p>absolute number or a percentage of the total number of companies from each, one or several of these groups.</p> <p>121. The frequency of reviews is determined by the following indicators:</p> <p>a) maximum frequency of reviews (the period which necessarily must pass from the previous to the next company review);</p> <p>b) minimum frequency of reviews (the period after which the company become the subject of mandatory review).</p> <p>122. The countries have to choose these options depending on the scale and features of the national economy, financial market development, and the number of entities and percentage of performance previously established review plans</p>	

Закінчення Додатка Г

Пропозиції для врахування, надані ДННУ "Академія фінансового управління"	Редакція Керівництва станом на 09.09.2016	Урахування пропозиції (+/-)
<p>3.5. Оцінка впливу</p> <p>144. Побудова ефективної системи МСЕ для бухгалтерського обліку та звітності зумовлює розроблення переліку індикаторів оцінки впливу запроваджених заходів, визначення розбіжностей та пріоритетів для наступного покращання.</p> <p><u>Одним з індикаторів оцінки впливу системи МСЕ на якість бухгалтерського обліку та звітності є кількість задовільних і незадовільних результатів перевірки.</u></p> <p><u>Зменшення або збільшення кількості незадовільних результатів обов'язкових перевірок свідчить про поліпшення або погіршення якості корпоративної звітності в країні</u></p>	<p>126. One of the indicators for assessment of the MCE impact on the quality of accounting and reporting is the numbers of satisfactory and unsatisfactory test results.</p>	+
<p>119. Під час визначення сфери застосування МСЕ в корпоративній звітності важливо брати до уваги питання нефінансової звітності.</p>	-	-
<p>120. Постійно зростає увага, що приділяється нефінансовій звітності. Прикладом є нова Директива ЄС, що робить розкриття нефінансової інформації обов'язковим, починаючи з 2016 р.</p>		
<p>Рада з облікових стандартів зі сталого розвитку США (SASB) випускає стандарти для суб'єктів господарювання, згідно з якими розкривається інформація щодо питань впливу підприємницької діяльності на навколишнє середовище, соціальної відповідальності та корпоративного управління ("звітність сталого розвитку", ESG). Стандарти SASB мають легітимний характер, оскільки право на їх розроблення забезпечується акредитацією Американського національного інституту стандартів (American National Standards Institute, ANSI) та використовуються підприємствами під час підготовки нефінансової звітності</p>		

¹ Пропозиції, надані ДННУ "Академія фінансового управління", підкреслено.

Складено авторами.

Додаток Д

Пропозиції щодо доповнення Керівництва для країн із різними етапами розвитку економіки

Розділ	Суть положення Керівництва	Пропозиції
I. Вступ і довідкова інформація		
II. Концептуальна основа для побудови системи МСЕ		
2.1. Основні поняття	13. Регулятори повинні мати можливість та засоби й цілий ряд заходів для виявлення, стримування, застосування, санкціонування, відшкодування та виправлення порушень законів про цінні папери	Доповнити оглядом різних варіантів повноважень регуляторів, оскільки в країнах із перехідною економікою та таких, що розвиваються, регуляторні органи не мають широкого кола повноважень та механізми реагування на виявлені порушення обмежені
2.2. Сфера застосування та мета		
2.2.1. Мета		
2.2.2. Сфера застосування		
2.3. Ключові (основні) принципи		
2.3.1. Незалежність	24–26. Приклади процедур призначення членів регуляторних органів із метою забезпечення їх незалежності у Великобританії, Австрії, Південній Африці	Доцільно розглянути досвід країн, що розвиваються, та країн із перехідною економікою
2.3.2. Компетентність персоналу	29. Регуляторні органи, проте, часто не лише недостатньо укомплектовані, а й неспроможні наймати персонал, рівень знань якого дорівнював би персоналу досліджуваних підприємств	Деталізувати рекомендації для країн із перехідною економікою та країн, що розвиваються, де регуляторні органи переважно діють у зазначених умовах

Продовження Додатка Д

Розділ	Суть положення Керівництва	Пропозиції
2.3.3. Баланс між незалежністю та фінансуванням	33. Наразі немає жодної загальноприйнятої моделі фінансування для регулювання фінансової звітності, аудиту або професії бухгалтерів. Моделі охоплюють одне джерело надходжень або їх комбінацію: а) за рахунок лістингових компаній; б) за рахунок відповідних професійних органів; в) безпосередньо за рахунок аудиторських фірм	На підставі практики країн, що розвиваються та країн із перехідною економікою зазначити, які моделі фінансування регулювання бухгалтерів та аудиторів доцільно застосовувати в умовах недостатньо розвинутого фінансового ринку та практики діяльності професійних саморегуляційних організації
2.3.4. Баланс між прозорістю та конфіденційністю	Приклади фінансування проведення розслідувань у США, ПАР, Австралії	Доповнити прикладами з практики країн, що розвиваються, та країн з перехідною економікою
2.3.5. Співробітництво та координація		
2.4. Інституційний механізм		
2.5. Ключові складові, діяльність та методології	61. Регуляторний закон без забезпечення його виконання є неефективним	Зазначити механізми в країнах, що розвиваються, та країнах з перехідною економікою, які сприяють розбудові такого інституційного механізму, котрий забезпечує виконання закону в частині, що стосується діяльності регуляторних органів
	64. На думку Європейської федерації бухгалтерів, забезпечення виникає (з'являється) у більшості європейських країн на 6 рівнях: а) саморегулювання (забезпечення дотримання законодавства); підготовка фінансової звітності; б) обов'язковий аудит фінансової звітності; в) погодження фінансової звітності; г) система інституційного нагляду; д) суд; санкції/скарги; та е) громадська реакція та реакція преси	Навести приклади здійснення забезпечення виконання стандартів на кожному з цих рівнів, які застосовуються в країнах, що розвиваються, та країн з перехідною економікою

Продовження Додатка Д

Розділ	Суть положення Керівництва	Пропозиції
2.5.1. Вибір підприємств для перевірки		
2.5.2. Перевірка		
2.5.3. Стимули (мотивація)		
2.5.4. Попередження порушень	74. Відповідно до системи МСЕ, дотримання стандартів звітності залежить від таких попереджувальних заходів, як внутрішній контроль та ризик-менеджмент. Дуже важливо поєднати й запровадити їх до системи внутрішнього управління підприємством (суб'єктом)	Навести приклади з практики країн, що розвиваються, та країн із перехідною економікою стосовно побудови системи внутрішнього контролю підприємства
2.5.5. Дисциплінарні заходи та санкції		
2.5.6. Підтримка/просування		
2.5.7. Підвищення рівня усвідомленості		
2.6. Показники		
2.6.1. Стандарти бухгалтерського обліку		
2.6.2. Стандарти аудиту та надання впевненості	95. Одним зі спільних аспектів окремих країн, що запровадили МСФЗ, є вимога проведення аудиту фінансової звітності (складеної за МСФЗ) відповідно до Міжнародних стандартів аудиту (МСА), виданих Радою з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості	Доповнити прикладами країн, що розвиваються, та країн із перехідною економікою, які запровадили МСФЗ поряд із застосуванням Міжнародних стандартів аудиту

Розділ	Суть положення Керівництва	Пропозиції
2.6.3. Стандарти з розкриття соціальної інформації (інформації про соціальну відповідальність), інформації про навколишнє середовище та управління; керівництво		
2.6.4. Вимоги до професійних бухгалтерів (професійні вимоги до бухгалтерів)		
2.7. Оцінка впливу		
III. Моніторинг дотримання та забезпечення вимог корпоративної звітності		
3.1. Визначення		
3.2. Сфера застосування та цілі		
3.3. Інституційний механізм	122. Регулятор, тобто компетентний орган влади, що провадить діяльність із забезпечення, має відмінності залежно від інституційних механізмів у державі. У більшості країн функціонує одна установа, відповідальна за супровід подібної діяльності, тобто однорівнева система. У багатьох країнах комісії з цінних паперів та бірж, управління компаніями, банківським та/або страховим сектором, є авторитетними органами, відповідальними за проведення таких заходів (такої діяльності). (Наведено приклади ЄС, Данії, Португалії, Німеччини.)	Навести варіанти побудови одної- та багаторівневої системи нагляду в країнах, що розвиваються, та країнах з перехідною економікою

Розділ	Суть положення Керівництва	Пропозиції
3.4. Діяльність і методологія		
3.4.1. Методологія вибору компаній для перевірки	130–131. Різні методи обрання компаній для перевірки на прикладах Німеччини, Великобританії	Доповнити прикладами країн, що розвиваються, та країн з перехідною економікою
3.4.2. Процедура перевірки	136. Різні варіанти регулярності проведення перевірок на прикладі Данії, Франції, Німеччини, Нідерландів, Італії, Іспанії, Великобританії	
3.4.3. Процедури забезпечення	139–143. Різні процедури забезпечення на прикладі Великобританії, Нігерії	
3.5. Оцінка впливу		
IV. Моніторинг дотримання та забезпечення вимог аудиту та гарантій якості		
4.1. Визначення		
4.2. Сфера застосування та цілі		
4.3. Ключові принципи		
4.3.1. Компетентність працівників		
4.3.2. Принципи незалежності		
4.3.3. Повноваження із забезпечення		
4.4. Інституційний механізм		
4.4.1. Заходи та методологія		

Закінчення Додатка Д

Розділ	Суть положення Керівництва	Пропозиції
4.4.2. Критерії вибору аудиторських фірм та процедури перевірки	206–212. Варіанти частоти перевірок для аудиторських компаній на прикладах країн	Доповнити прикладами країн, що розвиваються, та країн з перехідною економікою
4.4.3. Дисциплінарні заходи та механізми оскарження	216–234. Реагування та оскарження висновків перевірки аудиторських фірм та аудиторів у різних країнах	
4.5. Оцінка впливу		
V. Моніторинг дотримання та забезпечення вимог до професійних бухгалтерів		
5.1. Визначення		
5.2. Сфера застосування та цілі		
5.3. Інституційний механізм		
5.4. Порядок та методологія	264. Важливо враховувати, що завжди є потреба в реалізації, у рамках доступних керівництв, підходу, який найкраще придатний для унікальних особливостей країни. (Різні моделі регулювання на прикладах Сінгапуру, Бразилії та Зімбабве.)	Доповнити перелік моделей прикладами країн, що розвиваються, та країн з перехідною економікою
5.5. Оцінка впливу		

Складено за: Monitoring of compliance and enforcement for high-quality corporate reporting: guidance on good practices / UNCTAD.
 URL: http://unctad.org/en/PublicationsLibrary/webdiaeed2016d2_en.pdf.

Додаток Е

Моніторинг і забезпечення дотримання вимог до якісної корпоративної звітності суб'єктів суспільного інтересу в Україні

Регулюючий орган	Компанії на фондовій біржі	Банки	Страхові компанії	Державні установи	Інші суб'єкти суспільного інтересу
<i>Моніторинг, який проводиться державними органами</i>					
Міністерство фінансів України	Забезпечення переказу МСФЗ	-	Встановлення НП(С)БО	Встановлення НП(С)БОДС	Встановлення НП(С)БО, переказ МСФЗ
Національний банк України	-	Встановлення правил бухгалтерії, вимог до звітності, моніторинг дотримання вимог	-	-	-
Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку	Моніторинг достовірності фінансової звітності; встановлення вимог до подання звітів про корпоративне управління				
Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг*	-	Встановлення правил подання інформації; ініціювання перевірки, моніторинг достовірності		-	-
Державна казначейська служба України	-	-	-	Моніторинг правильності бухгалтерії	-
Державна служба статистики України	Встановлення вимог до розкриття певних аспектів нефінансової інформації				

Продовження Додатка Е

Регулюючий орган	Компанії на фондовій біржі	Банки	Страхові компанії	Державні установи	Інші суб'єкти суспільного інтересу
Моніторинг, який проводиться професійними організаціями					
Аудиторська палата України	Забезпечення перекладу МСА та етики; регулювання аудиторської діяльності; моніторинг якості аудиту		Встановлення НСА та етики, регулювання аудиторської діяльності; моніторинг якості аудиту	-	Встановлення НСА та етики, регулювання аудиторської діяльності; моніторинг якості аудиту
Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України	Забезпечення перекладу МСФЗ	-	Участь у процесі запровадження НП(С)БО, забезпечення громадського обговорення проєктів відповідних документів	-	Забезпечення перекладу МСФЗ
Забезпечення дотримання, яке проводиться державними органами					
Міністерство фінансів України	-	-	-	-	-
Національний банк України	-	Забезпечення дотримання (санкції за порушення); сертифікація аудиторів банків	-	-	-
Національна комісія з цінних паперів та фондового ринку	Санкції за порушення вимог до розкриття інформації емітентами цінних паперів			-	-
Національна комісія, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових послуг*	-	-	Встановлення санкцій за порушення законодавства	-	-

Закінчення Додатка Е

Регулюючий орган	Компанії на фондовій біржі	Банки	Страхові компанії	Державні установи	Інші суб'єкти суспільного інтересу
Державна казначейська служба України	-	-	-	Санкції за порушення	-
Державна служба статистики України	-	-	-	-	-
Забезпечення дотримання, яке проводиться професійними організаціями					
Аудиторська палата України	Встановлення санкцій за порушення стандартів; здійснення сертифікації аудиторів, які проводять аудит цих суб'єктів	-	Встановлення санкцій за порушення стандартів; здійснення сертифікації аудиторів, які проводять аудит цих суб'єктів	-	Встановлення санкцій за порушення стандартів; здійснення сертифікації аудиторів, які проводять аудит цих суб'єктів
Федерація професійних бухгалтерів та аудиторів України	-	-	-	-	-

* Проект Закону України "Про внесення змін до деяких законодавчих актів України щодо консолідації функцій з державного регулювання ринків фінансових послуг" № 2413а, яким буде ліквідовано орган, прийнято в першому читанні.

Складено за: Accounting Development Tool / ISAR-UNCTAD. URL: <http://adt.unctad.org>.

НАУКОВЕ ВИДАННЯ

**МОНІТОРИНГ ДОТРИМАННЯ ТА ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ
МІЖНАРОДНИХ СТАНДАРТІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ:
КРАЩІ СВІТОВІ ПРАКТИКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ
ЗАПРОВАДЖЕННЯ В УКРАЇНІ**

*За редакцією
Т. І. Єфименко та Л. Г. Ловінської*

Відповідальний за випуск

В. Д. Королюк

Редактор

С. В. Бартош

Коректор

С. В. Зюбенко

Комп'ютерна верстка

А. Б. Нефедова, Г. Г. Пузиренка

Формат 60×84/16. Ум. друк. арк. 9,88. Наклад 300 прим.

Видавець: Державна навчально-наукова установа “Академія фінансового управління”
01034, м. Київ, вул. О. Гончара, 46/48, тел./факс: (044) 277-51-15.
Свідоцтво суб'єкта видавничої справи ДК № 4348 від 08.08.2012.