

В.М. МЕТЕЛИЦЯ

(Національний науковий центр "Інститут аграрної економіки", м. Київ, Україна)

Міжнародні підходи до регулювання бухгалтерської професії

На основі систематизації основних формальних професійних інститутів у розрізі елементів бухгалтерської професії окреслено перспективні тенденції її регуляторної конвергенції: концептуалізація єдиних принципів професійної діяльності; підвищення відповідальності бухгалтерів через застосування професійного судження; розширення обсягів звітної інформації показниками про інтелектуальні, людські, соціально-комунікативні й природні ресурси; встановлення вимог володіння технічними навиками застосування електронного формату XBRL при складанні та представленні звітності за допомогою Internet ресурсів. В результаті обґрунтування концепції інституціональної наступності розвитку вітчизняної професії бухгалтера в цілому та її аграрного сегменту зокрема, було уточнено визначення понять «регулювання бухгалтерської професії», «конвергенція регулювання бухгалтерської професії» і «професійний бухгалтер». Визначено п'ять видів (державне регулювання, саморегулювання, державне регулювання з наглядом з боку професійної спільноти, саморегулювання з наглядом з боку держави, поєднання державного регулювання і саморегулювання) та п'ять принципів (функціонального розподілу, прозорості, послідовності, ресурсозабезпеченості, адаптивності) регулювання професії. Запропоновано розподіл функціональних ролей між державою та професійними організаціями.

Ключові слова: концепція інституціональної наступності, конвергенція регулювання бухгалтерської професії, професійний бухгалтер.

В.М. МЕТЕЛИЦЯ

(Национальный научный центр "Институт аграрной экономики", г. Киев, Украина)

Международные подходы к регулированию бухгалтерской профессии

На основе систематизации основных формальных профессиональных институтов в разрезе элементов бухгалтерской профессии намечены перспективные тенденции ее регуляторной конвергенции: концептуализация единых принципов профессиональной деятельности; повышение ответственности бухгалтеров через применение профессионального суждения; расширение объемов отчетной информации показателями об интеллектуальных, человеческих, социально-коммуникативных и природных ресурсах; установление требований владения техническими навыками применения электронного формата XBRL при составлении и представлении отчетности с помощью Internet ресурсов. В результате обоснования концепции институциональной преемственности развития отечественной профессии бухгалтера, в целом и ее аграрного сегмента в частности, было уточнено определение понятий «регулирование бухгалтерской профессии», «конвергенция регулирования бухгалтерской профессии» и «профессиональный бухгалтер». Определены пять видов (государственное регулирование, саморегулирование, государственное регулирование с наблюдением со стороны профессионального сообщества, саморегулирование с наблюдением со стороны государства, сочетание государственного регулирования и саморегулирования) и пять принципов (функционального распределения, прозрачности, последовательности, ресурсообеспеченности, адаптивности) регулирования профессии. Предложено распределение функциональных ролей между государством и профессиональными организациями.

Ключевые слова: концепция институциональной преемственности, конвергенция регулирования бухгалтерской профессии, профессиональный бухгалтер.

International Approaches to Regulation of Accounting Profession

Based on systematization of main formal professional institutions within the elements of accountant profession, the prospective trends of its regulatory convergence have been outlined: conceptualization of professional activity common principles; increasing accountant's responsibility through applying professional opinion; extension of reporting information volume by intellectual, personality, social, communicative and natural indexes; imposing requirements of having technical skills in applying XBRL e-format for making and presenting statements with using Internet resources. Resulting from the grounding the concept of institutional succession in developing home accountant profession in the whole and in its agrarian segment, the definitions for 'accountant profession regulation' and 'accountant profession regulation convergence' and 'professional accountant' have been specified. Five types (state regulation, self-regulation, state regulation supervised by professional community, self-regulation supervised by the state, combination of self- and state regulation) and five principles (functional distribution, transparency, succession, resourcing, adaptability) of job regulation have been defined. Differentiation of functions between the state and professional organizations has been proposed.

Keywords: institutional succession concept, accountancy profession regulation convergence, professional accountant.

Постановка проблеми. Періодичні фінансові кризи стають наслідком несистемної та нескоординованої макроекономічної політики глобальних гравців світового ринку та відсутності адекватних послідовних реформ фінансового сектору на міжнародному рівні. Це спонукає лідерів «Великої двадцятки» (G20, – Група двадцяти міністрів фінансів та керівників центральних банків, з 1999 року) проводити щорічні консультації з питань подальшого розвитку міжнародної фінансової системи і шукати рішення для запобігання майбутнім кризам. Таким рішенням, зокрема, стало створення у 2009 році Ради з фінансової стабільності (РФС, Financial Stability Board – FSB), головною метою якої є координація на міжнародному рівні роботи національних фінансових регуляторів і міжнародних органів, що затверджують стандарти, та розробка і сприяння здійсненню ефективного регулювання, нагляду та інших видів фінансової політики. Задекларувавши за собою зобов'язання у зміцненні фінансового регулювання шляхом глобальної регулюючої конвергенції, «Велика двадцятка» та Рада з фінансової стабільності за координації Міжнародної федерації бухгалтерів (МФБ) у 2011 році ініціювали створення Цільової групи регульованих професій і галузей приватного сектору (Private Sector Taskforce of Regulated Professions and Industries – PSTF). Ця Цільова група покликана представляти «Великій двадцятці» аналіз розвитку фінансової політики і регулювання професій фінансового сектору (в тому числі й бухгалтерської) для цілей сприяння економічній стабільності на світових ринках капіталу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Значна кількість публікацій присвячена проблемі регулювання професійної діяльності бухгалтерів. Зокрема В.М. Жук окреслив ідею керованості бухгалтерської професії через інститут професійних бухгалтерів [1, с. 314-385]. Проте міжнародні

регуляторні механізми потребують більш широкого аналізу для оцінки їх впливу на вітчизняну бухгалтерську професію загалом та на її аграрний сегмент зокрема.

Метою статті є систематизація міжнародних професійних інститутів та інституцій; обґрунтування вектору розвитку вітчизняної професії бухгалтера в цілому і її аграрного сегменту; визначення видів і принципів регулювання бухгалтерської професії; уточнення понять «регулювання бухгалтерської професії», «конвергенція регулювання бухгалтерської професії», «професійний бухгалтер» на міжнародному рівні; розподіл регуляторних ролей між державою та професійними організаціями.

Виклад основного матеріалу дослідження. У своєму Підсумковому звіті делегатам «Великої двадцятки» (вересень 2011 року) «Регулятивна конвергенція фінансових професій і галузей» вище згадана Цільова група надала п'ятнадцять рекомендацій, спрямованих на мінімізацію системних ризиків та реформування системи регулювання професій фінансового сектору (бухгалтери, аудитори, актуарії, страхувальники, оцінювачі; суб'єкти господарювання у сферах корпоративного управління, фінансових послуг, інвестиційного менеджменту та аналізу, реструктуризації та банкрутства). П'ята рекомендація, зокрема, прямо відноситься до представників бухгалтерської професії. Цільова група рекомендує «Великій двадцятці» «максимально заохочувати та підтримувати розробку, прийняття, реалізацію і послідовну інтерпретацію всесвітньо визнаних високоякісних міжнародних стандартів фінансової звітності; аудиту, у тому числі аудиторської реєстрації, звітності, механізмів огляду та контролю якості; оцінки та актуарних послуг» [28, с. 25]. У додатках до Підсумкового звіту наводяться перешкоди на шляху до повної конвергенції

бухгалтерської професії та наслідки і можливості їх подолання у трьох сферах діяльності: приватний сектор, державний сектор, аудит і контроль якості. Хоча в Україні аудиторська і бухгалтерська професії чітко відокремлені, для цілей дослідження світового досвіду об'єднання бухгалтерів і аудиторів в одну сферу професійної діяльності, ми коротко зупинимось на деяких аспектах аудиту та контролю якості. Отож, перешкодою на шляху конвергенції міжнародних стандартів фінансової звітності Цільова група вважає те, що, незважаючи на вимогу чи дозвіл використання МСФЗ у 120-ти країнах світу, окремі економіки (Китай, Індія, Японія, США) не взяли на себе зобов'язання по обов'язковому їх впровадженні. Наприклад, Загальноприйняті принципи бухгалтерського обліку США (GAAP US) дають право підприємствам використовувати метод LIFO для оцінки вибуття запасів при оподаткуванні та складанні фінансової звітності. Цей метод дозволяє зменшити податкову базу і ставить у більш вигідне становище компанії США по відношенню до інших учасників зовнішнь-торгівельних відносин. Метод LIFO заборонений у МСФЗ і є перешкодою для їх зближення із GAAP US. Внаслідок цього збільшуються витрати підприємств на підготовку і аудит фінансової звітності, відсутня порівнянність інформації, відсутня інформація про глобальні ринки капіталу, нівелюються можливості транскордонних потоків бухгалтерських послуг, виникає потреба в розробці окремих наглядових правил і процедур у різних юрисдикціях [28, с. 46-47]. Як бачимо, Цільова група в першу чергу виявляє стурбованість необхідністю понесення більших витрат на підготовку звітності з боку багатонаціональних компаній.

В іншій сфері професійної діяльності перешкодою на шляху конвергенції міжнародних стандартів фінансової звітності в державному секторі, знову ж таки, вважається відсутність потреби чи неможливість їх використання на локальному рівні, що, на думку Цільової групи, знижує підзвітність і прозорість урядів у світлі кризи суверенних боргів [28, с. 51]. На нашу думку, тут Цільова група переслідує вже інтереси міжнародних інституцій-позичальників (Світовий банк, Міжнародний валютний фонд), які спрямовують свої зусилля на отримання від урядів країн порівнянної інформації для розміщення своїх кредитів, контролю за станом державних фінансових ресурсів і суверенних економік.

В останній, третій сфері, перешкодами на шляху конвергенції міжнародних стандартів аудиту (МСА) Цільова група визнала неприйняття або неповне прийняття МСА країнами «Великої двадцятки»; небажання національних професійних регуляторів узгодити вимоги до незалежності аудиторів, реєстрації аудиторських фірм, подання звітності, проведення нагляду. Незважаючи на те, що у 70-ти країнах світу використовують останні версії МСА, із 19-ти країн «Великої двадцятки» тільки п'ять країн прийняли МСА повністю (Австрія, Бразилія, Канада,

Китай та Південна Африка). Індія застосовує всі стандарти за виключенням МСА 600 «Особливі міркування – аудити фінансової звітності групи». Великобританія також прийняла всі стандарти, крім МСА 700 «Формування думки та надання звіту щодо фінансової звітності»; США не застосовує МСА для аудиту лістингових компаній, але використовує стандарти аудиту, які базуються на МСА, в аудиті приватних компаній. Японія використовує МСА як базу для прийняття національних стандартів аудиту. Такі країни, як Франція, Німеччина, Італія, очікують схвалення МСА з боку Європейського Союзу. Це призводить до застосування різних підходів до аудиту, перешкоджає оцінці достовірності інформації через різні вимоги до незалежності аудиту, викликає потребу в трудомісткому правовому аналізі різних вимог до реєстрації в органах нагляду за аудиторською діяльністю у різних юрисдикціях, обумовлює необхідність дотримання різних вимог до подачі звітності в органи нагляду та регуляторам [28, с. 48-50]. Як бачимо, тут Цільова група захищає інтереси транснаціональних аудиторських компаній, які повинні долати неузгодженості національних законодавств у питаннях контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та супутніх послуг.

Аналіз Підсумкового звіту Цільової групи ще раз дав можливість пересвідчитись у тому, що її члени (як і члени багатьох інших подібних формувань) насамперед піклуються про захист інтересів сторін, які їх делегували на проведення дослідження конвергенції бухгалтерської професії: багатонаціональних виробників товарів, робіт, послуг; транснаціональних аудиторських компаній, які їх обслуговують; міжнародних інституцій-кредиторів. Тому подальше дослідження повинно бути спрямоване на об'єктивну оцінку процесів регулювання і конвергенції бухгалтерської професії на міжнародному рівні. Для цього спочатку необхідно зупинитись на розгляді економічної сутності понять «регулювання» та «конвергенція регулювання».

Така професія, як бухгалтерська, має суспільне значення, оскільки дає можливість здійснювати розподіл ресурсів у приватному і державному секторах, забезпечувати функціонування ринків капіталу та фінансових послуг. Затребуваність бухгалтерської професії визначається, перш за все, здатністю пропонувати послуги високої якості, вимоги до якої постійно змінюються в умовах ринку. Якість послуг – це та складова, що об'єднує інтереси бухгалтерів, їх професійних об'єднань, державні органи та органи нагляду, і стає можливою завдяки регулюванню професійної діяльності. Таким чином, під *регулюванням бухгалтерської професії* слід розуміти комплекс послідовних дій, спрямованих на забезпечення якості бухгалтерських послуг і захист інтересів не тільки безпосередніх користувачів бухгалтерської інформації (контрагентів, державних органів, працівників підприємств), але й суспільства в цілому. Необхідність регулювання пояснюється

потребою у ліквідації наслідків та в попередженні «провалів ринку» чи «провалів держави» на шляху забезпечення ефективності ринку бухгалтерських послуг. У першому випадку, регулювання «провалів ринку» буде ефективним, якщо держава забезпечує достатній рівень захищеності конкуренції між бухгалтерами і бухгалтерськими фірмами. Одним із «провалів ринку» і неефективного регулювання можна назвати монополізацію сфери аудиторських і супутніх послуг представниками «Великої четвірки». У другому випадку, регулювання «провалів держави» слід визнати ефективним, якщо ринок диктує незмінність регуляторної політики і прийняті державними органами нормативні акти є об'єктивними і послідовними, а витрати, понесені на їх розробку та затвердження, не перевищують вигоди від їх впровадження.

Інструментами, за допомогою яких здійснюється регулювання бухгалтерської професії на всіх рівнях, є формальні (закони, стандарти, директиви, концептуальні основи) та неформальні (звички, традиції, моральні цінності) інститути. Розробка, затвердження і впровадження таких формальних інститутів, як стандарти фінансової звітності в приватному і державному секторі, аудиту і надання впевненості, освіти і професійної етики, покликана врахувати найкращий світовий професійний досвід у різних галузях: приватна практика; робота в бюджетних установах, органах державної влади, неприбуткових організаціях, науково-навчальних закладах; робота в бухгалтерських і аудиторських фірмах. При цьому об'єктами регулювання є як самі бухгалтери приватної практики і наймані працівники, так і спектр професійних послуг.

Регулювання бухгалтерської професії сприяє довірі до фінансової звітності, адже дозволяє подолати асиметрію інформації та несе опосередковані вигоди для різних користувачів звітності. Застосування високоякісних стандартів бухгалтером (бухгалтерською фірмою) дає гарантію покупцю (отримувачу) послуг, що ці послуги мають високу якість, оскільки виконавець володіє необхідним кваліфікаційним рівнем і компетентністю. Іншим, не менш важливим, результатом регулювання є опосередковані вигоди для користувачів звітності, які не є сторонами трудового контракту чи договору купівлі-продажу бухгалтерських послуг. Такими користувачами є держава та потенційні інвестори, кредитори, які теж у прийнятті рішень використовують звітну інформацію і отримують опосередковані вигоди у вигляді мінімізації ризиків кредитних, інвестиційних рішень, ефективної державної політики, що стають можливими завдяки високій якості бухгалтерських послуг.

Всі елементи бухгалтерської професії піддаються регулюванню шляхом затвердження професійних стандартів; встановлення вимог членства у професійних організаціях; впровадження стандартів з освіти і вимог постійного підвищення кваліфікації; розробки кваліфікаційних рівнів і вимог до

професійної компетентності; застосування механізмів контролю якості бухгалтерських послуг; впровадження систем контролю за поведінкою бухгалтерів та дисциплінарної відповідальності. Перелічені формальні інститути будуть ефективними за умови, що їхня дія супроводжується дотриманням моральних якостей, етичних норм поведінки, використанням досвіду та компетентності у вирішенні професійних питань.

Суб'єктами регулювання бухгалтерської професії є держави в особі органів влади чи незалежних органів, наділених відповідними повноваженнями, та професійні об'єднання бухгалтерів. Відповідно, доцільно розрізняти два основні види регулювання бухгалтерської професії: *державне регулювання та саморегулювання*. Проте, в чистому вигляді жоден з видів практично не зустрічається, а тому обґрунтованим буде їх доповнення ще трьома видами: *державне регулювання з наглядом з боку професійної спільноти, саморегулювання з наглядом з боку держави, поєднання зовнішнього регулювання і саморегулювання*. Слід зауважити, що останній вид регулювання є найбільш розповсюдженим, що пояснюється спільними цілями держави і професійних об'єднань у регулюванні професійної діяльності бухгалтерів, прагненням посилити ефективність роботи кожного із регуляторів. Характерною рисою цього виду регулювання є те, що і держава, і професійні об'єднання бухгалтерів розробляють і впроваджують професійні інститути у чітко розмежованих сферах діяльності.

Рівень впливу і обсяг повноважень держави і професійних об'єднань у різних країнах світу відрізняються та визначаються характером захищеності економік країн від змін світової кон'юнктури на ринках капіталу та фінансових послуг, ефективністю регуляторної політики державних органів (професійних рухів) у сферах стандартизації та контролю професійної діяльності, історичним досвідом економічного розвитку, ступенем громадської зрілості для самостійного відстоювання професійних інтересів, орієнтацією на членство в міжнародних інституціях. У своїх офіційних документах – Стратегічних позиціях з регулювання бухгалтерської професії, – Міжнародна федерація бухгалтерів відмічає, що «в останні роки в багатьох країнах зросла роль зовнішнього регулювання, тоді як в інших країнах, особливо з перехідною економікою, спостерігається тенденція посилення саморегулювальної функції професії» [10, с. 7; 27, с. 5]. До останніх МФБ відносить і Україну. На наше переконання, *функції державного регулювання і саморегулювання бухгалтерської професії повинні щорічно переглядатись і за необхідності підвищення ефективності такого поєднання корегуватись з делегуванням вирішення тих чи інших питань або державі, або професійним організаціям*.

Питання розмежування ролей держави і професійних об'єднань у сфері регулювання бухгалтерської професії розглядав О.М. Петрук, проте думка автора обмежилась дослідженням

Бухгалтерський облік

проблем лише бухгалтерського обліку. До функцій органів державної влади вчений, зокрема, відніс розробку державної політики у сфері бухгалтерського обліку, звітності та аудиторської діяльності; затвердження національних стандартів та впровадження МСФЗ; державний контроль за дотриманням законодавства, взаємодію з міждержавними та міжурядовими організаціями в галузі бухгалтерського обліку та звітності. Повноваження професійного співтовариства були зведені до таких: участь у розробці проектів національних стандартів бухгалтерського обліку, методичних рекомендацій (зокрема, галузевого характеру), норм професійної етики; контроль за

дотриманням членами професійного співтовариства стандартів бухгалтерського обліку і звітності, норм професійної етики; підвищення кваліфікації членів професійного співтовариства та взаємодія з міжнародними неурядовими організаціями [8, с. 186-187]. Враховуючи те, що спільною метою і державного регулювання, і саморегулювання є якість бухгалтерських послуг, наше завдання зводиться до розмежування їх регулятивних функцій щодо всіх елементів бухгалтерської професії. Для цих цілей спочатку необхідно визначити і охарактеризувати принципи регулювання бухгалтерської професії (табл. 1).

Таблиця 1

Принципи регулювання бухгалтерської професії

№ п/п	Назва принципу	Коротка характеристика
1.	Функціонального розподілу	Чітке розмежування ролі державного або уповноваженого державою регуляторного органу та професійних організацій, яке підлягає щорічному перегляду і корегуванню (за необхідності) сфер впливу для цілей підвищення ефективності регуляторної політики
2.	Прозорості	Регулятори повинні оприлюднювати плани і результати своєї діяльності, що дозволить громадськості оцінити дієвість регулювання на ринках капіталу та фінансових послуг
3.	Послідовності	Якість бухгалтерських послуг досягається несуперечливістю послідовних норм, що покликані забезпечити незмінно стабільні конкурентні відносини між представниками бухгалтерської професії
4.	Ресурсозабезпеченості	Функціональний розподіл і ефективність регулювання визначається наявністю достатніх матеріальних і людських ресурсів
5.	Адаптивності	Міжнародна координація повинна забезпечити вільний вибір участі (ступінь чи відмову від участі) у процесах конвергенції регуляторних механізмів, що диктується глобальними гравцями в цілях гармонізації професії

Джерело: запропоновано автором.

При розподілі сфер впливу між державою і професійними об'єднаннями бухгалтерів і встановленні їхніх регуляторних функцій, слід врахувати той факт, що останні краще розуміють недоліки нормативних актів, які регулюють методологію обліку та звітності, оскільки стикаються з ними повсякденно. Крім того, організації швидше реагують на зміни середовища, оперативно можуть

отримати рекомендації від своїх членів по удосконаленню різних аспектів регулювання, для них «природними» є встановлення вимог до освіти, кваліфікації, компетентності своїх членів-бухгалтерів. Таким чином, на нашу думку, найбільш ефективним буде наступний розподіл функцій між державним регулюванням і саморегулюванням професії бухгалтера (табл. 2).

Таблиця 2

Розподіл регулюючих функцій між державою і професійними організаціями бухгалтерів

№ п/п	Роль держави	Роль професійних організацій
1.	Розробка, затвердження і впровадження національних чи адаптації міжнародних законодавчих актів, стандартів, концепцій у сфері бухгалтерського обліку, звітності, аудиту	Участь у розробці національних чи адаптації міжнародних формальних професійних інститутів, спрямованих на послідовне забезпечення якості бухгалтерських послуг
2.	Запровадження системи статистичного моніторингу динаміки залучення бухгалтерів у професійний рух	Встановлення вимог до професійної компетентності для вступу і членства в професійній організації
3.	Державний контроль і нагляд за дотриманням методології обліку, звітності, процедур аудиту	Громадський контроль і нагляд за дотриманням членами організації вимог членства, норм професійної етики, застосування дисциплінарних процедур у випадку виявлених порушень
4.	Ініціювання взаємного визнання навчальних предметів академічної і професійної освіти	Розробка, затвердження і впровадження національних чи адаптації міжнародних стандартів професійної освіти, постійного підвищення кваліфікації, кваліфікаційних рівнів
5.	Координація дій і співпраця з національними і міжнародними професійними об'єднаннями бухгалтерів	Координація дій з міжнародними бухгалтерськими інституціями і співпраця з державними органами чи незалежними органами, уповноваженими державою здійснювати регулювання бухгалтерської професії

Джерело: запропоновано автором.

Як бачимо з таблиці 2, регулятори (і держава, і професійні організації) у своїй роботі повинні враховувати роль і плани міжнародних професійних інституцій, які спрямовують зусилля на *конвергенцію регулювання бухгалтерської професії*. Під останньою слід розуміти адаптацію національними нормативними органами на локальному рівні формальних інститутів, затверджених міжнародними інституціями, при розробці яких мають рівний доступ і вплив всі зацікавлені сторони професійної спільноти, що і забезпечує гармонізацію професії в цілому. Ключовим тут є саме рівний доступ і вплив на розробку та затвердження цих правил. За оцінками Міжнародної федерації бухгалтерів регулятивна конвергенція носить глобальний характер і несе в собі, як вигоди, так і перешкоди та проблеми. До вигід конвергенції МФБ відносить поліпшення порівнянності фінансової інформації та збільшення мобільності капіталу через національні кордони, мінімізацію невизначеності та скорочення витрат на інформацію транснаціональних компаній, зниження можливостей відтоку капіталу до країн з менш жорсткими режимами регулювання, полегшення

міжурядового співробітництва; можливість застосування міжнародних норм країнами, нездатними розробляти свої власні стандарти. В свою чергу перешкодами та проблемами на шляху до конвергенції МФБ вважає потребу в модифікації міжнародних стандартів до правових вимог місцевого середовища; прагнення урядів приймати національні, а не глобальні економічні рішення; потребу в створенні належних умов для функціонування міжнародних регулюючих організацій, необхідність врахування різних стадій економічного розвитку в різних країнах [17, с. 2-4]. Зважаючи на те, що основою глобальної регулятивної конвергенції бухгалтерської професії визнаються професійні стандарти, затверджені міжнародними регуляторами, оцінці їх впливу на розвиток професії бухгалтера в Україні (в тому числі і аграрного її сегменту) сприятиме їх огляд та об'єктивний аналіз.

В таблиці 3 нами систематизовано основні формальні професійні інститути, прийняті та рекомендовані до застосування міжнародними організаціями, у розрізі елементів бухгалтерської професії.

Таблиця 3

Міжнародні регуляторні інститути та інституції в розрізі елементів бухгалтерської професії

Елементи професії	Професійні правила гри на міжнародному рівні
Функції і професійна етика бухгалтера	• Кодекс етики професійних бухгалтерів Ради з міжнародних стандартів етики для бухгалтерів (IESBA)
Нормативно-правове регулювання бухгалтерського обліку і аудиту (організація і методологія)	• Збірник стандартів Ради з фінансової стабільності (FSB); • Концептуальна основа фінансової звітності, Міжнародні стандарти фінансової звітності та офіційні тлумачення Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (IASB); • Таксономії Фонду з Міжнародних стандартів фінансової звітності (IFRS Foundation) • Концептуальна основа фінансової звітності загального призначення у державному секторі, Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку у державному секторі Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у державному секторі (IPSASB); • Міжнародні принципи інтегрованої звітності Міжнародного комітету з інтегрованої звітності (IIRS); • Концептуальна основа якості аудиту, Міжнародна концептуальна основа завдань з надання впевненості, Міжнародні стандарти аудиту та інші стандарти з надання впевненості та відповідних послуг Ради з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (IAASB); • Основні принципи для незалежних регулюючих органів аудиту Міжнародного форуму незалежних регулюючих органів аудиту (IFIAR); • Цілі та принципи регулювання операцій з цінними паперами Міжнародної організації комісій з цінних паперів (IOSCO)
Освітня підготовка	• Концептуальна основа Міжнародних положень з освіти та Міжнародні стандарти освіти Ради з міжнародних стандартів бухгалтерської освіти (IEASB)
Професійні бухгалтерські об'єднання	• Положення про обов'язки членів МФБ та Програма відповідності вимогам, що пред'являються до організацій – членів МФБ (IFAC)
Наука бухгалтерського обліку	• Глобальний кодекс етики викладачів бухгалтерського обліку (IAAER)

Джерело: систематизовано автором.

Наведені в таблиці норми показують, що на міжнародному рівні регулювання бухгалтерської професії здійснюється через саморегулювання з наглядом з боку членів організацій, які затвердили ці правила. Їх огляд доцільно почати зі зведених збірників принципів і стандартів.

За ініціативи Форуму фінансової стабільності (FSF – попередник Ради з фінансової стабільності (РФС) у 1999 році було розроблено перший Збірник

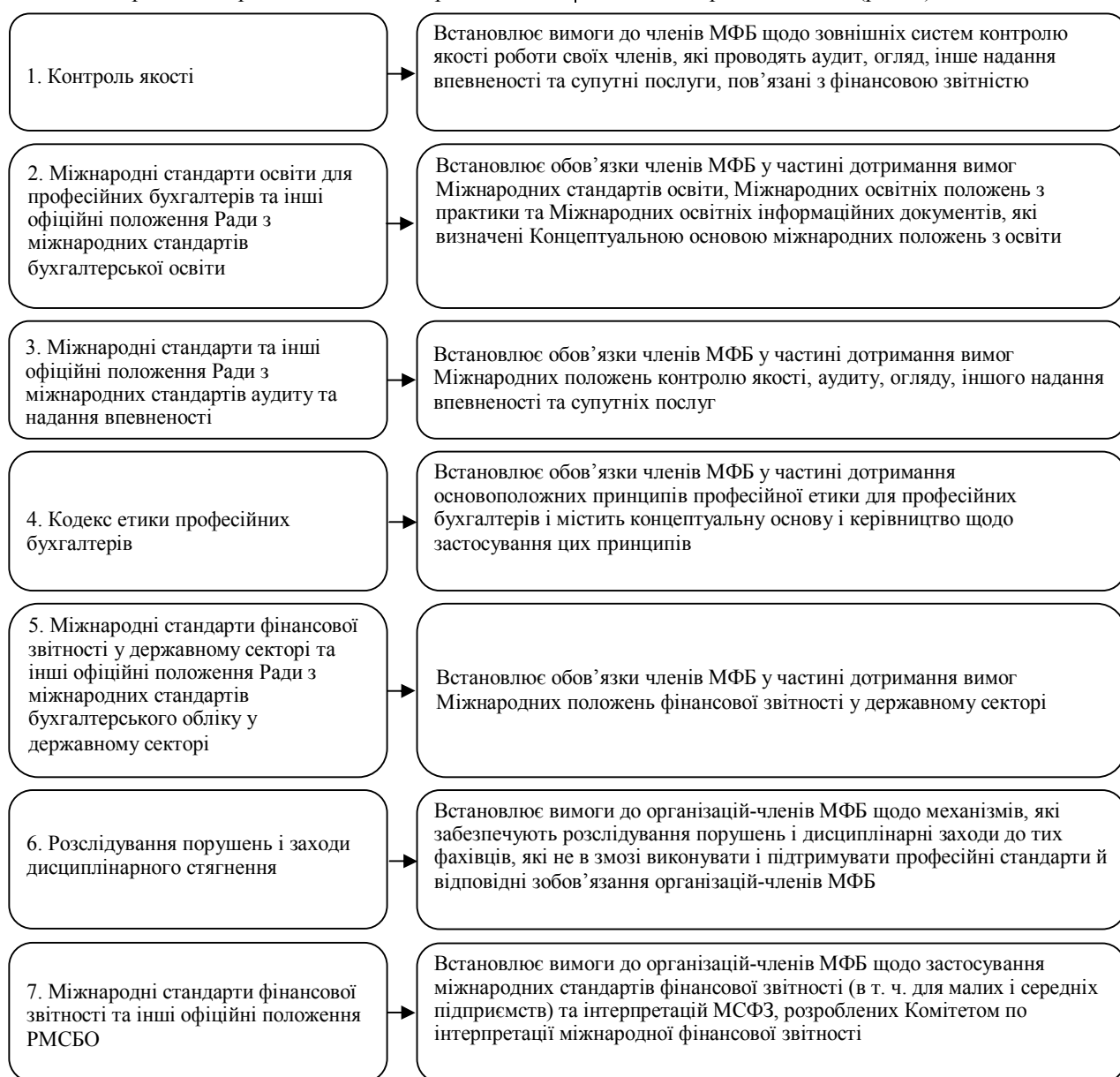
стандартів, в якому розміщена низка економічних і фінансових стандартів, що спрямовані на підтримку стабільності фінансової системи на національному і глобальному рівнях. Зараз Збірник оновлюється Радою з фінансової стабільності і вміщує стандарти в розрізі предметів та видавників за останні п'ять років [12]. Серед них виділено дванадцять ключових стандартів, які відповідають критеріям актуальності, універсальності, гнучкості, схвалення громадськості,

Бухгалтерський облік

прийняття національними органами, а тому їх реалізація вважається РФС пріоритетною для стійкості фінансової системи [25]. До ключових стандартів віднесено також три регуляторні інститути бухгалтерської професії: цілі та принципи регулювання операцій з цінними паперами Міжнародної організації комісій з цінних паперів (МОКЦП) [26], міжнародні стандарти фінансової звітності та офіційні інтерпретації Фонду МСФЗ [13], міжнародні стандарти аудиту та інші стандарти з надання впевненості та відповідних послуг Ради з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості (РМСАНВ) [20, 21].

Менш узагальнюючими та конкретно спрямованими саме на регулювання бухгалтерської професії є інші зведені правила: Положення про обов'язки членів МФБ. У Положеннях встановлюються обов'язки організацій – членів МФБ щодо підтримки прийняття та впровадження

міжнародних стандартів та інших офіційних документів МФБ та Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО), а також щодо налагодження систем контролю якості роботи професійних бухгалтерів, розслідування порушень і дисциплінарного стягнення. Положення були затверджені Радою МФБ у 2004 році і підлягають перегляду на предмет їх доцільності Комісією з нагляду за дотриманням вимог членства МФБ. Можливості застосування кожного з положень залежать від рівня відповідальності за регулювання кожної зі сфер професійної діяльності членом МФБ (пряма відповідальність, загальна відповідальність чи її повна відсутність). П'ять із семи Положень є міжнародними стандартами, затвердженими чотирма структурними органами МФБ і РМСБО. Решта два – це світова практика оглядів контролю якості, розслідування порушень і застосування дисциплінарних стягнень (рис. 1).



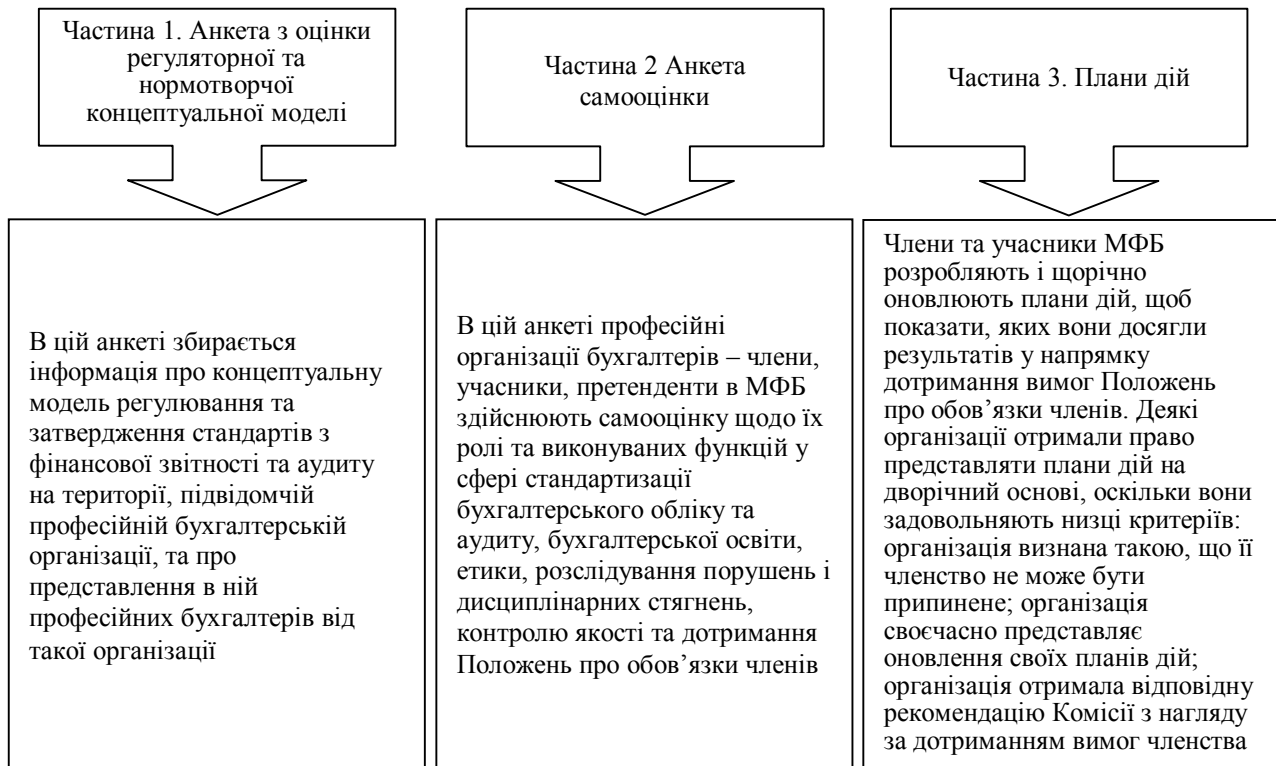
Джерело: розроблено автором на основі [29].

Рис. 1. Положення про обов'язки членів МФБ

Положення про обов'язки членів МФБ визнані Світовим банком, свідченням чого є те, що у Звітах про дотримання стандартів та кодексів – бухгалтерський облік і аудит банк розглядає ці Положення, як частину своїх політичних рекомендацій урядом та бухгалтерським організаціям [35].

На основі Положень про обов'язки членів МФБ побудована Програма відповідності вимогам, що пред'являються до організацій – членів МФБ.

Реалізацію Програми відповідності забезпечує Комісія з нагляду за дотриманням вимог членства, яка перебуває під контролем Ради з нагляду за суспільними інтересами. Від членів МФБ Програма відповідності (рис. 2) вимагає показувати рівень дотримання Положень про обов'язки членів, від асоційованих учасників – демонструвати прогрес на шляху до членства, претендентам на членство в МФБ – дозволяє провести самооцінку, щоб засвідчити свою здатність задовольняти вимогам Положень.



Джерело: розроблено автором на основі [14, 23].

Рис. 2. Програма відповідності вимогам, що пред'являються до організацій – членів МФБ

Анкети повинні оновлюватись членами МФБ та асоційованими учасниками у відповідності з досягнутим прогресом на регулярній основі, а отримані анкетні дані та плани дій публічно розміщуються на сайті МФБ.

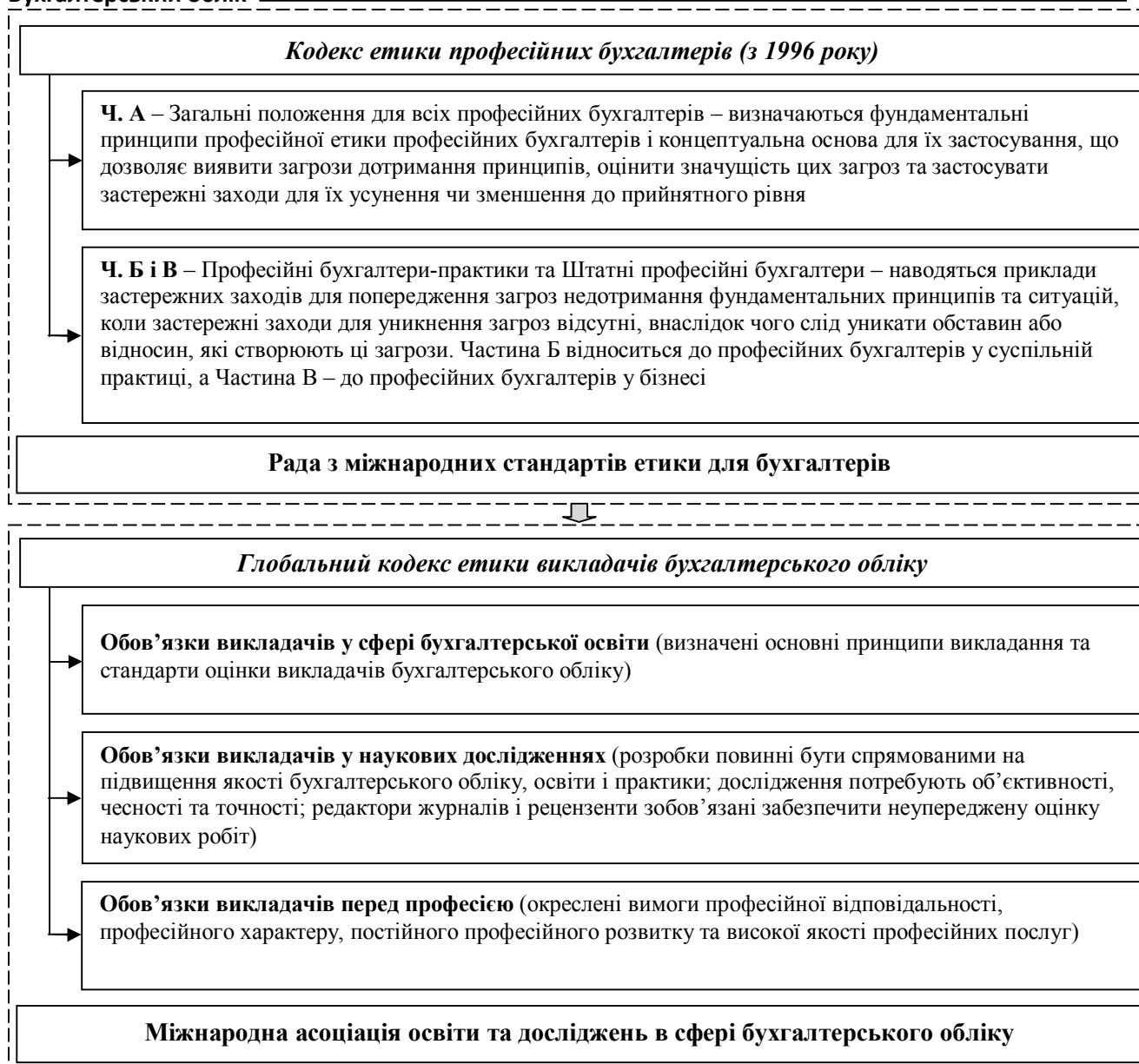
Далі зупинимось на базових формальних регуляторних інститутах бухгалтерської професії, основоположним при становленні яких є формалізація етичних норм у Кодексі етики професійних бухгалтерів МФБ і Глобальному кодексі етики викладачів бухгалтерського обліку (рис. 3).

Особливу увагу на себе звертає поняття професійного бухгалтера (professional accountant), дане у першому Кодексі, – особа, яка є членом організації МФБ. У відповідності до цього:

- професійний бухгалтер-практик (professional accountant in public practice) – це професійний бухгалтер незалежно від функціональної класифікації його обов'язків (наприклад, аудит, оподаткування чи консалтинг), який працює у фірмі, або фірма, що надає професійні послуги*;

- професійний бухгалтер у бізнесі або штатний професійний бухгалтер (professional accountant in business) – це професійний бухгалтер, який працює за наймом або залучений на адміністративну чи неадміністративну посаду у таких областях як торгівля, промисловість, обслуговування, державний сектор, освіта, неприбутковий сектор, регулюючі органи чи професійні організації, або професійний бухгалтер за договором з цими суб'єктами [22, с. 148-149].

*У Рішенні від 27.09.2012 р. № 257/15 Аудиторська палата України висловила власну думку щодо застосування термінів «професійний бухгалтер» та «професійний бухгалтер – практик»: перший застосовувати до осіб, які працюють у сферах, пов'язаних з бухгалтерським обліком, аудитом, фінансами та оподаткуванням, та мають відповідну підтверджену кваліфікацію, другий – до аудиторів, які працюють в аудиторських фірмах або надають професійні аудиторські послуги як фізичні особи – підприємці [9].



Джерело: розроблено автором на основі [16, 22].

Рис. 3. Регуляторні інститути у сфері професійної етики

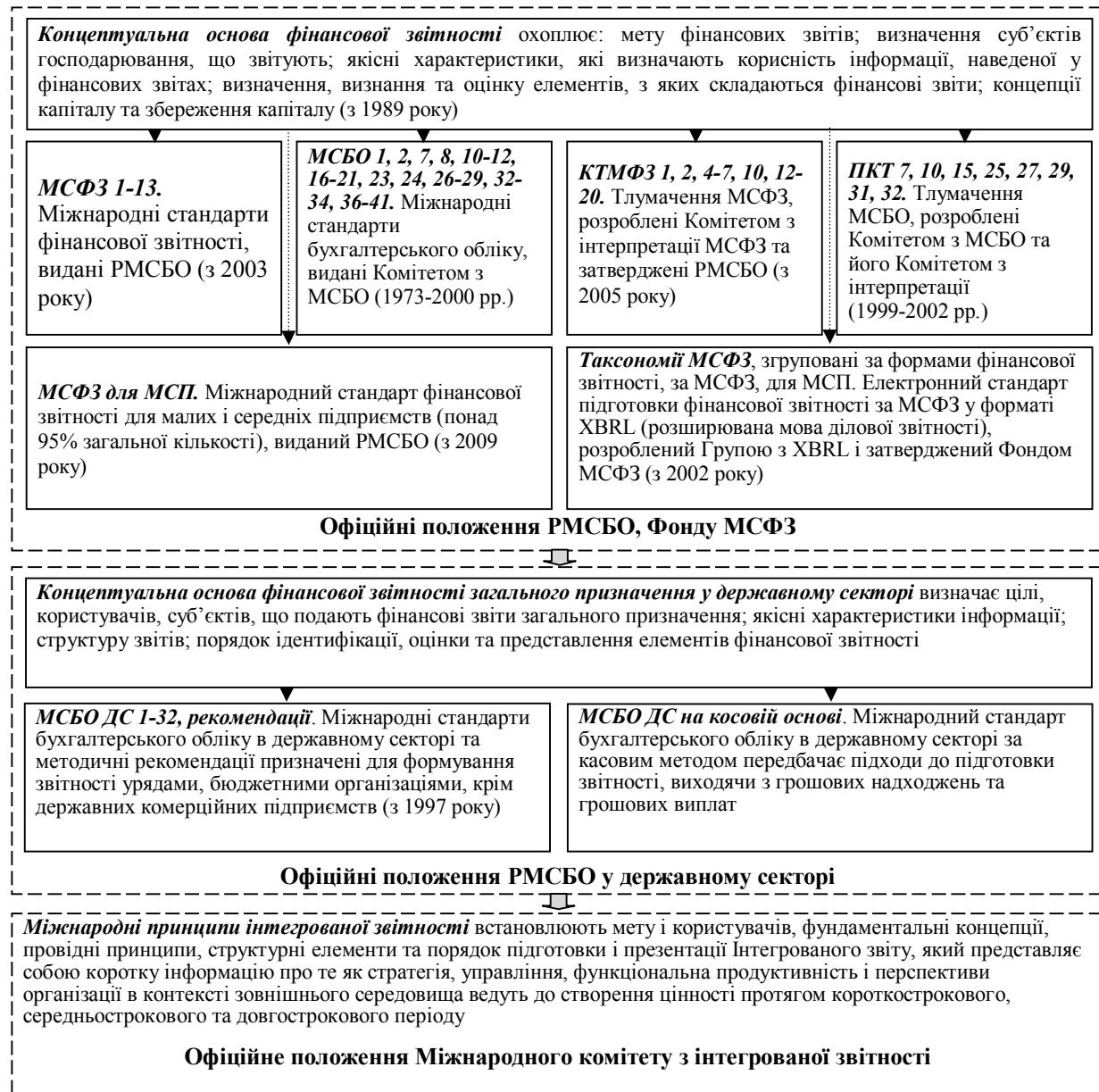
Як бачимо, МФБ виходить з того, що професійний бухгалтер може працювати не тільки в галузі бухгалтерського обліку, що і визначає спрямування регуляторних функцій на широкий спектр професійних послуг. Слід відмітити, що в Україні професії бухгалтера, аудитора, оцінювача є відокремленими і регулюються відповідними нормативно-правовими актами. На нашу думку, статус професійного бухгалтера виправдано включає широкий спектр професійних послуг, проте прив'язка його до членства в МФБ є не обгрунтованою. Дійсно, неможливо пояснити той факт, що статус різних представників бухгалтерської професії, які мають один і той самий кваліфікаційний рівень, досвід роботи і працюють у певній сфері професійної діяльності, залежить від їхнього членства в організації, що є дійсним членом МФБ. На нашу думку, членство таких фахівців в організаціях, які не

є членами МФБ чи є її асоційованими учасниками, однаково зобов'язує їх виконувати всі обов'язки членства, які, як правило, вибудовуються із застосуванням вимог МФБ. Зокрема члени таких організацій проходять періодичний моніторинг компетентності, контроль якості професійних послуг, дисциплінарні процедури, що підтверджує їхню відповідність статусу професійного бухгалтера. Саме тому доцільно уточнити визначення професійного бухгалтера на міжнародному рівні, як члена професійної організації, який має визнаний цією організацією відповідний кваліфікаційний рівень (ліцензію), професійний досвід (репутацію) і здійснює професійну діяльність у сфері бухгалтерського обліку, звітності, аудиту, консалтингу, наукових досліджень.

Подальшому дослідженню підлягають формальні регуляторні інститути у галузях МСФЗ та аудиту.

Стандартизацію міжнародної фінансової звітності здійснюють чотири міжнародні регуляторні інституції: Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку, Фонд з Міжнародних стандартів фінансової звітності, Рада з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку у державному секторі, Міжнародний комітет з інтегрованої звітності. Аналіз роботи міжнародних регуляторів звітності, показаний на рис. 4, дозволяє зробити висновок про те, що їхні зусилля спрямовані на розширення функціональних обов'язків та відповідальності бухгалтерів шляхом застосування єдиних принципів і професійного судження (а не

чітких правил) до формування звітної інформації [6, 31-34], в тому числі і у державному секторі [18, 19] та сферах малого і середнього бізнесу [7]; подання звітності не тільки про матеріальні та фінансові ресурси, а й розширення її інформацією про інтелектуальний, людський, соціальний і природний капітал для повної оцінки факторів створення цінності у перспективі [2]; застосування електронного формату XBRL при складанні звітності за допомогою Internet для зниження витрат і помилок ручного введення інформації, автоматизації аналізу звітної інформації, скорочення часу на передачу інформації [3-5, 30].



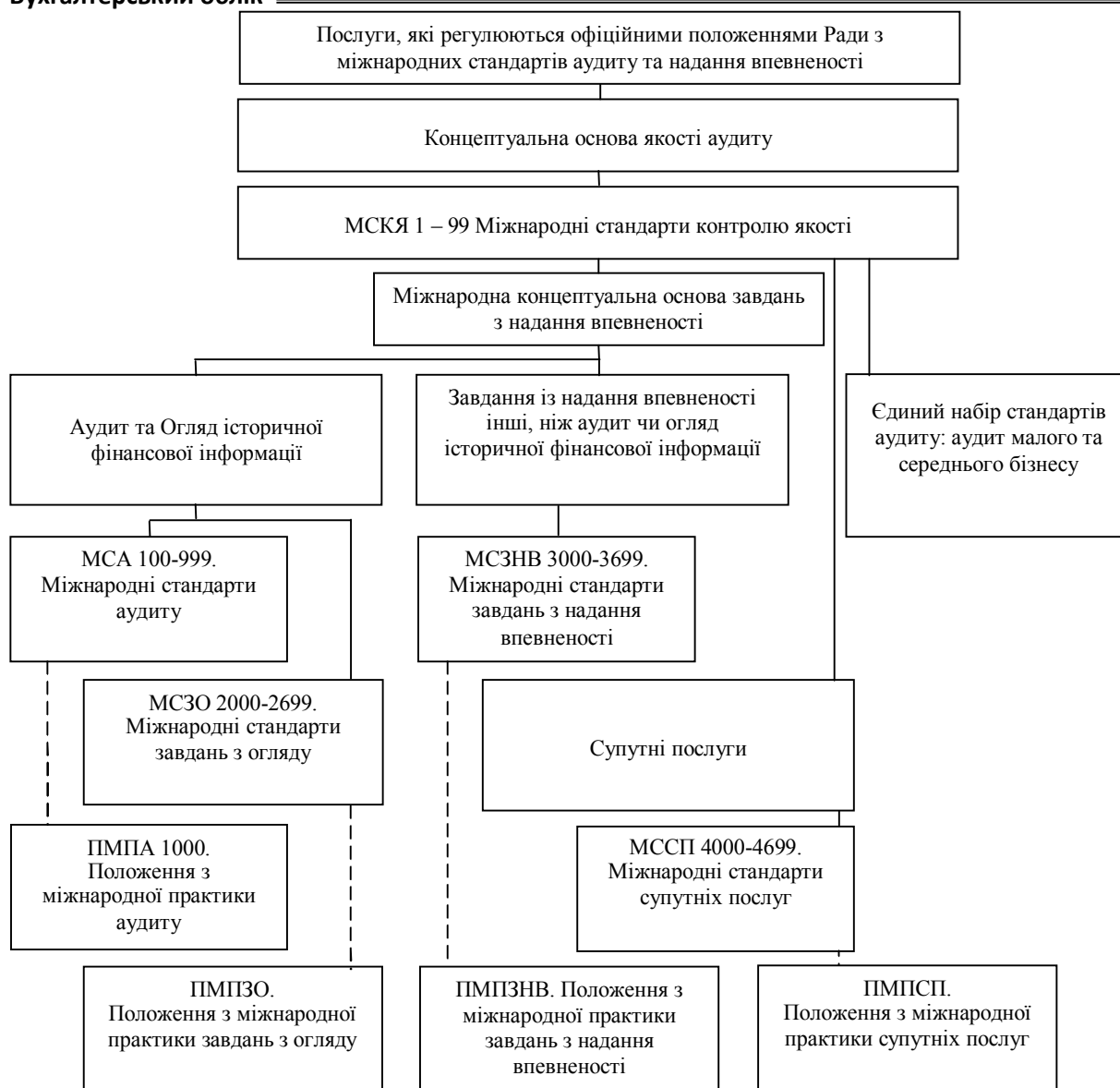
Джерело: розроблено автором на основі [2-7, 18, 19, 30-34].

Рис. 4. Регуляторні інститути у сфері міжнародної звітності

Міжнародною інституцією у сфері стандартизації аудиторської діяльності є орган МФБ – Рада з міжнародних стандартів аудиту та надання

впевненості, регуляторні інститути якої наведено на рис. 5.

Ошибка!



Джерело: розроблено автором на основі [11, 20, 21, 24].

Рис. 5. Регуляторні інститути у сфері аудиту та надання впевненості

Як видно з рис. 5, основні офіційні положення Ради з міжнародних стандартів аудиту та надання впевненості включають дві Концептуальні основи якості аудиту та завдань із надання впевненості. Перша заохочує ключові сторони до пошуку шляхів удосконалення якості аудиту через посилення на рівні аудиторських завдань, рівні фірми, національному (підвідомчому) рівні наступних елементів: вхідні фактори (цінності, етика, знання, досвід, відносини аудиторів, ефективність аудиту та процедур контролю якості); результат (аудиторські звіти, аудійована фінансова звітність, звіти аудиторських фірм); ключові взаємодії (між аудиторями, менеджерами, власниками, регуляторами, користувачами); середовище (бізнес-практика, закони, вимоги до фінансової звітності, корпоративне управління, інформаційні системи, культурні фактори) [11]. Друга Концептуальна основа описує завдання, за якими фахівець надає висновок, призначений підвищити ступінь довіри користувачів

до результату оцінки або визначення предмету перевірки за належними критеріями [21, с. 4].

В рамках зазначених Концептуальних основ розроблені стандарти, що регулюють п'ять сфер аудиторської діяльності: контроль якості, аудит (в тому числі у сфері малого і середнього бізнесу), огляд, надання впевненості, супутні послуги. Стандарти не мають переважної сили над національними нормативними документами і застосовні як до проведення перевірок малого і середнього бізнесу [24], так і до суб'єктів державного сектору. Міжнародний стандарт контролю якості (МСКЯ 1) розглядає відповідальність фірми за створення такої системи внутрішнього контролю якості, яка дає їй впевненість у тому, що її персонал діє відповідно до професійних стандартів, законодавчих і регуляторних вимог [20, с. 40]. Цей стандарт доповнюється одинадцятьма Основними принципами для незалежних регулюючих органів аудиту, затвердженими Міжнародним форумом

незалежних регулюючих органів аудиту (IFIAR, МФНРОА), які покликані сприяти розбудові національних систем зовнішнього контролю якості роботи аудиторів та аудиторських фірм, що здійснюють аудит та інші послуги з надання впевненості [15].

Міжнародні стандарти аудиту (МСА 100-999) містять цілі, вимоги, рекомендації для застосування та інші пояснювальні матеріали, призначені для допомоги аудитору під час отримання достатньої впевненості [20, с. 74]. Міжнародні стандарти завдань з огляду (МСЗО 2000-2699) дають можливість професійному практикуючому бухгалтеру і аудитору на основі процедур, які не надають усіх доказів, що вимагалися б в аудиті, стверджувати про наявність фактів, які змушують вважати фінансову звітність такою, яка не складена в усіх суттєвих аспектах відповідно до застосовної концептуальної основи фінансової звітності [21, с. 26]. Міжнародні стандарти завдань з надання впевненості (МСЗНВ 3000-3699) встановлюють принципи, процедури, рекомендації професійному практикуючому бухгалтеру і аудитору для зменшення ризику при виконанні завдання з надання впевненості, для надання висновку щодо прогностичної фінансової інформації, для надання користувачам послуг звіту про заходи контролю в організації, що надає ці послуги [21, с. 88, 108, 119]. Міжнародні стандарти супутніх послуг (МССП 4000-4699) визначають положення та рекомендації професійному практикуючому бухгалтеру і аудитору у виконанні узгоджених процедур стосовно фінансової інформації та при підготовці інформації [21, с. 167, 177]. Роз'яснюють ці стандарти Положення з міжнародної практики аудиту, завдань з огляду, завдань з надання впевненості, супутніх послуг (ПМПА, ПМПЗО, ПМПЗНВ, ПМПСП), які покликані сприяти належній практиці.

Висновки. Підсумовуючи результати проведеного дослідження, доцільно коротко означити деякі ключові положення. Так, систематизація міжнародних професійних інститутів та інституцій показує, що кожен з елементів бухгалтерської професії є об'єктом саморегулювання з боку міжнародних організацій, які здійснюють розробку та затвердження міжнародних положень і нав'язують реалізацію стратегії їх конвергенції, спрямованої на послідовне відстоювання інтересів транснаціональних корпорацій та аудиторських компаній у зниженні витрат на підготовку та перевірку звітної інформації, інтересів міжнародних кредиторів у взятті під контроль фінансових ресурсів суверенних економік. В основі цих інститутів лежить концептуалізація єдиних правил гри, перспективне розширення функціональної відповідальності бухгалтерів через застосування професійного судження, формалізація норм щодо розширення інформації звітністю про різні види капіталу (інтелектуальний, людський, соціальний, природний) та вимог володіння технічними навиками використання електронного формату звітності. З іншого боку, науково-обґрунтовані надбання

вітчизняної облікової думки дають підстави для висновку про те, що в Україні професія бухгалтера в цілому і її аграрний сегмент зокрема повинні рухатись за принципом інституціональної наступності, тобто шляхом відкидання неформального комплексу власної меншовартості, неприйняття стратегії пасивних інституціональних запозичень і нав'язування конвергенції регулювання бухгалтерської професії міжнародними інституціями, утвердження здатності бути рівноправним партнером при затвердженні міжнародних професійних інститутів. Виходячи з цього, нами уточнено визначення понять «регулювання бухгалтерської професії», «конвергенція регулювання бухгалтерської професії» та «професійний бухгалтер» на міжнародному рівні; виділено п'ять видів та п'ять принципів регулювання професії; запропоновано розподіл функціональних ролей між державою та професійними організаціями, як найбільш ефективний регуляторний механізм, що ляже в основу пропозицій змін вітчизняного законодавства з питань бухгалтерського обліку після об'єктивної оцінки регіонального, зарубіжного та власного досвіду регулювання бухгалтерської професії.

4 Список використаних джерел

1. Жук В.Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учета: [монография] / В.Н. Жук. – К.: «Аграрная наука», 2013. – 408 с.
2. Интегрированная отчетность. Консультационный проект международной структуры [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.theirc.org/wp-content/uploads/2013/05/Consultation-Draft-of-the-InternationalIRFramework-Russian.pdf>.
3. Люстрована таксономія МСФЗ (ITM) за МСФЗ для МСП [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://msfz.minfin.gov.ua/uk/ApplicationIFRS/PracticalAspectsIFRSSector/PublishingImages/ITI_bySMEs_2012_Ukrainian_complete.pdf.
4. Люстрована таксономія МСФЗ (ITM), організована за міжнародними стандартами фінансової звітності (МСФЗ) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://msfz.minfin.gov.ua/uk/ApplicationIFRS/PracticalAspectsIFRSSector/PublishingImages/ITI_2012_by_IFRS_Ukrainian_complete.pdf.
5. Люстрована таксономія МСФЗ (ITM), організована за фінансовими звітами [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://msfz.minfin.gov.ua/uk/ApplicationIFRS/PracticalAspectsIFRSSector/PublishingImages/ITI_2012_byFS_Ukrainian_complete.pdf.
6. Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_009.
7. Міжнародний стандарт фінансової звітності для малих та середніх підприємств (МСФЗ для МСП) [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ifrs.org/IFRS-for-SMEs/Documents/IFRS-for-SMEs-UKR.pdf>.
8. Петрук О.М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку: [монографія] / О.М. Петрук; Житомирський держ. технолог. ун-тет. – Житомир: ЖДТУ, 2005. – 420 с.

9. Про затвердження роз'яснення щодо застосування термінів «професійний бухгалтер» та «професійний бухгалтер – практик» Кодексу етики професійних бухгалтерів: Рішення Аудиторської палати України від 27.09.2012 р. № 257/15 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: Ліга: еліт Закон Copyright: IAE «Ліга». – 2012 – 2013.

10. Регулирование бухгалтерской профессии. Позиция МФБ, декабрь 2007 г. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ifac.org/sites/default/files/downloads/Regulation_of_the_Accountancy_Profession_Russian.pdf.

11. A Framework for Audit Quality. International Auditing and Assurance Standards Board [Electronic resource]. - Mode of access: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/A%20Framework%20for%20Audit%20Quality.pdf>.

12. About the Compendium of Standards [Electronic resource]. - Mode of access: <http://www.financialstabilityboard.org/cos/index.htm>.

13. Access the unaccompanied standards and their technical summaries [Electronic resource]. - Mode of access: <http://www.ifrs.org/IFRSs/Pages/IFRS.aspx>.

14. Compliance Program [Electronic resource]. - Mode of access: <http://www.ifac.org/about-ifac/membership/compliance-program>.

15. Core Principles for Independent Audit Regulators. International Forum of Independent Audit Regulators [Electronic resource]. - Mode of access: <https://www.ifiar.org/IFIAR/media/Documents/General/Final-Core-Principles.pdf>.

16. Global Code of Ethics for Accounting Educators [Electronic resource]. - Mode of access: <http://www.iaaer.org/about/files/EthicsENG.pdf>.

17. Global regulatory convergence and the accountancy profession. IFAC policy position 6. September 2012 [Electronic resource]. - Mode of access: http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/PPP-6-Global-Regulatory-Convergence_0.pdf.

18. Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. The International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). 2013 Edition. Volume I, 903 p. [Electronic resource]. - Mode of access: http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Volume%20I_0.pdf.

19. Handbook of International Public Sector Accounting Pronouncements. The International Public Sector Accounting Standards Board (IPSASB). 2013 Edition. Volume II, 905-1699 p. [Electronic resource]. - Mode of access: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Volume%20II.pdf>.

20. Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. International Auditing and Assurance Standards Board 2012 Edition. Volume I, 955 p. [Electronic resource]. - Mode of access: http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/2012%20IAASB%20Handbook%20Part%20I_Web.pdf.

21. Handbook of International Quality Control, Auditing Review, Other Assurance, and Related Services Pronouncements. International Auditing and Assurance Standards Board 2012 Edition. Volume II, 355 p. [Electronic

resource]. - Mode of access: http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/2012%20IAASB%20Handbook%20Part%20II_Web.pdf.

22. Handbook of the Code of Ethics for Professional Accountants. The International Ethics Standards Board for Accountants (IESBA). 2013 Edition, 176 p. [Electronic resource]. - Mode of access: <https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/2013-IESBA-Handbook.pdf>.

23. IFAC Member Body Compliance Program Criteria for Biennial Update of the SMO Action Plan [Electronic resource]. - Mode of access: <https://www.ifac.org/sites/default/files/uploads/MBD/IFAC-Member-Body-Compliance-Program-Biennial-Action-Plans-Criteria.pdf>.

24. IFAC'S support for a single set of auditing standards: audits of small and medium-sized entities. IFAC policy position 2. March 2012 [Electronic resource]. - Mode of access: http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Policy%20Position%20Paper%202_0pdf.

25. Key Standards for Sound Financial Systems [Electronic resource]. - Mode of access: http://www.financialstabilityboard.org/cos/key_standards.htm.

26. Objectives and Principles of Securities Regulation [Electronic resource]. - Mode of access: <http://www.iosco.org/library/pubdocs/pdf/IOSCPD323.pdf>.

27. Regulation of the accountancy profession. IFAC policy position 1. September 2011 [Electronic resource]. - Mode of access: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/PPP1-Regulation-of-the-Accountancy-Profession.pdf>.

28. Regulatory Convergence in Financial Professions and Industries. Final Report to G-20 Deputies. September 2011. Private Sector Taskforce of Regulated Professions and Industries [Electronic resource]. - Mode of access: <https://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/PS-TF%20Report%20Final.pdf>.

29. Statements of Membership Obligations (SMOs) 1-7 (Revised). Final Pronouncement. November 2012. The Board of the International Federation of Accountants [Electronic resource]. - Mode of access: <http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/Statements-of-Membership-Obligations-1-7-Revised.pdf>.

30. The IFRS Taxonomy [Electronic resource]. - Mode of access: <http://www.ifrs.org/XBRL/IFRS-Taxonomy/Pages/IFRS-Taxonomy.aspx>.

31. The unaccompanied IASs and their technical summaries [Electronic resource]. - Mode of access: <http://www.ifrs.org/IFRSs/Pages/IAS.aspx>.

32. The unaccompanied interpretations (IFRICs) [Electronic resource]. - Mode of access: <http://www.ifrs.org/IFRSs/Pages/IFRICs.aspx>.

33. The unaccompanied interpretations (SICs) [Electronic resource]. - Mode of access: <http://www.ifrs.org/IFRSs/Pages/SICs.aspx>.

34. Unaccompanied IFRSs in English as of 1 January 2013 and their technical summaries in a number of languages [Electronic resource]. - Mode of access: <http://www.ifrs.org/IFRSs/Pages/IFRS.aspx#ifrs>.

35. World Bank Reports on Observance of Standards and Codes (ROSC) – Accounting & Auditing [Electronic resource]. - Mode of access: http://www.worldbank.org/ifa/rosc_aa.html.