

Якість фінансової звітності через призму професійної етики бухгалтера

На сьогодні змінюються вимоги до облікової інформації, виникає необхідність у підвищенні якості фінансової звітності, що складається бухгалтерами. Одним із напрямів підвищення якості звітності має стати дослідження питань, що стосуються етики самих бухгалтерів та застосованих ними етичних норм. У роботі досліджено чинники, що впливають на етичну складову бухгалтерської професії, та основні суперечності, що виникають між вимогами осіб, які надають інформацію, і вимогами осіб, що її потребують. Встановлено, що всі розробки і дослідження повинні проводитись виходячи з двох видів відповідальності бухгалтерів перед суспільством (юридичної і соціальної), а також на двох рівнях (на рівні держави і на рівні господарюючого суб'єкта). У зв'язку з цим в роботі визначено етапи регулювання етичних принципів бухгалтерів, і наведено пропозиції щодо застосування і впровадження етичних норм, що дозволять підвищити якість фінансової звітності шляхом їх застосування.

***Ключові слова:** якість бухгалтерської інформації; етика обліку; якість фінансової звітності; етика бухгалтера.*

Актуальність дослідження та постановка проблеми. Зміна економічної інформації і нахил на постіндустріальний розвиток зумовлює зміни в багатьох догматичних положеннях суспільних наук, які обслуговують практичну діяльність. Це стосується і сфери бухгалтерського обліку. В умовах швидких змін зовнішнього середовища, у суб'єктів ринку виникає більш гостра необхідність у достовірній повній інформації, симетрично розподіленій між агентами ринку. Найбільшу частку цього найціннішого ресурсу для здійснення процесу управління складає саме облікова інформація.

Традиційно вважається, що роль бухгалтера в процесі підготовки рішення полягає у своєчасному забезпеченні управління необхідною інформацією, а завдання бухгалтерського обліку лише полягають у формуванні повної, правдивої та неупередженої інформації. Така мета визначена чинним законодавством, зокрема, Законом України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», відповідно до якого «бухгалтерський облік – процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень» [2, ст. 1].

Дійсно, на макрорівні концепція орієнтації на користувача повинна мати першочергове значення при визначенні якості обліку і визначити всі інші критерії оцінки якості, в тому числі зміст і вимоги професійних стандартів. Проте вважаємо, що в сучасних умовах значення бухгалтерської інформації не можна применшувати, адже, в окремих випадках, вона поширюється і на сферу суспільних інтересів. Саме тому, все частіше перед науковцями і практиками піднімаються, наприклад, питання соціального обліку, досліджуються окремі аспекти якості бухгалтерського обліку і фінансової звітності.

Якість обліку – це комплексне поняття, яке включає, на нашу думку, такі елементи, як якість процесу обліку, якість професійної думки бухгалтера, якість інформації, що обліковується. Для сучасного бухгалтерського обліку не достатньою є наявність сильної нормативної бази і сучасних технологій. Настільки ж важливою, як і існуючий професіоналізм осіб, що ведуть бухгалтерський облік, є їх етична позиція. Проте дані питання на сьогодні є найбільш проблемними і не регламентованими в повному обсязі.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Окремі проблемні аспекти питань якості фінансової звітності неодноразово піднімалися у вітчизняній і зарубіжній літературі. Автором теорії про інформацію є Claude E. Shannon, який вперше вжив дане визначення у 1945 році. Він створив підстави кількісної теорії інформації, на основі якої різні автори намагались розробити теорії, що визначають цінність інформації [11]. В Польщі М. Мазур створив оригінальну теорію, що описувала якість та кількість інформації. Він розрізнив два види інформації: інформація описова і інформація ідентифікаційна [11]. Філософську природу якості облікової інформації досліджено К.С. Нагірською [5].

Питання якісних характеристик фінансової звітності досліджували: С.Ф. Голов, М.Ф. ван Бреда, М.Метьюс, М.Перера, Б.Нідлз, М.В. Корягін, П.О. Кудик [4], Е.С. Соколова [8] та інші. Проте першопрохідником в даній галузі вважається швейцарський вчений, один з найвидатніших представників європейської вченої думки кінця ХІХ поч. ХХ ст., Й.Ф. Шер. Саме він вперше класифікував і проаналізував основні методи викривлень балансу. Не оминають стороною вчені і питання бухгалтерської етики. Так, Л.В. Чижевська досліджувала питання бухгалтерського обліку як професійної діяльності [10], а етичні

аспекти обліку і аудиту – І.Руденко [7]. Проте взаємозв'язок етичних принципів і якості бухгалтерського обліку, а також вплив етики на якість фінансової звітності практично не розглядається.

Метою дослідження є виявлення впливу етики обліку на якість підготовки фінансової звітності.

Викладення основного матеріалу дослідження. Сучасні умови функціонування соціально-ринкової економіки змінили підходи до мети господарювання. Якщо раніше, в умовах досконалої конкуренції, мета діяльності господарюючого суб'єкта полягала у отриманні прибутку, то на сьогодні перед ним висувається рівнозначна, але зовсім нова – соціальна мета. Обидві цілі вимагають «поєднання принципів ринкової економіки та соціальної спрямованості, що втілено в концепції соціально орієнтованої ринкової економіки» [7, с. 114], і обидві – вимагають дотримання умови надання повної та достовірної інформації про діяльність кожного суб'єкта господарювання. І якщо, згідно з першою метою – завдання бухгалтера полягає тільки в задоволенні потреб зацікавлених користувачів, то друга – охоплює інтереси усього суспільства. Як справедливо зазначають І.І. Руденко та О.О. Лаврова, «твердження про те, що бухгалтерський облік лише відображає, а не формує дійсність, вже не можна вважати аксіоматичним» [7, с. 114]. Бухгалтер сьогодні є представником конкретної професійної групи, що має певну соціальну значимість, адже інформація, отримана з бухгалтерського обліку, і представлена в короткій формі у фінансовій звітності, по суті, є єдиним джерелом інформації про підприємство, на яке можуть покладатись зацікавлені в його діяльності особи.

Саме тому, формуванню інформації повинно передувати створення належних умов для забезпечення її високих якісних характеристик. Важливо відзначити, що звітність складається завдяки обробки економічної реальності відповідно до норм і принципів законодавства. Отже аксіоматично передбачається, що вона є достовірною, повною, неупередженою, тобто оцінюється як якісна, оскільки стандарти та інші нормативи бухгалтерського обліку, які є її основою, виступають достатньою гарантією впевненості в тому, що система бухгалтерського обліку не вийшла з-під контролю. Насправді, це не завжди так.

В останні десятиріччя спостерігаємо зростання економічної злочинності – негативну тенденцію, властиву не тільки Україні, але й іншим країнам. Як зазначає М. Вінтер, «останнім часом динаміка зростання економічної злочинності, як в Польщі, так і у світі, спонукає до дій, які все більше протидіють цьому несприятливому явищу» [13, с. 114]. Усі країни, незалежно від характеру законодавчої бази, ступеня розвитку та інших характеристик, зіштовхнулись з відсутністю ефективних рішень щодо боротьби з маніпуляціями в бухгалтерському обліку в повній мірі. Все це наштовхує на думку, що слід змиритись з тим, що жодна дія не гарантує стовідсоткову якість фінансової звітності, проте це не означає, що не можна цьому протидіяти і забезпечити високий рівень її якості, виникає потреба пошуку нових форм і методів боротьби з маніпуляціями. Всі фінансові скандали останнього десятиріччя, підрвавши довіру до фінансової інформації і визначивши напрям соціально орієнтованого обліку, сприяли виникненню гострих дискусій щодо етичної складової бухгалтерської професії. Її функціональні характеристики, що безпосередньо співвідносяться з правовими чи професійними нормами, останнім часом все частіше доповнюють етичними, тобто нормами професійної етики. Як зазначає І. Когут, «навіть найкращі облікові стандарти не гарантують відповідної якості фінансової звітності, якщо особи, відповідальні за їх укладання, крім ознайомлення з нормами права, що регулюють здійснення бухгалтерського обліку, не будуть застосовувати етичні засади і дбати про їх дотримання» [12, с. 162]. На думку Б.Нідлза, Х.Андерсона і Д.Колдуелла, не дивлячись на те, що відповідальність за складання правдивої звітності лежить на керівництві підприємств, «бухгалтер також відповідає за дотримання етичних стандартів при виконанні своїх обов'язків, щоб не виявитись замішаним у підробці звітів» [6, с. 119]. Тому вважаємо, що саме етика бухгалтерів є вирішальною.

Для запобігання підробок бухгалтерами необхідно знати умови, що визначають вплив на особу, яка безпосередньо веде бухгалтерський облік і складає фінансову звітність, тобто – її етичне «обличчя», з метою визначення відповідних їй дій і методів маніпуляцій. Що ж впливає на етичну складову, і як підвищити якість фінансової звітності шляхом застосування етичних норм?

У літературі висвітлені два основних аспекти причин скоєння бухгалтерського шахрайства: економічне обґрунтування та психологічних і культурних чинників. Проте, різні автори по-різному визначають вплив на етичну складову. Так, на думку, К.С. Нагірської, зміни до вимог зумовлюються такими чинниками як розвиток науково-технічного прогресу, техніки і технології, економіки і культури, політики та психології людей, тому на якість інформації впливає цілий ряд факторів, зокрема: національні, політичні, технічні, економічні та соціальні [5, с. 161]. І.І. Руденко та О.О. Лаврова визначають вплив на бухгалтерський облік таких факторів як: життєві інтереси, прагнення, інтелектуальні здібності та професійні навички, риси характеру, система цінностей та рівня культури [7, с. 115]. На думку Л. Чижевської, криза етичних норм в бухгалтерському обліку зумовлена: 1) послабленням державного регулювання; 2) втратою консенсусу в суспільстві щодо переважаючого набору етичних стандартів; 3) зниженням впливу культури; 4) погіршенням стану освіти [10, с. 196]. Міжнародна федерація бухгалтерів (МФБ) вважає, що підготовка детальних етичних вимог повинна відбуватись в кожній країні внаслідок національних розбіжностей у культурі, мові, законодавстві і соціальних системах. На думку зарубіжних

авторів, «щодо бухгалтерського обліку можна визначити вплив культурних різниць – кожна з культур має свої визначення і атрибути» [13, с. 123].

Нинішній етап економічного розвитку в загальносвітовому масштабі пов'язаний з інтернаціоналізацією економічних, фінансових, політичних і суспільних відносин, що є наслідком прояву глобалізаційних процесів. Проте відмінності в кожній країні є і будуть залишатися. Звичайно, факти шахрайства притаманні усім регіонам, проте в кожному вони будуть проявлятися в більшій чи меншій мірі.

Що ж стосується України? Характерною рисою професії бухгалтера є прийняття на себе відповідальності. Проте, відповідальність професійного бухгалтера, за приписом Кодексу етики «полягає не лише у задоволенні потреб окремого клієнта чи роботодавця» [3, с. 17]. Він мусить діяти в суспільних інтересах. Бухгалтер не тільки фіксує числові дані бухгалтерського обліку і перевіряє точність застосування його механізмів, а й створює причинно-наслідкові зв'язки здійснюваних операцій як для підприємства, так і для суспільства. Окрім того, на нього опосередковано лягає суспільна відповідальність за ухвалені третіми особами рішення на підставі зафіксованих ним фактів господарського життя.

Показники традиційної фінансової звітності випливають з бухгалтерського обліку, який є детермінованою інформаційною системою, а прогностична звітність базується на ймовірнісній обліковій системі. Недостатній рівень методологічного забезпечення останньої і спирання на експертні судження при визначенні показників, у багатьох випадках спричинює викривлення звітної інформації з огляду на відсутність чіткої регламентації її формування і подання. Той факт, що стандарти застосовуються добровільно, а підприємства вільні в своєму виборі критеріїв звітності, дозволяє компаніям розкривати у звітах тільки сприятливу для себе інформацію і уникати тієї, що свідчить про негативну динаміку або вважається занадто делікатною для відображення її в звітності. Відповідно, маємо наступні суперечності, що виникають між вимогами користувачів до якості і вимогами осіб, що надають інформацію, щодо її змістовного наповнення. З одного боку, облікова інформація повинна містити максимум необхідних даних і пояснень для зацікавлених осіб, з іншого – кожного користувача, в більшості, цікавить не достовірність інформації і сумнівність її представлення, а її корисність, тобто можливість з найменшими зусиллями досягти певної мети, з третього – бухгалтер, в першу чергу, є залежним від керівника підприємства, не дивлячись на те, що він повинен працювати за правилами, визначеними суспільством.

На нашу думку, подальші дії щодо усунення даного конфлікту слід розглядати виходячи з двох видів відповідальності бухгалтерів перед суспільством: юридичної і соціальної. Перша є обов'язковою у зв'язку з необхідністю дотримання конкретних законів і норм регулювання, які визначають, що може і що не може робити бухгалтер. Друга – виступає певним рівнем добровільного реагування бухгалтера на соціальні проблеми.

Досліджуючи проблеми відповідальності суб'єкта управління, М.С. Солодка [9] виділяє ієрархічну дворівневу структуру відповідальності: вищий рівень - соціальний, пов'язаний з відповідальністю соціальних структур та індивідів, другий – індивідуальний, що має два типи відповідальності: зовнішня, що відповідає індивіду як офіційній особі, і внутрішня, що характеризує індивіда як приватну особу, поза її публічну роль. При цьому зовнішня компонента відповідальності полягає у вигляді двох складових – правової і функціональної (професійної) відповідальності, а внутрішня – у вигляді етичної і моральної складової.

Отже, одним державним регулюванням, примусом виконувати (або навпаки) ті чи інші дії відповідно до законодавства, не може бути досягнута достатня якість фінансової звітності. Саме тому професійних бухгалтерів зобов'язали дотримуватись та виконувати етичні вимоги Кодексу.

Бухгалтер підприємства, як посадова особа, відповідальний перед державними органами (податковими, державної статистики, митниці, правоохоронними) за достовірне ведення бухгалтерського обліку і подану звітність. По-суті, він повинен працювати за правилами, визначеними суспільством. Проте, така ситуація не є можливою.

По-перше, через свідомі вуалювання (викривлення, що згідно з теорією балансоведення впливають на ясність інформації, але ті, що не охоплюють фінансового результату чи капіталу підприємства) або фальсифікації (викривлення, що згідно з тією ж теорією представляють собою порушення реальності даних звітності і, як правило, пов'язані з викривленнями значення фінансового результату) реальної картини фінансового стану підприємства. Ситуація виникає у зв'язку з тим, що бухгалтер є, в першу чергу, є залежним від керівника підприємства. Як зазначають вчені, він – змушений «здійснювати різноманітні, часто незаконні облікові і звітні бухгалтерські операції, щоб приховати від обліку і звітності, а відповідно від оподаткування, частину випуску продукції, виконаних робіт, наданих послуг, нарахованої зарплати найманим працівникам» [1, с. 77–79], чим сприяє розвитку тіньового сектору економіки, наприклад, приховуючи інформацію про реальні заробітки найманих працівників. Тому не можна допускати, щоб припущення бухгалтера впливали на якість облікової інформації. Звичайно, неможливо визначити всі ситуації, які можуть стати загрозою дотримання фундаментальних принципів (таблиця 2). Крім того, перед бухгалтером може стояти різний характер завдань та робіт. Відповідно Кодексу етики професійних

бухгалтерів визначено наступні типи загроз, що призводять до недотримання етичних принципів: загроза власної оцінки та інтересу; загроза захисту; загроза особистих стосунків; загроза тиску [3]. Враховуючи наведене вище, вважаємо, що сучасне законодавство в Україні занадто розширило сферу застосування професійного судження. Можливі зловживання професійним судженням бухгалтера можна стримати шляхом розробки правил, які сприятимуть зменшенню необхідності застосування професійного судження, та контролю дотримання принципу послідовності застосування обраної облікової політики, причому використання контрольних процедур повинно дозволити виявити вплив облікової політики на обґрунтованість звітності і виявляти прийоми її викривлення.

По-друге, викривлення можуть здійснюватись не свідомо, через непорозуміння або незнання статей діючого законодавства, теорії і практики ведення бухгалтерського обліку, помилками в організації системи бухгалтерського обліку на підприємстві. Тому надійність бухгалтерської інформації багато в чому повинна гарантуватись рівнем кваліфікації бухгалтерського персоналу. На нашу думку, виконання цієї вимоги повинно відбуватись із застосуванням Кодексу етики професійних бухгалтерів на наступних рівнях (табл. 1).

Таблиця 1

Пропозиції щодо регулювання принципів етики, визначених Кодексом етики професійних бухгалтерів

Принципи етики та характеристика	Рівні регулювання
Чесність. Бути щирим та чесним в усіх професійних та ділових стосунках. Зобов'язання всіх професійних бухгалтерів бути відвертими та чесними в усіх професійних та ділових стосунках. Чесне ведення справ та правдивість (с. 23)	Правові норми Освіта Морально-етичні норми
Об'єктивність. Не допускати упередженості, конфлікту інтересів або неправомірного впливу з боку інших осіб на професійні або ділові судження. Зобов'язання всіх професійних бухгалтерів не йти на компроміс у своєму професійному чи діловому судженні через упередженість, конфлікт інтересів або неправомірний вплив з боку інших осіб (с. 24)	Освіта Морально-етичні норми
Професійна компетентність та належна ретельність. Підтримувати професійні знання та навички на рівні, потрібному для забезпечення отримання клієнтом чи роботодавцем компетентних, професійних послуг, що базуються на сучасних тенденціях практики, законодавстві та методиках, а також діяти сумлінно і відповідно до застосовних технічних та професійних стандартів (с. 24)	Посадові інструкції Положення про роботу бухгалтерської служби
Конфіденційність. Поважати конфіденційність інформації, отриманої в результаті професійних та ділових стосунків, і тому не розголошувати таку інформацію третім особам без належного та спеціального дозволу, якщо не має юридичного чи професійного права розкривати її; не використовувати цю інформацію для особистої вигоди професійного бухгалтера або третіх сторін (с. 24)	Правові норми Освіта Посадові інструкції Положення про роботу бухгалтерської служби
Професійна поведінка. Дотримуватись відповідних законів та нормативних актів та утримуватись від будь-яких дій, які дискредитують професію (с. 24)	Посадові інструкції Положення про роботу бухгалтерської служби

Власна розробка на підставі [3, с. 23–24]

Що стосується визначених нами Посадових інструкцій та Положення про роботу бухгалтерської служби, слід зазначити, що будь-яка підзвітність, будь-яке визначення норм, є внутрішнім обмеженням свободи дій, коли вона диктується більше моральними установками індивіда, ніж нормами закону. Тому слід підвищувати свідомість самих бухгалтерів, щоб вони виконували вимоги закону не за примусом, а за власним вільним бажанням. Тоді будь-які обмеження стають критеріями, а не обмеженнями свободи особистості. Тут на перший план виходять загальнодержавні дії, спрямовані на підвищення національної свідомості громадян, моральних та етичних принципів всього суспільства. А одним з основних інструментів повинна виступати така галузь, як освіта майбутніх бухгалтерів. Саме на цьому рівні повинні прищеплюватись всі етично-правові і соціальні норми поведінки.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Підвищення якості облікової інформації шляхом застосування і впровадження етичних норм, на нашу думку, слід проводити на двох рівнях.

1. На рівні держави:

- на законодавчому рівні слід ввести додаткові принципи бухгалтерського обліку, зокрема, принцип документування (більш детально це питання висвітлювались в наших працях – *прим. автора*);

- звузити сферу застосування професійного судження;
 - підвищувати впливу культури в цілому на суспільство шляхом підвищення етично-правової свідомості усіх громадян, і конкретних сфер – через підвищення стану освіти в сфері професії бухгалтера шляхом вивчення правових, етичних і моральних норм поведінки бухгалтерів.
2. На рівні господарюючого суб'єкта:
- чітко визначати принципи облікової політики щодо рівня кваліфікації бухгалтерського персоналу, якості організації облікової роботи на підприємстві (зокрема, передбачати необхідність проходження стажувань та підвищення кваліфікації бухгалтерами, а також прописувати етичні норми в Положенні про бухгалтерську службу і в посадовій інструкції бухгалтера);
 - здійснювати контроль власниками підприємства, розширити систему внутрішньогосподарського контролю і аудиту.

Варто зазначити, що всі ці заходи не можуть бути взаємозамінними, тобто не можливо досягти високої моральної свідомості бухгалтера, якщо в цілому маємо низьку оцінку морально-етичних норм всього суспільства. Або очікувати виконання і дотримання всіх вимог щодо подання звітності керівниками без вуалювань і фальсифікацій за умов наявності слабого правового поля і занадто розширених меж застосування професійного судження. Всі ці напрями повинні проводитись комплексно на політичному, правовому і культурному напрямках. На нашу думку, саме це допоможе забезпечити дотримання бухгалтером фундаментальних принципів, визначених Кодексом етики професійних бухгалтерів.

Список використаної літератури:

1. *Гречаник В.П.* Роль та вплив головних бухгалтерів підприємств на достовірність показників економічного розвитку України / *В.П. Гречаник* // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : матеріали IV міжнар. наук.-практ. конф., (Тернопіль, 11 травня 2016 р.). – Тернопіль : ТНЕУ, 2016. – С. 77–79.
2. «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» : закон України : станом на 16 липня 1999 року : № 996-XIV [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
3. Кодекс етики професійних бухгалтерів : редакція від 2012 р. – Київ, 2014. – 172 с.
4. *Корягин М.В.* Качество бухгалтерской отчетности как информационного продукта учетной системы / *М.В. Корягин, П.А. Куцык* // Международный бухгалтерский учет. – 2016. – № 2. – С. 34–48.
5. *Нагірська К.Є.* Філософська природа якості облікової інформації / *К.Є. Нагірська* // Стан і перспективи розвитку обліково-інформаційної системи в Україні : тези : матеріали IV міжнар. наук.-практ. конф. (11 травня 2016 р.). – Тернопіль : ТНЕУ, 2016. – С. 160–161.
6. *Нидлз Б.* Принципы бухгалтерского учета / *Б.Нидлз, Х.Андерсон, Д.Колдуэлл* ; пер. с англ. ; под ред. *Я.В. Соколова*. – 2-е изд., стереотип. – М. : Финансы и статистика, 2004. – 496 с.
7. *Руденко І.І.* Етичні аспекти обліку та аудиту / *І.І. Руденко, О.О. Лаврова* // Фінансовий простір. – 2013. – № 2 (10) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://fp.cibs.ubs.edu.ua/files/1302/13riieao.pdf>.
8. *Соколова Е.С.* Методика оценки качества бухгалтерской (финансовой) информации / *Е.С. Соколова* // Бухгалтерский учет, статистика. Серия : Экономические науки. – 2009. – № 5 (54). – С. 293–298 [Електронний ресурс]. – Режим доступа : <http://ecsosman.hse.ru/data/2011/10/03/1267206307/60.pdf>.
9. *Солодкая М.С.* Социальная ответственность субъекта управления / *М.С. Солодкая* // Теоретический журнал «Credo». – 1999 [Електронний ресурс]. – Режим доступа : <http://credonew.ru/content/view/120/51/>.
10. *Чижевська Л.В.* Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку : монографія / *Л.В. Чижевська*. – Житомир : ЖДТУ, 2007. – 528 с.
11. *Jasieczko E.* Jakość informacji / *E.Jasieczko* // Encyklopedia zarządzania [On-line]. – access mode : https://mfiles.pl/pl/index.php/Jako%C5%9B%C4%87_informacji.
12. *Kogut I.* Etyka w rachunkowości a jakość sprawozdzań finansowych / *I.Kogut* // Prace naukowe uniwersytetu ekonomicznego we Wrocławiu. – 2014. – № 329. – Pp. 161–170 [On-line]. – access mode : <http://yadda.icm.edu.pl/yadda/element/bwmeta1.element.ekon-element-000171285819>.
13. *Winter M.* Fałszowanie sprawozdań finansowych a odpowiedzialność zarządu za zobowiązania upadłej spółdzielni / *M.Winter* // Zeszyt naukowy. – 2017. – № 154. – Pp. 113–136 [On-line]. – access mode : <http://kolegia.sgh.waw.pl/pl/KZiF/publikacje/Zeszyty%20Naukowe%20KZiF/Documents/154.pdf>.

References:

1. Grechanyk, V.P. (2016), «Rol' ta vplyv golovnyh buhgalteriv pidpryjemstv na dostovirnist' pokaznykiv ekonomichnogo rozvytku Ukrainy», *materialy IV mizhnar. nauk.-prakt. konf «Stan i perspektyvy rozvytku oblikovo-informacijnoi' systemy v Ukraini»*, TNEU, Ternopil, pp. 77–79.
2. Verhovna rada Ukrainy (1999), «Pro buhgalters'kyj oblik ta finansovu zvitnist' v Ukraini», *Zakon Ukrainy*, available at: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/996-14>
3. Mizhnarodna federacija buhgalteriv (2014), *Kodeks etyky profesijnyh buhgalteriv*, redakcija vid 2012 roku, Kyiv, 172 p.
4. Koryagin, M.V. and Kutsyk, P.A. (2016), «Kachestvo buhgalterskoj otchetnosti kak informacionnogo produkta uchetnoy sistemy», *Mezhdunarodnyy buhgalterskiy uchet*, No. 2, pp. 34–48.
5. Nagirs'ka, K.Je. (2016), «Filosofs'ka pryroda jakosti oblikovoi' informacii», *materialy IV mizh nar. nauk.-prakt. konf. «Stan i perspektyvy rozvytku oblikovo-informacijnoi' systemy v Ukraini»*, TNEU, Ternopil, pp. 160–161.

6. Nidlz, B., Anderson, H. and Koldujell, D. (2004), *Printsipy bukhgalterskogo ucheta* [Principles of Accounting], Translated from English, in Sokolova, Ja.V. (ed.), 2nd ed., stereotip., Finansy i statistika, Moskva, 496 p.
7. Rudenko, I.I. and Lavrova, O.O. (2013), «Etychni aspekty obliku ta audytu», *Finansovij prostir*, No. 2 (10), available at: <http://fp.cibs.ubs.edu.ua/files/1302/13riieao.pdf>
8. Sokolova, E.S. (2009), «Metodika ocenki kachestva bukhgalterskoj (finansovoj) informacii», *Buhgalterskij uchët, statistika*, Serija *Jekonomicheskie nauki*, No. 5 (54), pp. 293–298, available at: <http://ecsocman.hse.ru/data/2011/10/03/1267206307/60.pdf>
9. Solodkaya, M.S. (1999), «Sotsial'naya otvetstvennost' sub"ekta upravleniya», *Teoreticheskij zhurnal «Credo»*, available at: <http://credonew.ru/content/view/120/51/>
10. Chyzhevs'ka, L.V. (2007), *Buhgalters'kij oblik jak profesijna dij'al'nist': teorija, organizacija, prognoz rozvytku*, monografija, ZhDTU, Zhytomyr, 528 p.
11. Jasieczko, E. (2016), «Jakość informacji», *Encyklopedia zarządzania*, available at: https://mfiles.pl/pl/index.php/Jako%C5%9B%C4%87_informacji
12. Kogut, I. (2014), «Etyka w rachunkowości a jakość sprawozdzań finansowych», *Prace naukowe uniwersytetu ekonomicznego we Wrocławiu*, available at: <http://yadda.icm.edu.pl/yadda/element/bwmeta1.element.ekon-element-000171285819>
13. Winter, M. (2017), «Fałszowanie sprawozdań finansowych a odpowiedzialność zarządu za zobowiązania upadłej spółdzielni», *Zeszyt naukowy*, available at: <http://kolegia.sgh.waw.pl/pl/KZiF/publikacje/Zeszyty%20Naukowe%20KZiF/Documents/154.pdf>

Безручук Світлана Леонідівна – кандидат економічних наук; доцент кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету.

Наукові інтереси:

- міжнародні аспекти бухгалтерського обліку;
- проблеми викладання бухгалтерського обліку;
- якість бухгалтерської інформації.

Тел.: (093) 358–23–22.

E-mail: bezruchuksl@gmail.com.

Дата надходження статті до редакції 03.11.2017.