

- ник [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://nbuv.gov.ua/UJRN/Tavnv\\_2011\\_77\\_65](http://nbuv.gov.ua/UJRN/Tavnv_2011_77_65).
- Кошонько О.В. Перспективи розвитку соціальної політики держави щодо підвищення рівня та якості життя населення / О.В. Кошонько [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://elar.khnu.km.ua/jspui/bitstream/123456789/4525/1/кошонько1.pdf>.
  - Рибак Г.І. Напрями державної політики підвищення якості життя населення України / Г.І. Рибак [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <file:///C:/Users/user/Desktop/8255-16394-1-PB.pdf>.
  - Кравченко О.О. Аналіз рівня та якості життя населення України в умовах економічної та політичної нестабільності / О.О. Кравченко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://global-national.in.ua/archive/17-2017/119.pdf>.
  - Андрющенко О.Б. Державний механізм управління якістю життя населення: концептуальне забезпечення / О.Б. Андрющенко [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.kbuara.kharkov.ua/e-book/db/2016-2/doc/2/10.pdf>.
  - Дутчак А.В. Соціальне забезпечення громадян: сучасний стан та перспективи розвитку / А.В. Дутчак [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://molodyvcheny.in.ua/files/journal/2017/5/126.pdf>.

УДК 657.1

**Плахтій Т.Ф.**  
кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки  
Вінницького національного аграрного університету

## МЕТОДИКА ОЦІНКИ ЯКОСТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ: КВАЛІМЕТРИЧНИЙ ПІДХІД

Обґрунтовано необхідність розроблення методики оцінки якості фінансової звітності. Розроблено й обґрунтовано послідовність реалізації методики оцінки якості фінансової звітності. Виділено й обґрунтовано одиничні показники, що використовуються для розрахунку інтегрального показника якості фінансової звітності. Розкрито особливості визначення еталонних значень показників властивостей фінансової звітності. Проаналізовано порядок здійснення аналізу одержаних результатів оцінки якості фінансової звітності з урахуванням установлених цілей та завдань.

**Ключові слова:** якість облікової інформації, оцінка якості фінансової звітності, прикладна кваліметрія.

### Плахтій Т.Ф. МЕТОДИКА ОЦЕНКИ КАЧЕСТВА ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ: КВАЛИМЕТРИЧЕСКИЙ ПОДХОД

Обоснована необхідність розробки методики оцінки якості фінансової звітності. Розроблена й обоснована послідовність реалізації методики оцінки якості фінансової звітності. Виділені й обосновані види рішень, які можуть бути прийняті менеджментом підприємства на основі оцінки якості фінансової звітності. Раскрыты особенности определения эталонных значений показателей свойств финансовой отчетности. Проанализирован порядок осуществления анализа полученных результатов оценки качества финансовой отчетности с учетом установленных целей и задач.

**Ключевые слова:** качество учетной информации, оценка качества финансовой отчетности, прикладная кваліметрія.

### Plakhtii T.F. METHODOLOGY FOR ASSESSING THE QUALITY OF FINANCIAL REPORTING: QUALIMETRIC APPROACH

The necessity of developing a methodology for assessing the quality of financial reporting is substantiated. The sequence of implementation of the methodology for assessing the quality of financial reporting has been developed and substantiated.

Single indicators used to calculate the integral indicator of the quality of financial reporting are identified and substantiated. Peculiarities of determination of the reference values of indicators of financial reporting properties are disclosed. The procedure of analysis of the results of assessing the quality of financial reporting taking into account established goals and objectives is analyzed.

**Keywords:** quality of accounting information, assessment of the quality of financial reporting, applied qualimetry.

**Постановка проблеми.** Якість фінансової звітності необхідно оцінювати на основі застосування спеціалізованої методики, яка враховуватиме як особливості і принципи її формування, так і можливі форми й формати її представлення користувачам для прийняття економічних рішень. Основною метою формування такої методики є розроблення системи показників, які забезпечуватимуть загальну оцінку якості облікової інформації з фінансової звітності підприємства. Оскільки якісний бік фінансової звітності може розглядатися як із погляду її користувачів, так і з позиції бухгалтерської служби або аутсорсингової компанії, яка забезпечує її генерування та передачу зацікавленим користувачам, оцінку якості фінансової звітності слід проводити на основі врахування якісних та кількісних ознак, що характеризують різні фактори й обставини формування і представлення облікової інформації, наявні запити користувачів у ній тощо.

Наявність системи показників, які дають змогу визначити якісний рівень фінансової звітності й упродовжені методики їх розрахунку на конкретному

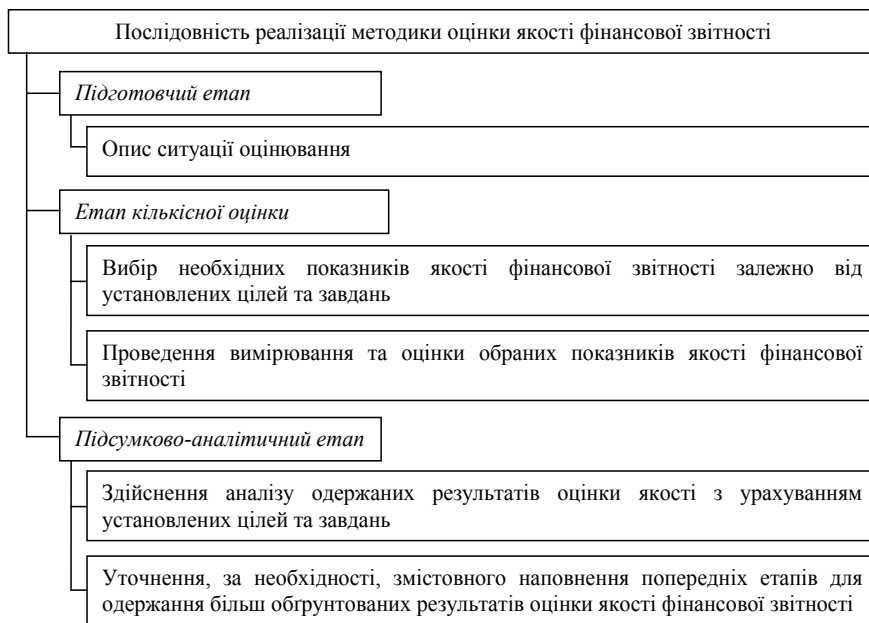
підприємстві, можна вважати однією з передумов, що сприяє підвищенню її якісного рівня. Оскільки якість фінансової звітності проявляється через її властивості, то для її оцінки необхідно: визначити номенклатуру властивостей фінансової звітності, сукупність яких характеризує її якість; провести вимірювання властивостей фінансової звітності шляхом установлення їх числових значень; порівняти одержані результати оцінювання якості фінансової звітності одного підприємства з подібними характеристиками у інших підприємств (або зі звітами даного підприємства за інший період), які використовуються як зразок або еталон якості фінансової звітності. Виконання вищенаведених дій у цілому сприятиме достовірному визначенню якості фінансової звітності.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанням оцінки якості фінансової звітності присвячені дослідження вітчизняних та зарубіжних учених, зокрема, С.Ф. Голова, Н.Ю. Єршової, Д.А. Коуена, С.А. Кузнецової, В.Ф. Максимової, К. Михайлеску, Т.Д. Поплаухіної, А. Олуїч, І.М. Сачер, І.А. Слободняк, Є.С. Соколової, Л.А. Юдінцевої та ін.

**Мета статті** полягає у розробленні методики оцінки фінансової звітності з урахуванням сучасного стану розвитку національної облікової системи.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Виходячи з положень теоретичної кваліметрії, здійснення кваліметричного аналізу різних видів об'єктів слід здійснювати шляхом дотримання низки послідовних етапів. Серед учених, які досліджують проблемні питання розвитку кваліметрії, сьогодні відсутня згода стосовно чітко визначеного переліку етапів, однак переважна більшість дослідників використовує основну схему кваліметрії під час визначення послідовності здійснення оцінки якості досліджуваних об'єктів.

Загальну послідовність реалізації методики оцінки якості фінансової звітності можна представити так (рис. 1).



**Рис. 1.** Послідовність реалізації методики оцінки якості фінансової звітності

Методика оцінки якості фінансової звітності на її *підготовчому етапі* повинна включати два основні елементи: вказувати групу об'єктів, щодо якої застосовується дана методика, і вказувати групу користувачів, з урахуванням вимог яких вона розробляється.

Методика оцінки якості фінансової звітності поширюється на фінансові звіти загального призначення. Згідно з п. М12 Концептуальної основи МСФЗ, фінансові звіти загального призначення надають інформацію про фінансовий стан суб'єкта господарювання, що звітує, а саме інформацію про економічні ресурси суб'єкта господарювання та вимоги до суб'єкта господарювання, що звітує. Фінансові звіти також надають інформацію про наслідки операцій та інших подій, що змінюють економічні ресурси суб'єкта господарювання та вимоги до нього [2].

Подібне розуміння сутності фінансової звітності також наведено в Законі України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо вдосконалення деяких положень», де останню розуміють як звітність, що містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства [1]. Водночас хоча в Законі й не визначається конкретний перелік форм, які входять до її складу, в пропозиціях щодо зміни п. 4 ст. 11 зазначено, що склад та форми фінансової звітності установлюються центральним органом виконавчої влади, що забезпечує формування та реалізує державну політику у сфері бухгалтерського обліку, за погодженням із центральним органом виконавчої влади, що реалізує державну політику у сфері статистики [1]. Також

Таблиця 1

**Опис ситуації оцінювання фінансової звітності**

Етапи опису ситуації	Результати опису ситуації	
1. Визначення однорідних груп споживачів інформації фінансової звітності	Інвестори, позикодавці, менеджмент підприємства, суб'єкти корпоративного управління, аудитори	
2. Визначення однорідної групи об'єктів, що підлягають оцінюванню, етапи їх життєвого циклу	Форми фінансової звітності підприємства (баланс (звіт про фінансовий стан), звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід), звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал), що складаються за рік (проміжна звітність складається щоквартально)	
3. Визначення найкращих прикладів фінансової звітності, що виконує ті ж функції, що й оцінювана фінансова звітність	Фінансова звітність, яка повністю відповідає вимогам національних та міжнародних облікових стандартів та вимогам її користувачів	
4. Визначення цілей оцінювання для різних груп користувачів	Інвестори	Вплив на інвестиційні рішення в контексті: 1) визначення обсягів інформаційної асиметрії між менеджментом та власниками, що впливає на обсяги витрат, що здійснюються на вибір перспективного інвестиційного проекту; 2) визначення необхідного рівня витрат на зовнішнє фінансування
	Позикодавці	Вплив на процес оцінки кредитоспроможності позичальників
	Менеджмент підприємства	Вплив на рівень адекватності сприйняття господарської реальності підприємства, що може спричинити коригування управлінської політики
	Суб'єкти корпоративного управління	Вплив на рішення суб'єктів корпоративного управління в контексті виявлення інформаційних переваг між менеджерами корпорації та її принципами
	Аудитори	Вплив на процес здійснення аудиту (обсяги вибірки та глибина аудиторської перевірки)

у п. 4 ст. 11 наголошується, що мікропідприємства та малі підприємства складатимуть скорочену за показниками фінансову звітність у складі балансу та звіту про фінансові результати [1]. Виходячи з вищенаведеного, незважаючи на зміни облікового законодавства, вважаємо, що фінансова звітність підприємства включатиме баланс (звіт про фінансовий стан), звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід), звіт про рух грошових коштів та звіт про власний капітал. Дані види звітів слід розглядати як об'єкти застосування методики оцінки якості фінансової звітності підприємства.

Основними групами користувачів, вимоги яких мають ураховуватися під час розроблення методики оцінки якості фінансової звітності, є внутрішні користувачі (менеджмент підприємства, який використовує результати оцінки для коригування процесу функціонування облікової системи підприємства, суб'єкти корпоративного управління) та зовнішні користувачі (нинішні та потенційні інвестори, позикодавці та інші кредитори, які використовують інформацію з фінансової звітності у прийнятті рішень про надання ресурсів підприємствам у користування, аудитори).

Перед безпосереднім оцінюванням якісного рівня фінансової звітності слід описати ситуацію оцінювання, тобто обґрунтувати ту частину періоду існування фінансової звітності, в якій проявляються її споживчі властивості. Опис ситуації оцінювання включає такі складники (табл. 1).

У кінцевому підсумку здійснення опису ситуації оцінювання фінансової звітності (табл. 1) спрямоване на визначення цілей оцінювання для кожної з груп користувачів, тобто на обґрунтування комплексу рішень, які можуть бути прийняті в результаті одержання тих або інших значень показника комплексної оцінки якості фінансової звітності. Оскільки основною метою формування і представлення фінансової звітності є прийняття на її основі економічних рішень, то наслідком опису ситуації оцінювання фінансової звітності є прийняття рішень стосовно економічних рішень користувачів, що приймаються на її основі (їх коригування, відміна, прийняття нових рішень тощо).

У цілому рішення будь-якої групи користувачів можна поділити на два основні види: рішення, що залежать від одержаного результату оцінки якості фінансової звітності; рішення, що не залежать від результатів оцінювання.

Рішення першого виду залежать від одержаного значення показника якості фінансової звітності. Якщо він відповідає встановленим нормам, то приймаються одні рішення, якщо не відповідає, то залежно від його значення приймаються інші рішення. Наприклад, менеджментом підприємства проведено оцінку якості фінансової звітності для вдосконалення роботи бухгалтерської служби, на основі чого можуть бути прийняті такі рішення:

1. збереження наявної моделі організації обліку на підприємстві (за умови відповідності показника встановленим нормам);
2. часткове вдосконалення наявної моделі організації обліку на підприємстві (за умови незначної невідповідності показника встановленим нормам);
3. повна трансформація наявної моделі організації обліку на підприємстві шляхом упровадження системи менеджменту якості обліку та концепції організації обліку на засадах концепції ощадливості (за умови значної невідповідності показника встановленим нормам).

Прикладом рішення, що не залежить від результатів оцінювання якості фінансової звітності, є ті рішення, які здійснюються в рамках встановленої стратегії підприємства і що впливають на форму її реалізації. Наприклад, за наявної стратегії реформування бухгалтерської служби підприємства, навіть за умов одержання високого значення показника якості фінансової звітності, рішення про відсутність потреби в її реформуванні прийняте не буде, а лише можуть бути внесені корективи в можливі напрями здійснення такого реформування (можливість залишити без змін деякі ділянки або етапи обробки облікової інформації в процесі подальшого інжинірингу облікової системи підприємства).

*Етап кількісної оцінки якості фінансової звітності передбачає необхідність виконання низки процедур.* Однією з основних серед таких процедур є *вибір необхідних показників якості фінансової звітності залежно від установлених цілей та завдань.* Фінансову звітність підприємства як об'єкт оцінювання можна охарактеризувати на основі використання значної кількості її властивостей, однак у процесі оцінки її якості мають бути використані лише ті властивості, що забезпечують задоволення потреб користувачів облікової інформації (споживачькі властивості). Такі властивості можуть бути простими та складними. Якщо прості властивості досить легко виміряти за допомогою використання одиничних показників, то складні вимірюються на основі об'єднання простих властивостей, що у цілому дають змогу розрахувати комплексний показник якості фінансової звітності.

Загальна структура властивостей фінансової звітності називається деревом властивостей. Для її побудови слід розробити більш детальний перелік вимог, що висуваються користувачами облікової інформації на основі використання таких джерел, як:

- законодавчі вимоги, що регулюють особливості формування та представлення фінансової звітності;
- внутрішні нормативні вимоги, що регулюють процеси формування облікової інформації на підприємстві;
- внутрішні нормативні вимоги щодо порядку використання фінансової звітності у суб'єктів, які використовуються облікову інформацію для прийняття рішень;
- інструкції з використання інших видів інформації для прийняття аналогічних рішень, що здійснюються на основі фінансової звітності (управлінської звітності, маркетингової інформації тощо);
- результати вивчення ринку користувачів облікової інформації (фондові ринки, ринки позикового капіталу тощо);
- прогнози дані, що стосуються очікуваних вимог користувачів (зазвичай які оприлюднюються в офіційних виданнях суб'єктів регулювання облікових систем або професійних бухгалтерських організацій);
- опитування основних груп користувачів облікової інформації тощо.

Оскільки всі вищенаведені джерела були враховані FASB та GAAP US під час розроблення класифікації якісних характеристик фінансової інформації, наведеної в конвергованій концептуальній основі, та враховуючи наведені нами пропозиції щодо її вдосконалення, дерево властивостей фінансової звітності можна представити так (рис. 2).

Побудова дерева властивостей фінансової звітності має велике значення, оскільки у разі неправильного виконання операцій, що формуються на його основі, результати оцінювання якості фінансо-

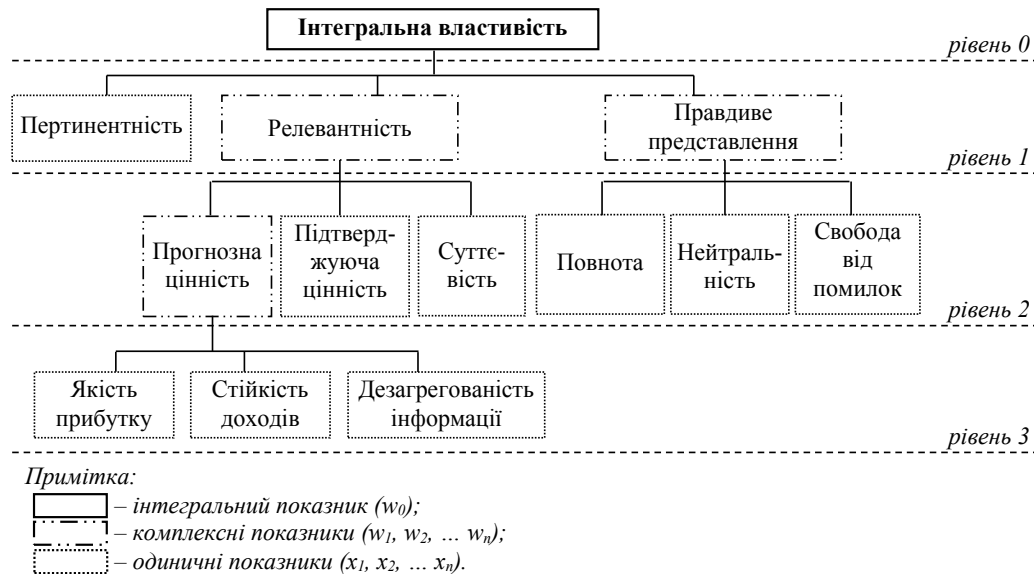


Рис. 2. Дерево властивостей фінансової звітності

вої звітності можуть виявитися помилковими. При цьому помилка може проявлятися на будь-якому його рівні та в будь-якій шкалі, за допомогою якої будуть виражатися значення показників якості.

Виходячи з базисних положень кваліметрії, вибір показників для оцінки якості фінансової звітності слід здійснювати в результаті опису ситуації оцінювання та на основі врахування наявних та потенційних потреб користувачів. Спочатку відбувається формування одиничних показників на основі врахування тих властивостей фінансової звітності, які можуть бути використані під час етапу кількісного оцінювання її якісного рівня, а вже в результаті їх групування здійснюється виокремлення комплексних показників. Оскільки розробниками конвергованої концептуальної основи на основі врахування потреб різних груп користувачів вже розроблена структура якісних характеристик фінансової інформації, вона може бути використана з деякими удосконаленнями для побудови дерева властивостей фінансової звітності, що є графічним зображенням алгоритму комплексної оцінки якості фінансової звітності (структурною схемою показників якості).

Водночас дане дерево властивостей може бути доповнене більш деталізованими одиничними показниками на рівні конкретного підприємства, якщо існує можливість для їх точного розрахунку та це не вступає в суперечність із загальними правилами побудови класифікацій (відсутність перетину властивостей, які оцінюються показниками, ієрархічність побудови класифікації, суттєвість показників щодо їх впливу на комплексні показники тощо).

Проведення вимірювання та оцінки обраних показників якості фінансової звітності передбачає необхідність розроблення шкал вимірювання для одиничних показників, вибір методів для проведення безпосередньої оцінки якості, визначення коефіцієнтів вагомості показників якості фінансової звітності, визначення еталонних значень показників властивостей фінансової звітності.

Для розрахунку різних видів одиничних показників використовуються градації, як дають змогу поділити всі показники на якісні (градації визначаються за допомогою опису словами) та кількісні (градації визначаються в числовій формі). Сукупність гра-

дацій, що вичерпує всі можливі прояви показника оцінки якості фінансової звітності, утворює шкалу його вимірювання.

Розрахунок комплексних показників здійснюється на основі використання комплексного методу, що передбачає використання одного узагальнюючого показника, в якому об'єднують комплекс показників, що вибираються для оцінки якості фінансової звітності. Для цього одиничні показники або комплексні показники якості фінансової звітності нижчого рівня перераховують у безрозмірні показники, та з врахуванням коефіцієнтів їх вагомості визначається загальний комплексний або узагальнюючий інтегральний показник якості. Перерахунок розмірних показників якості фінансової звітності в безрозмірні показники може здійснюватися за допомогою використання різних методів (рангового, бального методу відносних показників якості, на основі використання показників бажаності).

Для розрахунку значень показників якості фінансової звітності можуть використовуватися різні види методів.

На кожному з виділених рівнів дерева властивостей фінансової звітності (рівні 1-3) (рис. 2) необхідно оцінювати відносну вагомість одиничних та комплексних показників, для чого можуть використовуватися різні види методів, що базуються на думках експертів. При цьому слід враховувати, що сума коефіцієнтів вагомості завжди має дорівнювати одиниці, що має дотримуватися на всіх ієрархічних рівнях дерева властивостей фінансової звітності. На нашу думку, для оцінки вагомості показників якості фінансової звітності слід використовувати метод парних порівнянь, що є достатньо простим та зручним для розрахунку.

Загальну формулу розрахунку інтегрального показника якості фінансової звітності можна представити так:

$$ІКОЯФЗ = m_1 КП + m_2 КР + m_3 КПП,$$

де ІКОЯФЗ – інтегральний коефіцієнт оцінки якості фінансової звітності;

$m_1, m_2, m_3$  – коефіцієнти вагомості складників ІКОЯФЗ;

КП – коефіцієнт пертинентності;

КР – коефіцієнт релевантності;

КПП – коефіцієнт правдивого представлення.

Коефіцієнт релевантності, виходячи зі структури дерева властивостей фінансової звітності, розраховується так:

$$KP = m_{1кр} KPPЦ + m_{2кр} PПЦ + m_{3кр} PC ,$$

де КР – коефіцієнт релевантності;

$m_{1кр}$ ,  $m_{2кр}$ ,  $m_{3кр}$  – коефіцієнти вагомості складників КР;

КПЦ – коефіцієнт прогнозної цінності;

РПЦ – рівень підтверджуючої цінності;

РС – рівень суттєвості.

Коефіцієнт прогнозної цінності також є комплексним показником, який запропоновано розраховувати так:

$$KПЦ = m_{1кпц} КЯП + m_{2кпц} КСД + m_{3кпц} КДІ ,$$

де КПЦ – коефіцієнт прогнозної цінності;

$m_{1кпц}$ ,  $m_{2кпц}$ ,  $m_{3кпц}$  – коефіцієнти вагомості складників КПЦ;

КЯП – коефіцієнт якості прибутку;

КСД – коефіцієнт стійкості доходів;

КДІ – коефіцієнт дезагрегованості інформації.

Коефіцієнт правдивого подання, виходячи зі структури дерева властивостей фінансової звітності, розраховується так:

$$KПП = m_{1кпп} KПВ + m_{2кпп} РН + m_{3кпп} КСП ,$$

де КПП – коефіцієнт правдивого представлення;  $m_{1кпп}$ ,  $m_{2кпп}$ ,  $m_{3кпп}$  – коефіцієнти вагомості складників КПП;

КПВ – коефіцієнт повноти;

РН – рівень нейтральності;

КСП – коефіцієнт свободи від помилок.

Загальна характеристика та запропонований порядок розрахунку одиничних показників, що використовуються для розрахунку інтегрального показника якості фінансової звітності, наведено в табл. 2.

Для оцінки властивостей фінансової звітності, визначених на рис. 2, можуть використовуватися й інші абсолютні або відносні показники, які дають змогу одержати більш об'єктивні значення окремих властивостей на рівні конкретного підприємства. При цьому всі одиничні показники, виражені в абсолютних значеннях, що використовуватимуться для розрахунку інтегрального показника якості фінансової звітності, повинні бути переведені до однакового масштабу та виражені в однакових одиницях вимірювання. Зокрема, вони мають бути переведені у відносні показники за допомогою операції нормування, яка передбачає, що інтервал  $0 < ВП_n < 1$  відображає

Таблиця 2

Характеристика одиничних показників, що використовуються для розрахунку інтегрального показника якості фінансової звітності

Назва показника	Формула	Еталонне значення	Зміст показника
Коефіцієнт пертинентності	$KП = IMФЗ / ПК$	1	Характеризує ступінь відповідності фінансової звітності інформаційним потребам користувачів
Коефіцієнт якості прибутку	$КЯП = (ЧД_t - ЧД_{t-1}) / РВ_{t-2}$	1	Відображає здатність підприємства впливати на результати своєї діяльності на основі концепції управління прибутками
Коефіцієнт стійкості доходів	$КСД = 1 - ООД / ОПД$	1	Відображає здатність підприємства генерувати доходи в майбутньому за наявного фінансового стану і результатів діяльності
Коефіцієнт дезагрегованості інформації	$КДІ = МРНО / МРФЗ$	1	Характеризує здатність ідентифікувати та оцінювати можливості і ризики підприємства на основі використання фінансової звітності
Рівень підтверджуючої цінності	$РПЦ = СРК / 100\%$	1	Характеризує наявність реакції у користувачів на (підтвердження або зміна) попередні оцінки
Рівень суттєвості	$РС = СВІ / 100\%$	1	Характеризує ступінь впливу відсутньої у фінансовій звітності інформації на рішення, які приймають користувачі на основі фінансової інформації про конкретний суб'єкт господарювання
Коефіцієнт повноти	$КПВ = КОХ / КНХ$	1	Відображає ступінь охоплення характеристик явищ і процесів, що розкриваються у фінансовій звітності по відношенню до потреб користувачів
Рівень нейтральності	$РН = СНУ / 100\%$	1	Характеризує ступінь неупередженості суб'єктів ведення обліку під час відбору або подання фінансової інформації
Коефіцієнт свободи від помилок	$КСП = 1 - ППО / БПО$	1	Характеризує рівень безпомилкового виконання відбору та застосування відповідного процесу формування оцінки

де, ЧД<sub>t</sub> – чистий дохід за період t;

РВ<sub>t</sub> – ринкова вартість в кінці звітного періоду t;

ІМФЗ – інформаційні можливості фінансової звітності;

ПК – інформаційні потреби користувачів;

ООД – обсяги одноразових/непостійних доходів;

ОПД – обсяги постійних доходів;

МРНО – можливості та ризики діяльності підприємства, виявлені на основі необлікової інформації;

МРФЗ – можливості та ризики діяльності підприємства, виявлені на основі фінансової звітності;

СРК – ступінь реакції користувачів на оприлюднені показники фінансової звітності, % (визначається експертним шляхом);

СВІ – ступінь впливу відсутньої або неправильно поданої в фінансовій звітності інформації на рішення, які приймаються користувачами, % (визначається експертним шляхом);

КОХ – кількість описаних характеристик явищ і процесів, що розкриваються у фінансовій звітності;

КНХ – кількість характеристик явищ і процесів, що необхідні користувачам для прийняття рішень;

СНУ – ступінь неупередженості суб'єктів ведення обліку під час відбору або подання фінансової інформації, % (визначається експертним шляхом);

ППО – кількість помилкових процедур відбору та застосування відповідного процесу формування оцінки;

БПО – кількість безпомилкових процедур відбору та застосування відповідного процесу формування оцінки.

лінійну залежність між функцією відносного показника та аргументом абсолютного показника. Таким чином, усі одиничні показники під час їх використання для розрахунку комплексних показників (за наявності такої потреби) мають бути переведені у відносні показники, значення яких має перебувати в інтервалі від 0 до 1.

Виходячи із запропонованого підходу до оцінки якості фінансової звітності існує можливість розрахунку різних видів інтегральних показників для різних груп користувачів облікової інформації. Порядок розрахунку таких інтегральних показників буде відрізнятися застосуванням різних значень вагових коефіцієнтів на різних етапах визначення інтегральних показників, відмінності в яких виникають унаслідок існування їх різної пріоритетності в процесі задоволення потреб різних видів користувачів облікової інформації.

Визначення еталонних значень показників властивостей фінансової звітності необхідно здійснювати для порівняння з одержаним унаслідок проведеної оцінки результатом. Уявлення про якість фінансової звітності конкретного підприємства можна одержати лише по відношенню до вихідного зразка, що в абсолютному розумінні може бути вищим або нижчим за даний еталонний рівень. Вибір еталонного зразка якісного рівня фінансової звітності залежить від цілей суб'єктів, які будуть приймати рішення на основі одержаних результатів оцінювання.

Оскільки комплексний показник якості фінансової звітності розраховується на основі врахування комплексних та одиничних показників, на рівні підприємства також можуть розроблятися показники якості еталона – базові показники якості. Вони можуть використовуватися для оцінки якості окремих ділянок облікового процесу або підрозділів бухгалтерської служби, які відповідають за дотримання конкретного показника.

Однією з проблем формування еталонного значення показників якості фінансової звітності є використання алгоритму здійснення такого. Сьогодні існують три найпоширеніші підходи, які описуються дослідниками у сфері кваліметрії та використовуються на практиці. Згідно з першим підходом, слід вибрати декілька аналогів фінансової звітності інших підприємств або звітності інших періодів даного підприємства, серед яких слід вибрати найкращий виходячи з його якісних характеристик. Усі показники якості вибраного варіанту фінансової звітності приймаються як еталонні значення, з якими має проводитися порівняння фактичних значень. За другим підходом серед установлених аналогічних варіантів фінансової звітності вибираються найкращі показники кожної з властивостей, які й приймаються як еталонні. За третім підходом еталонними значеннями вибираються найкращі значення показників якості фінансової звітності серед аналогів, які наявні у світі на момент оцінювання якості або що встановлені суб'єктами регулювання національної або міжнародної облікової системи. Третій підхід підтримується представниками теоретичної кваліметрії, а його застосування не призводить до появи значних помилок у підсумкових результатах порівняно з першим та другим підходами, що є основними причинами, які зумовлюють доцільність його використання в процесі формування методики оцінки якості фінансової звітності.

Під час розроблення системи показників якості фінансової звітності також слід враховувати можливість існування нормативних обмежень щодо їх

практичного застосування. Хоча сьогодні такі обмеження на законодавчому рівні ще не встановлені, серед учених уже з'являються пропозиції щодо необхідності їх запровадження. Так, на думку Р. Легензової, під час розроблення системи показників якості облікової інформації слід враховувати, для якого виду підприємств вона розробляється [3, с. 37]. Тобто для поліпшення якості бухгалтерського обліку та фінансової звітності дані показники мають відрізнятися для малих та середніх підприємств, для яких вони повинні мати рекомендаційний характер, а для суб'єктів суспільного інтересу вони повинні стати обов'язковими. Таким чином, набір показників якості фінансової звітності як елемент відповідної методики може бути скоригований залежно від специфіки конкретного підприємства та нормативних обмежень, які встановлюються залежно від особливостей його діяльності (розмір, обсяги діяльності, галузева приналежність тощо).

*Підсумково-аналітичний етап* оцінки якості фінансової звітності передбачає необхідність виконання низки процедур. *Здійснення аналізу одержаних результатів оцінки якості з урахуванням установлених цілей та завдань* передбачає необхідність порівняння фактичних значень показників якості фінансової звітності (одиничних, комплексних, інтегрального) з базовими (еталонними) показниками. У результаті такого порівняння мають бути визначені загальні відхилення інтегрального показника якості фінансової звітності та відхилення значень комплексних та одиничних показників, що дасть змогу визначити «проблемні зони» формування та представлення фінансової звітності на підприємстві, що є основними причинами одержання відповідного рівня якості.

Під час проведення порівняння фактичних та еталонних показників якості слід враховувати, що вони повинні мати одну й ту ж розмірність, а оскільки якість завжди є відносною та має ймовірнісний характер, то її значення не може бути більшим за одиницю. У разі перевищення фактичних показників різних рівнів над еталонними значеннями в наступних випадках проведення оцінки якості оцінювана фінансова звітність має стати еталоном. Одержані в результаті порівняння відхилення є відправною точкою для вдосконалення наявної на підприємстві системи управління якістю фінансової звітності або для внесення корективів до складу використовуваної методики оцінки якості фінансової звітності.

Проведення *уточнень порядку розрахунку та змістовного наповнення попередніх етапів оцінки якості* здійснюється для одержання більш обґрунтованих результатів, які відповідатимуть як цілям суб'єктів оцінювання, так і мінливим запитами і потребам користувачів інформації про якісний рівень фінансової звітності.

Можна виділити дві основні причини таких змін: зміни зовнішнього середовища; зміни внутрішнього середовища. До змін зовнішнього середовища належить зміна цілей суб'єктів оцінювання та запитів і потреб користувачів інформації про якісний рівень фінансової звітності. Внаслідок цього може бути змінений набір якісних властивостей фінансової звітності, що можна прослідкувати на прикладі появи конвергованої концептуальної основи у 2010 р., внаслідок чого всі розроблені до цього часу моделі оцінки якості фінансової звітності, що базувалися на оцінці якісних характеристик, мають бути уточнені на основі врахування нового набору характеристик, представлено в даному документі. Зміни зовніш-

нього середовища передбачають необхідність кардинальної трансформації наявних методик оцінки якості фінансової звітності.

До змін внутрішнього середовища належать зміни пріоритетної ролі окремих складників інтегральних та комплексних показників якості фінансової звітності, що проявляється у: зміні значень вагових коефіцієнтів, які використовуються для розрахунку показників вищого рівня; зміні порядку розрахунку одиничних показників якості фінансової звітності (наприклад, під час використання нової моделі оцінки якості прибутку підприємства). Таким чином, зміни внутрішнього середовища передбачають необхідність корекції окремих елементів наявних методик оцінки якості фінансової звітності, що може бути здійснено на рівні підприємства в рамках формування нової стратегії управління якістю на ньому.

**Висновки.** На основі використання кваліметричного інструментарію розроблено методику оцінки якості фінансової звітності, яка складається з трьох основних етапів: підготовчого; етапу кількісної оцінки; підсумково-аналітичного. В основу розроблення методики було покладено такі компоненти: вдосконалення термінологічного апарату, що використовується в процесі оцінки фінансової звітності; обґрунтування опису ситуації оцінювання фінансової звітності; розроблення дерева властивостей фінансової звітності; розроблення

багаторівневої моделі розрахунку інтегрального показника якості фінансової звітності; розроблення та обґрунтування сутності одиничних показників, що використовуються для розрахунку інтегрального показника якості фінансової звітності.

Розроблена методика оцінки якості фінансової звітності дає змогу: розраховувати значення інтегрального показника якості фінансової звітності та порівняти його з еталонним значенням для визначення якісного рівня фінансової звітності конкретного підприємства; розраховувати різні значення інтегрального показника якості фінансової звітності залежно від потреб користувачів облікової інформації та від пріоритетності властивостей фінансової звітності, що визначаються ними.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Закон України «Про внесення змін до Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» щодо удосконалення деяких положень» [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/2164-19>.
2. Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929\\_009](http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_009).
3. Legenzova R.A concept of accounting quality from accounting harmonisation perspective / Renata Legenzova // *Economics and Business*. – 2016. – № 28. – P. 3-37.