

**МІНІСТЕРСТВО ОСВІТИ І НАУКИ УКРАЇНИ
ЖИТОМИРСЬКИЙ ДЕРЖАВНИЙ ТЕХНОЛОГІЧНИЙ УНІВЕРСИТЕТ**

Т. Ф. Плахтій

**РОЗВИТОК ТЕОРІЇ І МЕТОДОЛОГІЇ
БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ
НА ОСНОВІ ЯКІСНОГО ПІДХОДУ**

Монографія

Житомир
ТОВ «БукДрук»
2017

УДК 657.1
ББК 65.052
П 37

*Рекомендовано до друку Вченою радою
Житомирського державного технологічного університету
(протокол № 3 від 30 жовтня 2017 р.)*

Рецензенти:

д. е. н., професор С. Ф. Легенчук
Житомирський державний технологічний університет

д. е. н., професор Ю. Ю. Мороз
Житомирський національний агроєкологічний університет

д. е. н., професор В.К. Савчук
Національний університет біоресурсів та природокористування (м. Київ)

Плахтій Тетяна Федорівна

П 37 Розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку на основі якісного підходу [Текст]:
монографія / Т. Ф. Плахтій. – Житомир: ТОВ «БукДрук», 2017. – 304 с.
ISBN 978-617-7607-27-3

В монографії досліджено існуючі проблеми та сформульовано перспективи застосування якісного підходу в розвитку теорії та методології бухгалтерського обліку. Розкрито розуміння сутності якості як філософської та економічної категорії та обґрунтовано її види в контексті облікової проблематики. Розроблено теоретичні аспекти оцінки якості облікової інформації. Запропоновано шляхи розвитку теорії і методології регулювання національної системи бухгалтерського обліку та удосконалено теоретико-методичні аспекти організації обліку в напрямі забезпечення якості фінансової звітності підприємства. На основі аналізу існуючих моделей оцінки якості облікової інформації та використання кваліметричного інструментарію розроблено методику оцінки якості фінансової звітності підприємства.

Видання призначене для докторантів, аспірантів, магістрантів, наукових працівників, викладачів і студентів вищих навчальних закладів, які досліджують проблеми розвитку бухгалтерського обліку в Україні та світі.

ББК 65.052
УДК 657.1

ЗМІСТ

ПЕРЕДМОВА	5
РОЗДІЛ 1. ЯКІСНИЙ ПІДХІД В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ	8
1.1. Необхідність і актуальність розвитку облікової системи на основі застосування якісного підходу	8
1.2. Розуміння сутності та видів якості як філософської та економічної категорії: обліковий аспект	25
1.3. Проблемні питання застосування якісного підходу та категорії “якість” в бухгалтерському обліку	42
Висновки до розділу 1	62
РОЗДІЛ 2. ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОЦІНКИ ЯКОСТІ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ	65
2.1. Причини необхідності забезпечення якості облікової інформації	65
2.2. Аналіз підходів до розуміння сутності якості облікової інформації	77
2.3. Якість облікової інформації: базові теоретичні засади	90
2.4. Аналіз причин низького рівня якості облікової інформації та шляхів її підвищення	100
Висновки до розділу 2	123
РОЗДІЛ 3. РОЗВИТОК ТЕОРІЇ І МЕТОДОЛОГІЇ РЕГУЛЮВАННЯ НАЦІОНАЛЬНОЇ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В НАПРЯМІ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЯКОСТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ	126
3.1. Якісні характеристики фінансової звітності: історичний аналіз еволюції концепції	126
3.2. Якісні характеристики фінансової інформації в Конвергованій концептуальній основі GAAP US та IAS/IFRS: аналіз сучасного стану та напрями розвитку	145
3.3. Розвиток системи якісних характеристик фінансової інформації в Україні	170
Висновки до розділу 3	184
РОЗДІЛ 4. РОЗВИТОК ТЕОРІЇ І МЕТОДОЛОГІЇ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ В НАПРЯМІ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЯКОСТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ	186
4.1. Організація обліку в напрямі підвищення якості фінансової звітності підприємства	186

4.2. Теоретичні аспекти організації обліку на засадах концепції ощадливості ...	205
4.3. Методичні аспекти організації обліку на засадах концепції ощадливості	222
Висновки до розділу 4	240
РОЗДІЛ 5. МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ОЦІНКИ ЯКОСТІ	
ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ	242
5.1. Методологія оцінки якості в бухгалтерському обліку: базисні засади	242
5.2. Аналіз підходів до оцінки якості облікової інформації	260
5.3. Розвиток методології оцінки якості фінансової звітності	276
Висновки до розділу 5	289
ДОДАТКИ	291

ПЕРЕДМОВА

В умовах сьогодення можна виділити три основні тенденції подальшого розвитку бухгалтерського обліку, що зумовлюють необхідність удосконалення його теоретико-методологічних засад. По-перше, в сучасних умовах розвитку економіки роль бухгалтерського обліку як основного джерела формування інформації для прийняття управлінських рішень піддається значній критиці. Її виникнення не є безпідставним, оскільки в останні десятиліття відбулась значна кількість фінансових потрясінь у всесвітньо відомих компаніях, що було пов'язано з недосконалістю чинної облікової системи та системи аудиту. Це зумовлює необхідність здійснення комплексу заходів, які б дозволили підняти значимість бухгалтерського обліку як надійного соціально-економічного інституту в очах громадськості. По-друге, розвиток облікової практики характеризується стрімкими змінами та поширенням технологічних інновацій, що змінюють формально-організаційні аспекти бухгалтерського обліку на підприємствах. Для їх ефективного впровадження необхідним є удосконалення чинних теоретико-методологічних засад бухгалтерського обліку на основі врахування особливостей таких змін та інновацій. По-третє, глобалізація світової економіки та транснаціоналізація капіталу передбачають акцентування уваги на інноваційних, інтелектуальних та людських ресурсах, що виступають основними факторами створення вартості підприємств, а тому вони повинні знайти своє відображення у складі облікової системи підприємства, що зумовлює необхідність розробки відповідних теоретико-методологічних засад, які б дозволили надавати облікову інформацію про такі об'єкти зацікавленим користувачам.

Існування вищенаведених тенденцій є причиною виникнення цілого ряду завдань, які потребують вирішення представниками наукової облікової спільноти на основі використання нових методологічних засобів, які сприятимуть формуванню напрямів подальшого розвитку облікової системи як засобу інформаційної підтримки прийняття управлінських рішень. Одним із таких засобів, що може використовуватись для здійснення удосконалення науки про бухгалтерський облік та облікової практики, є використання якісного підходу, що дозволяє встановити рівень придатності облікової інформації та сприяє вирішенню задач різними групами користувачів фінансової звітності шляхом врахування їх існуючих та потенційних потреб, які мають тенденцію до постійних змін.

Проблемам розвитку бухгалтерського обліку на основі застосування якісного підходу присвячені праці Д. Александера, Б. Л. Баггаллі, М. Барт, С. М. Бичкової, М. І. Бондаря, С.Ф. Голова, Т.А. Гоголь, Л.В. Гуцаленко, І. Дічева, Дж. Джонса, П. Дечоу, Н. Ю. Єршової, В. В. Євдокимова, В. М. Жука, Т. Г. Камінської, Н. А. Каморджанової, Л. М. Крамаровського, М. В. Корягіна, С. П. Котхарі, Р. В. Кузіної, Л. Н. Кузнецової, С. А. Кузнецової, П. О. Куцика, Т. Є. Кучеренко,

О. А. Лаговської, С. Ф. Легенчука, В. Ф. Максимової, Б. Х. Маскелла, К. Ноубса, А. В. Озеран, О. М. Петрука, Т. Д. Поплаухіної, Н. Л. Правдюк, М. А. Проданчука, М. С. Пушкаря, В. М. Рожелюк, І. Б. Садовської, Є. С. Соколової, І. А. Слободняка, О. В. Харламової, П. М. Хілі, К. Хеллстром, Л. А. Чайковської, Л. Ф. Шиловой та інших.

Поняття якості в бухгалтерському обліку на сьогодні використовується як дослідниками-обліковцями, які розглядають необхідність підвищення якісного рівня бухгалтерського обліку як одну із основних цілей облікової науки, так і регулюючими організаціями, що використовують дане поняття для характеристики рівня відповідності фінансової звітності потребам користувачів. Так, на думку представників Ради з фінансової звітності Великобританії, яка надала свою оцінку звітності підприємств у “Щорічному огляду корпоративної звітності 2016/2017”, існуючі облікові стандарти залишаються “в цілому гарними”, особливо для великих компаній, цінні папери яких перебувають в лістингу. Однак, навіть це вказує на те, що “якість фінансової звітності не завжди є настільки високою, наскільки це можливо” [¹]. Таким чином, переважною більшістю суб’єктів, причетних до реформування системи облікових стандартів, використовується поняття якості фінансової звітності або якості облікової інформації, що є свідченням застосування якісного підходу в бухгалтерському обліку.

При цьому, незважаючи на активне використання вищенаведених понять, на сьогодні відсутні комплексні наукові дослідження, які б розкривали особливості застосування якісного підходу в розвитку науки бухгалтерського обліку та удосконаленні облікової практики. Відсутність таких наукових розробок зумовлює актуальність теми дослідження, постановку мети і завдань.

Основними проблемними питаннями, що потребують вирішення в умовах застосування якісного підходу в бухгалтерському обліку, є наступні:

- обґрунтування доцільності використання якісного підходу для подальшого розвитку облікової науки;
- обґрунтування сутності та видів якості як філософської та економічної категорії;
- виявлення причин необхідності забезпечення якості облікової інформації та пошук шляхів її підвищення;
- розробка теоретичних засад якості облікової інформації;
- аналіз особливостей історичного розвитку якісних характеристик фінансової звітності;
- удосконалення системи якісних характеристик фінансової інформації в Україні;

¹ FRC publishes findings on the quality of corporate reporting in 2016/2017 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.iasplus.com/en-gb/news/2017/10/frc-annual-review-of-corporate-reporting-2016-17>

- розвиток теоретико-методичних аспектів організації обліку в напрямі підвищення якості фінансової звітності підприємства;
- розробка рекомендацій з удосконалення організації обліку на підприємствах на основі використання концепції ощадливості;
- удосконалення теоретичних засад здійснення оцінки якості в бухгалтерському обліку;
- здійснення критичного аналізу та класифікація підходів до оцінки якості облікової інформації;
- удосконалення методики оцінки якості фінансової звітності.

Вищенаведеним проблемним питанням та їх вирішенню присвячено представлену монографію.

Автор висловлює щире подяку своєму науковому консультанту – Правдюк Наталії Леонідівні, за настановами якої сформовано авторське бачення розвитку бухгалтерського обліку на основі застосування якісного підходу, викладене в монографії, а також рецензентам – докторам економічних наук, професорам Легенчуку Сергію Федоровичу – завідувачу кафедри обліку і аудиту Житомирського державного технологічного університету, Мороз Юлії Юзефівні – завідувачу кафедри бухгалтерського обліку, оподаткування та аудиту Житомирського національного агроекологічного університету, Савчуку Василю Кириловичу – завідувачу кафедри статистики та економічного аналізу Національного університету біоресурсів та природокористування за слушні зауваження та цінні поради під час підготовки матеріалу монографії.

РОЗДІЛ 1. ЯКІСНИЙ ПІДХІД В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

1.1. Необхідність і актуальність розвитку облікової системи на основі застосування якісного підходу

Бухгалтерський облік як окрема практична діяльність є досить поширеним у всьому світі, вивченню якого з наукової точки зору приділяється увага більше ніж сто років. Основною метою бухгалтерського обліку як практичної діяльності є надання інформації, необхідної для прийняття рішень внутрішніми і зовнішніми користувачами, що сприяє підвищенню ефективності управління, контролю за діяльністю суб'єктів господарювання, забезпечує ефективний перерозподіл капіталу між галузями економіки та в цілому відіграє важливе значення в функціонуванні соціально-економічних інститутів. Значимість такої діяльності визначається корисністю облікової інформації в процесі прийняття ефективних рішень внутрішніми і зовнішніми користувачами, що є учасниками різних видів ринків (ринку праці, фондового ринку, ринку позикового капіталу тощо), а також в цілому зростаючою роллю бухгалтерського обліку в суспільстві. Зокрема, як свідчать світові тенденції, в останні роки значно підвищилась його роль в макроекономічному управлінні та підвищенні ефективності інформаційного забезпечення управління операцій з навколишнім середовищем. В той же час слід обов'язково враховувати, що не всі соціально-економічні процеси регулюються ринками, тому для їх управління недостатньо лише облікової інформації.

Для кожного користувача облікова інформація є корисною з позиції її придатності забезпечити досягнення поставлених цілей, тобто чи визначені національним регулятором вимоги та внутрішня облікова політика забезпечують формування такого облікового продукту, що забезпечує всі потреби його споживачів^{*}. В той же час, на сьогодні відсутні загальні методологічні засади теорії корисності, що уможливили б її використання для удосконалення теорії і методології бухгалтерського обліку. Це зумовлює пошук інших систем наукових знань, концепцій, теорій та методологій, використання яких дозволило б вирішити вищенаведену проблему.

Як відмічає з цього приводу проф. М. С. Пушкар, до цього часу залишається не до кінця з'ясованим генезис обліку, коли під ним розуміють лише техніку збору та обробки даних, що відриває сутність складного явища від теорії пізнання та підміняє

^{*} Вперше така позиція до розуміння якості була оприлюднена Британським інститутом стандартів в стандарті BS 5750 (1979 р.), який був розроблений для використання будь-яким виробником для одержання сертифікату, що видавався даним інститутом.

проблему теорії науки другорядними питаннями практичної діяльності [², с. 46]. Його також підтримує О. О. Канцуров, зазначаючи, що нагальна потреба розв'язання поточних завдань практики бухгалтерського обліку зумовила дефіцит теоретичних розробок, особливо в напрямках удосконалення методології дослідження бухгалтерського обліку як об'єкта пізнання, його об'єкта і предмета як виду соціально-економічної діяльності, обґрунтування і шляхів наукового супроводження процесу реформування бухгалтерського обліку для забезпечення його відповідності економічному середовищу [³, с. 5-6]. Таким чином, автори намагаються привернути увагу до проблеми пошуку нових методів подальшого розвитку бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту, які перебувають під впливом змін економічного середовища, а не лише намагаються акцентувати увагу на вирішенні облікових проблем, які виникають в практичній діяльності підприємств в умовах сьогодення.

Одним із найбільш дієвих засобів обґрунтування і вирішення проблеми корисності облікової інформації та облікової системи в цілому є застосування якісного підходу або теорії системного підходу до управління якістю, що дозволяє встановити рівень придатності облікової інформації для користувачів та має в своєму арсеналі необхідний набір засобів для забезпечення підвищення її рівня, що в кінцевому випадку сприятиме вирішенню задач споживачів облікового інформаційного продукту.

На сьогодні питання підвищення ефективності функціонування облікової системи як засобу або інструменту генерування інформації для прийняття управлінських рішень є одним із основних завдань облікової науки. Кожне нововведення, сформоване в результаті розвитку облікової практики або в результаті логічних міркувань та умовиводів, має призводити до підвищення ефективності облікової системи, тобто до підвищення рівня її якості, якщо ми переносимо дану проблему в площину відносин облікової системи як інструмента генерування інформації та суб'єктів прийняття управлінських рішень як її користувачів. Застосування якісного підходу в облікових наукових дослідженнях дозволяє сформулювати набір критеріїв до оцінки ефективності облікової системи в контексті вимог користувачів облікової інформації.

Після аналізу існуючих напрацювань провідних вітчизняних та зарубіжних вчених щодо подальшого розвитку системи бухгалтерських наукових знань, було визначено, що бухгалтерський облік як наука може розвиватись двома основними шляхами:

1. Використовуючи загальнофілософські або загальнонаукові методи наукового дослідження, що мають універсальний характер;

² Пушкар М. С. Створення інтелектуальної системи обліку : монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2007. – 152 с.

³ Канцуров О.О. Інституціональний аспект бухгалтерського обліку: монографія / О.О. Канцуров. – К.: ННЦ ІАЕ, 2014. – 380 с.

2. Використовуючи специфічні методи інших наукових дисциплін.

Якщо більшість вчених на сьогодні використовує перший шлях розвитку облікової науки, дотримуючись традиційних підходів до формулювання наукових інновацій облікової системи (наприклад, застосування системного аналізу в обліку або використання методу моделювання для вивчення взаємозв'язків облікової системи), то в останні роки для одержання нових наукових знань почали застосовувати другий – міждисциплінарний підхід, (що викликано загальними тенденціями розвитку науки), до вирішення комплексних наукових задач і є характерним для представників постпозитивізму кінця ХХ-го – початку ХХІ-го століття. Виникнення такої ситуації є свідченням того, що облікова наука перебуває ще на досить ранній стадії свого розвитку, і лише в майбутньому облікові наукові знання будуть приведені в форму зрілої дисциплінарності, що сприятиме їхній акумуляції і трансляції на інші сфери наукових знань.

Проф. В. М. Жук [⁴, с. 367], прогнозуючи виникнення такого етапу подальшого розвитку бухгалтерського обліку як науки називає його “бухгалтерським імперіалізмом”, що є ідеологією розширення сфери впливу облікової науки на інші сфери наукових знань. На сьогодні вже частково можна спостерігати це явище на рівні понятійно-категорійного апарату облікової науки, коли при введенні нових або ліквідації існуючих облікових термінів відбуваються трансформації в інших суміжних наукових сферах. Так, з ліквідацією таких облікових понять як, наприклад, негативний гудвіл, надзвичайні доходи, надзвичайні витрати, і появою нових понять, таких як капітал у дооцінках та інші, поступово трансформуються теоретико-методологічні засади економічного аналізу, фінансового та стратегічного менеджменту. Існування такої ситуації підтверджує існуючий незбалансований розвиток бухгалтерського імперіалізму, оскільки на сьогодні відсутнє поширення методології бухгалтерських наукових досліджень на інші сфери наукових знань.

Аналізуючи сучасну стадію розвитку облікової науки, М. О. Козлова відмічає, що на початку ХХІ-го століття розвиток обліку як науки відбувається на фоні тенденцій та закономірностей, притаманних усім наукам сучасності, в т. ч. і економічній. Подальший його розвиток зумовлюється можливістю проведення, фактичною реалізацією і широтою між- та трансдисциплінарних досліджень [⁵, с. 125-126]. Здійснення міждисциплінарних наукових досліджень в бухгалтерському обліку одержує новий імпульс завдяки необхідності інтеграції наукових знань в єдину систему, вирішення традиційних облікових дилем за допомогою нетрадиційного науково-дослідницького інструментарію, ефективність використання якого була одержана в інших наукових сферах. В останні роки все більшого підтвердження

⁴ Жук В. Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учета [Текст]: монография / В. Н. Жук. – К.: «Аграрная наука», 2013 г. – 408 с.

⁵ Козлова М. О. Перехід до міждисциплінарних та трансдисциплінарних досліджень: тенденція чи закономірність розвитку науки бухгалтерський облік? / М. О. Козлова // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2012. – Вип. 2 (23). – С. 114-128.

набуває висновок, що міждисциплінарність є значимою перевагою наукового дослідження, зокрема і в сфері бухгалтерського обліку, оскільки значна кількість найважливіших відкриттів відбувається на стику наук. Дослідниками використання такого шляху здійснення наукових досліджень вважається одним із можливих шляхів виходу з існуючої кризи теорії бухгалтерського обліку, яка виникла в результаті формаційного переходу від радянської облікової моделі до ринкової облікової моделі, та в цілому дозволяє підвищити теоретико-методологічний рівень облікової науки шляхом формування нової якісно-орієнтованої облікової парадигми.

Саме поняття “міждисциплінарність” означає взаємодію між дисциплінами стосовно вивчення об’єкта дослідження, що може відбуватись як на рівні суб’єктів, що є представниками різних дисциплін, так і на рівні залучення методологічного інструментарію з різних дисциплін, та розглядається як засіб подолання вузької спеціалізації та дисциплінарної замкненості. Представники філософії науки, вивчаючи наукову міждисциплінарність як окреме явище, називають два дані вектори м-взаємодії (комунікації суб’єктів здійснення дослідження) та м-дослідження (комунікація методологій, використовуваних при здійсненні досліджень або систем дисциплінарного знання). На нашу думку, для подальшого розвитку бухгалтерського обліку як окремої функціональної науки основна увага має бути зосереджена на другому векторі (м-дослідженнях) із врахуванням специфіки використовуваної методології інших наукових дисциплін.

Застосування міждисциплінарних наукових досліджень в бухгалтерському обліку має забезпечити вирішення наступних концептуальних проблем його подальшого розвитку:

- уточнення предмету облікових наукових досліджень шляхом його розширення, що стало б імпульсом для виявлення нових сфер досліджень і спрямування одержаних результатів на удосконалення облікової практики;

- налагодження комунікаційної взаємодії між вченими-обліковцями та представниками інших наукових дисциплін, що сприятиме підвищенню рівня наукових дискусій та розширенню кількості вчених, залучених для вирішення наукових проблем;

- підвищення якості результатів облікових наукових досліджень шляхом додаткового їх тестування за допомогою інших систем дисциплінарних знань та виявлення хибних і помилкових елементів облікового наукового знання.

Використання знань і методів інших наукових дисциплін дозволило досягти багатьом відомим вченим в сфері бухгалтерського обліку значних результатів і сформувати нову, нетрадиційну точку зору, яка виступала відправним пунктом для формулювання нових парадигм, теорій, концепцій та напрямів наукових досліджень в сфері обліку. Одним із найбільш яскравих прикладів застосування міждисциплінарного підходу в облікових дослідженнях, який в свій час був інноваційним, є праця О. П. Рудановського “Теорія балансового обліку. Оцінка як

ціль балансового обліку” (1925 р.), якого проф. Я. В. Соколов називав найбільш видатним російським бухгалтером, який досяг вершин облікової думки [⁶, с. 464]. В даній праці О. П. Рудановський [⁷] намагався використати значну кількість методів інших наукових дисциплін (математики, фізики, хімії тощо) для виявлення нових законів, аксіом, правил та методик ведення обліку та здійснення облікової оцінки, зокрема принцип Галюа, теорему Жордана, принцип Лоренца, принцип Бера та ін.

На думку проф. С. Ф. Легенчука, у складі специфічних методів міждисциплінарних дисциплін можна виділити методи економічних дисциплін та інші методи, застосування яких дозволяє виявити принципи функціонування системи бухгалтерського обліку, які мають бути покладені в основу його наукових теорій [⁸, с. 63-65]. Якщо методи економічних дисциплін досить широко використовуються вітчизняними вченими в останні роки, зокрема інституційна методологія (Е. С. Гейер, В. М. Жук, О. О. Канцуров, Б. В. Мельничук, В. М. Метелиця, О. М. Петрук, І. Б. Садовська, І. А. Юхименко-Назарук та ін.), то використання методів інших дисциплін характеризується фрагментарністю, вони використовуються для вирішення окремих локальних наукових проблем облікової науки, а сам процес їх застосування не має системного характеру.

В той же час, при використанні методів інших дисциплін найбільшу увагу дослідники в сфері обліку приділяють вивченню психологічних аспектів діяльності бухгалтерів, застосовуючи відповідний міждисциплінарний інструментарій, що сприяло формуванню в США окремого напрямку наукових досліджень – поведінкової теорії обліку (behavioral accounting). Так, актуалізуючи необхідність проведення обліково-психологічних досліджень, О. М. Кондратюк відмічає, що їх теоретична значимість полягає у збільшенні наукового знання в сфері бухгалтерського обліку, а практична – у розробці практичних рекомендації з формування бухгалтерської служби, розробки сім’ї, посад, визначення їх місії та ефективності, підбору облікового персоналу, науковообґрунтованої організації облікового процесу та ін. [⁹, с. 24].

Таким чином, роль психології в облікових дослідженнях полягає в обґрунтуванні психологічних особливостей поведінки бухгалтера як суб’єкта, відповідального за організацію обліку на підприємстві, а також особи, на яку може бути покладена відповідальність за реалізацію професійного судження бухгалтера і формування облікової політики підприємства. Проте, ситуація на сьогодні є такою, що більшість дослідників-обліковців, займаючись цією проблематикою, лише підходять до

⁶ Соколов Я. В. Бухгалтерский учёт: от истоков до наших дней: Учебн. пособие для вузов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1996. – 638 с.

⁷ Рудановский А. П. Теория балансового учета. Оценка как цель балансового учета. – М.: МАКИЗ, 1928. – 174 с.

⁸ Легенчук С. Ф. Бухгалтерське теоретичне знання: від теорії до метатеорії: [монографія] / С. Ф. Легенчук. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – 336 с.

⁹ Кондратюк О. М. Бухгалтерський облік і психологія: міждисциплінарний зв’язок / О. М. Кондратюк // Бухгалтерський облік, економічний аналіз та контроль в умовах формування і розвитку сучасних концепцій управління: Тези виступів XII Міжнар. наукової конференції ЖДТУ. – Житомир: ЖДТУ, 2013. – С. 24-26.

вирішення проблеми, але не вирішують її, лише констатує її актуальність. Основною причиною цього є те, що вони наражаються на існуючі обмеження обліку як науки, які були описані проф. С. Ф. Головим: “ ... фахівці бухгалтерського обліку не в змозі самостійно здійснити міждисциплінарний аналіз, який потребує відповідних знань з психології, соціології тощо [10, с. 6]. Тому для подолання таких обмежень вченим-обліковцям або слід проводити міждисциплінарні дослідження у взаємодії із представниками інших дисциплін (як це зроблено в праці М. Р. Лучка та І. С. Ревасевич [11]), намагаючись знайти спільну мову в підходах і методиках здійснення наукових досліджень або оволодівати науковими методами інших дисциплін та адаптувати їх до вивчення облікової системи підприємства.

Застосування якісного підходу в бухгалтерському обліку є прикладом міждисциплінарної взаємодії, коли використання філософської категорії “якість” та передових розробок в сфері менеджменту якості взаємодоповнює розуміння особливостей функціонування облікової системи, розширюючи її традиційне бачення, формуючи цілісну картину наукової реальності і виступаючи методологічною базою для міждисциплінарного дослідження. За базу в даному випадку обирається припущення, що облікова система в цілому та її окремі елементи можуть розглядатись в контексті їх якісної визначеності. Наприклад, результатом функціонування облікової системи є інформаційний продукт, якому притаманний певний рівень якості. Застосування якісного підходу в бухгалтерських наукових дослідженнях передбачає використання якості як історично сформованої категорії, яка наповнилась змістом в результаті еволюції суспільно-економічних відносин та паралельного розвитку обліку як окремої функціональної науки.

На думку В. В. Ільїна, якісним методом дослідження називаються ті прийоми вивчення об'єкта, за допомогою яких виявляються властивості об'єкта (його функціонування), його елементи і структура, а також взаємозв'язок властивостей об'єкта і його елементів і структури [12, с. 23]. Таке розуміння якісного підходу впливає із розуміння якості як філософської категорії, що характеризує об'єктивну специфічну сторону різних об'єктів облікової науки, наприклад, системи бухгалтерського обліку.

В той же час, деякі дослідники, наприклад, Х. Башрі [13, с. 319] розуміють під якісним підходом специфічний вид наукових досліджень, який протиставляється кількісному (емпіричному) підходу, що базується на широкому застосуванні статистичних процедур або інших засобів кількісного аналізу. Вважаємо, що вибір

¹⁰ Голов С. Роль економічних теорій у подальшому розвитку бухгалтерського обліку / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2013. – № 8. – С. 3-9.

¹¹ Лучко М. Р. Особистісна адаптованість бухгалтера як провідна характеристика його професіоналізму / М. Р. Лучко, І. С. Ревасевич // Незалежний АУДИТОР. – 2012. – № 1(III). – С. 10-19.

¹² Ильин В. В. Онтологические и гносеологические функции категории качества и количества / В. В. Ильин. – М.: Высшая школа, 1972. – 95 с.

¹³ Basri H. Using qualitative research in accounting and management studies: not a new agenda / Hasan Basri // GTAR-2015. Full Paper Proceeding. – 2015. – Vol-1. – P. 313-320.

назви такого підходу є не зовсім коректним, оскільки за критерій класифікації при його виділенні обрано метод дослідження, а не категорію “якість” як базову теоретичну засаду. Тому в даному випадку більш справедливо зазначити про використання якісного методу досліджень, а не окремого підходу до їх здійснення.

До того ж, як відмічав Ж.-П. Сартр, якість є категорією чуттєвого, безпосереднього сприйняття. Наука не знає категорії якості, закони можуть бути тільки кількісними [¹⁴, с. 58]. Оскільки переважна більшість вчених в сфері філософії науки погоджується з гносеологічними підставами такого висновку, а кожна наука прагне до пошуку універсального знання у формі наукових законів, то застосування якісного підходу як спеціалізованого методу досліджень повною мірою не забезпечуватиме досягнення такої цілі. Тому застосування такого підходу в бухгалтерських дослідженнях вважаємо не зовсім доцільним. На нашу думку, поняття “якісний підхід” повинно вказувати не на спосіб (методику) проведення наукових досліджень в сфері бухгалтерського обліку, а повинно характеризувати його основний об’єкт досліджень – якісну визначеність елементів облікової науки.

Застосування якісного підходу дозволяє сформулювати нові методи аналізу бухгалтерського наукового знання, ідентифікувати стан облікової науки в контексті функціонування системи бухгалтерського обліку, зокрема її теоретичних, методологічних та організаційних аспектів з точки зору теорії управління якістю. Зокрема на основі якісного підходу можна визначити залежність властивостей системи бухгалтерського обліку від її складу (теоретичної концепції, категорійно-понятійного апарату, облікової методології тощо), виділити і обґрунтувати набір вимог, дотримання яких забезпечуватиме досягнення обліковою інформацією належного рівня якості тощо.

Про необхідність застосування методологічного апарату теорії управління якістю до вивчення облікових проблем зазначають К. Воронова [¹⁵], А. Б. Малявко [¹⁶, с. 61], Л. Н. Кузнецова, наголошуючи при цьому, що успішна взаємодія бухгалтерського обліку та менеджменту якості можлива при вирішенні певного завдання – поєднання облікових стандартів зі стандартами управління і глобальною системою управління якістю [¹⁷], тобто коли дослідження особливостей функціонування облікової системи та її окремих елементів супроводжуватиметься застосуванням інструментів менеджменту якості, які сформувались протягом історичного розвитку даної сфери наукових знань. До таких інструментів відносяться

¹⁴ Sartre J.P. Materialismus und Revolution / J.P. Sartre // Drei Essays. – 1961. – P. 60-62.

¹⁵ Воронова Е. Критерии качества в работе бухгалтерии / Воронова Екатерина // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.cfin.ru/management/iso9000/qm/acc.shtml>.

¹⁶ Малявко А. Б. Обеспечение качества учетных систем / А.Б. Малявко // Вестник НГУ. Серия: Социально-экономические науки. – 2009. – Том 9, Выпуск 1. – С. 60-70.

¹⁷ Кузнецова Л. Н. Применение процессного подхода в организации учета / Л.Н. Кузнецова // Проблемы современной экономики. – 2010. – № 2 (34). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.m-economy.ru/art.php?nArtId=3109>.

різноманітні способи, прийоми і техніки, які забезпечують: контроль якості, управління якістю, аналіз якості, проектування якості.

Досить цікавої позиції стосовно ролі якісного підходу в облікових наукових дослідженнях дотримується проф. Л. А. Чайковська, на думку якої будь-які концепції або наукові теорії, що використовуються для розвитку облікової теорії і методології, базуються на якісному підході, оскільки їх застосування передусім викликане необхідністю підвищення якості облікової інформації. Зокрема, автор зазначає, що необхідність звернення до концепцій бухгалтерського обліку передусім визначається відставанням облікової практики від нових вимог до якості облікової інформації, які диктуються сучасними процесами глобалізації та інтеграції країн у світовий економічний простір [¹⁸, с. 3]. Виходячи з таких міркувань, застосування будь-яких міждисциплінарних методів наукових досліджень в обліку повинно супроводжуватись паралельним застосуванням якісного підходу, і, в кінцевому випадку, має призводити до підвищення рівня якості облікової інформації, який є основним продуктом облікової системи.

На сьогодні проблематика застосування категорії якості і якісного підходу в бухгалтерському обліку привертає значну увагу вчених. Як відмічає з цього приводу проф. А. В. Глущенко, проблема підвищення якості облікової інформації завжди привертала і привертає увагу багатьох дослідників, її активно обговорює бухгалтерська спільнота в засобах масової інформації та публічних дискусіях [¹⁹, с. 136], а на думку Т. А. Гараніної та П. С. Кормильцевої якість бухгалтерського обліку чи фінансової звітності є однією із центральних тем в бухгалтерській літературі по прийняттю МСФЗ чи бухгалтерському врегулюванні стандартів в цілому [²⁰, с. 21], що, на наш погляд, обґрунтовується її включенням до складу Концептуальної основи фінансової звітності (2010 р.) у вигляді якісних характеристик корисної фінансової інформації.

Подібна тенденція на сьогодні сформувалась й при здійсненні обліково-аналітичних досліджень вітчизняними науковцями, що підтверджує Н. Ю. Єршова, зазначаючи, що увага до оцінки якості облікової інформації зростає останнім часом у всьому світі і зокрема в Україні [²¹, с. 371], що з одного боку свідчить про розширення методологічного поля бухгалтерських наукових досліджень, а з іншого боку,

¹⁸ Чайковская Л. А. Современные концепции бухгалтерского учета (теория и методология): автореф. дис. на соискание уч. степени докт. экон. наук: спец. 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика" / Л. А. Чайковская. – Москва, 2007. – 45 с.

¹⁹ Глущенко А. В. Повышение качества информации на основе внутренней стандартизации учетного процесса интегрированных формирований холдингового типа / Глущенко А.В. // Вестник ВолГУ. Серия 3. Экономика. Экология. Научно-теоретический журнал. – 2010.– Вып. №1 (16). – С. 136-144.

²⁰ Гаранина Т. А. Принятие Международных стандартов финансовой отчетности в России: влияние на ценностную значимость финансовых отчетов / Гаранина Т.А., Кормильцева П.С. // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 6 (252). – С. 19-28.

²¹ Єршова Н. Ю. Якість облікової інформації: методичний підхід до оцінювання / Н.Ю. Єршова // Актуальні проблеми економіки. – 2014. – №8 (158). – С. 368-374.

підкреслює існуючі невирішені проблеми формування облікової інформації, яка б відповідала зростаючим запитам користувачів.

На нашу думку основною причиною застосування категорій якості та якісного підходу в системі обліку є неможливість за допомогою інших наявних термінів охарактеризувати ситуацію необхідності покращання облікової системи або незадовільний стан її розвитку, виходячи із загальноекономічного трактування даних категорій. Наприклад, В. Ковальова, розглядаючи вплив набуття чинності Положення НКЦПФР про ведення реєстру аудиторів, які обслуговують професійних учасників ринку цінних паперів, відмічає, що дане положення має підвищити вимоги під час надання річної фінансової звітності інститутами спільного інвестування та поліпшити якість інформації під час реєстрації випуску та проспекту емісії окремих видів цінних паперів [22]. В той же час, теоретико-методологічні засади використання якісного підходу в обліковій науці залишаються нерозробленими.

Як наслідок, незважаючи на існування значної кількості вчених, що популяризують необхідність впровадження якісної оцінки облікової системи підприємства та її окремих елементів, наприклад, оцінки облікової інформації, серед дослідників в сфері бухгалтерського обліку на сьогодні відсутня єдність в підходах стосовно причин необхідності застосування якісного підходу. Зазвичай потреба в застосуванні якісного підходу визначається ефективністю результатів його використання, необхідністю вирішення конкретних облікових проблем прикладного характеру або бажанням поглибити розуміння сутності явищ або процесів, які відбуваються в процесі функціонування облікової системи підприємства або є її об'єктом (явища і процеси господарської діяльності підприємства як предмета бухгалтерського обліку).

Окрім цього, звернення до таких нетрадиційних методів наукових досліджень як якісний підхід також відбувається в періоди глибоких економічних трансформацій, потрясінь та колапсів, що проходять на тлі обвалів фінансових ринків та руйнування економік окремих країн. Розглядаючи причини неефективного управління на мікро- або макрорівні у суб'єктів управління та інших користувачів облікової інформації знову з'являються претензії до якості бухгалтерської звітності як основного інформаційного продукту облікової системи, та в цілому до якості методології обліку, яка використовується для ідентифікації та фіксації економічних явищ.

Існуючі на сьогодні різносторонні погляди вчених стосовно виділення причин необхідності застосування якісного підходу в облікових дослідженнях можна об'єднати в декілька груп (рис. 1.1).

²² Ковальова В. Аудитори підуть по етапу / В. Ковальова // Урядовий кур'єр, 5 березня 2013. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ukurier.gov.ua/uk/articles/auditori-pidut-po-etapu/>

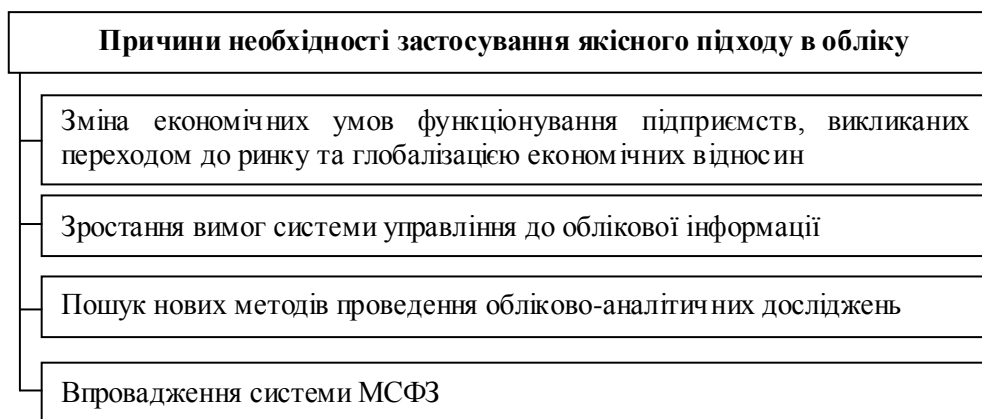


Рис. 1.1. Підходи вчених стосовно виділення причин необхідності застосування якісного підходу в обліку

Представники *першої групи* основною причиною необхідності застосування якісного підходу в обліку визначають зміну економічних умов функціонування підприємств. Так, на думку проф. І. Б. Садовської та К. Є. Нагірської в умовах глобалізаційної економіки зростає вплив інформаційного простору на функціонування господарських об'єктів, в результаті чого посилюється залежність локального менеджменту від якості облікової інформації. Підвищення якості управлінської звітності – найважливіша умова підвищення ефективності вироблюваних, прийнятих і реалізованих управлінських рішень [23, с. 899]. Таку позицію також підтримує М. В. Рета, наголошуючи, що однією із вимог, яка висувається до бухгалтерського обліку з боку умов господарювання, є його якість [24, с. 292]. Відповідно, на думку авторів, глобалізація економічних відносин стала першопричиною тотальної інформатизації діяльності підприємств, оскільки для ефективного функціонування територіально розподілених підрозділів ТНК необхідно забезпечити їх комунікаційну взаємодію. Це, в свою чергу, передбачає необхідність підвищення якості облікової інформації із бухгалтерської звітності, яка використовується для прийняття управлінських рішень різних видів.

В той же час, окремі дослідники пов'язують актуалізацію проблематики застосування якісного підходу в обліку з переходом до ринкового типу господарювання та ринкових відносин. Так, монгольський дослідник М. Мягмар констатує, що дослідження проблематики якості стає найбільш актуальним питанням у ринковій економіці [25, с. 273], а Я. В. Шеверя зазначає, що сучасний розвиток ринкових відносин характеризується зростанням вимог користувачів до якості інформаційного забезпечення. Це пов'язано з тим, що економічна ефективність обґрунтування та прийняття рішень визначається якісними характеристиками

²³ Садовська І. Б. Критерії оцінки якості управлінської звітності / Садовська І. Б., Нагірська К. Є. // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – Випуск 3. – С. 899-904.

²⁴ Рета М. В. Становлення і розвиток парадигми бухгалтерського обліку / М. В. Рета // Бізнес Інформ. – 2014. – № 10. – С. 287-293.

²⁵ Мягмар М. Методы и методики оценки качества учетной информации / М. Мягмар // Вопросы экономики и права. – 2012. – № 3. – С. 273-276.

використаних джерел інформації [²⁶, с. 302]. Таким чином, на думку авторів, ринкова економіка з притаманними їй характеристиками, що впливають на побудову національної облікової системи (вільне підприємництво, ринкове ціноутворення, наявність договірних відносин між підприємствами тощо), є іманентною передумовою необхідності застосування якісного підходу для підвищення ефективності функціонування облікової системи.

На думку представників *другої групи*, необхідність використання якісного підходу в обліку визначається зростанням вимог системи управління та безпосередньо вимог суб'єктів прийняття рішень до інформації, що генерується обліковою системою, а також появою нових груп зацікавлених користувачів. Дану тезу підтверджує Є. С. Соколова, відмічаючи, що якість облікової інформації має першочергове значення для учасників бізнес-процесу, оскільки саме вона визначає життєздатність майбутніх стратегічних рішень [²⁷, с. 232]. На думку колективу авторів під керівництвом проф. Н. А. Каморджанової, розгляд аспектів якості в обліку в наш час викликаний розширенням кола користувачів облікової інформації, зміною вимог до її змісту та різностороннього висвітлення принципів інтеграції видів обліку [²⁸, с. 132]. При цьому значна роль приділяється аналізу інформаційних потреб суб'єктів прийняття управлінських рішень, зміні їх запитів та впливу процесу комп'ютеризації облікових процедур на процес взаємодії облікової системи із вищенаведеними суб'єктами. На сьогодні вітчизняними вченими не надається конкретна відповідь, на яку групу користувачів орієнтована сформована в Україні модель формування облікової інформації. Чи відповідає така система інформаційним потребам і запитам менеджменту вітчизняних суб'єктів господарювання та інших зацікавлених користувачів? Для надання відповіді на вищенаведені запитання і пропонується використовувати якісний підхід.

Як відмічають Дж. Уолен, С. Брагінські та М. Бредшоу [²⁹, с. 416], потреба в оцінці якості облікової інформації значно актуалізувалась після здійснення зловживань при складанні фінансової звітності такими компаніями, як “Health South”, “AIG”, “Adelphia”, “Enron”, “WorldCom”, “Parmalat”, “Ahold”, “Satayam” тощо. Відповідно, вимоги інвесторів до якості фінансової звітності значно зросли після даних подій, метою ускладнення яких є не лише забезпечення достовірного відображення стану та результату діяльності підприємств, а й підвищення рівня корисності облікової інформації в процесі прийняття управлінських рішень, одним із засобів забезпечення чого є підвищення якісного рівня фінансової звітності.

²⁶ Шеверя Я. В. Регулювання та якість фінансової звітності в Україні / Я. В. Шеверя // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2014. – № 1 (28). – С. 302-318.

²⁷ Соколова Е. Е. Методы оценки качества учётной информации / Е. Е. Соколова // Экономика, Статистика и Информатика. Вестник УМО. – 2011. – № 2. – С. 118-124.

²⁸ Развитие интегрированной системы учета и отчетности: методология и практика. Монография. Под ред. Каморджановой Н. А. – М.: “Издательство “Проспект”, 2015. – 172 с.

²⁹ Wahlen J. Financial Reporting, Financial Statement Analysis and Valuation / James Wahlen, Stephen Baginski, Mark Bradshaw. – Cengage Learning, 2014. – 1200 p.

Представники *третьої групи* основною причиною необхідності застосування якісного підходу в обліку вважають пошук нових методів проведення обліково-аналітичних досліджень, які б сприяли підвищенню як загальнонаукового статусу бухгалтерського обліку, так і зростанню авторитету облікової професії в суспільстві шляхом формування довіри до показників бухгалтерської звітності і підвищення етики облікових працівників. На думку О. М. Кондратюк саморозвиток бухгалтерського обліку виявляється в якісних змінах, однією з яких є пришвидшення руху інформації та підвищення їх якості [³⁰, с. 445], а О. В. Старовойтова вже безпосередньо зазначає, що подальший розвиток національної облікової системи передбачається здійснювати, окрім інших, й за такими напрямками, як підвищення якості інформації, що формується в бухгалтерському обліку та звітності, та посилення контролю за якістю бухгалтерської звітності [³¹, с. 99].

Представники *четвертої групи* обґрунтовують необхідність розгляду питань якості бухгалтерської звітності як результату запровадження системи МСФЗ, де дана проблема висвітлюється на рівні якісних характеристик фінансової звітності. На думку Т. А. Гараніної та П. С. Кормильцевої [³², с. 21] важливість даної проблематики визначається її роллю в оцінці здатності підприємства відшкодовувати борги та виплачувати дивіденди, що призводить до більш високої вартості залученого та власного капіталу суб'єктів, які ведуть облік за МСФЗ.

Як наслідок, на сьогодні представлена значна кількість пропозицій вітчизняних дослідників (М. І. Бондар, С. Ф. Голов, Т. Г. Камінська, С. А. Кузнецова, С. Ф. Легенчук, І. Б. Садовська та ін.) з удосконалення набору та змістовного наповнення якісних характеристик фінансової звітності, наведених в розділі III НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”. Окрім цього, на думку багатьох західних дослідників, апріорним є твердження, що саме впровадження МСФЗ в конкретну національну облікову систему дозволяє одержати значну кількість переваг, що передусім проявляються в підвищенні якості фінансової звітності, що передбачає необхідність забезпечення вимірювання її зміни.

Бурхливий розвиток підприємницької діяльності на початку XXI-го століття та значне ускладнення конкурентного середовища висуває перед менеджментом нові задачі, які мають бути вирішені для забезпечення ефективного функціонування підприємств. Однією із таких задач є удосконалення системи інформаційного забезпечення, яка має забезпечувати надання своєчасної та релевантної інформації про всі бізнес-процеси для адекватного реагування на події, що відбуваються в

³⁰ Кондратюк О. М. Бухгалтерський облік і психологія: міждисциплінарний зв'язок / О. М. Кондратюк // Бухгалтерський облік, економічний аналіз та контроль в умовах формування і розвитку сучасних концепцій управління: Тези виступів XII Міжнар. наукової конференції ЖДТУ. – Житомир: ЖДТУ, 2013. – С. 24-26.

³¹ Старовойтова Е. В. Развитие бухгалтерского учета и отчетности в России на основе международных стандартов финансовой отчетности / Е.В. Старовойтова // Аудит и финансовый анализ. – 2007. – № 4. – С. 96-103.

³² Гаранина Т. А. Принятие Международных стандартов финансовой отчетности в России: влияние на ценностную значимость финансовых отчетов / Гаранина Т. А., Кормильцева П. С. // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 6 (252). – С. 19-28.

зовнішньому середовищі. Одним із шляхів вирішення даної проблеми є удосконалення існуючих обліково-аналітичних систем на основі підвищення якості їх роботи та якості кінцевого обліково-інформаційного продукту, який утворюється в результаті їх функціонування і використовується менеджментом для прийняття ефективних управлінських рішень.

Постійні зміни соціально-економічного середовища вимагають адекватного удосконалення регулювання діяльності у сфері бухгалтерського обліку. Можна виділити два основні вектори розвитку підприємницької діяльності, які є передумовою для якісного удосконалення облікової системи підприємства:

1. Ускладнення господарської діяльності підприємства, що характеризується ускладненням бізнес-процесів, їх інтеграцією та взаємозалежністю з іншими бізнес-процесами даного підприємства або інших підприємств;

2. Ускладнення конкурентного середовища, формування мегаконкуренції, посилення явищ ринкової турбулентності і волатильності цін на ресурси, що зумовлюють необхідність здійснення постійного моніторингу і контролю діяльності підприємства та його місця на ринку.

Перший вектор передбачає необхідність удосконалення якості змістовного наповнення (контенту) бухгалтерської звітності у відповідності до зростаючих запитів менеджменту та інших видів користувачів облікової інформації. Наприклад, в Міжнародному стандарті інтегрованої звітності запропонована нова концептуальна структура капіталу підприємства, в розрізі якої повинна складатись інтегрована звітність. Так, в п. 2.10. зазначається, що в даному стандарті капітали поділяються на фінансовий, виробничий, інтелектуальний, людський, соціально-репутаційний та природний капітали [33, с. 12]. Таким чином, розробники Міжнародного стандарту з інтегрованої звітності пропонують розширювати змістовне наповнення бухгалтерської звітності шляхом розширення кола об'єктів обліку, показники про які включаються до її складу, що в кінцевому випадку має призвести до підвищення рівня її якості.

Другий вектор стосується розв'язання проблеми ефективності процесу надання облікової інформації користувачам для прийняття відповідних рішень у зв'язку зі зміною характеристик конкурентного середовища, а також пов'язаний з необхідністю формування системи індикаторів на основі облікової інформації, які б сигналізували про зміни зовнішнього середовища та їх можливий вплив (негативний або позитивний) на бізнес-процеси підприємства або в цілому на його вартість.

Аналіз двох виділених векторів розвитку підприємницької діяльності дозволяє сформулювати подальші напрями розвитку облікової системи підприємства на основі застосування якісного підходу (табл. 1.1).

³³ Международный стандарт интегрированной отчетности <ИО>. – International Integrated Reporting Council, 2013. – 40 с.

Таблиця 1.1.

Вектори розвитку підприємницької діяльності та якісний підхід в розвитку системи бухгалтерського обліку

<i>Вектор розвитку</i>	<i>Шляхи розвитку облікової системи</i>	<i>Можливі варіанти підвищення якості облікової інформації</i>
Ускладнення господарської діяльності підприємства	Розширення змістовного наповнення облікової інформації	Виділення нової структури капіталу підприємства, на основі якої складається бухгалтерська звітність, та забезпечення її якісного відображення
	Доповнення облікової інформації даними про стан розвитку зовнішнього середовища	Включення до складу бухгалтерської звітності об'єктів, що характеризують стан розвитку зовнішнього середовища підприємства, та забезпечення її якісного відображення
Ускладнення конкурентного середовища	Підвищення ефективності процесу надання облікової інформації користувачам	Якісне удосконалення механізмів інформування користувачів облікової інформації (впровадження системи ощадливого обліку, розробка систем онлайн звітності, формування спеціалізованих веб-сайтів для оприлюднення бухгалтерської звітності тощо)

Виділені шляхи (табл. 1.1) мають бути покладені в основу розробки концепції забезпечення якості функціонування облікової системи та побудови методики оцінки якості бухгалтерської звітності.

Застосування якісного підходу в бухгалтерському обліку є одним із варіантів розвитку системи облікового знання, що забезпечує його узагальнення та сприяє формуванню нових міждисциплінарних підтверджень існуючих гіпотез, концепцій та теорій в бухгалтерському обліку.

З практичної точки зору широке впровадження якісного підходу при вивченні властивостей облікової системи та облікової інформації, виявленні їх елементів та структур, які є основою їх властивостей, дозволяє забезпечити зниження ентропії облікової інформації. Оскільки ентропія виражає ступінь неупорядкованості облікової системи, то облікова інформація характеризує міру її організації. За проф. М. С. Пушкарем, якість бухгалтерського обліку та ступінь забезпеченості інформацією системи управління залежить від рівня ентропії системи управління, яка відіграє активну роль, а бухгалтерський облік підпорядковується їй як організаційно, так і в методологічному “відношенні” [34, с. 32]. Вирішення цієї проблеми, на думку проф. М. С. Пушкаря та акад. М. Г. Чумаченка, дозволяє побудувати ідеальну систему обліку: “Система обліку, як частина інформаційної системи, повинна розвиватися, виходячи із необхідності зменшення ентропії (неупорядкованості) середовища, а теоретичною основою його удосконалення повинні стати фундаментальні науки [35, с. 133]. Таким чином, проведення досліджень в бухгалтерському обліку на основі

³⁴ Пушкар М. С. Філософія обліку: [монографія] / М. С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 157 с.

³⁵ Пушкар М. С. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація / М. С. Пушкар, М. Г. Чумаченко. – Тернопіль: Карт-бланш, 2011. – 336 с.

застосування якісного підходу сприятиме розробці ідеальної системи обліку, яка забезпечуватиме формування такої інформації, яка максимально відповідатиме зростаючим запитам всіх зацікавлених користувачів та суспільства в цілому.

Розвиток бухгалтерського обліку як окремого соціально-економічного інституту перебуває у фазі трансформації під впливом змін, що відбуваються в економічній системі підприємства. Наростання глобалізаційних процесів, формування інформаційної економіки під впливом широкого застосування сучасних інформаційно-комп'ютерних та Інтернет-технологій, що призводять до ускладнення організаційно-технологічних структур підприємств, висувають нові вимоги і запити до системи обліково-інформаційної підтримки бізнесу. Як наслідок, облікова система підприємства має бути адаптована до таких змін шляхом розширення кола об'єктів, які підлягають обліковому відображенню та удосконаленню теоретико-методологічного інструментарію, що використовується для пізнання господарської реальності сучасних підприємств. Проведення такої адаптації і трансформації існуючих підходів до побудови обліково-аналітичних систем має відбуватись без втрати рівня якості інформації, яка надається користувачам для прийняття управлінських рішень.

На сьогодні дослідниками піднімається значна кількість питань, які потребують вирішення з метою подальшого розвитку бухгалтерського обліку як окремої функціональної науки. До таких питань можна віднести виокремлення нових видів бухгалтерського обліку (екологічного, соціального, стратегічного, вартісноорієнтованого тощо), введення до складу облікової системи нових об'єктів (інтелектуального та людського капіталу, землі, екологічних зобов'язань, ризиків тощо), застосування нових методологічних інструментів (оцінки за справедливою або ринковою вартістю, рахунків-екранів, похідної бухгалтерської звітності тощо) та інші. Однак основною метою, на забезпечення якої спрямовані всі подібні наукові дослідження, є необхідність формування релевантного облікового інформаційного продукту належної якості, на основі використання якого можуть прийматись ефективні управлінські рішення користувачами облікової інформації. Дана обставина обґрунтовується призначенням бухгалтерського обліку як забезпечуючої інформаційної системи, яка виконує задачі по ідентифікації облікових даних, їх обробці і передачі облікової інформації в необхідному вигляді регулярно або за запитом суб'єктам прийняття рішень.

Визначальним фактором розвитку облікових систем в умовах сьогодення є потреби користувачів облікової інформації, від ступеню задоволення яких залежить ефективність системи бухгалтерського обліку в цілому. Якість облікової інформації в даному випадку можна вважати показником, який характеризує рівень задоволення потреб користувачів. Чим більш якісною є облікова інформація, що використовується в процесі прийняття управлінських рішень, тим кращими стають передумови для ефективного функціонування всієї системи управління підприємством, оскільки

з'являється можливість для задоволення різноманітних інформаційних потреб користувачів, відбувається інформаційне наповнення моделей прийняття рішень. При цьому обов'язково слід враховувати, що наявні на сьогодні потреби можуть змінюватись з плином часу, а в майбутньому також можуть з'являтися і нові потреби, тому облікова система повинна забезпечувати генерування облікової інформації такого рівня якості, який має задовольняти як вже існуючі, так і можливі майбутні (потенційні) потреби користувачів.

Одним із актуальних напрямів розвитку облікової системи в умовах глобалізації економічних процесів та посилення рівня конкурентної боротьби є формування системи облікової підтримки стратегічного управління, що на відміну від тактичного і оперативного управління характеризується існуванням відмінних потреб менеджменту, для задоволення яких висуваються нові вимоги до якості облікової інформації (прогнозна здатність, стратегічна спрямованість, орієнтованість на об'єкти зовнішнього середовища тощо). Це передбачає необхідність розробки нових методичних інструментів для формування якісної облікової інформації з позиції стратегічного менеджменту.

Вирішення проблеми підвищення якості облікової інформації має здійснюватися шляхом формування дієвої моделі її нормативного регулювання на підприємствах на основі розробки системи відповідних показників. При цьому мають бути обов'язково враховані існуючі засоби регламентації і організації облікової практики, спрямовані на забезпечення формування якісної фінансової звітності підприємства (принципи бухгалтерського обліку, якісні характеристики фінансової звітності) та їх вплив на процес функціонування облікових систем, що повинні бути уточнені у відповідності до зростаючих потреб користувачів.

При здійсненні наукових досліджень, спрямованих на підвищення якості облікової інформації, обов'язково має застосовуватись міждисциплінарний підхід, що передбачає врахування існуючих напрацювань в сфері бухгалтерського обліку, економічного аналізу, філософії науки, економіки якості продукції та інформаційно-комп'ютерних технологій, що дозволить сформулювати необхідні теоретико-методологічні засади для розробки концепції оцінки якості облікової інформації, враховуватиме сучасні особливості розвитку ринкової економіки в Україні та особливості побудови національної системи бухгалтерського обліку.

Питання необхідності забезпечення якості облікової інформації в останні роки привертає все більшу увагу з боку науковців, що викликано втратою кредиту довіри до системи бухгалтерського обліку і фінансової звітності з боку користувачів у результаті виникнення всесвітніх скандалів з такими корпораціями і банками, як "Enron Corporation", "Worldcom", "Parmalat", "Lehman Brothers", що було спричинене фальсифікацією та вуалюванням звітності, яка вводила в оману суб'єктів прийняття інвестиційних та позикових рішень. Подібні випадки формування негативної репутації облікової системи, що мають гучний резонанс, також відбуваються і в

Україні. Зокрема, у серпні 2014 року один із найбільших вітчизняних агрохолдингів “Мрія” допустив технічний дефолт, оголосивши про неможливість оплатити свої боргові зобов’язання перед кредиторами. Однією із причин дефолту вважається оприлюднення недостовірної, неякісної фінансової звітності, в якій була переоцінена вартість біологічних активів агрохолдингу. В той же час, в аудиторському висновку консолідованої фінансової звітності агрохолдингу за 2013 рік, підписаному компанією “Ernst & Young”, зазначається, що у всіх істотних аспектах вона достовірно відображає фінансовий стан групи.

Такі випадки надання недостовірної облікової інформації, що призводить до зниження ефективності рішень користувачів, зумовлюють необхідність розробки і удосконалення:

- чинного методологічного облікового інструментарію, що дозволило б підвищити рівень якості облікового інформаційного продукту;
- підходів до посилення контрольних функцій бухгалтерії підприємства, орієнтованих на підвищення якості облікової інформації;
- методики оцінки якості облікової інформації, що подається у фінансовій звітності підприємства.

Для реалізації вищенаведених заходів, в свою чергу, слід забезпечити вирішення наступних проблемних питань:

- визначити місце якості в системі облікових понять і категорій;
- обґрунтувати сутність понять “якість облікової інформації”, “якість облікових показників”, “якість бухгалтерської звітності”, “якість облікової системи підприємства” та встановити взаємозв’язок між ними;
- встановити роль облікової методології в процесі формування якісної облікової інформації;
- визначити і розмежувати роль бухгалтера підприємства та суб’єкта, відповідального за організацію обліку на підприємстві, в забезпеченні якості облікової інформації;
- встановити взаємозв’язок між якістю облікової інформації та якісними характеристиками фінансової звітності;
- сформулювати варіанти подальшого розвитку обліково-інформаційної системи підприємства в забезпеченні якості облікової інформації;
- запропонувати шляхи підвищення якості облікової інформації, що формується в умовах застосування ERP-систем;
- розробити дієву методику оцінки якості облікової інформації.

1.2. Розуміння сутності та видів якості як філософської та економічної категорії: обліковий аспект

Подальший розвиток бухгалтерського обліку як науки може відбуватись на основі використання понятійно-категорійного апарату та методологічного інструментарію різних наукових дисциплін, зокрема філософії науки. Це дозволяє сформулювати нові підходи до вирішення існуючих проблем, поглибити теоретико-методологічні засади бухгалтерського обліку, дозволяє інтегрувати облікові знання із іншими економічними науками та в цілому дозволяє підвищити рівень об'єктивності наукових знань в сфері бухгалтерського обліку.

Одним із аспектів розвитку бухгалтерського обліку є застосування філософських категорій, зокрема, категорії якості, яка виконує аналітичну функцію і забезпечує визначеність облікової системи та її складових елементів, завдяки якій вони стають специфічними та відрізняються від інших облікових та необлікових об'єктів. В той же час, особливості застосування філософської категорії “якість” в бухгалтерському обліку залишаються малодослідженими, внаслідок чого відбувається змішування підходів до розуміння даної категорії (як загальної властивості або як властивості конкретного предмета), що не дозволяє дослідникам в сфері обліку об'єктивно пізнавати господарську діяльність підприємства.

Бухгалтерський облік як функціональна економічна наука перебуває в значній залежності від інших наук економічного спрямування, використовуючи спільні поняття і категорії, а в окремих випадках і складові їх методологічного інструментарію (наприклад, методологію інституціонального аналізу). Окрім цього, бухгалтерський облік побудований на відповідній науковій філософській платформі – філософських основах, що є сукупністю теоретико-методологічних елементів (парадигм, концепцій, моделей, теорій, методів, категорій, понять тощо), закладених в основу розуміння обліку як науки. Саме тому проф. М. С. Пушкар та акад. М. Г. Чумаченко наголошують, що надання відповіді на питання, чи є облік наукою, лежить у філософській площині [³⁶, с. 37].

В той же час, на сьогодні серед вчених у сфері обліку відсутнє єдине розуміння взаємозв'язку бухгалтерського обліку та філософії, внаслідок чого можна виділити два основних підходи:

³⁶ Пушкар М. С. Ідеальна система обліку: концепція, архітектура, інформація / М. С. Пушкар, М. Г. Чумаченко. – Тернопіль: Карт-бланш, 2011. – 336 с.

1. *Виділення філософії обліку в окрему дисципліну.* Даний підхід був запропонований проф. М. С. Пушкарем [37], виходячи із якого філософія обліку має розглядатись на одному рівні з іншими функціональними економічними дисциплінами. Даний підхід є аналогічним до позиції проф. Ю. Осипова, який виділив поняття філософії економіки, яка, на його думку, не є сумішшю філософії і економіки, філософії в економіці чи економіки в філософії. Філософія економіки є самостійною галуззю знань, яка широко використовуючи філософський та економічний концептуальний апарат, користується і власними термінами, методами і засобами[38]. Подібного підходу також дотримується М. Д. Акатьєва [39, с. 5], виділяючи онтологічні аспекти бухгалтерського обліку – частину філософії – вчення про пізнання тих господарських процесів, зміст яких вивчає філософія за допомогою специфічних прийомів.

Відповідно до даного підходу, філософія обліку теж має розглядатись як самостійна галузь знань, яка дозволяє розглядати господарську діяльність підприємства як фрагмент більш широкої економічної реальності, знаходячи її зв'язки з іншими, необліковими сферами, що в цілому дозволяє значно розширити горизонти теорії бухгалтерського обліку. Однак визначальною відмінністю філософії економіки є наявність власного категорійно-понятійного апарату та методологічного інструментарію, який на сьогодні відсутній у філософії обліку. Внаслідок чого, на нашу думку, стосовно існування даного підходу і доцільності подальшого розвитку філософії обліку як самостійної галузі знань є значні сумніви.

2. *Розуміння філософії як теоретико-методологічних засад розвитку бухгалтерського обліку.* Такого підходу дотримується значна кількість вчених, які розглядають філософію як певну систему “загальних” знань, що мають онтологічний зміст, і можуть бути застосовані для розвитку інших наукових дисциплін, зокрема, і бухгалтерського обліку. Як відмічає з цього приводу проф. О. М. Петрук, для бухгалтерського обліку філософія визначає відповідні, вихідні позиції, розкриває основний зміст методу дослідження, забезпечує їх необхідним понятійним апаратом [40, с. 58]. Таким чином, філософія є певним світоглядно-методологічним базисом для облікової науки, використання якого дозволяє забезпечити приріст наукових знань, проаналізувати динаміку бухгалтерських наукових знань за допомогою наявних філософських концепцій (фальсифікаціонізм К. Поппера, парадигмальний метод Т. С. Куна, науково-дослідницькі програми І. Лакатоса та ін.), розкрити глибинний зміст теорії бухгалтерського обліку, що є вкрай необхідним для побудови облікової системи, адекватної мінливим вимогам розвитку соціально-економічного середовища.

³⁷ Пушкар М. С. Філософія обліку [Текст] : монографія / М. С. Пушкар. – Тернопіль : Карт-бланш, 2002. – 157 с.

³⁸ Пазенок В. С. Філософія. Навчальний посібник / В. С. Пазенок. – К.: Академвидав, 2008. – 280 с. / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://pidruchniki.com/1150090552091/filosofiya/prikladna_filosofiya

³⁹ Акатьєва М. Д. Категорія бухгалтерського дела в системі управління економічного суб'єкта / М. Д. Акатьєва // *Міжнародний бухгалтерський учет*. – 2013. – № 43 (289). – С. 2-6.

⁴⁰ Петрук О. М. Гармонізація національних систем бухгалтерського обліку. [Текст]: монографія / О. М. Петрук. Житомирський держ. технолог. ун-тет. –Житомир: ЖДТУ, 2005. – 420 с.

Даної позиції також дотримувався класик радянської теорії обліку проф. Я.В. Соколов [⁴¹, с. 82], яким були досліджені філософські основи бухгалтерської проблематики в контексті аналізу змісту фінансової звітності на основі вивчення праць Аристотеля, Л. Вітгенштейна, Г. В. Ф. Гегеля, І. Канта, О. Конта, В. І. Леніна К. Маркса, К. Поппера, та ін.

На нашу думку, більш доцільним в подальших наукових дослідженнях є застосування другого підходу, оскільки він дозволяє використовувати існуючі напрацювання в сфері філософії науки щодо розуміння категорії “якість” та застосувати їх для уточнення сутності якісного підходу, при його використанні в бухгалтерському обліку.

Незважаючи на об’єктивну необхідність застосування якісного підходу в бухгалтерському обліку з метою підвищення ефективності наукових досліджень в даній сфері, серед окремих дослідників існують досить суперечливі погляди з цього приводу. Так, на думку Л. Н. Кузнецової, існує загальноприйняте поняття “якість” не може бути застосоване до фінансової інформації в повній мірі [⁴², с. 2], що можна сказати і щодо можливості його застосування до інших об’єктів облікової науки (цілої системи обліку або її елемента, складової діяльності підприємства та ін.). Передусім, це обґрунтовується відсутністю загального розуміння поняття якості в системі бухгалтерського обліку. Внаслідок цього необхідним є:

- обґрунтування сутності якості як філософської категорії;
- визначення видів якості;
- встановлення взаємозв’язку між філософським поняттям якості та особливостями застосування даної категорії в бухгалтерському обліку, що обґрунтовуються вченими та визначені нормативними документами, що регулюють бухгалтерський облік (якісні характеристики фінансової інформації).

Вирішення поставлених задач дозволить сформулювати теоретичні передумови для широкого та ефективного застосування якісного підходу в бухгалтерському обліку, що в цілому сприятиме подальшому прогресивному розвитку облікової науки шляхом винайдення і обґрунтування:

- нових якостей об’єктів дослідження облікової науки*;

⁴¹ Соколов Я. В. Философские основы бухгалтерской проблематики (в связи с содержанием финансовой отчетности) // Проблемы развития теории бухгалтерского учета, анализа и контроля: Монография. – Брест-Житомир: ЖГТУ, 2004. – 256 с. – С. 82-93.

⁴² Кузнецова Л. Н. Бенчмаркинг как инструмент повышения качества учетно-аналитической информации / Л. Н. Кузнецова // Вестник Адыгейского государственного университета. – 2011. – Серия 5: Экономика, Выпуск № 2. – С. 1-9.

* Оскільки якість є досить багатогранною та універсальною категорією, яка може застосовуватись відносно різних складових науки бухгалтерського обліку, запропоновано для їх узагальнення використовувати поняття “об’єкт дослідження облікової науки”, під яким розуміються різноманітні за своїм обсягом (цілі системи або їх дрібні елементи) та рівнем (теоретичний, методологічний, організаційний, нормативний тощо) об’єкти, на які можуть бути спрямовані наукові дослідження в сфері бухгалтерського обліку.

- зміни якостей існуючих об'єктів дослідження облікової науки;
- нових об'єктів дослідження облікової науки з відомими якостями;
- нових об'єктів дослідження облікової науки з невідомими якостями, що сприятимуть створенню нових потреб у користувачів результатів бухгалтерських наукових досліджень.

Виділені чотири основні напрями подальших досліджень можна проілюструвати на прикладі фінансової та стратегічної звітності, першого – як існуючого, а другого – як достатньо нового об'єкта досліджень облікової науки, якому в останні роки приділяється досить значна увага дослідниками, наприклад, в праці проф. М. В. Корягіна та проф. П. О. Куцика [⁴³, с. 250-251]. Особливості взаємозв'язку між об'єктами облікової науки та видами їх якостей наведено в табл. 1.2.

Таблиця 1.2.

Напрями подальших досліджень облікової науки в контексті якісного підходу на прикладі фінансової та стратегічної звітності

<i>Види якостей</i>	<i>Об'єкти дослідження облікової науки</i>	
	<i>Існуючі</i>	<i>Нові</i>
Існуючі якості	Прозорість фінансової звітності	Прозорість стратегічної звітності
Нові якості	Пертинентність фінансової звітності	Пертинентність стратегічної звітності

Пошук нових якостей існуючих об'єктів облікової науки спрямований на вирішення нагальних прикладних питань розвитку бухгалтерського обліку. Ідентифікація таких якостей дозволяє сформуванню нові відмінні особливості досліджуваного об'єкта, що дозволяє його відокремити від інших об'єктів та визначити його якісний рівень. Наприклад, виділення пертинентності як однієї із якостей фінансової звітності, що характеризує відповідність одержаної інформації потребам користувачів, дозволяє сформуванню ще один додатковий розріз, в контексті якого може бути визначена її якість для користувачів.

Розвиток облікової науки шляхом введення до її складу нових об'єктів спрямований не стільки на підвищення ефективності облікової практики в умовах сьогодення, скільки є наданням відповідей на проблемні аспекти розвитку бухгалтерського обліку, які з'являться в майбутньому. За результатами таких досліджень формується теоретико-методологічний інструментарій задоволення майбутніх потреб користувачів облікової інформації. Зокрема обґрунтування поняття пертинентності стратегічної звітності, яка на сьогодні ще не набула значного поширення в діяльності вітчизняних підприємств, є якістю даного об'єкта “сама-по-

⁴³ Корягін М. В. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності [Текст] : монографія / Корягін М. В., Куцик П. О. – Київ : Інтерсервіс, 2016. – 275 с.

собі”, яка не спрямована на задоволення конкретних потреб, оскільки таких потреб на сьогодні ще не існує.

На сьогодні у філософії науки також відсутній єдиний підхід до розуміння терміну “якість”, що проявляється як в контексті понятійно-категорійного апарату, оскільки вчені розглядають даний термін як поняття і як категорію, так і в контексті його змістовного наповнення (Додаток А). Дану тезу також підтверджують В.П. Алексєєв та А.В. Панін, зазначаючи, що досі не існує загальноприйнятого однозначного визначення терміну “якість”, але існує чимало визначень, які можуть претендувати на загальнозначимість [⁴⁴, с. 551].

В той же час, підхід до розуміння даної категорії у філософії значно відрізняється від підходів, які представлені в інших науках. Зокрема, як зазначає з цього приводу С. Г. Шляхтенко, філософське значення категорії якості не обов’язково повинно співпадати із будь-якими визначеннями, що зустрічаються в інших науках. Філософія аналізує ці визначення, бере найбільш істотні, закономірні риси, що відображають найбільш глибокі тенденції в розвитку наукового знання, співставляє та узгоджує зміст даної категорії з іншими філософськими категоріями [⁴⁵, с. 10].

Існування відмінних поглядів у розумінні змісту категорії “якість” передусім визначається наявністю різних парадигм до розуміння сутності якості у класиків філософської думки – Аристотеля, Г. В. Ф. Гегеля, І. Канта, Д. Локка та ін.

Першим дослідником, хто запровадив та дав детальне обґрунтування змісту поняття якості, був Аристотель (IV століття до н. е.). Виділивши і обґрунтувавши десять базових категорій – “вищих родів висловлювань” про явища буття, тобто видів того, що може виступати суб’єктом чи предикатом судження, до їх складу він також включив і якість.

Якістю він називав те, завдяки чому предмети називаються такими-то [⁴⁶, с. 72]. Тобто автор пов’язував дану категорію із сутністю предмету, який розглядається. При цьому Аристотель зазначав, що якість має декілька значень, до найбільш поширених з яких він відносив наступні:

- стійкі та перехідні властивості, які відрізняються між собою ступенем їх тривалості;
- вроджені здатності чи нездатності людини;
- властивості та стани, в яких опиняється людина;
- зовнішні обриси речей.

Таким чином, розглядаючи сутність категорії “якість”, Аристотель основну увагу приділяв її предметності, що означає, що про неї можна говорити лише в

⁴⁴ Алексєєв В.П. Філософія : учебник / В.П. Алексєєв, А.В. Панін. 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Велби: Проспект, 2006. – 608 с.

⁴⁵ Шляхтенко С.Г. Категории качества и количества / Шляхтенко С.Г. – М.: Издательство Ленинградского университета, 1968. – 144 с.

⁴⁶ Аристотель. Сочинения в четырех томах. Т. 2. Ред. З.Н. Микеладзе.– М.: “Мысль”, 1978. – 688 с.

контексті конкретного предмета. В той же час якість може змінюватись, переходячи з одного стану в інший. Вчення про якість як оду із філософських категорій та підходи до розуміння її сутності були розвинені в працях інших вчених.

Продовжуючи ідеї Аристотеля щодо необхідності ідентифікації декількох рівнів якостей предметів, Дж. Локк (XVII століття) [⁴⁷, с. 185-187] виділяє первинні і вторинні якості (властивості), які є загальними поняттями. До первинних якостей ним відносяться ті з них, які притаманні конкретним об'єктам завжди, тобто “реально існують” в них. Такі якості не можна відокремити від предметів жодними фізичними зусиллями, а такі предмети без цих якостей навіть неможливо уявити. До вторинних якостей Дж. Локком були віднесені ті характеристики, які виникають в свідомості суб'єкта при відповідних умовах сприйняття. Їх також неможливо відокремити від предметів, однак пізнання таких предметів можна проводити і без урахування таких якостей. Виходячи з такого поділу, автором було обґрунтовано показник модальності – характер якісності, в залежності від якого різні види якості мають різну вагу у визначенні загального рівня якості предмета. В той же час, автор жодним чином не пов'язував поняття якості із поняттям кількості, що не дозволило повністю розкрити її зміст.

Загалом, на думку Дж. Локка, знання якісних ознак про певний предмет, тобто формування його якісної визначеності, дозволяє виокремити цей предмет із значної кількості інших предметів, що існують в оточуючій дійсності. Поняття “якість” використовується ним як ознака визначеності предмету, тому всі якості, які характеризують його, мають відповідати на запитання “який?”. Такий підхід до розуміння якості як окремого поняття є досить звуженим і значно відрізняється від його розуміння як окремої категорії, що не пов'язана із конкретним предметом. Він може бути використаний лише для фіксації результатів суб'єктивної оцінки предметів (на основі відчуттів та сприйняття).

Також значний вплив на сучасне розуміння категорії якості здійснили роботи Г. В. Ф. Гегеля (XIX століття). На відміну від Аристотеля, він не вважав якість категорією, яка стосується певного судження, а розглядав її як один зі ступенів буття, поряд з кількістю та мірою. На його думку, якість є в першу чергу тотожною з буттям визначеністю, так що дещо перестає бути тим, чим воно є, коли воно втрачає свою якість [⁴⁸, с. 216]. Відповідно, за Г. В. Ф. Гегелем якість – це певна визначеність, що стосується певного об'єкта – названого дещо, який є скінченним і протиставляється нескінченному. Якість є логічною категорією, яка дозволяє пізнавати світ, а пізнання цієї категорії передбачає пізнання безпосередньої сутності цього об'єкта.

Таким чином, з позиції філософів, які значну увагу приділили дослідженню проблематики якості, категорію “якість” слід розуміти в наступних аспектах:

⁴⁷ Локк Дж. Сочинения в 3-х т.: Т. 1 / Ред.: И. С. Нарский, А. Л. Субботин; Ред. 1 т., авт. вступит, статьи и примеч. И. С. Нарский; Пер. с англ. А. Н. Савина. – М.: Мысль, 1985. – 621 с.

⁴⁸ Гегель. Энциклопедия философских наук. – М.: “Мысль”, 1974. – 452 с.

– як ознаку, що відрізняє один предмет (його сутність) від іншого. Виходячи з такого розуміння, виникає поняття якісної визначеності – як такої визначеності предмету, за якої встановлюється його відмінність від інших предметів шляхом порівняння притаманних йому якостей (ознак, характеристик);

– як одну із найважливіших характеристик буття. Внаслідок цього речі, істоти, явища та процеси є саме тим або іншим, що дозволяє відокремити їх від інших складових всесвіту;

Однак дані підходи в радянській філософії з часом або були відкинуті, або поступово втрачені, про що зазначає В. В. Ільїн [49, с. 8], що призвело до виникнення значної кількості різносторонніх підходів, які були побудовані на основі виділення найважливіших моментів у розумінні даної категорії, зокрема, таких як: сутність; стійкість; визначеність; властивість та ін.

Проаналізувавши існуючі підходи дослідників в сфері філософії науки, С. Г. Шляхтенко виділив наступні можливі варіанти визначення якості, щодо яких можна навести приклади застосування в обліковій системі підприємства (табл. 1.3).

Таблиця 1.3.

Шляхи визначення якості: обліковий аспект (доповнено на основі [50, с. 10-13])

<i>Назва варіанту</i>	<i>Характеристика варіанту</i>	<i>Приклад визначення якості в обліковій системі</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
1. Визначення якості через відчуття та сприйняття	Якісна визначеність визначається за допомогою органів чуття людини	Сприйняття кольорів, відчуття запаху (застосування методу “червоне сторно” передбачає відображення операцій з від’ємним знаком)
2. Визначення якості через зовнішні властивості	Передбачає встановлення якості відповідних предметів через врахування певних його зовнішніх властивостей	Визначення зовнішньої схожості предметів (оскільки стратегічна звітність складається на основі бухгалтерських даних, то вона є бухгалтерською)
3. Визначення якості через кількість	Кількісні характеристики предмету розглядаються як достатня специфікація якості	Заміна якісної визначеності через кількість (помилка звітності є суттєвою, якщо вона перевищує кількісну межу суттєвості)
4. Визначення якості через перерахування її складових елементів	Впливає із обмеженості знань про предмет, якісний рівень якого встановлюється	Фіксація загального через різноманіття окремих елементів (подвійна бухгалтерія передбачає ведення обліку за подвійним записом)
5. Операціональне визначення якості	Якісна визначеність встановлюється на основі визначеної послідовності операцій, виконання яких дозволяє встановити зміст даного поняття	Поняття визначаються як сукупність операцій (звітність є справедливою, якщо вона одержана на основі застосування оцінки за справедливою вартістю, що визначається на основі встановленої стандартами (МСФЗ 13 “Оцінка справедливої вартості”) послідовності операцій)

⁴⁹ Ильин В. В. Онтологические и гносеологические функции категории качества и количества / В. В. Ильин. – М.: Высшая школа, 1972. – 95 с.

⁵⁰ Шляхтенко С. Г. Категории качества и количества / Шляхтенко С. Г. – М.: Издательство Ленинградского университета, 1968. – 144 с.

Продовження таблиці 1.3.

1	2	3
6. Визначення якості через закон	Відповідність встановленим законам є свідченням якісної визначеності	Різний характер законів визначає відмінність у розумінні якості (максимізація прибутку як основна мета фірми зумовлює необхідність дотримання принципу економічної доцільності при розробці облікових систем на підприємстві)

Кожен із виділених шляхів визначення якості може бути застосований до облікової системи або до її окремих елементів, однак наведені в табл. 1.3 шляхи використовуються як у науці, так і в повсякденному житті. Це зумовлює необхідність розробки єдиного узагальненого підходу до визначення якості в бухгалтерському обліку на основі врахування сутності філософської категорії “якість”.

З метою побудови інтегрованого підходу до розуміння сутності категорії якості в обліковій науці пропонуємо використати підхід В. В. Ильїна [51, с. 21], який розглядає онтологічний зміст категорії “якість” у взаємозв’язку із її гносеологічними функціями. Виходячи із такого підходу, можна виділити два рівні розуміння категорії якості:

1. *Якість як властивість певного предмету*, що відрізняє його від інших предметів. Властивість при цьому є способом прояву певної сторони якості відносно інших предметів, з якими він може вступати у взаємодію. Властивості можуть бути суттєвими, які визначають якість предмету, а їх втрата призводить до втрати самого предмету, або несуттєвими, які можуть набуватись або зникати, не змінюючи якісного стану предмету. При зміні певних властивостей предмет стає іншим, тобто не є тотожним його попередньому стану за якісною ознакою.

2. *Якість як властивість у загальному розумінні*, яка є безпредметною. Виникнення такого підходу до розуміння сутності якості пов’язане із появою безвідносних властивостей – кольорів, форм тощо. Властивість в даному випадку – це внутрішньо притаманна здатність знаходити ті чи інші сторони в процесах взаємозв’язку і взаємодії.

Розглядаючи два вищенаведені рівні, наприклад, стосовно бухгалтерської звітності, можна визначити, що за першим якість звітності – це сукупність її взаємопов’язаних властивостей, які визначаються конкретним примірником бухгалтерської звітності певного підприємства (прозорість, своєчасність формування, неупередженість тощо). За другим підходом якість бухгалтерської звітності – це сукупність внутрішньо притаманних їй здатностей (адресність, інформативність, аналітичність тощо), яка впливає із розуміння сутності бухгалтерського обліку, який

⁵¹ Ильин В. В. Онтологические и гносеологические функции категории качества и количества / В. В. Ильин. – М.: Высшая школа, 1972. – 95 с.

забезпечує генерування такої звітності, та розуміння сутності самої звітності як обліково-інформаційного продукту.

Виходячи із вищенаведеного, одним із завдань науки «бухгалтерський облік» повинно стати відокремлення якостей від властивостей стосовно всіх об'єктів облікової науки, відносно яких застосовується якісний підхід. Це пов'язано з тим, що в багатьох випадках на сьогодні вчені одним і тим же словом позначають якісно визначений певний предмет і властивості, характерні для даної якості.

На нашу думку, використання філософської категорії “якість” в бухгалтерських наукових дослідженнях має обов'язково здійснюватись із урахуванням існування двох вищенаведених рівнів. Підтвердженням чого є позиція авторів монографії під керівництвом проф. Н. А. Каморджанової [⁵²], які зазначають, що не слід ототожнювати поняття “якість” як фактор і як принцип. Відповідно, розуміння якості як фактору передбачає її розгляд як загальної властивості, що сприяє досягненню поставлених цілей, а розгляд якості як принципу пов'язаний із застосуванням якісного підходу до конкретних предметів.

Важливу роль для подальшого розвитку бухгалтерського обліку на основі застосування якісного підходу є дослідження наступної проблематики:

- обґрунтування явища одночасного існування первинних та вторинних якостей у конкретного об'єкта облікової науки;
- дослідження явища однакісності або багатоякісності у різних об'єктів облікової науки;
- можливість зведення одних якостей об'єктів облікової науки до інших;
- можливість вираження якості об'єктів облікової науки за допомогою кількості.

В результаті подальшого розвитку філософської категорії “якість”, що передусім викликано її універсальністю та багатоаспектністю, поступово відбулось її запровадження в різні сфери наукових знань, внаслідок чого на сьогодні можна виділити наступні підходи до її розуміння: філософський; підхід соціальних наук; технічний підхід; правовий підхід; економічний підхід тощо.

З позиції бухгалтерського обліку найбільш важливу роль відіграє економічний підхід, згідно з яким якість розглядається з позиції споживчої вартості досліджуваного об'єкта облікової науки. При формуванні економічного підходу за відправну точку була використана концепція економічної раціональності, що базується на теорії максимізації вигід і передбачає вибір найкращого варіанту із всіх існуючих альтернатив. При здійсненні такого вибору також обов'язково враховується співвідношення вигід і витрат, які одержуються підприємством та здійснюються з метою досягнення необхідного рівня якості. Відповідно, обрання належного якісного рівня перебуває в залежності від економічної доцільності понесення витрат на якість, які здійснюються з метою його досягнення.

⁵² Развитие интегрированной системы учета и отчетности: методология и практика. Монография. Под ред. Каморджановой Н. А. – М.: “Издательство “Проспект”, 2015. – 172 с.

В окремих випадках такий тип раціональності називають обмеженою раціональністю, що обґрунтовується за допомогою введення поняття трансакційних витрат, зокрема витрат на вимірювання якості. Якщо обсяг таких витрат перевищує обсяги вигід, які одержуються в результаті підвищення якісного рівня товарів або послуг, то приймається рішення про відмову від дотримання такого якісного рівня. В контексті об'єктів дослідження облікової науки це означає, що створення обліково-інформаційної системи та здійснення будь-яких заходів щодо її удосконалення або удосконалення її основного інформаційного продукту (бухгалтерської звітності) в напрямі підвищення його якісного рівня будуть мати місце лише в тому випадку, якщо понесені при цьому витрати окупляться додатковими економічними вигодами, що може проявлятися в різних формах (підвищення доходів від реалізації, зростання інвестиційної привабливості, підвищення кредитного рейтингу тощо).

Розвиток економічних відносин та промисловості на основі досягнень науково-технологічного прогресу зумовили необхідність пошуку ефективних механізмів управління діяльністю підприємств на засадах якісного підходу. Якщо спочатку це було формулювання якісних вимог при одержанні звання майстра, то пізніше якісні характеристики почали висуватись безпосередньо до готової продукції. Пізніше, із розвитком економіки постіндустріального типу, даний підхід був поширений на об'єкти нематеріальної природи, зокрема на інформацію.

Окремі елементи управління якістю продукції почали зароджуватись у американських виробників автомобілів наприкінці 70-х рр. XIX століття та з часом були узагальнені в роботах Ф. Тейлора, А. Файоля та М. Вебера.

Безпосередньо управління, або менеджмент якості як окрема прикладна наука, зародилось в 20-х рр. XX-го століття та розвивається до сьогодні вже протягом тривалого часу, основною передумовою чого стало поширення промислового виробництва, а в останні десятиріччя – й сфери послуг, що в цілому здійснило значний вплив на його становлення та еволюцію як окремої сфери наукових знань.

Система управління якістю – це сукупність суб'єктів та об'єктів управління, між якими налагоджена взаємодія за допомогою підсистем технічного, технологічного, організаційного, інформаційного та інших видів забезпечень для забезпечення досягнення належного рівня якості на основі врахування загальноприйнятих принципів побудови таких систем. Належний рівень якості – відповідний рівень, який встановлюється суб'єктом, що висуває вимоги до характеристик продукту або послуги, що виробляються або надаються. Функціонування системи управління якістю відбувається шляхом прийняття відповідних управлінських рішень і подальшої реалізації передбачених даними рішеннями керівних взаємодій на певному об'єкті управління (підприємстві, підрозділі, центрі відповідальності тощо).

Вирішальною подією, яка призвела до поступового зародження якісної парадигми управління, стали глобалізація світової економіки і поява світового ринку товарів та послуг. Можливість придбання або замовлення будь-якого товару чи послуги з будь-якої країни світу завдяки Інтернет-доступу до інформації про

виробників продукції та суб'єктів надання послуг змушує всіх учасників ринку підвищувати рівень їх якості, а також захищати споживачів від недоброякісних товарів та послуг на світовому і національному ринках.

Значний внесок у розвиток в науку управління якістю у ХХ-му столітті внесли такі відомі вчені, як В. Демінг, Дж. Джуран, К. Ішикава, В. Месінг, Г. Тагуті, А. Фейгенбаум, Дж. Харрінгтон, В. Шухарт та ін. Переважна більшість сучасних дослідників в даній сфері пов'язують категорію “якість” із задоволенням певних очікувань і потреб споживачів стосовно певного об'єкта (товару або послуги). Задоволення споживача в даному випадку вимірюється ступенем відповідності товару або послуги його очікуванням чи потребам.

Такої ж позиції також дотримувались і представники радянської школи управління якістю, про що свідчить трактування якості продукції, наведене у відповідному державному стандарті, згідно з яким якість продукції – це сукупність властивостей продукції, що зумовлюють її придатність задовольняти певні потреби у відповідності до її призначення [53].

В контексті такого підходу до розуміння якості, основною метою забезпечення якої є задоволення потреб споживачів, проф. А. В. Глущенко намагається обґрунтувати базові засади концепції якості обліку та звітності. Зокрема, автор також зазначає, що сучасне уявлення про якість базується на ступені задоволення запитів споживачів (фізичних осіб; юридичних осіб; суспільства в цілому). Продукція (товар) розглядається як матеріалізований результат процесу трудової діяльності, що володіє корисними властивостями і призначений для задоволення потреб суспільного або особистого характеру. Результати праці можуть бути уречевленими і неуречевленими. Облікова інформація, будучи головним продуктом бухгалтерського обліку та звітності, відноситься до неуречевлених результатів праці [54, с. 92].

В результаті активного поширення даного підходу до розуміння сутності якості, американські дослідники М. Альберт, М. Мескон та Ф. Хедоурі розробили ланцюжок якості, що відображає три можливих аспекти, або концепції якості (рис. 1.2).

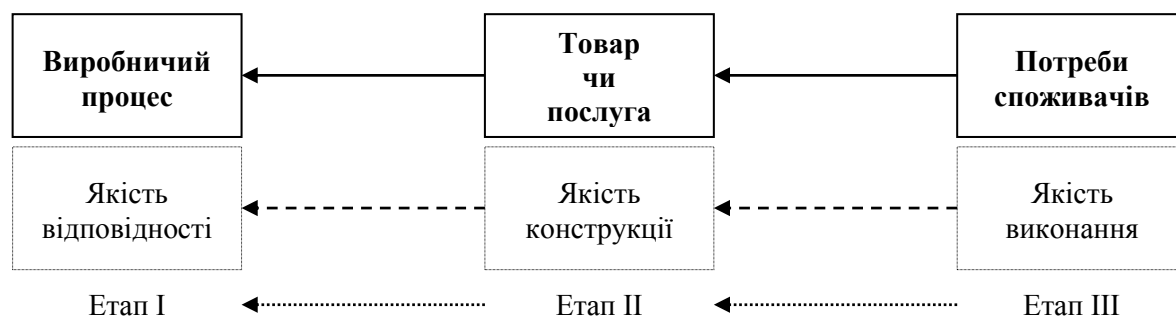


Рис. 1.2. Ланцюжок якості за М. Альбертом, М. Месконом та Ф. Хедоурі [55, с. 637]

⁵³ ГОСТ 15467-70. Качество продукции. Термины. Издательство стандартов, 1970.

⁵⁴ Глущенко А. В. Качество учётной информации как научная категория / Глущенко А. В. // Экономический вестник РГУ. – 2008. – Том 6, № 1, Часть 2. – С. 90-94.

⁵⁵ Альберт М. Основы менеджмента / М. Альберт, М. Мескон, Ф. Хедоурі. – М.: “Дело”, 1999. – 800 с.

Розроблений авторами ланцюжок якості (рис. 1.2) дозволяє відобразити взаємозалежність між виділеними аспектами якості та обґрунтувати їх роль у забезпеченні загального рівня якості. На першому етапі визначається ступінь відповідності товарів та послуг фірми внутрішнім специфікаціям, тобто встановлюється якість відповідності. На другому етапі визначається якість конструкції, однак він залежить від рівня якості самої конструкції. На третьому етапі визначається якість задоволення реальних потреб споживачів за допомогою одержаного товару або послуги, яка називається якістю виконання.

Запропонований підхід в контексті бухгалтерського обліку дозволяє показати роль кожного із аспектів в процесі генерування якісного обліково-інформаційного продукту. Наприклад, підприємство може продукувати управлінську звітність, яка відповідатиме її внутрішнім вимогам (специфікаціям), може мати вдалу структуру та формат, однак в цілому при цьому не забезпечуватиме задоволення конкретних потреб споживачів менеджменту підприємства. В даному випадку не було забезпечено високий рівень якості виконання, що в цілому негативно впливає на загальну якість облікової інформації, що надається внутрішнім користувачам.

Таким чином, кожен із виділених аспектів ланцюжка якості впливає на забезпечення загального рівня якості. Недоліки і недоопрацювання в одному із аспектів можуть призвести до виникнення проблем якості у всьому ланцюжку. Якість, за даною концепцією, визначається здатністю задовольняти потреби та вимоги споживачів. При цьому якість товарів та послуг включає закладені на рівні специфікацій фірми та конкретної конструкції функції та параметри, а також і сприйняття їх цінності і корисності споживачем. На основі використання даного ланцюжка якості може бути побудована система забезпечення якості облікової системи підприємства із урахуванням особливостей здійснення його основних процесів (облікових процедур), обліково-інформаційного продукту (бухгалтерської звітності) та його споживачів (користувачів облікової інформації).

З метою побудови загальної моделі управління якістю організацій і підприємств, починаючи з 1987 року світовим співтовариством була розроблена і впроваджена серія стандартів ISO 9000, які побудовані на ідеях і положеннях теорії загального менеджменту якості (TQM). У свою чергу, теорія загального менеджменту якості побудована на філософському розумінні категорії “якість” та спрямована на безперервне підвищення якості всіх організаційних процесів, виробництва і обслуговування шляхом паралельного удосконалення наступних складових: якість продукції (послуги); якості організації і реалізації процесів; якісна кваліфікація персоналу.

На сьогодні існує цілий напрям бухгалтерських наукових досліджень, присвячених обґрунтуванню ролі облікових практик в забезпеченні ефективної побудови системи TQM на підприємствах. Окремі дослідники називають його

загальний облік якості (“Total quality accounting”) [⁵⁶], що спрямований на формування такої системи обліку, яка б підвищувала ефективність управління витратами на якість підприємства. В більшості випадків дослідження на перетині системи обліку і TQM – це дослідження в сфері управлінського обліку, спрямовані на пошук нових і підвищення ефективності застосування наявних методів управлінського обліку (“точно в строк” (just in time), заощадливий облік (lean accounting) тощо) в процесі виробництва високоякісної продукції. Оскільки TQM має японське походження, то її запровадження і розвиток в японських корпораціях призвели до відповідного розвитку системи управлінського обліку. При підпорядкуванні системи обліку потребам TQM відбувається зміна ролі управлінських бухгалтерів в діяльності підприємства, оскільки тепер їх основні зусилля мають бути спрямовані на допомогу в прийнятті рішень процесами управління якістю, що передбачають як вимірювання діяльності підприємства за допомогою нефінансових показників, так і вимірювання рівня задоволення споживачів продукції. Однак, такий підхід передбачає розгляд облікової системи та її елементів не як об’єктів TQM, основним завданням застосування якої мало б бути підвищення рівня їх якості, а передбачає розгляд обліку як системи інформаційної підтримки процесів впровадження і реалізації TQM.

У вересні 2015 року вийшла в світ п’ята версія стандартів ISO під назвою ISO 9001: 2015 “Система менеджменту якості – вимоги”, яка побудована на базі Європейських директив, що визначають єдині стандарти для структури систем управління. Особливістю даного стандарту є його універсальність, внаслідок чого існує можливість його використання будь-якими підприємствами чи організаціями незалежно від їх розміру та галузі діяльності.

Випущена версія стандартів має значну кількість відмінностей у порівнянні із версією 2008 року, що була переважно орієнтована на підприємства виробничого типу. Зокрема, однією із таких відмінностей, що можна віднести до переваг стандарту ISO 9001: 2015 з позиції подальшого розвитку бухгалтерського обліку, є його орієнтація на більш широке коло об’єктів, до яких можна віднести облікову систему або її елементи.

Однією із основних проблем застосування стандартів з менеджменту якості відносно бухгалтерського обліку було те, що в попередніх версіях основним об’єктом управління якістю розглядався продукт, зокрема продукт матеріального характеру або виробнича система. Це зумовлювало виникнення ряду проблем щодо можливості інтерпретації положень стандартів стосовно підприємств або суб’єктів, які надають інформаційні послуги, зокрема процесу ведення бухгалтерського обліку. Існування такої проблеми підкреслює цілий ряд науковців, про що також свідчить недостатня кількість публікацій, присвячених побудові облікових систем на базі стандартів з

⁵⁶ Woods M. D. Total Quality Accounting / Michael D. Woods. – Wiley, 1994. – 225 p.

менеджменту якості, що не можна сказати про інші системи і процеси матеріального виробництва.

Як наслідок, вчені відмічають про існування диспропорції в наукових дослідженнях з проблем облікового забезпечення якості. Так, проф. Л. Н. Кузнецова зазначає, що, розглядаючи питання якості, більшість авторів акцентують увагу на якості продукції, що випускається, тільки згадуючи якість надаваних послуг. Сфера послуг часто виявляється осторонь від традиційних програм підвищення якості. Однак, вимоги до якості і досвід, накопичений у виробничій сфері, не тільки можливо, але й необхідно застосовувати у сфері послуг, в тому числі і в сфері фінансових та облікових операцій [⁵⁷, с. 74]. Проф. Є. С. Соколова також наголошує, що розглянуті різними економістами трактування поняття “якість” мають недолік, неповно відображаючи сутність даного досить складного і комплексного поняття. Крім того, поняття “якість” не застосовувалося до бухгалтерської (фінансової) інформації [⁵⁸, с. 293].

В стандарті ISO 9001: 2015 на відміну від попередньої версії замість поняття “продукт” одночасно використовуються поняття “товар” і “послуга”, які орієнтовані не лише на виробників матеріальної продукції, а й на підприємства, які надають послуги*. Відповідно, основною ціллю даного стандарту є покращання розуміння підприємствами своїх обов’язків у задоволенні потреб і очікувань їх споживачів та зацікавлених сторін, а також в досягненні задоволеності продуктами та послугами [⁵⁹]. Такий підхід, реалізований в стандарті ISO 9001: 2015 “Система менеджменту якості”, дозволяє розглядати поняття “якість” в більш широкому сенсі, зокрема, в контексті облікової системи та її більш детальних складових, об’єктом дослідження яких виступає їх якісний рівень.

При розробці стандарту ISO 9001: 2015 були використані базові принципи менеджменту якості, що були сформульовані й обґрунтовані провідними науковцями в сфері управління якістю ще у 1990-х роках. Їх перелік та характеристика наведена в Додатку Б. Виходячи з цих принципів, у складі стандарту були виділені базові теоретичні конструкції, на яких побудована система положень, виконання яких має забезпечити ефективне управління якістю, що були висвітлені в стандарті ISO 9000:2015 “Система менеджменту якості – основні положення і словник” (табл. 1.4).

⁵⁷ Кузнецова Л. Н. Совершенствование методики и методологии бухгалтерского учета на основе премии качества [Текст] / Кузнецова Л. Н. // Вестник Адыгейского государственного университета. Серия «Экономика». – Майкоп: изд-во АГУ. – 2010. – Вып. 3 (66). – С. 73-82.

⁵⁸ Соколова Е. С. Методика оценки качества бухгалтерской (финансовой) информации / Е. С. Соколова // Экономические науки. – 2009. – №5 (54). – С. 293-299.

* За внесення таких змін проголосували 93% із 1400 учасників “Chartered Quality Institute”, думка яких враховувалась при удосконаленні проекту даного стандарту.

⁵⁹ ISO 9001:2015(en). Quality management systems – Requirements // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.iso.org/obp/ui/#iso:std:iso:9001:ed-5:v1:en>

Таблиця 1.4.

Базові теоретичні конструкції стандарту
ISO 9001: 2015 “Система менеджменту якості” (узагальнено на основі [60])

Назва конструкції (шифр згідно зі стандартом)	Характеристика
Якість (3.6.2)	Ступінь, з яким сукупність притаманних характеристик об'єкта відповідає вимогам. Може бути використана з такими прикметниками, як “погана”, “гарна” або “відмінна”
Об'єкт (3.6.1)	Дещо, що можна відчутти або уявити (продукт, послуга, процес, система тощо)
Характеристика (3.10.1)	Відмінна особливість, що може бути притаманною або присвоєною, якісною або кількісною. Існують такі класи характеристик: фізичні; органолептичні; поведінкові; тимчасові; ергономічні; функціональні
Вимога (3.6.4)	Встановлені потреба або очікування, які, зазвичай передбачаються (є специфічною або загальноприйнятою практикою для організації) чи є обов'язковими

Відповідно, запропоноване в стандарті ISO 9001: 2015 “Система менеджменту якості” розуміння сутності категорії “якість” відповідає філософському підходу до її розуміння як сукупності властивостей певного предмету, які визначені в стандарті як набір характеристик (відмінних особливостей).

Розуміння вищенаведених теоретичних конструкцій (табл. 1.4) дозволяє користувачам запровадити у практиці підприємств ефективну систему менеджменту якості, що забезпечує досягнення їх основних цілей. На основі аналізу даних конструкцій можна сформулювати основоположні елементи, що визначають якість як економічну категорію:

- орієнтація на задоволення потреб споживачів, як реальних, так і потенційних;
- розуміння сутності якості із позиції споживачів;
- існування різних якісних рівнів, що визначаються ступенем задоволення вимог споживачів.

Взаємозв'язок між виділеними базовими теоретичними конструкціями наведено на рис. 1.3.

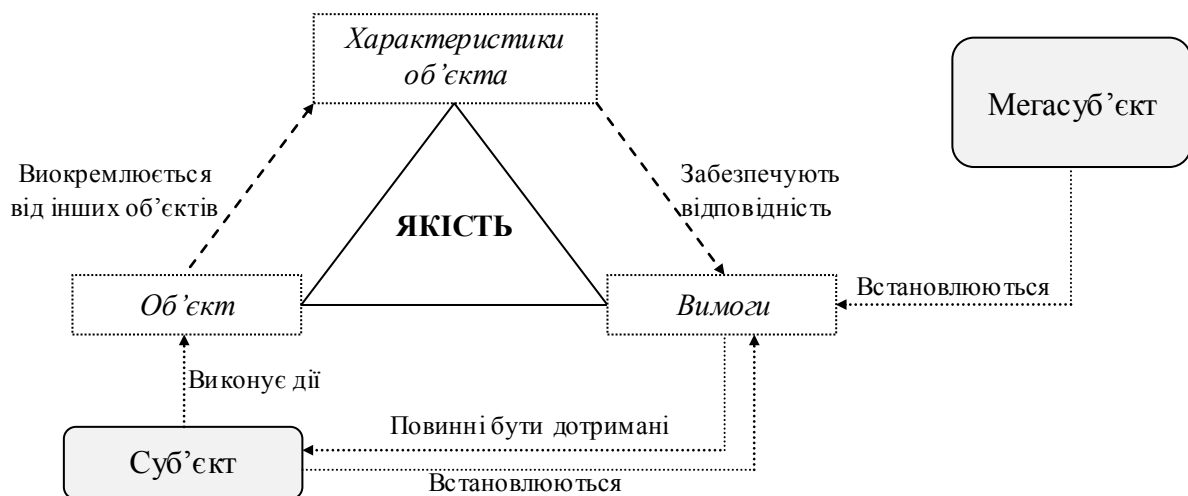


Рис. 1.3. Взаємозв'язок між базовими теоретичними конструкціями стандарту ISO 9000: 2015

⁶⁰ ISO 9000:2015(en). Quality management systems — Fundamentals and vocabulary// [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.iso.org/obp/ui/#iso:std:iso:9000:ed-4:v1:en>

Наведений взаємозв'язок дозволяє відобразити, що якість згідно з стандартом ISO 9001: 2015 є ступенем відповідності характеристик об'єкта вимогам, над яким здійснюється дія суб'єктом з метою задоволення потреб або очікувань мегасуб'єкта (кінцевого споживача об'єкта), що встановлюється на основі порівняння встановлених вимог з одержаними в результаті виконання дій характеристиками. Суб'єктом в даній моделі є підприємства та організації, що прагнуть забезпечити свій сталий розвиток шляхом запровадження системи менеджменту якості, а мегасуб'єктом – споживачі певного об'єкту (товару або послуги), які прагнуть бути впевненими в здатності суб'єкта забезпечувати постачання цього об'єкта із належним рівнем якості.

В цілому використання філософської категорії “якість” в бухгалтерському обліку допомагає забезпечити процеси пізнання господарської діяльності підприємства, яка виступає об'єктивною реальністю для дослідників у сфері обліку. Існування такої властивості якості, як мінливість, є предметом досліджень, спрямованих на виявлення тенденцій розвитку облікової науки і формування її парадигмального бачення.

Однак, на нашу думку, для повного пізнання будь-якого об'єкта дослідження облікової науки недостатнім буде застосування лише його якісної визначеності, необхідним також є встановлення взаємозв'язку категорії якості із категорії кількості. Відповідно, обов'язковим є проведення його кількісної та якісної визначеності. Оскільки якісна визначеність дозволяє показати те, що зберігається в процесі зміни об'єкта дослідження (вираження стійкості), то кількісна визначеність – це те, що змінюється в процесі збереження (вираження мінливості). Якщо розглянути дане твердження на прикладі бухгалтерської звітності, то можна встановити, що такий об'єкт існує тоді, коли зберігає свою якість, яка відображає певну стійкість до змін, що пов'язані із даним об'єктом (відповідність набору властивостей, що забезпечують задоволення потреб її користувачів). Кількісна визначеність передбачає можливість зміни об'єкта за умови збереження відповідного рівня якості (поява нових видів, форм, форматів та показників звітності, що відповідають встановленому рівню якості).

Виходячи з твердження Г. В. Ф. Гегеля, що світ має початок в часі, і за простором він також є обмеженим [61, с. 263], будь-які об'єкти, що є елементами світу, також мають свої межі. На основі обґрунтування кількісної та якісної визначеності об'єкта дослідження, можна виділити два види його меж: кількісну і якісну. Наприклад, кількість показників бухгалтерського балансу, що відображає рівень агрегації облікових даних, є кількісною межею, що фіксує його кількісну визначеність в просторі, а періодичність його складання – є кількісною визначеністю в часі. Якісною межею бухгалтерського балансу слід вважати те, що дозволяє

⁶¹ Гегель Г. В. Ф. Сочинения. Том V. / Г. Гегель. – М.: ГСЭИ, 1987. – 715 с.

сформувати його якісну визначеність, тобто відмінність його якості від інших якостей, прикладом чого є рівень оціночної консервативності балансу. Для встановлення кількісних та якісних меж об'єктів дослідження облікової науки слід використовувати відповідні наукові методи – кількісні та якісні.

Однак, застосування такого досить загального підходу до розуміння кількісної та якісної меж об'єктів є досить простим способом розуміння предмету облікової науки. Слід обов'язково враховувати, що якісній визначеності об'єкта теж притаманна мінливість, а кількісній визначеності – стійкість. Відповідно, розглядаючи консервативність балансу як приклад стійкості, можна виявити мінливість його рівня, що є прикладом якісних змін. З іншого боку, кількісна визначеність може розглядатись як стійка і незмінна, наприклад, окремі кількісні характеристики бухгалтерського балансу можуть мати постійний характер (кількість основних розділів (активи, зобов'язання, капітал)).

Таким чином, для проведення більш детального аналізу кількісно-якісної обмеженості об'єктів облікової науки слід також використовувати додаткові характеристики, які дозволяють виявити кількісну якість (якісні межі існування даної кількості) та якісну кількість (кількісні межі існування даної якості) (за Гегелем). Зокрема, це пояснюється тим, що кількісні дані про окремий об'єкт дослідження облікової науки мають значення лише тоді, коли вони взаємопов'язані із якісно визначеними і обґрунтованими об'єктами. Тобто, кількісні характеристики об'єкта облікової науки можуть мати певний “коридор варіацій”, внаслідок чого їх зміна в межах коридору не впливатиме на зміну якості. Однак, при виході кількісних значень за межі коридору відбуватиметься перехід до нової якості, що є прикладом переходу кількісних змін в якісні.

В якості таких додаткових характеристик виявлення кількісної якості та якісної кількості пропонуємо використовувати поняття змісту та форми об'єкта дослідження облікової науки. Оскільки поняття якості є досить близьким до поняття сутності, характеризуючи об'єкти дослідження облікової науки в їх цілісності і єдності форми та змісту, їх взаємозв'язок із кількісною та якісною обмеженістю на прикладі бухгалтерської звітності можна зобразити наступним чином (табл. 1.5).

Таблиця 1.5.

Приклади кількісної та якісної визначеності бухгалтерської звітності в контексті її змістовно-формальних характеристик

<i>Види обмежень об'єкта</i>	<i>Бухгалтерська звітність</i>	
	<i>Зміст</i>	<i>Форма</i>
1. Кількісна межа	Кількість показників	Кількість форматів звітності
<i>Якісна кількість</i>	<i>Стійкість змісту</i>	<i>Стійкість форми</i>
2. Якісна межа	Консервативність звітності	Зручність сприйняття формату звітності
<i>Кількісна якість</i>	<i>Мінливість змісту</i>	<i>Мінливість форми</i>

Основна ідея запропонованого підходу полягає в тому, що розширення кількісних обмежень об'єкта дослідження облікової науки може здійснюватись за

рахунок включення до його складу елементів, що забезпечують стійкість його змісту та стійкість його форми. Розширення якісних обмежень може здійснюватись шляхом включення до складу об'єкта дослідження облікової науки елементів, що забезпечують мінливість його змісту та мінливість його форми.

Стосовно наведених в табл. 1.5 прикладів кількісної межі бухгалтерської звітності в розрізі її змісту та форми прикладом якісної кількості можуть виступати незмінність окремих груп показників та незмінність окремих елементів форматів бухгалтерської звітності. Прикладами кількісної якості відповідно – мінливість рівня балансового консерватизму та мінливість рівня зручності формату бухгалтерської звітності.

Вивчення взаємозв'язку кількісної та якісної визначеності об'єкта дослідження облікової науки дозволяє перейти на новий, більш глибокий рівень розуміння категорії “якість” при її застосуванні в бухгалтерських наукових дослідженнях, а також дозволить вивести на більш системний рівень практичну діяльність в сфері підвищення якості об'єктів дослідження облікової науки (облікової системи в цілому та її окремих елементів, системи облікових стандартів, облікової інформації та її різних видів і форм, окремих облікових показників тощо).

1.3. Проблемні питання застосування якісного підходу та категорії “якість” в бухгалтерському обліку.

На сьогодні розвиток бухгалтерської науки перебуває під впливом різноманітних факторів, до яких можна віднести кардинальні зміни в функціонуванні світової економічної системи та особливості здійснення господарської діяльності на конкретних підприємствах. Бухгалтерський облік, як основне джерело генерування інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень, має обов'язково враховувати вплив цих факторів шляхом удосконалення своїх теоретико-методологічних основ, що дозволить забезпечити його відповідність запитам внутрішніх та зовнішніх користувачів та в цілому сприятиме затвердженню його розуміння як найважливішої підсистеми інформаційної підтримки системи управління підприємством.

Одним із напрямів забезпечення подальшого розвитку бухгалтерського обліку є застосування якісного підходу, виходячи з якого облікову інформацію слід розглядати як певний продукт, генерований даною системою, якому притаманний певний рівень якості. Основне припущення, яке впливає в результаті застосування даного підходу, є те, що чим вищою є якість облікової інформації, тим вищим є рівень задоволення потреб її користувачів. Виходячи з цього, основним завданням дослідників у сфері бухгалтерського обліку є розробка таких пропозицій по

удосконаленню теорії та методології бухгалтерського обліку, що сприятимуть підвищенню якості облікової системи підприємства в цілому, так і забезпеченню належного рівня якості облікової інформації.

На даному етапі розвитку облікової науки в національному законодавстві з бухгалтерського обліку не використовується поняття “якість облікової інформації”, та не зазначається про необхідність її забезпечення суб’єктами ведення і організації бухгалтерського обліку. Лише в НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” [62] використовується поняття “якісні характеристики фінансової звітності”, в той же час, в положенні безпосередньо не зазначається, що розуміється в даному випадку під даними характеристиками. Можливо, що їх дотримання суб’єктами складання фінансової звітності дозволить одержати звітність необхідної якості, в той же час, залишається незрозумілим, якого саме рівня якості, і що в даному випадку розуміється під якістю фінансової звітності. Іншим варіантом розуміння сутності якісної характеристики є її розгляд як певної властивості, тобто конкретна якісна характеристика, наприклад, доречність, є однією із властивостей, що притаманні обліковій інформації. Відповідь на дане запитання можна знайти в Концептуальній основі фінансової звітності, виданій РМСБО у вересні 2010 р., в якій зазначається, що якісні характеристики визначають корисність інформації, наведеної у фінансових звітах [63]. Таким чином, під якістю фінансової звітності в даному випадку розуміється її корисність. Якщо облікова інформація є корисною, тоді вона є якісною.

У 2013 році постановою Кабінету Міністрів України № 820 було внесено зміни до Розпорядження “Про схвалення Стратегії застосування міжнародних стандартів фінансової звітності в Україні” (24.10.2007 р. N 911-р), зокрема було доповнено завдання даної стратегії абзацом такого змісту: “урахування кращого міжнародного досвіду формування якісної звітності” [64]. Таким чином, національний регулятор вказує на необхідність удосконалення якості звітності шляхом запровадження МСФЗ, однак яким чином підвищити якість в чинній системі обліку або в системі МСФЗ, пропозиції не наводяться.

На відміну від України, в Російській Федерації у 2004 році було затверджено Концепцію розвитку бухгалтерського обліку та звітності в Російській Федерації на середньострокову перспективу, що була схвалена наказом Мінфіну РФ від 01.07.2004 №180. В даній Концепції (п. 2) визначено, що одним із напрямів подальшого розвитку бухгалтерського обліку та звітності є необхідність підвищення якості інформації, що формується в бухгалтерському обліку та звітності. А забезпечення надання зацікавленим користувачам якісної, надійної і порівнюваної інформації про

⁶² Національне положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

⁶³ Концептуальна основа фінансової звітності // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_009/page

⁶⁴ Про внесення змін до постанови Кабінету Міністрів України від 28 лютого 2000 р. № 419 і розпорядження Кабінету Міністрів України від 24 жовтня 2007 р. № 911. Постанова КМУ № 820 від 7 листопада 2013 р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/820-2013-п>

господарюючі суб'єкти є головною задачею індивідуальної бухгалтерської звітності [65]. В контексті публікації даної концепції проф. А. С. Бакаєв відмічав, що головне – підвищити якість бухгалтерського обліку та звітності, навчитися вести бухгалтерський облік і складати бухгалтерську звітність не для окремого користувача, а для всіх зацікавлених користувачів [66]. В той же час, незважаючи на проголошення однією з цілей подальшого розвитку облікової системи – підвищення якості облікової інформації, в концепції безпосередньо не зазначено, що розуміється під даним поняттям, яким чином можна її визначити і оцінити, і якими є подальші можливі шляхи реформування національної облікової системи, що забезпечуватимуть досягнення поставленої цілі. При цьому в Концепції проголошується загальна тенденція подальшого розвитку – активізація використання МСФЗ, виходячи з чого можна припустити, що підвищення рівня якості облікової інформації може бути досягнуто шляхом застосування набору якісних характеристик фінансової звітності, що використовуються в МСФЗ.

Враховуючи існуючий вакуум в системі нормативного регулювання національної облікової системи в напрямі підвищення якості облікової інформації, окремі дослідники зазначають про необхідність розробки відповідних документів, які дозволять усунути існуючу прогалину. Так, Л. В. Гуцаленко пропонує з метою забезпечення прогнозної функції обліку та контролю підприємству сформулювати стратегічну програму розвитку на ближчий період і на її основі визначити стратегічний напрям – підвищення якості, доступності та прогнозованості облікової інформації [67, с. 68]. Розробка подібних документів дозволить сформулювати подальші напрями розвитку бухгалтерського обліку як системи інформаційної підтримки прийняття управлінських рішень, що відповідатиме зростаючим вимогам користувачів у ХХІ-му столітті.

На сьогодні можна виділити дві основні групи вчених, які піднімають у своїх працях проблему необхідності підвищення якості облікової інформації.

Представники *першої групи* використовують поняття “якість облікової інформації” як таке, що вже укорінилось в сучасній обліковій практиці, не звертаючи увагу на його змістовне наповнення, при цьому наголошуючи на її зниженні в сучасних економічних умовах або аргументуючи доцільність її підвищення та пошук шляхів щодо її покращання. Подібні дослідники переважно займаються вирішенням проблем подальшого розвитку національної системи бухгалтерського обліку, для яких показник рівня якості облікової інформації є одним із індикаторів, що

⁶⁵ Приказ Минфина РФ от 01.07.2004 N 180 <Об одобрении Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу> (01 июля 2004 г.) // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_48508/

⁶⁶ Бакаев А. С. Главное – повысить качество бухгалтерского учета и отчетности / А. С. Бакаев // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.rnk.ru/article/68290-as-bakaev-glavnoe-povysit-kachestvo-buhgalterskogo-ucheta-i-otchetnosti>

⁶⁷ Гуцаленко Л. В. Поліпшення якості та прогнозованості облікової інформації для забезпечення прибутковості підприємства / Л. В. Гуцаленко // Міжнародний науково-виробничий журнал “Економіка АПК”. – 2010. – № 7. – С. 67-71.

характеризує стан розвитку облікової системи. Однак дослідження особливостей і порядку формування даного показника не є основною метою їх наукових досліджень.

Значна кількість вчених звертається до поняття якості облікової інформації в контексті глобалізації економіки та необхідності реформування національної облікової системи. Так, на думку проф. Ф. Ф. Бутинця, форсування змін обліку і звітності, незважаючи на реальні умови економіки, може призвести до зниження ролі бухгалтерського обліку в суспільстві, якості інформації і дискредитації МСФЗ [68, с. 121]. Таким чином автор відстоює позицію щодо необхідності поступового реформування національної облікової системи, а дуже швидкий перехід до ринкової облікової системи призводитиме до зниження якості облікової інформації. Проф. Л. В. Гуцаленко використовує поняття якості облікової інформації з іншого боку, як засіб ефективної гармонізації національної системи обліку в міжнародний обліковий простір. Зокрема, автор відмічає, що у зв'язку з інтеграцією та постійним взаємозв'язком України з міжнародною спільнотою, необхідно постійно вдосконалювати якість та доступність облікової інформації як кожного окремого підприємства, так і України в цілому, що, безумовно, приведе до наближення облікової системи до міжнародного рівня [69, с. 69].

В окремих випадках поняття якості облікової інформації використовується для необхідності перегляду базових теоретико-методологічних засад облікової науки, що мають бути трансформовані з урахуванням змін, що відбулись в діяльності підприємств в умовах формування постіндустріальної й інформаційної економіки. Так, проф. М. І. Бондар відмічає, що спектр сфери інтересів до інформації, яка формується в бухгалтерському обліку, до її якості та релевантності обґрунтовує потребу перегляду наукового статусу бухгалтерського обліку, його змісту, предмета та об'єкта дослідження, методів та комунікативних засобів [70, с. 50].

Представники *другої групи*, наголошуючи на доцільності застосування якісного підходу в бухгалтерському обліку, значну увагу приділяють розгляду його змістовних аспектів, зокрема:

- 1) Розглядають сутність поняття “якість” в бухгалтерському обліку;
- 2) Розглядають можливі аспекти його застосування – як відносно облікової системи підприємства в цілому, так і відносно її окремих складових – бухгалтерської звітності, облікової інформації, окремих показників звітності тощо;
- 3) Пропонують методики щодо оцінки рівня якості в бухгалтерському обліку;

⁶⁸ Бутинець Ф. Ф. Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна несповідь: монографія / Ф. Ф. Бутинець. – Житомир: ПП «Рута», 2007. – 328 с.

⁶⁹ Гуцаленко Л. В. Поліпшення якості та прогнозованості облікової інформації для забезпечення прибутковості підприємства / Л. В. Гуцаленко // Міжнародний науково-виробничий журнал “Економіка АПК”. – 2010. – № 7. – С. 67-71.

⁷⁰ Бондар М. І. Бухгалтерський облік як інформаційна підсистема системи управління / Бондар М. І. // Вісник НУ «Львівська політехніка». – Серія: Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2012. – № 721. – С. 50-53.

4) Розробляють методологічні засади щодо забезпечення належного рівня якості облікової інформації;

5) Розглядають особливості використання якості облікової інформації як причини необхідності здійснення облікового реінжинірингу на підприємстві.

В той же час, подібні наукові дослідження перебувають на початковій стадії свого розвитку, внаслідок чого майже відсутні науково значимі результати досліджень в даній сфері. З цього приводу проф. С. А. Кузнецова наголошує, що, ґрунтуючись на сформульованих на науковому та практичному рівні вимогах щодо бухгалтерського обліку на сучасному рівні розвитку української економіки, необхідним є вирішення концептуальних питань забезпечення якості бухгалтерської інформації, зокрема формування методологічної основи розробки відповідних критеріїв якості та політики забезпечення якості бухгалтерської інформації суб'єктами господарювання [71, с. 133]. В результаті недостатнього рівня розвитку таких досліджень, реалізована в національному законодавстві модель регулювання якості фінансової звітності за допомогою набору її якісних характеристик та принципів бухгалтерського обліку залишається безальтернативним варіантом побудови національної системи обліку, яка майже не піддається комплексній критиці за відсутні конкуруючих альтернативних підходів, оскільки враховує базові підходи, реалізовані в концептуальній основі МСФЗ. На нашу думку, це виступає одним із основних факторів, який стримує широке застосування якісного підходу в бухгалтерських наукових дослідженнях.

Існування такої ситуації на сьогодні підтверджує А. Б. Малявко, який зазначає, що, незважаючи на актуальність проблематики в сфері якості в обліку, спостерігається дефіцит науково-практичних матеріалів, які розкривають на системному рівні питання забезпечення якості процесів організації, функціонування та розвитку сучасних облікових систем [72, с. 60]. В цілому це призводить до відсутності єдності в поглядах досліджень, оскільки на сьогодні відбувається лише формування базової “парадигми якості обліку”, під якою слід розуміти сукупність наукових поглядів, присвячених проблематиці застосування якісного підходу до аналізу процедурних та результативних аспектів функціонування облікових систем. Тому досить часто вченими використовується відмінна термінологія при застосуванні якісного підходу, спрямовується увага на різні види об'єктів, використовується різний методологічний інструментарій для оцінки рівня якості облікових систем, її окремих складових або облікової інформації, як результуючого інформаційного продукту функціонування такої системи.

Застосування якісного підходу в бухгалтерському обліку стає необхідним у випадку розгляду облікової системи як невід'ємного елемента системи управління підприємства, на

⁷¹ Кузнецова С. А. Бухгалтерський облік в системі формування управлінської інформації: методологія та практика: Монографія. – Мелітополь: Таврійський державний агротехнологічний університет, 2007. – 297 с.

⁷² Малявко А. Б. Обеспечение качества учетных систем / А. Б. Малявко // Вестник НГУ. Серия: Социально-экономические науки. – 2009. – Том 9, Выпуск 1. – С. 60-70.

яку покладені функції з інформаційного забезпечення та підтримки прийняття управлінських рішень. Облікова інформація, що генерується системою обліку, в даному випадку розглядається в якості інформаційного продукту, що споживається менеджментом для управління господарською діяльністю підприємства і який має відповідати певному рівню якості. Як відмічає з цього приводу Т. Д. Поплаухіна, в умовах розширення впливу інформаційного простору на функціонування господарського об'єкта, адміністративна та оперативна діяльність підприємства все більше залежить від якості використовуваної інформації. Для формування інформаційної бази прийняття будь-яких видів рішень і організації діяльності особливе значення має якість облікової інформації, підвищення якої – це найважливіша умова підвищення ефективності вироблених, прийнятих і реалізованих управлінських рішень [73, с. 202].

Якісна облікова інформація потрібна не лише для оперативного і тактичного управління, на інформаційну підтримку яких переважно спрямована чинна облікова система, а й для стратегічного управління. Це обґрунтовується тим, як відмічає О. С. Соколова, що якість облікової інформації має першочергове значення для учасників бізнес-процесу, оскільки саме вона визначає життєздатність майбутніх стратегічних рішень [74, с. 232]. Дану позицію також підтверджує проф. Т. А. Гоголь, на думку якої, своєчасна та якісна інформація забезпечує прийняття інформаційно обґрунтованих оперативних та стратегічних рішень, забезпечує об'єктивну оцінку досягнених результатів та розробку стратегії подальшого розвитку [75, с. 79-80]. При цьому слід обов'язково враховувати, що для прийняття тактичних і стратегічних рішень потрібна облікова інформація різного виду, що висуває нові вимоги для подальшого розвитку облікової системи підприємства в напрямі забезпечення її стратегічної орієнтації.

Однією із проблем взаємозв'язку облікової системи та системи управління в контексті застосування якісного підходу на сьогодні є те, що більшість дослідників, які віднесено до першої і другої груп, вважають незаперечним існування наступного взаємозв'язку складових елементів системи управління та його обліково-інформаційного забезпечення (рис. 1.4).

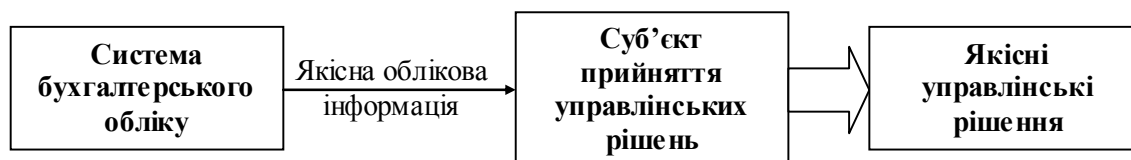


Рис. 1.4. Взаємозв'язок між якістю облікової інформації та ефективністю управлінських рішень

⁷³ Поплаухіна Т. Д. Качество учетно-аналитической информации как научная категория [Текст] / Т. Д. Поплаухіна // Актуальные вопросы экономики и управления: материалы междунар. науч. конф. (г. Москва, апрель 2011 г.). Т. I. – М.: РИОР, 2011. – С. 202-205.

⁷⁴ Соколова Е. С. Методи оцінки якості учётної інформації / Е. С. Соколова // Экономические науки. – 2009. – №5(54). – С. 293-299.

⁷⁵ Гоголь Т. А. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємств малого бізнесу : монографія / Т. А. Гоголь. – Чернігів : Видавець Лозовий В.М., 2014. – 384 с.

Виходячи із наведеного взаємозв'язку, за умови, що система бухгалтерського обліку забезпечує генерування якісної облікової інформації, одночасно відбувається підвищення ефективності прийняття управлінських рішень, що безпосередньо проявляється у підвищенні рівня їх якості. Зокрема, як відмічає з цього приводу Є. В. Дорохова, маючи такий ресурс, як якісна управлінська інформація, можна більш ефективно управляти бізнесом, економлячи такий ресурс, як час (працівників, менеджерів, контрагентів і клієнтів), що, в свою чергу, дозволяє заощадити інші ресурси і підвищити якість виконання робіт [76, с. 9]. О. В. Будько з цього приводу теж відмічає, що для того, щоб задовольнити потреби зацікавлених користувачів, необхідна якісна облікова інформація, яка відображає високий ступінь придатності такої інформації для досягнення визначених цілей і рішення конкретних завдань, що стоять перед користувачами [77]. Подібного підходу, однак в контексті розгляду ролі облікової інформації в процесі реалізації, дотримується Т. Ю. Мельник, на думку якої відповідність обліково-аналітичної інформації ознакам корисності поліпшить якість контрольного процесу за фінансовими результатами і дозволить суб'єктам контролювання формулювати якісну контрольну інформацію, яка є підґрунтям для прийняття виважених управлінських рішень [78, с. 116]. Таким чином, дослідники вважають апріорним твердження про підвищення рівня якості системи управління при підвищенні рівня якості облікової інформації, що, на нашу думку, не є зовсім правомірним. Оскільки за такого підходу відбувається абсолютизація ролі інформаційних аспектів у процесі реалізації управлінських рішень, залишаючи поза увагою економічні, правові, технічні, математичні, логічні та інші аспекти здійснення управлінського вибору.

На нашу думку, слід обов'язково розуміти, що якість облікової інформації полягає не у формуванні позитивних показників фінансового стану та результатів діяльності підприємства, які свідчать про ефективність управління, а у відповідності критеріям якості або вимогам, що висуваються її користувачами для прийняття управлінських рішень. Відповідно, лише в окремих випадках, коли на основі якісної облікової інформації були прийняті ефективні управлінські рішення, можна говорити про пряму роль якісної облікової інформації в підвищенні ефективності функціонування підприємств.

Таким чином, можна виділити подвійну природу ролі облікової інформації для підвищення якості управління:

⁷⁶ Дорохова Е. В. Роль автоматизации системы учета в финансовом анализе / Дорохова Е. В. // Аудит и финансовый анализ. – 2007. – № 2. – С. 1-13.

⁷⁷ Будько О. В. Оцінка якості облікової інформації / О. В. Будько // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.rusnauka.com/27_NII_2013/Economics/7_146463.doc.htm

⁷⁸ Мельник Т. Ю. Ознаки корисності обліково-аналітичної інформації в системі контролювання фінансових результатів підприємства / Т. Ю. Мельник // Устойчивое развитие экономики: состояние, проблемы, перспективы: сборник трудов VIII международной научно-практической конференции, УО “Полесский государственный университет”, г. Пинск, 17 октября 2014 г. / Министерство образования Республики Беларусь [и др.]; редкол.: К. К. Шебеко [и др.]. – Пинск : ПолесГУ, 2014. – С. 115-117.

1) *Виступає одним із факторів підвищення якості управління*, але цей зв'язок не є прямим. Відповідно, облікова інформація виконує лише забезпечуючу роль в процесі прийняття рішень, однак немає прямого функціонального зв'язку між якістю облікової інформації та якістю управлінських рішень.

Саме тому Г. В. Дружинін зазначає, що ефективність застосування і якість функціонування виробничих (чи будь-яких інших) об'єктів багато в чому визначається якістю даних, на основі яких приймаються управлінські рішення [⁷⁹, с. 13]. Проте, емпіричні підтвердження даної тези на сьогодні майже не наводяться дослідниками, а залишаються на рівні припущень.

Існування якісної інформації, значна частина якої надходить від бухгалтерських інформаційних систем і від фінансової звітності, відіграє важливу роль в процесі прийняття рішень та покращення економіки. Налагоджений процес управління на основі фінансової звітності та фінансової інформації є одним з найбільш значущих припущень якості бізнесу [⁸⁰, с. 35]. Окрім цього, для прийняття різних видів рішень якісна облікова інформація також потрібна не лише внутрішнім користувачам. Більшість учасників ринку капіталу, державні установи, ділові партнери, регулятори, рейтингові агентства, фінансові аналітики, інвестиційні консультанти, консалтингові агентства та інші зовнішні користувачі потребують повної і неупередженої бухгалтерської інформації, яка повинна відповідати належному рівню якості.

Окрім цього, розвиток неоінституційної економічної теорії дозволив ідентифікувати проблему опортуністичної поведінки суб'єктів, що приймають управлінські рішення на основі бухгалтерської інформації, внаслідок чого здійснюється несприятливий вибір та виникає явище морального ризику. Два даних види управлінського опортунізму на передконтрактній та постконтрактній стадіях є свідченням того, що на ефективність і якість управлінських рішень впливає не лише гарна поінформованість про стан та результати діяльності підприємства, а й ряд інших факторів, аналізу яких присвячені дослідження вчених неоінституціоналістів, зокрема представників позитивної теорії обліку (М. Дженсен, Р. Ваттс, Дж. Циммерманн, Ш. Сандер та ін.).

На нашу думку, генерування обліковою системою якісної інформації створює необхідні передумови для прийняття ефективних управлінських рішень щодо використання та розподілу ресурсів підприємства, однак не є єдиним прямим фактором впливу на ефективність системи управління, оскільки на даний показник впливають як інші зовнішні фактори, так і адекватність поведінки суб'єкта прийняття таких рішень. В той же час, обліково-аналітичне забезпечення системи управління є засобом формування необхідної інформації про минулі події та поточний стан діяльності підприємства в грошових та негрошових вимірниках, без якої майже неможливо проводити ефективну управлінську політику по реалізації бізнес-процесів

⁷⁹ Дружинин Г. В. Качество информации / Дружинин Г.В., Сергеева И.В. – М. : Радио и связь, 1990. – 172 с.

⁸⁰ Zager K. The role of financial information in decision making process / Katarina Zager, Lajos Zager // Innovative Marketing. – 2006. – Volume 2, Issue 3. – P. 35-40.

підприємства. Система бухгалтерського обліку також дозволяє надавати інформацію про вартість підприємства, її розподіл та перерозподіл, яка використовується в системі вартісноорієнтованого управління при прийнятті стратегічних управлінських рішень.

2) *Виступає інструментом оцінки якості управління підприємством*, який дозволяє більш точно визначити ефективність управління підприємством в цілому, та ефективність функціонування окремих менеджерів. На думку Г. В. Карнач можливості оцінки фінансової звітності можна умовно розділити на три групи: значення і динаміка фінансових показників; склад звітності та зміст окремих статей; якість оформлення [⁸¹, с.84]. Таким чином, за допомогою якісно підготовлених показників фінансової звітності, наприклад, чистого прибутку, можна визначити ефективність функціонування менеджменту підприємства. В даному випадку якість облікової інформації розглядається в контексті одного із основних завдань бухгалтерського обліку – визначення фінансового результату функціонування підприємства.

Ще однією невирішеною проблемою, що виникає в контексті застосування якісного підходу в бухгалтерських наукових дослідженнях, є розробка ієрархії якості облікових об'єктів, тобто визначення переліку об'єктів у обліковій науці, для яких може визначатись їх якісний рівень. Це дозволить проаналізувати доцільність застосування якісного підходу до кожного із виділених рівнів та виявити спільне та відмінне в поглядах вчених, які пропонують його застосування в обліку, що в цілому сприятиме розвитку теоретико-методологічних засад бухгалтерського обліку.

Аналіз сучасного стану розвитку облікової науки дозволив встановити, що, незважаючи на широке використання поняття “якість”, в наукових працях з бухгалтерського обліку як дослідниками в радянський період, так і науковцями-сучасниками, на сьогодні відсутні єдині підходи щодо його застосування. Така ситуація характеризується наявністю значної кількості трактувань даного поняття та підходів дослідників до виділення набору критеріїв оцінки якості в бухгалтерському обліку. Це свідчить як про актуальність і необхідність розгляду даного питання, так і відображає відсутність глибоких напрацювань в даній сфері, що зумовлює виникнення значної кількості різноманітних підходів, які досить складно між собою порівняти, що загалом стає на заваді побудови дієвої науково обґрунтованої системи заходів із покращання якості облікової інформації та національної системи обліку в цілому.

В окремих випадках подібні досить поверхневі дослідження в сфері якості об'єктів дослідження облікової науки призводять до поступового формування хибних ідей та положень, що поступово укоріняються в обліковій літературі. Зокрема, в різних теоретико-методологічних конструкціях вчених в сфері обліку розглядаються

⁸¹ Карнач Г. К. Использование возможностей финансовой отчетности для оценки качества управления / Г. К. Карнач // Социально-экономические и технические системы: исследование, проектирование, оптимизация. – 2015. – № 2 (65). – С. 79-86.

лише ті чи інші особливості якості як філософської категорії, що при односторонньому їх трактуванні призводить до її викривленого розуміння. В цілому це є негативною тенденцією розвитку облікової науки, оскільки сприяє нашаруванню неефективних облікових конструкцій і, як наслідок, призводить до гальмування широкого застосування якісного підходу в облікових наукових дослідженнях.

Однією із переваг щодо використання філософської категорії “якість” для подальшого розвитку облікової системи є її універсальність – можливість застосування до будь-якого елемента та в цілому до всієї облікової системи. Зокрема, як відмічає з цього приводу Т. Д. Поплаухіна, таку багатоаспектну категорію, як “якість”, можна застосовувати до будь-якого об’єкта, що забезпечує задоволення вимог споживачів, зокрема і до облікової системи підприємства [82, с. 202]. М. А. Проданчук підтверджує дану тезу, відмічаючи, що оскільки категорію якості застосовують до різних об’єктів, то облікова система також виступає об’єктом якості [83]. Подібного підходу також дотримується проф. Н. А. Каморджанова та ін., оскільки багатоаспектність поняття якості дозволяє застосовувати дану категорію до кожного об’єкта, що покликаний задовольняти вимоги користувачів. В ролі такого об’єкта може виступати облікова інформація, тобто продукт облікового процесу, а в ролі споживачів – різні групи користувачів облікової інформації [84]. Тобто, виходячи з універсальності і багатоаспектності філософської категорії “якість” існує можливість застосування якісного підходу для дослідження різноманітних об’єктів, незалежно від їх розміру (ціла облікова система або її окремі елементи) та форми (матеріальної чи нематеріальної).

На сьогодні серед дослідників відсутня єдина точка зору стосовно того, щодо якого об’єкта слід застосовувати якісний підхід в бухгалтерському обліку. Вчені виділяють наступні об’єкти, стосовно яких можна сформулювати систему показників, що характеризують його якість (табл. 1.6).

Таблиця 1.6.

Варіативність в поглядах дослідників стосовно виділення об’єктів щодо застосування якісного підходу в бухгалтерському обліку

<i>Підхід, що пропонується використовувати</i>	<i>Вчені, що дотримуються підходу</i>
1. Якість обліково-аналітичного забезпечення	О. В. Назаренко [85, с. 308], Н. Л. Правдюк [86, с. 88]

⁸² Поплаухіна Т. Д. Качество учетно-аналитической информации как научная категория [Текст] / Т. Д. Поплаухіна // Актуальные вопросы экономики и управления: материалы междунар. науч. конф. (г. Москва, апрель 2011 г.). Т. I. – М.: РИОР, 2011. – С. 202-205.

⁸³ Проданчук М. А. Продукт бухгалтерського обліку у системі прийняття управлінських рішень / Проданчук М. А. // Ефективна економіка. – 2014. – № 7. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3203>

⁸⁴ Развитие интегрированной системы учета и отчетности: методология и практика. Монография. Под ред. Каморджановой Н. А. – М.: “Издательство “Проспект”, 2015. – 172 с.

⁸⁵ Назаренко О. В. Облікова складова регулювання та управління аграрним земельним капіталом / О. В. Назаренко // Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: збірник матеріалів ІХ Міжнар. наук.-практ. конф. (26 лютого 2015 р.; м. Київ) / Відпов. за вип. Б. В. Мельничук. – К.: ННЦ «ІАЕ», 2015. – 632 с. – С. 308-311.

⁸⁶ Правдюк Н. Л. Уніфікація облікових систем та їх узагальнення у звітності / Н. Л. Правдюк // Економічні науки. Серія: Облік і фінанси. – 2009. – Вип. 6 (1). – С. 88-93.

Продовження таблиці 1.6

<i>Підхід, що пропонується використовувати</i>	<i>Вчені, що дотримуються підходу</i>
2. Якість обліково-аналітичної інформації	Т. Д. Поплаухіна [⁸⁷ , с. 203]
3. Якість обліку	А. К. Бхаттачарія [⁸⁸ , с. 617], А. Б. Малявко [⁸⁹ , с. 61], І. М. Шор, А. Б. Малявко [⁹⁰ , с. 71], К. Хеллстром [⁹¹ , с. 224]
4. Якість облікової системи	Т. Г. Камінська [⁹² , с. 406], А. А. Солоненко [⁹³ , с. 25]
5. Якість процесу бухгалтерського обліку	Л. М. Крамаровський, В. Ф. Максимова [⁹⁴ , с. 30-31]
6. Якість облікової (бухгалтерської) інформації	О. В. Будько [⁹⁵ , с. 185], А. В. Глущенко [⁹⁶ , с. 137], Н. Ю. Єршова [⁹⁷ , с. 373-374], Л. С. Корабельникова [⁹⁸ , с. 293], С. А. Кузнецова [⁹⁹ , с. 132-133], Є. С. Соколова [¹⁰⁰ , с. 18], О. Н. Харченко, А. А. Туровець [¹⁰¹ , с. 78], А. Ю. Щирська [¹⁰²]

⁸⁷ Поплаухіна Т. Д. Качество учетно-аналитической информации как научная категория [Текст] / Т. Д. Поплаухіна // Актуальные вопросы экономики и управления: материалы междунар. науч. конф. (г. Москва, апрель 2011 г.). Т. I. – М.: РИОР, 2011. – С. 202-205.

⁸⁸ Bhattacharyya A. K. Financial accounting for business managers / Asish K. Bhattacharyya. – PHI Learning Pvt. Ltd., 2012. – 772 p.

⁸⁹ Малявко А. Б. Обеспечение качества учетных систем / А. Б. Малявко // Вестник НГУ. Серия: Социально-экономические науки. – 2009. – Том 9, Выпуск 1. – С. 60-70.

⁹⁰ Шор И. М. Аспекты качества в многоцелевых системах / И. М. Шор, А. Б. Малявко // Вестник ВолГУ. – 2005. – Серия 3., Вып. 9. – С. 71-79.

⁹¹ Hellstrom K. Financial Accounting Quality in a European Transition Economy. The Case of the Czech Republic / Katerina Hellstrom. Dissertation for the Degree of Doctor of Philosophy, Ph.D. – Stockholm School of Economics, 2009. – 393 p.

⁹² Камінська Т. Г. Вплив обізнаності управлінського та облікового персоналу на якість облікової інформації / Т. Г. Камінська // Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: збірник матеріалів ІХ Міжнар. наук.-практ. конф. (26 лютого 2015 р.; м. Київ) / Відпов. за вип. Б. В. Мельничук. – К.: ННЦ «ІАЕ», 2015. – 632 с., С. 406-408.

⁹³ Солоненко А. А. Единая учетная система группы взаимосвязанных организаций : автореф. дис. на соискание уч. степени докт. экон. наук: спец. 08.00.12 “Бухгалтерский учет, статистика” / А. А. Солоненко. – Нижний Новгород, 2014. – 44 с.

⁹⁴ Крамаровский Л. М. Оценка качества бухгалтерского учета на предприятиях / Крамаровский Л. М., Максимова В. Ф. – М.: Финансы и статистика, 1990. – 191 с.

⁹⁵ Будько О. В. Шляхи забезпечення якості облікової інформації [Текст] / О. В. Будько // Економічний аналіз: зб. наук. праць. – 2013. – Том 14. – № 2. – С. 183-187.

⁹⁶ Глущенко А. В. Повышение качества информации на основе внутренней стандартизации учетного процесса интегрированных формирований холдингового типа / Глущенко А. В. // Вестник ВолГУ. Серия 3. Экономика. Экология. Научно-теоретический журнал Вып. №1(16). – Волгоград : Издательство ВолГУ, 2010. – С. 136-144.

⁹⁷ Єршова Н. Ю. Якість облікової інформації: методичний підхід до оцінювання / Наталя Ю. Єршова // Актуальні проблеми економіки. – 2014. – №8 (158). – С. 368-374.

⁹⁸ Корабельникова Л. С. Оценка качества учетной информации / Л. С. Корабельникова // Вестник НГУЭУ. – 2012. – № 1. – С. 291-297.

⁹⁹ Кузнецова С. А. Бухгалтерський облік в системі формування управлінської інформації: методологія та практика: Монографія. – Мелітополь: Таврійський державний агротехнологічний університет, 2007. – 297 с.

¹⁰⁰ Соколова Е. С. Качество учётной информации: теория и практика оценки [Текст] : монография / Е. С. Соколова. - М. : МЭСИ, 2010. – 304 с.

¹⁰¹ Харченко О. Н. Формирование системы бухгалтерского учета на малых предприятиях. Монография / О. Н. Харченко, А. А. Туровец. – “Издательство “Проспект”, 2015. – 166 с.

¹⁰² Щирська А. Ю. Сукупність характеристик якості облікової інформації для управління підприємством / Щирська А. Ю. // Бухгалтерський облік, економічний аналіз та контроль в умовах формування і розвитку сучасних концепцій управління: Тези виступів XII Міжнар. наукової конференції ЖДТУ, 2013. – С. 182-184.

Продовження таблиці 1.6

<i>Підхід, що пропонується використовувати</i>	<i>Вчені, що дотримуються підходу</i>
7. Якість облікового інформаційного ресурсу	С. О. Левицька, К. О. Іващенко [¹⁰³ , с. 68]
8. Якість облікового продукту	М. А. Проданчук [¹⁰⁴]
9. Якість бухгалтерської звітності	Л. Н. Кузнецова [¹⁰⁵ , с. 5], Я. В. Шеверя [¹⁰⁶ , с. 302], Л. С. Шилова [¹⁰⁷ , с. 24-25]
10. Якість фінансової звітності	Дж. Біддл, Ж. Хілері, Р. С. Верді [¹⁰⁸ , с. 113], Р. Уолен, С. Брагінські, М. Бредшоу [¹⁰⁹ , с. 416]
11. Якість облікової інформації з системи управлінського обліку (управлінської звітності)	С. Ляйтнер [¹¹⁰ , с. 17-18], Л. А. Насакина [¹¹¹], І. Б. Садовська, К. Є. Нагірська [¹¹² , с. 900], І. А. Слободняк [¹¹³ , с. 189]
12. Якість конкретного показника бухгалтерської звітності (якість прибутку, якість активів)	П. Дечоу, І. Дічев [¹¹⁴ , с. 35-36], Дж. Ебуді, Дж. Хьюз та Дж. Лью [¹¹⁵ , с. 650-654], С. Йун [¹¹⁶ , с. 11], В. В. Тен, Б. І. Герасимов, А. В. Доукин [¹¹⁷ , с. 6-7]

Наведені підходи авторів свідчать про відсутність в професійній науковій літературі консенсусу стосовно розуміння об'єктів, щодо яких застосовується якісний підхід. І якщо в окремих випадках підходи авторів є досить схожими, що дозволило їх об'єднати в дванадцять основних груп, в той же час, вони значно відрізняються один

¹⁰³ Левицька С. О. Обліковий інформаційний ресурс: теоретичний аспект / Левицька С. О., Іващенко К. О. // Зимові читання, присвячені видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку, аналізу і контролю: збірник тез Одинадцяті Всеукраїнської наукової Internet-конференції. – Житомир: ЖДТУ, 2013. – С. 65-68.

¹⁰⁴ Проданчук М. А. Продукт бухгалтерського обліку у системі прийняття управлінських рішень / М. А. Проданчук // Ефективна економіка. – 2014. – № 7. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3203>

¹⁰⁵ Кузнецова Л. Н. Бенчмаркинг как инструмент повышения качества учетно-аналитической информации / Л. Н. Кузнецова // Вестник Адыгейского государственного университета. – 2011. – Серия 5: Экономика, Выпуск № 2. – С. 1-9.

¹⁰⁶ Шеверя Я. В. Регулювання та якість фінансової звітності в Україні / Я. В. Шеверя // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2014. – № 1 (28). – С. 302-318.

¹⁰⁷ Шилова Л. Ф. Методология формирования и инструментарий бухгалтерской отчетности: автореф. дис. ... д.э.н. : 08.00.12 «Бухгалтерский учет и статистика» / Л. Ф. Шилова. – Йошкар-Ола, 2010. – 38 с.

¹⁰⁸ Biddle G. C. How Does Financial Reporting Quality Relate to Investment Efficiency? / Gary C. Biddle, Gilles Hilary, Rodrigo S. Verdi // Journal of Accounting and Economics. – 2009. – Volume 48, Issues 2-3. – P. 112-131.

¹⁰⁹ Wahlen J. Financial Reporting, Financial Statement Analysis and Valuation / James Wahlen, Stephen Baginski, Mark Bradshaw. – Cengage Learning, 2014. – 1200 p.

¹¹⁰ Leitner S. Information Quality and Management Accounting A Simulation Analysis of Biases in Costing Systems / Stephan Leitner. – Berlin: Springer-Verlag, 2012. – 187 p.

¹¹¹ Насакина Л. А. Показатели оценки выполнения принципов формирования учетно-аналитической информации бухгалтерской управленческой отчетности / Л. А. Насакина // Вестник волжского университета им. В. Н. Татищева. – 2011. – Выпуск № 24. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://cyberleninka.ru/article/n/pokazateli-otsenki-vypolneniya-printsipov-formirovaniya-uchetno-analiticheskoy-informatsii-buhgalterskoy-upravlencheskoy>

¹¹² Садовська І. Б. Критерії оцінки якості управлінської звітності / Садовська І. Б., Нагірська К. Є. // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – Випуск 3. – С. 899-904.

¹¹³ Слободняк І. А. Система учетно-аналитической информации бухгалтерской управленческой отчетности коммерческой организации: монография / И. А. Слободняк. – Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2011. – 261 с.

¹¹⁴ Dechow P. The quality of accruals and earnings: The role of accrual estimation errors / P. Dechow, I. Dichev // The Accounting Review. – 2002. – Vol. 77, No. s-1. – P. 35-59.

¹¹⁵ Aboody D. Earnings quality, insider trading, and cost of capital / D. Aboody, J. Hughes, J. Liu // Journal of Accounting Research. – 2005. – Vol. 43, No. 5. – P. 651-673.

¹¹⁶ Yoon S. Accounting Quality and International Accounting Convergence / Sora Yoon. – ProQuest, 2007. – 106 p.

¹¹⁷ Тен В. В. Экономические категории качества активов коммерческого банка / Под науч. ред. д-ра эконом. наук, проф. Б. И. Герасимова. / В. В. Тен, Б. И. Герасимов, А. В. Доукин. – Тамбов: Изд-во Тамб. гос. техн. ун-та, 2002. – 104 с.

від одного і досить часто вступають в суперечність як за ступенем охоплення об'єктів облікової науки, так і за методологічними засадами визначення якісного рівня, покладеного в основу таких підходів.

Виділені в табл. 1.6 підходи розміщені за ознакою зменшення обсягу об'єкта, щодо якого розраховуються показники оцінки рівня його якості, від загальної системи обліково-аналітичного забезпечення управління до конкретного показника бухгалтерської звітності, на основі якого приймаються управлінські рішення. Це свідчить про те, що на одному підприємстві можуть бути побудовані різні рівні оцінки якості окремих об'єктів дослідження облікової науки.

При розгляді якості обліково-аналітичного забезпечення дослідниками наголошується увага на необхідності підвищення якісного рівня як обліково-аналітичної системи підприємства, так і її продукту – обліково-аналітичної інформації. Однією із основних проблем подальшого застосування даного підходу є відсутність загальноприйнятого визначення поняття “обліково-аналітичне забезпечення” у фаховій науковій літературі, зокрема, про що зазначають проф. Л. В. Гнилицька [¹¹⁸, с. 43-44] та Т. В. Бочуля [¹¹⁹, с. 32]. В той же час більшість дослідників розуміють під даним поняттям систему, яка забезпечує обробку, формування та передачу облікової інформації та аналітичних показників зацікавленим користувачам на різних рівнях системи управління. Тому під якістю такої системи слід розуміти як якість процесів, які здійснюються в системі для забезпечення її ефективного функціонування, так і якість одержаної облікової інформації та аналітичних показників. Суб'єктами, які зацікавлені в побудові такої системи, можуть бути як особи, відповідальні за побудову інформаційної системи підприємства, так і суб'єкти прийняття рішень, що здійснюються на основі обліково-аналітичної інформації.

Дослідники, які приділяють основну увагу дослідженню проблем якості обліково-аналітичної інформації, в більшості випадків досліджують лише питання якості продукту системи обліково-аналітичного забезпечення. Представники даного підходу віддають перевагу управлінській парадигмі подальшого розвитку бухгалтерського обліку, застосовуючи якісний підхід для підвищення рівня задоволення потреб суб'єктів прийняття управлінських рішень відповідним інформаційним продуктом.

Однак, в контексті даного підходу залишається невирішеним питання розуміння сутності обліково-аналітичної інформації, її змістовно-структурного наповнення. Передусім, це пов'язано з тим, що облікова інформаційна система виступає основним інформаційним джерелом системи економічного аналізу, тому при вживанні поняття “обліково-аналітична інформація” виникає необхідність розмежування складових

¹¹⁸ Гнилицька Л. В. Обліково-аналітичне забезпечення економічної безпеки підприємства: Монографія / Л. В. Гнилицька. – К.: КНЕУ, 2012. – 305 с.

¹¹⁹ Бочуля Т. В. Інновативний розвиток обліково-аналітичного забезпечення управління підприємством : монографія / Т. В. Бочуля. – Х.: ВД “ІНЖЕК”, 2015. – 404 с.

такої інформації на облікову та аналітичну. Відповідно, якщо облікова інформація – це інформація, генерована обліковою системою підприємства, то аналітична інформація – це сукупність обробленої за допомогою аналітичного інструментарію облікової інформації та інформації, одержаної із інших джерел (інформація з фондових ринків, статистична, технічна, маркетингова, соціальна тощо).

Виникнення поняття “обліково-аналітична інформація” є результатом інтеграції в практичній діяльності підприємств (зокрема малих підприємств) облікової та аналітичної підсистем управління в одну, результатом функціонування якої є єдиний обліково-аналітичний інформаційний продукт. При цьому відбувається розширення облікових функцій в бік аналізу, їх поступове об’єднання, що призводить до змін в порядку організації обліку і економічного аналізу на підприємстві шляхом створення посади бухгалтера-аналітика. Таким чином, під якістю обліково-аналітичної інформації слід розуміти сукупність характеристик комплексного інформаційного продукту, що генерується обліково-аналітичною системою підприємства, яка поєднує в собі елементи традиційної облікової та аналітичної підсистем.

Основною проблемою застосування даного підходу є оцінка якості аналітичної інформації, яка формується на основі необлікових джерел даних, оскільки вони переважно формуються не на самому підприємстві, внаслідок чого майже відсутній вплив на процес її підготовки, що в цілому збільшує можливість виникнення ризиків формування низькоякісного обліково-аналітичного інформаційного продукту.

Розглядаючи питання якості обліку, облікової системи та процесу бухгалтерського обліку, основною одиницею об’єкта вимірювання якості дослідниками використовується поняття бухгалтерського обліку як практичної діяльності. І хоча в Законі України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [¹²⁰] визначено, що дану діяльність слід розглядати як процес, який складається із ряду етапів, однак значною кількістю вітчизняних дослідників (М. І. Бондар, С. Ф. Голов, Н. О. Гура, З. В. Гуцайлюк, В. М. Жук, С. В. Івахненко, Ю. А. Кузьмінський, С. А. Кузнецова, О. М. Петрук, М. С. Пушкар, І. Б. Садовська, Л. К. Сук та ін.) використовується розуміння бухгалтерського обліку як системи. Таким чином, на сьогодні при розгляді сутності обліку як практичної діяльності найбільш часто вченими застосовуються два основних підходи – як процесу та як системи. Накладаючи відповідні напрацювання в сферах побудови і функціонування бізнес-процесів та системного підходу можна виявити фундаментальні засади організації і методики ведення обліку, на основі чого можуть бути сформульовані відповідні вимоги, при дотриманні яких буде забезпечений належний рівень якості обліку як процесу або інформаційної системи.

Оскільки на сьогодні якість є одним із найбільш важливих факторів розвитку всіх сфер життєдіяльності суспільства, це уможлиблює її використання для

¹²⁰ Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

подальшого удосконалення і розвитку сфери інформаційних послуг, зокрема формування і надання бухгалтерією підприємства або іншими суб'єктами (аудиторами, аутсорсинговими підприємствами) облікової інформації зацікавленим користувачам для прийняття різних видів економічних рішень. Облікова (бухгалтерська) інформація найчастіше використовується дослідниками в якості об'єкта, стосовно якого застосовується якісний підхід, що може бути обґрунтовано широким застосуванням інформаційного підходу до розуміння бухгалтерського обліку у вітчизняній фаховій літературі після виходу в світ праці В. Ф. Палія та Я. В. Соколова “АСУ і проблеми теорії бухгалтерського обліку” (1981 р.) [¹²¹], присвяченій проблематиці аналізу і обґрунтування інформаційної структури бухгалтерського обліку. Під обліковою інформацією в даному випадку розглядається сукупність інформаційних потоків, які генеруються всіма наявними на підприємстві обліковими підсистемами (фінансового, управлінського, податкового обліку та ін.).

Окремі дослідники зокрема, М. А. Проданчук [¹²², с. 45-46], називаючи облікову інформацію продуктом облікової системи, пропонують визначати його якість, що забезпечуватиме потреби облікової системи. Особливістю даного підходу є акцентування уваги не лише на тому, що облікова інформація є вихідним продуктом облікової системи, а й на виникненні синергійного ефекту при формуванні продукту бухгалтерського обліку при використанні технологічних засобів, методів та організаційних процедур. Тому, досліджуючи питання якості облікового продукту, слід розглядати не лише якісну роботу основних складових процесу його створення, а й якість їх спільної взаємодії, що призводить до виникнення явища синергії.

При цьому, враховуючи зміни, що відбулись в стандарті ISO 9001: 2015 “Система менеджменту якості” у порівнянні із попередніми версіями стандартів менеджменту якості, де замість поняття продукту було запропоновано застосовувати поняття продукту та послуги, використання поняття «інформаційний продукт» вступає в суперечність із даними положеннями. Внаслідок цього потребує додаткового обґрунтування те, для яких суб'єктів процес генерування облікової інформації виступає продуктом, а для кого – послугою. Враховуючи стрімкий розвиток бухгалтерського аутсорсингу на сьогодні в Україні, можна констатувати, що на рівні облікової теорії слід одночасно використовувати для розуміння облікової інформації, генерованої обліковою системою, як поняття продукту, так і послуги. При цьому, це не матиме значного впливу на порядок визначення їх якості, оскільки для даних видів об'єктів в ISO 9001: 2015 “Система менеджменту якості” закладений єдиний підхід.

Проф. С. О. Левицька разом зі своїми аспірантами ввела в наукову термінологію поняття “облікового інформаційного ресурсу”, під яким розуміється сукупність інформаційних ресурсів, які є комплексною оцінкою активів, зобов'язань та

¹²¹ Палий В. Ф. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 224 с.

¹²² Проданчук М. А. Теоретико-методологічні засади формування продукту бухгалтерського обліку / М. А. Проданчук // Облік і фінанси. – 2015. – № 3 (69). – С. 41-48.

результатів господарської діяльності за певний період [¹²³, с. 108]. Виходячи із такого трактування, під якістю облікового інформаційного ресурсу слід розуміти якість облікової інформації, однак прихильники цього підходу також наголошують на існуванні нерозривного зв'язку такого ресурсу з обліковою системою, для якої він виступає як джерелом, так і результатом її функціонування. Тому оцінка якості облікового інформаційного ресурсу має проводитись комплексно, як із урахуванням вимог його користувачів до одного із видів облікової інформації, так і з урахуванням його розуміння як результату функціонування облікової системи, тобто одного із об'єктів обліку.

В той же час, розуміння облікового інформаційного ресурсу об'єктом обліку висуває цілий ряд питань, що потребують вирішення: 1) Яким об'єктом він є (нематеріальним активом, основним засобом) і на яких рахунках його слід відображати? 2) Яким чином слід проводити його оцінку і за якою вартістю обліковувати? 3) Яким групам користувачів необхідна інформація про такий новий об'єкт обліку? Вирішення цих питань дозволить сформулювати базові теоретико-методичні засади, які мають бути покладені в основу оцінки рівня його якості.

Ціла група дослідників розглядає якість не лише в контексті всієї облікової інформації, що генерується обліковою інформаційною системою, а в контексті її окремих видів, зокрема різних видів звітності – бухгалтерської, фінансової, управлінської тощо. Особливістю даного підходу є те, що такий об'єкт визначення якості має більш формалізовану структуру, існують конкретні принципи і правила його формування та наявні конкретні групи користувачів, згідно з вимогами яких має визначатись його якісний рівень.

За даним підходом, якість бухгалтерської звітності – це ступінь адекватності відображення в бухгалтерській звітності господарської діяльності підприємства із урахуванням встановлених обмежень на різних рівнях організації облікової системи (загальнодержавному (принципи ведення обліку і складання звітності), галузевому (правила ведення обліку), на рівні підприємства (професійне судження бухгалтера)). В той же час різні види звітності мають різний рівень агрегації показників, форму їх представлення, а різні групи користувачів відіграють різну роль в процесі її підготовки та представлення.

Якість бухгалтерської звітності в цілому та її окремих видів здійснює значний вплив на різноманітні сфери господарської діяльності, якими використовується облікова інформація для прийняття різних видів рішень, зокрема: управління підприємствами або організаціями; корпоративне управління; здійснення операцій посередниками на фондових ринках; укладання контрактів різних видів; виплата премій та винагород менеджерам підприємства; реалізація інвестиційної політики підприємства як щодо фінансових, так і капітальних інвестицій; управління затратами

¹²³ Іващенко К. О. Обліковий інформаційний ресурс суб'єктів водогосподарського комплексу / К. О. Іващенко // Наукові записки. Серія "Економіка". – 2013. – Вип. 22. – С. 106-109.

на залучення капіталу; управління дебіторською заборгованістю; перевірка якості аудиту фінансової звітності тощо. Наявні на сьогодні результати досліджень підтверджують, що чим вищою буде якість бухгалтерської звітності, тим більш ефективними мають бути вищенаведені сфери господарської діяльності, однак щільність цього зв'язку залишається досить варіативним показником.

Виходячи з розуміння якості як ступеню відповідності вимогам, що висуваються її користувачами, якість різних видів звітності передусім залежатиме від потреб і очікувань основних груп користувачів. Наприклад, якщо для фінансової звітності однією із характеристик якості є надання інформації про минулий і теперішній стан та результати діяльності підприємства в грошовому вимірнику, то для управлінської – надання інформації про минуле, теперішнє і майбутнє підприємства в різних вимірниках. Як наслідок, методика оцінки якості фінансової та управлінської звітності буде мати значні відмінності. При цьому також слід враховувати поняття конфігурації звітності як інформаційного продукту – її взаємопов'язані функціональні та фізичні характеристики, визначені у вигляді встановленого на підприємстві формату представлення звітності та способу її оприлюднення (паперового, електронного, у вигляді спеціалізованого веб-сайту з інструментами пошуку тощо). Від конфігурації звітності значною мірою залежить ступінь відповідності встановлених вимог потребам та очікуванням її користувачів.

У представників англо-американської та західноєвропейської облікових шкіл досить популярним є підхід до розгляду якості окремих розрахункових показників фінансової звітності, зокрема облікової якості прибутку (*accounting quality of earnings*). Одним із перших, хто скерував науковців на необхідність проведення досліджень в даному напрямі, був проф. Б. Лев [¹²⁴, с. 185], який у 1989 році, розглядаючи сучасні тенденції бухгалтерських наукових досліджень в контексті використання облікової інформації на ринку капіталу, припустив, що перспективним напрямом для подальших досліджень є вивчення показника якості прибутку, що формується обліковою системою.

Такий підхід на сьогодні застосовується не лише на рівні наукових праць, а й в базових документах з регулювання бухгалтерського обліку. Зокрема, в параграфі 47 американського Положення про концепції фінансового обліку 1 “Цілі фінансової звітності комерційних підприємств” (SFAC No. 1) [¹²⁵, с. 14-15] виділені чотири основні шляхи використання показника прибутку із фінансової звітності: а) оцінка управлінської ефективності; б) оцінка “потужності прибутку” або інших надходжень, які сприймаються як здатність до одержання довгострокових вигід; с) прогнозування майбутніх прибутків; d) оцінка ризиків інвестування чи надання коштів у позику підприємству. Відповідно, дані шляхи також можна розглядати як орієнтири у

¹²⁴ Lev B. On the usefulness of earnings and earnings research: lessons and directions from two decades of empirical research / B. Lev // *Journal of Accounting Research*. – 1989. – Vol. 27. – P. 153–192.

¹²⁵ Statement of Financial Accounting Concepts No. 1. Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises. – Financial Accounting Standards Board, 1978. – 18 p.

визначенні якості прибутку підприємства. Наприклад, показник прибутку відповідає високому рівню якості, якщо він дозволяє достовірно визначити ефективність інвестиційних ризиків для зовнішніх користувачів. Також слід відмітити, що в даному положенні представлені альтернативні підходи до розуміння якості прибутку, що відповідають кожному із виділених шляхів його використання користувачами.

Загалом, показник якості прибутку відображає ту частку прибутку, яка створюється за рахунок діяльності підприємства, а не за рахунок різноманітних облікових засобів перерахунку вартості показників звітності (облікових аномалій), наприклад, переоцінки балансових статей запасів в умовах інфляції. Згідно з наявними в даній сфері напрацюваннями, вважається, що фінансова звітність, складена на основі системи більш консервативних (обачливих) облікових стандартів або при застосуванні більш консервативної облікової політики підприємства, є більш якісною.

Як основна причина, звернення західних вчених до досліджень проблематики якості облікової інформації було викликано наслідками здійснення різноманітних облікових шахрайств, які призвели до часткової втрати довіри до облікової професії, та використання технік управління прибутком підприємства (earnings management) на основі використання інструментів облікової політики. Визначальною відмінністю двох даних видів дій, використання яких на практиці призводить до зниження якості облікової інформації, є те, що облікові шахрайства передбачають порушення облікових стандартів, а управління прибутком – ні. Зокрема, управління прибутком передбачає використання механізму професійного судження бухгалтера при підготовці фінансової звітності, що загалом призводить до введення в оману її користувачів або впливає на виконання контрактних зобов'язань перед працівниками підприємства, які залежать від облікових показників.

На початкових етапах проведення наукових досліджень в даній сфері основна увага фокусувалась на маніпуляціях менеджменту та бухгалтерів, відповідальних за організацію обліку на підприємствах, дії яких знижували якість прибутку. Це обґрунтовується особливостями історичного розвитку обліку в західних країнах. Так, із кінця XIX-го століття в США відбулось поступове формування ринку капіталу, що супроводжувалось поступовим відокремленням власників від менеджменту підприємства, відповідального разом із бухгалтерами за порядок ведення і організацію обліку. В результаті такого відокремлення з'явилась потенційна можливість для здійснення різних видів зловживань (маніпуляцій, шахрайств тощо).

Вже з другої половини 1990-х років дослідники виділяють інші фактори, які спричиняють вплив на якість прибутку – розмір підприємства, тривалість оперативного циклу, волатильність грошових потоків, частота збитків, обсяги нарахувань (при веденні обліку на основі застосування принципу нарахування) та використання інших консервативних методів обліку. Значна кількість американських дослідників асоціює високий рівень нарахувань із низькою якістю бухгалтерської

звітності в цілому, та її окремих показників зокрема. Як наслідок, на сьогодні переважна більшість досліджень представників даного підходу включає аналіз впливу застосування принципу нарахування та принципу обачності на якість прибутку та на рішення основних зацікавлених груп користувачів (інвесторів та позичальників).

Дослідниками, що займаються питаннями обліку в банках, також приділяється значна увага аналізу показника якості активів банків, під яким розуміються існуючі та потенційні кредитні ризики, пов'язані з формуванням кредитних та інвестиційних портфелів, інвестиційної нерухомості та інших активів. Необхідність розрахунку і аналізу такого показника пов'язана із потребами визначення рівня ризикованості доходного розміщення власних і залучених коштів, необхідністю подальшого розподілу ризиків з метою попередження можливих втрат, здійснення диверсифікації наявних портфелів. Визначальними характеристиками показника якості активів банків є рівень їх доходності, ризикованість та ліквідність.

На основі використання методу аналогії даний підхід також може бути запроваджений для визначення показника якості інвестицій на тих підприємствах і організаціях, в діяльності яких значну частку складають інвестиційні операції. Окремі спроби застосування такого підходу були здійснені представниками інвестиційної компанії "Грандіс капітал" [¹²⁶], які визначили якість інвестицій найбільших відкритих пайових інвестиційних фондів. Проте, після аналізу запропонованої представниками компанії методики оцінки якості інвестицій, було встановлено, що вона використовує бальну оцінку і не базується на використанні облікових даних, наприклад, не враховує вплив облікової політики на показник якості інвестицій і т. д. Це свідчить про необхідність подальшого розвитку даного напряму наукових досліджень із урахуванням існуючого досвіду розробки показників якості прибутку, запропонованих представниками англо-американської облікової школи.

Існування такої кількості підходів вчених (табл. 1.6) пояснюється природою бухгалтерського обліку як інформаційної системи з відповідним набором характеристик (програмного, технічного, організаційного забезпечення тощо), що забезпечує формування інформаційного продукту, який споживається значною кількістю користувачів. В результаті виникає цілий ряд вимог, які висувуються користувачами облікового інформаційного продукту як до кінцевого результату функціонування системи і його структурних складових, так і до інструментальних засобів облікової системи, умов її експлуатації, що є специфічними для кожного конкретного підприємства і залежать як від рівня кваліфікації облікового персоналу, організаційної дисципліни, так і від рівня технічного оснащення облікової системи. Відповідно, за умови існування відмінності вимог користувачів і конкретних умов експлуатації облікової системи підприємства, виникає значна кількість пропозицій авторів до виділення об'єктів, щодо яких можна застосовувати якісний підхід в бухгалтерському обліку.

¹²⁶ Качество инвестиций в крупнейших открытых ПИФах. III квартал 2009 года // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.grandiscapital.ru/userfiles/.../grandiscapital_bigfundsrating_2009_3q.pdf

На нашу думку, завжди слід враховувати, що якість однієї і тієї ж інформації, що формується різними інформаційними системами, які відповідають видам бухгалтерського обліку (фінансовому, управлінському, податковому), буде визначатись по-різному. Відповідно, параметри (показники) оцінки та методики визначення належного рівня якості облікової інформації будуть відрізнятися в залежності від поставлених перед обліковою системою цілей та виходячи із сутності конкретного виду обліку.

З приводу окремих видів обліку, то важливу роль тут відіграють їх цінності, покладені в основу базисних теоретико-методологічних концепцій. Якщо для фінансового обліку такою цінністю можна вважати релевантність і справедливе представлення даних зовнішнім користувачам, то для управлінського обліку – їх аналітичність та оперативність надання внутрішнім користувачам. Зміна облікових цінностей передбачає зміну змістовного наповнення якості облікової системи та її інформаційного продукту, і відповідно, передбачає необхідність зміни методики оцінки рівня їх якості.

Дану позицію підтверджує проф. А. В. Глущенко, відмічаючи, що цільові запити користувачів, що визначаються економічною ситуацією, диктують вимоги та пріоритетні характеристики облікової інформації, їх зміст і значимість (інтерпретацію). Так, якщо для фінансового обліку достовірною вважається звітність, сформована виходячи з правил, встановлених нормативними актами з бухгалтерського обліку, то в управлінському обліку важливіше об'єктивність даних, їх відповідність дійсності [127, с. 92]. Тому й підходи до оцінки якості фінансової та управлінської звітності будуть відрізнятися між собою.

Виходячи із обґрунтованої вище тези, що для різних видів бухгалтерської звітності (фінансової, управлінської, податкової), які є інформаційними продуктами різних облікових підсистем, повинна бути розроблена власна методика оцінки рівня якості, впливає, що проводити наукові дослідження на основі застосування якісного підходу в бухгалтерському обліку слід на двох рівнях, які є складовими загальної системи наукових знань з оцінки якості облікової інформації (рис. 1.5).

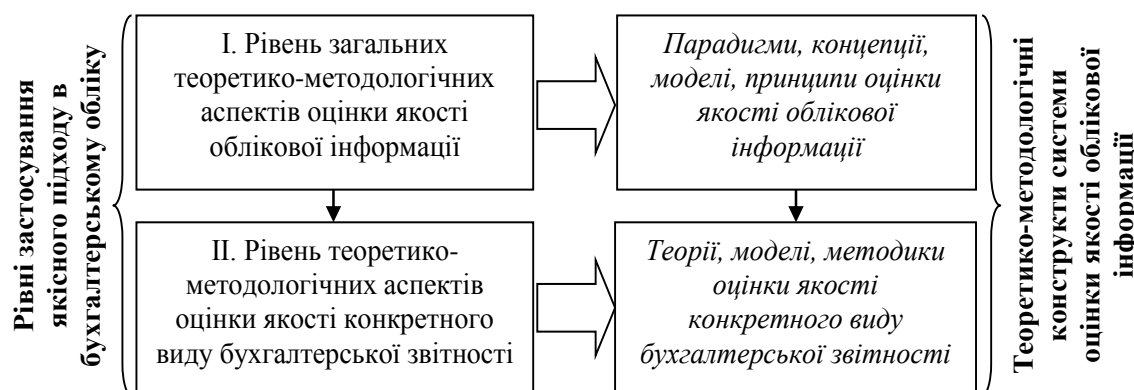


Рис. 1.5. Структура системи наукових знань з оцінки якості облікової інформації

¹²⁷ Глущенко А. В. Качество учётной информации как научная категория / Глущенко А. В. // Экономический вестник РГУ. – 2008. – Том 6, № 1, Часть 2. – С. 90-94.

Запропонована структура передбачає виділення двох взаємопов'язаних рівнів, на першому з яких досліджуються базові системні аспекти оцінки якості облікової інформації, що мають бути узагальнені у вигляді загальних теоретико-методологічних конструктів. На другому рівні досліджуються теоретико-методологічні аспекти оцінки якості конкретного виду бухгалтерської звітності, наприклад, фінансової звітності, із урахуванням особливостей її змістовного та формального наповнення, потреб основних користувачів даного виду бухгалтерської звітності. Результати таких досліджень узагальнюються у вигляді конкретних теоретико-методологічних конструктів, наприклад, моделей оцінки якості фінансової звітності, принципів оцінки якості фінансової звітності тощо.

Взаємозв'язок між виділеними рівнями передбачає, що результати досліджень першого рівня стосуються всіх видів бухгалтерської звітності і мають універсальний характер. Вони не повинні вступати в суперечність із конструктами другого рівня. Для кожного з видів бухгалтерської звітності, орієнтованих на пріоритетну групу користувачів, що мають відмінні інтереси, має бути розроблений набір власних теоретико-методологічних конструктів, що мають бути покладені в основу при розробці системи оцінки якості конкретного виду бухгалтерської звітності. Кількість таких конструктів залежить від рівня розвитку теоретико-методологічних напрацювань щодо конкретного виду бухгалтерської звітності та ступеням поширеності його застосування в практичній діяльності підприємств.

Таким чином, загальну систему оцінки якості облікової інформації слід розглядати як сукупність двох рівнів, на першому з яких розробляються загальні теоретичні засади такої оцінки, а на другому – теоретико-методологічні аспекти оцінки конкретного виду бухгалтерської звітності, особливості якої визначаються такими змінними як потреби користувачів та обліково-інформаційна технологія конкретного виду підготовки та складання бухгалтерської звітності.

Висновки до розділу 1

1. В сучасних умовах бухгалтерський облік, опинившись перед викликами сучасності, зокрема перед змінами соціально-економічного середовища, потребує пошуку нових шляхів його подальшого стійкого розвитку. Одним із можливих шляхів подолання кризи наукових досліджень в сфері бухгалтерського обліку, про існування якої на сьогодні зазначають вчені, є застосування міждисциплінарних методів і методологій досліджень, одним із яких є якісний підхід, який може застосовуватись до різних об'єктів дослідження облікової науки. Використання якісного підходу дозволяє встановити рівень придатності різних об'єктів дослідження облікової науки встановленим вимогам, що в кінцевому випадку сприятиме підвищенню рівня інформаційної підтримки користувачів облікової інформації, дозволяючи розробити

нові підходи до аналізу бухгалтерського наукового знання на основі наявних інструментів теорії і методології управління якістю.

2. На основі аналізу існуючих підходів дослідників встановлено, що основними причинами необхідності застосування якісного підходу в обліку є: зміна економічних умов функціонування підприємств, викликаних переходом до ринку та глобалізацією економічних відносин; зростання вимог системи управління до облікової інформації; пошук нових методів проведення обліково-аналітичних досліджень; впровадження системи МСФЗ. Детальний аналіз кожної із виділених причин дозволяє встановити переваги його застосування як для подальшого розвитку облікової науки, так і для покращання облікової практики на підприємствах.

3. З метою забезпечення адекватного удосконалення регулювання діяльності в сфері бухгалтерського обліку виділено два основні вектори розвитку підприємницької діяльності, які є передумовою для якісного удосконалення облікової системи підприємства: ускладнення господарської діяльності підприємства; ускладнення конкурентного середовища. Провівши аналіз виділених векторів розвитку підприємницької діяльності виділили і обґрунтували наступні варіанти підвищення якості облікової інформації: виділення нової структури капіталу підприємства, на основі якої складається бухгалтерська звітність, та забезпечення її якісного відображення; включення до складу бухгалтерської звітності об'єктів, що характеризують стан розвитку зовнішнього середовища підприємства, та забезпечення її якісного відображення; удосконалення механізмів інформування користувачів облікової інформації (впровадження системи ощадливого обліку, розробка систем он-лайн звітності, формування спеціалізованих веб-сайтів для оприлюднення бухгалтерської звітності).

4. На основі розуміння філософії як теоретико-методологічних засад розвитку бухгалтерського обліку проаналізовано зміст філософської категорії якість. Визначено, що дану категорію філософи розглядають в двох основних аспектах: як ознаку, що відрізняє один предмет (його сутність) від іншого; як одну із найважливіших характеристик буття. Виходячи з даних аспектів виділено два основних підходи до розуміння сутності категорії “якість”: якість як властивість певного предмету; якість як властивість в загальному розумінні. Це дозволило виділити основні проблеми подальшого розвитку бухгалтерського обліку на основі застосування якісного підходу, в контексті об'єктів облікової науки: обґрунтування явища одночасного існування первинних та вторинних якостей; дослідження явища однакості або багатоякості; можливість зведення одних якостей до інших; можливість вираження якості за допомогою кількості.

5. Проаналізувавши особливості історичного формування економічного підходу до розуміння якості, обґрунтували його сутність та значення для розвитку облікової науки. Проаналізувавши існуючу систему стандартів якості, зокрема стандарт ISO 9001: 2015 “Система менеджменту якості” в розрізі його

взаємопов'язаних базових теоретичних конструкцій (якість, об'єкт, характеристика, вимога), визначено основоположні елементи, що визначають якість як економічну категорію: орієнтація на задоволення потреб споживачів; розуміння сутності якості із позиції споживачів; існування різних якісних рівнів, що визначаються ступенем задоволення вимог споживачів.

6. Виділено і обґрунтовано наступні причини необхідності проведення наукових досліджень, спрямованих на підвищення якості об'єктів дослідження облікової науки:

- загальнонаукового характеру:

- підвищення авторитету бухгалтерського обліку як окремого соціально-економічного інституту в суспільстві;

- підвищення статусу бухгалтера серед інших видів економічних професій;

- методичного характеру:

- формування адекватних передумов для підвищення ефективності управлінських рішень, що приймаються на основі облікової інформації;

- використання рівня якості облікової інформації як показника ефективності організації і реінжинірингу облікової інформаційної системи підприємства;

- розробка методики оцінки якості бухгалтерської звітності, що формується на підприємстві.

7. Враховуючи відсутність єдиної точки зору серед вчених стосовно виділення облікових об'єктів, відносно яких слід застосовувати якісний підхід, проведено їх систематизацію та групування, що дозволило сформувати їх ієрархічну структуру. Виділивши дванадцять основних груп підходів, проведено їх аналіз та розглянуто особливості застосування в бухгалтерському обліку з урахуванням існуючих напрацювань в даній сфері вітчизняних та зарубіжних вчених. Обґрунтовано, що існування такої кількості підходів пояснюється природою бухгалтерського обліку як інформаційної системи з відповідним набором характеристик, яка забезпечує формування інформації різних видів, що споживається значною кількістю користувачів.

8. На основі врахування економічного підходу до розуміння сутності якості інформації, що передбачає встановлення пріоритетної ролі її користувачів, обґрунтовано, що для різних видів бухгалтерської звітності повинна бути розроблена окрема методика оцінки рівня якості. Виходячи з даної позиції, побудовано дворівневу систему оцінки якості облікової інформації, яка передбачає необхідність розробки загальних теоретичних засад оцінки якості та теоретико-методологічних аспектів оцінки конкретного виду бухгалтерської звітності з урахуванням потреб користувачів та обліково-інформаційної технології конкретного виду підготовки і складання бухгалтерської звітності.

РОЗДІЛ 2.

ТЕОРЕТИЧНІ АСПЕКТИ ОЦІНКИ ЯКОСТІ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

2.1. Причини необхідності забезпечення якості облікової інформації

З метою усунення термінологічної плутанини в процесі дослідження обраної проблематики, передусім, слід визначитись з базовими поняттями і категоріями, стосовно яких пропонується застосовувати якісний підхід в бухгалтерському обліку. Зокрема, потребує уточнення трактування поняття інформації, що генерується обліковою системою, оскільки серед дослідників на сьогодні відсутня єдність в поглядах стосовно розуміння сутності даного поняття.

Історично застосування теорії інформації в бухгалтерському обліку почалось в другій половині ХХ-го століття після виходу в світ фундаментальної праці американського дослідника К. Шеннона “Математична теорія зв’язку” (1948 р.), де було вперше описано комунікаційну взаємодію систем, в якій визначальну роль відіграла інформація. Зокрема, для обґрунтування особливостей функціонування облікової системи підприємства можливим стало застосовувати такі запропоновані К. Шенноном поняття, як “потужність інформаційного каналу”, “невизначеність джерела і оптимальної швидкості передачі інформації” тощо, що також виступали теоретичними засадами для побудови ефективної системи організації бухгалтерського обліку на підприємстві.

Виходячи з положень теорії інформації, генерована обліковою системою сукупність даних для прийняття управлінських рішень у вигляді бухгалтерської звітності підпадає під поняття “інформація”. Базуючись на даному положенні, поступово почали з’являтися праці американських науковців з даної тематики та відбулась трансформація поняття сутності бухгалтерського обліку як системи, що функціонує з метою надання інформації, необхідної користувачам для прийняття рішень. В результаті дане трактування було підтримане представниками Американської асоціації бухгалтерів (ААА) і було реалізовано в документі “Положення про базову теорію обліку” (1966 р.), в якому відмічається, що бухгалтерський облік – це процес ідентифікації, вимірювання та комунікації економічної інформації, що дозволяє обґрунтувати судження та рішення її користувачів [¹²⁸, с. 1]. У 1970 році подібне трактування бухгалтерського обліку було надане американським інститутом сертифікованих бухгалтерів (АІСРА), які визначили бухгалтерський облік як сервісну діяльність, основною функцією якої є надання кількісної інформації, в першу чергу, фінансового характеру, про господарюючі суб’єкти, що має бути корисною при прийнятті економічних рішень та

¹²⁸ A statement of basic accounting theory. – Sarasota: American Accounting Association, 1966. – 98 p.

при здійсненні обґрунтованого вибору серед альтернативних напрямів дій [¹²⁹, с. 17]. Таким чином, наприкінці 1960-х – початку 1970-х років у США на професійному рівні закріпилась тенденція до розгляду бухгалтерського обліку як системи, що забезпечує надання інформації для різних груп суб'єктів прийняття рішень та здійснює значний вплив на функціонування інших економічних систем.

Одним із перших науковців у сфері бухгалтерського обліку, який проаналізував вплив облікової інформації на окремі групи її користувачів, був В. Бівер [¹³⁰], який досліджував вплив розміру прибутку, який оприлюднюється в фінансовій звітності, на поведінку інвесторів на ринку цінних паперів. При цьому для аналізу даного впливу інформації про прибуток на ціни на акції підприємства на ринку автором були застосовані положення теорії інформації. Вихід даної праці заклав основи для подальших наукових досліджень, що стосувались впливу змісту облікової інформації на поведінку інвесторів на ринку, що проявлялась в зміні підходів до оцінки доходів, які очікувалось одержати підприємством у майбутньому.

На теренах Радянського Союзу у зв'язку із ідеологічними причинами затримки розвитку кібернетики на початку 1950-х років поняття інформації в бухгалтерському обліку почало застосовуватись дещо пізніше, ніж в США – лише на початку 1970-х років. Даний процес розпочався завдяки працям дослідників у сфері автоматизації бухгалтерського обліку (Б. В. Алахов, В. Г. Афанасьєв, М. Т. Барановський, В. В. Єфетов, В. І. Ісаков, І. І. Каракоз, О. В. Козлова, Ю. П. Максимов та ін.), які здійснювали перші спроби побудови облікової методології на основі використання положень теорії інформації. Наприклад, С.І. Волков опублікував у 1972 р. працю “Облікова інформація та система її обробки на ЕОМ” [¹³¹], в якій він намагався обґрунтувати необхідність розробки комп'ютерної форми бухгалтерського обліку і створення методології комп'ютерного обліку, та зазначав про необхідність оновлення змістовної сторони теоретичних положень бухгалтерського обліку на основі використання теорії інформації. Однак перші вчені-автоматизатори облікової технології, що першими звернулись до даної проблематики, не змогли побудувати цілісну і науковообґрунтовану теорію бухгалтерського обліку на основі використання теорії інформації в силу недостатнього рівня фахової облікової підготовки.

В подальшому значному розвитку теорії інформації в бухгалтерському обліку слід завдячувати дослідженням, що були проведені проф. В. Ф. Палієм та проф. Я. В. Соколовим ([¹³², с. 33-37; ¹³³, с. 62-64]), які сформулювали теоретичні засади

¹²⁹ Statement No. 4. Basic concepts and accounting principles underlying financial statements of business enterprises. – New York: American Institute of Certified Public Accountants, 1970. – 122 p.

¹³⁰ Beaver W. The information content of annual earnings announcements / William H. Beaver // Journal of accounting research. – 1968. – № 6. – P. 67-92

¹³¹ Волков С. И. Учетная информация и система ее обработки на ЭВМ / Сергей Иванович Волков. – М: Финансы, 1973. – 288 с.

¹³² Палий В. Ф. Бухгалтерский учет в системе экономической информации / В. Ф. Палий. – М.: Финансы, 1975. – 160 с.

¹³³ Палий В. Ф. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета / В.Ф. Палий, Я.В. Соколов. – М.: Финансы и статистика, 1981. – 224 с.

бухгалтерського обліку на основі використання системного підходу та теорії інформації, та що продовжуються сучасними вітчизняними вченими, зокрема М. М. Бенько [¹³⁴], В. В. Євдокимовим [¹³⁵], С. В. Івахненковим [¹³⁶], В. О. Осмятченко [¹³⁷] та ін.

Подібність зарубіжних та вітчизняних підходів стосовно використання інструментарію теорії інформації для пояснення методологічної структури бухгалтерського обліку стали основою для формування дослідницьких традицій. Тому на сьогодні для переважної більшості вітчизняних дослідників беззаперечним є твердження, що бухгалтерський облік є інформаційною системою, що забезпечує формування інформації для прийняття рішень. Наприклад, проф. В. В. Євдокимов відмічає, що системний підхід особливо необхідний при дослідженні бухгалтерського обліку, де облік є не лише самостійною інформаційною, а й організаційною системою, що надає інформацію про господарську діяльність об'єкта (підприємства) апарату управління [¹³⁸, с. 103]. Даний підхід також на сьогодні реалізований в національному обліковому законодавстві [¹³⁹]. Проте, серед вчених відсутня єдність стосовно сутності даного поняття (інформації для прийняття рішень), що передусім викликано використанням різних точок зору стосовно розуміння сутності та ролі бухгалтерського обліку в системі управління підприємством та одночасним використанням різних позицій стосовно розуміння основного продукту бухгалтерського обліку (фінансова звітність, бухгалтерська звітність, облікова звітність тощо). На сьогодні можна виділити такі два основні підходи, які використовуються для трактування інформації, що генерується обліковою системою:

- облікова інформація;
- бухгалтерська інформація.

Згідно з *першим підходом* слід використовувати поняття “облікова інформація”, що характеризує сукупність даних, які сформовані в системі обліку. Основний акцент в даному понятті здійснюється на неперсоніфікованому джерелі походження інформації, тобто обліковій системі підприємства. При цьому дане поняття також можна використовувати незалежно від того, що розуміється під бухгалтерським обліком – безпосередньо система, процес, мова, механізм відображення економічної реальності тощо.

¹³⁴ Бенько М. М. Інформаційні системи і технології в бухгалтерському обліку [Текст] : монографія / М. М. Бенько. – Київ : Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 336 с.

¹³⁵ Євдокимов В. В. Адаптивна модель інтегрованої системи бухгалтерського обліку [Текст]: монографія / В. В. Євдокимов. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 516 с.

¹³⁶ Івахненков С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку: історія, теорія, перспективи: Наукове видання / С. В. Івахненков. – Житомир: АСА, 2001. – 416 с.

¹³⁷ Осмятченко В. О. Бухгалтерський облік в умовах застосування інформаційних технологій: монографія / В. О. Осмятченко. – К. : КНЕУ, 2010. – 263 с.

¹³⁸ Євдокимов В. В. Адаптивна модель інтегрованої системи бухгалтерського обліку [Текст]: монографія / В. В. Євдокимов. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 516 с.

¹³⁹ Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

За другим підходом більш доцільно використовувати поняття “бухгалтерська інформація”, що передбачає акцентування уваги на суб’єкті створення такої інформації, що дозволяє розмежувати її від інших видів інформації, сформованої іншими суб’єктами. Даний підхід набув широкого поширення в радянський період розвитку бухгалтерського обліку, оскільки дозволяв відокремити даний вид інформації від інших видів обліку – оперативного та статистичного, які всі разом були елементами єдиного господарського обліку. В той же час, на сьогодні, згідно з національним законодавством, [¹⁴⁰] у складі бухгалтерського обліку можна виділити два види (внутрішньогосподарський та фінансовий), які забезпечують інформацією різні групи користувачів, а оперативний та статистичний облік фактично не існують в практичній діяльності підприємств у зв’язку з трансформацією системи державного планування та значним розвитком інформаційно-комп’ютерних технологій. Тому в сьогоденних умовах зникає особлива потреба в акцентуванні уваги на суб’єкті ведення обліку, що також підтверджується можливістю ведення бухгалтерського обліку згідно з п. 4. ст. 8 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [¹⁴¹] на основі однієї із чотирьох основних форм його організації: бухгалтером (головним бухгалтером); спеціалістом з бухгалтерського обліку; централізованою бухгалтерією або аудиторською фірмою; власником або керівником підприємства. Тобто, інформація, що генерується обліковою системою, може формуватися не лише бухгалтером, а й іншими суб’єктами, відповідальними за його організацію на підприємстві.

На нашу думку, враховуючи визначену в національному законодавстві множинність суб’єктів ведення бухгалтерського обліку та постійну появу його нових видів (соціальний, екологічний, стратегічний, прогнозний, сегментний, актуарний тощо) доцільним є застосування першого підходу, за яким облікова інформація – це інформація, що формується системою бухгалтерського обліку, яка використовується як для інформування менеджменту підприємства, так і для забезпечення прийняття інвестиційних та позикових рішень зовнішніми користувачами. Тому загальним об’єктом застосування якісного підходу в бухгалтерському обліку слід розглядати облікову інформацію.

В цілому необхідність забезпечення якості облікової інформації можна вважати прикладом апріорного судження в бухгалтерському обліку, тобто судження, для якого вже не потрібне підтвердження на прикладі досвіду діяльності підприємств та їх облікових служб. Дане судження досить часто використовується в обліковій науці дослідниками з метою пояснення необхідності удосконалення різних елементів облікової системи (теорії, методології, організаційних положень тощо). Забезпечення належного рівня якості облікової інформації слід розглядати як умову, досягнення якої забезпечує подальше існування самої облікової системи.

¹⁴⁰ Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

¹⁴¹ Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

Однак, на сьогодні в значній кількості публікацій вітчизняних та зарубіжних дослідників використовується дане апіорне судження, однак майже не приділяється уваги розкриттю безпосереднього впливу підвищення рівня якості облікової інформації на різні сфери діяльності, в яких така інформація використовується, та не проводиться детальний аналіз ролі підвищення якості облікової інформації для ефективного функціонування кожної з таких сфер. Це є однією із перепон, яка не дозволяє сформулювати комплекс заходів, які б забезпечили підвищення ефективності системи оцінки якості облікової інформації як одного із елементів системи її управління.

Проаналізувавши існуючі причини необхідності застосування якісного підходу в бухгалтерському обліку, можна припустити, що необхідність забезпечення якості облікової інформації є відповіддю на зовнішні збурення, що надходять від різних видів користувачів облікової інформації – акціонерів, інвесторів, кредиторів, урядових організацій, профспілок, професійних бухгалтерських організацій та облікових регуляторів, конкурентів тощо. Під зовнішніми збуреннями слід розуміти невдоволення вищенаведених користувачів чинною практикою ведення обліку і складання та оприлюднення бухгалтерської звітності. Посилення даних збурень відбувається під впливом детермінант якості облікової інформації, що стосуються внутрішнього та зовнішнього середовища облікової системи підприємства.

На нашу думку, забезпечення належної якості облікової інформації на основі розробки системи її оцінки в цілому сприятиме ефективному функціонуванню наступних сфер людської діяльності (рис. 2.1).

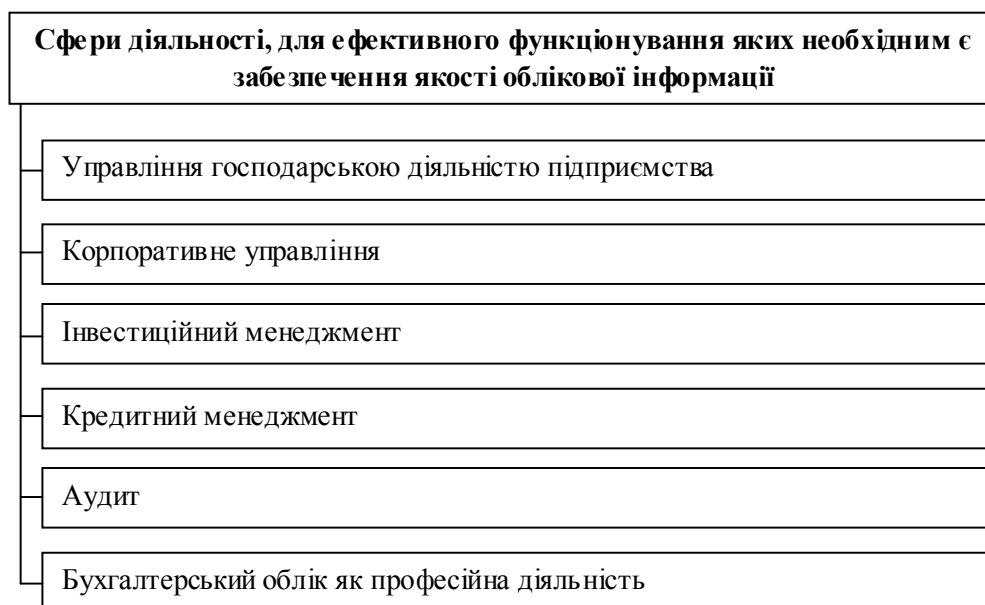


Рис. 2.1. Види сфер, для ефективного функціонування яких необхідним є підвищення якості облікової інформації

Управління господарською діяльністю підприємств на сьогодні передбачає використання в якості основного інформаційного джерела облікової системи, яка володіє власним методологічним інструментарієм, покладеним в основу обліково-інформаційної технології обробки даних. Облікова інформація про стан та результати діяльності підприємства виступає основою для прийняття управлінських рішень менеджментом, тому якість такої інформації відіграє важливу роль в забезпеченні ефективності функціонування менеджменту підприємства. Для правильної організації системи інформаційної підтримки менеджменту слід враховувати особливості предмету, змістовного наповнення і методології бухгалтерського обліку.

Беззаперечним в сучасних умовах розвитку теорії організації облікових систем в умовах комп'ютеризації є твердження, що чим вищою є якість облікової інформації, тим створюються кращі передумови для підвищення ефективності менеджменту. Це підтверджує також проф. С. А. Кузнецова, на думку якої, від забезпечення якості бухгалтерської інформації залежить якісний рівень управлінської діяльності суб'єктів господарювання з огляду на їх інформатизацію [¹⁴², с. 132]. Таким чином, незважаючи на відсутність прямого зв'язку між якістю облікової інформації та якістю управлінських рішень, прийнятих на її основі, підвищення якісного рівня облікової інформації дозволить менеджменту адекватно сприймати господарську реальність підприємства та скеровувати свою управлінську політику.

Корпоративне управління. Роль бухгалтерського обліку в забезпеченні корпоративного управління була значною, починаючи із моменту зародження перших корпорацій, і залишається такою до наших днів. Наприклад, в першій друкованій праці з бухгалтерського обліку “La Riegola de Libro” [¹⁴³], яка була опублікована в другій половині XV-го століття в Італії, було виділено окремий розділ “Voyage accounting”, в якому розкривались особливості обліку внесків партнерів компанії. На сьогодні широкого використання набула практика формування корпоративної звітності, що переважно формується на основі даних облікової системи компанії та розкриває інформацію тактичного та стратегічного характеру про стан, результати діяльності та перспективи і потенціал корпорації з урахуванням особливостей розвитку її зовнішнього середовища. Таким чином, система обліку як засіб інформаційної підтримки управління корпорацією для підвищення ефективності останньої повинна забезпечувати надання якісної облікової інформації у відповідності до потреб суб'єктів корпоративного управління. З цього приводу В. Арвантіду та інші відмічають, що прозорість, цілісність і якість фінансової звітності є важливими для всієї системи корпоративного управління (рада директорів, ревізійна комісія, команда топ-менеджерів, внутрішні аудитори, зовнішні аудитори і керівні органи), оскільки ефективність механізмів корпоративного управління

¹⁴² Кузнецова С. А. Бухгалтерський облік в системі формування управлінської інформації: методологія та практика: Монографія. – Мелітополь: Таврійський державний агротехнологічний університет, 2007. – 297 с.

¹⁴³ La Riegola de Libro. Bookkeeping instructions from the mid-fifteenth century / Johanna Postma and Anne J. van der Helm // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://home.kpn.nl/annejvanderhelm/paper.html>

значною мірою залежить від облікової інформації [¹⁴⁴, с. 2], а також підтверджує Р. В. Кузіна, зазначаючи, що на рівень розвитку корпоративного управління безпосередньо впливає якість корпоративної звітності, що подається компаніями [¹⁴⁵, с. 41].

Іншим аспектом корпоративного управління, для якого використовується облікова інформація, є необхідність вирішення агентської проблеми, що полягає у зловживанні менеджментом своїми посадовими обов'язками шляхом здійснення опортуністичної поведінки з метою власного збагачення, що йде всупереч інтересам власників корпорації. Визначальним імперативом у вирішенні цієї проблеми є забезпечення відносної незалежності суб'єктів ведення обліку та складання звітності від корпоративних менеджерів. У контексті даної проблеми якість облікової інформації розглядається дещо з іншого боку, під якими розуміється здатність відображати діяльність менеджменту та результатів функціонування корпорації таким чином, щоб перешкоджати здійсненню протиправних дій менеджменту з одного боку, та фіксувати їх здійснення з іншого.

Як зазначають Х. Ісідро та І. Раоніч, в значній кількості міжнародних літературних джерел увага приділяється ролі інституційних та економічних стимулів у визначенні якості облікової інформації. В умовах інтеграції міжнародних ринків стає все більш важливо зрозуміти, якою мірою зміна інституційних умов на глобальному рівні відбивається на зміні якості фінансової звітності, що складається підприємствами різних країн [¹⁴⁶, с. 409]. Оскільки вирішення агентської проблеми є однією із задач, які вивчає інституційна теорія, то при дослідженні проблематики підвищення якості облікової інформації як засобу вирішення агентської проблеми слід застосовувати існуючі напрацювання в сфері бухгалтерського інституціоналізму, який на сьогодні набув значного розвитку завдяки дослідженням таких вчених, як К. Ю. Воронова, В. М. Жук, В. В. Панков, І. Б. Садовська, Л. А. Чайковська та ін.

На думку Дж. Фатхі, основною роллю бухгалтерського обліку як засобу інформаційної підтримки корпоративного управління є мінімізація можливостей для здійснення хабарництва, зменшення кількості рішень, що приймаються однією людиною і за закритими дверима, мотивація менеджменту діяти в інтересах корпорації та забезпечувати надання необхідної інформації інвесторам [¹⁴⁷, с. 319]. Виконання цих завдань стає можливим за умови надання якісної облікової інформації, яка дозволяє забезпечити ефективне функціонування механізмів системи корпоративного управління. Формування і оприлюднення якісної облікової інформації дозволяє вирішити проблему асиметрії інформації шляхом нівелювання

¹⁴⁴ Arvanitidou V. The role of financial accounting information in strengthening corporate control mechanisms to alleviate corporate corruption / Arvanitidou Virginia, Konstantinidou Eleni, Papadopoulos Dimitrios, Xanthi Chrysoula // *Scientific Journal of International Economy and Politics*. – 2009. – Volume 14, Issue 4. – P. 414-437.

¹⁴⁵ Кузіна Р. В. Корпоративний облік і звітність в Україні: сучасний стан і перспективи розвитку: Монографія / Р. В. Кузіна. – Херсон: Грінв Д.С., 2015. – 416 с.

¹⁴⁶ Isidro H. Firm incentives, institutional complexity and the quality of “harmonized” accounting numbers / Helena Isidro, Ivana Raonic // *The International Journal of Accounting*. – 2012. – Volume 47, Issue 4. – P. 407-436.

¹⁴⁷ Fathi J. The Determinants of The Quality of Financial Information Disclosed by French Listed Companies / Jouini Fathi // *Mediterranean Journal of Social Sciences*. – 2013. – Vol 4, No 2. – P. 319-336.

інформаційних переваг між менеджерами корпорації та її принципалами (власниками, позичальниками тощо). Надання неякісної облікової інформації для зовнішніх користувачів дозволяє менеджменту приховати реальний стан справ та вуалювати ефективність виконання покладених на нього обов'язків, що призводить до втрат принципалів. Однак, за умови надання якісної облікової інформації, агенти та принципали мають однаковий рівень інформаційної обізнаності, що сприяє вирішенню агентської проблеми та підвищує ефективність корпоративного управління.

Інвестиційний менеджмент. Для забезпечення ефективного функціонування ринку капіталу, корпорації повинні забезпечити надання інвесторам та іншим постачальникам капіталу актуальної, достовірної та своєчасної облікової інформації, що є визначальними характеристиками, які визначають її якісний рівень. Науковці в сфері бухгалтерського обліку можуть стимулювати підвищення ефективності функціонування ринку капіталу шляхом здійснення розробок та їх впровадження в практичну діяльність підприємств, що забезпечуватимуть підвищення якості облікової інформації.

Згідно з теорією ефективності фінансових ринків (Ю. Фама), облікова інформація відіграє важливу роль в процесі формування цін на фінансові інструменти. Зміна показників фінансового стану та результатів діяльності підприємства впливає на інвестиційні рішення учасників капіталу, створює інформаційні передумови для коригування їх інвестиційної політики. Надання облікової інформації вищої якості підвищує ефективність інвестиційних рішень за рахунок зниження інформаційної асиметрії між суб'єктами ведення обліку і складання звітності та інвесторами, знижуючи таким чином вартість капіталу. Даний зв'язок між якістю облікової інформації та інвестиційними рішеннями є більш сильним для країн, в яких підприємства переважно залучають додаткові фінансові ресурси за допомогою інструментів фондового ринку, а не інструментів ринку позикового капіталу.

Фірма може зменшити асиметрію інформації між собою та учасниками ринку, а також між поінформованими і необізнаними інвесторами шляхом надання інформації, яка допоможе інвесторам в процесі прийняття рішень. У відповідності з цими теоретичними моделями емпіричні дослідження також підтверджують, що якість розкриття інформації позитивно корелює з ринковою оцінкою прибутку та негативно корелює з витратами на капітал [¹⁴⁸, с. 2].

Зв'язок між якістю фінансової звітності та ефективністю інвестицій можна проілюструвати за допомогою моделі, розробленої Р. С. Верді, Г. Біддлом та Ж. Хілері, в основу побудови якої покладено інструментарій інституційної теорії (рис. 2.2).

¹⁴⁸ Cohen D.A. Quality of Financial Reporting Choice: Determinants and Economic Consequences / Daniel A. Cohen // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ssrn.com/abstract=422581>

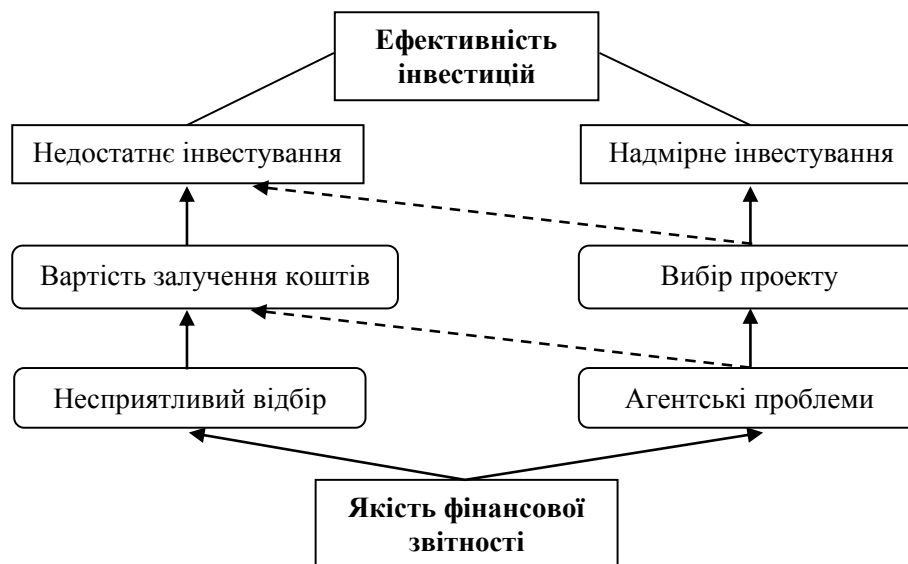


Рис. 2.2. Зв'язок між якістю фінансової звітності та ефективністю інвестицій [¹⁴⁹, с. 113]

Виходячи із положень теорії фінансів, на ідеальному ринку слід здійснювати інвестиції у всі проекти з позитивною чистою приведеною вартістю, однак у зв'язку із обмеженістю власних фінансових ресурсів і для того, щоб вкласти ресурси в такі проекти, доведеться понести значні витрати на їх залучення зі сторони, що в цілому призводить до недостатнього інвестування. З іншого боку, навіть інвестувавши кошти у перспективний проект, ще немає гарантій стосовно його ефективного реалізації, тому не зовсім правильний вибір інвестиційного проекту призводить до необхідності здійснення надмірних інвестицій через прагнення одержання запланованого інвестиційного доходу.

В свою чергу, обсяг витрат на залучення капіталу значною мірою залежить від несприятливого вибору, що є причиною існування інформаційної асиметрії між менеджментом підприємства та його інвесторами. Крім того, на вибір ефективного інвестиційного проекту можуть впливати агентські конфлікти між принципалами (власниками) та агентами (менеджерами), оскільки агенти мають схильність до здійснення опортуністичної поведінки в процесі здійснення інвестицій, що не завжди співпадають із інтересами принципалів. Врахування можливостей здійснення такої поведінки з боку агентів в окремих випадках змушує принципалів збільшувати обсяги витрат на здійснення інвестицій, оскільки частину з них агенти можуть спрямувати на задоволення власних інтересів.

Таким чином, виходячи із можливостей облікової інформації високої якості нівелювати вплив опортуністичної поведінки менеджерів, можна говорити, що вона загалом сприяє підвищенню ефективності інвестування за рахунок двох факторів: 1) Зменшення інформаційної асиметрії між менеджментом та власниками, що

¹⁴⁹ Verdi R.S. How does Financial Reporting Q uality Relate to Investment Efficiency? / Rodrigo S. Verdi, Gary Biddle, Gilles Hilary // Journal of Accounting and Economics. – 2009. – Vol. 48 (2-3). – P. 112-131.

дозволяє зменшити витрати на вибір перспективного інвестиційного проекту;

2) Зниження витрат на зовнішнє фінансування. Виходячи із даного підходу якість облікової інформації – це її здатність усувати явище інформаційної асиметрії, що виникають між принципалами та агентами в системі інвестиційного менеджменту.

Кредитний менеджмент, як система управління кредитним портфелем підприємства або установи, для забезпечення свого ефективного функціонування потребує формування надійної підсистеми обліково-аналітичного забезпечення. Внаслідок цього ефективність кредитного менеджменту зумовлюється наявністю якісної облікової інформації про кредитоспроможність та стабільність об'єкта кредитування, що дозволяє адекватно оцінити існуючі та потенційні ризики та прийняти ефективні позикові рішення.

На думку Ср. Бхаратха, Дж. Сандера та Ш. Сандера якість облікової інформації впливає на наступні операції, що здійснюються в системі кредитного менеджменту:

– вибір позичальником суб'єкта кредитування – приватних або державних банків. Якість облікової інформації впливає на вибір на ринку позикового капіталу, при низькій якості облікової інформації позичальники обирають приватні банки для одержання кредитів.

– дизайн боргових контрактів, що змінюються в залежності від якості обліку на двох ринках (приватному та державному). Для позичальників з низькою якістю облікової інформації умови кредитування є значно жорсткішими, що може виявлятися в розмірі відсоткових ставок, терміні погашення та необхідному розмірі застави [¹⁵⁰, с. 26-27]. Таким чином, якість облікової інформації є одним із важливих факторів, який обов'язково враховується як при реалізації загальної кредитної політики банку стосовно конкретного позичальника, так і при укладанні конкретної кредитної угоди. Впливаючи на умови контракту, якість облікової інформації впливає на вартість кредитних ресурсів, що одержуються в користування позичальником. Зокрема, для позичальників з низькою якістю облікової інформації, наведеній в оприлюдненій фінансовій звітності, зазвичай встановлюються значно жорсткіші умови кредитного договору.

В цілому, аналізуючи роль бухгалтерського обліку в забезпеченні функціонування системи кредитного менеджменту, можна встановити, що кредитори, які функціонують на ринку позикового капіталу, використовують облікову інформацію для оцінки кредитоспроможності позичальників. Коли якість облікової інформації, що надається позичальником, є високою, існує менша невизначеність стосовно його фінансового стану та результатів діяльності, що полегшує процес оцінки її кредитної якості. Внаслідок цього якісна облікова інформація дозволяє значно знизити інформаційні ризики, пов'язані з наданням кредитних ресурсів у користування позичальнику.

¹⁵⁰ Bharath Sr.T. Accounting Quality and Debt Contracting / Sreedhar T. Bharath, Jayanthi Sunder, Shyam V. Sunder // The Accounting Review. – 2008. – Vol. 83, No. 1 – P. 1-28.

Аудит. Проблематика забезпечення належної якості облікової інформації напряму пов'язана із рівнем якості аудиту, що обґрунтовується необхідністю надання всім зацікавленим користувачам об'єктивної інформації, що міститься в фінансовій звітності, яка підлягає аудиту, та забезпечення необхідного рівня впевненості в її показниках.

На думку Л. М. Янчевої та ін., концепція якості бухгалтерського обліку покладена в основу формування інформаційного забезпечення для проведення аудиту і є об'єктом його оцінки. Визначення рівня якості бухгалтерського обліку є актуальним науковим питанням, вирішення якого має важливе значення для оцінки якості аудиту [¹⁵¹, с. 32]. Подібного підходу також дотримується І. Ю. Итигілова, відмічаючи, що розробка системи критеріїв якості бухгалтерської фінансової звітності та аудиту повинна створити основу інституційної довіри до результатів функціонування інституту аудиту [¹⁵², с. 63]. Відповідно, зі зростанням якості облікової інформації у фінансовій звітності, що підлягає аудиту, при інших незмінних умовах можна говорити про підвищення якості аудиту, що проявляється в підвищенні рівня задоволення потреб зацікавлених користувачів у об'єктивному вираженні думки аудитора за результатами перевірки.

Бухгалтерський облік як професійна діяльність. Одним із підходів до розуміння природи бухгалтерського обліку, що використовується сучасними дослідниками, є розгляд обліку як виробничої системи, що забезпечує створення спеціалізованої інформації, яка користується попитом в суспільстві, а бухгалтери розглядаються як суб'єкти, здатні задовольняти такий попит. Як відмічає проф. А. Ріахі-Белькауї, як одне із публічних благ, облікова інформація досить легко забезпечує регулювання суспільних процесів, здійснюючи вплив на публічну політику та забезпечуючи моніторинг різних типів контрактів, що укладає організація з її навколишнім середовищем [¹⁵³, с. 101]. Відповідно, облікова методологія є не лише засобом інформування членів суспільства про результати функціонування організацій, а й, з іншого боку, є засобом визначення рівня благополуччя різних суспільних груп, оскільки є інструментом розподілу ресурсів у відповідності до наявних суспільних інтересів.

Тому для суспільства важливе значення має не лише ефективність реалізованої в системі облікових стандартів методології (її здатність адекватно відображати економічну реальність підприємства), а й репутація і значення бухгалтерського обліку як окремого соціально-економічного інституту у вирішенні суспільних проблем.

¹⁵¹ Аудит в умовах застосування інформаційно-комунікаційних технологій [Текст] : монографія / Л. М. Янчева [та ін.]; Харківський державний університет харчування та торгівлі. – Х.: ХДУХТ, 2011. – 293 с.

¹⁵² Итигилова Е. Ю. Институциональное и методологическое обоснование качества бухгалтерского учета и аудита / Итигилова Елена Юрьевна. Дис... по спец. 08.00.12 – Бухгалтерский учет, статистика. – Санкт-Петербург, СПГЭУ, 2015. – 444 с.

¹⁵³ Riahi-Belkaoui A. Accounting Theory / Ahmed Riahi-Belkaoui. – Cengage Learning EMEA, 2004. – 598 p.

На сьогодні підвищення якості облікової інформації є одним із факторів запобігання фінансовим кризам, про що наголошують проф. П. І. Гайдуцький та проф. В. М. Жук, зазначаючи, що бухгалтерський облік є важливим соціально-економічним інститутом, який не тільки інформаційно забезпечує управління на всіх рівнях (від суб'єктів господарювання до держави), але й здатний сигналізувати про економічні кризи та знаходити шляхи виходу з них [154, с. 82]. А її зниження негативно відображається не лише на діяльності компаній, що формують неякісну бухгалтерську звітність, що підтверджують всесвітньо відомі корпоративні скандали початку XXI-го століття (“Enron”, “WorldCom”, “Adelphia”, “Parmalat” та ін.), а й призводить до колапсів на ринках капіталу та в цілому до негативних наслідків в функціонуванні економічних систем, прикладом чого є банкрутство інвестиційного банку “Lehman Brothers” у вересні 2008 року, яке вважають відправною точкою початку світової фінансової кризи.

Тому з метою підвищення статусу облікової професії в суспільстві має бути забезпечений належний рівень якості основного продукту, що створюється бухгалтерами – облікової інформації. Наприклад, враховуючи причини краху банку “Lehman Brothers”, удосконалення потребує чинна методика облікової оцінки фінансових інструментів, яка повинна забезпечувати відображення їх реальної вартості. Здійснення таких удосконалень є одним із заходів, що забезпечують підвищення якості облікової інформації та в цілому підвищують довіру до бухгалтерського обліку як окремого інституту в суспільстві.

Як показує аналіз історичних аспектів становлення системи облікового регулювання, до питання необхідності підвищення якості облікової інформації звертаються переважно після значних фінансових потрясінь, що пов'язані із проблемами розвитку облікової професії. Наприклад, прийняття в США Закону Сарбейнса-Окслі (2002 р.) було відповіддю облікового регулятора на корпоративні скандали початку XX-го століття та маніпуляції менеджерів з фінансовою звітністю. В результаті чого можна констатувати, що без підвищення якісного рівня облікової інформації через удосконалення системи облікового законодавства, підвищення статусу облікової професії в суспільстві є майже неможливим. Важливу роль тут відіграє не лише процес проведення самих змін та їх законодавче закріплення, а поширення інформації про їх значимість для подальшого ефективного функціонування облікової системи як одного із засобів вирішення суспільних проблем.

¹⁵⁴ Гайдуцький П. І. Роль бухгалтерського обліку в попередженні економічних криз / П. І. Гайдуцький, В. М. Жук // Економіка України. – 2012. – № 12. – С. 72-82.

2.2. Аналіз підходів до розуміння сутності якості облікової інформації

Обґрунтуванню напрямів підвищення рівня якості облікової інформації в останні роки приділяється значна увага вітчизняними і зарубіжними дослідниками. В першу чергу, це пов'язано з проблемою втрати довіри до інституту бухгалтерського обліку з боку зовнішніх користувачів і суспільства в цілому після всесвітньо відомих корпоративних скандалів (“Enron”, “AIG”, “WorldCom”, “Adelphia”, “Parmalat” та ін.) з участю бухгалтерів та аудиторів початку XXI-го століття. Крім того, додатковими чинниками активізації наукових пошуків у даному напрямі є ускладнення практики ведення бізнесу в результаті глобалізації економічних відносин, виникнення постіндустріальної і віртуальної економіки та поступове формування мегаконкурентного середовища, що висуває нові вимоги до суб'єктів, які забезпечують генерування інформації для прийняття економічних рішень.

Актуальність даної проблематики також підтверджується й тим, що визначення в бухгалтерському обліку поняття “якість” є першим кроком на шляху залучення методів та інструментів менеджменту якості до процесів організації облікових систем [155, с. 61], що сприятиме як подальшому удосконаленню методики організації бухгалтерського обліку на підприємствах, так і загальному розвитку облікової науки на основі використання якісного підходу при здійсненні відповідних наукових досліджень.

Невирішеною на сьогодні також залишається проблема побудови загальної класифікації підходів до розуміння якості облікової інформації та обґрунтування її сутності, що дозволить виявити ті з них, які найбільш доцільно використовувати в сучасних умовах розвитку національної системи бухгалтерського обліку.

Поняття якості облікової інформації в науковій літературі вживається досить часто. Однак серед вчених відсутня єдність щодо розуміння її сутності, що може бути обґрунтовано загальним розумінням бухгалтерського обліку як мультипарадигмальної дисципліни [156, с. 55]. Зокрема, існування такої ситуації підтверджують в своїх працях сучасні дослідники в сфері бухгалтерського обліку (табл. 2.1).

Таблиця 2.1.

Констатація відсутності загального розуміння сутності поняття якості облікової інформації в працях вчених-обліковців

Автор	Характеристика підходу
А. Багаєва [157, с. 15]	Якість облікової інформації, отримана з фінансової звітності, є широко використовуваним терміном в дослідженнях з фінансового обліку. Тим не менше, немає консенсусу з визначення якості бухгалтерського обліку в цілому. Є різні підходи, що намагаються охопити явище якості бухгалтерського обліку від фінансових звітів, аналізуючи порядок обліку прибутку і його характеристики, такі, як постійність доходів, прогнозна здатність і мінливість доходів, та іншу інформацію з фінансової звітності

¹⁵⁵ Малявко А. Б. Обеспечение качества учетных систем / А. Б. Малявко // Вестник НГУ. Серия: Социально-экономические науки. – 2009. – Том 9, Выпуск 1. – С. 60-70.

¹⁵⁶ Петрук О. М. Розвиток теорії бухгалтерського обліку в англійських країнах: на шляху до мультипарадигмальної дисципліни / О. М. Петрук, С. Ф. Легенчук, Н. М. Королюк // Облік і фінанси. – 2015. – № 3 (61). – С. 48-56.

¹⁵⁷ Bagaeva A. The quality of published accounting information in Russia / Alexandra Bagaeva // Academic dissertation. – Oulu: Universitatis Ouluensis, 2010. – 54 p.

Продовження таблиці 2.1.

Автор	Характеристика підходу
А. К. Бхаттачарія [¹⁵⁸ , с. 617]	Якість обліку означає дещо різне для різних людей. Значна кількість людей вірить, що застосування більш обачливих методів підвищує якість обліку в порівнянні із агресивною обліковою політикою. На думку інших, постійність оприлюднених результатів (відсутність волатильності) визначає рівень їх якості
С. Йун [¹⁵⁹ , с. 11]	“Якість прибутку”, або в загальному розумінні якість фінансової звітності не має точного визначення
Л. Н. Кузнецова [¹⁶⁰ , с. 5]	Незважаючи на численні дослідження категорії “якість”, питання системного вдосконалення якості інформації в бухгалтерському обліку не висвітлені в достатній мірі
Т. Д. Поплаухіна [¹⁶¹ 7, с. 202]	Незважаючи на широке використання поняття “якість обліково-аналітичної інформації”, в науковій літературі спостерігається певна неузгодженість і суперечливість підходів авторів до визначення характеристик і оцінок обліково-аналітичної інформації, відсутнє його загальноприйняте трактування, немає однозначних підходів до визначення критеріїв і рівня якості обліково-аналітичної інформації. При цьому зберігається відмінність у визначенні набору ознак, що характеризують обсяг і якість обліково-аналітичної інформації
І. А. Слободняк [¹⁶² , с. 189]	На жаль, в економічній літературі взагалі практично не приділяється увага аналізу якості власне системи інформації звітності, як фінансової, так і управлінської
К. Хеллстром [¹⁶³ , с. 224]	Концепція якості обліку є досить проблематичною, а її однозначне трактування на сьогодні відсутнє

Відсутність загальноприйнятого підходу до розуміння сутності поняття якості облікової інформації (табл. 2.1) обґрунтовується наступними основними причинами:

- наявністю значної кількості підходів до розуміння сутності якості як філософської або економічної категорії та сутності понять “якість інформації” та “якість інформаційної системи”;
- існуванням різних парадигм розуміння сутності якості в бухгалтерському обліку (ринковоорієнтованої та управлінської);
- наявністю значної кількості різнодисциплінарних підходів вчених до розуміння якості облікової інформації;
- існуванням значної кількості рівнів та видів облікової інформації, рівень якості якої може виступати об’єктом наукових досліджень.

Відсутність єдиного підходу до розуміння сутності поняття “якість облікової інформації” призводить до виникнення значної кількості підходів до оцінки рівня її

¹⁵⁸ Bhattacharyya A. K. Financial accounting for business managers / Asish K. Bhattacharyya. – PHI Learning Pvt. Ltd., 2012. – 772 p.

¹⁵⁹ Yoon S. Accounting Quality and International Accounting Convergence / Sora Yoon. – ProQuest, 2007. – 106 p.

¹⁶⁰ Кузнецова Л. Н. Бенчмаркинг как инструмент повышения качества учетно-аналитической информации / Л. Н. Кузнецова // Вестник Адыгейского государственного университета. – 2011. – Серия 5: Экономика, Выпуск № 2. – С. 1-9.

¹⁶¹ Поплаухина Т. Д. Качество учетно-аналитической информации как научная категория / Т. Д. Поплаухина // Актуальные вопросы экономики и управления: материалы междунар. науч. конф. (г. Москва, апрель 2011 г.). Т. 1. – М.: РИОР, 2011. – С. 202-205.

¹⁶² Слободняк И. А. Система учетно-аналитической информации бухгалтерской управленческой отчетности коммерческой организации: монография / И. А. Слободняк. – Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2011. – 261 с.

¹⁶³ Hellstrom K. Financial Accounting Quality in a European Transition Economy. The Case of the Czech Republic / Katerina Hellstrom. Dissertation for the Degree of Doctor of Philosophy, Ph.D. – Stockholm School of Economics, 2009. – 393 p.

якості, в яких використовуються різні константи та змінні, що є характеристиками відповідного рівня якості облікової інформації. Це дозволяє констатувати, що якість облікової інформації та її більш детальних складових є різносторонньою категорією. Відтак для оцінки якості облікової інформації можуть використовуватись різноманітні системи і групи вимірників, які формуються в результаті застосування різних підходів до розуміння її сутності.

Подібну позицію також підтримує А. Багаєва, яка наголошує, що в обліковій літературі використовуються різні підходи та концепції для формування конвенційних засад якості облікової інформації, які повинні бути виміряні або перевірені емпірично [164, с. 15]. В той же час, автором для здійснення аналізу на основі врахування критеріїв універсальності та можливості застосування були обрані три конструкції, або підходи, зокрема: 1) Консерватизм; 2) Релевантна вартість; 3) Маніпулювання прибутком. Тобто, автор намагається за допомогою використання класифікації факторів, що впливають на якість в системі обліку, обмежити кількість таких можливих підходів.

Узагальнимо існуючі підходи до розуміння сутності якості облікової інформації з метою вибору найбільш ефективного з них на основі врахування особливостей побудови національної облікової системи та традицій здійснення наукових досліджень вітчизняними вченими (рис. 2.3).

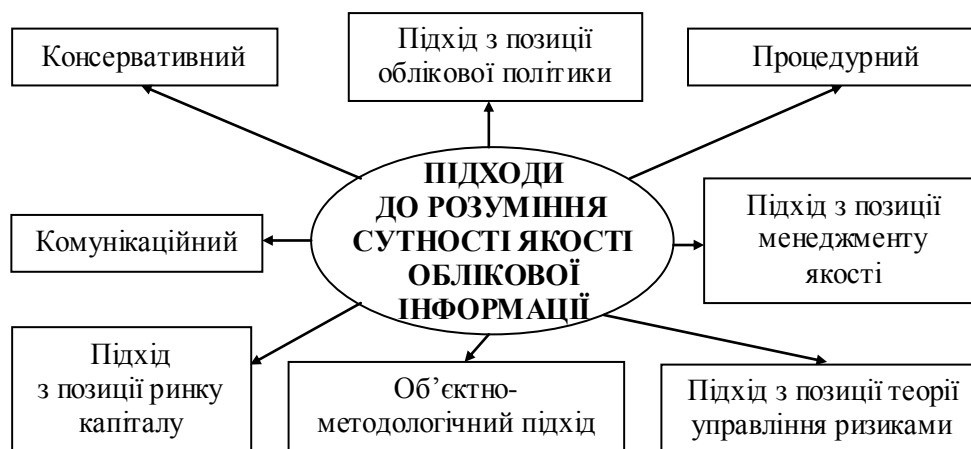


Рис. 2.3. Види підходів до розуміння сутності якості облікової інформації

Консервативний підхід. Окрема група дослідників розглядає поняття якості облікової інформації в контексті концепції бухгалтерського консерватизму (А. Багаєва [165, с. 15-18] М. Мохамаді та ін. [166, с. 186-187], Дж. Руч та Г. Тейлор

¹⁶⁴ Bagaeva A. The quality of published accounting information in Russia / Alexandra Bagaeva // Academic dissertation. – Oulu: Universitatis Ouluensis, 2010. – 54 p.

¹⁶⁵ Bagaeva A. The quality of published accounting information in Russia / Alexandra Bagaeva // Academic dissertation. – Oulu: Universitatis Ouluensis, 2010. – 54 p.

¹⁶⁶ Mohammadi M. Impact of Conservatism on the Accounting Information Quality and Decision Making of the Shareholders and the Firms Listed on the Tehran Stock Exchange / M.H.K. Mohammadi, F. Heyrani, N. Golestani // International Journal of Academic Research in Accounting, Finance and Management Sciences. – 2013. – Vol. 3 (3). – P. 186-197.

[¹⁶⁷]). Бухгалтерський консерватизм є певним засобом, який впроваджений в систему облікових стандартів та систему облікових принципів регуляторами для підвищення рівня якості фінансової звітності з позиції здійснення фінансового аналізу та оцінки діяльності підприємства. Консерватизм передбачає використання об'єктивних методів облікової оцінки та ведення обліку (визнання облікових об'єктів), що використовуються менеджментом при формуванні облікової політики підприємства та суб'єктами ведення обліку у випадках існування невизначеності щодо облікового відображення господарських операцій.

На думку проф. С. Ф. Легенчука консерватизм в бухгалтерському обліку в Україні (в національних П(С)БО) може проявлятися за чотирма основними напрямками: 1) Консерватизм оцінки активів і зобов'язань; 2) Консерватизм оцінки доходів і витрат; 3) Консерватизм визнання активів і зобов'язань; 4) Консерватизм визнання доходів і витрат [¹⁶⁸, с. 200]. Відповідно, кожен із виділених напрямів облікового консерватизму стає причиною формування інформаційної асиметрії між реальними показниками діяльності підприємства та її обліковим відображенням, що на пряму впливає на якість облікової інформації. Тому з позиції кожного з виділених напрямів консерватизму може бути сформульоване окреме визначення якості облікової інформації.

Представник американської облікової школи В. В. Ніколаєв [¹⁶⁹], розглядаючи один із видів бухгалтерського консерватизму – порядок визнання доходів і витрат на основі принципу нарахування, зазначає з цього приводу, що прибуток як показник, що визначає економічну ефективність підприємства, є відправним пунктом для обґрунтування поняття «якість бухгалтерського обліку». Виходячи з такого підходу, якість обліку В. В. Ніколаєв визначає з позиції величини облікових помилок, що виникають в процесі ведення обліку на основі принципу нарахування (затрати на здійснення даного процесу) і величини високоякісних нарахувань (переваги від використання обліку за методом нарахувань).

Відповідно, виходячи з даного підходу, чим консервативнішою є національна облікова система і чим більше консервативних методів ведення обліку обираються при реалізації облікової політики підприємства, тим якіснішою є облікова інформація. На нашу думку, в умовах сьогодення, що характеризується широким використанням нематеріальних активів у діяльності підприємств та загальною високою волатильністю цін на інші види активів, доцільність застосування даного підходу є досить сумнівною, оскільки надання інформації користувачам в консервативних облікових оцінках не сприятиме задоволенню їх потреб.

¹⁶⁷ Ruch G.W. The Effects of Accounting Conservatism on Financial Statements and Financial Statement Users: A Review of the Literature / George W. Ruch, Gary Taylor // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ssrn.com/abstract=1931732>.

¹⁶⁸ Легенчук С. Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки: монографія / С. Ф. Легенчук. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 652 с.

¹⁶⁹ Nikolaev V. V. Identifying Accounting Quality / Valeri V. Nikolaev // University of Chicago Booth School of Business. Working Paper No. 14-28. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ssrn.com/abstract=2484958>.

Підхід з позиції облікової політики. Побудова сучасних облікових систем шляхом їх стандартизації (GAAP US, МСФЗ (IAS/IFRS), національні П(С)БО та ін.) передбачає можливість здійснення вибору суб'єктами ведення та організації обліку серед існуючих альтернативних варіантів, що має бути закріплено як облікова політика підприємства. Від особливостей та ефективності її реалізації напряду залежить якість облікової інформації, оскільки вибір невідповідного методу обліку може призвести до викривлення облікового відображення від справжньої економічної реальності.

Поняття якості обліку, на думку Р. Уолена, С. Брагінські та М. Бредшоу охоплює економічну інформацію, що міститься в звіті про доходи, балансі, звіті про рух грошових потоків, примітках до фінансової звітності та звіті про обговорення та аналіз менеджерів (MD&A). Кожен з цих фінансових звітів і додаткових звітів об'єднує і доповнює один одного, і кожен допомагає користувачам фінансової звітності в оцінці прибутковості, ризиків та вартості [¹⁷⁰, с. 416]. Даний підхід є набагато ширшим від консервативного підходу та більш вимогливим у порівнянні із підходом, реалізованим в системах облікових стандартів GAAP US та МСФЗ. Вищенаведені автори запропонували проводити тестування фінансової звітності, що оприлюднюється, щоб встановити, чи забезпечує вона користувачів релевантною та надійною обліковою інформацією про фінансовий стан підприємства, його можливості та ризики, що допомагає прогнозувати майбутні доходи та грошові потоки.

Таке тестування повинно в собі враховувати аналіз здатності відображати в обліковій інформації трьох основних елементів: 1) Економічних аспектів діяльності підприємства; 2) Оціночних помилок (шумів); 3) Упередженості. По відношенню до першого елементу, облікова інформація є якісною тоді, коли вона забезпечує його повне і справедливе облікове відображення, і в той же час, вона має забезпечувати мінімізацію оціночних помилок та упередженості, що можуть виникати в процесі здійснення облікових процедур. Таким чином, суб'єкт ведення обліку або інша особа, відповідальна за реалізацію облікової політики підприємства, повинна бути добре проінформованою про особливості здійснюваних операцій та нейтральною і неупередженою під час реалізації такої облікової політики.

Подібного підходу дотримується А.К. Бхаттачарія, на думку якого якість обліку залежить від здатності підприємства обирати доречну облікову політику, яка сприяє мінімізації оціночних помилок. Шум в оприлюднених результатах діяльності виникає в основному через оціночні помилки, упередженість у виборі облікової політики, у викривленнях і доповненнях до обраної облікової політики [¹⁷¹, с. 617]. А. К. Бхаттачарія наголошує, що якість обліку зменшується через обачливі дії

¹⁷⁰ Wahlen J. Financial Reporting, Financial Statement Analysis and Valuation / James Wahlen, Stephen Baginski, Mark Bradshaw. – Cengage Learning, 2014. – 1200 p.

¹⁷¹ Bhattacharyya A. K. Financial accounting for business managers / Asish K. Bhattacharyya. – PHI Learning Pvt. Ltd., 2012. – 772 p.

менеджменту [¹⁷², с. 617]. Таким чином, на думку дослідника, консервативний підхід до розуміння якості облікової інформації є недоречним, оскільки не відповідає впровадженій в систему облікових стандартів GAAP US концепції можливості вибору альтернативних методів оцінки та порядку облікового відображення.

Відповідно, представники даного підходу наголошують, що лише за умови реалізації доречної облікової політики, що забезпечуватиме відображення щільного зв'язку між сформованими обліковими показниками та економічною реальністю, можна говорити про формування облікової інформації високої якості.

Процедурний підхід передбачає, що при оцінці якості облікової інформації обов'язково враховуються якісні характеристики облікової системи підприємства в цілому та характеристики її окремих компонентів. За таким підходом, якість в бухгалтерському обліку слід розуміти не лише як якість облікової інформації, але і як якість характеристик всіх елементів облікової системи, що беруть участь у генеруванні облікової інформації та прямо чи опосередковано впливають на її якість, зокрема підсистеми технічного, організаційного, технологічного та інші види забезпечення інформаційної системи підприємства.

Причини виникнення такого підходу пояснюють Й. Федорович та Й. В. Лі, відмічаючи, що з приходом інформаційних облікових систем традиційний фокус на вході інформації та обробці даних повинен бути компенсований розумінням, що система сама може впливати на якість інформації. Теоретичні дискусії в сфері якості облікової інформації потребують компенсування застосуванням прагматичних підходів до дизайну та аудиту облікових інформаційних систем [¹⁷³, с. 1]. Відтак на перший план мають бути висунуті аспекти забезпечення якості функціонування облікової системи. З цим погоджується Ф. Де Кьонінг, який вважає, що говорити про якісну бухгалтерську інформацію можна тоді, коли ця інформація буде відповідати узгодженим специфікаціям і буде вільною від помилок. Основи цих вимог закладаються на етапі проектування, розробки, впровадження та управління системами, які забезпечують формування бухгалтерської інформації [¹⁷⁴, с. 11]. Н. Ю. Єршова також наголошує, що якість інформації має піддаватися оцінці на всіх етапах формування облікової інформації [¹⁷⁵, с. 371-372]. Відповідно, за таким підходом якість облікової інформації є результатом функціонування окремої інформаційної технології, і вона залежить від якісного функціонування її окремих елементів.

На думку І. М. Шора та А. Б. Малявко, досить важливо акцентувати увагу на питаннях забезпечення якості обліку, проектуючи дану категорію як на результуючу

¹⁷² Bhattacharyya A. K. Financial accounting for business managers / Asish K. Bhattacharyya. – PHI Learning Pvt. Ltd., 2012. – 772 p.

¹⁷³ Fedorowicz J. Accounting information quality / J. Fedorowicz, Y. W. Lee // The review of accounting information systems. – 1998. – Vol. 3, Number 1. – P. 1-8.

¹⁷⁴ De Koning W. F. The Quality of Accounting Information / Willem Frederik de Koning // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ssrn.com/abstract=2324779>.

¹⁷⁵ Єршова Н. Ю. Якість облікової інформації: методичний підхід до оцінювання / Н.Ю. Єршова // Актуальні проблеми економіки. – 2014. – № 8(158). – С. 368-374.

облікову інформацію, так і на всі структурні елементи облікової системи [¹⁷⁶, с. 71], оскільки облік – це багатоаспектний процес, організований за допомогою складної системи, що включає різні елементи, кожен з яких впливає як на характеристики облікової інформації, так і на досягнення заданих для облікової системи цілей [¹⁷⁷, с. 61]. Тому, розвиваючи проблематику якості облікової інформації, необхідно відходити від привернення надмірної уваги результатам функціонування облікової системи (бухгалтерської звітності) та аналізу її якісних характеристик, а окрім цього також досліджувати роль функціональних елементів облікової інформаційної системи. Такі елементи можна виділяти як в розрізі елементів облікової методології (8-ми елементів методу обліку), в розрізі узагальнених облікових процедур (спостереження, вимірювання, моделювання, узагальнення) або в розрізі етапів облікового циклу, який виділяється представниками англо-американської облікової школи.

Таким чином, якість бухгалтерської інформації залежить від рівня якості елементів облікової інформаційної системи. На думку Ш. Анджадіні це означає, що для досягнення необхідного рівня якості інформації на підприємстві повинна бути впроваджена кваліфікована облікова інформаційна система, яка має враховувати організаційні особливості даного підприємства [¹⁷⁸, с. 15]. Тобто кількість її елементів, їх змістовне та методологічне наповнення залежать від особливостей побудови загальної інформаційної системи підприємства.

Дослідивши особливості формування бухгалтерської звітності хорватськими компаніями, І. С. Сачер та А. Олуїч [¹⁷⁹, с. 117] відмічають, що облікова інформаційна система підтримується відповідною інформаційною технологією, що є однією із основних вимог для менеджменту в сучасних бізнес-умовах. Якість облікової інформації залежить від цілісності облікової інформаційної системи та від її взаємозв'язків із іншими складовими бізнес-середовища. Таким чином, якість облікової інформації є однією із найважливіших характеристик якості облікової інформаційної системи, і має розглядатись лише в контексті облікової технології обробки даних в інформаційній системі.

Однією з основних проблем, з якою зустрічаються представники даного підходу при розробці заходів щодо підвищення якості облікової системи є те, що з одного боку, для задоволення інформаційних запитів користувачів облікова інформаційна система має бути досить гнучкою, однак з іншого боку, основною перевагою

¹⁷⁶ Шор І. М. Аспекти качества в многоцелевых системах / И. М. Шор, А. Б. Малявко // Вестник ВолГУ. – 2005. – Серия 3., Вып. 9. – С. 71-79.

¹⁷⁷ Малявко А. Б. Обеспечение качества учетных систем / А. Б. Малявко // Вестник НГУ. Серия: Социально-экономические науки. – 2009. – Том 9, Выпуск 1. – С. 60-70.

¹⁷⁸ Anggadini S. D. The accounting information quality and the accounting information system quality through the organizational / Sri Dewi Anggadini // International Journal of Business and Management Invention. – 2013. – Volume 2, Issue 10. – P. 12-17.

¹⁷⁹ Sačer I. M. Information Technology and Accounting Information Systems' Quality in Croatian Middle and Large Companies / Ivana Mamić Sačer, Ana Oluić / Journal of information and organizational sciences. – 2013. – Vol 37, No 2. – P. 117-126.

бухгалтерського обліку як окремої інформаційної технології, що впливає на якість бухгалтерської інформації, є високий рівень її формалізації. Відповідно, пошук раціонального варіанту розв'язання даної дилеми в сфері запровадження облікових інформаційних систем виступає відправною точкою в забезпеченні високого рівня якості облікової інформації.

Підхід з позиції менеджменту якості. Даний підхід базується на розгляді облікової інформації як основного об'єкта управління, якість якого має відповідати встановленим вимогам. Зокрема, проф. Є. С. Соколова запропонувала розглядати якість як систему, що складається з таких елементів: якість продукції; якість праці; якість менеджменту; якість бухгалтерської (фінансової) інформації [¹⁸⁰, с. 294]. Дослідник розглядає якість облікової інформації не як якість облікового інформаційного продукту, наприклад, як це здійснює М. А. Проданчук [¹⁸¹, с. 45-46], а як окремих об'єкт, якому притаманні свої специфічні характеристики. За таким підходом облікову систему слід розглядати як відокремлене явище, з якою не взаємодіють працівники та менеджмент підприємства. На нашу думку, даний підхід є досить суперечливим, оскільки не враховує розуміння облікової системи як цілісного людино-машинного комплексу, елементи якого в постійній взаємодії між собою забезпечують генерування облікового інформаційного продукту.

Згідно з теорією менеджменту якості процес генерування облікової інформації слід розглядати як процес формування інформаційного продукту або послуги (на умовах аутсорсингу), при реалізації якого задіяні різні види ресурсів (матеріальні, фінансові, нематеріальні тощо). Реалізацію даного процесу забезпечує окрема підсистема облікової інформації, яка має володіти набором властивостей і характеристик, що забезпечують підтримання якості на належному рівні.

Підхід з позиції теорії управління ризиками. Теорія управління ризиками протягом останніх років починає широко застосовуватись в бухгалтерському обліку, вступаючи із останньою в подвійну взаємодію. З одного боку, облікова система виступає засобом інформаційної підтримки управління підприємницькими ризиками, надаючи інформацію про об'єкти ризику (умовні активи, умовні зобов'язання тощо) та засоби протидії таким ризикам (облікові резерви та регулятиви). З іншого боку, процесу функціонування облікової системи притаманні власні ризики (професійні ризики бухгалтера), внаслідок чого вона теж виступає об'єктом ризик-орієнтованого управління. Одним із ризиків функціонування облікової системи є можливість надання неякісної облікової інформації внаслідок впливу ряду об'єктивних та суб'єктивних факторів, що є основною теоретичною засадою виділення даного підходу.

Засновником цього підходу слід вважати Є. Імхоффа, який ще у 1992 році зазначив, що якість обліку як термін базується на припущенні, що всі бухгалтерські

¹⁸⁰ Соколова Е. С. Методика оценки качества бухгалтерской (финансовой) информации / Е. С. Соколова // Экономические науки. – 2009. – № 5 (54). – С. 293-299.

¹⁸¹ Проданчук М. А. Теоретико-методологічні засади формування продукту бухгалтерського обліку / М. А. Проданчук // Облік і фінанси. – 2015. – № 3 (69). – С. 41-48.

сигнали не можуть бути однаково вільні від шуму через упередженість або помилки вимірювання або обох впливів одночасно [¹⁸², с. 97-98]. З цього визначення можна констатувати, що якість обліку знижується через виникнення ризиків умисного та неумисного викривлення сигналів, що надаються з фінансової звітності, внаслідок чого виникає явище асиметрії інформації у суб'єктів прийняття рішень на їх основі та у суб'єктів ведення обліку.

Проф. Л. С. Шилова, досліджуючи проблематику якості облікової інформації, відмічає, що дані питання розглядаються в економічній літературі досить широко, і виділяє при цьому три групи підходів вчених (табл. 2.2).

Таблиця 2.2.

Підходи до розгляду проблематики якості облікової інформації за проф. Л. С. Шиловою [¹⁸³, с. 24-25]

<i>Представники підходу</i>	<i>Характеристика підходу</i>
Л. М. Крамаровський, В. Ф. Максимова, О. В. Рожнова	Якість розглядається через теоретичні основи оцінки, об'єктами якої є інформація про рух господарських засобів і здійснення господарських процесів
Е. С. Хендріксен, М. Ф. Ван Бреда, Я. В. Соколов	Якість обліку пов'язують з якісними характеристиками або властивостями облікової інформації тощо
Л. Ф. Шилова	Якість облікової інформації та інформації звітності пов'язують з управлінням ризиками, в тому числі і бухгалтерським

Проф. Л. С. Шилова, безпосередньо дотримуючись третього підходу (табл. 2.2), вважає, що якість облікової інформації слід розглядати в контексті виникнення наслідків, що з'являються в результаті бухгалтерських помилок від неточності вибору інформації для прийняття рішень, тобто напряду стосуються бухгалтерських та підприємницьких ризиків. Тому для комплексної характеристики якості бухгалтерського обліку необхідно розробити класифікацію бухгалтерських ризиків, які впливають на формування результативного інформаційного продукту облікової системи – якість бухгалтерської звітності підприємства. Розробка такої класифікації сприятиме пошуку найбільш ефективних засобів їх мінімізації як на рівні удосконалення національної облікової системи, так і на рівні облікової системи конкретного підприємства.

Об'єктно-методологічний підхід передбачає розгляд якості облікової інформації в контексті її здатності якісно відобразити господарську (економічну) реальність підприємства на основі адекватного застосування чинної облікової методології, реалізованої в системі облікових стандартів. Як відмічає з цього приводу С. Йун, якість фінансової звітності (або якість прибутку) визначається як ступінь, при досягненні якого оприлюднений прибуток добросовісно представляє основні економічні конструкції, і як ступінь, що передбачає таке оприлюднення прибутку, що

¹⁸² Imhoff E. The relation between perceived accounting quality and economic characteristics of the firm / E. Imhoff // Journal of Accounting and Public Policy, 1992. Vol. 11 (2). – P. 97-118.

¹⁸³ Шилова Л. Ф. Методология формирования и инструментарий бухгалтерской отчетности: автореф. дис. ... д.э.н. : 08.00.12 «Бухгалтерский учет и статистика» / Л. Ф. Шилова. – Йошкар-Ола, 2010. – 38 с.

відображає застосування основних облікових концепцій [¹⁸⁴, с. 11]. Представники даного підходу розглядають прибуток як основний обліковий показник, якість якого має бути визначена. Для цього пропонується проводити аналіз основних атрибутів, які визначають рівень його якості, зокрема якість нарахування, постійність, передбачуваність, плавність, надійність, актуальність, своєчасність і консерватизм. Хоча даний набір атрибутів і використовується в декількох працях без змін, остаточний їх перелік залежить від особливостей розвитку національної системи бухгалтерського обліку тієї країни (наприклад, особливостей системи її нормативно-правового регулювання), якість прибутку підприємств якої аналізується.

Підхід з позиції ринку капіталу. Протягом ХХ-го століття стрімкий розвиток бухгалтерського обліку як науки та як практичної діяльності відбувався завдяки потужному розвитку фінансового ринку, для ефективного функціонування якого необхідною стала розробка системи інформаційної підтримки його учасників (власників капіталу, інвесторів, інституційних інвесторів тощо). Як наслідок, в окремих країнах, наприклад, в США, регулюючі органи фінансових ринків стали основними регуляторами облікової системи і спрямовують її подальший розвиток в напрямі забезпечення відповідності облікової оцінки вартості підприємства її ринковій оцінці. Наявність невідповідності між двома даними видами оцінки окремі дослідники розглядають як показник якості інформації, що генерується обліковою системою підприємства.

Так, на думку Т. А. Гараніної та П. С. Кормильцевої [¹⁸⁵, с. 21] показники звітності вважаються якісними (ціннісно значимими) тоді, коли між ними та вартістю акцій підприємства на фондовому ринку існує сильний прогнозований взаємозв'язок. Тобто, бухгалтерські показники, оприлюднені в звітності, вважаються якісними, якщо вони відображають інформацію, істотну для інвесторів при оцінці компанії, і виміряні з таким ступенем достовірності, щоб можна було визначити їх взаємозв'язок із вартістю акцій. Цільовою областю облікової інформації в даному випадку є наявність опосередкованих ефектів, пов'язаних з позитивними наслідками її споживання суб'єктами ринку капіталу.

Подібного підходу також дотримуються П. М. Дечоу та К. М. Шренд, на думку яких якість облікової інформації – це ступінь, при якому вона сприяє точній оцінці вартості компанії. Для оцінки вартості компанії, необхідно знати її поточну та майбутню вартість, що розраховується на основі облікових даних [¹⁸⁶, с. 82]. Тому до облікової інформації високої якості відноситься та інформація, що відображає не лише поточну ефективність діяльності підприємства, а дозволяє ефективно спрогнозувати майбутні грошові потоки.

¹⁸⁴ Yoon S. Accounting Quality and International Accounting Convergence / Sora Yoon. – ProQuest, 2007. – 106 p.

¹⁸⁵ Гаранина Т. А. Принятие Международных стандартов финансовой отчетности в России: влияние на ценностную значимость финансовых отчетов / Т. А. Гаранина, П. С. Кормильцева // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 6(252). – С. 19-28.

¹⁸⁶ Dechow P. M. Earnings Quality / P. M. Dechow, C. M. Schrand // CFA Digest. – 2004. – No 34 (4). – P. 82-85.

Формування якісної облікової інформації за даним підходом передбачає подолання явища інформаційної асиметрії між менеджментом і обліковою службою підприємства, що відповідають за процес генерування облікової інформації, та суб'єктами ринку капіталу, які є її споживачами, з іншого боку. Це дозволяє мінімізувати витрати на одержання додаткової інформації, необхідної для прийняття інвестиційних рішень на ринку капіталу за умови існування явища асиметрії облікової інформації.

Теоретичною основою даного підходу виступає гіпотеза ефективності ринків капіталу Ю. Фама, за якою вся істотна облікова інформація повною мірою та миттєво (одразу після оприлюднення) впливає на ринкову вартість цінних паперів компанії-емітента та її безпосередніх конкурентів. Відповідно, виходячи із цієї гіпотези, найбільшу значиму роль для користувачів якість облікової інформації відіграє в умовах існування сильної форми ринкової ефективності.

Комунікаційний підхід. Суть даного підходу полягає в тому, що основний акцент у визначенні якості облікової інформації здійснюється на комунікаційній взаємодії облікової системи та зацікавлених користувачів, для яких генерується така інформація. Якість облікової інформації, що подається у вигляді бухгалтерської звітності, повинна визначатись, виходячи із рівня задоволення інформаційних потреб та вимог таких користувачів. Тому, чим більш корисною є облікова інформація для прийняття управлінських, інвестиційних, позикових та інших рішень, тим вищого рівня якості є така інформація.

Представники даного підходу намагаються пізнати комунікаційну реальність, в основі якої покладено розуміння ролі обліку в системі управління як елемента комунікаційного процесу, що є способом взаємодії між відправником (суб'єктом, відповідальним за генерування та відправку облікової інформації) та реципієнтом (внутрішнім або зовнішнім користувачем, що одержує облікову інформацію для прийняття рішень) по відповідному інформаційному каналу. Зокрема, як відмічає з цього приводу Є. Імхофф, розуміння сутності якості в бухгалтерському обліку означає, що бухгалтерські сигнали не можуть бути однаково вільні від шуму через систематичні помилки або через помилки вимірювання, або одночасно через ці дві перепони [¹⁸⁷, с. 99]. Відповідно, автор розглядає якість в бухгалтерському обліку в контексті сигналів, які можуть бути одержані користувачами облікової інформації через публікацію і оприлюднення фінансової звітності.

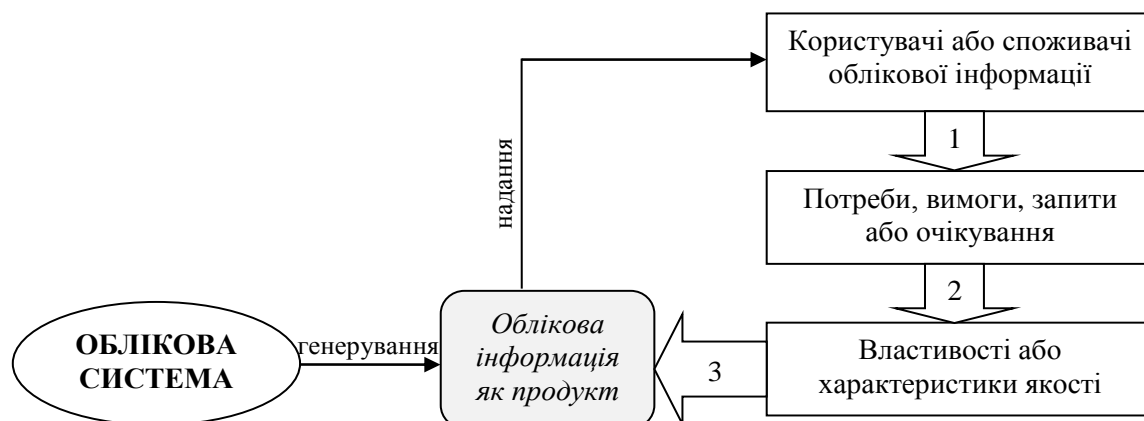
На думку Ш. Х. Бедло, якість бухгалтерської інформації (також в англійській літературі дане поняття називають "якість обліку") може бути описана як корисність інформації фінансової звітності стороннім особам, які мають інтерес до фірми. Чим більш корисною є представлена інформація для прийняття рішень зацікавленим

¹⁸⁷ Imhoff E. The relation between perceived accounting quality and economic characteristics of the firm / E. Imhoff // Journal of Accounting and Public Policy. – 1992. – Vol. 11, No 2. – P. 97-118.

сторонам, тим краща якість фінансової звітності [¹⁸⁸, с. 6]. Тобто, автором в основу облікових комунікацій покладається критерій корисності облікової інформації, ефективність таких комунікацій залежить від рівня корисності облікової інформації.

Окрім представників англо-американської облікової школи, які досить часто розглядають якість облікової інформації в контексті взаємодії облікової системи та користувачів, які приймають рішення на основі облікової інформації, комунікаційного підходу також дотримується значна кількість вітчизняних та російських дослідників у сфері бухгалтерського обліку.

Провівши аналіз поглядів представників комунікаційного підходу до розуміння сутності поняття “якість облікової інформації” (О. В. Будько, А. В. Глущенко, Н. Ю. Єршова, О. Ю. Ітигілова, Л. С. Корабельникова, А. Б. Малявко, Л. А. Насакіна, Т. Д. Поплаухіна, А. А. Туровець, О. М. Харченко, А. Ю. Щирська), встановлено, що всі вони при розгляді сутності поняття якості облікової інформації виділяють такі основні компоненти: 1) Властивості або характеристики якості; 2) Потреби, вимоги, запити або очікування; 3) Користувачі або споживачі облікової інформації. Взаємозв’язок між даними компонентами в контексті теорії комунікації можна відобразити наступним чином (рис. 2.4).



Примітка:

1. Виникнення потреб, очікувань або формулювання запитів;
2. Формування властивостей або характеристик якості на основі існуючих потреб, очікувань або сформульованих вимог і запитів;
3. Забезпечення задоволення потреб, реалізації очікувань та виконання вимог і запитів на основі сформульованих властивостей або характеристик якості.

Рис. 2.4. Обліково-комунікаційна взаємодія: якісний підхід

Таким чином, згідно з комунікаційним підходом, якість облікової інформації – це її властивість, або характеристика задовольняти потреби, вимоги, запити або очікування, які виникають або формулюються користувачами облікової інформації, що є обліковим інформаційним продуктом, який виробляється обліковою системою для споживання.

За результатами дослідження існуючих на сьогодні підходів до розуміння сутності якості облікової інформації виділено їх наступні відмінні характеристики (табл. 2.3).

¹⁸⁸ Badloe Sh. H. The Quality of Accounting Information: A Case of the Netherlands / Shenaz Badloe // Master Thesis. – Rotterdam: Erasmus University Rotterdam, 2011. – 77 p.

Таблиця 2.3.

Аналіз підходів до розуміння сутності якості облікової інформації

<i>Підхід</i>	<i>Тип підходу</i>	<i>Об'єкт, стосовно якого встановлюється належний рівень якості</i>	<i>Критерій відповідності належному рівню якості</i>
Консервативний підхід	Процесний	Застосування обачливих методів	Принцип бухгалтерського консерватизму
Підхід з позиції облікової політики	Процесний	Реалізація облікової політики	Доречна облікова політика
Процедурний підхід	Системний	Облікова інформація в контексті якості облікової системи	Властивості і характеристики облікової інформації та облікової системи
Підхід з позиції менеджменту якості	Системний	Окрема підсистема облікової інформації	Властивості і характеристики окремої підсистеми облікової інформації
Підхід з позиції теорії управління ризиками	Об'єктний	Інформаційне забезпечення упередження ризиків та подолання їх наслідків	Бухгалтерські і підприємницькі ризики
Об'єктно-методологічний підхід	Об'єктний	Облікове відображення господарської діяльності на основі чинних нормативних вимог	Факти господарського життя, основні облікові концепції
Підхід з позиції ринку капіталу	Суб'єктний	Облікова інформація з позиції інвесторів	Властивості і характеристики облікової інформації з позиції інвесторів
Комунікаційний підхід	Суб'єктний	Облікова інформація в цілому з позиції користувачів	Властивості і характеристики облікової інформації з позиції користувачів

Проведений аналіз підходів до розуміння сутності якості облікової інформації (табл. 2.3) дозволив виокремити їх чотири основні типи – процесний, системний, об'єктний та суб'єктний, які визначають основні характеристики кожного із підходів і від яких залежить об'єкт (процес, система, об'єкт або суб'єкт), стосовно якого встановлюється належний рівень якості. За кожним із виділених підходів та об'єктів виділено критерії відповідності належному рівню якості, на основі яких має бути сформована відповідна система її оцінки.

Кожен із виділених підходів може бути застосований для побудови системи управління якістю облікової інформації, однак, враховуючи те, що дані підходи зорієнтовані на різні види об'єктів та передбачають виділення різних критеріїв відповідності належному рівню якості облікової інформації, то ефект від їх впровадження в практичну діяльність підприємства теж буде різним, оскільки кожен із виділених підходів спрямований на інформаційну підтримку різних моделей управління якістю. Окрім цього, на вибір конкретного підходу також впливають особливості побудови національної системи бухгалтерського обліку, зокрема особливості змістовного наповнення системи національних облікових стандартів та їх концептуальних засад.

2.3. Якість облікової інформації: базові теоретичні засади

Для формування єдиного бачення подальшого якісного розвитку облікової системи підприємства необхідним є застосування сучасних підходів до побудови системи якості, що дозволить використати існуючі напрацювання в даній сфері та забезпечити формування інформаційної системи, що генеруватиме якісну облікову інформацію. Підвищення якості облікової інформації, що використовується при прийнятті управлінських рішень, дозволить одержати додатковий економічний ефект та в цілому прискорить темпи розвитку національної економіки. Окрім цього, ще одним із факторів, що визначає необхідність проведення досліджень в сфері підвищення якості облікової інформації є мінливість системи підприємства під дією внутрішніх та зовнішніх впливів, що виступає предметом бухгалтерського обліку. В контексті адаптації облікової системи до таких змін, і враховуючи те, що остання призначена для здійснення складних за структурою процесів перетворення облікових даних за допомогою наявного інструментарію (8-ми елементів методу обліку), має бути удосконалена методика оцінки якості облікової інформації у відповідності до змін функціонування об'єкта управління та системи її інформаційного забезпечення.

Бухгалтерський облік як наука, що досліджує закономірності інформаційного відображення господарської діяльності підприємства за допомогою використання облікового інструментарію, має розвиватись в напрямі підвищення рівня якості облікових систем, що, зазвичай, стосується проблеми підвищення якості облікової інформації. Як наслідок, на сьогодні окремі вчені, наприклад, проф. Т. А. Гоголь [189, с. 144], відмічають, що основною метою бухгалтерського обліку є надання якісної інформації зовнішнім і внутрішнім користувачам для прийняття обґрунтованих економічних рішень.

При формуванні будь-якої системи наукових знань, зокрема щодо якості облікової інформації, передусім мають бути виділені її фундаментальні засади, за допомогою яких відбувається фіксація найбільш істотних властивостей та відносин господарської діяльності підприємства. Розробка сукупності взаємопов'язаних законів і категорій для роз'яснення особливостей функціонування такої системи наукових знань свідчить про появу концепцій та теорій, що є передумовою формування наукової парадигми.

Важливу роль при застосуванні якісного підходу в бухгалтерському обліку займає окреслення можливостей його використання для подальшого розвитку облікової науки та умов, при дотриманні яких можна говорити про можливість використання поняття “якість облікової інформації”.

¹⁸⁹ Гоголь Т. А. Обліково-аналітичне забезпечення управління підприємств малого бізнесу: монографія / Т. А. Гоголь. – Чернігів : Видавець Лозовий В. М., 2014. – 384 с.

Питання якості облікової інформації може розглядатись лише в контексті розуміння облікової інформації як продукту технологічного процесу її збору, обробки, переробки та відображення в бухгалтерській звітності (фінансовій, управлінській тощо), а також її подальшого збереження. Подібні технологічні процеси притаманні будь-яким інформаційним системам, які є складовими системи інформаційної системи управління підприємством (маркетингової, логістичної тощо). Облікова інформація, як і будь-який інший матеріальний або інформаційний продукт, виробляється з метою задоволення потреб кінцевих споживачів – користувачів облікової інформації, тому відповідає певному рівню якості. Подібний підхід, який передбачає розгляд бухгалтерської звітності як продукту, що виникає в результаті здійснення його дизайну, проф. С. Пенман [¹⁹⁰, с. 35] називає споживацьким. Виходячи з цього підходу, дизайн і якість продукту дозволяє судити про те, як добре вона слугує споживачу. Ідентифікуючи інвесторів як основних споживачів облікового продукту (що передбачено концептуальними основами МСФЗ), останні мають право встановлювати риси, яким він має відповідати. Наприклад, чи повинна інформація у фінансовій звітності відображатись за справедливою або первісною вартістю.

Питання якості облікової інформації, у порівнянні із іншими нагальними проблемами розвитку облікової системи підприємства, незважаючи на його актуальність, починаючи із появи бухгалтерського обліку як окремої галузі наукових знань (кінець XV-го століття) і до наших днів, є недостатньо вивченим. Дослідження, що існують в даній сфері, не призвели до формування повноцінної парадигми, яка б слугувала зразковим результатом і засобом обмеження розвитку окремих теорій та концепцій, що суперечать її базовим положенням.

Однією із основних причин такої ситуації є існування значної кількості елементів облікової системи, стосовно яких може застосовуватись якісний підхід та недосконалість підходів щодо їх оцінки та інтерпретації її результатів суб'єктами, що відповідальні за процес управління якістю на підприємстві. Зокрема, у 1982 р. Дж. Сігел, один із перших дослідників у сфері бухгалтерського обліку, який звернув увагу на проблему якості облікової інформації, відмічав, що якість є важливим атрибутом бухгалтерської інформації, проте її неможливо досить легко виміряти, і в цілому вона не зовсім узгоджується із характеристиками фірми [¹⁹¹, с. 61]. Відповідно автор окреслив коло проблем в сфері якості облікової інформації, що потребує вирішення і в наші дні:

- розробка теоретичних засад якості облікової інформації;
- пошук дієвих інструментів її вимірювання;
- визначення місця теорії якості облікової інформації в системі бухгалтерських наукових знань.

¹⁹⁰ Penman S. H. Financial reporting quality: is fair value a plus or a minus? / Stephen H. Penman // Accounting and Business Research Special Issue: International Accounting Policy Forum. – 2007. – Vol. 37. – P. 33-44.

¹⁹¹ Siegel J. G. The “Quality of Earnings” Concept – a Survey / Siegel J.G. // Financial Analysts Journal. – 1982. – March/April, Volume 38, Issue 2. – P. 60-68.

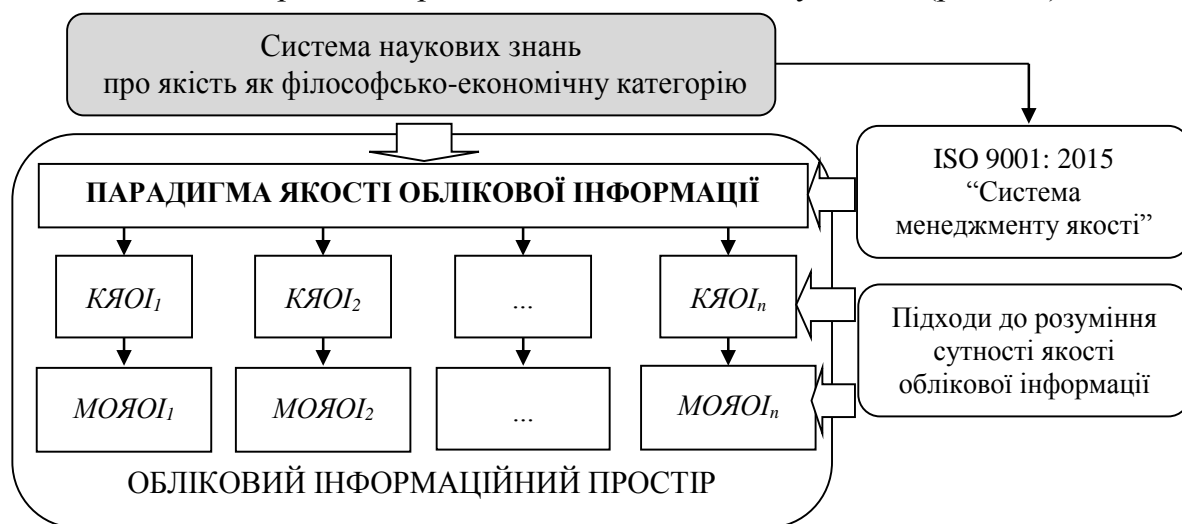
Враховуючи недостатнє вирішення вищенаведеної проблематики, в умовах сьогодення особливої уваги потребує аналіз теоретичних аспектів якості облікової інформації із урахуванням існуючих провідних напрацювань в даній сфері та враховуючи традиції наукових досліджень національної облікової школи.

На сьогодні основною метою розвитку бухгалтерського обліку як науки є необхідність формування ідеальної облікової системи, що забезпечуватиме генерування інформаційного продукту належної якості, що підтверджують акад. М. Г. Чумаченко та М. С. Пушкар [192, с. 127]. Розробка ідеальної системи обліку сприятиме підсиленню статусу бухгалтерського обліку в суспільстві як соціально-економічного інституту, що сприятиме підвищенню ефективності управління національною економікою та окремими підприємствами.

Виходячи із даного підходу, ідеалізація передбачає необхідність пошуку найбільш ефективних шляхів проектування та побудови облікової системи, які б могли використовуватись як зразок при реалізації даних процесів на підприємстві та підвищували ефективність наукового аналізу процесу функціонування облікової системи з метою удосконалення чинної бухгалтерської практики.

Для побудови дієвої системи управління якістю облікової інформації слід сформулювати її базові теоретичні засади, розмежувати між собою наявні різні види теоретичних конструктів (концепцій, моделей, теорій тощо) та сформулювати загальну систему теоретичних знань в даній сфері.

У складі базових теоретичних засад якості облікової інформації запропоновано виділяти два основні рівні – парадигмальний та концептуальний (рис. 2.5).



Примітка:

КЯОІ – концепція якості облікової інформації;

МОЯОІ – методика оцінки якості облікової інформації.

Рис. 2.5. Теоретичні засади якості облікової інформації

¹⁹² Пушкар М. С. Філософія обліку: [монографія] / М. С. Пушкар. – Тернопіль: Карт-бланш, 2002. – 157 с.

Парадигмальний рівень. В основі будь-якої системи наукових знань лежить парадигма, яку Т. С. Кун визначає як дисциплінарну матрицю, що складається з чотирьох основних елементів (символічні генералізації (узагальнення), метафізичні припущення, цінності, зразкові дослідницькі результати), які формують одночасно єдність і функцію [193, с. 237]. Тобто це певна система загальноприйнятих теоретичних і методологічних установок та понять, яких дотримуються науковці однієї сфери наукових досліджень. Складові даної парадигми вважаються науковими орієнтирами та обмеженнями, які повинні бути враховані при здійсненні наукових досліджень в сфері якості облікової інформації.

На сьогодні можна констатувати відсутність сформованої парадигми якості облікової інформації, що свідчить про недостатній рівень теоретичних досліджень в даній сфері та зумовлює необхідність проведення наукових пошуків. На формування такої парадигми здійснює вплив рівень розвитку системи наукових знань про якість як філософсько-економічну категорію, тобто про розвиток сучасної парадигми менеджменту якості. Зміна підходів вчених до розуміння сутності якості та методології її управління і оцінки призводить до зміни парадигм. Це означає, що наявні у фахівців з управління якістю уявлення про змістовне наповнення і порядок здійснення даного процесу перестають відповідати дійсності, що стає на заваді прогресивного розвитку окремого бізнес-процесу або підприємства в цілому.

На нашу думку, чинна парадигма якості, що здійснює визначальний вплив на формування парадигми якості облікової інформації, розкрита в стандарті ISO 9001: 2015 “Система менеджменту якості”, що побудована на базі Європейських директив, і де визначені єдині стандарти для структури систем управління. Реалізована в даному стандарті система менеджменту якості, в розробці якої брали участь представники 95 країн світу, є прикладом побудови ідеальної моделі або ідеології управління організацією, в якій відповідне місце посідає облікова система підприємства. Дану позицію також підтверджує те, що в окремих навчальних закладах (наприклад, [194]) викладається дисципліна з назвою “Сучасна парадигма менеджменту якості”, в основу якої покладена система стандартів ISO 9001.

Виходячи із положень стандарту ISO 9001: 2015 “Система менеджменту якості”, можна виділити і обґрунтувати наступні складові парадигми якості облікової інформації (табл. 2.4).

Таблиця 2.4.

Базові теоретичні конструкції парадигми якості облікової інформації

<i>Назва конструкції</i>	<i>Характеристика</i>
Об’єкт	Облікова інформація
Якість облікової інформації	Ступінь, з яким сукупність притаманних характеристик облікової інформації відповідає вимогам її користувачів
Характеристика якості облікової інформації	Відмінна особливість облікової інформації, що може бути притаманною або присвоєною, якісною або кількісною
Вимога користувача	Встановлена потреба або очікування, яке, зазвичай, передбачається (є специфічною або загальноприйнятою практикою для підприємства) чи є обов’язковим

¹⁹³ Кун Т. Структура научных революций: Пер. с англ. / Т. Кун; Сост. В. Ю. Кузнецов. – М.: ООО “Издательство АСТ”, 2001. – 608 с.

¹⁹⁴ Современная парадигма менеджмента качества // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.mrsu.ru/ru/getfile.php?ID=64104

Взаємозв'язок між виділеними базовими теоретичними конструкціями парадигми якості облікової інформації наведено на рис. 2.6.

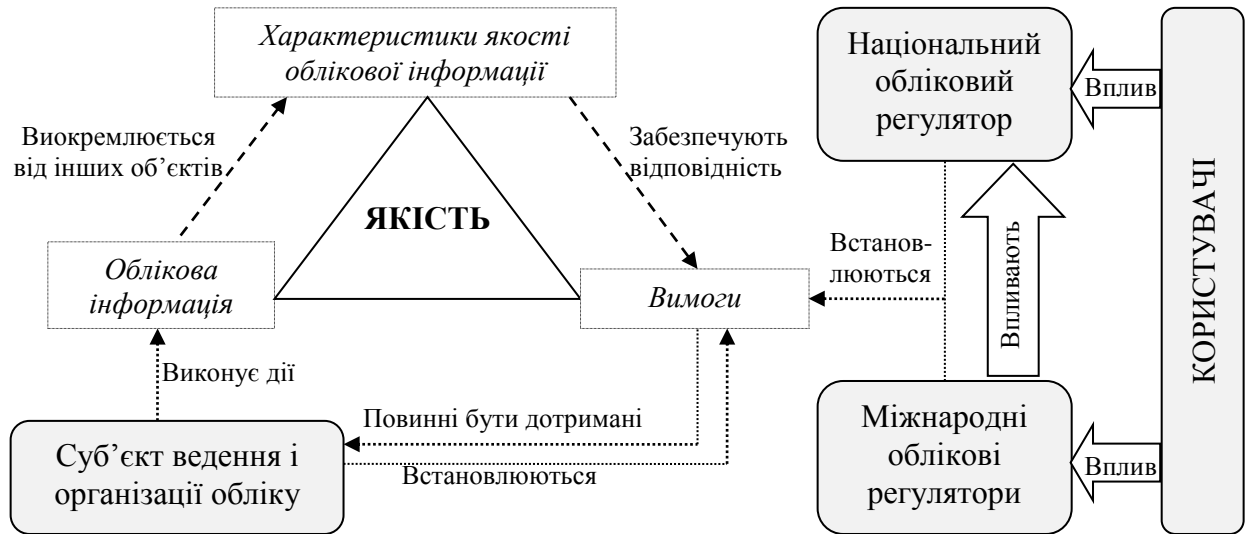


Рис. 2.6. Взаємозв'язок між базовими теоретичними конструкціями парадигми якості облікової інформації

Наведений взаємозв'язок показує, що якість облікової інформації є ступенем відповідності характеристик облікової інформації, над якою здійснюється дія суб'єктом ведення і організації обліку з метою задоволення потреб або очікувань користувачів встановленими вимогами. Якісний рівень облікової інформації визначається на основі порівняння встановлених до неї вимог характеристикам, одержаним в результаті виконання відповідними суб'єктами дій. Під діями, які здійснюються суб'єктами ведення обліку, розуміється сукупність облікових процедур, які виконуються з метою складання бухгалтерської звітності та що забезпечують реалізацію основних функцій і завдань бухгалтерського обліку за допомогою класичного методологічного інструментарію (8 елементів бухгалтерського обліку). Під діями, які здійснюються суб'єктами організації обліку, розуміється сукупність робіт і способів їх виконання з метою побудови системи обробки облікової інформації та її представлення зацікавленим користувачам.

Вимоги, у відповідності до яких визначається якісний рівень облікової інформації, встановлюються національним та міжнародними обліковими регуляторами. Згідно з п. 2 ст. 6 Закону України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" регулювання питань методології бухгалтерського обліку та фінансової звітності здійснюється Міністерством фінансів України, яке затверджує національні положення (стандарты) бухгалтерського обліку, інші нормативно-правові акти щодо ведення бухгалтерського обліку та складання

фінансової звітності [¹⁹⁵]. Відповідно, Міністерство фінансів України є національним обліковим регулятором, від дій якого залежить як формування підходу до розуміння сутності якості облікової інформації в межах національного облікового середовища, так і порядок визначення якісного рівня облікової інформації. Окрім цього, на два дані показники (розуміння сутності якості облікової інформації та порядку її визначення) також впливає діяльність Ради з МСФЗ (International Accounting Standards Board), члени якої відповідають за розробку і публікацію МСФЗ та інтерпретацій до них. Це визначається тим, що, починаючи зі звітних періодів 2012 року, для окремих вітчизняних підприємств виникла необхідність складання фінансової звітності та консолідованої фінансової звітності за МСФЗ, що визначається в залежності від виду підприємства та виду господарської діяльності, перелік яких встановлюється Кабінетом Міністрів України, або що може відбуватись за власним бажанням.

До складу міжнародних регуляторів, вплив яких на обліковий законотворчий процес в Україні відбувається опосередковано, також слід відносити Європейський Парламент та Раду Європейського Союзу, якими була розроблена і опублікована Директива 2013/34/ЄС “Про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов’язану звітність певних типів підприємств”. У зв’язку із необхідністю наближення вітчизняного законодавства до європейського, у відповідності до Угоди про асоціацію з ЄС, виникла потреба впровадження положень Директиви 2013/34/ЄС в систему національного облікового законодавства, що також підтверджується одним із розпоряджень Кабінету Міністрів України ([¹⁹⁶]). Відповідно, розроблені Європейським Парламентом та Радою Європейського Союзу норми регламентації здійснення облікового процесу на підприємствах також визначають набір вимог, які мають враховуватись при визначенні якості облікової інформації.

Окрім впливу міжнародного та національного рівня регулювання облікової системи, якість облікової інформації також залежить від діяльності професійних бухгалтерських організацій та від діяльності суб’єкта ведення та організації обліку на рівні підприємства, які як забезпечують дотримання встановлених регуляторами вимог, так і самі можуть формулювати систему внутрішніх стандартів і вимог, спрямованих на забезпечення якості облікової інформації в межах чинних міжнародних та національних облікових норм.

Виходячи із вищенаведеного, можна визначити, що застосування якісного підходу може здійснюватись на різних рівнях облікової системи і може регулюватись за допомогою різних інструментів (табл. 2.5).

¹⁹⁵ Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” (Відомості Верховної Ради (ВВР), 1999, N 40, ст. 365).

¹⁹⁶ Розпорядження Кабінету Міністрів України “Про схвалення розроблених Міністерством фінансів планів імплементації деяких актів законодавства ЄС у сфері бухгалтерського обліку та аудиту” від 08.04.2015 р. № 345-р. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/345-2015-p>

Таблиця 2.5.

Рівні застосування якісного підходу в бухгалтерському обліку та засоби регулювання якості

<i>Рівні регулювання</i>	<i>Засоби регулювання</i>
Національна система бухгалтерського обліку	Концептуальна основа або законодавчі акти (принципи, якісні характеристики фінансової інформації)
Професійні бухгалтерські організації	Кодекс професійної етики
Підприємство	Внутрішня стандартизація обліку, Наказ про облікову політику

В процесі регулювання якості інформації, що генерується обліковою системою, беруть участь держава, професійні бухгалтерські організації та суб'єкти, відповідальні за організацію та ведення бухгалтерського обліку на конкретному підприємстві (керівник, головний бухгалтер, аудитор тощо). Таким чином, для одержання якісного облікового інформаційного продукту, який відповідатиме запитам користувачів, необхідним є застосування комплексного підходу, що передбачає розробку механізмів формування якісної бухгалтерської звітності як на рівні національної системи обліку, так і на рівні конкретного підприємства шляхом забезпечення раціональної організації роботи облікового апарату.

Основним споживачем якісної облікової інформації є користувачі, які прагнуть бути впевненими в здатності регуляторів та суб'єктів ведення та організації обліку забезпечувати постачання облікової інформації із належним рівнем якості. Вони беруть безпосередню участь в діяльності національного та міжнародного регуляторів облікової системи, впливаючи на процес розробки змістовного наповнення та форми фінансової звітності шляхом включення представників організацій, які репрезентують різні види користувачів, до складу органів, що визначають політику регуляторів. Наприклад, до складу спостережної ради Фонду МСФЗ, яка забезпечує взаємодію між регуляторами ринків капіталу та обліковим регулятором, включені представники організацій, що представляють основні групи користувачів облікової інформації (Міжнародна організація комісій з цінних паперів; Комісія з цінних паперів та бірж; Базельський комітет з банківського нагляду тощо). До складу Методологічної ради з бухгалтерського обліку при Міністерстві фінансів України також включені представники основних груп користувачів облікової інформації, які працюють у відповідних установах та організаціях (Департамент структурної статистики та статистики фінансів підприємств Державної служби статистики України; Департамент аналізу, стратегії та розвитку законодавства Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку; Департамент бухгалтерського обліку Національного банку України; Асоціація українських експертів; Департамент методології, стандартів регулювання та нагляду за фінансовими установами Національної комісії, що здійснює державне регулювання у сфері ринків фінансових

послуг тощо), які забезпечують необхідний взаємозв'язок між вимогами користувачів та національною системою облікового регулювання.

На основі обґрунтованих вище базових теоретичних конструкцій парадигми якості облікової інформації можна виділити основні її елементи із використанням підходу до розуміння сутності парадигми, запропонованого Т. С. Куном:

1. *Символічні генералізації* (узагальнення) визначаються як вирази, що можуть без особливих зусиль бути перетворені в логічну форму типу $(x) (e) (z) F(x, y, z)$ [197, с. 235]. На нашу думку, основною символічною генералізацією чинної парадигми якості облікової інформації є наявність функціонального взаємозв'язку між якістю облікової інформації та рівнем задоволення потреб та очікувань її користувачів, що може бути відображено наступною формулою:

$$\bar{y} = \sum_{i=0}^n (a + b) * x_n$$

де, \bar{y} – рівень якості облікової інформації;
a – рівень задоволення потреб користувачів облікової інформації;
b – рівень задоволення очікувань користувачів облікової інформації;
x – види користувачів облікової інформації;
n – кількість користувачів облікової інформації.

Дана формула відображає, що окремому значенню рівня задоволення потреб та очікувань користувачів облікової інформації відповідає визначене значення рівня якості облікової інформації. На її основі може бути сформульована загальна концепція удосконалення якості облікової інформації на вітчизняних підприємствах.

2. До *метафізичних припущень*, що визначають найбільш фундаментальні методологічні принципи світосприйняття, може бути віднесене поняття “якісна характеристика корисної фінансової інформації”, що використовується в “Концептуальних основах фінансової звітності” [198] для виокремлення тих видів облікової інформації або такого її стану, який буде найбільш придатним і корисним для основних груп її користувачів, що використовують її для прийняття рішень. Необхідність використання даного поняття базується на двох основних положеннях:

– облікова інформація із фінансової звітності підприємства може використовуватись для прийняття економічних рішень суб'єктами управління, що підвищує ефективність даного процесу, оскільки високоякісна облікова інформація зменшує інформаційну асиметрію та невизначеність;

– виходячи із положень гіпотези ефективності фінансових ринків Ю. Фама, істотна інформація із фінансової звітності негайно та повною мірою відображається на ринковій вартості цінних паперів підприємства або групи підприємств, що її оприлюднили.

¹⁹⁷ Кун Т. Структура научных революций: Пер. с англ. / Т. Кун; Сост. В. Ю. Кузнецов. – М.: ООО “Издательство АСТ”, 2001. – 608 с.

¹⁹⁸ Концептуальна основа фінансової звітності // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_009

Відповідно, використання в науковому обігу поняття “якісна характеристика корисної фінансової інформації”, що базується на двох вищенаведених припущеннях, дозволяє визначити місце і значення якості облікової інформації в контексті системи управління підприємством та в контексті функціонування фінансових ринків.

3. Основною цінністю, що впливає на формування ідеалів та норм побудови і обґрунтування бухгалтерського наукового знання, є розуміння позитивного впливу підвищення якості облікової інформації на ефективність рішень, що приймаються різними суб'єктами на її основі. На сьогодні серед вчених в сфері бухгалтерського обліку відсутні твердження стосовно необхідності зниження якості облікової інформації, відмови від врахування мінливих запитів і зростаючих потреб користувачів облікової інформації.

Виходячи із даної цінності, основною метою бухгалтерського обліку як науки є пошук і розробка таких нових облікових інформаційних моделей, концепцій та наукових теорій, які б забезпечували підвищення якості облікової інформації або її необхідний рівень.

4. На сьогодні можна виокремити деякі зразкові дослідницькі результати в сфері якості облікової інформації, що дозволяють вирішувати конкретні проблеми щодо пошуку шляхів її підвищення. Наприклад, у 1991 році Дж. Джонс було розроблено модель визначення рівня недискреційних нарахувань [¹⁹⁹, с. 211], яка у 1995 р. була удосконалена П. Дечоу, Р. Слоаном та Е. Свіні [²⁰⁰, с. 208], що на сьогодні широко використовується для оцінки якості облікової інформації і використовується в значній кількості наукових публікацій, присвячених розгляду проблематики застосування якісного підходу в бухгалтерському обліку.

Концептуальний рівень теоретичних засад якості облікової інформації складається із різних видів концепцій, які можуть формуватися, виходячи із існуючих підходів до розуміння сутності якості облікової інформації (консервативний підхід; підхід з позиції облікової політики; процедурний підхід; підхід з позиції менеджменту якості; підхід з позиції теорії управління ризиками; об'єктно-методологічний підхід; підхід з позиції ринку капіталу; комунікаційний підхід). Якщо парадигмальний рівень характеризує загальні теоретичні засади якості облікової інформації, то на концептуальному рівні розкриваються особливості розуміння даного поняття в контексті конкретного підходу.

В залежності від обраної концепції будується відповідна методика оцінки якості облікової інформації, яка враховує тип покладеного в основу концепції підходу (процесний; системний; об'єктний; суб'єктний), вид об'єкту, стосовно якого встановлюється належний рівень якості та набір критеріїв відповідності належному рівню якості.

¹⁹⁹ Jones J. Earnings Management During Import Relief Investigations / J. Jones // Journal of Accounting Research. – 1991. – Vol. 29, No 2. – P. 193-228.

²⁰⁰ Dechow P. Detecting Earnings Management / Dechow P., Sloan R., Sweeny A. // The Accounting Review. – 1995. – Vol. 70, No 2. – P. 193-225.

Зокрема, використання комунікаційного підходу для побудови на підприємстві якісної системи обліку, тобто облікової інформаційної системи, що забезпечує генерування високоякісної інформації для прийняття управлінських рішень, можливе за умови наявності трьох базисних імперативів:

- користувачі облікової інформації;
- визначений якісний рівень облікової інформації;
- облікова інформація як інформаційний продукт (рис. 2.7).

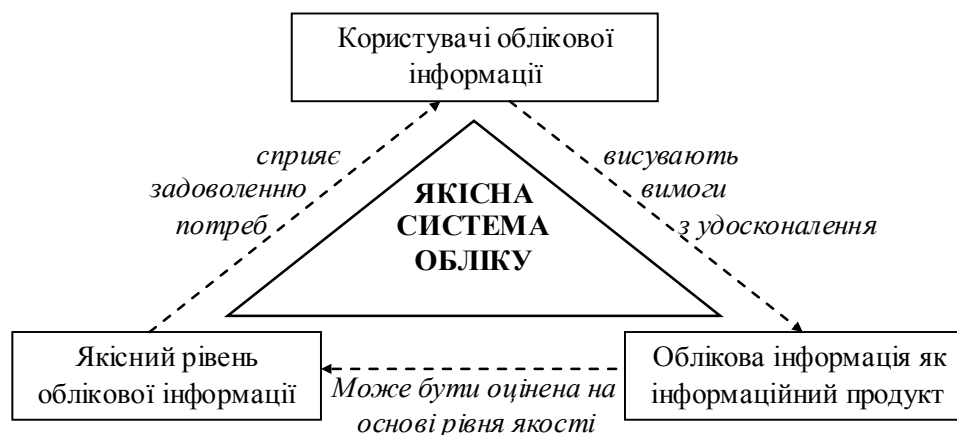


Рис. 2.7. Базисні імперативи якісної системи обліку

Виходячи із виділених імперативів, які складають логічно струнку систему взаємовідносин, користувачі мають виступати основним суб'єктом, від вимог якого залежить подальший розвиток облікової системи, що забезпечує генерування інформації для прийняття рішень. Тому проведення аналізу вимог користувачів у порівнянні із можливостями облікової системи має бути одним із початкових етапів організації бухгалтерського обліку на підприємстві. Виходячи із твердження, що облікова інформація є інформаційним продуктом, вона може бути оцінена на основі застосування якісного підходу, що передбачає визначення якісних характеристик, властивостей, ознак та особливостей облікової інформації. Задоволення потреб зацікавлених користувачів, виходячи із якісного підходу, відбувається у випадку досягнення необхідного рівня якості – сукупності властивостей облікової інформації, що генерується обліковою системою.

При цьому слід обов'язково враховувати, що в залежності від кількості користувачів облікової інформації, у випадку наявності у них дещо відмінних інтересів, ускладнюється структура якісної системи обліку. Зокрема, збільшується набір характеристик і властивостей облікового інформаційного продукту, зокрема його якості. У випадку наявності повністю протилежних інтересів у різних груп користувачів облікової інформації, виявляється неможливим побудувати єдину систему характеристик (параметрів) її якості та, відповідно, єдину методику оцінки якості облікової інформації.

Якість облікової інформації як продукту функціонування інформаційної системи змінюється у відповідності до технології функціонування системи (програмних, технічних, людських та інших ресурсів), що забезпечують виконання певних технологічних операцій.

В цілому рівень якості облікової інформації залежить від причин невиконання встановлених умов забезпечення якості, що може бути викликано помилками збору і обробки облікових даних, їх викривленням, запізненнями при подачі інформації тощо.

Побудова якісної системи обліку на основі використання поняття якості облікової інформації можлива лише за умови врахування таких принципово важливих положень:

1. Якість є іманентною характеристикою облікової інформації, що можна визначити лише у співвідношенні із певними потребами користувачів облікової інформації. Відповідно, запити користувачів, що перебувають під впливом змін економічної кон'юнктури, є відправною точкою для побудови системи характеристик облікової інформації. В той же час, потреби користувачів можуть як бути відомими на момент розробки облікової системи, так і можуть бути прогнозованими, тобто передбачається можливість їх появи, викликана певними факторами;

2. Розробка якісної облікової системи може відбуватись за умови використання облікової інформації суто за її призначенням – для прийняття рішень зацікавленими користувачами. В іншому випадку її використання всі можливі результати оцінки якості облікової інформації будуть марними та недоцільними.

Дані принципові положення є характеристиками комунікаційного підходу, який можна застосовувати для підвищення ефективності функціонування облікових систем підприємства.

Сукупність теоретичних засад якості облікової інформації парадигмального та концептуального рівня складають обліковий інформаційний простір, що є основою для побудови системи наукових знань в сфері якості облікової інформації.

2.4. Аналіз причин низького рівня якості облікової інформації та шляхів її підвищення

Питання про істинну природу бухгалтерського обліку як практичної діяльності, про співвідношення в ній соціального, математичного та економічного не втрачає своєї актуальності і в наш час. Визначення рушійних сил його подальшого розвитку в умовах змін економічного середовища та встановлення і обґрунтування базових механізмів його функціонування має не лише дослідницький інтерес, але і досить відчутну перспективу в напрямі удосконалення облікової практики на вітчизняних підприємствах. Однією із таких рушійних сил є забезпечення якісного рівня облікової інформації як основного інформаційного продукту, що створюється обліковою системою підприємства для задоволення потреб зацікавлених і потенційних користувачів. Дане положення підтверджують Й. Федорович та Й. Лі [²⁰¹, с. 1], зазначаючи, що надання і забезпечення якості облікової інформації є первинною ціллю бухгалтерського обліку з моменту його створення.

²⁰¹ Fedorowicz J. Accounting information quality / J. Fedorowicz, Y.W. Lee // The review of accounting information systems. – 1998. – Vol. 3, Number 1. – P. 1-8.

Протягом всієї історії дослідження облікової системи як засобу інформаційної підтримки управління підприємства, починаючи від Л. Пачолі і до сьогодні, вченими відмічався вплив економічних та технологічних умов функціонування підприємств на її розвиток. Результатом чого стало обґрунтування сервісної функції бухгалтерського обліку у відношенні до системи управління підприємства та змін економічних умов її функціонування, що визначають можливі напрями подальшого розвитку облікової системи. Еволюція розуміння сервісної функції бухгалтерського обліку призвела до обґрунтування облікової системи підприємства як адаптивної системи (Л. В. Гуцаленко, В. В. Євдокимов, О. М. Кізілов), яка може змінювати свою інформаційну технологію та кінцевий інформаційний продукт свого функціонування при зміні зовнішніх умов. Тому підтримання належного рівня якості облікової інформації із урахуванням її базових детермінант є вимогою, дотримання якої є необхідним для забезпечення адаптації до таких мінливих умов.

На сьогодні відсутні комплексні дослідження в сфері бухгалтерського обліку, в яких би були розкриті основні детермінанти якості облікової інформації, тобто фактори або елементи, які здійснюють вплив на зміну її рівня. Детермінанти якості облікової інформації слід розглядати як набір певних умов або засобів, які існують всередині та поза обліковою системою підприємства і спричиняють коливання рівня якості облікової інформації. Їх вплив може відбуватись як на постійній основі, так і ситуативно, тобто в залежності від конкретних обставин або подій, вони можуть бути пов'язані із діями суб'єктів, взаємопов'язаних із функціонуванням облікової системи, так і бути незалежними від них.

На основі аналізу детермінант якості облікової інформації стосовно конкретної облікової системи підприємства можуть бути визначені причини низького рівня якості облікової інформації та можливі шляхи його підвищення, взаємозв'язок між якими представлено на рис. 2.8.

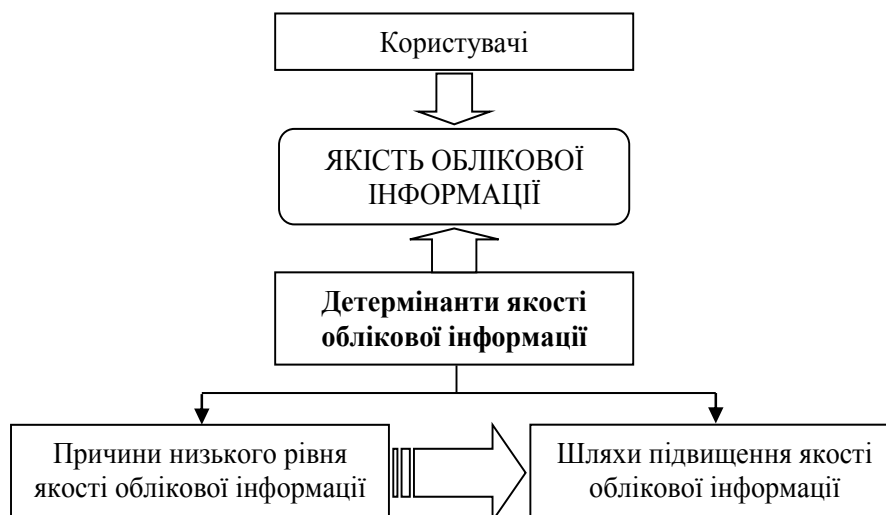


Рис. 2.8. Взаємозв'язок між детермінантами якості облікової інформації, причинами її низького рівня та шляхами її підвищення

Користувачі облікової інформації, висувуючи вимоги до її якісного рівня, повинні враховувати базові детермінанти якості. В залежності від особливостей побудови і рівня

розвитку економічної, правової, соціальної та інших систем країни роль окремих детермінант може мати більш вагоме значення в забезпеченні якості облікової інформації. Зокрема, на думку Е. Вуландарі та А. Рахмана, існує залежність між середовищем облікового регулювання та релевантністю облікової інформації. Вона є більш сильною для країн із системою кодифікованого права та країн з ринками, що розвиваються, ніж для розвинених країн із системою загального права [202, с. 2]. Оскільки Україна відноситься до країн першої групи, то виходячи із позиції авторів, якість облікової інформації більшою мірою залежить від розвитку облікового регулювання, його якісного рівня.

Виходячи із особливостей розвитку середовища національної облікової системи, рівень якості у різних країн може значно відрізнятись. Наприклад, з цього приводу С. Міхайлеску зазначає, що у Франції, у порівнянні із англосаксонськими країнами, рівень якості корпоративної звітності є набагато нижчим [203, с. 2], що обґрунтовується специфікою зовнішнього середовища облікової системи Франції, на яку впливають особливості розвитку фінансового ринку, облікове регулювання та визначальні французькі облікові традиції (однорідність та консерватизм). Дану тезу також підтверджують Н. Содерстром та К. Сан, відмічаючи, що правова і політична система і стимули фінансової звітності відрізняються в країнах, внаслідок чого якість обліку в різних країнах є різною. [204, с. 702]. Таким чином, при вивченні якості облікової інформації слід враховувати, що різні її детермінанти в конкретній країні мають свої особливості і ступінь впливу. Виходячи з цього, загальну модель наукових знань про детермінанти якості облікової інформації, які слід використовувати в наукових дослідженнях, можна представити наступним чином (рис. 2.9).

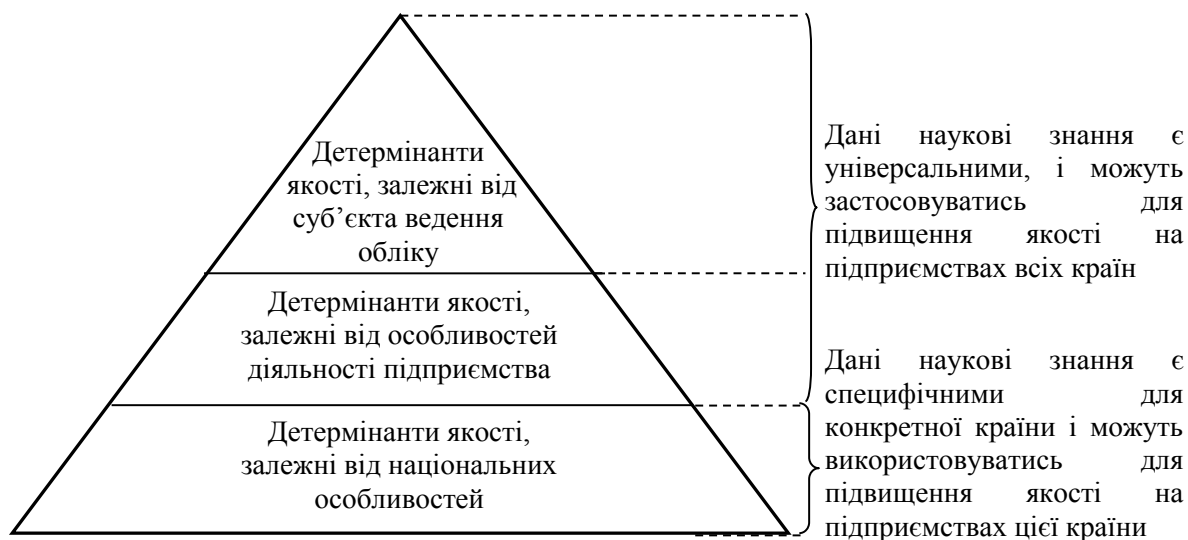


Рис. 2.9. Загальна модель наукових знань про детермінанти якості облікової інформації

²⁰² Wulandari E. A Cross-Country Study on the Quality, Acceptability, and Enforceability of Accounting Standards and the Value Relevance of Accounting Earnings / Wulandari, E. and A. Rahman // Working Paper, Nanyang Technological University of Singapore. – 2004. – 27 p.

²⁰³ Michalesco C. The determinants of the quality of accounting information disclosed by French listed companies / Cerline Michalesco // EAA Congress, – Bordeaux, 1999. – P. 1-20.

²⁰⁴ Soderstrom N. IFRS adoption and accounting quality: a review / Soderstrom N., Sun K. // European Accounting Review. – 2007. – Vol. 16 (4). – P. 675-702.

Таким чином, існує група детермінант якості, вплив яких в окремій країні може бути взагалі відсутній, а в іншій країні він може бути визначальною причиною низького рівня якості облікової інформації. Визначальною особливістю таких детермінант є неможливість впливу на них суб'єктів ведення обліку та майже відсутність впливу суб'єктів регулювання національної облікової системи, внаслідок чого рівень якості облікової інформації на конкретному підприємстві є результатом сукупної дії контрольованих та неконтрольованих факторів.

Теоретичними засадами для визначення детермінант якості облікової інформації є результати досліджень в сфері міжнародного обліку, в яких акцентується увага на існуванні відмінностей в національних моделях обліку та виявленні причин їх виникнення. Зокрема, існування відмінностей при побудові облікових систем дозволяють пояснити модель культурних вимірів Г. Хофстеда (1980 р.), модель облікових цінностей С. Грея (1988 р.), модель рівнів культурних вимірів Ш. Шварца (1994 р.), відправною точкою побудови яких є врахування культурного впливу на розвиток облікової практики.

Використовуючи результати досліджень в сфері міжнародного обліку, М. Р. Метьюс та М. Х. Б. Перера зазначають, що двох абсолютно однакових систем бухгалтерського обліку не існує, оскільки в основі їх різноманіття лежить вплив соціального середовища, яке і створює систему бухгалтерського обліку [²⁰⁵, с. 543-544]. Тобто, система бухгалтерського обліку має внутрішнє і зовнішнє середовище, які здійснюють вплив на процес її функціонування, і від яких залежить якість облікової інформації. Так, Ш. М. Саудагаран виділяє десять основних факторів зовнішнього середовища, які формують розвиток бухгалтерського обліку в країні, що, на нашу думку, також впливають і на якість інформації, що генерується обліковою системою: тип ринків капіталу; тип режиму звітування; тип суб'єкту господарювання; тип правової системи; рівень тиску; рівень інфляції; політичні та економічні зв'язки з іншими країнами; статус професії облікових працівників; існування концептуальної основи; якість освіти облікових працівників [²⁰⁶, с. 3]. Виділені Ш. М. Саудагараном фактори впливають на базові облікові принципи і процедури, тип, рівень і обсяги облікової інформації, що надається зацікавленим користувачам, рівень деталізації облікового законодавства тощо, що розглядаються іншими дослідниками як детермінанти якості облікової інформації. Наприклад, використовуючи такий підхід, А. Ю. Щирська поділяє всі фактори, що впливають на якість інформації, на такі групи: національні; політичні; технічні; економічні; соціальні [²⁰⁷].

²⁰⁵ Мэтьюс М. Р. Теория бухгалтерского учета: Учебник / Пер. с англ. под ред. Я. В. Соколова, И. А. Смирновой. / М. Р. Мэтьюс, М. Х. Б. Перера. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1999. – 663 с.

²⁰⁶ Saudagaran Sh.M. International Accounting: A User Perspective / Sh. M. Saudagaran. – Thompson, 2004. – 236 p.

²⁰⁷ Щирська А. Ю. Сукупність характеристик якості облікової інформації для управління підприємством / А. Ю. Щирська // Бухгалтерський облік, економічний аналіз та контроль в умовах формування і розвитку сучасних концепцій управління: Тези виступів XII Міжнар. наукової конференції. – Житомир: ЖДТУ, 2013. – С. 182-184.

Канцуров О. О. відмічає, що об'єктом державного регулювання є соціально-економічні відносини та організаційно-правові відносини, що виникають при провадженні діяльності у сфері бухгалтерського обліку, а також методика обліку. Відповідно, дії з державного регулювання бухгалтерського обліку впливають на процес формування економічної інформації та її якість [²⁰⁸, с. 28]. Таким чином, автор намагається підкреслити, що якість облікової інформації залежить від заходів з регулювання бухгалтерського обліку, тобто не лише від дій керівництва, що є суб'єктом створення і організації облікової системи підприємства, а й від суб'єктів вищого рівня, які встановлюють “правила гри” в сфері бухгалтерського обліку в Україні.

На сьогодні значна роль в забезпеченні якості облікової інформації відводиться регламентації обліку, зокрема процесу стандартизації облікових процедур, що особливо актуалізується в умовах виникнення тенденції гармонізації та конвергенції національних облікових систем, про що відмічають такі провідні вітчизняні вчені, як М. І. Бондар, С. Ф. Голов, З. В. Гуцайлюк, В. М. Жук, Г. Г. Кірейцев, Р. О. Костирко, В. М. Костюченко, Ю. А. Кузьмінський, Н. М. Малюга, А. В. Озеран, О. М. Петрук, Н. Л. Правдюк, М. С. Пушкар, М. М. Шигун та ін.

Високий рівень облікових стандартів впливає на сприйняття користувачами якості облікової інформації. Краще сприйняття стандартів буде забезпечувати створення такої облікової інформації, яка більш легко використовується користувачами і має кращу релевантність. Облікові стандарти високої якості повинні забезпечити послідовне формування порівняної, актуальної і достовірної фінансової інформації інвесторам для прийняття конкретних інвестиційних рішень [²⁰⁹, с. 2]. В той же час, релевантні та гармонізовані стандарти бухгалтерського обліку самі по собі не зможуть впливати на середовище, в якому відбувається формування фінансової звітності, тому удосконалення якості системи облікових стандартів є лише одним із факторів, які повинні використовуватись в комплексі із факторами внутрішнього середовища, що впливають на якість облікової інформації.

Серед представників англо-американської облікової школи на сьогодні вже беззаперечним вважається твердження, що впровадження МСФЗ в національні облікові системи, побудовані із використання власних стандартів, призводить до підвищення якості облікової інформації. Це пояснюється тим, що якість МСФЗ є вищою, ніж якість національних облікових стандартів, в основному через те, що менеджмент та суб'єкти ведення обліку знаходяться під тиском щодо необхідності забезпечення правдивого і справедливого погляду на активи і зобов'язання компанії. Зокрема, це було підтверджено в дослідженні М. Е. Барт, В. Р. Лендсмена та

²⁰⁸ Канцуров О. О. Інституційні чинники розвитку бухгалтерського обліку в Україні. / О. О. Канцуров // Науковий вісник НУБіП України. Серія: Економіка, аграрний менеджмент, бізнес. – 2012. – Випуск 169 (2). – С. 25-32.

²⁰⁹ Wulandari E. A Cross-Country Study on the Quality, Acceptability, and Enforceability of Accounting Standards and the Value Relevance of Accounting Earnings / Wulandari, E. and A. Rahman // Working Paper, Nanyang Technological University of Singapore. – 2004. – 27 p.

М. Х. Ланга [²¹⁰, с.496], якими було доведено, що фірми, які використовували МСФЗ, менше застосовують такі техніки креативного обліку, як згладжування доходів, управління прибутком, більш своєчасно визнають втрати та мають високий зв'язок між обліковими показниками діяльності та цінами на акції і ринковими доходами.

Проте, окрім впровадження МСФЗ як визначального кроку в напрямі підвищення якості облікової інформації, слід обов'язково враховувати, що на даний показник також впливають інституційні стимули фірми, тобто бажання задіяних в діяльності фірми суб'єктів задовольнити власні інтереси. Тому, саме прийняття МСФЗ не є гарантією забезпечення якості облікової інформації, оскільки, як підтверджують результати досліджень в сфері маніпулювання показниками звітності європейських підприємств, складеної за МСФЗ [²¹¹; ²¹²], навіть при впровадженні і використанні МСФЗ повністю не зникає, а лише зменшується можливість маніпулювання показниками стану та результатами діяльності підприємства. Відповідно, на якість облікової інформації впливає ціла група детермінант макро- та мікрорівня, особливості впливу яких залежать від рівня розвитку політичної, юридичної, економічної та соціальної систем в країні.

Даної позиції також дотримуються Н. Содерстром та К. Сан, які відмічають, що відмінності між країнами щодо якості обліку залишаються після прийняття МСФЗ, оскільки якість обліку є функцією загального інституційного середовища фірми, в тому числі правової та політичної системи країни, де розміщена фірма [²¹³, с. 675]. М. Е. Барт, В. Р. Лендсмен та М. Х. Ланг також відмічають, що на облікову якість впливає економічне середовище, що включає волатильність економічної активності та інформаційне середовище [²¹⁴, с.469]. Тобто автори зазначають, що якість обліку залежить від впливу сукупності основоположних політичних, соціальних і юридичних правил, які є базисом функціонування облікової системи на національному, галузевому рівні та рівні конкретного підприємства.

Поняття інституційного середовища було впроваджено в наукові дослідження представниками інституціоналізму Д. Нортон і Л. Девісом, які розуміли під останнім відносини макрорівня, що обмежують контрактні відносини індивідів, та уточнено О. Вільямсоном, який розглядає інституційне середовище як набір правил гри, що визначають контекст здійснення економічної діяльності. Таким чином, поняття “інституційне середовище” спочатку стосувалось лише макрорівня, а з часом було розширене до мікрорівня, і визначає загальний набір правил, що впливають на

²¹⁰ Barth M. E. International Accounting Standards and Accounting Quality / M.E. Barth, W.R. Landsman, M.H. Lang // Journal of Accounting Research. – 2008. – Vol. 46, No. 3. – P. 467-498.

²¹¹ Nouri Y. Accounting Manipulations and IFRS: Evidence from French Companies / Yosr Nouri, Ezzeddine Abaoub // International Journal of Economics and Finance. – 2014. – Vol 6, No 11. – P. 229-244.

²¹² Aubert F. Analysts' estimates: What they could be telling us about the impact of IFRS on earnings manipulation in Europe / François Aubert, Gary Grudnitski // Review of Accounting and Finance. – 2012. – Vol. 11, Iss. 1. – P. 53-72.

²¹³ Soderstrom N. IFRS adoption and accounting quality: a review / Soderstrom N., Sun K. // European Accounting Review. – 2007. – Vol. 16 (4). – P. 675-702.

²¹⁴ Barth M. E. International Accounting Standards and Accounting Quality / M. E. Barth, W. R. Landsman, M. H. Lang // Journal of Accounting Research. – 2008. – Vol. 46, No. 3. – P. 467-498.

функціонування різних інститутів, зокрема й бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту (В. М. Жук, В. М. Метелиця, О. М. Петрук, І. Б. Садовська, І. А. Юхименко-Назарук, Л. А. Чайковська та ін.). Відповідно, виходячи із інституційного підходу, на якість облікової інформації впливають внутрішні та зовнішні відносно облікової системи детермінанти.

Єршова Н. Ю. поділяє всі чинники, що забезпечують якість облікової інформації, на внутрішні та зовнішні, виділяючи у складі кожної із груп стимулятори та дестимулятори, тобто ті, які стимулюють підвищення якості, і навпаки, зменшують її рівень [²¹⁵, с. 371]. Такий підхід передбачає поділ всіх детермінант, що впливають на якість, не лише відносно облікової системи підприємства, а й за напрямом їх впливу на якісний рівень облікової інформації – позитивний або негативний.

На думку С. Л. Безручук, основними факторами, що впливають на якість облікової інформації, є джерела утворення, процес формування та подання, суб'єкт подання, законодавче регулювання, правові норми, стандарти і ступінь застосування професійного судження, користувачі інформації (або кінцеві споживачі) [²¹⁶, с. 51]. І. Ч. Пайва та І. С. Лоуренсо вважають, що якість облікової інформації формується за допомогою різних чинників, що об'єднані в дві групи: 1) Потужність виконавчої системи, розмір фірми, заборгованість компанії, ринкова конкуренція, компенсації фірми; 2) Регулювання ринку капіталу, система оподаткування та структура системи регулювання країни з її функціональними характеристиками [²¹⁷, с. 6]. Спільним в підходах Н. Ю. Єршової, С. Л. Безручук, І. Ч. Пайви та І. С. Лоуренсо до виділення детермінант якості обліку є те, що вони відносять до їх складу детермінанти внутрішнього та зовнішнього середовища, оскільки лише при їх комплексному розгляді з'являється можливість сформувати дієву систему заходів, що забезпечуватиме підвищення якості облікової інформації.

Окрема група дослідників акцентує свою увагу лише на внутрішніх детермінантах забезпечення якості облікової інформації та наголошує на їх пріоритетності в умовах сьогодення. Так, Й. Федорович та Й. Лі зазначають, що з появою інформаційних облікових систем традиційний фокус на вході інформації та записі даних повинен бути компенсований розумінням, що система сама може впливати на якість інформації. Теоретичні дискусії в сфері якості облікової інформації потребують доповнення застосуванням прагматичних підходів до дизайну та аудиту облікових інформаційних систем [²¹⁸, с. 1]. Відповідно, пріоритетним напрямом наукових досліджень автори вважають розвиток підходів до підвищення

²¹⁵ Єршова Н. Ю. Якість облікової інформації: методичний підхід до оцінювання / Н. Ю. Єршова // Актуальні проблеми економіки. – 2014. – № 8 (158). – 368-374.

²¹⁶ Безручук С. Л. Факторы, влияющие на качество учетной информации / С. Л. Безручук // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – № 6 (300). – С. 46-52.

²¹⁷ Paiva I. Ch. Determinants of accounting quality: empirical evidence from the european union after IFRS adoption / Inna Choban Paiva, Isabel Costa Lourenco // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.aeca1.org/pub/on_line/.../cd/85a.pdf

²¹⁸ Fedorowicz J. Accounting information quality / J. Fedorowicz, Y. W. Lee // The review of accounting information systems. – 1998. – Vol. 3, Number 1. – P. 1-8.

якості облікової інформації шляхом удосконалення процесу створення і організації функціонування облікових систем підприємства.

Будько О. В., конкретно не виділяючи фактори, що впливають на якість облікової інформації, зазначає, що вона формується під впливом багатьох факторів на всіх етапах облікового процесу [219, с. 185], тобто автор пропонує виділяти види факторів у розрізі етапів облікового процесу, однак всі ці фактори стосуються лише внутрішнього середовища облікової системи підприємства.

Про необхідність удосконалення організації обліку з метою формування якісної облікової інформації також відмічають О. Н. Харченко та А. А. Туровець, на думку яких в спрощеній системі бухгалтерського обліку малих підприємств на якість інформації впливають такі фактори, як облікова політика, принципи забезпечення якості, професійне бухгалтерське судження та користувачі облікової інформації [220, с. 77]. Подібного підходу також дотримується К. Струхарова, відносячи до основних факторів, що впливають на якість бухгалтерської інформації, розмір компанії, перевірка фінансової звітності аудитом та кредитори й іноземні акціонери [221, с. 1726]. Представники такого підходу в якості основного суб'єкта, відповідального за збереження якості облікової інформації, вважають бухгалтера у його взаємодії із зацікавленими користувачами.

Провівши аналіз існуючих підходів дослідників до виділення детермінант якості облікової інформації (Додаток В), можна констатувати, що на сьогодні відсутня єдність в їх поглядах, що пояснюється як неоднозначністю позицій щодо застосування якісного підходу в бухгалтерському обліку, так і відсутністю комплексності охоплення всіх факторів, що можуть впливати на якісний рівень облікової інформації.

З метою формування комплексних пропозицій з покращення якості облікової інформації розроблено матричну класифікацію детермінант, що впливають на неї (табл. 2.6).

Таблиця 2.6.

Класифікація детермінант, що впливають на якість облікової інформації

Види середовища облікової системи	Види детермінант в залежності від їх ролі в розвитку системи обліку		
	Теоретичного характеру	Методологічного характеру	Організаційного характеру
Внутрішнє середовище облікової системи підприємства	Розмір та специфіка підприємства; специфіка системи управління	Процес формування та представлення облікової інформації	Облікова політика і професійне судження; кваліфікація облікового персоналу; аудит звітності та системи обліку; взаємозв'язки з користувачами облікової інформації
Зовнішнє середовище облікової системи підприємства	Правова, політична, економічна та соціальна система країни	Облікові стандарти високої якості	Державне регулювання бухгалтерського обліку

²¹⁹ Будько О. В. Шляхи забезпечення якості облікової інформації [Текст] / О. В. Будько // Економічний аналіз: зб. наук. праць. – 2013. – Том 14. – № 2. – С. 183-187.

²²⁰ Харченко О. Н. Формирование системы бухгалтерского учета на малых предприятиях. Монография / Харченко О. Н., Туровец А. А. – “Издательство “Проспект””, 2015. – 166 с.

²²¹ Struharova K. The Quality of Accounting Information of Private Companies in the-Czech Republic / K. Struharova // International Journal of Social, Behavioral, Educational, Economic and Management Engineering. – 2014. – Vol. 8, No. 6. – P. 1723-1727.

Запропонована матрична класифікація детермінант (табл. 2.6), сформована за двома ознаками, дозволяє проаналізувати вплив факторів внутрішнього та зовнішнього інституційного середовища із урахуванням їх ролі в розвитку системи обліку (національній системі, системі обліку конкретного підприємства). Під роллю в розвитку системи обліку в даному випадку розуміється вплив виділених детермінант на розвиток системи облікових знань, тобто який елемент системи облікових знань має бути удосконалений (теорія, методологія або організація) для того, щоб забезпечити підвищення рівня якості облікової інформації.

Детермінанти теоретичного характеру передбачають необхідність удосконалення теорії бухгалтерського обліку шляхом обґрунтування їх впливу на якість облікової інформації. Наприклад, великі компанії, акції яких мають лістинг на міжнародних біржах, повинні використовувати міжнародні стандарти для ведення обліку, а також повинні розкривати додаткову інформацію про свою діяльність, у порівнянні із національними вимогами. Внаслідок цього облікова інформація, що оприлюднюється такими великими компаніями, має вищий рівень якості, ніж у компаній, які не залучають фінансові ресурси за допомогою фондових ринків. Вплив правової, політичної, економічної та соціальної систем країни проявляється через встановлення нових правил гри на ринку формування облікової інформації, що передбачає необхідність їх врахування при обґрунтуванні теоретичних засад функціонування облікової системи підприємства в Україні. Наприклад, перехід від економіки планового типу до ринкової економіки змінив користувацьку орієнтацію (з органів планування і контролю на внутрішніх і зовнішніх користувачів) та функції (з контрольної на інформаційну) облікової системи, внаслідок чого змінилось розуміння сутності якості облікової інформації та набір критеріїв, що висуваються до неї. Зокрема, використання поняття суттєвості облікової інформації, що використовується на сьогодні в МСФЗ і вказує на можливість існування помилок при веденні обліку у випадку, якщо вона не вводить в оману зацікавлених користувачів, було б неможливим в радянській системі обліку, де існувала сувора система контролю кожної копійки на підприємстві.

Детермінанти методологічного характеру стосуються подальшого удосконалення облікової методології, зокрема під час формування та представлення інформації на основі використання чинних облікових стандартів, що мають забезпечувати високий рівень якості облікової інформації. В процесі своєї діяльності суб'єкт ведення обліку використовує традиційних вісім елементів методу бухгалтерського обліку для обробки фактів господарського життя. Поява нових господарських процесів (інноваційна діяльність, венчурна діяльність, екологічна діяльність, хеджування тощо) та нових видів облікових об'єктів (інвестиційна нерухомість, біологічні активи, нові види фінансових інструментів, кваліфікаційні активи тощо) зумовлює необхідність адаптації і трансформації традиційної облікової методології до їх специфіки для забезпечення належного рівня якості облікової

інформації. Наприклад, найбільш актуальним на сьогодні є розвиток системи облікової оцінки у зв'язку з орієнтацією користувачів облікової інформації на фінансові ринки, тому для них потрібна облікова інформація в оцінках, максимально наближених до ринкових значень, що зумовлює необхідність застосування нових підходів та концепцій, наприклад, оцінки за справедливою вартістю. З метою підвищення рівня якості облікової системи на рівні держави або на міжнародному рівні подібні тенденції також мають бути враховані шляхом удосконалення системи облікових стандартів, які мають враховувати зростаючі запити користувачів, що формують набір вимог до якості облікової інформації.

Детермінанти організаційного характеру пов'язані з необхідністю удосконалення організації функціонування як облікової системи підприємства, так і національної системи бухгалтерського обліку. На рівні підприємства для забезпечення належного рівня якості облікової інформації потребує вирішення проблема можливості маніпулювання обліковими показниками бухгалтерської звітності при застосуванні механізму облікової політики і професійного судження бухгалтера як шляхом удосконалення процесу застосування принципів бухгалтерського обліку та якісних характеристик облікової інформації, так і шляхом підвищення рівня кваліфікації облікового персоналу. На якість облікової інформації також впливає наявність аудиту фінансової звітності та взаємозв'язків з користувачами облікової інформації, вимоги, запити і потреби яких мають враховуватись при формуванні і представленні облікової інформації. Для формування якісної облікової інформації також має бути належним чином організоване функціонування національної облікової системи шляхом формування ефективної системи регламентації бухгалтерського обліку (регулюючих інститутів, нормативного забезпечення), яка враховуватиме сучасні тенденції розвитку світової та національної економіки, мінливі потреби користувачів облікової інформації. Зокрема, має бути налагоджений взаємозв'язок між регуляторами, суб'єктами ведення обліку, аудиторськими та консалтинговими фірмами та користувачами облікової інформації, що інституційна теорія пояснює як необхідність забезпечення подолання інституційних розривів, коли правила гри, встановлені регулятором, не відповідають інституційному середовищу, тобто реальній практиці суб'єктів ведення обліку.

В той же час, слід враховувати, що основною проблемою, з якою стикаються дослідники проблем якості облікової інформації, є неможливість відокремлення впливу внутрішнього середовища облікової системи підприємства на даний показник від зовнішнього середовища, оскільки такий вплив здійснюється одночасно. Внаслідок чого досить складно виявити константи, які характеризують якість облікової інформації, і можуть використовуватись для побудови методики її оцінки на конкретному підприємстві.

Більшість сучасних досліджень, що пов'язані із проблемою підвищення якості облікової інформації в Україні, характеризуються несистемністю та відсутністю

взаємозв'язку із базовими теоретичними положеннями застосування якісного підходу в бухгалтерському обліку. Як наслідок, в таких дослідженнях основна увага зосереджується не на удосконаленні теоретико-методологічних засад якості облікової інформації, а на виявленні проблем в обліковій системі, які призводять до існування її низького рівня, та на пошуку шляхів вирішення окремих локальних проблем, що стосуються підвищення якості облікової інформації на підприємстві. Такі вузькоспеціалізовані дослідження, на думку П. Дечоу, В. Ге та К. Шренда, призводять до потенційно помилкових висновків стосовно ролі якості бухгалтерського обліку [222, с. 344], внаслідок чого відбувається надмірна абсолютизація окремих причин в досягненні економічних результатів підприємства. Для усунення даної проблеми потребує застосування комплексний підхід, що передбачає необхідність розгляду причин низької якості облікової інформації у взаємозв'язку із її детермінантами та можливими шляхами її підвищення.

Провівши аналіз існуючих підходів, виявлено наступні причини, що призводять до існування низького рівня якості облікової інформації:

1. Відсутність галузевого впливу на систему нормативного регулювання обліку. Дана проблема ще більше актуалізувалась в умовах глобалізації фінансових ринків, коли користувачів облікової інформації більше цікавить її порівнянність, внаслідок чого підтримуються позиції щодо недоцільності галузевого впливу на процес облікової регламентації. Так, на думку Н. Л. Жук, поспішне та недостатньо адаптоване запровадження в якості національних міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та міжнародних стандартів фінансової звітності, відсторонення Міністерства аграрної політики та продовольства України від формування методології бухгалтерського обліку і звітності, перебільшення значення іноземних консультацій (консультантів) призвели до того, що на рівні підприємств облік втратив провідні позиції в економічній роботі, а на макрорівні – видає неякісну для управління інформацію, що певною мірою негативно вплинуло на ефективність державної політики щодо АПК [223, с. 236]. Таким чином, однією із причин низької якості облікової інформації є відсутність галузевого впливу на процес організації обліку на підприємствах та на його методологію, що закріплюється в національних П(С)БО.

Одним із варіантів вирішення даної проблеми є використання запропонованої американськими дослідниками Р. Дж. Екклзом та С. А. Діпіазою моделі забезпечення прозорості компанії [224, с. 93]. Дана модель складається із трьох рівнів, один із яких передбачає необхідність розкриття інформації, яка враховуватиме специфіку

²²² Dechow P. Understanding earnings quality: A review of the proxies, their determinants and their consequences / P. Dechow, W. Ge, C. Schrand // Journal of Accounting and Economics. – 2010. – Vol. 50. – P. 344-401.

²²³ Жук Н. Л. Пріоритетні напрями удосконалення галузевого інформаційно-аналітичного забезпечення / Н. Л. Жук // Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: збірник матеріалів ІХ Міжнар. наук.-практ. конф. (26 лютого 2015 р.; м. Київ). – К.: ННЦ «ІАЕ», 2015. – 632 с. – С. 234-237.

²²⁴ Діпіаза С. А. Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества / С. А. Діпіаза-младший, Роберт Дж. Эклз. – М.: Альпина Паблішер, 2003. – 211 с.

галузевих особливостей підприємства, а з іншого боку, формується в результаті впливу галузевих облікових регуляторів. Впровадження такої пропозиції сприятиме підвищенню якості облікової інформації, оскільки значно детальніше будуть враховані вимоги користувачів при розробці системи облікових стандартів завдяки роботі галузевого облікового регулятора.

2. *Суперечливість та недосконалість законодавчих норм в сфері обліку.* Як відмічає О. В. Кварцхава, одним із факторів, який перешкоджає забезпеченню інформаційних потреб зовнішніх та внутрішніх користувачів своєчасною та якісною інформацією для прийняття економічно обґрунтованих рішень, є суперечливе облікове законодавство, відсутність методичних рекомендацій з обліку, які забезпечили б достовірне визначення фінансових результатів та складання звітності [225, с. 259]. Тому для забезпечення користувачів обліковою інформацією високої якості слід гармонізувати національне облікове законодавство та удосконалити його в напрямі відповідності потребам користувачів.

3. *Недостатність підготовки облікового персоналу.* Якість облікової інформації, що генерується обліковою системою, значною мірою залежить від суб'єкта, який забезпечує обробку облікових даних та формування бухгалтерської звітності. Значна кількість вчених відмічає недостатній рівень професійної кваліфікації та підготовки облікових працівників, що є однією із основних об'єктивних причин низької якості бухгалтерської звітності. Дана проблема також набуває актуальності в контексті реалізації облікової політики підприємства, що потребує не лише наявності належного рівня професійної підготовки бухгалтерів, а й відповідного рівня професійної етики, оскільки облікова політика є одним із інструментів, який може використовуватись для одержання особистих вигід (наприклад, збільшення прибутку для одержання премій), що може шкодити інтересам власників підприємства та інших зацікавлених користувачів.

Провівши дослідження індивідуальних характеристик осіб, що займаються обробкою облікових даних, проф. С. М. Петренко встановила, що якість формування інформації залежить від таких властивостей: здібності; особливості мислення; потреби; очікування; сприйняття; відношення; цінності. При цьому прослідковується певна закономірність, яка полягає в тому, що: від того, якою мірою особа володіє перерахованими властивостями, наскільки її інтелектуальний рівень сприйняття відповідає рівню подій, що відбуваються, наскільки вона реально і адекватно може оцінити ситуацію, залежить якість сформованої нею інформації [226, с. 516-517]. Дану тезу також підтверджує проф. Т.Г. Камінська, відмічаючи, що висока якість інформаційної системи не може розвиватися без достатніх знань облікового

²²⁵ Кварцхава О. В. Підходи до спрощення обліку в сімейних фермерських господарствах / О.В. Кварцхава // Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: збірник матеріалів ІХ Міжнар. наук.-практ. конф. (26 лютого 2015 р.; м. Київ). – К.: ННЦ «ІАЕ», 2015. – 632 с. – С. 259-262.

²²⁶ Петренко С. М. Оцінка інформаційних потреб управління в обліковій інформації / С. М. Петренко // Торгівля і ринок України. Тематичний збірник наукових праць. – 2012. – Випуск 33. – С. 513-518.

персоналу. Існує значний зв'язок між знаннями управлінського персоналу, облікового персоналу і реалізацією системи бухгалтерської інформації [²²⁷, с. 406]. При цьому слід враховувати, що на якість облікової інформації впливає не лише рівень кваліфікації суб'єктів ведення обліку, а й кваліфікація всіх тих осіб, що відповідальні за процес його організації та ведення на підприємстві (фінансовий директор, менеджер тощо), та осіб, що залучені в процес формування облікової політики та реалізації професійного судження бухгалтера.

В залежності від обраного підходу до організації бухгалтерського обліку на підприємстві може відрізнитись якість облікової інформації, що генерується обліковою системою, оскільки при цьому змінюється значимість конкретних працівників або структурних підрозділів облікової служби в її забезпеченні. Як відмічає з цього приводу Л. А. Насакина, при оцінці якості інформації внутрішньої звітності слід враховувати ефективність функціонування окремих служб, оскільки система бухгалтерського управлінського обліку має власну організаційну структуру, що включає в себе кілька підрозділів (відділи планування, обліку, обробки, аналізу, контролю) [²²⁸]. Проф. Л. Ф. Шилова теж відмічає роль впливу даного фактору в забезпеченні комплексної якості облікової інформації з позиції бухгалтерських ризиків, які виступають об'єктом управління, виділяючи ризики, що пов'язані з якістю та ефективністю організації роботи бухгалтерій і їх служб [²²⁹, с. 24-25]. Відповідно, ефективність роботи кожного облікового працівника в межах його ділянки роботи або окремого структурного підрозділу облікової служби впливає на якість облікової інформації, що залежить від рівня їх професійної підготовки та схильності до опортуністичної поведінки, яка спрямована на одержання особистих вигід, що шкодять інтересам власників та інших користувачів облікової інформації.

4. Проблеми чинної методології ведення бухгалтерського обліку. Визначальним фактором, що впливає на якість облікової інформації, є використовувана технологія обробки облікових даних, тобто облікова методологія, що реалізована в законодавчих актах з бухгалтерського обліку. На думку проф. Л. Н. Кузнецової, недоліками, що спричиняють недостатню якість інформації фінансової звітності, є:

- історична оцінка фінансової звітності, що не передбачає подання інформації, необхідної для прийняття стратегічних рішень;
- незначна увага до факторів макросередовища, “нових сфер економічного життя (фондовий ринок, страхування, інвестування, банкрутство тощо)”, що знижує потенційну цінність фінансової інформації;

²²⁷ Камінська Т. Г. Вплив обізнаності управлінського та облікового персоналу на якість облікової інформації / Т. Г. Камінська // Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: збірник матеріалів ІХ Міжнар. наук.-практ. конф. (26 лютого 2015 р.; м. Київ. – К.: ННЦ «ІАЕ», 2015. – 632 с. – С. 406-408.

²²⁸ Насакина Л. А. Показатели оценки выполнения принципов формирования учетно-аналитической информации бухгалтерской управленческой отчетности / Л. А. Насакина // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://cyberleninka.ru/article/n/pokazateli-otsenki-vypolneniya-printsipov-formirovaniya-uchetno-analiticheskoy-informatsii-buhgalterskoj-upravlencheskoj>

²²⁹ Шилова Л. Ф. Методология формирования и инструментарий бухгалтерской отчетности : автореф. дис. ... д.э.н. : 08.00.12 «Бухгалтерский учет и статистика» / Л. Ф. Шилова. – Йошкар-Ола, 2010. – 38 с.

- нестача інформації, що характеризує конкурентну позицію організації;
- спотворення фінансових результатів в силу недосконалості методології обліку;
- відсутність інформації про якість продукту, що випускається, все більше впливає на фінансове становище організації [²³⁰, с. 5].

Узагальнюючи наведені автором недоліки, можна констатувати, що низька якість облікової інформації, що генерується обліковою системою, викликана такими методологічними проблемами, що потребують вирішення:

- обмеженість кількості облікових об'єктів, що не відповідають запитам користувачів облікової інформації (якість продукції, фактори макросередовища (екологічного, соціального), бренди тощо);
- невідповідність методології облікової оцінки потребам ринку;
- недосконалість облікової методології через можливість маніпуляції результатами діяльності підприємства.

Саме на останній проблемі акцентує свою увагу Я. В. Шеверя, відмічаючи, що питання довіри користувачів до якості інформації залежить від можливості широкого вибору альтернативних методів відображення господарських операцій в обліку та їх розкриття у звітності в умовах, коли облікова політика підприємства не розкривається і в багатьох випадках відсутня взагалі [²³¹, с. 307]. Можливість вибору із наявних в стандартах альтернатив є інструментом в руках суб'єктів ведення і організації обліку, що може використовуватись для одержання “бажаного” фінансового результату, який впливає на кінцеві рішення користувачів, вводячи їх в оману.

5. Невідповідність потребам користувачів облікової інформації. Важливий вплив на якість облікової інформації здійснює рівень професійної підготовки користувачів облікової інформації – професійні та непрофесійні. Відмінність між ними, передусім, полягає у вимогах, що висуваються до обсягу інформації та ступеню її розкриття [²³², с. 78]. Зокрема, підприємствам необхідно відображати у звітності інформацію, відповідну очікуванням її користувачів [²³³, с. 5], оскільки непридатність показників фінансової звітності для прийняття рішень спричиняє незадоволеність інформаційних потреб користувачів та якісних характеристик звітної інформації [²³⁴, с. 302]. На відміну від професійних користувачів, що вільно орієнтуються в методиці формування і складання бухгалтерської звітності, та висувають адекватні запити і

²³⁰ Кузнецова Л. Н. Бенчмаркинг как инструмент повышения качества учетно-аналитической информации / Л. Н. Кузнецова // Вестник Адыгейского государственного университета. – 2011. – Серия 5: Экономика, Выпуск № 2. – С. 1-9.

²³¹ Шеверя Я. В. Регулювання та якість фінансової звітності в Україні / Я. В. Шеверя // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2014. – № 1 (28). – С. 302-318.

²³² Харченко О. Н. Формирование системы бухгалтерского учета на малых предприятиях. Монография / Харченко О. Н., Туровец А. А. – "Издательство “Проспект”, 2015. – 166 с.

²³³ Кузнецова Л. Н. Бенчмаркинг как инструмент повышения качества учетно-аналитической информации / Л. Н. Кузнецова // Вестник Адыгейского государственного университета. – 2011. – Серия 5: Экономика, Выпуск № 2. – С. 1-9.

²³⁴ Шеверя Я. В. Регулювання та якість фінансової звітності в Україні / Я. В. Шеверя // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2014. – № 1 (28). – С. 302-318.

вимоги до облікової системи, непрофесійні користувачі аналізують бухгалтерську звітність досить поверхнево, взагалі не формуючи вимог до якості облікової інформації, внаслідок чого відсутність зворотного зв'язку між користувачами та працівниками бухгалтерської служби призводить до формування останніми неякісного облікового інформаційного продукту.

б. Структура пасивів підприємства. Однією із причин низького рівня якості облікової інформації, що підлягає оприлюдненню, є така структура власності підприємства, тобто пропорційне співвідношення її основних користувачів, що не сприяє підвищенню якісного рівня інформації. Наприклад, якщо значна частина капіталу підприємства належить інвесторам, то вони зацікавлені в ефективному моніторингу його використання, внаслідок чого облікова інформація, яка їм надається обліковою системою, є більш релевантною і надійною. В іншому випадку, коли більша частка капіталу належить власникам, які здійснюють його управління, то якість облікової інформації є нижчою. Як відмічає з цього приводу Г. Ксіаомін, структура часток, що належить власникам, дуже негативно корелює з якістю облікової інформації. Чим більшою є пропорція часток власників, тим нижчою є якість облікової інформації [²³⁵, с. 207]. Внаслідок цього позитивним явищем для покращання якості облікової інформації є збільшення обсягів інвестиційного капіталу вітчизняних підприємств, тобто поступове зменшення часток власників у структурі пасивів підприємства.

Подібна ситуація стосується частки залученого капіталу в структурі пасивів підприємства; чим вона є меншою, тим менш якісною є облікова інформація. На думку Дж. Фатхі [²³⁶, с. 320], виходячи із положень агентської теорії, компанії із більшою часткою залучених коштів намагаються розкрити більше інформації, щоб кредитори змогли захистити себе від надання ризикованих позик. Таким чином, розкриття більш якісної облікової інформації, що допомагає кредиторам провести більш достовірну оцінку ризиків компанії, сприяє зменшенню агентських витрат на одержання позикового капіталу. Відповідно, поширення практики залучення кредитних ресурсів серед вітчизняних підприємств теж можна розглядати як один із шляхів підвищення якості облікової інформації.

Провівши аналіз підходів дослідників стосовно виділення причин, що призводять до існування низького рівня якості облікової інформації, було встановлено, що всі виділені причини є результатом впливу детермінант якості облікової інформації, наведених в табл. 2.6. Аналіз цих причин дозволяє сформулювати подальші шляхи розвитку облікової науки в напрямі підвищення якісного рівня облікової інформації.

²³⁵ Xiaomin G. How to Improve the Quality of Accounting Information Based on the Corporate Governance / G. Xiaomin, L. Xulei // M & D FORUM. – 2010. – № 2. – P. 201-208.

²³⁶ Fathi J. The Determinants of The Quality of Financial Information Disclosed by French Listed Companies / Jouini Fathi // Mediterranean Journal of Social Sciences. – 2013. – Vol. 4, No 2. – P. 319-336.

Аналіз виділених причин та розробка шляхів їх усунення дозволить підвищити рівень якості облікової інформації та в цілому сприяє виконанню бухгалтерським обліком своїх основних функцій і завдань. Враховуючи те, що виділені причини стосуються різних рівнів регулювання бухгалтерського обліку (загальнодержавного, галузевого, локального), то вирішення проблеми підвищення якості облікової інформації може бути здійснене лише за умови спільної і системної діяльності суб'єктів, відповідальних за організацію обліку на кожному із таких рівнів.

Розглядаючи проблему підвищення якості облікової інформації, дослідники пропонують значну кількість пропозицій для її вирішення. Такі пропозиції стосуються як окремих аспектів підвищення якості, так і передбачають комплексний підхід до розв'язання даної проблеми. Виходячи із їх змістовного наповнення, та враховуючи запропоновані види детермінант якості облікової інформації, такі пропозиції можна об'єднати в наступні групи:

1. Пропозиції теоретичного характеру. Зовсім незначна увага, у порівнянні із іншими аспектами даної проблематики, вченими приділяється дослідженню теоретичних засад якості облікової інформації та її ролі в розвитку загальної теорії бухгалтерського обліку. Лише окремі вчені намагаються визначити місце теорії якості облікової інформації в системі бухгалтерських наукових знань, та вказати можливі напрями її подальшого удосконалення.

На сьогодні залишається невирішеним питання використання методологічного інструментарію для побудови системи оцінки якості облікової інформації, тобто, які методи мають використовуватись для побудови такої системи. Зокрема, проф. Л. Н. Кузнецова відмічає, що концепцію підвищення якості слід будувати із урахуванням загальних теорій вдосконалення. Оскільки бухгалтерський облік є функцією управління, його розвиток доцільно розглядати в нерозривному зв'язку з концепціями вдосконалення теорій управління, які кілька десятиліть нерозривно пов'язані з концепцією якості [²³⁷, с. 6]. Подібної позиції також дотримується О. В. Будько, на думку якої використання принципів управління якістю ISO стосовно облікової системи упорядковує її створення та ефективне функціонування, і таким чином, впливає на формування якісної облікової інформації, що дозволить задовольнити різноманітні інформаційні запити користувачів [²³⁸, с. 186]. Тобто автори пропонують для удосконалення теоретичних аспектів якості облікової інформації використовувати напрацювання в сфері менеджменту якості, які можуть застосовуватись відносно різноманітних систем, результатом функціонування яких є створення продукту, якість якого має бути приведена до належного рівня.

Іншого погляду дотримується Ю. В. Бездушна, на її думку, пріоритетною у формуванні якісного інформаційного забезпечення управління підприємством є новітня концепція

²³⁷ Кузнецова Л. Н. Бенчмаркинг как инструмент повышения качества учетно-аналитической информации / Л. Н. Кузнецова // Вестник Адыгейского государственного университета. – 2011. – Серия 5: Экономика, Выпуск № 2. – С. 1-9.

²³⁸ Будько О. В. Шляхи забезпечення якості облікової інформації [Текст] / О. В. Будько // Економічний аналіз: зб. наук. праць. – 2013. – Том 14. – № 2. – С. 183-187.

бухгалтерського інжинірингу, що базується на застосуванні в обліку методів та інструментів інших галузей знань [²³⁹, с. 16]. З цього приводу слід відмітити, що бухгалтерський інжиніринг слід розглядати як засіб розвитку облікової методології, зокрема порядку складання бухгалтерської звітності шляхом формування похідних балансів, який покращує якість облікової інформації, а не як метод побудови системи оцінки якості облікової інформації.

На нашу думку, для розробки теоретичних засад якості облікової інформації слід використовувати всі можливі інструментальні засоби, які дозволяють одержати нові наукові результати, що вирішують існуючі проблемні питання та створюють нові напрями досліджень в даній сфері.

2. Пропозиції методологічного характеру стосуються подальших напрямів удосконалення облікової методології з метою забезпечення належного рівня якості облікової інформації. Даному питанню приділяється значна увага дослідників, оскільки, на їх думку, саме методологічні аспекти є визначальними в процесі генерування облікової інформації належної якості. Проте, більшість пропозицій мають загальний характер і виступають лише напрямом для можливих удосконалень, які для забезпечення їх подальшого практичного впровадження повинні бути конкретизовані і адаптовані під потреби конкретного підприємства. Наприклад, Т. Д. Поплаухіна відмічає, що забезпечити якість облікових даних можна в результаті переробки і переоцінки, однак це не представляється можливим, тому що занадто дорого і довго. Тому, окрім основних вимог до якості підготовленої інформації, необхідно розглянути також вимоги до якості облікового процесу [²⁴⁰, с. 303-304]. О. В. Дорохова теж зазначає, що якість облікової інформації може бути підвищена за допомогою організації оптимальних процесів введення, зберігання, і обробки даних [²⁴¹, с. 9]. Тобто, автори наголошують на необхідності удосконалення облікової методології, однак не вказують, яким чином це необхідно зробити. На нашу думку, одним із таких способів є застосування оцінки за справедливою вартістю, яка дозволяє забезпечити адекватне відображення економічної реальності підприємства та зменшує можливості опортуністичної поведінки суб'єктів ведення обліку та осіб, відповідальних за реалізацію облікової політики підприємства.

Ще одним із аспектів удосконалення облікової методології в напрямі підвищення якості облікової інформації є уточнення змісту і ролі принципів бухгалтерського обліку та якісних характеристик фінансової звітності. Окрема група дослідників (Н. Є. Єршова [²⁴², с. 368], М. Мягмар [²⁴³, с. 273]) пропонують удосконалити облікові принципи шляхом їх уточнення із урахуванням

²³⁹ Бездушна Ю. С. Бухгалтерський інжиніринг у міжнародних стандартах фінансової звітності / Ю. С. Бездушна // Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: збірник матеріалів ІХ Міжнар. наук.-практ. конф. (26 лютого 2015 р.; м. Київ). – К.: ННЦ «ІАЕ», 2015. – С. 16-20.

²⁴⁰ Поплаухіна Т. Д. Система обеспечения качества учетно-аналитической информации [Текст] / Т. Д. Поплаухіна // Молодой ученый. – 2014. – №5. – С. 303-306.

²⁴¹ Дорохова Е. В. Роль автоматизации системы учета в финансовом анализе / Дорохова Е. В. // Аудит и финансовый анализ. – 2007. – № 2. – С. 1-13.

²⁴² Єршова Н. Ю. Якість облікової інформації: методичний підхід до оцінювання / Н. Ю. Єршова // Актуальні проблеми економіки. – 2014. – №8 (158). – С. 368-374.

²⁴³ Мягмар М. Методы и методики оценки качества учетной информации / М. Мягмар // Вопросы экономики и права. – 2012. – № 3. – С. 273-276.

міжнародних моделей обліку та провідного світового досвіду, зокрема шляхом їх гармонізації з принципами, закладеними в основу МСФЗ. Для реалізації даних пропозицій слід розробити спеціальний нормативний документ, подібно до концептуальної основи МСФЗ, який би уособлював в собі єдину теоретичну парадигму та відображав взаємозв'язки між удосконаленими принципами обліку, якісними характеристиками облікової інформації та положеннями національного облікового законодавства.

На думку іншої групи дослідників, формування якісного облікового забезпечення управління можна досягти за умови дотримання таких якісних характеристик облікової інформації: корисності (Т. Ю. Мельник [²⁴⁴, с. 116]), достовірності (Т. Г. Камінська [²⁴⁵, с. 407]), достовірності та ясності (О. А. Касьяненко [²⁴⁶, с. 5-7]), безперервності (Л. В. Попова, Б. Г. Маслов, І. А. Маслова [²⁴⁷]) та аналітичності (А. О. Солоненко [²⁴⁸, с. 8]). Проте, яким чином має забезпечуватись удосконалення порядку їх дотримання, автори не зазначають.

Необхідність розвитку системи якісних характеристик облікової інформації, на думку Я. Маккейхі та У. Макгрегора [²⁴⁹] обґрунтовується тим, що якість фінансової звітності значно підвищується, якщо стандарти бухгалтерського обліку, і в кінцевому випадку, рішення, прийняті на практиці, засновані на безлічі логічно взаємопов'язаних понять, зокрема на основі використання ієрархічно сформованої системи якісних характеристик.

Про необхідність удосконалення облікової методології також свідчить необхідність удосконалення чинної системи облікових стандартів, що, на думку Г. І. Цилюрика [²⁵⁰, с. 127], потребує суттєвого доопрацювання з метою забезпечення формування якісної облікової інформації.

В значній кількості публікацій відмічається, що впровадження МСФЗ дозволяє одержати значні переваги в формі підвищення якості фінансової звітності. Зокрема, німецькі дослідники Х. Даске та Г. Гебхардт, регулярно вивчаючи якість

²⁴⁴ Мельник Т.Ю. Ознаки корисності обліково-аналітичної інформації в системі контролювання фінансових результатів підприємства / Т.Ю. Мельник // Устойчивое развитие экономики: состояние, проблемы, перспективы: сборник трудов VIII международной научно-практической конференции, УО "Полесский государственный университет". – Пинск : ПолесГУ, 2014. – С. 115-117.

²⁴⁵ Камінська Т.Г. Вплив обізнаності управлінського та облікового персоналу на якість облікової інформації / Т.Г. Камінська // Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: збірник матеріалів ІХ Міжнар. наук.-практ. конф. (26 лютого 2015 р.; м. Київ) / Відпов. за вип. Б.В. Мельничук. – К.: ННЦ «ІАЕ», 2015. – 632 с., С. 406-408.

²⁴⁶ Касьяненко Е.А. Оценка качества отчетности о финансовых результатах деятельности сельскохозяйственных организаций / Касьяненко Е.А. // Научный журнал КубГАУ. – 2012. №76(02). – С. 1-19.

²⁴⁷ Попова Л. В. Основные теоретические принципы построения учетно-аналитической системы / Л. В. Попова, Б. Г. Маслов, И. А. Маслова // Финансовый менеджмент. – 2003. – №5. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.finman.ru/articles/2003/5/704.html>

²⁴⁸ Солоненко А. А. Интеграция видов учета в рамках единого плана счетов / Солоненко А. А. // Научный журнал КубГАУ. – 2011. – №71(07). – С. 1-16.

²⁴⁹ McCahey J. The conceptual framework: cornerstone of high quality financial reporting / Jan McCahey, Warren McGregor // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <https://www.iasplus.com/en/publications/research/warrenmccgregor-the-conceptual-framework-cornerstone-of-high-quality-financial-reporting/file>.

²⁵⁰ Цилюрик Г. І. Напрямки поліпшення якості облікової інформації щодо формування та розподілу доходів / Г. І. Цилюрик // Облік і фінанси АПК. – 2009. – № 4. – С. 122-127.

оприлюдненої звітності компаній Австрії, Німеччини та Швейцарії, в результаті дійшли висновку, що в результаті впровадження МСФЗ в цих трьох країнах в 2004 році відбулось покращення у більше ніж половини компаній [²⁵¹, с. 494]. Дану тезу також підтвердила в своїй дисертації С. Йун [²⁵², с. 37], дослідивши особливості конвергенції облікових систем у 27 країнах світу. Автор встановила, що відсутні будь-які конкретні особливості між конвергентними країнами та інституційними кластерами, правовими системами і рівнем розвитку країни. Таким чином, удосконалення якості обліку при впровадженні МСФЗ не залежить від правової системи чи захисту прав інвесторів в країні, або рівня її економічного розвитку. Виходячи із вищенаведеного, доцільною є пропозиція стосовно впровадження в Україні як національної системи міжнародних облікових стандартів IAS/IFRS, що сприятиме підвищенню якості інформації, що оприлюднюється в фінансовій звітності.

3. Пропозиції організаційного характеру передбачають удосконалення структуризації елементів облікової системи за допомогою різноманітних засобів, що сприятимуть підвищенню якості облікової інформації. Оскільки провідну роль в процесі обробки облікових даних та підготовці і представленні бухгалтерської звітності відіграє суб'єкт ведення обліку, значна кількість дослідників (О. Воронова [²⁵³], Т. Г. Камінська [²⁵⁴, с. 407], Л. Н. Кузнецова [²⁵⁵, с. 8], А. Б. Малявко [²⁵⁶], М. А. Проданчук [²⁵⁷], І. Б. Садовська, К. Є. Нагірська [²⁵⁸, с. 903], Я. В. Шеверя [²⁵⁹, с. 314]) пов'язують якість облікової інформації з необхідністю підвищення їх професійної кваліфікації, компетентності та формування системи заохочення.

Для того, щоб забезпечити формування якісної облікової інформації, суб'єкти ведення бухгалтерського обліку повинні:

²⁵¹ Daske H. International financial reporting standards and experts' perceptions of disclosure quality / Holger Daske, Günther Gebhardt // Abacus. – 2006. – Volume 42, Issue 3-4. – P. 461-498.

²⁵² Yoon S. Accounting Quality and International Accounting Convergence / S. Yoon. – ProQuest, 2007. – 106 p.

²⁵³ Воронова Е. Критерии качества в работе бухгалтерии / Воронова Екатерина // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.cfin.ru/management/iso9000/qm/acc.shtml>.

²⁵⁴ Камінська Т. Г. Вплив обізнаності управлінського та облікового персоналу на якість облікової інформації / Т. Г. Камінська // Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки: збірник матеріалів ІХ Міжнар. наук.-практ. конф. (26 лютого 2015 р.; м. Київ) / Відпов. за вип. Б. В. Мельничук. – К.: ННЦ «ІАЕ», 2015. – 632 с., С. 406-408.

²⁵⁵ Кузнецова Л. Н. Бенчмаркинг как инструмент повышения качества учетно-аналитической информации / Л. Н. Кузнецова // Вестник Адыгейского государственного университета. – 2011. – Серия 5: Экономика, Вып. № 2. – С. 1-9.

²⁵⁶ Малявко А. Б. Обеспечение качества учетных систем [Електронний ресурс] / А. Б. Малявко // Вестник НГУ. Серия: Социально-экономические науки. – 2009. – Том 9, Выпуск 1. – Режим доступу: www.nsu.ru/exp/ref/Media:4ef1a2cd8846c8c01300028c07.pdf

²⁵⁷ Проданчук М. А. Продукт бухгалтерського обліку у системі прийняття управлінських рішень / М. А. Проданчук // Ефективна економіка. – 2014. – № 7. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3203>

²⁵⁸ Садовська І. Б. Критерії оцінки якості управлінської звітності / Садовська І. Б., Нагірська К. Є. // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – Випуск 3. – С. 899-904.

²⁵⁹ Шеверя Я. В. Регулювання та якість фінансової звітності в Україні / Я. В. Шеверя // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2014. – № 1 (28). – С. 302-318.

- володіти базовими професійними знаннями в сфері бухгалтерського обліку та економічного аналізу (правила і принципи ведення обліку);
- володіти професійними вміннями і навичками, необхідними для виконання закріплених за ними посадових обов'язків;
- бути обізнаними в особливостях здійснення бізнес-процесів та господарських операцій, що відображаються в обліковій інформаційній системі підприємства;
- забезпечувати безперервне удосконалення ефективного функціонування елементів облікової системи;
- вміти адаптувати облікову систему підприємства під мінливі запити та потреби користувачів облікової інформації;
- вміти ефективно використовувати сучасні інформаційні технології збору, обробки, передачі і представлення облікової інформації для забезпечення ефективного руху інформаційних потоків як всередині бухгалтерської служби, так і у взаємодії з іншими підрозділами;
- дотримуватись принципів облікової етики при реалізації облікової політики та професійного судження бухгалтера;
- вміти організовувати ефективні міжособові комунікації як з працівниками бухгалтерської служби, так і з керівництвом та користувачами облікової інформації.

З метою досягнення визначених вище вмінь, навичок і компетенцій суб'єктами ведення обліку, слід застосовувати сучасні інструменти економічного, адміністративного та соціально-психологічного стимулювання. Підвищенню якості облікової інформації також сприятиме зростання ефективності організації обліку на основі застосування кращих світових практик побудови інформаційної системи бухгалтерського обліку, що може здійснюватись як на основі використання бенчмаркінгового інструментарію власними силами, так і за допомогою залучення професійних консультантів та системних архітекторів облікових систем.

Оскільки якість облікової інформації, згідно з комунікаційним підходом, визначається потребами, вимогами, запитами або очікуваннями користувачів, то підвищення якості облікової інформації залежить не лише від бухгалтерів, а й від користувачів, що використовують дану інформацію для прийняття рішень. Важливим є не лише розуміння особливостей формування і змістовного наповнення облікової інформації користувачами, а й забезпечення ефективної взаємодії між користувачами та всіма особами, що беруть участь в процесі її створення та передачі користувачам. Зокрема, користувачі повинні висувати вимоги таким особам в частині змістовного наповнення, рівня агрегації і суттєвості, зовнішнього вигляду, строків та форми представлення облікової інформації.

З одного боку, дана проблематика не є предметом наукових досліджень в сфері бухгалтерського обліку, однак, з іншого, її ефективне вирішення значно підвищує рівень якості облікової інформації, що в цілому сприяє подальшому розвитку облікової науки, а тому заслуговує на увагу з боку наукового товариства.

На розуміння змісту облікової інформації користувачами впливає рівень її сприйняття на основі попередніх уявлень, що психологи називають апперцепцією. Дане поняття в бухгалтерську науку було введено проф. Я. В. Соколовим, який відмічав, що ефективність облікової системи прямо пропорційна рівню апперцепції її користувачів. Облік може бути найдосконалішим, але він стане дійсно досконалим лише в тому випадку, якщо люди, що використовують його дані, будуть настільки ж досконалі [²⁶⁰, с. 243-244]. Апперцепція користувачів, що характеризується свідомим сприйняттям одержаної облікової інформації, дозволяє формулювати основні та найпростіші поняття, які виступають підставою для прийняття управлінських рішень. Наприклад, зростання суми дивідендів у розрахунку на одну акцію у порівнянні із попереднім звітним періодом свідчить про доцільність здійснення інвестицій в дане підприємство. В даному випадку, розрахований на основі фінансової звітності показник “дивіденди на одну акцію” є поняттям, яке засвоюється користувачем і займає своє місце поміж інших понять (інших видів показників), що використовуються для прийняття інвестиційних рішень.

Апперцепція користувачів залежить від інтересів, досвіду, освіти, професійних знань та економічного світогляду, внаслідок чого можна констатувати, що зацікавлені та незацікавлені користувачі облікової інформації володіють різними рівнями апперцепції. Це зумовлює необхідність формування варіативної політики щодо розкриття та оприлюднення облікової інформації різним групам користувачів облікової інформації. Наприклад, для внутрішніх користувачів інформація подається в заздалегідь узгоджених розрізах та у визначеному форматі, а для конкретних груп зовнішніх користувачів – у тому вигляді, який є найбільш зручним для використовуваних моделей прийняття рішень. Зокрема, на спеціалізованому сайті компанії “Oracle” [²⁶¹], який орієнтований на забезпечення потреб інвесторів, розміщується необхідна облікова інформація, інформація з фондового ринку та інформація про ключові події в діяльності компанії, що може бути використана користувачами для задоволення власних потреб.

Враховуючи недостатній рівень зв'язку бухгалтерської служби з зовнішніми користувачами, в останні роки поширеною є практика розміщення великими компаніями на спеціалізованих сайтах баз даних з обліковою інформацією, з якої користувач може сформулювати на свій вибір необхідний звіт про необхідні аспекти діяльності у тому форматі, який, на його думку, є більш зручним для сприйняття. Наприклад, компанія “SAP” [²⁶²] дозволяє одержувати інформацію зі свого інтегрованого звіту за такими розрізами: фінансова ефективність; соціальна ефективність; екологічна ефективність.

²⁶⁰ Соколов Я. В. История бухгалтерского учета : учебник. / Я. В.Соколов, В. Я. Соколов. – 2-е изд., перераб. и доп. – М., 2006. – 274 с.

²⁶¹ Oracle. Financial reporting // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://investor.oracle.com/financial-reporting/quarterly-reports/default.aspx>

²⁶² SAP Integrated Report 2014. Financial and Non-Financial Performance // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://sapintegratedreport.com/2014/en/performance/financial-performance/review-and-analysis.html>

Для підвищення рівня аперцепції облікової інформації слід використовувати можливості сучасних інформаційних систем і технологій, які використовуються для обробки облікових даних, та удосконалювати існуючі підходи до взаємодії між суб'єктами ведення обліку і складання звітності та користувачами облікової інформації. Одним із найбільш ефективних варіантів такої взаємодії є створення спеціалізованих облікових інформаційних ресурсів у вигляді веб-сайтів, інтегрованих з комп'ютеризованими системами обліку, для створення облікового інформаційного простору, який користувачі зможуть використовувати для формування необхідних звітів та для прийняття необхідних економічних рішень.

Ще однією пропозицією по удосконаленню організації бухгалтерського обліку, що значно підвищує якість облікової інформації, зокрема за рахунок підвищення її оперативності, є автоматизація облікових процедур та формування і представлення фінансової звітності. Так, проф. Б. І. Валуєв вважає, що зараз, коли механізми все більшою мірою полегшують працю, можна різко посилити оперативність бухгалтерського обліку і тим самим підвищити його якість [²⁶³, с. 48]. А на думку О. В. Дорохової, формування якісної облікової інформації є іманентною перевагою впровадження інформаційних систем в обліковий процес, оскільки побудова комплексної системи автоматизації забезпечує прийняття обґрунтованих управлінських рішень [²⁶⁴, с. 1]. Окрім цього, якість облікової інформації при автоматизації облікових процедур забезпечується шляхом інтеграції бухгалтерського обліку та інших видів економічної інформації [²⁶⁵, с. 188], що в цілому покращує комунікаційні взаємодії між суб'єктами ведення обліку та користувачами облікової інформації.

З позиції підвищення якості облікової інформації також доцільним є застосування зовнішніх по відношенню до облікової системи засобів, які дозволяють виявити існуючі причини та загрози якості, сформулювати напрями їх усунення перед передачею облікової інформації зацікавленим користувачам.

Одним із таких засобів є аудит бухгалтерської звітності. Як зазначає з цього приводу К. Струхарова, аудит фінансової звітності для її користувачів дає більш високу цінність для них і забезпечує більш високу якість, ніж якщо фінансова звітність не була перевірена. [²⁶⁶, с. 1726]. Тому для користувачів фінансової звітності, які зацікавлені в одержанні інформації високої якості, більш цінною є облікова інформація, що була перевірена аудитом.

²⁶³ Валуєв Б. И. Бухгалтерский учет на службе внутреннехозяйственного расчета и социалистического соревнования / Б. И. Валуев // Бухгалтерский учет. – 1973. – № 7. – С. 48.

²⁶⁴ Дорохова Е. В. Роль автоматизации системы учета в финансовом анализе / Дорохова Е. В. // Аудит и финансовый анализ. – 2007. – № 2. – С. 1-13.

²⁶⁵ Salehi M. Usefulness of Accounting Information System in Emerging Economy: Empirical Evidence of Iran / Mahdi Salehi, Vahab Rostami, Zanzan Branch, Abdolkarim Mogadam // International Journal of Economics and Finance. – 2010. – Vol. 2, No. 2. – P. 186-195.

²⁶⁶ Struharova K. The Quality of Accounting Information of Private Companies in the-Czech Republic / K. Struharova // International Journal of Social, Behavioral, Educational, Economic and Management Engineering. – 2014. – Vol. 8, No. 6. – P. 1723-1727.

Іншим зовнішнім відносно облікової системи напрямом забезпечення якості облікової інформації є розробка системи її оцінки за допомогою набору показників та відповідної методики їх розрахунку, про що відмічають значна кількість вітчизняних та зарубіжних вчених (Н. Є. Єршова [267, с. 368], Є. А. Касьяненко [268, с. 5-7], Л. Н. Кузнецова [269, с. 8], А. Б. Малявко [270], М. Мягмар [271, с. 273], І. Б. Садовська, К. Є. Нагірська [272, с. 903], Т. Д. Поплаухіна [273, с. 305] та ін.). Така система виступає основою для функціонування системи контролю якості облікової інформації, дозволяючи параметризувати поняття “якість облікової інформації” та створити інформаційні передумови для вжиття заходів, спрямованих на її збереження на заданому рівні.

Проаналізувавши сутність та види детермінант якості облікової інформації, причини її низького рівня та шляхи її підвищення, що виділяються дослідниками, визначено два основні напрями її забезпечення (рис. 2.10).

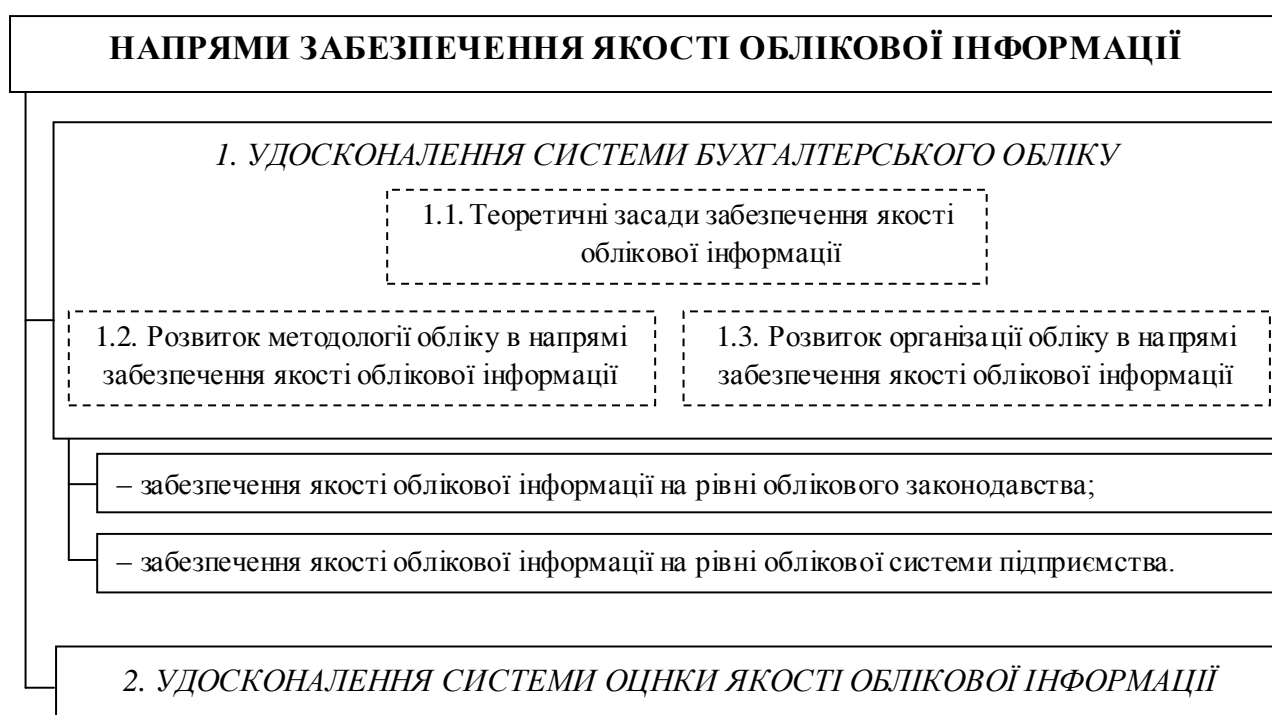


Рис. 2.10. Напрями забезпечення якості облікової інформації

²⁶⁷ Єршова Н. Ю. Якість облікової інформації: методичний підхід до оцінювання / Н. Ю. Єршова // Актуальні проблеми економіки. – 2014. – №8 (158). – 368-374.

²⁶⁸ Касьяненко Е. А. Оценка качества отчетности о финансовых результатах деятельности сельскохозяйственных организаций / Касьяненко Е. А. // Научный журнал КубГАУ. – 2012. – №76 (02). – С. 1-19.

²⁶⁹ Кузнецова Л. Н. Бенчмаркинг как инструмент повышения качества учетно-аналитической информации / Л. Н. Кузнецова // Вестник Адыгейского государственного университета. – 2011. – Серия 5: Экономика, Выпуск №2. – С. 1-9.

²⁷⁰ Малявко А. Б. Обеспечение качества учетных систем [Электронный ресурс] / А. Б. Малявко // Вестник НГУ. Серия: Социально-экономические науки. – 2009. – Том 9, Выпуск 1. – Режим доступа: www.nsu.ru/exp/ref/Media:4ef1a2cd8846c8c01300028c07.pdf

²⁷¹ Мягмар М. Методы и методики оценки качества учетной информации / М. Мягмар // Вопросы экономики и права. – 2012. – № 3. – С. 273-276.

²⁷² Садовська І. Б. Критерії оцінки якості управлінської звітності / Садовська І. Б., Нагірська К. Є. // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – Випуск 3. – С. 899-904.

²⁷³ Поплаухіна Т. Д. Система обеспечения качества учетно-аналитической информации [Текст] / Т. Д. Поплаухіна // Молодой ученый. – 2014. – №5. – С. 303-306.

Основними напрямками забезпечення якості облікової інформації є удосконалення чинної системи бухгалтерського обліку та удосконалення системи оцінки якості облікової інформації, для якої облікова система виступає об'єктом дослідження, оскільки облікова система постачає інформацію для проведення її оцінки. Доцільність виділення таких напрямів забезпечення якості підтверджує проф. А. В. Глущенко, на думку якої проблема підвищення якості облікової інформації може бути вирішена тільки при спільних зусиллях держави, професійного співтовариства бухгалтерів, керівників та головних бухгалтерів підприємств шляхом системного і взаємопов'язаного здійснення цілого комплексу заходів з розробки та впровадження системи забезпечення якості такої інформації [²⁷⁴, с. 138]. Тому при удосконаленні чинної облікової системи в напрямі підвищення якості облікової інформації слід виділяти аспекти її удосконалення на рівні системи облікового законодавства (шляхом удосконалення системи регламентації бухгалтерського обліку) та на рівні облікової системи підприємства (шляхом удосконалення теоретико-методологічних та організаційних засад).

Висновки до розділу 2

1. У сучасних умовах більш чітко стала виявлятися сервісна роль бухгалтерського обліку, що характеризується створенням інформаційного забезпечення ефективного функціонування інших, пов'язаних з нею систем. Встановлено, що від забезпечення належної якості облікової інформації прямо або непрямо залежить ефективність функціонування наступних сфер людської діяльності: управління господарською діяльністю підприємств; корпоративне управління; інвестиційний менеджмент; кредитний менеджмент; аудит; бухгалтерський облік як професійна діяльність. Ступінь такого впливу визначається формою ефективності конкретного ринку, на якому використовується облікова інформація (фондового ринку, ринку позичкового капіталу та ін.). Таким чином, основною причиною необхідності забезпечення якості облікової інформації є сервісна роль бухгалтерського обліку в підвищенні ефективного функціонування розглянутих сфер людської діяльності.

2. На сьогодні у вітчизняній і зарубіжній обліковій літературі відсутній єдиний підхід до розуміння сутності поняття “якість облікової інформації”. Така ситуація пояснюється існуванням різноаспектних підходів дослідників до розуміння сутності якості облікової інформації. За результатами проведеного дослідження виділено і обґрунтовано наступні підходи до розуміння сутності якості облікової інформації: консервативний підхід; підхід з позиції облікової політики; процедурний підхід; підхід з позиції менеджменту якості; підхід з позиції теорії управління ризиками; об'єктно-методологічний підхід; підхід з позиції ринку капіталу; комунікаційний підхід. Найкращі перспективи для подальшого застосування має комунікаційний підхід, який враховує особливості розвитку обліково-аналітичним наукових досліджень в Україні та не суперечить базовим теоретико-методологічним концепціям,

²⁷⁴ Глущенко А. В. Повышение качества информации на основе внутренней стандартизации учетного процесса интегрированных формирований холдингового типа / Глущенко А. В. // Вестник ВолГУ. Серия 3. Экономика. Экология. Научно-теоретический журнал. – 2010. – Вып. №1 (16). – С. 136-144.

реалізованим в системі національних П(С)БО та МСФЗ. Обґрунтовано, що розроблена класифікація підходів до розуміння сутності якості облікової інформації дозволяє пояснити причини існування відмінних трактувань поняття “якість облікової інформації” та сприяє подальшому розвитку системи бухгалтерських наукових знань на основі застосування якісного підходу.

3. Враховуючи відсутність ґрунтовних теоретичних напрацювань в сфері якості облікової інформації, було обґрунтовано необхідність виділення базових теоретичних засад, які мають використовуватись для побудови дієвої системи управління якістю облікової інформації на підприємстві. Зокрема, було виділено парадигмальний та концептуальний рівень, які формують обліковий інформаційний простір, що є основою для побудови системи наукових знань в сфері якості облікової інформації, і обґрунтовано, що на парадигмальний рівень визначальний вплив здійснює чинна парадигма якості, а на концептуальний рівень – обраний підхід до розуміння сутності якості облікової інформації.

4. Основними базовими теоретичними конструкціями парадигми якості облікової інформації є: об’єкт; якість облікової інформації; характеристика якості облікової інформації; вимога користувача. Виходячи із взаємозв’язку між ними, визначено, що якість облікової інформації є ступенем відповідності характеристик облікової інформації, над якою здійснюється дія суб’єктом ведення і організації обліку з метою задоволення потреб або очікувань користувачів, встановленим вимогам.

5. Концептуальний рівень теоретичних засад якості облікової інформації формується на основі вибору конкретного підходу, до розуміння сутності якості облікової інформації. Виходячи із комунікаційного підходу побудова якісної облікової системи на підприємстві є можливою за умови врахування трьох базисних імперативів (користувачі облікової інформації, якість облікової інформації, облікова інформація як інформаційний продукт), які мають бути покладені в основу при проведенні наукових досліджень в даній сфері.

6. Розвиток бухгалтерського обліку як окремої функціональної науки відбувається шляхом постійної адаптації її теоретико-методологічних засад до змін, що відбуваються в економічній системі та суспільстві, з метою забезпечення відповідності облікової інформації зростаючим запитам внутрішніх і зовнішніх користувачів. Одним із показників відповідності облікової інформації таким запитам є рівень її якості, який визначається сукупністю відповідних властивостей або характеристик. В цілому на конкретному підприємстві рівень якості облікової інформації залежить від причин невідповідності визначеним властивостям якості, що може бути викликано існуванням помилок або недобросовісним виконанням облікових процедур на етапі збору облікових даних, їх обробки та при узагальненні облікової інформації в бухгалтерській звітності. Окрім цього, на рівень якості облікової інформації впливають особливості побудови національної системи бухгалтерського обліку, система нормативного регулювання обліку, діяльність професійних облікових організацій тощо.

7. Низький рівень якості облікової інформації може бути викликаний існуванням наступних проблем:

- недосконалість національного облікового законодавства;
- неефективна політика регулювання національної облікової системи, що проявляється в неефективній адаптації облікового законодавства до міжнародних норм;
- наявність помилок, що були допущені при обранні і побудові облікової системи підприємства;
- низька кваліфікація облікового персоналу;
- неефективність функціонування організаційних підрозділів, задіяних в процесі збору та обробки облікової інформації;
- неефективна облікова політика підприємства або її повна відсутність;
- неповнота охоплення економічних явищ, які відображаються в бухгалтерській звітності;
- відсутність необхідного рівня аперцепції користувачів облікової інформації;
- низька релевантність облікової інформації, що надається користувачам.

8. Для підвищення якості інформації, що генерується системою бухгалтерського обліку, на нашу думку, слід здійснювати наступні види заходів:

- удосконалення національного облікового законодавства із урахуванням провідного світового досвіду;
- розробка системи якісноорієнтованих принципів бухгалтерського обліку та удосконалення набору якісних характеристик облікової інформації;
- запровадження сучасних інформаційно-комп'ютерних та інтернет-технологій під час організації бухгалтерського обліку на підприємстві;
- запровадження системи оцінки якості бухгалтерської звітності та розробка системи відповідних показників;
- постійне підвищення кваліфікації облікових працівників та рівня їх професійної компетентності;
- підвищення рівня етики облікових працівників;
- запровадження і суворе виконання вимог, що висуваються до якості реалізації облікового процесу на підприємстві;
- удосконалення змістовного наповнення бухгалтерської звітності із урахуванням зростаючих запитів користувачів щодо об'єктів, які повинні відображатись в обліковій системі;
- розробка облікової політики, що є релевантною господарській діяльності підприємства та враховує особливості використання наявних ресурсів та виконання існуючих зобов'язань;
- формування стратегії генерування облікової інформації підприємства із залученням всіх організаційних підрозділів, задіяних в процесі її обробки;
- підвищення рівня аперцепції користувачів облікової інформації.

РОЗДІЛ 3.

РОЗВИТОК ТЕОРІЇ І МЕТОДОЛОГІЇ РЕГУЛЮВАННЯ НАЦІОНАЛЬНОЇ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ В НАПРЯМІ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЯКОСТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

3.1. Якісні характеристики фінансової звітності: історичний аналіз еволюції концепції в світі

Для регулювання якості фінансової звітності на загальнодержавному рівні національні регулятори використовують різні види документів: нормативно-правового регулювання; нормативно-методологічного регулювання; консультативно-методологічного характеру. Найбільш важливу роль в забезпеченні якості облікової інформації на національному рівні відіграють документи нормативно-методологічного регулювання, які визначають методологію і методику ведення бухгалтерського обліку, надаючи суб'єктам ведення обліку чіткі вказівки або набір конкретних варіантів дій.

Виходячи з твердження, що цілі фінансової звітності як засобу забезпечення інформаційної комунікації між її генераторами (суб'єктами ведення обліку, менеджментом підприємства) та різними групами користувачів забезпечуються за умови відповідності якісним характеристикам, то одними із найбільш значимих з позиції забезпечення якості фінансової звітності є документи, що визначають зміст, види таких характеристик, а також їх ієрархічні взаємозв'язки.

Значна кількість бухгалтерських даних носять оціночний характер, оскільки залежать від суб'єктивної думки людей, що готують звітність. При цьому виникає загроза навмисної або ненавмисної дезорієнтації користувача, надання інформації, виходячи з якої він не зможе встановити відповідність інтересам економічних рішень. Щоб цього уникнути, обліково-аналітична інформація, незалежно від того, чи будується вона на основі об'єктивних точних даних або містить певний елемент суб'єктивізму, повинна відповідати певним критеріям, які отримали назву "якісні характеристики" [²⁷⁵, с. 204]. Відповідно, оскільки облікова інформація в процесі її утворення не позбавлена суб'єктивного впливу осіб, відповідальних за ведення бухгалтерського обліку і складання фінансової звітності на підприємстві, виникає проблема її трактування та використання користувачами в процесі прийняття управлінських рішень. З метою зменшення впливу даної проблеми на ефективність

²⁷⁵ Поплаухина Т. Д. Качество учетно-аналитической информации как научная категория [Текст] / Т. Д. Поплаухина // Актуальные вопросы экономики и управления: материалы междунар. науч. конф. (г. Москва, апрель 2011 г.). Т. I. – М.: РИОР, 2011. – С. 202-205.

управлінського процесу в обліковій системі, запроваджено систему якісних характеристик облікової інформації, які є одним із засобів підтримання належного рівня її якості.

На сьогодні в різних країнах світу відсутній єдиний підхід до порядку законодавчого закріплення якісних характеристик фінансової звітності, що може бути реалізований за допомогою спеціально розробленої Концептуальної основи, окремого облікового стандарту або закону, що регулює питання бухгалтерського обліку і аудиту в окремій країні. Однак, на думку Я. Маккейхі та У. Макгрегора саме концептуальна основа є наріжним каменем якісної фінансової звітності, а розробники системи стандартів є хранителями, а не власниками даної концептуальної основи [276]. В той же час, незалежно від форми регулювання, можна виділити наступні проблемні аспекти в даній сфері, які потребують вирішення:

- обґрунтування особливостей історичного формування і розвитку концепції “якісні характеристики облікової інформації”;
- розмежування ролі та значення принципів бухгалтерського обліку та якісних характеристик облікової інформації в національній системі бухгалтерського обліку;
- розробка системи якісних характеристик облікової інформації в Україні із урахуванням тенденцій концептуалізації, конвергенції і гармонізації зарубіжних облікових систем;
- обґрунтування ролі і механізму функціонування якісних характеристик облікової інформації в процесі забезпечення якості облікової інформації на підприємстві, зокрема в процесі формування облікової політики підприємства та під час внесення до неї змін.

Використання економічної категорії “якість” в бухгалтерському обліку на офіційному рівні почалось лише у кінці 60-х років ХХ-го століття в США, а до цього в обліковій системі використовувались інші ідеали або орієнтири, на які спрямовували свою увагу дослідники та регулятори при розробці теорій, концепцій або побудові національних облікових систем. Це пов’язано із тим, що лише у 1950-х роках почали проводитись ґрунтовні дослідження в сфері якості у зв’язку із розвитком масового виробництва товарів, що поступово дозволили сформуванню базові теоретичні аспекти якісного підходу як одного із засобів вивчення соціальної дійсності.

До середини 1960-х років в якості такого ідеалу, або орієнтиру широко використовувалась категорія “об’єктивності” облікової інформації (Е. Бурк, Дж. Вагнер, Ю. Іджірі та Р. К. Джедік, Р. Дж. Чемберс та ін.). Наприклад, проф. Ю. Іджірі та Р. К. Джедік [277, с. 475] зазначають, що на круглому столі, присвяченому

²⁷⁶ McCahey J. The conceptual framework: cornerstone of high quality financial reporting / Jan McCahey, Warren McGregor // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.iasplus.com/en/publications/research/warren-mcgregor-the-conceptual-framework-cornerstone-of-high-quality-financial-reporting/file>.

²⁷⁷ Ijiri Y. Reliability and objectivity of accounting measurements / Y. Ijiri, R.K. Jaedicke // The Accounting Review. – 1966. – Vol. 41. – P. 474-483.

питанням оцінки та обліку власності і обладнання у фінансовій звітності, що проводився у 1964 році, було визначено, що визначальною характеристикою фінансової звітності, тобто ідеалом, на який слід рівнятися, є її корисність. Однак, на думку авторів, значну увагу також слід приділяти вивченню такого критерію, як об'єктивність, що має використовуватись при виборі методів обліку.

Проф. Дж. В. Вагнер відмічає з цього приводу, що загальне розуміння об'єктивності в обліку може бути визначене в результаті аналізу взаємозв'язку між тим, яким облік в ідеалі хотілося б бачити, та використанням в ньому професійного судження [²⁷⁸, с. 600]. Тобто, теоретичним ідеалом, який має бути досягнутий в результаті функціонування облікової системи, має бути об'єктивне відображення фактів господарського життя, тобто їх відображення такими, якими вони є насправді.

Проте, враховуючи значну суб'єктивність, що виникає в результаті застосування в обліковій системі механізму облікової політики та професійного судження, дослідники в сфері бухгалтерського обліку та розробники облікового законодавства в США поступово відмовились від поняття об'єктивності як ідеалу, на який слід орієнтуватись при формуванні системи, що забезпечує генерування інформації для задоволення потреб користувачів. Зокрема, в Положенні про концепції фінансового обліку 2 “Якісні характеристики облікової інформації” (SFAC No. 2), що був опублікований FASB у 1980 році, зазначається, що “об'єктивність” означає незалежне існування від спостерігача. А це не співпадає з обліковим вимірюванням як таким, особливо вимірюванням прибутку, амортизації та інших видів розподілу витрат, прибутку на акцію тощо. Облікова термінологія буде покращена, якщо здатність до верифікації, яка відображає те, що роблять бухгалтери, замінить об'єктивність в лексиконі бухгалтера” [²⁷⁹, с. 34].

З метою проведення історичного аналізу формування концепції якісних характеристик облікової інформації в бухгалтерському обліку необхідно дослідити провідні документи урядових (AAA, APB, FASB, AASB та ін.) та професійних бухгалтерських організацій (AICPA, ICAEW, ICAS та ін.), присвячених обґрунтуванню цілей фінансової звітності, окремих авторських концепцій та моделей, розробки національних та міжнародних суб'єктів регулювання бухгалтерського обліку, оскільки вони відіграють важливе значення у формуванні чинної парадигми бухгалтерського обліку та фінансової звітності.

У 1966 році комітет Американської бухгалтерської асоціації (AAA), до якого входили провідні вчені в сфері обліку (Н. Бедфорд, Ч. Златкович, Р. Салмонсон, Дж. Сортер, Н. Черчил та ін.) з метою розробки фундаментальних облікових концепцій, які б могли використовуватись при реалізації облікової політики на підприємстві, випустив спеціальний документ “Положення про базову теорію

²⁷⁸ Wagner J.W. Defining Objectivity in Accounting / John W. Wagner // The Accounting Review. –1965. – Vol. 40, No. 3. – P. 599-605.

²⁷⁹ Statement of Financial Accounting Concepts No. 2. Qualitative Characteristics of Accounting Information. – Financial Accounting Standards Board, 1980. – 37 p.

бухгалтерського обліку” [²⁸⁰]. Автори положення зазначали, що облік в США перебуває в стадії своєї трансформації та потребує змін у зв’язку зі змінами, що відбуваються в його зовнішньому середовищі.

В даному документі, що був розроблений для вчених, освітян, практиків у сфері обліку та всіх пов’язаних з ним суб’єктів, була констатована відсутність розробок в сфері теорії бухгалтерського обліку, які б дозволили регулювати процес реалізації облікової політики, зокрема щодо наявних альтернатив відносно методів облікового відображення та оцінювання в бухгалтерському обліку, та запропонований набір пропозицій (облікових стандартів, облікових керівництв), які сприяли вирішенню даних проблем у практичній діяльності підприємств.

З метою формування набору критеріїв, які б дозволяли відбирати найкращі облікові практики, та з метою оцінки потенційної облікової інформації, що має бути відображена в звітності, авторами даного положення було сформульовано чотири основних облікові стандарти: 1) Релевантність; 2) Верифікованість; 3) Свобода від упередженості; 4) Квантифікованість. Ці стандарти можна вважати прообразами якісних характеристик облікової інформації, хоча на момент їх ідентифікації та обґрунтування в даному положенні питання про підвищення якості обліку вченими ще не піднімалось. В той же час, як відмічає проф. Р. Стерлінг, в даному положенні було відсутнє поняття “об’єктивності”, що є для бухгалтерів лише емоційною відповіддю на пропозиції стосовно інших схем оцінки в обліку [²⁸¹, с. 101].

Таким чином, в “Положенні про базову теорію бухгалтерського обліку” вже відбувся перехід від поняття “об’єктивності” як ідеалу, на який повинні орієнтуватись вчені при розробці загальноприйнятих облікових практик, та вже була здійснена перша спроба формулювання якісних характеристик у формі облікових стандартів, однак, поняття якості в бухгалтерському обліку ще не застосовувалось.

У 1970 році Радою з бухгалтерських принципів було випущено Положення № 4 “Базові концепції і принципи бухгалтерського обліку, що лежать в основі фінансової звітності підприємств” з метою підвищення корисності фінансової звітності. В даному положенні були розкриті як широкі фундаментальні, так і специфічні проблеми бухгалтерського обліку для формування загальних уявлень про основи фінансового обліку та для визначення напрямів його подальшого розвитку.

Розробники Положення № 4 встановили, що основною метою фінансового обліку та фінансової звітності є надання фінансової інформації про окремі підприємства, що є корисним при прийнятті економічних рішень. Для досягнення цієї мети мають бути досягнуті загальні і якісні цілі фінансового обліку та фінансової звітності. Тобто для того, щоб задовольняти користувачів у процесі реалізації ними управлінських функцій, інформація фінансового обліку повинна відповідати певним якостям.

²⁸⁰ A statement of basic accounting theory. – Sarasota: American Accounting Association, 1966. – 100 p.

²⁸¹ Sterling R. A statement of basic accounting theory: a review article / Robert Sterling // Journal of Accounting Research. – 1967. – Vol. 5, № 1 – P. 95-112.

В п. 23 положення зазначається, що певні якості або характеристики роблять фінансову інформацію корисною. Надання інформації, яка має кожну з цих якостей, є метою фінансового обліку. Ці якісні цілі – релевантність, зрозумілість, верифікованість, нейтралітет, своєчасність, порівнянність, повнота [²⁸², с. 14]. Основною відмінністю трактування якісних цілей, запропонованих в даному документі у порівнянні із “Положенням про базову теорію бухгалтерського обліку” є те, що облікова інформація, щоб задовольняти поставленим цілям, повинна відповідати кожній із виділених якостей, а розробники положення 1966 року вказували на частковість (вибірковість) застосування запропонованих облікових стандартів стосовно конкретних ситуацій, що виникають в процесі облікового відображення. Враховуючи цю відмінність, в п. 85 Положення № 4 [²⁸³, с. 39] зазначається про можливі обмеження в досягненні якісних цілей, що можуть виникати в результаті виникнення конфліктів між ними.

В параграфі 86 положення його розробники пояснюють основні причини застосування якісного підходу в бухгалтерському обліку з позиції пріоритетів розвитку цивілізованого суспільства. Зокрема, відмічаючи, що якісні цілі пов’язані з широкими етичними цілями істини, правди і справедливості, прийнятими в якості бажаних цілей суспільством в цілому. Тією ж мірою, що цілі будуть виконані, буде досягнутий прогрес на шляху до досягнення широких етичних цілей, а також до фінансової інформації, що робить її більш корисною. Якісні цілі є менш абстрактними, ніж етичні цілі істини, правди і справедливості, і, отже, можуть бути застосовані більш безпосередньо до бухгалтерського обліку. Тим не менш, вони також є узагальненнями, які потребують вирішення у використанні їх для оцінки та вдосконалення принципів бухгалтерського обліку [²⁸⁴, с. 39].

Таким чином, категорія “якість”, як характеристика облікового інформаційного продукту (бухгалтерської звітності), який постачається його замовникам (користувачам бухгалтерської інформації), за допомогою якісних цілей фінансового обліку та фінансової звітності була вперше запроваджена розробниками Положення № 4 в сучасну бухгалтерську науку.

Як відмічає проф. С. Зефф, в цілому розглядаючи роль Положення № 4 в розвитку облікової науки, то воно не спричинило очікуваного розробниками ефекту, не створивши дієву нормативну базу для функціонування системи фінансового обліку [²⁸⁵, с. 136]. Проте, на нашу думку, його основною перевагою у порівнянні із іншими

²⁸² Statement of the Accounting Principles Board 4. Basic concepts and accounting principles underlying financial statements of business enterprises. – American Institute of Certified Public Accountants. Accounting Principles Board, 1970. – 126 p.

²⁸³ Statement of the Accounting Principles Board 4. Basic concepts and accounting principles underlying financial statements of business enterprises. – American Institute of Certified Public Accountants. Accounting Principles Board, 1970. – 126 p.

²⁸⁴ Statement of the Accounting Principles Board 4. Basic concepts and accounting principles underlying financial statements of business enterprises. – American Institute of Certified Public Accountants. Accounting Principles Board, 1970. – 126 p.

²⁸⁵ Zeff S.A. The Trueblood Study Group on the Objectives of Financial Statements (1971–73): A historical study / Stephen A. Zeff // Journal of Accounting and Public Policy. – 2016. – Volume 35, Issue 2, March–April. – P. 134-161.

колективними дослідженнями цього періоду, що проводились на замовлення урядових та незалежних професійних організацій, є застосування якісного підходу до вирішення проблем облікової науки.

Вперше якісні характеристики фінансової звітності як окреме облікове поняття були нормативно закріплені в США в Звіті Комітету Трублада (The Trueblood Committee) “Цілі фінансової звітності” 1973 року. Даний Комітет було названо на честь його голови – Роберта Трублада, голови компанії “Touche Ross & Co”. До складу комітету, окрім представників інших відомих аудиторських компаній (“Arthur Andersen”, “Arthur Young & Company”, “Ernst & Ernst”), які на сьогодні є складовими представників компаній “Великої четвірки” (або колишньої “Великої п’ятірки”), були залучені представники АІСРА та провідні науковці в сфері обліку і аудиту, зокрема С. Девідсон, Дж. Д. Едвардс, Дж. Сортер, Ю. Іджірі, Л. Ревсін та ін.

Одним із результатів функціонування комітету було визначення того, що основною ціллю фінансової звітності є забезпечення інформацією користувачів для прийняття рішень. В даному звіті якісним характеристикам облікової інформації була присвячена окрема глава 10, де було виділено 7 основних характеристик: 1) Релевантність та істотність, 2) Форма і зміст, 3) Надійність, 4) Свобода від упередженості, 5) Порівнянність, 6) Узгодженість; 7) Зрозумілість [²⁸⁶, с. 57-60].

В Звіті Комітету Трублада також вперше надано обґрунтування поняття “якісна характеристика звітності”. Зокрема, представники комітету зазначають з цього приводу, що інформація, яка міститься у фінансовій звітності, а також в інших звітах підприємницької діяльності, повинна володіти певними характеристиками, щоб задовольнити потреби користувачів [²⁸⁷, с. 57]. Таким чином, якісні характеристики звітності є певним набором критеріїв, дотримання яких потрібне для задоволення потреб користувачів такої звітності. Якщо інформація, яка наводиться в звітності, не пов’язана із потребами користувачів і не забезпечує вирішення їх проблем, то вона є непотрібною. Даного підходу до розуміння сутності поняття “якісна характеристика звітності” на сьогодні дотримується значна кількість дослідників (М. Ф. Ван Бреда, Х. Ван Грюнінг, М. Коен, Т. Д. Поплаухіна, Е. Хендріксен та ін.), які також наголошують на превалюючій ролі потреб користувачів, які мають враховуватись при формуванні системи якісних характеристик.

Слід відмітити, що виділені в звіті якісні характеристики не були інновацією його розробників, а вже були загальновідомими та щодо їх застосування відбувались тривалі дискусії серед науковців у сфері обліку. Про це відмічають і самі розробники звіту: “хоча ці якості можуть здатися очевидними і, як передбачається, будуть міститися в будь-якому розумному інформаційному звіті, проте, вони є значимими” [²⁸⁸, с. 57]. Проте, як пізніше заявляв один із членів Комітету Трублада С. Девідсон, велика частина бухгалтерського обліку пов’язана з переконами між релевантністю та

²⁸⁶ Objectives of Financial Statements. – Chicago: American Institute of Chartered Public Accountants, 1973. – 71 p.

²⁸⁷ Objectives of Financial Statements. – Chicago: American Institute of Chartered Public Accountants, 1973. – 71 p.

²⁸⁸ Objectives of Financial Statements. – Chicago: American Institute of Chartered Public Accountants, 1973. – 71 p.

об'єктивністю, і я хотів би бачити релевантність там попереду [²⁸⁹, с. 156]. Тому виділення якісних характеристик як окремого розділу у складі звіту можна вважати намаганням його розробників додатково підкреслити недоцільність застосування поняття “об'єктивність” стосовно облікової інформації, і навпаки, підкреслити значущість застосування якісного підходу в процесі побудови системи нормативного регулювання бухгалтерського обліку.

На думку проф. С. Зеффа, Звіт Трублада став не просто ще одним кроком до побудови концептуальної основи бухгалтерських стандартів у США, а завдяки своїм новаціям в контексті спрямованості обліку на забезпечення корисності для прийняття рішень, що дозволяють інвесторам і кредиторам прогнозувати майбутні грошові потоки підприємства, встановив умови дискурсу не тільки для Ради зі стандартів фінансового обліку (FASB), але і для інших розробників стандартів. Основні поняття звіту в подальшому були включені не лише до складу концептуального положення FASB № 1, а й використовувались розробниками стандартів в Канаді (1988 р.), Австралії (1990 р.) і Великобританії (1999 р.), а також при побудові концептуальної основи КМСФЗ у 1989 році і спільно FASB і та IASB у 2010 році [²⁹⁰, с. 134]. Вищенаведене дозволяє констатувати, що запропонована в Звіті Комітету Трублада класифікація якісних характеристик звітності стала передумовою для формування нового світового тренду розвитку бухгалтерського обліку в напрямі створення умов для підвищення якості облікової інформації.

Проаналізувавши Звіт Комітету Трублада “Цілі фінансової звітності” та виділені в ньому якісні характеристики звітності, можна спростувати твердження проф. Є. С. Соколової, яка зазначає, що вперше про якісні характеристики бухгалтерської (фінансової) інформації економісти провідних економічних країн стали говорити в рамках створення міжнародних стандартів фінансової звітності [²⁹¹, с. 294]. Як свідчать результати аналізу даного звіту, поняття якісних характеристик звітності з'явилося дещо раніше, однак слід погодитись з автором, що якість бухгалтерської (фінансової) інформації вперше стало використовуватися як економічна категорія саме завдяки даному обліковому поняттю.

У 1975 році Керівним комітетом з бухгалтерських стандартів (Великобританія) було випущено документ “Корпоративний звіт. Дискусійний папір”. До складу цього комітету входили провідні вчені Великобританії в сфері бухгалтерського обліку, а головну роль відігравали представники Міжнародного центру облікових досліджень Е. Стемп та К. Піселл, а також представники Інституту дипломованих бухгалтерів Великобританії М. Реншел та Л. Хопкінс.

²⁸⁹ Zeff S.A. The Trueblood Study Group on the Objectives of Financial Statements (1971–73): A historical study / Stephen A. Zeff // Journal of Accounting and Public Policy. – 2016. – Volume 35, Issue 2, March–April. – P. 134-161.

²⁹⁰ Zeff S.A. The Trueblood Study Group on the Objectives of Financial Statements (1971–73): A historical study / Stephen A. Zeff // Journal of Accounting and Public Policy. – 2016. – Volume 35, Issue 2, March–April. – P. 134-161.

²⁹¹ Соколова Е. С. Методика оценки качества бухгалтерской (финансовой) информации / Е. С. Соколова // Экономические науки. – 2009. – №5(54). – С. 293-299.

В даному документі (п. 3.2) зазначається, що фундаментальною ціллю корпоративних звітів є забезпечення комунікації між економічним вимірюванням та інформацією про ресурси і стан господарюючої одиниці, корисної для тих, хто має обґрунтовані права на таку інформацію [²⁹², с. 28]. А для забезпечення виконання цієї фундаментальної цілі корпоративні звіти повинні відповідати сімом бажаним характеристикам (п. 3.3): 1) Релевантність; 2) Зрозумілість; 3) Надійність; 4) Повнота; 5) Об'єктивність; 6) Своєчасність; 7) Порівнянність [²⁹³, с. 28-29]. Британські вчені при розробці Корпоративного звіту відходять від поняття “якісна характеристика”, називаючи їх бажаними характеристиками для досягнення цілей корпоративної звітності. В той же час, набір цих характеристик є дуже наближеним до набору характеристик, виділених в Звіті Комітету Трублада, що свідчить про те, що їх дотримання теж сприятиме підвищенню якісного рівня бухгалтерської звітності.

Слід відмітити, що однією із бажаних характеристик розробники Корпоративного звіту виділяють “об'єктивність”, що, з одного боку, може свідчити про заміну орієнтиру при побудові системи вимог, що мають використовуватись в процесі реформування національної облікової системи. Однак під об'єктивністю розробники даного документа розуміють неупередженість, зокрема, зазначаючи в п. 3.8, що об'єктивність або неупередженість інформації означає, що вона повинна відповідати всім потребам користувачів і бути нейтральною в сприйнятті суб'єкта вимірювання, не бути упередженою відносно інтересів жодної із груп користувачів [²⁹⁴, с. 29]. Тому, незважаючи на відсутність назви “якісна характеристика” в даному документі, можна говорити, що застосування цих характеристик спрямоване на підвищення якісного рівня корпоративної звітності підприємств і є продовженням досліджень в цьому ж напрямі, що були розпочаті американськими науковцями.

На початку 1970-х рр., одночасно зі створенням в США Ради по розробці стандартів фінансового обліку (FASB), була розпочата розробка теоретичних аспектів забезпечення якості облікової інформації, що формується в результаті застосування системи таких стандартів (GAAP), шляхом формування системи її якісних характеристик як елемента концептуальної основи фінансового обліку та звітності. Сформована для реалізації цієї цілі робоча група, використовуючи існуючі напрацювання в даній сфері із Положення № 4 “Базові концепції і принципи бухгалтерського обліку, що лежать в основі фінансової звітності підприємств” (1970 р.) та зі Звіту Комітету Трублада “Цілі фінансової звітності” (1973 р.), у 1974 р. випустила Дискусійний Меморандум “Концептуальна основа бухгалтерського обліку та звітності: Розгляд доповіді Дослідницької групи по цілях фінансової звітності” і представила його для публічного обговорення.

²⁹² The Corporate Report. A discussion paper. – London: Accounting Standards Steering Committee, 1975. – 103 p.

²⁹³ The Corporate Report. A discussion paper. – London: Accounting Standards Steering Committee, 1975. – 103 p.

²⁹⁴ The Corporate Report. A discussion paper. – London: Accounting Standards Steering Committee, 1975. – 103 p.

На основі даного меморандуму та враховуючи пропозиції за результатами публічного обговорення, у 1976 році FASB було опубліковано три документи: “Попередні висновки по Цілях фінансової звітності комерційних підприємств”; “Концептуальні засади для фінансового обліку та звітності: Елементи фінансової звітності та їх вимірювання”; “Масштаби і наслідки концептуальних рамок проекту”. На основі даних трьох документів у 1978 році було сформовано проект, а у вже у листопаді 1978, в результаті тривалих дискусій між членами FASB, представниками регулюючих організацій та іншими суб’єктами і організаціями, які брали участь в обговоренні проекту, було випущено Положення про концепції фінансового обліку №1 “Цілі фінансової звітності комерційних підприємств” (SFAC No. 1).

Тривалість і складність процесу розробки Концептуальної основи фінансового обліку і звітності в США, яка супроводжувалась публікацією значної кількості наукових статей в провідних фахових журналах США, Австралії та Європи, свідчить про його значимість не лише для подальшого розвитку облікової науки в США, а й в цілому світі. Це також обґрунтовується тим, що протягом тривалого часу розвитку облікової практики була відсутня усвідомлена необхідність в розробці концептуальної основи бухгалтерського обліку, де були б визначені цілі обліку, окремі визначення та поняття. Зокрема, концептуальна основа не була розроблена, запроваджена як і під час встановлення необхідності обов’язково оприлюднення звітності акціонерними товариствами, так і в період розвитку нормативної теоретизації обліку в кінці XIX-го – початку XX-го століття в Європі та США.

Розробка Концептуальної основи в США, що була першим прикладом законодавчого закріплення парадигми фінансового обліку та звітності у світі, фактично затвердила лідируючі позиції американської школи бухгалтерського обліку в світі. Надалі подібна модель регулювання національної системи обліку набула широкого використання в багатьох країнах світу та при розробці міжнародних моделей регулювання обліку.

В SFAC No. 1 надається визначення поняття “якісні характеристики” як критерії для оцінки та вибору облікової інформації [²⁹⁵, с. 4], однак не розглянуто зміст та види якісних характеристик, взаємозв’язки між ними. А вже в параграфі 55 зазначається, що ці питання є темами інших Положень, які будуть слідувати за цим Положенням про цілі [²⁹⁶, с. 16].

У 1980 р. FASB було опубліковано Положення про концепції фінансового обліку № 2 “Якісні характеристики облікової інформації” (SFAC No. 2), в якому було сформовано багаторівневу систему (ієрархію) якісних характеристик (рис. 3.1).

²⁹⁵ Statement of Financial Accounting Concepts No. 1. Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises. – FASB, 1978. – 17 p.

²⁹⁶ Statement of Financial Accounting Concepts No. 1. Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises. – FASB, 1978. – 17 p.

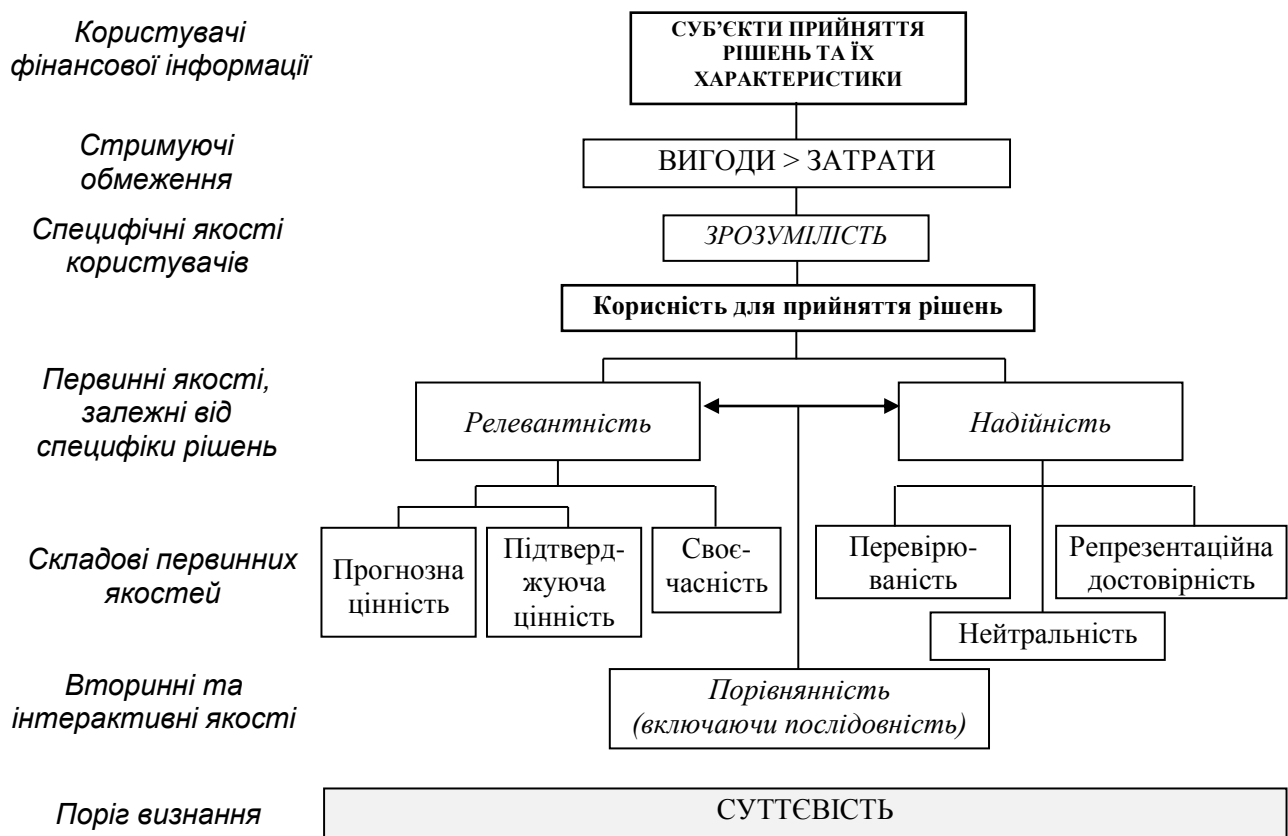


Рис. 3.1. Ієрархія якісних характеристик згідно з SFAC No. 2 [²⁹⁷, с. 13].

Дана система передбачає виділення трьох ієрархічних рівнів якісних характеристик, або якостей облікової інформації: 1) Специфічні якості користувачів; 2) Первинні якості, залежні від специфіки рішень; 3) Вторинні та інтерактивні якості. В той же час, в межах другого та третього виділеного рівня відсутня пріоритетність між видами характеристик, внаслідок чого значимість тієї чи іншої якості залежить від конкретної облікової ситуації, що розглядається. Таким чином, хоча FASB і передбачає, що ступінь бажаної релевантності чи надійності може варіювати, при цьому не визначено будь-яке конкретне порогове значення для двох даних якісних характеристик, що формує простір для проведення подальших наукових досліджень щодо визначення методів вимірювання якості різних об'єктів обліку. Загалом в більшості американських посібників з бухгалтерського обліку при розгляді структури Концептуальної основи GAAP US виділяють чотири основні якісні характеристики: 1) Релевантність; 2) Надійність; 3) Порівнянність; 4) Послідовність.

Однією із визначальних особливостей SFAC No. 2 у порівнянні із іншими попередніми розробками системи якісних характеристик облікової інформації в США є включення до його складу і обґрунтування такого поняття як “консерватизм” (обачність) [²⁹⁸, с. 23-24]. Хоча він і не виділяється ні як основна, ні як другорядна

²⁹⁷ Statement of Financial Accounting Concepts No. 2. Qualitative Characteristics of Accounting Information. – Financial Accounting Standards Board, 1980. – 37 p.

²⁹⁸ Statement of Financial Accounting Concepts No. 2. Qualitative Characteristics of Accounting Information. – Financial Accounting Standards Board, 1980. – 37 p.

характеристика, проте розглядається як елемент якісної характеристики “надійність”, і на порядок його застосування накладені певні обмеження. Включення такого нового аспекту даної якісної характеристики було викликане невизначеністю економічного середовища та існуванням глибоких традицій стосовно застосування принципу обачності в американській обліковій практиці.

В процесі своєї розробки дана частина концептуальної основи GAAP US одержала найменшу критику, оскільки, як відмічав Д. Кірк, визначення характеристик корисної фінансової інформації є найменш спірним з концептуальних рамкових проєктів, через те, що читачі не бачили наслідків його впливу на поточний облік вартості [²⁹⁹, с.13]. Окрім того, враховуючи наявність значної кількості напрацювань стосовно якісних характеристик, дане положення у порівнянні із іншими шістьма було найбільш структурованим. Як відмічає з цього приводу проф. С. Зефф, SFAC No. 2 є, мабуть, найбільш шанованим і найбільш послідовним концептуальним звітом FASB. Аналіз логічно і розумно упорядкований, добре роз’яснені характеристики, а терміни ретельно визначені [³⁰⁰, с. 110]. Схвальні відгуки SFAC No. 2 також одержав від представників провідних аудиторських компаній США.

Однією із основних переваг SFAC No. 2 стала побудова ієрархії якісних характеристик шляхом виділення їх співвідношення між собою та виділення їх складових елементів. В цілому це дозволило зменшити загальну кількість якісних характеристик облікової інформації до чотирьох і створити адекватні передумови до застосування якісного підходу в практичній діяльності підприємств при здійсненні облікових процедур. Окрім цього, після виходу SFAC No. 2 використання показника якості як орієнтиру при формуванні пропозицій з удосконалення теоретико-методологічних аспектів бухгалтерського обліку вийшло за межі США. Так, у Звіті дипломованих бухгалтерів Шотландії “Підвищення цінності корпоративних звітів”, випущеному у 1988 році, вже безпосередньо зазначається, що основною ціллю розробки цього документу є поліпшення в довгостроковій перспективі якості вимірювання і звітності корпоративної діяльності [³⁰¹, с. 15]. Дана тенденція спостерігається і в наш час. Зокрема, в стандарті FRS 101 “Концептуальна основа зменшеного розкриття”, розробленого Радою з фінансової звітності*, зазначається, що його основною ціллю є встановлення стандартів бухгалтерського обліку для забезпечення користувачів рахунків доступу до високоякісної зрозумілої фінансової звітності, пропорційної розміру і складності організації та інформаційних потреб користувачів [³⁰², с. 3].

²⁹⁹ Kirk D. J. Looking Back on Fourteen Years at the FASB: The Education of A Standard Setter / Donald Kirk // Accounting Horizons. – 1988. – Vol. 2, No. 1. – P. 8-17.

³⁰⁰ Zeff S. A. The evolution of the conceptual framework for business enterprises in the United States / Stephen A. Zeff // Accounting Historians Journal. – 1999. – Vol. 26, No. 2.– P. 89-131.

³⁰¹ Making corporate reports valuable. – Edinburgh: The Institute of Chartered Accountants of Scotland, 1988. – 110 p.

* Незалежний регулюючий орган Великобританії і Республіки Ірландії.

³⁰² FRS 101. Reduced Disclosure Framework. Disclosure exemptions from EU-adopted IFRS for qualifying entities. – London: The Financial Reporting Council Limited, 2015. – 56 p.

Незважаючи на наявний прорив у сфері регулювання облікової практики після виходу SFAC No. 2 в США, деякі дослідники критикували його окремі положення. Так, одним із вчених, хто брав участь в розробці SFAC No. 2 в якості консультанта, був проф. Д. Соломонс. Саме він у 1986 році випустив статтю, в якій провів детальний аналіз даного документа. Він погодився з тим, що стандарти бухгалтерського обліку повинні керуватися якісними характеристиками, які є бажаними для звітної інформації, а також із тим, що релевантність і надійність займають серед них провідне місце. Однак, на його думку, може бути продуктивним припинити використання омнібусного терміну “надійність” і говорити з точки зору окремих його складових частин, а саме – репрезентативної достовірності, комплексності та перевірюваності [³⁰³, с. 122]. Таким чином, вже через декілька років після виходу SFAC No. 2 з’явилися перші обґрунтовані пропозиції по його удосконаленню.

Комітет з міжнародних стандартів фінансової звітності (IASB), що був створений у 1973 році, протягом першого десятиліття свого існування займався лише розробкою облікових стандартів. Однак, у 1986 році, перебуваючи під впливом виходу концептуальної основи GAAP US, яка на той час була єдиним повноцінним документом подібного типу в світі, розпочав роботу над власним подібним проектом – Концептуальною основою підготовки і презентації фінансових звітів.

Слід наголосити, що відсутність письмової концептуальної основи протягом перших 15 років існування IASB не є свідченням повної відсутності концептуального підґрунтя вже опублікованої системи 26 облікових стандартів. В окремих бюлетенях, що публікувались IASB в процесі випуску стандартів, розривались базові концепції, що в подальшому лягли в основу розробки концептуальної основи. Так, у 1985 році було випущено попередній її проект під назвою “Цілі фінансової звітності загального призначення та відбір і розкриття облікової політики”, в якому було розкрито цілі та якісні характеристики фінансової звітності, їх вплив на порядок реалізації облікової політики підприємства.

У липні 1989 року Радою КМСФЗ було опубліковано Концептуальну основу підготовки і презентації фінансових звітів, яка у 2001 році була прийнята Радою з розробки міжнародних стандартів обліку (IASB), що стала правонаступником КМСФЗ. В даній концептуальній основі було визначено набір якісних характеристик, які роблять інформацію у фінансовій звітності корисною. Зокрема, було запропоновано чотири основні якісні характеристики, а також окремі складові до них: 1) Зрозумілість; 2) Релевантність (Суттєвість); 3) Надійність (нейтральність; превалювання сутності над формою; обачність; повнота; правдиве подання); 4) Порівнянність. Окрім цього, в даному документі також наводяться обмеження на релевантну та надійну інформацію (своєчасність; баланс між вигодами та затратами;

³⁰³ Solomons D. The FASB's conceptual framework: an evaluation / D. Solomons // Journal of Accountancy. – 1986. – (June). – P. 114-124.

баланс між якісними характеристиками) та відмічається, що застосування основних якісних характеристик відповідних стандартів бухгалтерського обліку зазвичай призводить до фінансової звітності, яка передає те, що розуміється як отримання правдивого і справедливо погляду, або як правдиве подання такої інформації [³⁰⁴, с. 54-55]. Незважаючи на дещо іншу форму представлення якісних характеристик і обґрунтування взаємозв'язків між ними, модель якісних характеристик, реалізована в Концептуальній основі підготовки і презентації фінансових звітів, є досить схожою до моделі, реалізованої в SFAC No. 2. Ця подібність також простежується і стосовно концепції облікового консерватизму, який хоча і використовується в концептуальній основі як складова надійності, однак не розглядається як окрема якісна характеристика фінансових звітів.

У 1990 р. групою організацій, що забезпечують регулювання обліку в Австралії (AARF, ASCPA, ICAA, ASRB), було опубліковано Положення про облікові концепції № 3 (SAC 3) – “Якісні характеристики фінансової інформації”, в якому було визначено набір характеристик, що надаватимуть допомогу при реалізації облікової політики укладачами, аудиторам, регулюючими органами або іншими суб'єктами, що беруть участь у нормотворчому процесі, і які вказують на ті якості, які користувачі можуть очікувати від фінансової інформації, представленої їм [³⁰⁵, с. 4]. Зокрема, в SAC 3 було виділено два рівні якісних характеристик фінансової інформації – первинні (релевантність та надійність), що використовуються для оцінки і вибору фінансової інформації, яка може бути предметом фінансової звітності, та вторинні характеристики (своєчасність, порівнянність та зрозумілість), що використовуються для презентації особливостей складання фінансової звітності на конкретному підприємстві. При застосуванні таких якісних характеристик як релевантність та надійність, згідно з п. 28 SAC 3 також слід проводити перевірку на суттєвість облікової інформації, що має відобразитись у фінансовій звітності.

Хоча SAC 3 є досить схожим на моделі якісних характеристик, наведених в SFAC No. 2 та в концептуальній основі IASB, однак при його розробці застосовувався суто нормативний підхід (приписовий), на відміну від інших моделей, внаслідок чого випуск SAC 3 мав значний вплив на розвиток бухгалтерського обліку в Австралії, оскільки його запровадження значно змінювало існуючу методологію ведення фінансового обліку та складання звітності.

В результаті тривалих дискусій між провідними вченими та представниками регулюючих організацій в сфері обліку Великобританії, які розпочались ще з 1990-го року, лише у грудні 1999 році Радою зі стандартів обліку (ASB) було випущено “Положення про принципи для фінансової звітності”, яке, за словами його розробників, виконуватиме функцію концептуальної основи. Випуск даного

³⁰⁴ Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / [перекл. з англ. за ред. С. Ф. Голова]. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. – 1272 с.

³⁰⁵ Statement of Accounting Concepts SAC 3 (8/90) Qualitative Characteristics of Financial Information. – Caulfield: Australian Accounting Research Foundation, 1990. – 15 p.

положення був реакцією облікової спільноти Великобританії на процеси гармонізації міжнародної облікової практики та був розроблений із врахуванням існуючих прикладів – SFAC No. 2 та концептуальної основи IASB.

Розробка даного положення відіграла важливу роль в процесі формування концептуальних засад британської системи облікових стандартів (SSAP). Так, на думку проф. Б. А. Разерфорда [³⁰⁶, с. IX], наведені в положенні якісні характеристики складають основу теорії бухгалтерської фінансової звітності, що допомагає роз'яснити, чому і як складається фінансова звітність.

В розділі 3 “Положень про принципи для фінансової звітності” [³⁰⁷, с. 32-44] представлено ієрархічну модель якісних характеристик фінансової інформації, використання яких дозволяє гарантувати, що фінансові звіти надають інформацію, що є корисною. Тобто в основі виділених якісних характеристик покладена їх роль в забезпеченні підвищення рівня корисності облікової інформації. У складі даної моделі можна виділити три рівні якісних характеристик. На першому рівні виділена лише одна характеристика – суттєвість, а якісні характеристики другого і третього рівнів можна розглянути як первинні і вторинні, оскільки в моделі наведений ієрархічний взаємозв'язок між ними: релевантність (прогнозна цінність, підтверджуюча цінність); надійність (правдиве подання; нейтральність; свобода від істотної помилки; повнота; обачність); порівнянність (последовність; розкриття); зрозумілість (можливості користувачів; агрегування та класифікація).

Як зазначає проф. С. Зефф, представники ASB процитували в цьому положенні звичайні якісні характеристики, які також включали і обачність [³⁰⁸, с. 39]. Однак, на нашу думку, основною перевагою “Положення про принципи для фінансової звітності” є детальне обґрунтування порядку застосування кожної із виділених чотирьох основних якісних характеристик фінансової інформації, а також виокремлення до кожної із таких основних характеристик більш детальних елементів, окремі з яких сформульовані як якісні характеристики були вперше (свобода від істотної помилки; розкриття; можливості користувачів; агрегування та класифікація).

Таким чином, станом на початок 2000-х років у більшості провідних країн світу, що мали значний вплив на процес формування міжнародних облікових доктрин, була сформована власна концептуальна основа, яка розкривала базові теоретичні засади ведення фінансового обліку та складання фінансової звітності. Окрім цього, вже понад десять років існувала і успішно застосовувалась Концептуальна основа підготовки і презентації фінансових звітів, розроблена IASB як приклад побудови міжнародної теоретичної моделі обліку. В той же час, для забезпечення ще більшої уніфікації системи бухгалтерського обліку в світі та гармонізації її базових

³⁰⁶ Rutherford B.A. An Introduction to Modern Financial Reporting Theory / Brian A Rutherford. – SAGE, 2000. – 192 p.

³⁰⁷ Statement of principles for financial reporting. – Accounting Standards Board, 1999. – 151 p.

³⁰⁸ Zeff S.A. The objectives of financial reporting: a historical survey and analysis / Stephen A. Zeff // Accounting and Business Research. – 2013. – Vol. 43, Issue 4. – P. 262-327.

теоретичних засад, як відповідь на процеси глобалізації світової економіки, необхідно було гармонізувати не лише систему облікових стандартів, а й їх концептуальні основи, зокрема систему якісних характеристик облікової інформації.

У 2002 році IASB та FASB виявили спільну зацікавленість в розробці загального набору стандартів бухгалтерського обліку високої якості, які можуть бути використані в усьому світі. Цю довготривалу роботу вони розпочали із розробки спільної (конвергованої) концептуальної основи, оскільки без неї побудувати єдину систему стандартів, яка б враховувала досить відмінні підходи правило-орієнтованих стандартів US GAAP та принципо-орієнтованих стандартів IAS/IFRS, було неможливо. Дана конвертована основа має включати цілі фінансової звітності та основні якісні характеристики облікової інформації, на яких повинні ґрунтуватись облікові стандарти.

Перед безпосередньою публікацією конвергованої концептуальної основи обома регуляторами були випущені дискусійні документи (2006 р.), а через два роки – проекти концептуальної основи (2008 р.). На відміну від попередніх подібних документів, жоден з регуляторів не проводив публічного обговорення даних проектів.

У вересні 2010 року в результаті своєї спільної роботи IASB та FASB опублікували перші два розділи конвергованої концептуальної основи, зокрема, один із них – розділ 3, одержав назву “Якісні характеристики корисної фінансової інформації”. Даний документ одержав різні назви у кожного із розробників, у IASB – “Концептуальна основа складання та подання фінансових звітів”, а у FASB – SFAC No. 8 “Концептуальна основа для фінансової звітності”.

У складі конвергованої концептуальної основи [³⁰⁹, с. 16-23] було виділено два рівні якісних характеристик: 1) Фундаментальні характеристики із їх більш детальними складовими – релевантність (прогнозна цінність; підтверджуюча цінність), та правдиве подання (повнота; нейтральність; свобода від помилок); 2) Посилені якісні характеристики – порівнянність, перевірюваність, своєчасність, зрозумілість. Стосовно виділених характеристик слід застосовувати вартісне обмеження на корисну фінансову звітність та обмеження щодо її суттєвості.

На сьогодні конверговану концептуальну основу можна вважати документом, в якому узагальнені найкращі світові досягнення в сфері регулювання якості облікової інформації. Представлений в ній набір якісних характеристик є результатом еволюції поглядів вчених світу на структури критеріїв, що висувуються до облікової інформації, використання яких має забезпечувати їх корисність для різних груп користувачів. Свідченням її значимості для розвитку бухгалтерського обліку в світі є те, що її в повному і незмінному обсязі включають до складу власних національних концептуальних основ, наприклад, як це було здійснено в Австралії, де опубліковані

³⁰⁹ Conceptual Framework for Financial Reporting 2010. – London: IASB, 2010. – 66 p.

розділи 1 і 3 конвергованої концептуальної основи були включені як додаток до складу австралійської концептуальної основи [310].

Визначальною відмінністю конвергованої концептуальної основи в частині якісних характеристик у порівнянні із попередніми подібними документами, що випускались IASB та FASB, є перехід від якісної характеристики “надійність” – до характеристики “правдиве подання (правдиве розкриття)”, із розкриттям елементів останньої. Здійснення такого кардинального переходу у визначенні якості облікової інформації було обґрунтоване відсутністю загального розуміння характеристики “надійність”*. Це призвело до того, що IASB та FASB зайнялись пошуком і обґрунтуванням іншої фундаментальної характеристики облікової інформації, зміст якої можна було б краще передати, зупинивши свій вибір на характеристиці “правдиве подання”.

Своє бачення щодо змін в структурі якісних характеристик концептуальної основи висловили представники ICAEW. На їх думку розгляд “релевантності” в якості основної якісної характеристики фінансової звітної інформації, та применшення ролі “надійності” може означати, що укладачі звітності і аудиторі будуть мати справу з більшою невизначеністю в майбутньому. Ті, хто твердо переконаний, що ця тенденція є руйнівною, прогнозують, що глобальні ринки капіталу шкодуватимуть про втрату “надійності” як первинної якісної характеристики, але тут користувачі фінансової звітності повинні бути арбітрами. Роль аудиторів і спосіб здійснення аудиту будуть відігравати важливу роль в уявленнях користувачів, так що користувачі повинні розуміти те, що аудит може і що не може досягти [311, с. 4].

Ще однією відмінністю конвергованої концептуальної основи у порівнянні із попередніми подібними документами є повне ігнорування концепції консерватизму (обачності) як на рівні якісних характеристик облікової інформації, так і в складі їх окремих елементів. Це може бути обґрунтовано широким застосуванням в останні десятиліття концепції справедливої вартості в системах облікових стандартів GAAP US та IAS\IFRS, яка вступає в суперечність із концепцією облікового консерватизму.

Провівши історичний аналіз процесу формування концепції якісних характеристик облікової інформації в бухгалтерському обліку, можна визначити роль окремих видів якісних характеристик в моделях регулювання бухгалтерського обліку на різних історичних етапах його розвитку (табл. 3.1).

³¹⁰ Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements. – Victoria: Australian Accounting Standards Board, 2016. – 50 p.

* Про необхідність відходу в процесі розробки системи якісних характеристик облікової інформації від поняття “надійність” проф. Д. Соломонс наголошував одразу після виходу в світ концептуальної основи FASB.

³¹¹ Changes in financial reporting and audit practice. – London: The Institute of Chartered Accountants in England and Wales, 2009. – 35 p.

Таблиця 3.1.

Види якісних характеристик в ключових документах з регулювання бухгалтерського обліку в світі: історичний аспект

Документи з регулювання бухгалтерського обліку	Релевантність	Верифікованість (перевірюваність)	Свобода від упередженості (нейтральність)	Квантифікованість	Зрозумілість	Своєчасність	Порівнянність	Повнота	Форма і зміст	Надійність	Узгодженість	Послідовність	Суттєвість	Обачність	Правдиве представлення	Свобода від помилок	
	<i>Етап I. Первинне формування концепції</i>																
1. “Положення про базову теорію бухгалтерського обліку” (1966 р.)	+	+	+	+													
2. “Базові концепції і принципи бухгалтерського обліку, що лежать в основі фінансової звітності підприємств” (1970 р.)	+	+	+		+	+	+	+									
3. “Звіт комітету Труבלада” (1973 р.)	+		+		+		+		+	+	+						
4. “Корпоративний звіт. Дискусійний папір” (1975 р.)	+		+		+	+	+	+		+							
<i>Етап II. Становлення і розвиток американської моделі концепції</i>																	
5. Положення про концепції фінансового обліку № 2 “Якісні характеристики облікової інформації” (1980 р.)	+	+	+				+	+		+				+	+	+	
6. Концептуальна основа підготовки і презентації фінансових звітів (1989 р.)	+			+	+		+	+	+	+				+	+	+	
7. Положення про облікові концепції № 3 “Якісні характеристики фінансової інформації” (1990 р.)	+				+	+	+			+							
8. “Положення про принципи для фінансової звітності” (1999 р.)	+		+		+		+			+		+	+	+	+		
<i>Етап III. Конвергенція моделі якісних характеристик</i>																	
9. “Конвергована концептуальна основа IASB / FASB” (2010 р.)	+	+	+		+	+	+	+								+	+
10. “Концептуальна основа складання та подання фінансових звітів AASB” (2016 р.)	+	+	+		+	+	+	+								+	+

Проведений аналіз зміни якісних характеристик у ключових документах з регулювання бухгалтерського обліку в світі (табл. 3.1) дозволяє визначити, що, починаючи із перших спроб виділення понять, що за своєю суттю були наближені до якісних характеристик облікової інформації, останні на сьогодні зазнали значних змін. У складі процесу історичного розвитку концепції “якісні характеристики облікової інформації” можна виділити три основні етапи:

I. Етап первинного формування концепції (до публікації SFAC No. 2) характеризується появою перших спроб нормативного закріплення концепції якісних характеристик облікової інформації, розширенням кількості якісних характеристик, проведенням дебатів стосовно їх змістового наповнення серед представників англо-американської облікової школи.

II. Етап становлення і розвитку американської моделі концепції (від публікації SFAC No. 2 до публікації конвергованої концептуальної основи) характеризується появою цілісною ієрархічної і взаємопов'язаної системи якісних характеристик, побудованої на основі досвіду американської облікової практики та провідних досягнень американських вчених. Визначальною метою застосування якісних характеристик облікової інформації є підвищення її корисності для прийняття рішень. Виділяються дві фундаментальні якісні характеристики – релевантність та надійність, а інші якісні характеристики є або їх складовими, або є вторинними, тобто доповнюючими характеристиками.

III. Етап конвергенції моделі якісних характеристик (з моменту публікації конвергованої концептуальної основи) характеризується міжнародною гармонізацією підходів до виділення якісних характеристик облікової інформації, формуванням єдиної класифікації якісних характеристик та їх уніфікованого розуміння. При незмінності загальної мети якісних характеристик відбулась зміна однієї із фундаментальних їх компонентів, якісна характеристика “надійність” була замінена на “правдиве подання”. Окремі країни починають включати класифікацію якісних характеристик із конвергованої концептуальної основи в незмінному вигляді до складу національних моделей регулювання обліку.

Виділені періоди розвитку концепції “якісні характеристики облікової інформації” дозволяють встановити, що на сьогодні в світі серед провідних міжнародних регуляторів досягнуто консенсус стосовно ролі якісних характеристик в обліковій системі підприємства та стосовно їх видів та змістового наповнення. Це зумовлює необхідність перегляду інструментів забезпечення якості облікової інформації, що на сьогодні використовуються в Україні, з урахуванням розробок, представлених в конвергованій концептуальній основі.

На основі проведеного історичного аналізу моделей регулювання бухгалтерського обліку було виявлено наступні варіанти зміни назв інструментів забезпечення якості облікової інформації (табл. 3.2).

Таблиця 3.2.

Назви інструментів забезпечення якості облікової інформації в ключових документах з регулювання бухгалтерського обліку в світі

<i>Документи з регулювання бухгалтерського обліку</i>	<i>Назви інструментів забезпечення якості</i>
“Положення про базову теорію бухгалтерського обліку” (1966 р.)	Облікові стандарти
“Базові концепції і принципи бухгалтерського обліку, що лежать в основі фінансової звітності підприємств” (1970 р.)	Якісні цілі фінансового обліку та фінансової звітності

Продовження таблиці 3.2.

<i>Документи з регулювання бухгалтерського обліку</i>	<i>Назви інструментів забезпечення якості</i>
“Звіт комітету Трублада” (1973 р.)	Якісні характеристики звітності
“Корпоративний звіт. Дискусійний папір” (1975 р.)	Бажані характеристики корпоративної звітності
Положення про концепції фінансового обліку № 2 “Якісні характеристики облікової інформації” (1980 р.)	Якісні характеристики (якості) облікової інформації
Концептуальна основа підготовки і презентації фінансових звітів (1989 р.)	Якісні характеристики фінансових звітів
Положення про облікові концепції № 3 “Якісні характеристики фінансової інформації” (1990 р.)	Якісні характеристики фінансової інформації
“Положення про принципи для фінансової звітності” (1999 р.)	Якісні характеристики фінансової інформації
“Конвергована концептуальна основа IASB / FASB” (2010 р.)	Якісні характеристики корисної фінансової інформації
“Концептуальна основа складання та подання фінансових звітів AASB” (2016 р.)	Якісні характеристики корисної фінансової інформації

В першому нормативному документі, де з’явилися прообрази якісних характеристик облікової інформації (“Положення про базову теорію бухгалтерського обліку” (1966 р.)), даний інструмент мав назву “облікових стандартів” і не мав жодного відношення до якісного підходу, тобто не розглядався в його контексті, і використання цього інструменту не було спрямоване на підвищення якості обліку.

Однак, навіть після поступового переходу в інших документах до поняття “якості”, як основного ідеалу або орієнтиру, який слід використовувати при розробці теоретико-методологічних засад бухгалтерського обліку вченими та функціонерами облікових регуляторів, ще була відсутня єдність стосовно назви інструменту, який має забезпечувати належний якісний рівень. Спочатку американськими вченими пропонувались “якісні цілі”, під якими безпосередньо розумілись не цілі, а атрибути, об’єктом яких виступала система фінансового обліку та звітності, а в “Звіті комітету Трублада” вже з’явилось поняття якісних характеристик звітності. В SFAC No. 2 вперше відбувається кардинальна зміна об’єкта якісних характеристик, яким стає облікова інформація. І хоча вона не була підтримана розробниками концептуальної основи IASB, вже в конвергованій концептуальній основі можна побачити синтезований підхід IASB та FASB, внаслідок чого об’єктом якісних характеристик стала корисна фінансова інформація.

Окремого розгляду потребує визначення місця концепції консерватизму (обачності) в системі якісних характеристик на різних етапах її історичного розвитку, оскільки остання має досить тривалу історію застосування і була одним із основних засобів боротьби із низькою якістю фінансових звітів після Великої депресії 1929 року в США. Якщо на початкових етапах побудови моделей якісних характеристик консерватизм залишався поза їх межами, то з публікацією SFAC No. 2 та Концептуальної основи IASB він був включений як елемент якісної характеристики

“надійність”. Проте, в останній ітерації конвергованої концептуальної основи IASB та FASB місця консерватизму не знайшлося, оскільки, на думку її розробників, його застосування викривляє дані фінансової звітності.

На сьогодні апріорним вже є твердження, що якісні характеристики повинні забезпечувати корисність інформації, що генерується обліковою системою, тобто під якістю облікової інформації розуміється її корисність для суб’єктів прийняття рішень. Існування такої ситуації є результатом тривалого історичного розвитку концепції “якісних характеристик” в бухгалтерському обліку. Дану тенденцію також підкреслює Ю. Шоухан, який, провівши аналіз історичних аспектів формування якісних характеристик фінансової звітності, встановив, що її основна мета пов’язана з наданням корисної інформації для прийняття економічних рішень. Інформація корисна тоді, коли вона відображає економічну реальність у фінансовій звітності і вона має відношення та є надійною для користувачів [³¹², с. 201]. Таким чином, основну ціль фінансової звітності, що полягає в наданні інформації, корисної для прийняття економічних рішень, можна досягти лише за умови дотримання її якісних характеристик.

3.2. Якісні характеристики фінансової інформації в Конвергованій концептуальній основі GAAP US та IAS/IFRS: аналіз сучасного стану та напрями розвитку

Офіційне оприлюднення окремих елементів нової Концептуальної основи у 2010 році, що стало квінтесенцією процесу конвергенції моделей регулювання облікових систем GAAP US та IAS/IFRS, слід вважати новою точкою відліку в формуванні теоретичних засад якості облікової інформації, яка формується в результаті використання облікових стандартів. Як відмічає з цього приводу проф. Р. Макві, концептуальну основу слід розглядати як результат зусиль пошуку принципів обліку. Необхідність її пошуку є продуктом політичного тиску та інтелектуальних традицій, а її розробка створила значну кількість проблем для бухгалтерів [³¹³, с. 198], що можна також і спроектувати на процес забезпечення якості облікової інформації. Оскільки, на думку проф. Дж. Крістенсена [³¹⁴, с. 294] якісні характеристики облікової інформації є досить спрощеним інструментом, що використовують органи

³¹² Shahwan Y. Qualitative characteristics of financial reporting: a historical perspective / Yousef Shahwan // Journal of Applied Accounting Research. – 2008. – Vol. 9, Iss. 3. – P.192-202.

³¹³ Macve R. A Conceptual Framework for Financial Accounting and Reporting: Vision, Tool, Or Threat? / Richard Macve. – Routledge, 2015. – 280 p.

³¹⁴ Christensen J. Accounting and Business Research // Conceptual frameworks of accounting from an information perspective / John Christensen // International Accounting Policy Forum. – 2010. – Vol. 40, No. 3. – P. 287–299.

регулювання системи бухгалтерського обліку для забезпечення відповідності облікових стандартів вимогам суб'єктів прийняття управлінських рішень.

Одним із визначальних факторів, що переконав американських регуляторів та представників наукової спільноти в сфері обліку в необхідності конвергенції концептуальних основ, була хвиля корпоративних скандалів, що з'явилися в США на початку 2000-х років. Непрямо про це також наголошувалось і в Законі Сарбейнса-Окслі. Як відмічав з цього приводу у 2005 р. голова FASB Р. Герц, відповідно до Закону Сарбейнса-Окслі SEC, FASB та PCAOB провели значну роботу, що має зміцнити фінансову звітність і суспільну довіру до системи. Вони викликали необхідні зміни в системі і переорієнтували всі сторони на забезпечення формування фінансової звітності високої якості, що забезпечуватиме стійкість і життєздатність ринків капіталу та економіки в цілому [³¹⁵, с. 3]. Одним із основних кроків до таких змін стала трансформація концептуальної основи системи облікових стандартів GAAP US, зокрема в частині якісних характеристик облікової інформації із урахуванням нових рекомендацій, визначених Законом Сарбейнса-Окслі.

Оприлюднення конвергованої концептуальної основи відбулось не шляхом публікації єдиного спільного документа, а незалежно і окремо обома органами-регуляторами – FASB та IASB. Якщо FASB випустила окремий незалежний документ, що замінив деякі і доповнив існуючі концептуальні засади американських облікових стандартів – SFAC No. – 8 “Концептуальна основа для фінансової звітності”, то IASB опублікувала перші два розділи конвергованої концептуальної основи, один із яких (розділ 3) називається “Якісні характеристики корисної фінансової інформації». В той же час, незважаючи на існування відмінностей в назві документів, вони мають ідентичне змістове наповнення.

Згідно з п. ЯХ1 даної концептуальної основи, наведені в ній якісні характеристики корисної фінансової інформації визначають типи інформації, що, найімовірніше, є найбільш корисними для нинішніх та потенційних інвесторів, позикодавців та інших кредиторів для прийняття рішень про суб'єкт господарювання, що звітує, на основі інформації, уміщеної у його фінансовому звіті (фінансової інформації) [³¹⁶]. Таким чином, дані якісні характеристики спрямовані на формування такої інформації, що, на думку розробників конвергованої концептуальної основи, є найбільш корисною з позиції користувачів фінансової звітності загального призначення. В той же час, використання цих якісних характеристик забезпечує формування облікових стандартів належної якості, оскільки вони також є одним із елементів нормативно-правового середовища бухгалтерського обліку.

Якість облікової інформації, згідно з конвергованою концептуальною основою визначається її корисністю, яка може бути встановлена за допомогою двох рівнів

³¹⁵ Herz R.H. Remarks of Robert H. Herz / Robert H. Herz // AICPA National Conference on Current SEC and PCAOB Reporting Developments, 2005. – 12 p.

³¹⁶ Концептуальна основа фінансової звітності / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_009

якісних характеристик та їх більш детальних розрізів: 1) Фундаментальних – релевантність (прогнозна цінність; підтверджуюча цінність) та правдиве подання (повнота; нейтральність; свобода від помилок); 2) Посилених – порівнянність, перевірюваність, своєчасність, зрозумілість. Взаємозв’язок між різними рівнями і видами якісних характеристик корисної фінансової інформації, наведених в конвергованій концептуальній основі, представлено на рис. 3.2.

Первинні користувачі фінансової інформації

Обмеження

Загальний критерій

Фундаментальні якісні характеристики

Складові фундаментальних якісних характеристик

Посилювальні якісні характеристики



Рис. 3.2. Взаємозв’язок між різними рівнями і видами якісних характеристик облікової інформації в конвергованій концептуальній основі [317, с. 16-21]

На думку К. В. Ноубса та К. Стедлера, всі наявні в конвергованій концептуальній основі якісні характеристики, окрім своєчасності, є досить абстрактними. Непрямі свідчення про ці поняття були отримані за допомогою емпіричних сталих, наприклад: 1) Оцінки величини значимості фінансової інформації на основі регресії ціни облікових одиниць, таких, як прибуток; 2) Детермінант асиметричної своєчасності надходжень, що базуються на віддачі від вкладеного капіталу; 3) Переваг порівнянності, що вимірюється на основі подібності показника реінвестування прибутку у порівнянні із іншими підприємствами; 4) Розуміння бухгалтерських показників, що ґрунтуються на можливості читання і тестуванні рівня їх розуміння [318, с. 572]. Про абстрактність якісних характеристик у порівнянні із іншими елементами концептуальної основи також відмічають Р. Гор та Д.

³¹⁷ Statement of Financial Accounting Concepts No. 8 Conceptual Framework for Financial Reporting. – Financial Accounting Standards Board of the Financial Accounting Foundation, 2010. – 32 p.

³¹⁸ Nobes C.W. The qualitative characteristics of financial information, and managers' accounting decisions: evidence from IFRS policy changes / Christopher W. Nobes, Christian Stadler // Accounting and Business Research. – 2015. – Vol. 45. – P. 572-601.

Циммерманн [³¹⁹, с. 33]. Таким чином, набір якісних характеристик, наведених в конвергованій концептуальній основі, є результатом тривалого емпіричного аналізу вченими в сфері бухгалтерського обліку властивостей облікової інформації, що дозволив сформулювати поняття (якісні характеристики), які є узагальнюючими ієрархічними моделями таких властивостей. При цьому, такий набір є досить абстрактним у порівнянні із іншими обліковими категоріями, що може призвести до виникнення багатоманітних трактувань в процесі їх застосування щодо окремих облікових об'єктів. Це зумовлює необхідність деталізації порядку застосування якісних характеристик фінансової інформації в процесі бухгалтерського відображення різних об'єктів бухгалтерського обліку.

В цілому можна констатувати, що конвергована концептуальна основа за своєю структурою більше нагадує концептуальну основу облікових стандартів США (SFAC), яка була гармонізована із базовими поняттями і якісними характеристиками, що були закладені в концептуальну основу системи IAS/IFRS, яка була випущена у 1989 р. та адаптована до останніх змін у 2001 р. Це можна прослідкувати в результаті структурного аналізу якісних характеристик фінансової інформації, наведених у конвергованій концептуальній основі. Виходячи із запропонованої в ній ієрархії якісних характеристик фінансової інформації, облікова інформація, що формується на підприємстві, повинна бути більш релевантною, за умови збереження порогового рівня правдивого представлення.

В цілому у порівнянні із попередньою версією концептуальної основи МСФЗ (“Концептуальна основа підготовки і презентації фінансових звітів”, 1989 р.) [³²⁰, с. 37-74] та у порівнянні із SFAC No. 2 “Якісні характеристики облікової інформації” (1980 р.) [³²¹], можна виділити і обґрунтувати такі основні відмінності конвергованої концептуальної основи в частині якісних характеристик:

1) Уточнення об'єкта, щодо якого застосовується поняття якісних характеристик. Якщо в SFAC No. 2 таким об'єктом виступала облікова інформація, а в Концептуальній основі МСФЗ – фінансові звіти, то в конвергованій концептуальній основі даний об'єкт представлено в більш конкретизованій формі – як фінансову інформацію (п. ЯХ1).

На нашу думку, здійснення такої конкретизації відбулось у зв'язку з бажанням відокремити різні види інформації, яка може генеруватись обліковою системою підприємства, та акцентувати увагу саме на інформації фінансового характеру, що генерується в процесі підготовки і оприлюднення фінансової звітності. Застосування такого підходу в умовах сьогодення обґрунтовується широким розвитком

³¹⁹ Gore R. Building the Foundations of Financial Reporting: The Conceptual Framework / Richard Gore, Dyan Zimmerman // The CPA Journal. – 2007. – Vol. 77, No. 8. – P. 30-34.

³²⁰ Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку 2000 / [перекл. з англ. за ред. С. Ф. Голова]. – К.: Федерація професійних бухгалтерів і аудиторів України, 2000. – 1272 с.

³²¹ Statement of Financial Accounting Concepts No. 2. Qualitative Characteristics of Accounting Information. – Financial Accounting Standards Board, 1980. – 37 p.

управлінського обліку та поступовим запровадженням концепції інтегрованої звітності, яка включає фінансову та нефінансову компоненти. Тому розробники конвергованої концептуальної основи, виокремивши якісні характеристики фінансової інформації, фактично обґрунтували можливість подібної розробки якісних характеристик для інших видів облікової інформації, зокрема тієї, що формується системою управлінського обліку, облікової інформації нефінансового характеру з інтегрованої звітності тощо.

2) *Конкретизація користувачів фінансової звітності внаслідок більш чіткого обґрунтування цілей фінансової звітності.* В п. М2 конвергованої концептуальної основи [322] при обґрунтуванні мети фінансової звітності безпосередньо відмічається, що в даному тексті при розгляді понять “фінансові звіти” та “фінансова звітність” слід розуміти звіти або звітність, що мають загальне призначення.

Під поняттям “загальне призначення”, на нашу думку, слід розуміти те, що така звітність включає традиційний набір основних фінансових звітів, які можуть бути використані великою групою користувачів для вирішення широкого кола питань. Такі звіти дозволяють забезпечити комунікаційну взаємодію між підприємством та всіма користувачами, зацікавленими в інформації про таке підприємство. Ключовим аспектом тут є орієнтація не на задоволення потреб окремої групи користувачів, а одночасно на потреби всіх користувачів фінансової звітності. При цьому представник жодної із груп користувачів не повинен втручатись в процес ведення бухгалтерського обліку та підготовки фінансової звітності для забезпечення задоволення власних потреб в обліковій інформації. Більш детальна фінансова звітність, що характеризує специфічні аспекти діяльності підприємства, не може бути включена до складу фінансової звітності загального призначення.

Також в п. М2 вказуються конкретні користувачі фінансової звітності загального призначення – нинішні та потенційні інвестори, позикодавці та інші кредитори [323]. Відповідно, це ті суб’єкти, які вже вклали або готові вкласти свої фінансові ресурси в діяльність підприємства або готові їх надати йому у користування на відповідних умовах (позика, кредит тощо). У п. М10 також відмічається, що фінансові звіти загального призначення можуть також бути корисними для інших сторін, таких як регулятори або інші члени суспільства, проте ці звіти не спрямовані безпосередньо на ці інші групи [324]. Тобто наведений в п. М2 перелік користувачів фінансової звітності є вичерпним, який характеризує обсяги поширення поняття “загальне призначення”, внаслідок чого рівень корисності таких звітів для інших груп користувачів фінансових звітів може значно відрізнятись від тих користувачів, для яких безпосередньо формується така фінансова звітність.

³²² Концептуальна основа фінансової звітності / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_009

³²³ Концептуальна основа фінансової звітності / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_009

³²⁴ Концептуальна основа фінансової звітності / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_009

3) *Зміна ієрархії якісних характеристик фінансової інформації*. На відміну від структури якісних характеристик, наведених в SFAC No. 2, що передбачала виділення трьох груп якісних характеристик (специфічні якості користувачів; первинні якості, залежні від специфіки рішень; вторинні та інтерактивні якості), а також на відміну від концептуальної основи IAS/IFRS 1989 р., де виділялись чотири основні якісні характеристики (зрозумілість, релевантність, надійність, порівнянність), в конвергованій концептуальній основі виділяється лише дві групи характеристик – фундаментальні та посилювальні якісні характеристики фінансової інформації.

Фундаментальні характеристики мають обов'язково бути дотримані в процесі формування фінансової інформації, а посилювальні – є необов'язковими, але “буде не зайвим” забезпечити також і відповідність їм в процесі формування такої інформації, що є прикладом застосування послідовного процесного підходу до порядку їх застосування.

Розробка нової дворівневої ієрархії якісних характеристик свідчить про акцентування уваги на тих якісних характеристиках, які відіграють ключову роль в забезпеченні корисності фінансової інформації (фундаментальні характеристики), а також обґрунтуванні тих характеристик, при дотриманні яких корисність фінансової інформації може бути посилена. Виділяючи два вищенаведені рівні якісних характеристик, представники IASB та FASB засвідчують своє переконання, що лише за умови відповідності їм інформація з фінансової звітності буде відповідати певному якісному рівню, що характеризується здатністю приймати на основі такої інформації якісні управлінські рішення.

Розробниками конвергованої концептуальної основи виділяється два основних правила, які регулюють організаційні аспекти застосування виділених якісних характеристик фінансової інформації із врахуванням двох вищенаведених рівнів:

– необхідність забезпечення одночасної відповідності якісним характеристикам “релевантність” та “правдиве представлення” (ЯХ17). Для здійснення ефективних управлінських рішень інформація має бути корисною, тобто має одночасно бути і релевантною, і правдиво представленою;

– корисною інформація може бути лише за умови відповідності всім якісним характеристикам першого рівня (ЯХ33). Тобто за умови відповідності лише одній або декільком характеристикам другого рівня, без відповідності характеристикам першого рівня, інформація не може вважатись корисною для прийняття економічних рішень.

Окрему увагу також слід приділити якісній характеристиці “зрозумілість” та зміні її ролі у складі конвергованої концептуальної основи. Якщо у SFAC No. 2 зрозумілість розглядалась як специфічна якість користувачів облікової інформації, а в концептуальній основі МСФЗ як одна із основних якісних характеристик, то в конвергованій концептуальній основі вона віднесена до посилювальних якісних характеристик.

Визначення такої нової ролі для якісної характеристики “зрозумілість” є свідченням існуючої тенденції до ускладнення економічних явищ, які підлягають обліковому відображенню, та свідченням відповідного ускладнення системи облікових стандартів GAAP US та IAS/IFRS. Внаслідок чого, як зазначається в п. ЯХ32 конвергованої концептуальної основи, часом навіть добре поінформованим та старанним користувачам, можливо, необхідно звернутися по допомогу до консультанта, щоб зрозуміти інформацію про складні економічні явища [³²⁵], що є прикладом неможливості досконалого розуміння всіх аспектів формування оприлюдненої фінансової інформації зацікавленими користувачами.

Однак, не всі дослідники підтримують ідею необхідності повного відмежування від проблеми здатності розуміння користувачами інформації з фінансової звітності. Так, на думку Б. Паундера, досить хвилюючим є те, що така якісна характеристика, як “зрозумілість” не була віднесена до складу фундаментальних характеристик [³²⁶, с. 61].

4) *Зміна змістового наповнення окремих видів якісних характеристик стосується такої якісної характеристики як релевантність (доречність) фінансової інформації. Якщо в SFAC No.2 до складу такої характеристики окрім прогнозної та підтверджуючої цінності включалась характеристика “своєчасність”, то в конвергованій концептуальній основі остання була віднесена до складу посилювальних характеристик, а релевантність доповнена характеристикою “суттєвість”.*

Згідно з п. ЯХ11 конвергованої концептуальної основи, суттєвість є характерним для кожного суб’єкта господарювання аспектом доречності, що ґрунтується на характері або величині (чи обох) статей, яких стосується ця інформація у контексті фінансового звіту окремого суб’єкта господарювання [³²⁷]. Відповідно, якщо в SFAC No.2 суттєвість розглядалась як поріг визнання і стосувалась всіх видів якісних характеристик фінансової інформації, то в конвергованій концептуальній основі вона є окремим аспектом релевантності (доречності), що встановлюється на кожному підприємстві самостійно.

Такий підхід, що передбачає розгляд “суттєвості” як окремого аспекту релевантності, та розгляд “своєчасності” як характеристики другого рівня, був перенесений із концептуальної основи IAS/IFRS 1989 р.

5) *Заміна одних видів якісних характеристик фінансової інформації на інші. Перехід від якісної характеристики фінансової інформації “надійність” до характеристики “правдиве подання”, є однією із найбільш кардинальних відмінностей, що відрізняє конверговану концептуальну основу від попередніх*

³²⁵ Концептуальна основа фінансової звітності / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_009

³²⁶ Pounder B. A Common Framework for Accounting / B. Pounder // Strategic Finance. – 2010. – November. – P. 20-61.

³²⁷ Концептуальна основа фінансової звітності / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_009

концептуальних основ, що були оприлюднені IASB або FASB. Це потягло за собою необхідність перегляду структури всіх якісних характеристик фінансової інформації, оскільки поняття надійності не було повністю ліквідоване, бо його структурні компоненти були перенесені або до складу характеристики “правдиве подання”, або до іншого рівня характеристик.

Основною причиною переходу від надійності до правдивого подання є необхідність формування теоретичних засад для більш широкого застосування концепції справедливої вартості при формуванні фінансової звітності. Внаслідок чого Р. Гор та Д. Циммерманн [³²⁸, с. 34] застерігають розробників конвергованої концептуальної основи, оскільки бухгалтерський облік може втратити свою роль як основного постачальника інформації для бізнес-спільноти у випадку, якщо він забезпечуватиме надання переважно релевантної, але інформації, що не піддається перевірці.

Однак, на думку проф. Дж. Крістенсена [³²⁹, с. 294], такий перехід від пари ключових якісних характеристик “релевантність-надійність” до пари “релевантність-правдиве подання” є виправданим, оскільки, маючи таку пару якісних характеристик, не може бути прийняте оптимальне професійне судження щодо максимізації прибутку підприємства. Це обґрунтовується тим, що в контексті агентської перспективи вибір між релевантністю та надійністю не може призвести до одержання оптимального результату, оскільки облікова інформація одночасно не може мати високий рівень релевантності та надійності, зі збільшенням рівня відповідності однієї характеристики відбувається зниження рівня іншої.

На сьогодні в конвергованій концептуальній основі до складу характеристики “правдиве подання” включаються такі три компоненти: 1) Повнота; 2) Нейтральність; 3) Свобода від помилок. Їх порівняння зі структурними елементами характеристики “надійність”, що використовувалась в концептуальних основах IASB та FASB до 2010 р., дозволяє встановити, що дві даних характеристики є досить схожими між собою. Свідченням цього є те, що до складу правдивого подання були включені “повнота” та “нейтральність”, які були елементами надійності в концептуальній основі IASB 1989 р., а нейтральність також була складовою первинної якості “надійність” в SFAC No. 2.

Інші складові якісної характеристики “надійність” або були перенесені до складу рівня посилювальних характеристик, як характеристика “перевірюваність”, що використовувалась в SFAC No. 2, або взагалі були вилучені з обігу, як характеристики “превалювання сутності над формою” та “обачність”, що використовувались в концептуальній основі IASB 1989 р.

³²⁸ Gore R. Building the Foundations of Financial Reporting: The Conceptual Framework / R. Gore, D. Zimmerman // The CPA Journal. – 2007. – Vol. 77, No. 8. – P. 30-34.

³²⁹ Christensen J. Accounting and Business Research // Conceptual frameworks of accounting from an information perspective / John Christensen // International Accounting Policy Forum. – 2010. – Vol. 40, No. 3. – P. 287–299.

Відповідно, загальною тенденцією подальшого розвитку системи облікових стандартів в світі є позбавлення облікових концепцій, які виникли у ХІХ-му – на початку ХХ-го століття, і які були певними інструментами, які дозволяли долати існуючі недоліки, що виникали у функціонуванні облікових систем. Зокрема, це стосується концепцій (принципів) обачності та превалювання сутності над формою (в їх класичному розумінні), які не були включені до складу конвергованої концептуальної основи. Виникнення і впровадження даних концепцій в облікову систему було викликане необхідністю формування певного “запасу міцності” стосовно фінансового стану та результатів діяльності підприємства, що забезпечувалось більш обачливим підходом до облікового відображення та оцінки облікових об’єктів, а також потребою відображення таких об’єктів у обліковій системі, стосовно яких ще не відбувся перехід майнових прав. Однак, на сьогодні, зі зміною запитів користувачів і в умовах трансформації світової економічної системи, відбулась зміна управлінських моделей, що зумовлює необхідність трансформації теоретико-методологічних засад бухгалтерського обліку, зокрема й системи якісних характеристик облікової інформації.

Проведений аналіз відмінностей конвергованої концептуальної основи дозволяє підтвердити проведення процесу конвергенції розробників облікових стандартів GAAP US та IAS/IFRS, оскільки остання увібрала в себе найкращі надбання із попередніх концептуальних основ, що випускались IASB або FASB. Випуск конвергованої концептуальної основи є результатом компромісного наближення підходів представників IASB та FASB до розуміння шляхів подальшого розвитку системи облікових стандартів у світі та засобів їх реалізації. Аналіз конвергованої основи свідчить, що в процесі її розробки були відкинуті як окремі елементи SFAC No. 2, так і елементи концептуальної основи IASB.

Альтернативні варіанти якісних характеристик. Оскільки набір якісних характеристик фінансової інформації, що наведено в конвергованій концептуальній основі, є результатом компромісу між представниками FASB та IASB, про що відмічають такі вчені, як Я. Маккейхі та У. Макгрегор [³³⁰], З. Машамбе [³³¹] та ін., то існує значна кількість вчених, які не поділяють подібної думки, пропонуючи власну модель ієрархії якісних характеристик, або доповнюючи і удосконалюючи ієрархію якісних характеристик фінансової (облікової) інформації, що наведена в конвергованій концептуальній основі або її попередніх версіях, що випускались FASB та IASB.

На сьогодні існує значна кількість подібних альтернативних підходів, які відрізняються між собою як за ґрунтовністю пропозицій, так і за глибиною ієрархії

³³⁰ McCahey J. The conceptual framework: cornerstone of high quality financial reporting / Jan McCahey, Warren McGregor // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.iasplus.com/en/publications/research/warren-mcgregor-the-conceptual-framework-cornerstone-of-high-quality-financial-reporting/file>.

³³¹ Mazhambe Z. The Compromise of IASB's Conceptual Framework And IFRSs / Z. Mazhambe. – LAP LAMBERT Academic Publishing, 2014. – 116 p.

якісних характеристик, яку передбачається удосконалити. З метою формування загального бачення щодо альтернативних підходів до побудови системи якісних характеристик облікової інформації та формулювання адекватних пропозицій з удосконалення національної системи бухгалтерського обліку, слід здійснити їх систематизацію шляхом розробки їх класифікації та обґрунтувати їх змістовне наповнення в контексті концептуальних основ, щодо яких наводяться такі пропозиції.

На процес формування класифікації підходів до удосконалення структури якісних характеристик облікової інформації впливають наступні фактори:

- виникнення концептуальних основ фінансової звітності як окремого інструменту регулювання облікової системи;

- розробка конвергованої концептуальної основи FASB/IASB.

Врахування цих факторів дозволяє визначити як хронологічні рамки подібних пропозицій, так і згрупувати існуючі альтернативні підходи за змістовним наповненням (відповідність або невідповідність концептуальній основі).

Загальна класифікація альтернативних варіантів побудови системи якісних характеристик облікової інформації, яка може використовуватись для аналізу можливості системи якісних характеристик в Україні, наведена на рис. 3.3.

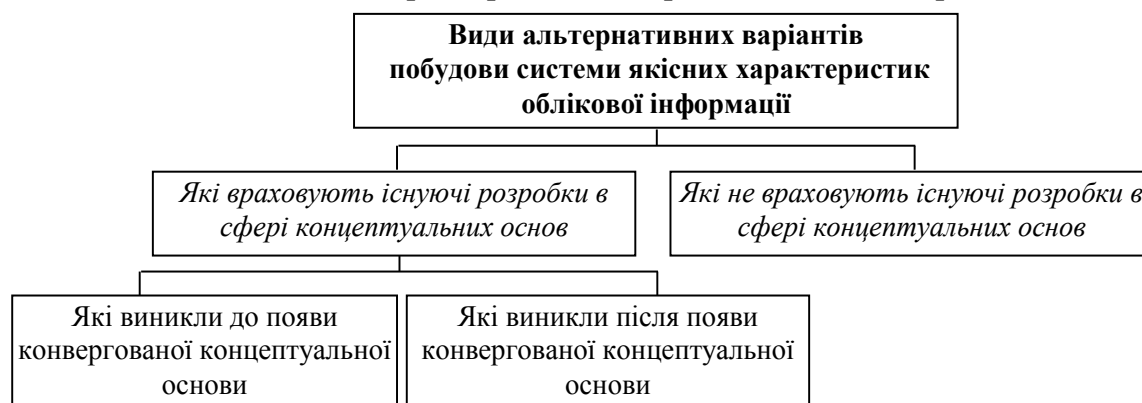


Рис. 3.3. Класифікація альтернативних варіантів побудови системи якісних характеристик облікової інформації

Виходячи із запропонованої класифікації (рис. 3.3), всі існуючі підходи до удосконалення структури якісних характеристик облікової інформації можна проаналізувати в контексті їх співвідношення із концептуальними основами, що розроблялись FASB та IASB, або щодо конвергованої концептуальної основи. Ті альтернативні підходи, які враховують існуючі розробки в сфері концептуальних основ, є більш формалізованими, оскільки одразу можна визначити їх змістовне наповнення в контексті традиційної структури або ієрархії якісних характеристик, що реалізовані в концептуальній основі. Місце інших пропозицій дослідників, що не пов'язані із ієрархією якісних характеристик облікової інформації із концептуальних основ, визначити досить складно, що перешкоджає їх використанню для удосконалення якісного рівня національної облікової системи.

Альтернативні підходи, які виникли до появи конвергованої концептуальної основи. В цілому, всіх вчених, які пропонують удосконалити наведений в концептуальних основах FASB та IASB набір якісних характеристик, можна поділити на три основні групи:

1) які досліджували лише одну якісну характеристику облікової інформації (релевантність, своєчасність, надійність та ін.);

2) які досліджували дві фундаментальні якісні характеристики облікової інформації (релевантність та надійність);

3) які досліджували одночасно всі якісні характеристики облікової інформації.

Найбільш значиму роль у процесі розвитку системи якісних характеристик здійснили представники третьої групи, які розглядали не лише змістовне наповнення окремої або декількох характеристик, а досліджували всю систему якісних характеристик, ієрархію та взаємозв'язки між ними та аналізували їх загальний вплив на процес формування якості облікової інформації.

Перші критичні заяви щодо запропонованої ієрархії якісних характеристик облікової інформації, як і альтернативи щодо її подальшого розвитку, з'явилися після першої публікації концептуальної основи FASB. Так, у 1980 р. Н. Допуч та Ш. Сандер, аналізуючи вихід проекту Концептуальної основи в США (SFAC No. 1), відмічали, що пропоновані в даному проекті бажані якісні характеристики є загальновідомими, однак, буде досить важко досягти взаємоузгодження між ними на практиці [³³², с. 5]. Відповідно, навіть до офіційного оприлюднення SFAC No. 2 у вчених вже виникали сумніви щодо можливості об'єднання різних якісних характеристик облікової інформації в єдину систему, де був би встановлений ієрархічний взаємозв'язок та підпорядкованість між якісними характеристиками.

Вже у 2000 році американські дослідники Г. Джонас та Дж. Бланшетт провели аналіз концептуальної основи FASB та встановили, що вона не є досконалою та потребує подальшого розвитку із урахуванням інших підходів до оцінки якості облікової інформації, що представлені в науковій літературі та пропонуються в інших нормативних актах з регулювання бухгалтерського обліку і аудиту. До складу концептуальної основи FASB автори [³³³, с. 359] запропонували ввести додаткову фундаментальну характеристику – ясність, що стосується процесу розкриття облікової інформації, якісну характеристику “повнота”, що є складовою репрезентаційної достовірності, та дві пояснюючі характеристики до складу прогнозної здатності – стійкість доходів (відображає потенціал підприємства генерувати доходи) та дезагрегованість інформації (відображає те, як сегментація інформації про діяльність підприємства дозволяє інвесторам розуміти його перспективи). Наведені пропозиції по удосконаленню системи якісних характеристик дозволять, на думку авторів, сформулювати концептуальну основу, що зможе одночасно використовуватись аудитором, аудиторськими комітетами та радами з розробки облікових стандартів.

³³² Dopuch N. FASB's Statements on Objectives and Elements of Financial Accounting: A Review / Nicholas Dopuch and Shyam Sunder // The Accounting Review. – 1980. – Vol. LV, No. I. – P. 1-21.

³³³ Jonas G. Assessing quality of financial reporting / Gregory Jonas, Jeannot Blanchet // Accounting Horizons. – 2000. – Vol. 14, No. 3. – P. 353-363.

У 2001 р. проф. Д. Александером та проф. К. Ноубсом, в результаті аналізу існуючих підходів, реалізованих у концептуальних основах FASB та IASB, була запропонована власна структура якісних характеристик, яка, на думку авторів, повинна бути покладена в основу розробки нової концептуальної основи (рис. 3.4).



Рис. 3.4. Класифікація якісних характеристик облікової інформації за Д. Александером та К. Ноубсом [³³⁴, с. 38]

За підходом авторів (рис. 3.4) слід виділити дві фундаментальні якісні характеристики (релевантність та надійність), до складу яких включаються другорядні характеристики. Основною відмінністю підходу авторів від моделі IASB є перегрупування всіх існуючих якісних характеристик в два основні блоки, завдяки виділенню двох видів фундаментальних якісних характеристик. В основу формування такого підходу покладена гіпотеза про те, що важливо, щоб вся облікова інформація була релевантною та надійною, а всі інші її якісні характеристики можуть бути виведені із двох вищенаведених.

У 2005 році під егідою IASB розпочалась розробка “Дискусійного документа: управлінський коментар” [³³⁵], основною метою якого було допомогти інвесторам зрозуміти фінансову звітність. В даному документі, на відміну від концептуальної основи МСФЗ, де було визначено чотири основні якісні характеристики, з метою задоволення інформаційних потреб інвесторів було виділено п’ять якісних характеристик: зрозумілість; релевантність; підтримка; баланс; порівнянність.

Відповідно, замість якісної характеристики “надійність”, розробники управлінського коментаря запроваджують дві нові характеристики – підтримка (правдиве представлення інформації про стратегії, плани та ризики підприємства) та баланс (необхідність відображення у фінансовій звітності не лише “гарних”, а й “поганих” новин, що впливають на загальний фінансовий стан та результати діяльності підприємства). Окрім цього, в дещо видозміненому і звуженому вигляді розглядається якісна характеристика “порівнянність”, яка називається “порівнянність з плином часу” і передбачає, що можна забезпечити порівняння діяльності підприємства за певні роки (показники динаміки), а не порівнювати показники різних підприємств між собою. Тобто, зі складу поняття порівнянності виключається поняття

³³⁴ Alexander D. Financial accounting: an international introduction. 4-th edition / David Alexander, Christopher Nobes. – Harlow: Pearson Education Limited, 2010. – 477 p.

³³⁵ Discussion Paper: Management commentary. – London: International Accounting Standards Board, 2006. – 96 p.

порівнянності між підприємствами, оскільки управлінський коментар також поширюється на процес формування нефінансової звітності, яка складається добровільно, а набір її показників для різних підприємств досить складно порівняти між собою.

Австралійські дослідники Б. Чаттерджі, С. Тулі, В. Фатцеас та Е. Браун [³³⁶, с. 54], використовуючи набір якісних характеристик облікової інформації, що були визначені в “Дискусійному документі: управлінський коментар”, проаналізували рівень їх відповідності річним звітам 50 провідних новозеландських компаній за період 2002-2006 рр. В результаті, було встановлено, що вимоги щодо відповідності даним якісним характеристикам були задоволені частково, зокрема характеристики “релевантність” та “підтримка” були задоволені в більшій кількості річних звітів у порівнянні з “балансом” та “порівнянністю”. Вищенаведене свідчить, що запровадження неконвенційних якісних характеристик облікової інформації (з позиції міжнародних концептуальних основ), стосовно яких у суб’єктів формування фінансової звітності відсутнє достатнє розуміння і досвід використання, призводить до того, що одержана облікова інформація не задовольняє повною мірою їх вимогам. В той же час, одержані дослідниками результати дозволяють встановити, що, незважаючи на невідповідність чинної звітності даним характеристикам, з метою покращання загального рівня якості фінансової звітності на підприємствах більша увага має приділятися таким якісним характеристикам, як “баланс” та “порівнянність”.

Інший варіант системи якісних характеристик облікової інформації, яка базується на вимогах МСФЗ і нормативних документах з бухгалтерського обліку в Росії та дозволяє вибудувати ієрархію якісних характеристик з точки зору корисності такої інформації в процесі прийняття управлінських рішень, було запропоновано Л. С. Корабельниковою (рис. 3.5).



Рис. 3.5. Ієрархія якісних характеристик облікової інформації за Л. С. Корабельниковою [³³⁷, с. 294]

³³⁶ Chatterjee B. An Analysis of the Qualitative Characteristics of Management Commentary Reporting by New Zealand Companies / Bikram Chatterjee, Stuart Tooley, Vic Fatseas, Alistair Brown // Australasian Accounting, Business and Finance Journal. – 2011. – Volume 5, No. 4. – P. 43-63.

³³⁷ Корабельникова Л. С. Оценка качества учетной информации / Л. С. Корабельникова // Вестник НГУЭУ. – 2012. – № 1. – С. 291-297.

Хоча пропозиції автора за часовими рамками були оприлюднені після виходу в світ конвергованої концептуальної основи, однак, враховуючи їх змістове наповнення, можна констатувати, що вони стосуються аналізу структури якісних характеристик, що були реалізовані в концептуальній основі IASB. Проведений аналіз дозволив встановити, що в основі запропонованої Л. С. Корабельниковою моделі покладена концептуальна основа МСФЗ, однак вона була дещо скорочена в частині такої якісної характеристики, як “зрозумілість”, а також окремих її елементів, зокрема характеристики “правдиве представлення”.

Однією із причин критики вченими різних версій концептуальних основ, що існували до появи конвергованої основи, була їх орієнтація на концепцію “Активи-Зобов’язання”, що використовувалась в процесі формування системи облікових стандартів. В контексті розгляду якісних характеристик це означає, що, передусім, під час їх розробки первинним об’єктом, щодо якого виділялись такі характеристики, були активи та зобов’язання. На думку австралійського дослідника С. С. Квіфте [³³⁸, с. 93] настав час для проведення змін в існуючих підходах, зокрема концепція “Активи-Зобов’язання” має бути замінена на концепцію “Доходи-Витрати”, що має також враховуватись в процесі удосконалення наведених в концептуальних основах систем якісних характеристик облікової інформації. Зокрема, при формуванні набору якісних характеристик облікової інформації слід враховувати не лише ті характеристики, які забезпечують найбільш адекватне формування інформації про активи і зобов’язання підприємства, а, передусім, про його доходи і витрати. Одним із найбільш актуальних напрямів досліджень в даному контексті є розвиток існуючого порядку визнання доходів на основі концепції справедливої вартості, що сприятиме підвищенню рівня релевантності облікової інформації про доходи підприємства.

Ще одним напрямом критики системи якісних характеристик були зміни в світовій економічній системі, що характеризувались переходом до нової – інформаційної, постіндустріальної фази розвитку суспільства. В умовах таких змін, які призводять до трансформації підходів управління підприємствами, появи нових управлінських моделей і концепцій, має адекватно трансформуватись і система бухгалтерського обліку як основний засіб надання інформації для прийняття управлінських рішень. Як відмічає проф. С. Ф. Легенчук, значна кількість дослідників (Р. К. Елліот, Б. Лев, Н. М. Малюга, Л. М. Пилипенко, М. С. Пушкар, М. В. Павлюковець, І. Й. Яремко та ін.), даний процес трансформації облікової системи підприємств визначили як перехід до нової бухгалтерської парадигми, що відповідатиме вимогам постіндустріального, інформаційного суспільства [³³⁹, с. 180]. Виділення в контексті даних перетворень нової парадигми обліку є свідченням їх

³³⁸ Kvitte S. S. Revisiting the Concepts: Time to Challenge the Asset-Liability View / Steinar Sars Kvitte // Australian Accounting Review. – 2008. – Vol. 18, No 1. – P. 81-92.

³³⁹ Легенчук С. Ф. Бухгалтерське теоретичне знання: від теорії до метатеорії: [монографія] / С. Ф. Легенчук. – Житомир: ЖДТУ, 2012. – 336 с.

вагомої ролі в подальшому розвитку облікової системи підприємства. В цілому, існування подібних досліджень обґрунтовується тим, що бухгалтерський облік є соціальною наукою, а тому основною рушійною силою його подальшого розвитку є зміни, що відбуваються в економічному середовищі, де він функціонує. Забезпечення відповідності та швидкого реагування облікової системи на такі зміни свідчить про рівень її адекватності зростаючим потребам користувачів облікової інформації.

На думку Р. Т. Шортрідж та П. А. Сміт, наведена в SFAC No. 2 ієрархія якісних характеристик відповідає вимогам індустріальної епохи, і не може ефективно застосовуватись на сучасних підприємствах, діяльність яких базується на використанні інтелектуального капіталу та використанні сучасних інформаційно-комп'ютерних технологій. З метою вирішення даної проблеми Р. Т. Шортрідж та П. А. Сміт запропонували нову систему якісних характеристик облікової інформації (рис. 3.6).

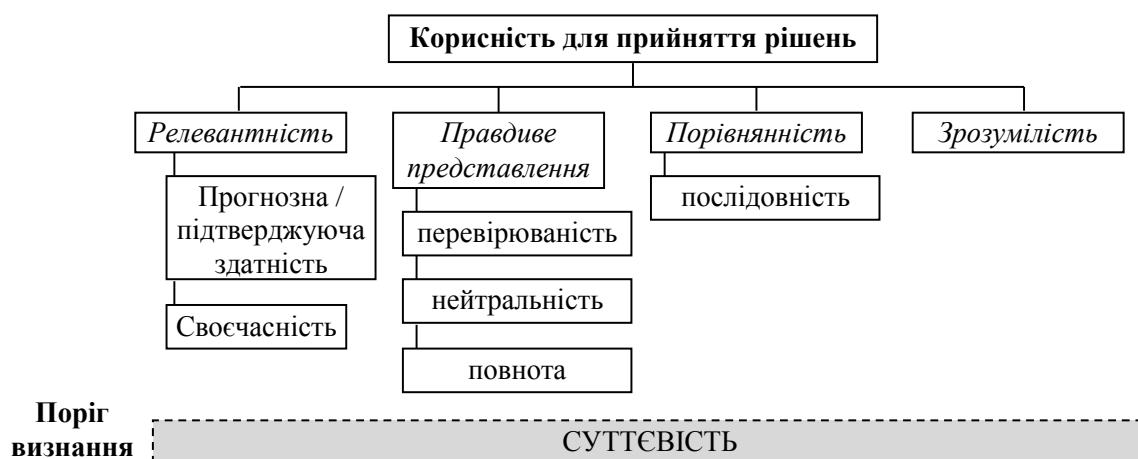


Рис. 3.6. Інформаційна парадигма концептуальної основи [340, с. 14]

Основною відмінністю запропонованої Р. Т. Шортрідж та П. А. Сміт ієрархії якісних характеристик (рис. 3.6) є виділення ними чотирьох фундаментальних характеристик (релевантність, правдиве представлення, порівнянність, зрозумілість). Виходячи із такого підходу, корисною з позиції прийняття рішень є релевантна, правдиво подана, порівняна та зрозуміла для користувачів облікова інформація. Використовуючи пропозиції з проекту нової концептуальної основи FASB 2006 р., автори запропонували замінити якісну характеристику “надійність” на характеристику “правдиве подання”, що обґрунтовується важливістю її запровадження в умовах становлення інформаційного суспільства.

Здійснення таких змін було спрямоване на зміну акцентів побудови фінансової звітності з формування інформації про господарські операції, що може бути перевірена, на фінансову звітність, яка забезпечуватиме правдиво представлену інформацію, яка відображає змістовні особливості відображуваних операцій, а не їх

³⁴⁰ Shortridge R.T. Understanding the changes in accounting thought / Rebecca Toppe Shortridge, Pamela A. Smith // Research in accounting regulation. – 2009. – Vol. 21. – P. 11-18.

формальні ознаки. Це може бути обґрунтовано зростанням ролі нематеріальних активів у процесі формування вартості компаній постіндустріальної епохи, значна частина яких досить важко піддається ідентифікації, достовірній оцінці та не завжди відображається в обліковій системі як активи. Запропоновані зміни значно посилюють роль професійного судження в процесі формування облікової інформації на підприємстві, внаслідок чого для формування правдиво поданої облікової інформації суб'єкти ведення бухгалтерського обліку повинні володіти набагато глибшими професійними компетенціями, особливо в частині процедури оцінювання господарських операцій та подій.

Окрема група дослідників, розглядаючи представлений в концептуальних основах набір якісних характеристик облікової інформації, виділяє серед них найбільш значимі, що передбачає необхідність перегляду їх ролі у загальній системі таких характеристик. Так, на думку К. Хеллстром, в концептуальній основі МСФЗ релевантність є найбільш важливою якісною характеристикою обліку [³⁴¹, с. 20], а Ф. Де Кьонінг встановив, що з позиції інформаційної перспективи найбільш значимими є такі характеристики якості інформації, як точність і повнота [³⁴², с. 10-11]. При цьому, використовуване автором неконвенційне поняття точності є подібним до якісної характеристики “правдиве представлення”, що була в подальшому запроваджена до складу конвергованої концептуальної основи. Найбільш значущими, на думку Л. С. Корабельникової, є характеристики доречності, надійності і порівнянності [³⁴³, с. 294], а за підходом Р. Уолена, С. Брагінські та М. Бредшоу оприлюднена фінансова звітність може вважатись високоякісною у випадку, якщо вона є точною, доречною та має прогнозну здатність щодо доходності та ризиків підприємства [³⁴⁴, с. 415].

Таким чином, на думку окремих авторів (С. Брагінські, М. Бредшоу, Л. С. Корабельникова, Ф. Де Кьонінг, Р. Уолен, К. Хеллстром та ін.), незважаючи на існування комплексної системи якісних характеристик, що наведені в різних версіях і варіантах концептуальних основ, певні якісні характеристики облікової інформації займають превалюючу роль в процесі забезпечення її якості і дотриманню яких на рівні підприємства має бути приділена особлива увага.

Провівши аналіз існуючих підходів до розвитку системи якісних характеристик облікової інформації, які були наведені в концептуальній основі МСФЗ 1989 р., слід враховувати, що частина критики структури якісних характеристик, що на сьогодні зазнала змін, втратила свою актуальність, а ті пропозиції по її удосконаленню, що

³⁴¹ Hellstrom K. Financial Accounting Quality in a European Transition Economy. The Case of the Czech Republic / K. Hellstrom. Dissertation for the Degree of Doctor of Philosophy. – Stockholm School of Economics, 2009. – 393 p.

³⁴² De Koning W. F. The Quality of Accounting Information / Willem Frederik de Koning // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ssrn.com/abstract=2324779>.

³⁴³ Корабельникова Л. С. Оценка качества учетной информации / Л. С. Корабельникова // Вестник НГУЭУ. – 2012. – № 1. – С. 291-297.

³⁴⁴ Wahlen J. Financial Reporting, Financial Statement Analysis and Valuation / James Wahlen, Stephen Baginski, Mark Bradshaw. – Cengage Learning, 2014. – 1200 p.

стосуються елементів, які досі використовуються в конвергованій концептуальній основі, можуть використовуватись для побудови комплексної системи якісних характеристик облікової інформації в Україні.

Альтернативні підходи, що виникли після появи конвергованої концептуальної основи. Перші результати аналізу структури якісних характеристик конвергованої концептуальної основи з'явилися ще на стадії її формування. Так, у липні 2006 р. FASB випустила проект концептуальної основи для фінансової звітності, який був детально проаналізований колективом дослідників, що були членами Комітету з розробки стандартів фінансового обліку Американської бухгалтерської асоціації, на чолі з проф. Дж. Бенстоном [³⁴⁵, с. 234-235]. Позиція представників даного комітету не була досить однозначною. З одного боку, дослідники наголосили на показовості і важливості розгляду проблеми взаємодії таких якісних характеристик, як “правдивість подання” та “релевантність”, а з іншого боку, вони визначили, що досить складно обґрунтувати саме поняття “якісна характеристика”, оскільки не можна розглядати проблему вибору інформації за допомогою таких широких термінів, як це було здійснено в конвергованій концептуальній основі.

На думку представників IASB, випуск окремих елементів конвергованої концептуальної основи не є завершенням процесу розробки системи якісних характеристик облікової інформації. Зокрема, в травні 2016 р. IASB було опубліковано документ, де були оприлюднені результати аналізу 233-х коментарів та 80-ти виїзних зустрічей щодо конвергованої концептуальної основи з 2010 до 2015 роки. Узагальнюючи погляди коментаторів щодо якісних характеристик корисної фінансової інформації, наведених в концептуальній основі, одержано наступні рекомендації щодо їх удосконалення (табл. 3.3).

Таблиця 3.3.

Пропозиції коментаторів щодо удосконалення системи якісних характеристик із конвергованої концептуальної основи (узагальнено на основі [³⁴⁶])

<i>Якісна характеристика, стосовно якої виникали коментарі</i>	<i>Зміст коментаря (пропозиції)</i>
Обачність	Визнати в основному тексті можливість вибору асиметричної облікової політики, якщо це впливає на релевантність інформації
	Ввести асиметричну обачність, а не обережну обачність
	Уникати виключення обачності в будь-якій формі
Правдивого представлення, релевантність, надійність	Пояснює невизначеність вимірювання як аспект: – правдивого представлення; – релевантності і правдивого представлення – надійність.
Надійність	Знову ввести надійність як якісну характеристику

³⁴⁵ Benston G.J. The FASB's Conceptual Framework for Financial Reporting: A Critical Analysis American Accounting Association's Financial Accounting Standards Committee / George J. Benston, Douglas R. Carmichael, Joel S. Demski, Bala G. Dharan, Karim Jamal, Robert Laux, Shiva Rajgopal, George Vrana // Accounting Horizons. – 2007. – Vol. 21, No. 2. – P. 229-238.

³⁴⁶ Conceptual Framework for Financial Reporting AP100 – Summary of key messages // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/IASB/2016/March/AP100-Conceptual-Framework.pdf>

Розглянувши пропозиції коментаторів конвергованої концептуальної основи (табл. 3.3), можна констатувати, що:

- не всі дослідники та користувачі фінансової звітності погоджуються із повним виключенням обачності зі складу якісних характеристик облікової інформації, наголошуючи про значимість даного інструменту в окремих випадках забезпечення формування якісної облікової інформації;

- залишається до кінця невирішеним, в контексті якої якісної характеристики слід розглядати таку властивість, як “невизначеність вимірювання” в бухгалтерському обліку, яка на сьогодні відіграє важливе значення в умовах розвитку систем стратегічного управління підприємствами;

- заміна якісної характеристики “надійність” на характеристику “правдиве представлення” не вважається окремими дослідниками та користувачами фінансової звітності досить переконливим кроком в подальшому розвитку концептуальної основи, внаслідок чого пропонується її повернення до складу останньої. При цьому, безпосередньо не зазначається механізм відміни її виключення, чи повинна вона замінити характеристику “правдиве представлення”, чи слід доповнити існуючий набір характеристик.

Одержані емпіричні результати засвідчують той факт, що для користувачів фінансової звітності важливу роль в процесі інтерпретації облікової інформації відіграють наявні звички, історичні традиції та досвід використання різноманітних облікових інструментів. Внаслідок цього, однією із причин критики конвергованої концептуальної основи з їх боку є відсутність у складі якісних характеристик фінансової інформації таких складових, як обачність та надійність, на використання яких користувачі фінансової звітності мають навички адекватно реагувати в процесі прийняття інвестиційних та позикових рішень. А поява нових облікових інструментів, наприклад, концепції правдивого представлення, зумовлює необхідність тривалої адаптації до їх застосування із урахуванням особливостей їх змістовного наповнення та ролі в забезпеченні якості облікової інформації.

В результаті аналізу одержаних емпіричних результатів, IASB у травні 2015 року оприлюднила оновлений проект конвергованої концептуальної основи [347], в якому в частині якісних характеристик корисної фінансової інформації було запропоновано ряд змін. Зокрема, концепція превалювання сутності над формою розглядається як невід’ємна складова правдивого представлення (п. 2.14), а обачність віднесена до складу інструментів, що забезпечують нейтральність корисної фінансової інформації (п. 2.18). При цьому, повернення до використання якісної характеристики “надійність” не відбулось, оскільки, на думку представників IASB, характеристика “правдиве подання” краще відображає аспекти всіх компонентів, що входять до її складу.

³⁴⁷ Conceptual Framework for Financial Reporting. Comments to be received by 26 October 2015. Exposure Draft ED/2015/3. – London: IFRS Foundation, 2015. – 92 p.

Щодо необхідності перегляду ролі надійності як характеристики, що забезпечує формування якісної облікової інформації, наголошують також інші дослідники в сфері обліку. На думку І. С. Сачер та А. Олуїч відповідно до ієрархії облікових якостей облікова інформаційна система повинна генерувати надійну та релевантну інформацію. На сьогодні, облікова система, яка підтримується інформаційними технологіями, здатна забезпечувати генерування широкого спектру інформації за короткий період. Проте, надійність інформації дуже часто упускається, незважаючи на той факт, що інформація зберігає конфіденційність в інформаційній системі, вже не говорячи про те, наскільки надійна інформація є важливою для управління підприємством та прийняття рішень [³⁴⁸, с. 120].

Подібних поглядів також дотримуються Р. Гор та Д. Циммерманн [³⁴⁹, с. 34], на думку яких слід зберегти консервативне упередження як одну із якісних характеристик облікової інформації. Основним аргументом чого є те, що, незважаючи на його протиріччя із нейтральністю, принцип обачності реалізований в значній кількості облікових стандартів США (забезпечення, умовні зобов'язання тощо).

На думку румунських дослідників М. Ман та Л. Градау, наведена в конвергованій концептуальній основі ієрархія основних характеристик не є виправданою, зокрема порівнянність і зрозумілість не слід розглядати як вторинні якісні характеристики [³⁵⁰, с. 28]. Автори обґрунтовують свою позицію тим, що весь процес конвергенції між системами облікових стандартів GAAP US та IAS/IFRS спрямований на підвищення рівня порівнянності облікової інформації, яка також має бути однаково зрозумілою для різних груп її користувачів. Тому необхідно провести їх реструктуризацію із урахуванням пріоритетності запитів користувачів облікової інформації.

Проф. К. Ноубс та К. Стедлер [³⁵¹], дослідивши порядок використання якісних характеристик при внесенні змін до облікової політики 434 підприємств 10 країн із 2006 по 2011 рік, встановили, що якісні характеристики для таких обґрунтувань використовувались у 129 випадках. Одним із результатів проведених досліджень авторів було те, що при обґрунтуванні змін, які вносились до облікової політики, на підприємствах, крім якісних характеристик облікової інформації, наведених в конвергованій концептуальній основі (порівнянність, релевантність, правдиве представлення, зрозумілість), також використовувалась така якісна характеристика, як “прозорість”.

Вищенаведене може розглядатись в якості підстави для можливості включення прозорості до складу ієрархічної структури якісних характеристик фінансової

³⁴⁸ Sačer I.M. Information Technology and Accounting Information Systems' Quality in Croatian Middle and Large Companies / Ivana Mamić Sačer, Ana Olučić / Journal of information and organizational sciences. – 2013. – Vol 37, No 2. – P. 117-126.

³⁴⁹ Gore R. Building the Foundations of Financial Reporting: The Conceptual Framework / Richard Gore, Dyan Zimmerman // The CPA Journal. – 2007. – Vol. 77, No. 8. – P. 30-34.

³⁵⁰ Man M. The Quality Increasing of Information in the Financial Statements. A Rearrangement of the Qualitative Characteristics / Mariana Man, Liana Gădău // Valahian Journal of Economic Studies. – 2012. – Volume 3 (17), Issue 2. – P. 21-28.

³⁵¹ Nobes C.W. The qualitative characteristics of financial information, and managers' accounting decisions: evidence from IFRS policy changes / Ch. W. Nobes, Ch. Stadler // Accounting and Business Research. – 2015. – Volume 45. – P. 572-601.

інформації. Доцільність такої позиції також підтверджують дослідження І. Д. Дічева та ін. [³⁵², с. 12], які встановили, що на рівень якості оприлюдненого прибутку впливає рівень прозорості / ясності даного показника.

Одним із основних факторів, що вплинув на значне поширення поняття “прозорість” у фаховій обліковій літературі та у виступах представників професійних бухгалтерських організацій і міжнародних інституцій (наприклад, Світового банку [³⁵³]), була необхідність пошуку інструментів для усунення наслідків корпоративних скандалів початку ХХІ-го століття в США, які значно підірвали довіру до бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту, що відіграє і на сьогодні ключову роль на ринках капіталу, та в цілому до професії бухгалтера та аудитора в суспільстві. Як наслідок, питанням забезпечення прозорості фінансової звітності в останні роки значна увага також приділяється і вітчизняними дослідниками в монографічних дослідженнях (Р. В. Кузіна [³⁵⁴, с. 249], О. В. Харламова [³⁵⁵, с. 73]).

В той же час, хоча подібна пропозиція щодо розгляду прозорості як якісної характеристики також наводиться і розглядається в працях інших дослідників (М. Барт, Р. Ліббі, Г. Лепадату, Ч. Мацца, М. Пірнау, Дж. Хантон, К. Шіппер та ін.), вона зовсім не узгоджується з позицією розробників конвергованої концептуальної основи. Так, в одному із робочих документів IASB (2005 р.), які оприлюднювались і обговорювались в процесі формування конвергованої концептуальної основи (“IASB Agenda Paper 6”), було піднято питання щодо можливості розгляду прозорості як однієї з якісних характеристик та щодо розуміння її сутності.

В даному документі було встановлено, що, виходячи із змістового наповнення даного поняття в сфері бухгалтерського обліку, прозорість не є окремою якісною характеристикою (п. 41), а включає декілька якісних характеристик, що виділяються в концептуальних основах (релевантність, правдиве представлення, повнота, стислість) [³⁵⁶, с. 11-15]. Окрім цього, подібна якісна характеристика на момент її розгляду не виділялась і не роз’яснювалась в жодній концептуальній основі країн світу, що є лідерами в сфері формування системи облікового регулювання (США, Канада, Великобританія, Японія, Австралія, Нова Зеландія).

Таким чином, прозорість є певною синтетичною обліковою категорією, яка об’єднує і включає в себе навіть не декілька вищенаведених якісних характеристик, а окремі їх складові, що відповідають змістовому наповненню такої категорії –

³⁵² Dichev I.D. Earnings quality: Evidence from the field / Ilia D. Dichev, John R. Graham, Campbell R. Harvey, Shiva Rajgopal // *Journal of Accounting and Economics*. – 2013. – Vol. 56. – P. 1-33.

³⁵³ Ефективна та прозора фінансова звітність – це на користь для бізнесу // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.worldbank.org/uk/news/feature/2013/10/01/effective-and-transparent-financial-reporting-is-good-for-business>

³⁵⁴ Кузіна Р. В. Корпоративний облік і звітність в Україні: сучасний стан і перспективи розвитку : монографія / Р.В. Кузіна. – Херсон : Гринь Д.С., 2015. – 415 с.

³⁵⁵ Харламова О.В. Фінансова звітність за міжнародними стандартами: методологія формування та практика імплементації в Україні : Монографія / О.В. Харламова. – Х.: Видавництво «Лідер», 2015. – 374 с.

³⁵⁶ Conceptual Framework. Qualitative Characteristics 2: Qualitative Characteristics other than Relevance and Reliability (Faithful Representation) // IASB Agenda Paper 6. – 2005.– 36 p.

здатності користувачу оцінювати та інтерпретувати фінансовий стан і результати діяльності підприємства.

Окрім цього, в контексті розгляду поняття “прозорості” представники IASB рекомендували включити до складу якісних характеристик поняття стислості, як субпідрядну характеристику до якісної характеристики “зрозумілість”. Стислість означає те, що фінансова інформація розкривається ефективно та ефектно, балансуючи стислість із достатністю таким чином, що забезпечує її значимість (п. 43) [³⁵⁷, с. 15]. Проте, на думку представників IASB, основним недоліком запровадження даної якісної характеристики є необхідність введення до складу концептуальної основи і обґрунтування ряду нових понять (ефективність, ефектність, достатність, значимість), стосовно трактування яких також може виникнути безліч непорозумінь.

Проаналізувавши концептуальну основу FASB з позиції користувачів облікової інформації, американські дослідники Б. Пайк та Л. Чуї встановили, що конвергована концептуальна основа не забезпечує адекватного узгодження цілей фінансової звітності з користувачами фінансової звітності [³⁵⁸, с. 89]. На думку авторів, основною причиною цього є відхід від використання якісної характеристики “надійність” в сторону правдивого представлення через широке використання в системі облікових стандартів концепції справедливої вартості, виходячи із розуміння сутності якої користувачам надається більш релевантна, аніж надійна інформація.

Враховуючи важливу роль якісної характеристики “надійність” при використанні користувачами фінансової звітності в процесі прийняття рішень, Б. Пайк та Л. Чуї зазначають про необхідність повернення до використання даної характеристики у складі концептуальної основи FASB. Актуальність такої пропозиції автори емпірично обґрунтували на основі дослідження 245 респондентів, що є користувачами фінансової звітності. В результаті обробки результатів опитувань було встановлено, що існує позитивний зв'язок між наміром використовувати фінансову звітність для прийняття рішень та якісною характеристикою “надійність”.

Проведений аналіз підходів дослідників до удосконалення системи якісних характеристик облікової інформації, що виникли після оприлюднення конвергованої концептуальної основи, дозволив встановити, що частина з них обґрунтовує доцільність використання окремих елементів зі старих версій концептуальної основи, зокрема якісної характеристики “надійність”, а інша група дослідників пропонує розширити існуючі рамки конвергованої концептуальної основи, додавши до її складу нові елементи (“прозорість”, “стислість”).

Альтернативні підходи, які не враховують існуючі розробки в сфері концептуальних основ. Окрім теоретичних підходів до побудови методики оцінки якості фінансової звітності, існують розробки, які базуються і на емпіричних

³⁵⁷ Conceptual Framework. Qualitative Characteristics 2: Qualitative Characteristics other than Relevance and Reliability (Faithful Representation) // IASB Agenda Paper 6. – 2005. – 36 p.

³⁵⁸ Pike B. An evaluation of the FASB's conceptual framework from a user's perspective / Byron Pike, Lawrence Chui // Academy of Accounting and Financial Studies Journal. – 2012. – Volume 16, Number 1. – P. 77-94.

дослідженнях. У переважній більшості випадків вони сформовані на основі використання загальної теорії якості процесів та систем, теорії інформації та передбачають екстраполяцію існуючих в технічних науках підходів до удосконалення функціонування облікової системи в частині підвищення якості облікової інформації.

Так, Р. Й. Ванг та Д. М. Стронг [359] запропонували ієрархічну концепцію оцінки якості інформації, що базується на оцінці запитів користувачів облікової інформації. Виділивши 15 найбільш поширених атрибутів інформації, які були об'єднані в чотири основні групи, ними було розроблено концептуальну модель якості даних (рис. 3.7).

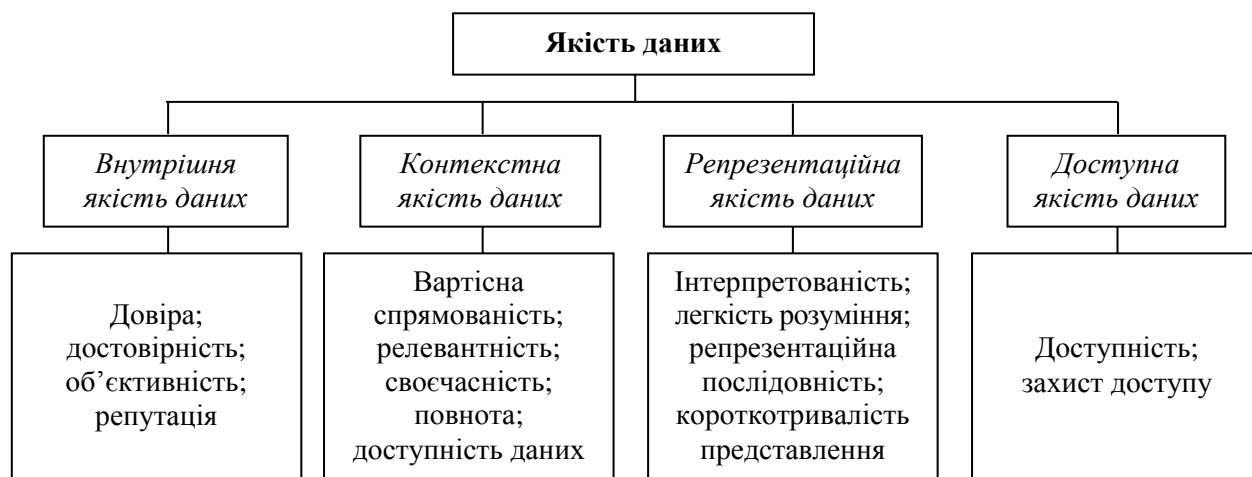


Рис. 3.7. Концептуальна модель якості даних за Р. Й. Вангом та Д. М. Стронгом [360, с. 20-21]

Виходячи із запропонованої моделі (рис. 3.7) та екстраполюючи її на процес формування інформації в обліковій системі підприємства, можна визначити, що якість облікової інформації слід розглядати в контексті фаз обробки даних в обліковій системі, їх передачі користувачам та у відповідності до груп користувачів, які використовують таку інформацію. Перша група характеристик стосується даних, що входять в облікову систему. Друга група визначає перелік характеристиками, за якими облікові дані можуть застосовуватись користувачами. Згідно з характеристик третьої групи можна визначити ясність і чіткість форми даних, тобто їх привабливість з боку користувачів. Четверта група характеристик стосується процесу одержання доступу до інформації, що сформована в обліковій системі.

Основною особливістю підходу Р. Й. Ванга та Д. М. Стронга до виділення якісних характеристик облікової інформації є їх класифікація за різними видами потреб користувачів, що дозволяє виявити і обґрунтувати ті види характеристик, на які не звернули розробники конвергованої концептуальної основи.

Іншим подібним підходом до виділення якісних характеристик облікової інформації, що базується на застосуванні емпіричних методів досліджень, є підхід

³⁵⁹ Wang R.Y. Beyond accuracy: what data quality means to data consumers / R.Y. Wang, M.D. Strong // Journal of management information systems. – 1996. – Vol. 12, № 4. – P. 5-34.

³⁶⁰ Wang R.Y. Beyond accuracy: what data quality means to data consumers / R.Y. Wang, M.D. Strong // Journal of management information systems. – 1996. – Vol. 12, № 4. – P. 5-34.

Л. А. Мейнса та Дж. М. Валіна, які дослідили роль облікової інформації з позиції стейкхолдерів, тобто тієї інформації, що задовольняє інтереси лише даної групи користувачів (майбутні грошові потоки). Автори запропонували облікову інформаційну модель, у складі якої було виділено дві якісні характеристики – релевантність та надійність (рис. 3.8).

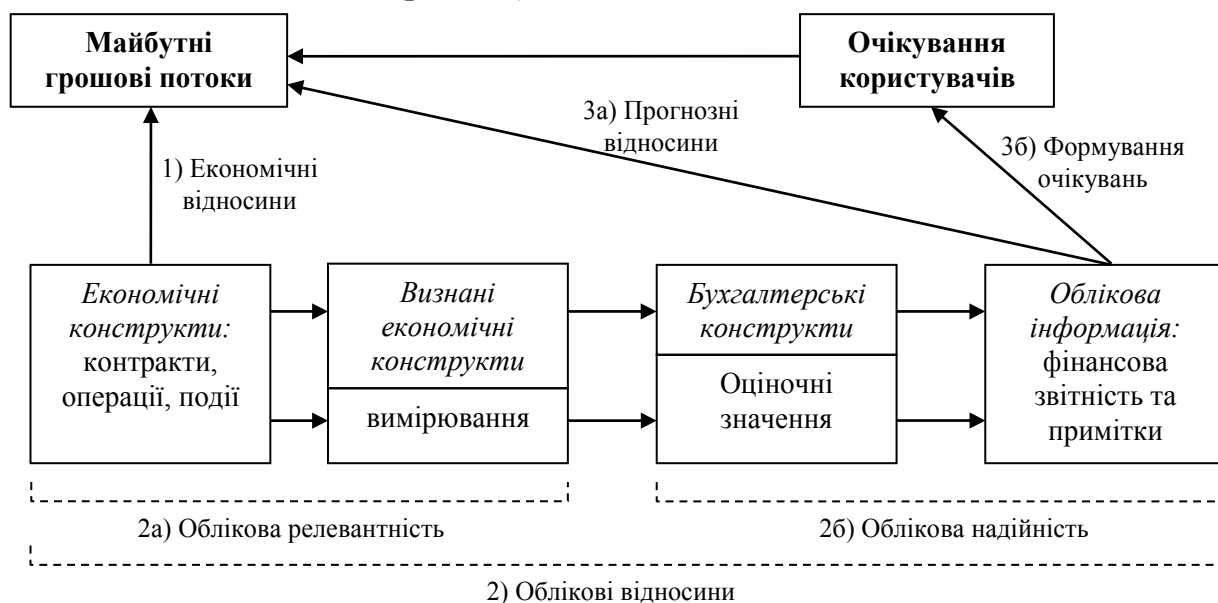


Рис. 3.8. Облікова інформаційна концептуальна основа за Л. А. Мейнсом та Дж. М. Валіном [³⁶¹, с. 402]

Незважаючи на подібні назви якісних характеристик, запропонованих в моделі Л. А. Мейнса та Дж. М. Валіна (рис. 3.8), вони відрізняються за своїм змістовним наповненням від якісних характеристик, наведених в концептуальних основах FASB та IASB. Автори розуміють під обліковою релевантністю процес облікових відносин, що виникають при визнанні та вимірюванні економічних конструктів (фактів господарського життя), вона стосується об'єктів, про які було зібрано інформацію та було здійснено вимірювання цієї інформації. Облікова релевантність передбачає здійснення класифікації та відбору бухгалтерської інформації, яка буде наведена у фінансовій звітності підприємства. У порівнянні із конвенційними якісними характеристиками облікова релевантність є дуже наближеною до понять повноти та зрозумілості.

Облікова надійність – це якісна характеристика процесу перетворення сформованих бухгалтерських даних на облікову інформацію, що відображається у фінансовій звітності. Для того, щоб бути надійною, облікова інформація має бути повною (передана без втрат), нейтральною та вільною від помилок, що можуть виникати в процесі її формування. На думку Ф. Де Кьонінга, поняття облікової надійності, запропоноване Л. А. Мейнсом та Дж. М. Валіном в конвергованій

³⁶¹ Maines L.A. The Nature of Accounting Information Reliability: Inferences from Archival and Experimental Research / L.A. Maines, J.M. Wahlen // Accounting Horizons. – 2006. – Vol. 20 (4). – P. 399-425.

концептуальній основі, називається правдивим представленням [³⁶², с. 7]. Однак, з даною позицією не можна погодитись повною мірою, оскільки підхід авторів є дещо вузьким, оскільки включає лише завершальну фазу облікового процесу, а згідно з поняттям правдивого представлення із конвергованої концептуальної основи, правдивість має бути забезпечена з моменту збору облікових даних і до остаточного внесення інформації до складу фінансової звітності.

За підходом Л. А. Мейнса та Дж. М. Валіна в сукупності облікова надійність та облікова релевантність утворюють облікові відносини, тобто відносини між економічними конструктами підприємства в конкретний звітний період та обліковою інформацією у фінансовій звітності, що сформована за цей період. Запропоновані авторами якісні характеристики облікової інформації сформовані за фазами підготовки облікової інформації – підготовчою (класифікаційною) та технологічною (описовою), що не дозволяє їх напряму порівнювати або повністю інкорпорувати до складу конвергованої концептуальної основи.

Проведений аналіз існуючих підходів до удосконалення системи якісних характеристик облікової інформації дозволив встановити, що на сьогодні серед вчених відсутня єдність щодо її подальшого розвитку. Окремі вчені, дослідницькі групи та професійні організації пропонують збільшити перелік існуючих характеристик, розширити або звужити поширення окремих з них, ліквідувати окремі характеристики або здійснити реструктуризацію наявної в концептуальних основах системи якісних характеристик (табл. 3.4).

Таблиця 3.4.

Узагальнені пропозиції щодо удосконалення системи якісних характеристик облікової інформації

Автори	Пропозиції по удосконаленню якісних характеристик			
	Додавання	Розширення / звуження	Заміна / ліквідація	Реструктуризація
Г. Джонас, Дж. Бланшетт [³⁶³ , с. 359]	ясність, повнота	стійкість доходів, дезагрегованість інформації	-	-
Д. Александер, К. Ноубс [³⁶⁴ , с. 38]	-	-	-	+
“Дискусійний документ: управлінський коментар” [³⁶⁵],	підтримка, баланс	порівнянність з плином часу	-	-
Л. С. Корабельникова [³⁶⁶ , с. 294]	-	зміст (доречність)	-	+
Р. Т. Шортрідж, П. А. Сміт [³⁶⁷ , с. 14]	-		надійність	+

³⁶² De Koning W. F. The Quality of Accounting Information / Willem Frederik de Koning // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ssrn.com/abstract=2324779>.

³⁶³ Jonas G. Assessing quality of financial reporting / Gregory Jonas, Jeannot Blanchet // Accounting Horizons. – 2000. – Vol. 14, No. 3. – P. 353-363.

³⁶⁴ Alexander D. Financial accounting: an international introduction. 4-th edition / David Alexander, Christopher Nobes. – Harlow: Pearson Education Limited, 2010. – 477 p.

³⁶⁵ Discussion Paper: Management commentary. – London: International Accounting Standards Board, 2006. – 96 p.

³⁶⁶ Корабельникова Л. С. Оценка качества учетной информации / Л. С. Корабельникова // Вестник НГУЭУ. – 2012. – № 1. – С. 291-297.

³⁶⁷ Shortridge R. T. Understanding the changes in accounting thought / Rebecca Toppe Shortridge, Pamela A. Smith // Research in accounting regulation. – 2009. – P. 11-18.

Автори	Пропозиції по удосконаленню якісних характеристик			
	Додавання	Розширення / звуження	Заміна / ліквідація	Реструктуризація
Дж. Бенстон [³⁶⁸ , с. 234-235]	-	-	-	+
І. С. Сачер та А. Олуїч [³⁶⁹ , с. 120]	надійність	-	-	-
Р. Гор, Д. Циммерманн [³⁷⁰ , с. 34]	обачність	-	-	-
М. Ман та Л. Градау [³⁷¹ , с. 28]	-	-	-	+
К. Ноубс та К. Стедлер [³⁷²]	прозорість	-	-	-
Б. Пайк та Л. Чуї [³⁷³ , с. 89]	надійність	-	-	-
Р. Й. Ванг та Д. М. Стронг [³⁷⁴]	-	-	-	+
Л. А. Мейнс, Дж. М. Валін [³⁷⁵ , с. 402]	-	релевантність, надійність	-	-

Наявні пропозиції вчених (табл. 3.4) можна об'єднати в три основні групи. Представники першої групи наголошують на необхідності повернення до системи якісних характеристик, яка існувала в концептуальних моделях FASB або IASB до виникнення конвергованої концептуальної основи. Представники другої групи намагаються доповнити існуючий в концептуальній основі набір якісних характеристик новими, більш деталізованими характеристиками, або розширити / звужити розуміння сутності окремих з них. Представники третьої групи виділяють нові якісні характеристики облікової інформації, не враховуючи існуючу їх класифікацію в конвергованій концептуальній основі, використовуючи при цьому власні класифікаційні ознаки та підходи до розуміння сутності поняття “якість фінансової звітності”. Існування таких неузгоджених підходів серед представників наукової спільноти може призвести в подальшому до необхідності уточнення набору якісних характеристик корисної фінансової інформації, що наведені в конвергованій концептуальній основі.

Оскільки всі існуючі пропозиції з удосконалення системи якісних характеристик облікової інформації спрямовані на задоволення потреб певної групи користувачів та

³⁶⁸ Benston G.J. The FASB's Conceptual Framework for Financial Reporting: A Critical Analysis American Accounting Association's Financial Accounting Standards Committee / G.J. Benston, D.R. Carmichael, J.S. Demski, B.G. Dharan, K. Jamal, R.Laux, Sh. Rajgopal, G. Vrana // Accounting Horizons. – 2007. – Vol. 21, No. 2. – P. 229-238.

³⁶⁹ Sačer I.M. Information Technology and Accounting Information Systems' Quality in Croatian Middle and Large Companies / I. Sačer, A. Oluic / Journal of information and organizational sciences. – 2013. – Vol 37, No 2. – P. 117-126.

³⁷⁰ Gore R. Building the Foundations of Financial Reporting: The Conceptual Framework / Richard Gore, Dyan Zimmerman // The CPA Journal. – 2007. – Vol. 77, No. 8. – P. 30-34.

³⁷¹ Man M. The quality increasing of information in the financial statements. a rearrangement of the qualitative characteristics / M. Man, L. Gădău // Valahian Journal of Economic Studies. – 2012. – Volume 3 (17), Issue 2. – P. 21-28.

³⁷² Nobes C.W. The qualitative characteristics of financial information, and managers' accounting decisions: evidence from IFRS policy changes / Christopher W. Nobes, Christian Stadler // Accounting and Business Research. – 2015. – Volume 45. – P. 572-601.

³⁷³ Pike B. An evaluation of the FASB's conceptual framework from a user's perspective / Byron Pike, Lawrence Chui // Academy of Accounting and Financial Studies Journal. – 2012. – Volume 16, Number 1. – P. 77-94.

³⁷⁴ Wang R.Y. Beyond accuracy: what data quality means to data consumers / R.Y. Wang, M.D. Strong // Journal of management information systems. – 1996. – Vol. 12, № 4. – P. 5-34.

³⁷⁵ Maines L.A. The nature of accounting information reliability: inferences from archival and experimental research / L.A. Maines, J.M. Wahlen // Accounting Horizons. – 2006. – Vol. 20 (4). – P. 399-425.

досягнення певних цілей, при удосконаленні системи якісних характеристик, що на сьогодні використовується в національній системі бухгалтерського обліку, слід використовувати такі пропозиції шляхом порівняння із наявними у вітчизняних користувачів цілями та потребами, для задоволення яких вони були запропоновані.

3.3. Розвиток системи якісних характеристик фінансової інформації в Україні

Одним із питань, яке на сьогодні залишається невирішеним на законодавчому рівні в Україні, є приведення наявної в нормативних документах (НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”) системи якісних характеристик облікової інформації до міжнародних вимог. У зв’язку з впровадженням конвергованої концептуальної основи FASB/IASB у 2010 р., набір якісних характеристик облікової інформації, що майже без змін був перенесений до чинного НП(С)БО 1 у 2013 році, значно відрізняється як за змістовним наповненням, так і за формою представлення.

Дана проблема також значно актуалізується завдяки пропозиціям вітчизняних вчених щодо необхідності розробки єдиної концептуальної основи фінансової звітності в Україні в якості окремого нормативного документа [³⁷⁶, с. 6; ³⁷⁷, с. 250; ³⁷⁸, с. 307; ³⁷⁹, с. 152], що виступатиме підставою для розвитку методології формування облікових показників вітчизняними підприємствами*. Зокрема, як відмічає з цього приводу Т. С. Сльозко, має бути розроблена єдина концептуальна основа бухгалтерського обліку та звітності (фінансової, статистичної, внутрішньої та податкової), принципи створення якої не повинні розходитися для різних користувачів. У взаємозв’язку та взаємодії ці принципи мають стати базою для створення інтегрованої інформації, яка має відповідати запитам різних інституцій та окремих користувачів у будь-який час [³⁸⁰, с. 250].

³⁷⁶ Кучеренко Т. Є. Концепція фінансового обліку і звітності / Т. Є. Кучеренко // Збірник наукових праць Уманського національного університету садівництва. Частина 2. Економіка. – 2012. – Випуск 80. – С. 6-11.

³⁷⁷ Сльозко Т. М. До питання про концептуальну основу обліку і звітності / Т. М. Сльозко // Актуальні проблеми економіки. – 2013. – № 4(142). – С. 244-251.

³⁷⁸ Шеверя Я. В. Регулювання та якість фінансової звітності в Україні / Я. В. Шеверя // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2014. – № 1 (28). – С. 302-318.

³⁷⁹ Ямборко Г. Концептуальні основи як методологічний базис формування і аналізу фінансової звітності суб’єктів господарювання / Ямборко Галина // Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації. Міжнародний науковий журнал. – 2016. – Випуск 2. – С. 152-160.

* При цьому обов’язково слід розмежовувати пропозиції з розробки концептуальної основи фінансової звітності в Україні та інші пропозиції вітчизняних вчених щодо загальної концепції розвитку бухгалтерського обліку в Україні, що були запропоновані С. Ф. Головим, В. М. Жуком, Н. М. Малюгою, В. Б. Моссаковським, М. С. Пушкарем та ін.

³⁸⁰ Сльозко Т. М. До питання про концептуальну основу обліку і звітності / Т. М. Сльозко // Актуальні проблеми економіки. – 2013. – № 4 (142). – С. 244-251.

Основними причинами необхідності запровадження концептуальної основи фінансової звітності в Україні є наступні:

- формування базових теоретичних засад, які мають використовуватись в процесі розробки нових або удосконалення існуючих облікових стандартів та сприяти вирішенню тих проблем, що не описані в жодному із таких стандартів;
- визначення напрямів подальшого розвитку і реформування системи обліку і фінансової звітності у відповідності до потреб користувачів;
- забезпечення теоретичних засад для вирішення невідомих і специфічних облікових проблем користувачами фінансової звітності;
- формування методичного інструментарію для побудови ефективної облікової політики підприємств;
- забезпечення гармонізації національної системи бухгалтерського обліку із провідною міжнародною обліковою практикою.

На сьогодні за відсутності концептуальної основи набір якісних характеристик, яких мають дотримуватись як розробники стандартів, так і суб'єкти ведення і організації обліку на підприємствах, визначено в п. 1-5 розділу III НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” (табл. 3.5).

Таблиця 3.5.

Якісні характеристики фінансової звітності за НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” ^[381]

<i>Назва якісної характеристики</i>	<i>Сутність якісної характеристики</i>
Зрозумілість	Інформація, яка надається у фінансовій звітності, повинна бути дохідлива і зрозуміла її користувачам за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації (п. 1)
Доречність та своєчасність	Фінансова звітність повинна містити лише доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені у минулому (п. 2)
Достовірність	Інформація, наведена у фінансовій звітності, є достовірною, якщо вона не містить помилок та перекозчень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності (п. 3)
Зіставність	Фінансова звітність повинна надавати можливість користувачам порівнювати: <ul style="list-style-type: none"> – фінансові звіти підприємства за різні періоди; – фінансові звіти різних підприємств (п. 4)
Послідовність	Передумовою зіставності є наведення відповідної інформації попереднього періоду та розкриття інформації про облікову політику і її зміни. Установлення і зміни облікової політики підприємства здійснюються підприємством, яке визначає її за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів (п. 5)

Закріплена в НП(С)БО 1 система якісних характеристик (табл. 3.5) має цілий ряд недоліків, про що відмічають вітчизняні дослідники:

³⁸¹ Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності”. Затверджено Наказом Міністерства фінансів України 07.02.2013 № 73. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>

– відсутність ієрархічних взаємозв'язків, що не дозволяє об'єднати їх в єдину систему (М. В. Корягін, П. О. Куцик [³⁸², с. 116]), є свідченням того, що розробники якісних характеристик виділяли їх без врахування можливих механізмів їх подальшого застосування, як в процесі розробки облікових стандартів, так і при їх застосуванні на рівні окремого підприємства;

– існування конфліктів між різними видами якісних характеристик внаслідок існування їх неузгодженого переліку (М. В. Корягін, П. О. Куцик [³⁸³, с. 116], А. В. Озеран [³⁸⁴, с. 76-77]). Передусім, це стосується необхідності обґрунтування меж перетину між доречністю та достовірністю, оскільки не вся доречна інформація, особливо та, що ґрунтується на прогнозних оцінках, є достовірною, і навпаки, не вся достовірна інформація про минулі події є доречною з позиції користувачів облікової інформації;

– відсутність розмежування між принципами, вимогами та якісними характеристиками фінансової звітності (М. В. Корягін, П. О. Куцик [³⁸⁵, с. 116], А. В. Озеран [³⁸⁶, с. 77]) є однією із основних причин неможливості формування ефективної облікової політики на рівні окремого підприємства. Наприклад, залишається незрозумілим, як можна одночасно забезпечити надання зовнішнім користувачам доречної інформації про ресурси підприємства, що буде сформована в результаті застосування принципу обачності, оскільки одним із найбільш поширених засобів досягнення доречності в системі обліку є застосування концепції справедливої вартості, що вступає в суперечність із окремими випадками застосування принципу обачності в обліку.

Існування вищенаведених недоліків свідчить про необхідність удосконалення існуючої системи якісних характеристик фінансової звітності в Україні. На сьогодні дослідниками пропонується значна кількість варіантів її подальшого розвитку, як щодо окремих видів якісних характеристик, так і щодо їх загальної системи.

Так, на думку проф. С. А. Кузнецової наведений в національних П(С)БО набір характеристик забезпечення якості фінансової звітності повинен бути доповнений наступними додатковими вимогами: законність, оцінка, стабільність та своєчасність [³⁸⁷, с. 142]. Автор називає такі вимоги спеціально розробленими критеріями якості, що сприятимуть підвищенню ефективності процесу управління якістю бухгалтерської інформації підприємства. Однак, як відмічають проф. М. В. Корягін та проф.

³⁸² Корягін М. В. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності: [монографія] / М. В. Корягін, П. О. Куцик. – Львів : ЛКА, 2016. – 276 с.

³⁸³ Корягін М. В. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності: [монографія] / М. В. Корягін, П. О. Куцик. – Львів : ЛКА, 2016. – 276 с.

³⁸⁴ Озеран А. В. Теорія та методологія формування фінансової звітності підприємств: [монографія] / А. В. Озеран. – К.: КНЕУ, 2015. – 471 с.

³⁸⁵ Корягін М. В. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності: [монографія] / М. В. Корягін, П. О. Куцик. – Львів : ЛКА, 2016. – 276 с.

³⁸⁶ Озеран А. В. Теорія та методологія формування фінансової звітності підприємств: [монографія] / А. В. Озеран. – К.: КНЕУ, 2015. – 471 с.

³⁸⁷ Кузнецова С. А. Бухгалтерський облік в системі формування управлінської інформації: методологія та практика: Монографія. – Мелітополь: Таврійський державний агротехнологічний університет, 2007. – 297 с.

П. О. Куцик, наведені пропозиції є апіорними твердженнями, яких обов'язково повинен дотримуватись бухгалтер в процесі ведення обліку, щоб одержана на виході з облікової системи інформація була корисною зацікавленим користувачам. До того ж, окремі з них дублюють наведені в законодавстві якісні характеристики фінансової звітності [³⁸⁸, с. 118]. На нашу думку, окрім своєчасності, три інші виділені автором якісні характеристики стосуються процесу організації бухгалтерського обліку на підприємстві, а тому порядок їх дотримання має визначатись не в концептуальній основі фінансової звітності, а на рівні конкретного підприємства.

Колектив авторів під керівництвом Л.М. Янчевої виділяє таку якісну властивість облікової інформації, як “розрізнення господарських процесів та операцій”, виходячи із якої визначається важливість облікової інформації для внутрішнього контролю [³⁸⁹, с. 33]. Однак, розподіл господарської діяльності на об'єкти не є властивістю інформації, а є результатом класифікації об'єктів, що підлягають обліковому спостереженню, тобто є елементами фінансової звітності підприємства (активи, зобов'язання, капітал, доходи та витрати).

На думку проф. М. І. Бондаря, однією з найважливіших характеристик якості інформації, що формує бухгалтерський облік, є її адекватність (семантична, прагматична), тобто рівень відповідності образу, що створюється за допомогою інформації, реальному об'єкту, процесу, явищу [³⁹⁰, с. 59-60]. Подібного підходу також дотримується проф. С. А. Рассказова-Николаєва, наголошуючи, що сьогодні якісною слід вважати систему, яка дозволяє в будь-якій ситуації знайти спосіб обліку, адекватний господарській ситуації [³⁹¹, с. 49], та проф. С. Ф. Легенчук, який зазначає про важливу роль адекватності, як особливу форму тотожності облікового відображення господарської діяльності підприємства [³⁹², с. 177]. Вищенаведені погляди авторів засвідчують необхідність розгляду адекватності як однієї із характеристик, застосування яких сприятиме забезпеченню належної якості облікової інформації.

Як відмічає проф. А. В. Озеран, з метою вдосконалення вітчизняної системи фінансової звітності та її гармонізації, в МСФЗ слід переглянути склад її якісних характеристик. Зокрема доцільно закріпити критерії застосування доречності, істинного та добросовісного відображення, можливості перевірки, а також обмеження до їх застосування, що сприятиме практичній реалізації встановлених ознак [³⁹³, с. 103].

³⁸⁸ Корягін М. В. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності: [монографія] / М. В. Корягін, П. О. Куцик. – Львів : ЛКА, 2016. – 276 с.

³⁸⁹ Аудит в умовах застосування інформаційно-комунікаційних технологій [Текст]: монографія / Л. М. Янчева [та ін.]; Харківський державний університет харчування та торгівлі. – Х.: ХДУХТ, 2011. – 293 с.

³⁹⁰ Бондар М. І. Бухгалтерський облік як інформаційна підсистема системи управління / М.І. Бондар // Вісник НУ «Львівська політехніка». – Серія: Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2012. – №721. – С. 50-53.

³⁹¹ Рассказова-Николаєва С. А. Принципи регулювання бухгалтерського учета / С. А. Рассказова-Николаєва // Бухгалтерський учёт. – 2006. – № 8. – С. 49.

³⁹² Легенчук С. Ф. Багатоваріантність в бухгалтерському обліку: історико-теоретичні аспекти / С. Ф. Легенчук. – Житомир : ЖДТУ, 2017. – 204 с.

³⁹³ Озеран А. В. Теорія та методологія формування фінансової звітності підприємств : [монографія] / А. В. Озеран. – К.: КНЕУ, 2015. – 471 с.

Окрема група вчених намагається сформулювати систему якісних характеристик, яка забезпечуватиме вирішення конкретних прикладних питань в сфері бухгалтерського обліку. Так, проф. Н. А. Остап'юк виділяє систему якісних характеристик облікової інформації, що враховують вплив інфляції [³⁹⁴, с. 162], а проф. Р. Ф. Бруханський виділяє якісні характеристики, що забезпечуватимуть ефективне функціонування підсистеми стратегічного менеджменту [³⁹⁵, с. 71]. Однак, подібні дослідження не враховують універсальність змістового наповнення поняття “якісна характеристика облікової інформації”, що може безперешкодно застосовуватись до різних видів об'єктів обліку та до потреб різних груп користувачів облікової інформації.

Проведений аналіз підходів вчених дозволяє встановити, що існуючі пропозиції щодо удосконалення реалізованої в НПСБО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” системи якісних характеристик фінансової звітності досить важко порівняти між собою, оскільки значна кількість дослідників намагається запровадити нові види характеристик, які або взагалі не можна визнавати якісними характеристиками, або які частково дублюють чи суперечать чинним характеристикам. В цілому це унеможлиблює їх безперешкодне впровадження (додаткове включення, заміна існуючих характеристик) до складу чинної системи якісних характеристик.

Подібної думки також дотримується проф. А. В. Озеран, яка, дослідивши існуючі підходи до розвитку системи якісних характеристик фінансової звітності в Україні, визначила наступні основні проблеми в даній сфері: виділення сумнівних характеристик (конфіденційність, регламентація, звітність); повторення інших характеристик (відкритість і прозорість); взаємна суперечність характеристик (конфіденційність і відкритість); використання різних назв для однієї характеристики [³⁹⁶, с. 77]. Одним із прикладів такої ситуації є пропозиції І. М. Назаренко та О. В. Назаренко, які виділяють 20 якісних характеристик [³⁹⁷, с. 252], одночасно розглядаючи синонімічні характеристики (об'єктивність та можливість перевірки, гнучкість та невичерпність), взаємосуперечливі характеристики (точність та прогнозованість), різнорівневі характеристики (корисність та аналітичність) у складі однієї системи, що є свідченням неадекватності подібних підходів як провідному міжнародному досвіду, так і загальним правилам побудови класифікацій.

З метою підвищення якості фінансової звітності в Україні замість наведених в НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” (п. 1-5 розділу III) якісних

³⁹⁴ Остап'юк Н. А. Якісні характеристики бухгалтерської інформації: вплив інфляції / Н. А. Остап'юк // Вісник ЖДТУ. Економічні науки. – 2011. – № 22 (56). – С. 160-163.

³⁹⁵ Бруханський Р. Ф. Проблеми і пріоритети інформаційного забезпечення стратегічного менеджменту сільськогосподарських підприємств України / Р. Ф. Бруханський // Економічний аналіз. – 2011. – Випуск 9, Частина 2. – С. 69-71.

³⁹⁶ Озеран А. В. Теорія та методологія формування фінансової звітності підприємств : [монографія] / А. В. Озеран. – К.: КНЕУ, 2015. – 471 с.

³⁹⁷ Назаренко І. М. Бухгалтерський облік і звітність – інформаційна платформа управлінського процесу / Назаренко І. М., Назаренко О. В. // Бізнес-Інформ. – 2015. – № 12. – С. 250-257.

характеристик фінансової звітності слід впровадити систему якісних характеристик із конвергованої концептуальної основи. Подібного підходу дотримуються проф. М. В. Корягін та проф. П. О. Куцик, на думку яких одним із шляхів вирішення проблеми розробки дієвої системи якісних характеристик є застосування передового міжнародного досвіду, зокрема спільного проекту по розробці конвертованої концептуальної основи GAAP US та IAS/IFRS [³⁹⁸, с. 116]. Тому запровадження системи якісних характеристик із конвергованої концептуальної основи забезпечує гармонізацію національної системи обліку з міжнародними вимогами.

У порівнянні з чинним набором характеристик, використання системи якісних характеристик із конвергованої концептуальної основи має значні переваги, оскільки в ній:

- обґрунтовано сутність поняття “якісні характеристики корисної фінансової інформації”;
- визначена ієрархія між фундаментальними характеристиками, їх складовими та посилювальними якісними характеристиками;
- встановлено послідовний порядок застосування якісних характеристик;
- всі якісні характеристики є змістовно взаємоузгодженими між собою.

Також слід обов’язково враховувати, що визначені в конвергованій концептуальній основі якісні характеристики необхідно розглядати як основу для формування і розробки альтернативних шляхів вирішення проблем, пов’язаних із визнанням та оцінкою об’єктів обліку, які стануть предметом наступної фази розробки даної концептуальної основи. Тобто, всі наступні зміни, що будуть внесені до складу системи облікових стандартів GAAP US та IAS/IFRS, і в майбутньому можуть бути включені до складу національних облікових стандартів, будуть ґрунтуватись на даних якісних характеристиках корисної фінансової інформації. Тому роль системи якісних характеристик облікової інформації не слід недооцінювати, оскільки вони є відправним пунктом для розробки теоретичних моделей, концепцій та конструкцій, що будуть покладені в основу бухгалтерських стандартів, і завдяки обранню правильного співвідношення якісних характеристик можна забезпечувати формування такої облікової інформації, що матиме необхідні споживчі властивості для її користувачів.

Враховуючи існування критичних поглядів і пропозицій зарубіжних дослідників щодо удосконалення системи якісних характеристик корисної фінансової інформації, яка наведена в конвергованій концептуальній основі, слід проаналізувати можливості її удосконалення з урахуванням таких зауважень і пропозицій. Таку ж позицію займає Т. М. Сльозко, відмічаючи, що при створенні вітчизняної концептуальної основи потрібно спробувати позбутися тих недоліків, які наявні як у складових концептуальної основи США та КМСФЗ, так і у вітчизняних стандартах (Законі та П(С)БО 1) [³⁹⁹, с. 250].

³⁹⁸ Корягін М. В. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності: [монографія] / М. В. Корягін, П. О. Куцик. – Львів : ЛКА, 2016. – 276 с.

³⁹⁹ Сльозко Т. М. До питання про концептуальну основу обліку і звітності / Т. М. Сльозко // Актуальні проблеми економіки. – 2013. – № 4(142). – С. 244-251.

Також треба враховувати особливості розвитку вітчизняного обліково-інституційного середовища, яке може бути не зовсім готове до змін, які не враховують історичні особливості розвитку національної облікової системи. Проф. В. М. Жук [⁴⁰⁰, с. 15-16] обґрунтовує існування таких обмежень шляхом використання інституційної економічної теорії, виходячи із положень якої у складі бухгалтерського обліку існують неформальні інститути, тобто неписані правила гри, якими керуються суб'єкти організації і ведення бухгалтерського обліку. Тобто, вітчизняні бухгалтери і користувачі облікової інформації можуть бути не готові до адекватного сприйняття нових облікових концепцій і моделей, що можуть суперечити існуючим неформальним традиціям розвитку і формування облікової практики.

Проведений аналіз існуючих пропозицій з удосконалення системи якісних характеристик конвергованої концептуальної основи дозволив виявити чотири основні можливі варіанти внесення змін до її складу: 1) Додавання нових характеристик; 2) Розширення / звуження існуючих характеристик; 3) Заміна / ліквідація існуючих характеристик; 4) Реструктуризація всієї системи характеристик.

На нашу думку, найбільш доцільним є використання першого варіанту, що передбачає доповнення наявних в конвергованій концептуальній основі системи якісних характеристик корисної фінансової інформації додатковими і деталізованими характеристиками. Даний варіант розвитку концептуальної основи, що передбачає більшу деталізацію якісних характеристик, підтримується представниками Комітету з розробки стандартів фінансового обліку Американської бухгалтерської асоціації, які визначили, що існуючий в ній акцент на якісні характеристики не є достатньою основою для того, щоб базувати на ній професійне розуміння, стандарти або професійні прагнення [⁴⁰¹, с. 238]. В результаті вони дійшли загального висновку, що концептуальна основа FASB є настільки абстрактною, що вона навряд чи буде безпосередньо корисною в процесі формування стандартів бухгалтерського обліку. В якості рекомендації представники даного комітету запропонували розробити більш детальну концептуальну основу проміжного рівня, що дозволить підвищити ефективність управлінських рішень, які приймаються на основі облікової інформації, та в цілому покращити нормотворчу діяльність в сфері бухгалтерського обліку.

Основною перевагою застосування першого варіанту є збереження існуючого балансу між якісними характеристиками, що вже наявні в концептуальній основі, оскільки їх межі розрізнення є досить близькими. Дану позицію також підтверджує проф. С. А. Рассказова-Николаєва, яка зазначає, що основне завдання у формуванні та поданні інформації, з точки зору методології бухгалтерського обліку, полягає в дотриманні рівноваги або компромісу між якісними характеристиками незалежно від

⁴⁰⁰ Жук В. М. Наукова гіпотеза трактування бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту / В. М. Жук // Облік і фінанси. – 2012. – № 2. – С. 14-22

⁴⁰¹ Benston G. J. The FASB's Conceptual Framework for Financial Reporting: A Critical Analysis American Accounting Association's Financial Accounting Standards Committee / G. J. Benston, D. R. Carmichael, J. S. Demski, B. G. Dharan, K. Jamal, R. Laux, Sh. Rajgopal, G. Vrana // Accounting Horizons. – 2007. – Vol. 21, No. 2. – P. 229-238.

ієрархії цих якостей. Основна мета полягає в тому, щоб досягти відповідного співвідношення між характеристиками для виконання основного призначення фінансової звітності [⁴⁰², с. 49]. Оскільки в конвергованій концептуальній основі між якісними характеристиками корисної фінансової інформації вже досягнуто належне співвідношення, важливим завданням науковців при внесенні змін до її складу є не порушити його.

Проблему необхідності деталізації зарубіжних концепцій і облікових моделей, що інкорпуються у вітчизняну облікову практику у вигляді бухгалтерських стандартів, можна визнати в цілому основною проблемою гармонізації національної системи бухгалтерського обліку, що підтверджує проф. Дж. Стед. На його думку, хоча П(С)БО і ґрунтуються на МСБО, їм дуже бракує деталізації (в середньому П(С)БО на 40% коротші, ніж їх аналоги МСБО), тому для наближення П(С)БО до МСБО слід, окрім розробки національних положень, пояснити їх загальну філософію, доповнити більш повними визначеннями та пояснювальними прикладами для їх кращого розуміння [⁴⁰³, с. 56]. Тому більша деталізація системи якісних характеристик облікової інформації шляхом додавання нових характеристик є найбільш адекватним засобом підвищення якості облікової інформації на сучасному етапі розвитку національної облікової системи.

Питання додавання нових якісних характеристик другого порядку зачіпає філософську проблему можливості зведення одних якісних характеристик до інших, тобто виділення таких якісних характеристик, які будуть розглядатись як елементи фундаментальних та посилювальних якісних характеристик, наведених в конвергованій концептуальній основі. Хоча дана проблема на сьогодні залишається до кінця невирішеною в сфері філософії науки (прихильниками виділення первинних та вторинних якостей були представники філософії нового часу – Галілей, Локк, Декарт, Гольбах та ін., а противниками – Шеллінг, Гегель, Гете та ін. [⁴⁰⁴, с. 30]), розробники облікових стандартів підтримують можливість розрізнення первинних та вторинних якостей, що підтверджується існуванням в конвергованій концептуальній основі дворівневої системи якісних характеристик та виділенням складових характеристик першого рівня.

Ще однією із причин необхідності удосконалення системи якісних характеристик корисної фінансової інформації шляхом їх додавання і деталізації при її впровадженні в національну облікову практику є існування значного розриву між суб'єктами прийняття управлінських рішень та професійними бухгалтерами (аудиторами) щодо розуміння їх ролі в процесі формування якісної облікової інформації, кількісні параметри якого можна визначити за допомогою запропонованої

⁴⁰² Рассказова-Николаева С. А. Принципы регулирования бухгалтерского учета // Бухгалтерский учёт. – 2006. – № 8. – С. 49.

⁴⁰³ Стед Дж. Відповіді на запитання читачів нашого журналу / Джон Стед // Бухгалтерський облік і аудит. – 2003. – № 8. – С. 55-57.

⁴⁰⁴ Шляхтенко С. Г. Категории качества и количества / С. Г. Шляхтенко. – М.: Издательство Ленинградского университета, 1968. – 144 с.

анкети (Додаток Д). Оскільки суб'єкти прийняття рішень не повною мірою розуміють сутність і значення окремих фундаментальних та посилювальних характеристик, то слід виділити додаткові характеристики, які ще більше сприятимуть визначенню типів інформації, що буде корисною для нинішніх та потенційних постачальників капіталу підприємства.

Узагальнені пропозиції щодо подальшого розвитку системи якісних характеристик корисної фінансової інформації в Україні наведені на рис. 3.9.

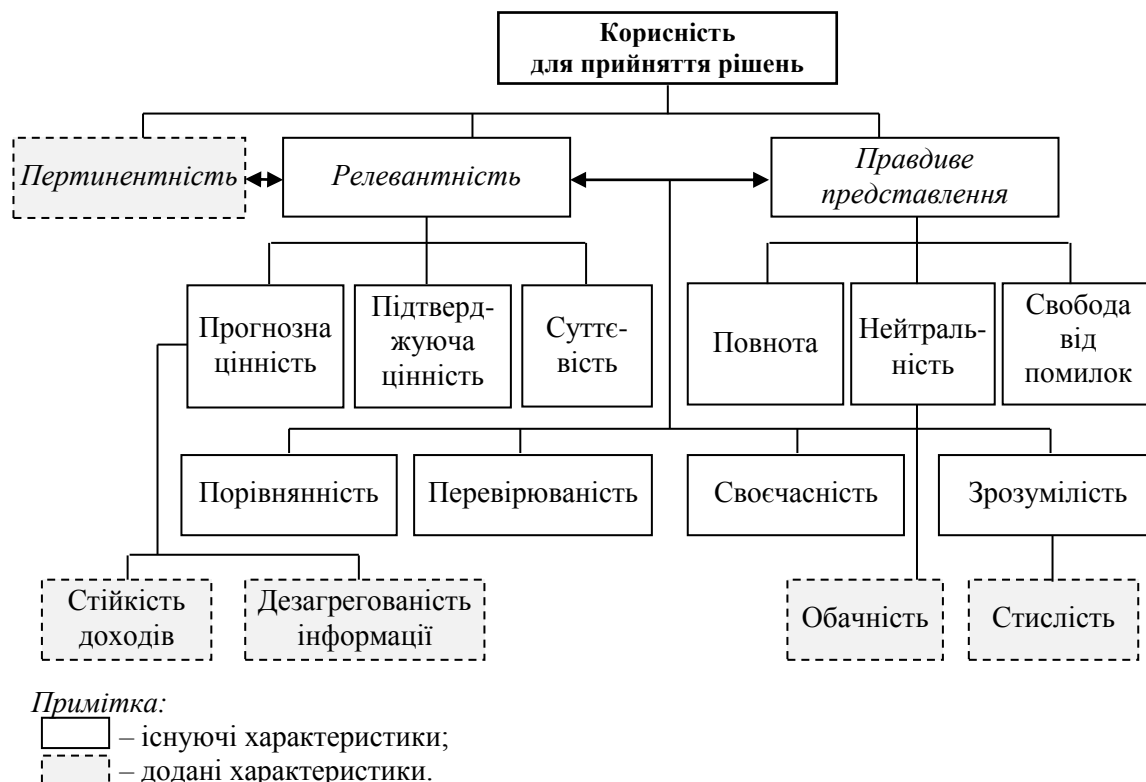


Рис. 3.9. Удосконалена система якісних характеристик облікової інформації, що наведені в конвергованій концептуальній основі

З метою забезпечення більш точного визначення тієї корисної інформації, що використовуватиметься нинішніми та майбутніми інвесторами та позикодавцями, було запропоновано виокремити ряд нових фундаментальних та деталізованих якісних характеристик облікової інформації.

При побудові системи якісних характеристик облікової інформації обов'язково слід враховувати функціональну роль бухгалтерського обліку в суспільстві, яка полягає в тому, що облікова система повинна забезпечувати надання інформаційної підтримки суб'єктам прийняття рішень. Тому змістовне наповнення і форма представлення облікової інформації повинні відповідати наявним інформаційним потребам користувачів.

Якщо змістове наповнення фінансової звітності визначається обліковими стандартами, то щодо додаткових форм розкриття облікової інформації (примітки до фінансової звітності, звітність за сегментами, додаткові аналітичні звіти тощо) рішення щодо змістового наповнення і форми представлення приймається суб'єктом

організації обліку на підприємстві. Виходячи із функціональної ролі бухгалтерського обліку, змістове наповнення і форма представлення додаткових форм розкриття облікової інформації мають бути сформовані у відповідності до існуючих інформаційних запитів внутрішніх і зовнішніх користувачів. Така відповідність між одержаною обліковою інформацією у вигляді додаткових форм її розкриття та наявними інформаційними потребами користувачів називається пертинентністю.

Про необхідність розгляду пертинентності як однієї з характеристик облікової інформації явно та неявно відмічають як зарубіжні, так і вітчизняні дослідники в сфері бухгалтерського обліку. Так, на думку проф. Н. Г. Урасової⁴⁰⁵ оскільки про одні й ті ж об'єкти управління можна отримувати різну вихідну інформацію, проблема полягає в тому, щоб із загального інформаційного потоку виділити саме “потрібні” організації відомості [⁴⁰⁵, с. 397]. В даному випадку автор наголошує на необхідності відокремлення у складі всього масиву облікової інформації, що формується обліковою системою тією інформації, що відповідає саме інформаційним потребам користувачів, а не сформованому в облікових стандартах інформаційному запиту. М. О. Козлова вже безпосередньо наголошує, що на сьогодні ні у бухгалтерських дослідженнях, ні на законодавчому рівні не закріплено поняття пертинентності облікової інформації, а розрізнення понять релевантності та пертинентності важливе для того, щоб чітко усвідомити вимоги до облікової інформації [⁴⁰⁶, с. 436-437]. Тому для більш глибокого розуміння сутності пертинентності облікової інформації слід провести чітке розмежування між даним поняттям та поняттям релевантності (рис. 3.10).

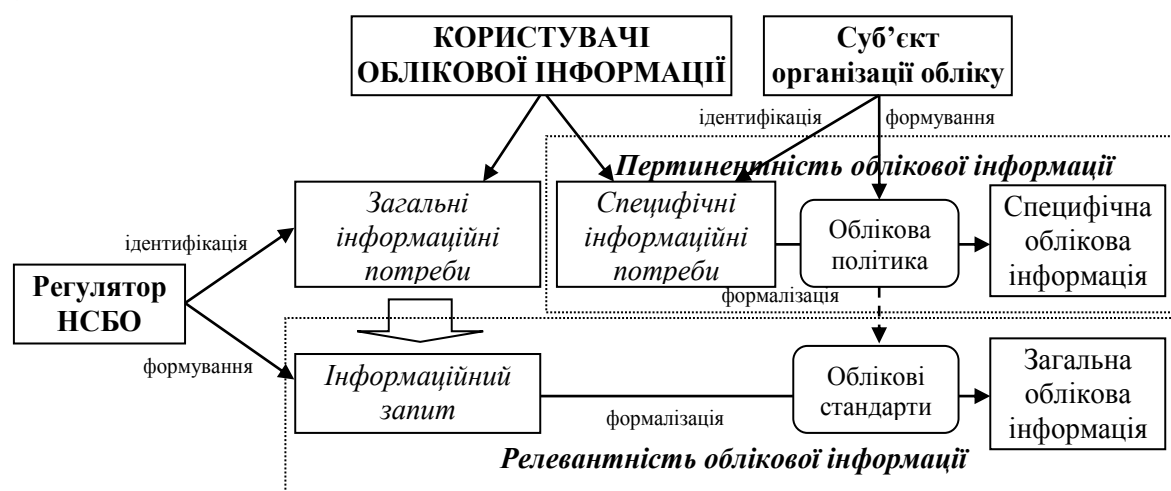


Рис. 3.10. Процес формування релевантної та пертинентної облікової інформації

На відміну від релевантності, яка свідчить про відповідність облікової інформації інформаційному запиту, пертинентність характеризує ступінь її

⁴⁰⁵ Урасова Н. Г. Необходимость формирования управленческой отчетности в целях повышения качества информационного обеспечения управления / Н. Г. Урасова // Теория и практика общественного развития. – 2014. – № 1. – С. 396-398.

⁴⁰⁶ Козлова М. О. Бухгалтерський облік як мова: семантика, синтаксис і прагматика [Текст] / М. О. Козлова // Економічний аналіз: зб.наук. праць. – 2013. – Том 13. – С. 429-440.

відповідності інформаційним потребам користувачів (рис. 3.10). Оскільки інформаційний запит є формалізованим способом вираження інформаційних потреб користувачів у обліковій інформації, то основна відмінність між релевантністю та пертинентністю полягає в тому, стосовно чого забезпечується відповідність облікової інформації. Якщо це відповідність інформаційним потребам користувачів, то вона називається пертинентністю, якщо це відповідність їх формалізованій структурі, то вона називається релевантністю. Більш детальні відмінності між релевантністю та пертинентністю облікової інформації можна визначити при аналізі процесу задоволення нею користувачів.

У користувачів облікової інформації існують інформаційні потреби, які можна поділити на загальні та специфічні. В результаті ідентифікації загальних потреб користувачів регулятор національної системи бухгалтерського обліку (або міжнародний регулятор) визначає і формує інформаційний запит у вигляді концептуальних засад фінансової звітності загального призначення (мета, предмет, корисність, обмеження, принципи складання). Сформований інформаційний запит формалізується у вигляді системи облікових стандартів, які призначені для забезпечення бухгалтерського відображення та формування загальної інформації про різні види економічних ресурсів підприємств (матеріальні, нематеріальні, фінансові, соціальні тощо).

Відповідність загальної облікової інформації концептуальним засадам фінансової звітності загального призначення є прикладом релевантності. Виходячи із запропонованої моделі, можна виділити два види релевантності: 1) Змістова, що характеризується відповідністю одержаної облікової інформації сформованому інформаційному запиту користувачів; 2) Формальна, що характеризується відповідністю одержаної облікової інформації формалізованим в облікових стандартах характеристикам запиту. Ідеальним варіантом є одночасне забезпечення відповідності двом видам релевантності, однак у випадку виникнення змін у складі об'єкта бухгалтерського відображення (господарській діяльності підприємств), існують випадки невідповідності облікових стандартів як ідентифікованим інформаційним потребам користувачів, так і сформованим інформаційним запитам. Для подолання відмінностей між змістовою та формальною релевантністю облікової інформації в обліковій системі досить часто застосовується принцип превалювання сутності над формою, який дозволяє нівелювати вплив форми господарських явищ на порядок відображення їх змісту.

Існування розривів між змістовою та формальною релевантністю також пов'язане із повільною адаптивністю національних облікових систем до змін. Наприклад, це можна прослідкувати за допомогою визначення часового лагу між прийняттям МСФЗ та національних П(С)БО, що присвячені одним і тим же об'єктам або концепціям обліку. Так, МСФЗ 13 "Оцінка за справедливою вартістю", що констатував необхідність виникнення нового інформаційного запиту у користувачів

облікової інформації, був введений в дію з 01.01.2013 року, однак в Україні подібний стандарт ще не запроваджено.

Оскільки національний / міжнародний регулятор не в змозі врахувати всі специфічні особливості діяльності підприємства, в облікових стандартах наявні альтернативні варіанти облікового відображення, в результаті здійснення вибору із яких суб'єкт організації обліку на підприємстві розробляє облікову політику. Формування облікової політики спрямоване на надання достовірної облікової інформації про специфічні особливості діяльності підприємства. Окрім цього, на рівні облікової політики підприємства відбувається затвердження можливих додаткових форм розкриття інформації (примітки до фінансової звітності, звітність за сегментами, додаткові аналітичні звіти тощо), що забезпечує формування специфічної облікової інформації, яка напряду забезпечує задоволення специфічних інформаційних потреб користувачів. Тобто, при формуванні таких додаткових звітів напряду враховуються інформаційні потреби окремих груп користувачів, без безпосереднього посередництва облікових регуляторів. Наприклад, якщо інвесторам необхідна інформація про соціальний або інтелектуальний капітал підприємства, його екологічну діяльність, для задоволення їх потреб можуть бути сформовані відповідні додаткові звіти (звіти про сталий розвиток, соціальні звіти, звіти про інтелектуальний капітал тощо). Таким чином, відповідність інформаційних потреб користувачів особливій обліковій інформації із додаткових засобів розкриття є прикладом пертинентності, яка дозволяє задовольнити інформаційні потреби користувачів, на які не можуть відреагувати або взагалі не реагують облікові регулятори, або які не можуть ними бути чітко сформульовані “бухгалтерською мовою” для сприйняття обліковими регуляторами.

Враховуючи існування особливих та специфічних інформаційних потреб різних груп користувачів облікової інформації, неможливість облікових регуляторів точно ідентифікувати обліковий інструментарій для задоволення таких інформаційних потреб шляхом формування інформаційного запиту, а також враховуючи зростаючу практику підприємств до додаткового розкриття інформації фінансового характеру, запропоновано до складу конвергованої концептуальної основи додати ще одну фундаментальну якісну характеристику – пертинентність облікової інформації.

Згідно з п. ЯХ8 конвергованої концептуальної основи, фінансова інформація має прогностну цінність, якщо її можна використати як вхідні дані для процесів, які використовують користувачі для передбачення майбутніх доходів. Для того, щоб мати прогностну цінність, фінансова інформація не обов'язково повинна бути передбаченням або прогнозом. Фінансову інформацію з прогностною цінністю користувачі використовують для формування своїх власних передбачень [⁴⁰⁷]. Відповідно, прогностна цінність інформації означає, що не сама інформація повинна

⁴⁰⁷ Концептуальна основа фінансової звітності / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_009

мати прогнозний характер, а лише повинна бути основою для здійснення прогнозів і передбачень. В той же час, в конвергованій концептуальній основі не наведено конкретного прикладу щодо розуміння даної відмінності між прогнозною інформацією та інформацією, що буде корисною для здійснення прогнозів. Окрім того, будь-яка облікова інформація може використовуватись для формування різних видів прогнозів і передбачень, прикладом чого є практика формування американськими корпораціями прогнозних фінансових звітів, яка регулюється в США відповідним нормативним документом – АТ 301 “Фінансові прогнози і передбачення”.

З метою більш детального розуміння поняття “прогнозна цінність” запропоновано використовувати дві нові якісні характеристики облікової інформації – стійкість доходів та дезагрегованість інформації.

Стійкість доходів – це здатність підприємства генерувати доходи в майбутньому за наявного фінансового стану і результатів діяльності, тобто, це безперервність і постійність поточних доходів, які можуть бути визначені на основі використання принципу нарахування або касового методу. Значення даної характеристики у забезпеченні прогнозної здатності визначається тим, що доходи є найважливішим джерелом інформації для оцінки майбутньої прибутковості підприємства.

Оскільки основною метою діяльності підприємства є максимізація прибутку та грошових потоків, то для цього вони повинні залучати і використовувати значну кількість матеріальних і нематеріальних ресурсів. Ефективність управління підприємством знаходить своє відображення у використанні існуючих джерел, а стійкість доходів ілюструє цю ефективність. Більш високі постійні доходи, одержані від використання операційних активів, вказують на більшу стійкість доходів і кращі можливості для підтримки поточного прибутку. З позиції користувачів фінансової звітності можна виділити дві основні причини використання показника стійкості доходів: 1) Стійкі доходи дозволяють провести більш точну оцінку вартості підприємства в майбутньому, тому даний показник буде більш точно визначений для підприємств із більш стійкими доходами; 2) Стійкі доходи є сталою величиною для орієнтації цілей в часі як на ринку, так і для менеджменту підприємства, тому об’єктом для здійснення стратегічних вкладень або прийняття стратегічних рішень будуть підприємства із більш стійкими доходами.

Таким чином, якісна характеристика “стійкість доходів” передбачає необхідність розрізнення компонентів, із яких відбувається формування доходів, зокрема необхідність відокремлення незвичайних або одноразових доходів від тих, які, як очікується, збережуться в майбутньому. Прогнозна здатність в даному випадку полягає в корисності такої інформації для інвесторів, які намагаються проаналізувати перспективи розвитку підприємства в майбутньому на основі використання показника доходності. На стійкість доходів підприємства впливають:

– додаткові способи розкриття інформації із фінансової звітності, які є корисними з позиції її користувачів для розуміння стійкості доходів (нетрадиційні формати і способи розкриття звітності, примітки до фінансової звітності тощо);

– порядок ідентифікації негативних та позитивних факторів, що впливають на виникнення незвичайних і одноразових доходів підприємства;

– дотримання принципу відповідності нарахування доходів і витрат, що впливає на порядок віднесення доходів до того чи іншого звітного періоду підприємства;

Дезагрегованість інформації відображає вплив деталізованого розкриття інформації про діяльність підприємства на розуміння інвесторами і позикодавцями перспектив його подальшого розвитку та функціонування. Основною метою дезагрегації облікової інформації у фінансовій звітності є її розподіл на більш дрібні елементи, деталі або одиниці, що робить її більш корисною для прийняття інвестиційних та позикових рішень.

Дана якісна характеристика передбачає необхідність представлення облікової інформації в такому більш чіткому вигляді для зовнішніх користувачів, який би дозволяв ідентифікувати та оцінювати можливості і ризики підприємства. В процесі дезагрегації облікової інформації слід враховувати:

– яка інформація, що наведена в фінансовій звітності як єдине ціле, при її дезагрегованому розкритті може забезпечити зовнішнім користувачам більш краще розуміння можливостей та ризиків діяльності підприємства;

– які додаткові форми розкриття облікової інформації можуть доповнити фінансову звітність і забезпечити прийняття більш ефективних інвестиційних та позикових рішень користувачами.

З метою більш детального розуміння посилювальної якісної характеристики “зрозумілість” запропоновано виокремити у її складі таку складову, як “стислість”. Хоча в п. ЯХ30 конвергованої концептуальної основи зазначається, що зрозумілою є інформація, яка подається ясно і стисло [⁴⁰⁸], однак в ній не розкрито межі даного поняття. На нашу думку, “стислість” означає, що фінансова інформація ефективно розкривається в такому необхідному обсязі, який є достатнім, щоб така інформація була значимою в процесі прийняття рішень інвесторами та позикодавцями. Під значимістю слід розуміти можливість прийняття на основі такої інформації ефективних управлінських рішень.

У травні 2015 року IASB оприлюднила оновлений проект конвергованої концептуальної основи [⁴⁰⁹], який врахував результати опитування користувачів облікової інформації з різних країн світу щодо структури якісних характеристик. В п. 2.18 даного проекту було запропоновано включити обачність до складу якісної характеристики корисної фінансової інформації “нейтральність”. При цьому також

⁴⁰⁸ Концептуальна основа фінансової звітності / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_009

⁴⁰⁹ Conceptual Framework for Financial Reporting. Comments to be received by 26 October 2015. Exposure Draft ED/2015/3. – London: IFRS Foundation, 2015. – 92 p.

відбулась зміна підходу до розуміння сутності обачності, яка має застосовуватись при прийнятті рішень в умовах невизначеності і означає, що активи і доходи не завищені, а зобов'язання і витрати не занижені. Тобто, обачність не передбачає заниження активів і доходів або завищення зобов'язань і витрат, а встановлює додаткові вимоги нейтральної поведінки при здійсненні облікових процедур. Тому, враховуючи пропозиції IASB щодо повернення даної якісної характеристики в новій якості до складу конвергованої концептуальної основи, а також підтримку щодо її використання значною кількістю користувачів облікової інформації [⁴¹⁰], пропонуємо розглядати обачність як деталізовану характеристику нейтральності.

Наведені пропозиції з подальшого розвитку системи якісних характеристик облікової інформації шляхом їх доповнення та деталізації дозволяють підвищити рівень розуміння сутності типів інформації, що, найімовірніше, є найбільш корисними для нинішніх та потенційних інвесторів, та в цілому сприяють підвищенню якості облікової інформації, що використовується користувачами для прийняття управлінських рішень.

Висновки до розділу 3

1. На основі проведеного аналізу історичного розвитку концепції якісних характеристик облікової інформації, що використовувалась в документах з регулювання бухгалтерського обліку в світі, виділено три його основні етапи: 1) Етап первинного формування концепції (до публікації SFAC No. 2); 2) Етап становлення і розвитку американської моделі концепції (від публікації SFAC No. 2 до публікації конвергованої концептуальної основи); 3) Етап конвергенції моделі якісних характеристик (з моменту публікації конвергованої концептуальної основи). Дослідження порядку трансформації концепції якісних характеристик в межах кожного із виділених етапів дозволяє констатувати, що якщо на початкових періодах у провідних міжнародних регуляторів облікових систем відрізнялись погляди щодо її подальшого розвитку, то на сьогодні даними регулюючими структурами досягнуто консенсусу щодо ролі якісних характеристик в обліковій системі підприємства та стосовно їх видів і змістового наповнення. Існування такої ситуації зумовлює необхідність перегляду інструментів забезпечення якості облікової інформації, що на сьогодні використовуються в Україні, з урахуванням розробок, представлених в конвергованій концептуальній основі, яка є формалізованим результатом консенсусу двох провідних облікових регуляторів світу FASB та IASB.

2. Після аналізу конвергованої концептуальної основи в частині якісних характеристик із попередньою версією концептуальної основи МСФЗ (“Концептуальна основа підготовки і презентації фінансових звітів”, 1989 р.) та із SFAC No. 2 “Якісні характеристики облікової інформації” (1980 р.), було виділено і

⁴¹⁰ Conceptual Framework for Financial Reporting AP100 – Summary of key messages // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.ifrs.org/Meetings/MeetingDocs/IASB/2016/March/AP100-Conceptual-Framework.pdf>

обґрунтовано такі основні відмінності між ними: 1) Уточнення об'єкта, щодо якого застосовується поняття якісних характеристик; 2) Конкретизація користувачів фінансової звітності внаслідок більш чіткого обґрунтування цілей фінансової звітності; 3) Зміна ієрархії якісних характеристик фінансової інформації; 4) Зміна змістового наповнення окремих видів якісних характеристик; 5) Заміна одних видів якісних характеристик фінансової інформації на інші. Існуючі відмінності ілюструють процес конвергенції поглядів розробників облікових стандартів GAAP US та IAS/IFRS, оскільки конвергована концептуальна основа поєднала в собі на паритетних засадах (в процесі її розробки були відкинута як окремі елементи SFAC No. 2, так і елементи концептуальної основи IASB) найбільш дієві і адекватні компоненти із попередніх концептуальних основ, що випускались IASB або FASB.

3. Дослідження існуючих підходів вчених до удосконалення системи якісних характеристик облікової інформації, які було класифіковано в контексті їх співвідношення із концептуальними основами, що розроблялись FASB та IASB або щодо конвергованої концептуальної основи, дозволило встановити, що на сьогодні серед зарубіжних вчених відсутня єдність щодо її подальшого розвитку. Окремі вчені, дослідницькі групи та професійні організації пропонують збільшити перелік існуючих характеристик, розширити або звужити поширення окремих з них, ліквідувати окремі характеристики або здійснити реструктуризацію наявної в концептуальних основах системи якісних характеристик. Аналіз існуючих пропозицій вчених дозволив їх об'єднати в три основні групи: 1) Пропозиції щодо повернення до системи якісних характеристик, яка існувала в концептуальних моделях FASB або IASB до виникнення конвергованої концептуальної основи; 2) Пропозиції щодо доповнення існуючого в концептуальній основі набору якісних характеристик новими, більш деталізованими характеристиками, або розширити / звужити розуміння сутності окремих з них; 3) Пропозиції щодо використання нових якісних характеристик облікової інформації, без врахування існуючої їх класифікації в конвергованій концептуальній основі, використовуючи при цьому власні класифікаційні ознаки та підходи до розуміння сутності поняття "якість фінансової звітності".

4. Проаналізувавши систему якісних характеристик фінансової звітності, наведену у НП(С)БО 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності", дослідивши пропозиції вітчизняних вчених щодо її подальшого удосконалення та порівнявши її із конвергованою концептуальною основою, обґрунтовано необхідність запровадження в Україні системи якісних характеристик із конвергованої концептуальної основи, що дозволить нівелювати існуючі взаємосуперечливі пропозиції вітчизняних вчених в даній сфері та сприятиме гармонізації національної системи обліку з міжнародними вимогами. Запропоновано удосконалити існуючу систему якісних характеристик облікової інформації, що представлена в конвергованій концептуальній основі, шляхом її доповнення та деталізації такими новими характеристиками: 1) Пертинентність; 2) Стійкість доходів; 3) Дезагрегованість інформації; 4) Стислість; 5) Обачність.

РОЗДІЛ 4.

РОЗВИТОК ТЕОРІЇ І МЕТОДОЛОГІЇ ОРГАНІЗАЦІЇ ОБЛІКУ В НАПРЯМІ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЯКОСТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

4.1. Організація обліку в напрямі підвищення якості фінансової звітності підприємства

Одним із можливих напрямів забезпечення якості фінансової звітності є розвиток організації обліку на підприємстві на основі використання характеристик якісного підходу. Реалізація цього напрямку передбачає розгляд системи бухгалтерського обліку як об'єкта управління, функціонування якої має бути налагоджене таким чином, що сприятиме забезпеченню генерування якісної облікової інформації. Згідно з даним напрямом основний акцент робиться на дослідженні проблематики якості облікової системи, а не лише на якості її основного продукту – обліковій інформації, внаслідок чого значно розширюється коло факторів, які підлягають вивченню.

Питання організації обліку розглядалися вченими в сфері бухгалтерського обліку з моменту його виникнення (кінець XV-го ст.), оскільки для досягнення поставлених керівництвом цілей необхідно було забезпечити ефективну взаємодію суб'єктів ведення обліку із користувачами облікової інформації, передусім, із власниками. Значна увага питанням організації обліку також приділялась в моменти докорінної трансформації економічної системи держави, яка накладала значний відбиток на розвиток національної системи обліку, що спостерігалось як під час формування системи обліку в Радянському Союзі (перехід від ринкової економіки НЕПу до планової економіки), так і при формуванні системи обліку в незалежній Україні (перехід від планової економіки до ринкової). Так, у 1931 р. РНК РСФСР була випущена постанова “Про організацію обліково-статистичних робіт”^[411], а у 1993 р. Кабінет Міністрів України опублікував постанову “Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні”^[412], якими визначались основні засади організації обліку на підприємствах.

В той же час, формування організації обліку як окремого напрямку наукових досліджень у вітчизняних дослідників відбулось лише в середині XX-го століття, що було викликано розвитком великих підприємств в СРСР та застосуванням на них електронно-обчислювальних машин, які дозволяли значно полегшити процедурні

⁴¹¹ Постановление СНК РСФСР от 9 июня 1931 года “Об организации учетно-статистических работ”. // [Електронний ресурс]. – Режим доступу:

http://accountology.ucoz.ru/load/normativnaja_baza/postanovlenie_snk_rsfsr_ot_9_ijunja_1931_goda_ob_organizacii_uchetno_statisticheskikh_rabot/12-1-0-6802

⁴¹² Постанова Кабінету Міністрів України N 250 від 3 квітня 1993 р. “Положення про організацію бухгалтерського обліку і звітності в Україні” // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/250-93-%D0%BF>

аспекти здійснення обліку. Зокрема, з'явилась значна кількість наукових публікацій, присвячених науковому обґрунтуванню ефективності застосування автоматизованих систем обліку та економічного аналізу на підприємствах різних галузей, необхідності виділення автоматизованих робочих місць бухгалтерів та аналітиків, виділення окремих комп'ютеризованих підсистем обліку та економічного аналізу.

На сьогодні, у порівнянні із методологічними питаннями бухгалтерського обліку, дослідниками в дисертаційних та монографічних дослідженнях приділяється незначна увага концептуальним аспектам організації обліку. В більшості випадків питання організації обліку вивчаються в контексті досліджень окремих об'єктів бухгалтерського обліку – витрат, фінансових результатів, основних засобів, нематеріальних активів, виробничих запасів тощо. Наукові засади організації обліку досліджено в працях С. В. Івахненкова [413], Л. С. Скакун [414], В. М. Рожелюк [415], В. А. Шпака [416].

Оскільки якісний підхід дозволяє встановити рівень придатності різних об'єктів дослідження облікової науки встановленим вимогам користувачів облікової інформації, на сьогодні його також використовують при вивченні проблематики в сфері організації обліку. В той же час, серед вчених на сьогодні відсутній єдиний підхід, який би дозволив однозначно встановити, що слід розуміти під поняттям “якісна організація обліку”. Так, на думку В. М. Рожелюк, основою якісної організації бухгалтерського обліку є встановлення базових правил її формування. У цьому контексті слід акцентувати увагу на принципах як ключовому їх атрибуті [417, с. 113]. Таким чином, на думку автора для підвищення якості організації обліку більшу увагу слід приділяти не її змістовим аспектам, а процедурним аспектам її здійснення, зокрема системі принципів, які мають обов'язково враховуватись при формуванні системи організації обліку на підприємстві.

Поряд з поняттям “якісна організація обліку” деякі вчені відмічають, що система організації обліку має бути впорядкованою (А. М. Кузьмінський, В. В. Сопко [418, с. 5], Ф. Ф. Бутинець та ін. [419, с. 40]), оптимальною (В. В. Сопко, В. П. Завгородній [420, с. 4]) або

⁴¹³ Івахненков С. В. Інформаційні технології в організації бухгалтерського обліку: історія, теорія, перспективи. Наукове видання. / С. В. Івахненков. – Житомир: АСА, 2001. – 416 с.

⁴¹⁴ Скакун Л. С. Бухгалтерський облік в умовах аутсорсингу / Л. С. Скакун. Автореф. дис... на здоб. наук. ступ. к. е. н. зі спец. 08.00.09 – “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)”. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 23 с.

⁴¹⁵ Рожелюк В. М. Організація бухгалтерського обліку діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції / В. М. Рожелюк. Дис... на здоб. наук ступ. д. е. н. зі спец. 08.00.09 – “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)”. – Київ: ННЦ ІАЕ, 2015. – 554 с.

⁴¹⁶ Шпак В. А. Організація бухгалтерського обліку: Концептуальний підхід [Текст]: монографія / В. А. Шпак. – К.: Бізнес Медіа Консалтинг, 2011. – 312 с.

⁴¹⁷ Рожелюк В. М. Організація бухгалтерського обліку діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції / В. М. Рожелюк. Дис... на здоб. наук ступ. д. е. н. зі спец. 08.00.09 – “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)”. – Київ: ННЦ ІАЕ, 2015. – 554 с.

⁴¹⁸ Кузьмінський А. М. Організація бухгалтерського обліку і аналізу господарської діяльності / А. М. Кузьмінський, В. В. Сопко. – К.: Вища школа, 1986. – 256 с.

⁴¹⁹ Бутинець Ф. Ф. Організація бухгалтерського обліку: навчальний посібник для студентів вузів спеціальності 7.050106 «Облік і аудит» / Ф. Ф. Бутинець, О. В. Олійник, М. М. Шигун, С. М. Шулепова; 4-те вид., доп. і перероб. – Житомир: ЖІТІ, 2005. – 576 с.

⁴²⁰ Сопко В. В. Організація бухгалтерського обліку, економічного контролю та аналізу: Підручник / В. В. Сопко, В. П. Завгородній. – К.: КНЕУ, 2004. – 412 с.

раціональною (Н. М. Бондаренко [421, с. 12], М. Ю. Карпушенко [422, с. 7] М. В. Кужельний, С. О. Левицька [423, с. 17]). Це є свідченням того, що значна кількість вітчизняних вчених використовує також й інші підходи для оцінки ефективності побудови системи організації обліку на підприємстві. Однак, враховуючи відсутність розроблених методологічних засад в таких підходах у порівнянні із якісним підходом (ISO 9001, TQM та ін.), пріоритетним вважаємо необхідність застосування останнього.

Доцільність виділення окремих підходів до оцінки якості облікової інформації та оцінки якості всієї облікової системи підприємства у фаховій науковій літературі було вперше обґрунтовано проф. Л. М. Крамаровським та В. Ф. Максимовою, на думку яких якість бухгалтерського обліку, подібно до дослідження якості виробництва, повинна визначатись окремо, через виділення двох складових: 1) Якості процесу ведення бухгалтерського обліку; 2) Якості облікової інформації [424, с. 9]. І хоча процес ведення обліку автори не прирівнювали до процесу організації обліку, однак останній вони вважали одним із його основних показників. На думку авторів, щоб забезпечити регламентовану якість досліджуваного процесу, необхідно виконати ряд передумов правильної та раціональної організації обліку об'єктів виробничо-господарської діяльності [425, с. 14]. Таким чином, забезпечення належної якості системи організації обліку забезпечує підвищення якості бухгалтерського обліку в цілому, і фінансової звітності зокрема, що також підтверджують сучасні зарубіжні дослідники (В. Делуон, Е. Маклін [426, с. 66], І. С. Сачер, А. Олуїч [427, с. 118], А. Сусанто [428, с. 3999]).

В зарубіжній фаховій літературі з інформаційних систем такий підхід називається “Модель успіху інформаційних систем В. Делуона та Е. Макліна”, яка в контексті системи бухгалтерського обліку може бути представлена наступним чином (рис. 4.1).

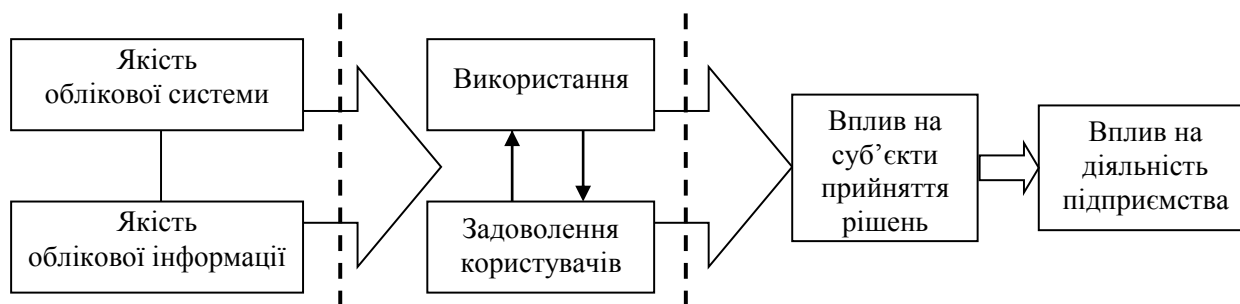


Рис. 4.1. Модель успіху якості комп'ютерної системи бухгалтерського обліку

⁴²¹ Бондаренко Н. М. Теоретичні основи організації обліку на підприємстві / Н. М. Бондаренко // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2014. – Випуск 4. – С. 10-14.

⁴²² Карпушенко М. Ю. Організація обліку : навч. посібник (для студентів економічних спеціальностей, які навчаються за спеціальністю «Облік і аудит») / М. Ю. Карпушенко; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х. : ХНАМГ, 2011. – 241 с.

⁴²³ Кужельний М. В. Організація обліку: Підручник / М. В. Кужельний, С. О. Левицька. – К.: Центр учбової літератури, 2010 – 352 с.

⁴²⁴ Крамаровский Л. М. Оценка качества бухгалтерского учета на предприятиях / Крамаровский Л. М., Максимова В. Ф. – М.: Финансы и статистика, 1990. – 191 с.

⁴²⁵ Крамаровский Л. М. Оценка качества бухгалтерского учета на предприятиях / Крамаровский Л. М., Максимова В. Ф. – М.: Финансы и статистика, 1990. – 191 с.

⁴²⁶ DeLone W. Information Systems Success: The Quest for the Dependent Variable / W. DeLone, E. McLean // Information Systems Research. – 1992. – Vol. 3(1). – P. 60-95.

⁴²⁷ Sačer I. M. Information Technology and Accounting Information Systems' Quality in Croatian Middle and Large Companies / Ivana Mamić Sačer, Ana Oluić / Journal of information and organizational sciences. – 2013. – Vol 37, No 2. – P. 117-126.

⁴²⁸ Susanto A. What factors influence the quality of accounting information? / Azhar Susanto // IJABER. – 2015. – Vol. 13, No. 6. – P. 3995-4014.

Вищенаведена модель (рис. 4.1) передбачає, що задоволення потреб користувачів обліку забезпечується лише за умови одночасного забезпечення належного рівня якості облікової інформаційної системи та якості облікової інформації. Якщо якість облікової системи стосується технічних аспектів її функціонування (точність і ефективність системи збору, обробки та передачі інформації), то якість облікової інформації стосується семантичних аспектів успіху, тобто змістовного наповнення облікової методології, в результаті застосування якої забезпечується формування облікової інформації. В результаті задоволення потреб користувачів за допомогою цієї моделі можна прослідкувати вплив на конкретні суб'єкти прийняття управлінських рішень (внутрішніх або зовнішніх), які можуть мінімізувати свої інформаційно-управлінські ризики, та на зміни стану та результатів господарської діяльності підприємства як внутрішнього користувача, або зовнішніх користувачів, якими можуть прийматись рішення щодо розміщення капіталу шляхом інвестування або надання в позику.

Значна кількість вчених, які вивчають проблематику комп'ютеризації облікових процедур на підприємстві за допомогою використання сучасних інформаційних систем і технологій, використовують якісний підхід для обґрунтування ефективності інструментів, що дозволяють організувати облікову систему підприємства. Вони зазначають про необхідність підвищення якісного рівня системи обліку, пропонуючи внести ряд змін в наявні теоретичні та методичні засади бухгалтерського обліку. В основу своїх поглядів вони покладають припущення, що якість фінансової звітності, як кінцевого обліково-інформаційного продукту, напряму залежить від якості системи організації обліку. Зокрема, дану тезу підтверджує О. В. Дорохова, відмічаючи, що збільшення кількості та якості бухгалтерської та управлінської інформації, підвищення аналітичності обліку, можливості отримання інформації в різних розрізах, можливо тільки при автоматизованій формі ведення обліку [⁴²⁹, с. 4]. Однак, для одержання якісної облікової інформації в умовах інтеграції інформаційних підсистем недостатньо лише забезпечити комп'ютеризацію облікових процедур, а необхідно виконати цілий ряд ініціатив з побудови якісної системи організації обліку в умовах комп'ютеризації діяльності підприємства.

Комп'ютерні системи бухгалтерського обліку не з'являються на підприємстві самі по собі або в результаті придбання спеціалізованого програмного продукту. Вони впроваджуються в результаті вивчення особливостей господарської діяльності підприємства та на основі врахування його ресурсного забезпечення (фінансового, трудового, технічного, технологічного тощо) з метою створення нової інформаційної системи або удосконалення існуючої. Такі системи є сукупністю різних видів ресурсів (матеріальних, нематеріальних (програмних, організаційних, мережевих),

⁴²⁹ Дорохова Е. В. Роль автоматизации системы учета в финансовом анализе / Е. В. Дорохова // Аудит и финансовый анализ. – 2007. – № 2. – С. 1-13.

людських), які використовуються для збору, класифікації і трансформації облікових даних в облікову інформацію, що підлягає збереженню, накопиченню та передачі зацікавленим групам внутрішніх і зовнішніх користувачів для прийняття різних видів рішень, координації діяльності та контролю, аналізу існуючих проблем, візуалізації складних завдань та досягнення поставлених цілей.

В окремих випадках впроваджені на підприємствах комп'ютерні системи бухгалтерського обліку можуть не забезпечувати формування якісної облікової інформації, оскільки при їх розробці не були використані найбільш ефективні та перевірені часом методи, техніки та принципи створення інформаційних систем. Особливо яскраво подібна ситуація спостерігається на малих підприємствах, на яких, у порівнянні з великими, використовуються облікові дані, що не підлягають аудиту, та можуть значно викривляти показники фінансової звітності, збільшуючи ризики прийняття неефективних управлінських рішень. Таким чином, якщо такі системи не забезпечують формування якісної інформації, то їх можна вважати некорисними, оскільки вони не створюють передумови для підвищення ефективності управління, а є лише засобом введення в оману її користувачів.

Необхідність забезпечення якості бухгалтерської інформаційної системи обґрунтовується двома основними причинами: 1) Забезпечення потреб менеджменту підприємства для здійснення управління ним; 2) Відображення результатів діяльності підприємства для власників капіталу (інвесторів, позичальників). В контексті двох виділених причин авторами обґрунтовуються більш деталізовані причини, які розкривають окремі аспекти якості бухгалтерських інформаційних систем в окремих обставинах і для конкретних видів користувачів. Наприклад, на думку Дж. Маклеода та Дж. Шелла, якість бухгалтерської інформаційної системи слід розглядати як інструмент для досягнення оперативного контролю довгострокових стратегічних програм, що є одним із ресурсів підприємства, який використовується керівниками для отримання стратегічних, тактичних і оперативних переваг [⁴³⁰, с. 29].

Якщо раніше, до наростання глобалізаційних процесів у економіці, при розробці бухгалтерських інформаційних систем основна увага спрямовувалась на реалізацію другої причини та передбачала необхідність формування фінансової звітності, то на сьогодні відбулась поступова переорієнтація в напрямі реалізації першої причини. У сучасному мінливому бізнес-середовищі задоволення внутрішніх потреб користувачів облікової інформації стає все більш важливим для забезпечення ефективного функціонування підприємства, що зумовлює необхідність інтеграції наявних інформаційних підсистем в єдину систему, що зменшуватиме випадки дублювання інформації та конфлікти між підсистемами при формуванні управлінської звітності. Можливість розподіленої обробки даних, поширення інтернет-технологій та наявність мережевого доступу до баз облікових даних сформували передумови для ефективного функціонування географічно віддалених підрозділів підприємства. За

⁴³⁰ Mcleod J. Management Information Systems / J. Mcleod, G.P. Schell. – Pearson Education, 2008. – 480 p.

таких умов найважливішого значення набуває процес підготовки внутрішньої звітності щодо різних видів господарських операцій таких підрозділів, яка має формуватися в режимі реального часу та враховувати особливості потреб менеджменту, що виникають в процесі прийняття різних видів управлінських рішень (оперативних, тактичних, стратегічних). Тому в умовах сьогодення одним із показників якості бухгалтерських інформаційних систем є максимальне зменшення відстані між часом обробки облікових даних та їх відображенням в системі управлінської звітності підприємства.

На сьогодні існує значна кількість підходів, які виділяються вченими стосовно розуміння сутності якості інформаційних систем обліку та її характеристик (вимірів, параметрів, індикаторів тощо). В залежності від обраного підходу може бути сформульовано власне трактування поняття “якість бухгалтерської інформаційної системи”. Так, Р. М. Стейр та Дж. В. Рейнолдс зазначають, що якість інформаційних систем може вимірюватися за допомогою таких показників, як гнучкість, ефективність, доступність та своєчасність [⁴³¹, с. 57], а на думку К. С. Лаудона та Дж. П. Лаудон, вимірювання якості інформаційної системи може бути зроблено за обсягом, часом, вартістю, якістю та ризиком [⁴³², с. 530-531]. Проф. К. Воронова виявила наступні критерії якості в роботі бухгалтерії: 1) Достовірність ведення реєстрів бухгалтерського обліку (правильність); 2) Своєчасність формування податкової та управлінської звітності (швидкість); 3) Повнота відомостей у бухгалтерської та податкової звітності (обсяг) [⁴³³]. І. С. Сачер, А. Олуїч основним критерієм якості бухгалтерської інформаційної системи визначають рівень її інтегрованості з іншими інформаційними підсистемами [⁴³⁴, с. 119], а Р. І. Мачуга – функціональні, технічні, комерційні та ергономічні критерії [⁴³⁵, с. 358]. Відповідно, вчені пропонують використовувати різні набори критеріїв для оцінки якості бухгалтерських інформаційних систем на підприємстві. На нашу думку, для створення дієвого інформаційного забезпечення організації облікової системи на підприємстві слід використовувати не безсистемний набір критеріїв, виділених за різними класифікаційними ознаками, а базові підходи до розуміння якості, які дозволяють об’єднати певний набір критеріїв у систему, які є взаємопов’язаними між собою та доповнюють один одного. Це обґрунтовується також тим, що якість бухгалтерської інформаційної системи слід розглядати як інтегрований показник, що складається із взаємопов’язаних між собою елементів, які гармонійно взаємодіють між собою, підвищуючи ефективність та

⁴³¹ Stair R.M. Principles of Information Systems. 9th Edition / R.M. Stair, G.W. Reynolds. – Boston-USA: Cengage Learning, 2010. – 652 p.

⁴³² Laudon K.C. Management Information Systems: Managing the Digital Firm. 12th Edition / K.C. Laudon, J.P. Laudon. – Prentice Hall, 2012. – 557 p.

⁴³³ Воронова Е. Критерии качества в работе бухгалтерии / Е. Воронова // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.cfin.ru/management/iso9000/qm/acc.shtml>.

⁴³⁴ Sačer I.M. Information Technology and Accounting Information Systems’ Quality in Croatian Middle and Large Companies / Ivana Mamić Sačer, Ana Oluić / Journal of information and organizational sciences. – 2013. – Vol 37, No 2. – P. 117-126.

⁴³⁵ Мачуга Р. Визначення відносних показників якості інформаційних систем в обліку / Р. Мачуга // Наука молода. – 2011. – № 15-16. – С. 357-361.

результативність при досягненні визначених цілей. Можна виділити два таких базових підходи – структурний та процесний, які можуть бути використані для підвищення якісного рівня системи організації обліку на підприємстві.

I. Структурний підхід до розуміння якості бухгалтерських інформаційних систем базується на їх трактуванні як сукупності різних видів ресурсів – людей, даних, інструктивної інформації, програмного забезпечення, технічних пристроїв, комунікаційних взаємодій та стандартизованих процедур. За умови забезпечення належного рівня якості кожного із виділених структурних елементів можна говорити про можливість забезпечення якісного функціонування всієї облікової системи. Напрями забезпечення належного рівня якості бухгалтерських інформаційних систем в розрізі їх структурних елементів наведено в табл. 4.1.

Таблиця 4.1.

Напрями забезпечення належного рівня якості бухгалтерських інформаційних систем в розрізі їх структурних елементів

<i>Структурні елементи бухгалтерських інформаційних систем</i>	<i>Деталізація структурних елементів</i>	<i>Напрями забезпечення належного рівня якості</i>
Люди	Суб'єкти ведення обліку	Підвищення професійної кваліфікації та етичної поведінки, навчання користувачів інформаційних систем одночасної обробки даних, що надійшли з інших підсистем
Дані	Вхідні первинні документи	Забезпечення відповідності та адекватності даних з первинних документів господарській діяльності підприємства
Інструктивна інформація	Інструкції, рекомендації	Забезпечення відповідності інструктивної інформації специфічним особливостям господарської діяльності підприємства
Програмне забезпечення	Бухгалтерські комп'ютерні програми	Використання сучасного (морально не застарілого) ліцензійного, сертифікованого програмного забезпечення, яке може бути удосконалене у випадку зміни потреб користувачів
Технічні пристрої	Комп'ютерна техніка, засоби зв'язку, мережеві пристрої	Використання технічних пристроїв, що відповідають системним та ергономічним вимогам суб'єктів ведення обліку та володіють достатнім рівнем надійності
Комунікаційні взаємодії	Інтеграція із іншими інформаційними системами або підсистемами	Впровадження інтегрованих інформаційних систем ERP-класу, які забезпечують безперешкодний обмін інформацією між різними підсистемами (планування, контроль, економічний аналіз, фінанси тощо)
Стандартизовані процедури	Внутрішні стандарти ведення обліку	Забезпечення відповідності загальноприйнятим вимогам до внутрішньої стандартизації облікових процедур, розроблених провідними професійними організаціями (АІСРА, АССА, СІМА тощо)

Дотримання виділених напрямів (табл. 4.1) сприятиме підвищенню загального рівня якості бухгалтерської інформаційної системи підприємства.

II. Процесний підхід передбачає розгляд бухгалтерської інформаційної системи в контексті трьох основних послідовних процесів, які здійснюються суб'єктами ведення

обліку: 1) Обробка вхідних даних (збір, первинне узагальнення); 2) Перетворення даних на інформацію (класифікація, запис, трансформація); 3) Формування вихідної інформації (збереження, узагальнення, передача). Процес обробки вхідних даних передбачає контроль збору первинних даних та їх групування і консолідацію за допомогою первинних документів (разових, накопичувальних, зведених). Процес перетворення облікових даних на інформацію передбачає їх перевірку та методологічну обробку (оцінка, калькулювання, рахунки, подвійний запис, балансування). Процес формування вихідної інформації передбачає таку обробку інформації, її накопичення та розміщення в спеціалізованих сховищах, яка дозволяє забезпечити генерування бухгалтерської звітності в даний момент часу та створює можливість для їх генерування в майбутньому за умов виникнення такої потреби.

В сукупності вищенаведені процеси складають технологічний процес перетворення облікових даних на інформацію, що надається користувачам у вигляді показників бухгалтерської звітності в різній формі (паперовій, електронній, он-лайн тощо). В той же час, основний акцент при дослідженні такого процесу має бути здійснений не лише на якість вхідних облікових даних, а на забезпечення якості вихідної облікової інформації. За умови забезпечення належного рівня якості кожного із виділених процесів можна говорити про можливість забезпечення якісного функціонування всієї облікової системи підприємства. Напрями забезпечення належного рівня якості бухгалтерських інформаційних систем в розрізі їх основних процесів наведено в табл. 4.2.

Таблиця 4.2.

Напрями забезпечення належного рівня якості бухгалтерських інформаційних систем в розрізі їх основних процесів

<i>Основні процеси бухгалтерських інформаційних систем</i>	<i>Деталізація процесів</i>	<i>Напрями забезпечення належного рівня якості</i>
Обробка вхідних даних	Збір	Забезпечення суцільного і достовірного відображення господарської діяльності за допомогою первинних документів
	Первинне узагальнення	Групування і консолідація первинних документів у розрізі загальноприйнятих і законодавчо визначених класифікацій, використання електронних документів
Перетворення даних на інформацію	Класифікація	Розробка робочого плану рахунків, що відповідає особливостям господарської діяльності підприємства та особливостям системи управління (необхідна кількість рівнів аналітичного обліку)
	Запис	Удосконалення процедури обробки і верифікації господарських операцій та здійснення бухгалтерських проведень в інформаційній системі за допомогою систем автоматичного контролю, фільтрації даних із інших підсистем, електронного підпису та використання клауд-комп'ютерних (хмарних) технологій
	Трансформація	Дотримання існуючих правил ведення обліку та дотримання етичної поведінки при реалізації професійних суджень в рамках облікової політики підприємства

Продовження таблиці 4.2.

<i>Основні процеси бухгалтерських інформаційних систем</i>	<i>Деталізація процесів</i>	<i>Напрями забезпечення належного рівня якості</i>
Формування вихідної інформації	Збереження	Створення баз даних облікової інформації, що зберігаються на спеціалізованих серверах, із обов'язковим резервуванням архівних копій
	Узагальнення	Формування різних видів бухгалтерської звітності (управлінської, сегментної, фінансової, інтегрованої) в необхідних форматах із врахуванням зростаючих змістовних потреб користувачів (на необхідному рівні агрегації облікової інформації)
	Передача	Використання сучасних засобів оприлюднення бухгалтерської звітності (он-лайн звітність, розробка спеціалізованих інформаційних ресурсів) для зовнішніх користувачів та можливість обмеженого інтернет-доступу в межах ERP-системи для внутрішніх користувачів

В контексті даного підходу (табл. 4.2) якість бухгалтерської інформаційної системи є інтегральним показником, що залежить від якості обробки вхідних даних, якості перетворення даних на облікову інформацію та якості формування вихідної облікової інформації у вигляді бухгалтерської звітності.

Оскільки організація бухгалтерського обліку як практичної діяльності – це організація насамперед облікового процесу, тобто сукупності способів та методичних прийомів, які дозволяють відобразити господарську діяльність у первинних документах, облікових регістрах, формах звітності [⁴³⁶, с. 33], що передбачає налагодження та удосконалення обліку і виконується власником підприємства [⁴³⁷, с. 201], то для підвищення її якісного рівня власнику слід використовувати такі інструменти, методи та заходи, що дозволяють якісно покращити реалізацію методики та технологію обліку.

Для підвищення якісного рівня комп'ютерної системи бухгалтерського обліку на підприємстві може бути здійснено цілий ряд заходів, що знаходяться в арсеналі у суб'єктів організації обліку, які можуть бути класифіковані в контексті виділених вище підходів. Як відмічають О. І. Пушкар та В. В. Гаркін, найчастіше вирішення питань підвищення якості функціонування АСУ на підприємствах (в рамках управління якістю інформаційних систем) полягає в простому переобладнанні обчислювальних комплексів і комп'ютерних мереж, доопрацюванні прикладних програмних продуктів або частковому оновленні деяких модулів інформаційних систем [⁴³⁸, с. 526]. В контексті облікової системи це передбачає придбання більш нових версій бухгалтерських програмних продуктів та оновлення технічного

⁴³⁶ Шпак В. А. Організація бухгалтерського обліку: Концептуальний підхід [Текст]: монографія / В. А. Шпак. – К.: Бізнес Медіа Консалтинг, 2011. – 312 с.

⁴³⁷ Рожелюк В. М. Організація обліку як цілеспрямована діяльність власника підприємства / В. М. Рожелюк // Інноваційна економіка. Науково-виробничий журнал. – 2014. – № 3. – С. 196-203.

⁴³⁸ Пушкар А. И. Показатели и меры оценки качества информационных систем предприятия / А. И. Пушкар, В. В. Гаркин // Актуальні проблеми економіки. – 2014. – № 7 (157). – С. 524-533.

забезпечення системи. В той же час, можливість здійснення таких заходів залежить від наявності вільних фінансових ресурсів, які необхідно витратити на придбання програмного та технічного забезпечення, його впровадження, а також навчання персоналу бухгалтерської служби для роботи з ним.

Однак, навіть здійснення таких витратних заходів в рамках реалізації політики з удосконалення організації обліку не завжди може забезпечити підвищення якості комп'ютерної системи бухгалтерського обліку. Це обґрунтовується відсутністю стратегічного бачення щодо подальшого існування і розвитку комп'ютерної системи бухгалтерського обліку, для формування якого слід використовувати стратегічноорієнтовані управлінські моделі та системи, які дозволяють сформувати план поточних організаційних заходів в контексті реалізації стратегічних цілей та ініціатив, визначених керівництвом підприємства. Як відмічає з цього приводу К. Воронова, якщо застосувати систему всезагального управління якістю до питання організації бухгалтерського обліку на підприємствах, то стає зрозуміло, що через відсутність чіткої продуманої стратегії розвитку у переважній більшості фірм задача відповідності якості обліку цій самій стратегії не поставлена [439]. Таким чином, на сьогодні при підвищенні якісного рівня облікових систем у переважній більшості випадків не враховуються стратегічні аспекти її функціонування.

Однією із таких моделей, яку можна застосовувати для формування методології стратегічного управління якістю комп'ютерної системи бухгалтерського обліку, є “Система менеджменту якості” (ISO 9001: 2015). Такий підхід підтримує також А. Б. Малявко, на думку якого, для забезпечення якості облікових систем слід використовувати методи та інструменти суміжних до обліку сфер знань, що дозволить збагатити методологічну базу сучасного обліку. Системоутворюючим початком на цьому шляху є застосування вимог стандартів якості ISO 900х. Це дозволяє побудувати систему імперативних вимог якості в обліку, що включають принципи і загальні вимоги [440, с. 69].

В контексті ISO 9001: 2015 для забезпечення якості облікової інформації шляхом удосконалення організації обліку на підприємстві необхідною є розробка системи управління її якістю. Під системою управління якістю обліку слід розуміти організаційну структуру, що включає управлінський персонал (менеджмент, головний бухгалтер, бухгалтери), що вступає у взаємодію при реалізації функції управління якістю обліку встановленими методами.

Виходячи із положень стандарту ISO 9001: 2015 “Система менеджменту якості” (п. 0.3.1) [441, с. 6], при розробці, впровадженні і підвищенні ефективності системи менеджменту якості обліку слід використовувати процесний підхід, що дозволяє

⁴³⁹ Воронова Е. Критерии качества в работе бухгалтерии / Воронова Екатерина // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.cfin.ru/management/iso9000/qm/acc.shtml>.

⁴⁴⁰ Малявко А. Б. Обеспечение качества учетных систем / А. Б. Малявко // Вестник НГУ. Серия: Социально-экономические науки. – 2009. – Том 9, Выпуск 1. – С. 60-70.

⁴⁴¹ Международный стандарт ISO 9001:2015. Системы менеджмента качества – требования. – М.: CERT Academy, 2015. – 33 с.

підвищити рівень задоволення користувачів шляхом виконання їх вимог. Розгляд системи менеджменту якості обліку як сукупності взаємопов'язаних і взаємозалежних процесів дозволяє підвищити ефективність і результативність всієї системи організації обліку на підприємстві в досягненні встановлених тактичних і стратегічних цілей.

Систему менеджменту якості обліку у взаємодії з її основними складовими, як один з інструментів організації облікової системи, можна представити наступним чином (рис. 4.2).

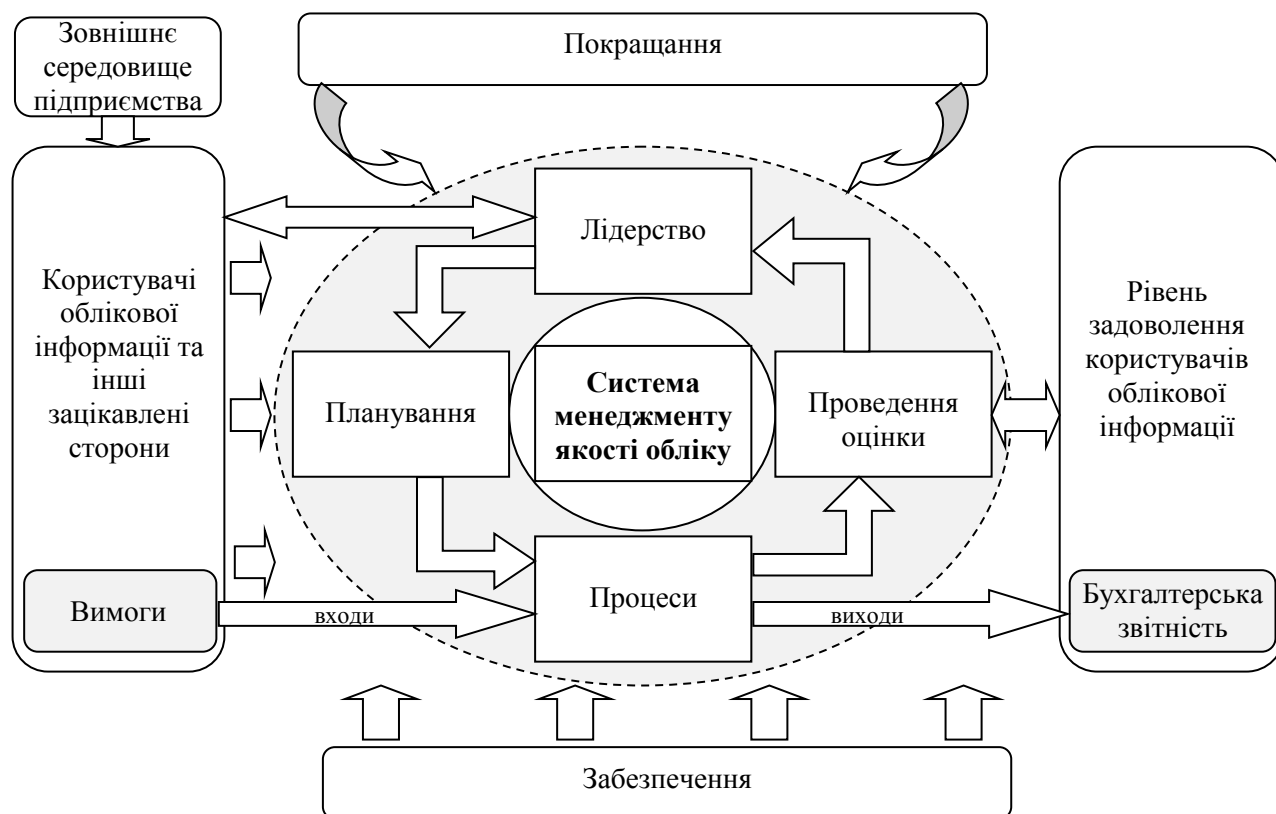


Рис. 4.2. Система менеджменту якості обліку в контексті ISO 9001: 2015

Наведена на рис. 4.2 система менеджменту якості обліку є комплексною моделлю організації обліку на підприємстві, використання якої забезпечує підвищення його якісного рівня. Дана модель передбачає розгляд підприємства як відкритої системи, на яку впливають внутрішні та зовнішні фактори. Відносно комп'ютеризованої системи бухгалтерського обліку це означає, що на процес її функціонування та розвитку впливають внутрішні фактори, які можуть бути скориговані менеджментом підприємства (наприклад, виділення фінансових ресурсів на оновлення бухгалтерського програмного забезпечення), та зовнішні фактори, вплив яких майже неможливо передбачити, однак які визначають результати функціонування системи (наприклад, закриття доступу до зовнішніх джерел облікових даних про діяльність конкуруючих суб'єктів на ринку).

Враховуючи те, що облікова система створюється на підприємстві з метою виконання поставлених задач, зокрема забезпечення інформаційної підтримки

суб'єктів прийняття управлінських рішень, мають бути визначені: 1) Основні групи користувачів облікової інформації (внутрішні та зовнішні), а також інші зацікавлені сторони (наприклад, що займаються зберіганням облікової інформації або її передачею); 2) Вимоги цих суб'єктів, які висуваються ними до системи менеджменту якості обліку. З метою забезпечення адекватності системи менеджменту якості обліку існуючим реаліям, має здійснюватися моніторинг інформації про всіх зацікавлених в обліковій інформації осіб та їх вимоги, які мають тенденцію до змін.

При визначенні вимог до комп'ютеризованої системи бухгалтерського обліку може бути застосований структурний або процесний підхід. Після обрання конкретного підходу та в результаті врахування специфіки діяльності підприємства, особливостей організації обліку на ньому, може бути сформульований конкретний набір вимог, який відповідатиме галузевим та технологічним особливостям його діяльності. Так, враховуючи існуючі підходи дослідників та вимоги системи менеджменту якості, можна використовувати наступний універсальний набір вимог, який може бути розширений і доповнений на конкретному підприємстві. В сукупності такі вимоги утворюють середовище якісної організації комп'ютеризованої системи бухгалтерського обліку, що можна представити в розрізі трьох основних вимірів (рух, час і простір) (рис. 4.3).

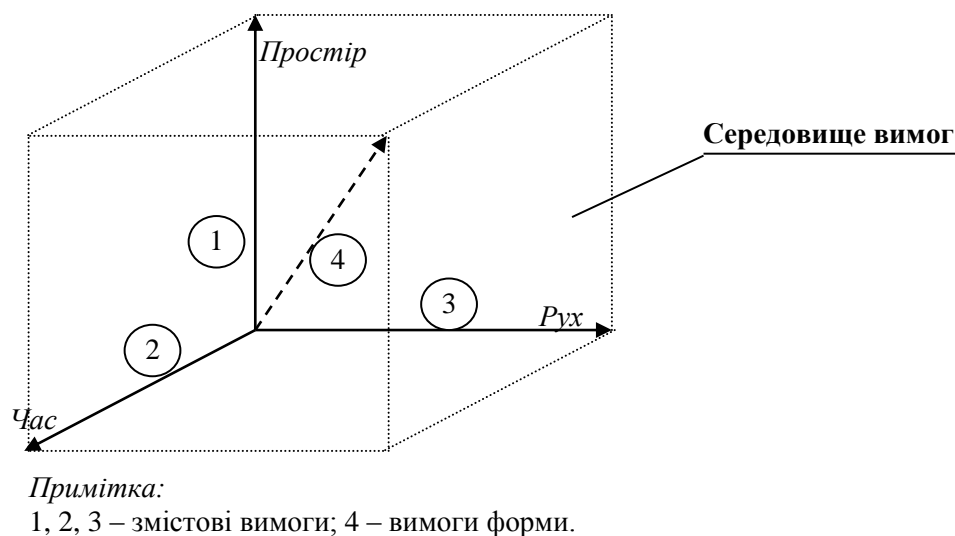


Рис. 4.3. Модель середовища вимог якісної організації комп'ютеризованої системи бухгалтерського обліку

У складі запропонованого набору універсальних вимог, що утворюють середовище якісної організації комп'ютеризованої системи бухгалтерського обліку (рис. 4.3), можна виділити дві основні групи.

До першої групи відносяться змістові вимоги, що пов'язані з процесом обробки облікових даних, їх перетворенням на облікову інформацію та її передачею для прийняття управлінських рішень: 1) Семантичні вимоги (релевантність, правдиве представлення, пертинентність), які формуються на рівні концептуальної основи

стандартів бухгалтерського обліку і фінансової звітності та відповідають якісним характеристикам облікової інформації. Їх дотримання дозволяє підвищити якісний рівень облікової інформації в процесі її формування; 2) Часові вимоги (своєчасність, оперативність, актуальність) пов'язані із процесом передачі частково або повністю обробленої облікової інформації (даних) відповідним суб'єктам прийняття управлінських рішень. Особливості даного виду вимог залежать від впровадженої на підприємстві моделі взаємозв'язку суб'єктів генерування облікової інформації та суб'єктів прийняття управлінських рішень: наявний тривалий часовий розрив між моментом виникнення фактів господарського життя і одержанням інформації про них в бухгалтерській звітності; наявний незначний (в межах допустимих норм) часовий розрив між моментом виникнення фактів господарського життя і одержанням інформації про них в бухгалтерській звітності; факти господарського життя обробляються і узагальнюються в бухгалтерській звітності в он-лайн режимі; 3) Вимоги ефективності (рентабельність системи обліку), стосуються доцільності запровадження комп'ютеризованої системи бухгалтерського обліку та передбачають порівняння понесених на її створення витрат та економічних вигід, які одержуватиме підприємство в результаті її використання. Виділені три групи вимог дозволяють в розрізі трьох основних вимірів (рух, час і простір), що характеризують зміст бухгалтерського обліку як спеціально створеної інформаційної технології, що має власний методологічний інструментарій, сформулювати передумови якісної організації комп'ютеризованої системи бухгалтерського обліку.

До другої групи відносяться вимоги щодо форми реалізації комп'ютеризованої системи бухгалтерського обліку, тобто системні вимоги (її технічна якість), які визначають якісні характеристики даної системи як засобу обробки облікових даних, з функціонуванням якої пов'язані суб'єкти ведення та організації бухгалтерського обліку на підприємстві, технічний та обслуговуючий персонал, суб'єкти прийняття управлінських рішень: 1) Гнучкість – це здатність системи реагувати на зміни, що відбуваються в системі, тобто здатність до удосконалення, розширення або звуження, додавання нових модулів або підсистем у відповідності до потреб користувачів; 2) Надійність передбачає безперебійне та безпечне функціонування інформаційної системи в межах встановлених параметрів за умови звичайної діяльності та настання надзвичайних ситуацій (спеціалізоване збереження та резервування облікових даних та інформації, можливість швидкої заміни несправного технічного та програмного забезпечення тощо); 3) Інтерактивність – це надання здатності користувачам без спеціалізованої освіти або професійної підготовки формувати інформацію з облікової бази даних в необхідних розрізах та в тій формі, яка є найбільш прийнятною для прийняття управлінських рішень; 4) Доступність передбачає можливість перевірки будь-якого показника, що формується на виході обліково-інформаційної системи підприємства, починаючи з первинних документів, здійснення бухгалтерських проведення і його узагальнення в бухгалтерській звітності; 5) Інтегрованість, тобто

можливість забезпечення безперешкодного обміну даними та інформацією із іншими інформаційними підсистемами та системами підприємства. Кількість формальних вимог, що висуваються до комп'ютеризованої системи бухгалтерського обліку на конкретному підприємстві, залежать від класу та рівня складності такої системи.

Основними процесами, які здійснюються в облікових системах, є наступні: 1) Обробка вхідних даних; 2) Перетворення даних на інформацію; 3) Формування вихідної інформації. Входом до першого процесу є облікові дані, ідентифіковані суб'єктами ведення бухгалтерського обліку, що можуть бути включені до складу його предмету. Оскільки виділені процеси послідовно взаємопов'язані між собою, виходом з першого і другого процесів є відповідними входами в наступні процеси. Виходом з третього процесу є облікова інформація у вигляді бухгалтерської звітності різних видів (фінансова, управлінська, інтегрована тощо), яка використовується для прийняття рішень. Для ефективного функціонування кожного із процесів на підприємстві, а також для можливості удосконалення процесу функціонування і постійного покращання системи менеджменту якості обліку, мають бути задіяні різні види ресурсів (фінансові, матеріальні (інфраструктурні), людські, нематеріальні). Відповідальність за виконання кожного із процесів має бути покладена на відповідальних осіб та закріплена в посадових інструкціях працівників бухгалтерської служби. Окрім цього, всі інші працівники підприємства, діяльність яких стосується функціонування облікової системи підприємства, повинні бути повідомлені про загальні положення в сфері якості обліку та їх безпосередню роль у функціонуванні системи менеджменту якості обліку.

Керівництво підприємства, відповідальне за організацію обліку, має демонструвати своє лідерство та прихильність системі менеджменту якості обліку, орієнтуючись на потреби користувачів облікової інформації, шляхом: 1) Прийняття відповідальності за результати функціонування системи менеджменту якості обліку; 2) Забезпечення відповідності облікової політики та цілей системи менеджменту якості обліку, їх взаємозв'язку зі стратегічними пріоритетами підприємства; 3) Інтеграції вимог системи менеджменту якості обліку із господарськими процесами підприємства; 4) Підтримки працівників бухгалтерської служби підприємства в демонстрації ними лідерства в їх зоні відповідальності. Це має сприяти виявленню і задоволенню нових потреб користувачів облікової інформації, а також ідентифікації ризиків і можливостей, які можуть впливати на рівень їх задоволення бухгалтерською звітністю.

При плануванні системи менеджменту якості обліку на підприємстві слід враховувати інтенсивність та особливості розвитку його внутрішнього та зовнішнього середовища, потреби та очікування користувачів облікової інформації, а також ідентифікувати ризики та можливості, на які слід адекватно відреагувати для досягнення поставлених результатів та забезпечення покращання даної системи. Для кожного з виділених процесів облікової системи мають бути визначені цілі та

заплановані шляхи їх досягнення. Також повинні бути заплановані можливі напрями і варіанти удосконалення існуючої системи менеджменту якості обліку, які можуть бути реалізовані за умови виявлення такої необхідності.

Одним із найбільш важливих елементів системи менеджменту якості обліку є оцінка показників її діяльності, що включає моніторинг діяльності системи, її аналіз та параметризацію за допомогою системи показників та індикаторів. Параметризація ефективності функціонування системи менеджменту якості обліку передбачає виділення істотних параметрів задоволення потреб і очікувань користувачів, їх опис та встановлення їх кількісної визначеності. За результатами проведення аналізу проводиться оцінка відповідності бухгалтерської звітності потребам і запитам її користувачів, рівень їх задоволення, загальна оцінка ефективності функціонування системи менеджменту якості обліку та необхідності здійснення її удосконалення, результативність реагування на виникнення ризиків і появу можливостей.

Для підвищення ефективності системи менеджменту якості обліку слід проводити аналіз задоволення потреб в обліковій інформації як з позиції суб'єктів ведення та організації обліку, так і з позиції її споживачів. Знання точки зору користувачів щодо якості облікової інформації, яка генерується обліковою системою підприємства, є критично важливим для подальшого удосконалення системи менеджменту якості обліку, оскільки дозволяє відпрацювати комплекс заходів, які сприятимуть задоволенню зростаючих потреб користувачів. Для більш глибокого розуміння існуючої відмінності слід порівняти цінність облікової інформації з точки зору суб'єктів її створення (ідеальна облікова інформація) та з боку її користувачів (рис. 4.4).

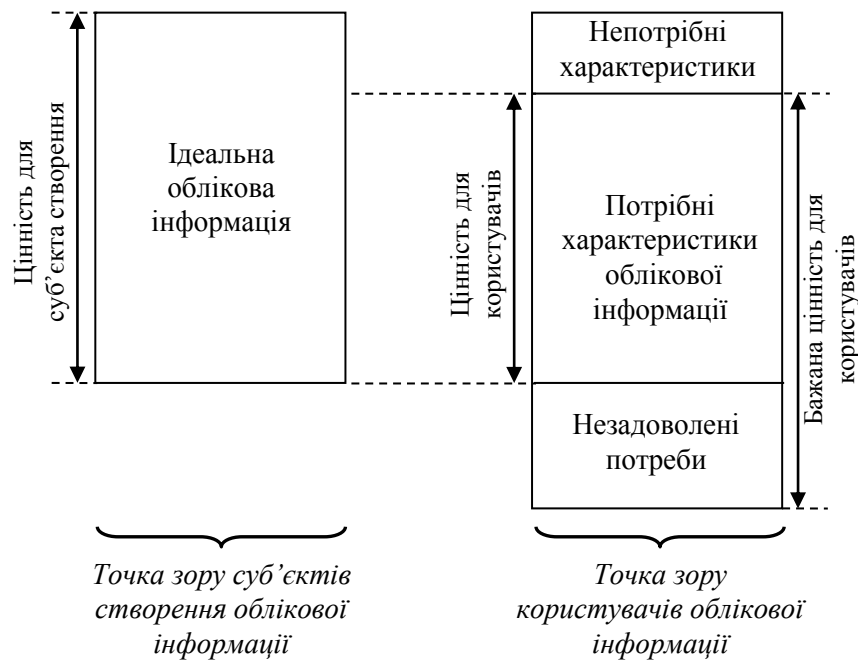


Рис. 4.4. Співвідношення між наявним рівнем якості облікової інформації та її ідеальним рівнем

Ідеальна з точки зору суб'єктів її створення облікова інформація (рис. 4.4) має найвищу цінність для підприємства, однак ця точка зору не завжди співпадає із поглядами користувачів, оскільки вона є лише частково цінною для них. З іншого боку, для користувачів більш важливою є бажана цінність облікової інформації, яка може бути досягнена шляхом коригування ідеальної облікової інформації у відповідності до їх потреб. Однією із основних причин існування незадоволених потреб користувачів облікової інформації є відсутність чіткої цільової спрямованості на конкретний вид або групу користувачів при створенні або реінжинірингу комп'ютеризованої облікової системи підприємства. Як відмічає з цього приводу проф. Л.Н. Кузнецова, суб'єкти досить часто є нейтральними в даному питанні, а вимога нейтральності передбачає підготовку інформації з націленістю на усередненого користувача, при цьому потреби конкретних користувачів ігноруються [⁴⁴², с. 5]. Тому для мінімізації незадоволених потреб слід визначити пріоритетну групу користувачів облікової інформації на яку слід орієнтуватись розробникам облікових систем (внутрішні користувачі, інвестори або позичальники), що в цілому сприятиме підвищенню рівня її якості.

В контексті наведеного вище співвідношення (рис. 4.4), підприємство має понести додаткові затрати, пов'язані із реструктуризацією існуючої системи менеджменту якості обліку, які будуть спрямовані на досягнення двох основних цілей: 1) Усунення заходів з організації облікової системи, які забезпечують досягнення непотрібних з боку користувачів характеристик облікової інформації; 2) Запровадження нових заходів з організації облікової системи, що мають забезпечити задоволення тих потреб користувачів облікової інформації, які були незадоволеними.

З метою забезпечення придатності, адекватності та дієвості системи менеджменту якості обліку як засобу організації обліку на підприємстві, у відповідності до змін його внутрішнього і зовнішнього середовища, змін потреб користувачів облікової інформації, мають здійснюватися заходи з її покращання, що можуть включати: 1) Удосконалення змістового наповнення бухгалтерської звітності (агрегація, дезагрегація, сегментація показників); 2) Нівелювання впливу ризиків шляхом здійснення превентивних заходів (наприклад, резервне архівування облікових даних, протоколювання процесу введення бухгалтерських записів тощо); 3) Підвищення результативності системи менеджменту якості обліку (застосування інноваційних обліково-інформаційних технологій).

Впровадження системи менеджменту якості обліку в діяльність підприємства, що базується на положеннях стандарту ISO 9001: 2015 “Система менеджменту якості”, передбачає необхідність уточнення принципів організації бухгалтерського обліку, оскільки така система є одним із прикладів застосування інноваційних моделей організації бухгалтерського обліку на підприємстві, що повною мірою не відповідає його теоретико-методологічним засадам. Дану тезу також підтверджують і

⁴⁴² Кузнецова Л.Н. Бенчмаркинг как инструмент повышения качества учетно-аналитической информации / Л.Н. Кузнецова // Вестник Адыгейского государственного университета. – 2011. – Серия 5: Экономика, Выпуск № 2. – С. 1-9.

деякі дослідники в сфері обліку (А. Б. Малявко, Л. Ф. Шилова), які займаються розвитком положень організації обліку на підприємствах на основі використання якісного підходу.

На сьогодні серед вітчизняних вчених в сфері бухгалтерського обліку відсутня єдність в поглядах стосовно виділення принципів організації обліку. З одного боку, це зумовлено відсутністю єдиного і загального розуміння поняття “організація обліку”, а з іншого – відсутністю нормативного регулювання даного питання на рівні законодавчих актів. Зокрема, як відмічає з цього приводу В. М. Рожелюк, на сьогодні базовою проблемою організації обліку є хибність розуміння її суті, а саме віднесення сюди питань ведення бухгалтерського обліку [⁴⁴³, с. 201], внаслідок чого досить часто відбувається змішування принципів організації обліку з принципами ведення обліку або з принципами складання фінансової звітності (наприклад, як це здійснено І. О. Капучак та А. В. Хмелевською [⁴⁴⁴, с. 29]).

З метою вирішення існуючих проблем окремі дослідники пропонують закріпити принципи організації обліку в спеціально розробленому стандарті [⁴⁴⁵, с. 115], однак, для того? щоб закріплювати принципи в певних нормативних документах, вони передусім мають бути визначені і узгоджені професійною обліковою спільнотою, як це відбувалось в США протягом 1929-1974 рр. Проте, на сьогодні такої узгодженості серед вітчизняних вчених немає, тому актуальним залишається питання не лише щодо порядку їх закріплення, а щодо визначення їх загальновизнаного переліку. Тому актуальним питанням в умовах сьогодення є ідентифікація і обґрунтування нових принципів організації бухгалтерського обліку, які враховуватимуть сучасні тенденції організації обліку, що формуються під впливом комп'ютеризації діяльності підприємств та при формуванні інформаційної економіки.

Аналіз пропозицій вітчизняних вчених щодо виділення принципів організації обліку, наведених в Додатку Е, дозволяє констатувати, що автори пропонують різні набори принципів, які виокремлюються із використанням різних класифікаційних ознак, а в окремих випадках іменують однакові за змістом принципи різними назвами, що не лише не сприяє розвитку бухгалтерського обліку, а є звичайною схоластичною практикою, яка дезорієнтує науковців, які займаються дослідженнями в сфері організації обліку. Деякі вчені, окрім принципів організації обліку, виділяють принципи організації її складових, зокрема принципи облікової політики підприємства (М. Ю. Карпушенко [⁴⁴⁶, с. 15]). Окрім цього, більшість

⁴⁴³ Рожелюк В. М. Організація обліку як цілеспрямована діяльність власника підприємства / В. М. Рожелюк // Інноваційна економіка. Науково-виробничий журнал. – 2014. – № 3. – С. 196-203.

⁴⁴⁴ Капучак І. О. Систематизація принципів організації обліку та складання фінансової звітності / І. О. Капучак, А. В. Хмелевська // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 2, Т. 1. – С. 26-30.

⁴⁴⁵ Рожелюк В. М. Організація бухгалтерського обліку діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції / В. М. Рожелюк. Дис... на здоб. наук ступ. д. е. н. зі спец. 08.00.09 – “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)”. – Київ: ННЦ ІАЕ, 2015. – 554 с.

⁴⁴⁶ Карпушенко М. Ю. Організація обліку : навч. посібник (для студентів економічних спеціальностей, які навчаються за спеціальністю «Облік і аудит») / М.Ю. Карпушенко; Харк. нац. акад. міськ. госп-ва. – Х.: ХНАМГ, 2011. – 241 с.

проаналізованих авторів взагалі не враховують сучасні тенденції розвитку облікових систем, зокрема, що переважна більшість з них реалізована на основі використання інформаційно-комп'ютерних та мережевих технологій.

Враховуючи існуючі особливості застосування якісного підходу в бухгалтерському обліку, зокрема методологічні засади стандартів, що регламентують порядок створення систем менеджменту якості (ISO 9001: 2015), окремі дослідники пропонують розширити існуючий перелік принципів організації обліку. Так, проф. Л. Ф. Шилова з метою підвищення якісного рівня організації обліку пропонує доповнити існуючі принципи організації обліку двома новими принципами: 1) Принципом значущості, що обґрунтовується використанням поняття "істотність" в бухгалтерській і аудиторській практиці; 2) Принципом вартісної оцінки, обумовленим необхідністю відображати інформацію в бухгалтерській звітності у вартісному вираженні [⁴⁴⁷, с. 20-21]. Однак, наведені автором принципи більше стосуються процедури ведення обліку, а не його організації, перший з яких вступає в суперечність з принципом повного висвітлення фактів господарського життя підприємства, а другий – дублює принцип єдиного грошового вимірника, що наведені в Законі України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" (ст. 4) [⁴⁴⁸].

Подібного підходу щодо розширення принципів організації обліку також дотримується А. Б. Малявко, на думку якого, слід впровадити принципи забезпечення якості, під якими розуміються основні правила організації, функціонування та розвитку облікової системи. Принципи системи якості задають спосіб організації ефективної взаємодії керуючих і виконавчих підрозділів, а також конкретних осіб, що беруть участь у створенні і забезпеченні функціонування облікової системи підприємства з метою надання їй властивостей, що забезпечують задоволення інформаційних запитів груп споживачів облікової інформації при мінімальному витрачання наявних ресурсів [⁴⁴⁹, с. 61-62].

За підходом автора до складу принципів, що забезпечують якісну організацію обліку на підприємстві, слід віднести наступні: орієнтація на споживачів; інтеграція видів обліку; застосування інформаційних технологій; роль керівництва; залучення працівників; постійний розвиток [⁴⁵⁰, с. 62]. Незважаючи на загальну підтримку ідеї необхідності розробки принципів, які забезпечуватимуть якісне удосконалення порядку організації облікової системи, наведені автором пропозиції не зовсім можуть розглядатись як принципи в їх класичному обліковому розумінні, а є певними нормативними настановами або рекомендаціями для дій керівництву підприємства. Передусім, принципи не можна розглядати як правила, оскільки принципи є

⁴⁴⁷ Шилова Л. Ф. Методология формирования и инструментарий бухгалтерской отчетности / Л. Ф. Шилова. Автореф. дис. ... д.э.н. : 08.00.12 «Бухгалтерский учет и статистика». – Йошкар-Ола, 2010. – 38 с.

⁴⁴⁸ Закон України "Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні" // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

⁴⁴⁹ Малявко А. Б. Обеспечение качества учетных систем / А.Б. Малявко // Вестник НГУ. Серия: Социально-экономические науки. – 2009. – Том 9, Выпуск 1. – С. 60-70.

⁴⁵⁰ Малявко А. Б. Обеспечение качества учетных систем / А.Б. Малявко // Вестник НГУ. Серия: Социально-экономические науки. – 2009. – Том 9, Выпуск 1. – С. 60-70.

вихідними положеннями, на які слід спиратися при здійсненні певних дій, наприклад, в процесі організації обліку на підприємстві, а правила – це вимоги, які передбачають неухильне виконання певних умов. Таким чином, принципи слід розглядати певними орієнтирами, які власник повинен використовувати у випадку виникнення неформалізованих, нестандартних ситуацій, тобто у випадках, щодо яких неможливо застосовувати правила. Правила, зазвичай, прописані в нормативних документах з регулювання бухгалтерського обліку, одним із прикладів чого є те, що відповідальність за організацію обліку на підприємстві несе його власник (власники) або уповноважений орган (посадова особа) відповідно до законодавства та установчих документів (ст. 8, п. 2) [451]. Тому слід враховувати, що правила і принципи на сьогодні є рівноправними інструментами, які можуть використовуватися для регулювання облікової практики, і які не можна прирівнювати між собою.

На сьогодні окремі дослідники також враховують необхідність трансформації підходів до організації бухгалтерського обліку в умовах тотальної комп'ютеризації господарської діяльності підприємства, наголошуючи на необхідності удосконалення існуючої системи принципів. Так, на думку А. П. Дикого, до традиційних принципів організації обліку слід також включити принцип застосування комп'ютерної техніки, принцип ешелонування, принцип безпеки та контролю бухгалтерських даних та принцип комплексності [452, с. 9], які враховують особливості ведення обліку в умовах застосування інформаційно-комп'ютерних систем і технологій. На думку автора? використання цих принципів дозволить забезпечити належний захист облікової інформації та в цілому сприятиме виконанню бухгалтерським обліком своїх основних функцій.

Подібний підхід до удосконалення системи принципів організації обліку був запропонований представниками Міжнародної федерації бухгалтерів (IFAC), які на основі врахування особливостей здійснення електронного бізнесу та його взаємодією з обліковою системою підприємства в сучасних умовах господарювання запропонували виділити дві основні групи принципів, що роблять облікову інформацію надійною: 1) Принципи інформаційної безпеки обліку (інтегрованість, доступність, конфіденційність, автентичність, авторизація, безвідмовність); 2) Принципи доцільної обробки інформації в обліку (повнота, точність, своєчасність, перевірюваність, хронологічна впорядкованість, незмінність) [453, с. 9-12]. Хоча дані принципи частково дублюють традиційні принципи організації обліку, в той же час, всі принципи інформаційної безпеки обліку та принципи впорядкованості і незмінності визначають особливості функціонування комп'ютеризованих систем обліку. Оскільки запровадження вищенаведених принципів дозволяє значно

⁴⁵¹ Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://zakon0.rada.gov.ua/laws/show/996-14>

⁴⁵² Дикий А. П. Організація бухгалтерського обліку як інструмент забезпечення економічної безпеки підприємств / А. П. Дикий. Дис... на здоб. наук ступ. к.е.н. зі спец. 08.00.09 – “Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)”. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – 21 с.

⁴⁵³ E-Business and the Accountant. – The International Federation of Accountants, 2002. – 23 p.

мінімізувати ризики використання інформаційно-комп'ютерних технологій в обліку, в цілому вони також сприяють забезпеченню належного рівня якості обліку на підприємстві.

Враховуючи пропозиції дослідників з необхідності удосконалення системи принципів організації бухгалтерського обліку на основі використання якісного підходу, а також визначальні особливості методологічних засад побудови системи менеджменту якості обліку в контексті ISO 9001: 2015, пропонуємо доповнити існуючий набір принципів організації обліку принципом якісного управління в умовах комп'ютеризованого середовища. Його запровадження обґрунтовується зміною умов та ускладненням середовища, в яких на сьогодні функціонують суб'єкти ведення та організації обліку на підприємствах. Згідно з даним принципом бухгалтерський облік в комп'ютеризованому середовищі має бути організований таким чином, щоб забезпечувати підвищення якості облікової системи підприємства. При цьому забезпечення якості облікової системи слід розглядати як цілеспрямовану діяльність по досягненню відповідності набору вимог або параметрів, що висувуються до організації комп'ютеризованої системи бухгалтерського обліку та які можуть бути уточнені на кожному підприємстві шляхом застосування структурного або процесного підходів.

4.2. Теоретичні аспекти організації обліку на засадах концепції ощадливості

В умовах зміни техніко-технологічного базису бухгалтерського обліку виникла об'єктивна необхідність застосування нових підходів до удосконалення організації обліку на підприємствах, які б, з одного боку, враховували особливості розвитку бухгалтерського обліку в сучасних умовах господарювання (тотальна комп'ютеризація діяльності підприємств, мережева взаємодія економічних агентів, широке використання бухгалтерського аутсорсингу), а з іншого боку, враховували б сучасні підходи до управління організаційними структурами (стратегічне управління, ощадливе виробництво, менеджмент якості тощо). В контексті застосування якісного підходу це обґрунтовується тим, що в умовах сьогодення набуває поширення не лише оцінка якості облікової інформації, що генерується на підприємстві, а створення специфічних внутрішньофірмових систем якості облікової інформації, які гарантують збереження та розвиток досягнутих показників якості протягом тривалого періоду.

Існування такої необхідності викликано формуванням постіндустріальної економіки та суспільства знань, які значним чином впливають на бухгалтерський облік як окремий соціально-економічний інститут. Наявність змін в умовах функціонування підприємств висуває нові вимоги до бухгалтерського обліку як

засобу відображення економічної реальності. Він має розвиватись паралельно з такими змінами, розробляючи нові методологічні інструменти або залучаючи інструментарій суміжних дисциплін для формування нових інформаційних зрізів економічної реальності у відповідь на виникнення незадоволених потреб користувачів облікової інформації. Тільки за таких умов бухгалтерський облік зможе зберегти свою ключову роль в ринковому економічному середовищі.

Без внесення змін в чинну облікову систему підприємства не зможуть впроваджувати провідні управлінські практики, які сприятимуть підвищенню ефективності їх діяльності. Регулярні динамічні зміни в зовнішньому економічному середовищі стали вже звичним явищем, до якого мають адаптуватись підприємства. Тому для досягнення успіху в конкурентній боротьбі вони повинні безперервно вивчати їх та вносити зміни в свої матеріальні та інформаційні бізнес-процеси.

На думку Р. Гаррісона, Е. Норіна та П. Брюера значний вплив на розвиток облікової системи здійснюють зміни, що відбуваються у зовнішньому середовищі бізнесу, зокрема, виникнення глобальної конкуренції, що призвело до зростання темпів впровадження інновацій у виробництво товарів та послуг. В результаті все більша кількість компаній стали розуміти, що в доповнення до традиційних функціональних поглядів на господарські операції їм потрібні нові елементи, щоб покращити процес ведення бізнесу, який дозволить створювати споживчу цінність [454, с. 28]. Це також стосується і системи бухгалтерського обліку, яка повинна бути покращена разом із іншими підсистемами підприємства. Автори розглядають три основні підходи (концепції), які, на їх думку, дозволяють підвищити ефективність управління процесами підприємства, зокрема й процесом створення облікової інформації, – теорія обмежень, ощадливе виробництво, “Шість сігм”.

Один із таких підходів, що дозволяє одержувати нові інформаційні зрізи економічної реальності, було застосовано проф. В. А. Шпаком [455, с. 261], який запропонував використовувати теорію обмеження систем для покращання організації системи бухгалтерського обліку, яка передбачає акцентування уваги на маржинальному доході підприємства та оптимізації обмежень, що в цілому призводить до підвищення рентабельності підприємства. Ще одним із актуальних підходів, що заслуговує на увагу дослідників, на нашу думку, є концепція ощадливого виробництва, яка може використовуватись для удосконалення організації обліку на підприємстві та підвищення її якісного рівня шляхом побудови оптимальної моделі бухгалтерського обліку, як ощадливого бізнес-процесу.

В умовах подолання наслідків світової фінансової кризи підприємствами застосовуються методи управління, які дозволяють оптимізувати діяльність підприємства шляхом мінімізації витрат в рамках ускладнення конкурентного

⁴⁵⁴ Гаррісон Р. Управленческий учет. 12-е изд. Пер. с англ. под ред. М.А. Карлика / Р. Гаррисон, Э. Норин, П. Брюэр. – СПб.: Питер, 2010. – 592 с.

⁴⁵⁵ Шпак В. А. Організація бухгалтерського обліку: Концептуальний підхід [Текст]: монографія / В. А. Шпак. – К.: Бізнес Медіа Консалтинг, 2011. – 312 с.

середовища та обмеження доступних фінансових та сировинних ресурсів. Першопрохідцями в даній сфері слід вважати представників компанії “Тойота” (Т. Оно), які, починаючи з 1950-х, років розпочали розробку власної виробничо-управлінської системи, що вилилось у створення концепції ощадливого виробництва (lean manufacturing), яка спрямована на скорочення можливих втрат, що можуть виникати в діяльності підприємств.

Як відмічають Н. Б. Фейгенсон, І. С. Мацкевич та М. С. Липецька, на сьогодні ощадливе виробництво є невід’ємною частиною управління якістю, як спосіб максимального поліпшення якості всіх процесів. Її використовують близько 90% підприємств Японії та 50-60% в США та ЄС. На відміну від системи менеджменту якості дана методологія і стандарти не інституціоналізовані безпосередньо, тобто стимулювання ощадливого виробництва поки йде через систему зовнішніх стандартів [⁴⁵⁶, с. 21], однак, це не заважає її застосуванню для удосконалення системи організації обліку на підприємстві. Дану тезу також підтверджує філософія ощадливого виробництва, в контексті якої діяльність підприємства слід розглядати як процес виконання зобов’язань перед різними видами контрагентів (споживачі, працівники, держава тощо). Належне виконання таких зобов’язань можливе лише за умови надання продукції (наприклад, облікової інформації) або послуг (наприклад, послуг з бухгалтерського аутсорсингу) найвищої якості, які забезпечуватимуть найкраще задоволення потреб даних видів контрагентів.

Концепція ощадливого виробництва орієнтована на виявлення та усунення втрат в потоках створення цінності всіх видів діяльності шляхом систематичного використання відповідних інструментів, що дозволяє одержати покращання в функціонуванні всієї системи (рис. 4.5).

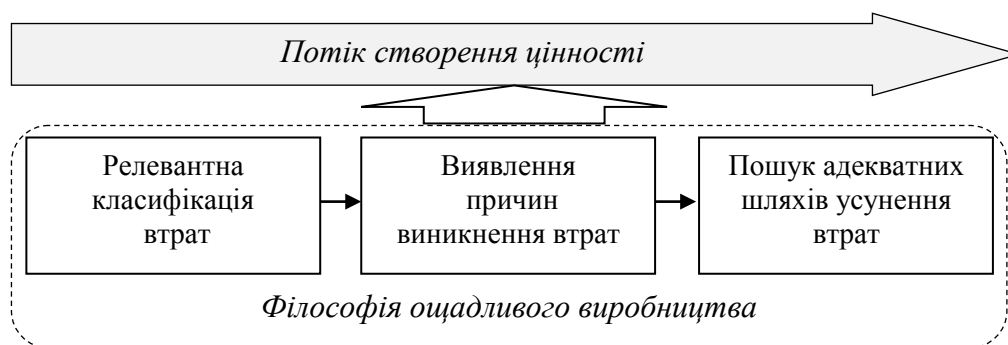


Рис. 4.5. Змістове наповнення концепції ощадливого виробництва

Важливу роль в практичній реалізації концепції (рис. 4.5) відіграє регулярність процесу виявлення та усунення всіх втрат підприємства, що протиставляється разовим заходам, які приносять економічний ефект, оскільки лише такий підхід дозволяє виявити першопричини проблем, з якими стикається підприємство. На

⁴⁵⁶ Фейгенсон Н. Б. Бережливое производство и системы менеджмента качества: серия докладов (зеленых книг) в рамках проекта «Промышленный и технологический форсайт Российской Федерации» / Н. Б. Фейгенсон, И. С. Мацкевич, М. С. Липецкая. – СПб.: Фонд «Центр стратегических разработок «Северо-Запад», 2012. – 71 с.

відміну від інших управлінських концепцій, концепція ощадливого виробництва не орієнтована на масове виробництво, а призначена для управління виробництвом невеликих та індивідуальних видів товарів.

Основою філософії ощадливого виробництва є протиставлення втратам, що реалізується шляхом дотримання п'яти базових принципів усунення таких втрат, особливості практичного застосування яких наведено в табл. 4.3.

Таблиця 4.3.

Базові принципи філософії ощадливості

<i>Назва принципу</i>	<i>Особливості реалізації на практиці</i>
Створення цінності	Всі види діяльності, які не створюють цінності для підприємства, мають бути класифіковані як втрати. Єдиним суб'єктом визначення цінності є споживачі продукції або послуги, що створюється на підприємстві, і яка одержується ними в певний момент часу за певною ціною
Аналіз потоків створення цінності	Всі види і напрями діяльності мають бути рекласифіковані в потоки створення цінності, які виступають основним об'єктом аналізу ефективності діяльності підприємства. Між потоками створення цінності в рамках підприємства не повинна створюватись конкуренція, оскільки вони в цілому мають забезпечувати інтегральний позитивний результат діяльності підприємства
Оптимізація потоків створення цінності	В межах кожного з виділених потоків має бути налагоджена послідовність дій, що відобразатиме процеси перетворення вхідної в потік сировини на готову продукцію. Всі удосконалення потоків створення цінності слід здійснювати із врахуванням їх різних видів (матеріальні, інформаційні, грошові)
Застосування системи витягування	Операції, які перебувають в рамках виділеного потоку цінності, сигналізують про свої потреби попереднім операціям (наприклад, замовляється необхідна кількість сировини або напівфабрикатів), що має забезпечити підвищення швидкості виробництва та зростання прибутку підприємства
Прагнення до досконалості	Для досягнення досконалості суб'єкти ощадливого управління ініціюють нескінченний процес зусиль, часу, простору, скорочення втрат та помилок, наближаючи кінцевий варіант створюваної продукції або послуг все ближче до потреб споживачів

Як тільки ощадливі принципи стануть частиною повсякденної роботи працівників підприємства, всі види робіт, що не створюють цінності в рамках кожного з виділених потоків будуть усунуті. Вони повинні застосовуватись безперервно та в сукупності мають утворювати циклічний процес, який забезпечуватиме підвищення ефективності управління підприємством на основі ощадливих перетворень.

Ощадливе виробництво передбачає використання стратегічного мислення, в контексті чого обґрунтовується використання навіть тих інструментів, які є неефективними в короткостроковій перспективі, внаслідок чого її слід розглядати як концепцію, в основі якої покладена філософія довгострокової перспективи. Подібно до системи менеджменту якості концепція ощадливого виробництва спрямована на досягнення належного рівня функціонування різних видів систем, з метою підвищення їх ефективності.

Представниками компанії “Toyota” було виділено сім видів втрат, які не додають цінності за існуючих виробничих і бізнес-процесів, і які можуть виникати не лише на виробничій стадії, а й на передвиробничій стадії або в супутніх, супроводжуваних процесах, зокрема при здійсненні облікових процедур (табл. 4.4).

Таблиця 4.4.

Об’єкти оптимізації в концепції оцудливого виробництва
(узагальнено на основі [⁴⁵⁷, с. 70])

<i>Вид втрат</i>	<i>Характеристика</i>
Перевиробництво	Виробництво виробів завчасно або в більшій кількості, ніж потрібно споживачеві. Виробництво раніше ніж потрібно або в надмірній кількості веде до надлишку запасів і породжує інші втрати (надлишок складських приміщень, сховищ даних, витрати на транспортування та передачу тощо). Перевиробництво відноситься як до матеріальних запасів, так і до інформації
Очікування (втрати часу)	Працівники, які спостерігають за роботою автоматичного обладнання, очікують наступної робочої операції, інструменту, деталей або просто сидять без роботи через відсутність деталей, затримок в ході обробки, простою обладнання та брак потужностей
Зайве транспортування або переміщення	Переміщення незавершеного виробництва з місця на місце, навіть якщо мова йде про невеликі відстані. Переміщення матеріалів, деталей і готових виробів на склад і зі складу або між операціями
Зайва або неправильна обробка	Непотрібні операції при обробці деталей. Неєфективна обробка через низьку якість інструменту або непродумане конструктивне рішення, яка веде до зайвих рухів і порушення нормальної роботи. Втрати виникають також при спробі досягти більш високої якості, ніж вимагається. Іноді зайва обробка – результат прагнення заповнити час очікування
Надлишок запасів	Надлишок сировини, незавершеного виробництва або готових виробів збільшує час виконання замовлення, веде до старіння продукції, пошкодження готових виробів, витрат на транспортування і зберігання, затримок і зволікань. Надлишок запасів заважає виявленню таких проблем, як незбалансованість виробництва, затримки поставок, дефекти, простої устаткування і тривале переналадження.
Зайві рухи	Всі рухи, які доводиться робити співробітникам в процесі роботи, але які не додають цінності: пошуки потрібних деталей, необхідність тягнутися за інструментами, деталями або займатися їх укладанням
Дефекти	Виробництво дефектних деталей і виправлення дефектів. Ремонт, переробка, відходи, заміна продукції і її перевірка ведуть до втрати часу і сил

Послідовники концепції оцудливості зупинились не лише на її описі та обґрунтуванні базових положень, а також здійснили спроби її подальшого удосконалення та визначення особливостей при застосуванні в різноманітних галузях економіки. Так, Дж. Лайкер та Д. Майер доповнили існуючий перелік втрат підприємства (табл. 4.4) новим видом втрат – нереалізований творчий потенціал, що стосується втрати часу, ідей, навичок, можливостей удосконалення та набуття досвіду через неуважне відношення до працівників, яких немає часу вислухати [⁴⁵⁸, с. 70]. Ця пропозиція знайшла схвалення іншими вченими та на сьогодні увійшла до складу

⁴⁵⁷ Лайкер Дж. Практика дао Toyota: Руководство по внедрению принципов менеджмента Toyota / Джеффри Лайкер, Дэвид Майер; Пер. с англ. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2006. – 588 с.

⁴⁵⁸ Лайкер Дж. Практика дао Toyota: Руководство по внедрению принципов менеджмента Toyota / Джеффри Лайкер, Дэвид Майер; Пер. с англ. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2006. – 588 с.

багатьох практичних керівництв з впровадження концепції ощадливого виробництва в діяльність підприємств, наприклад, в працях Н. Б. Фейгенсона, І. С. Мацкевич та М. С. Липецької [459, с. 17], Г. М. Скударя [460, с. 11].

Впровадження на підприємстві концепції ощадливого виробництва передбачає необхідність докорінної перебудови підходів менеджменту до управління підприємством, оскільки з її запровадженням вони повинні орієнтуватись на втрати підприємства, ідентифікувати причини їх виникнення та регулярно використовувати різноманітні інструменти для їх усунення, незалежно від обсягу таких витрат. При цьому, безперервне вирішення малочисельних проблем, пов'язаних із виникненням дрібних удосконалень діяльності підприємства, має призвести до значних змін в його діяльності. Скорочення втрат господарської діяльності не слід розглядати як ціль даної концепції, вона є одним із основних засобів збільшення прибутку підприємства та підвищення його конкурентоспроможності на ринку. Концепція ощадливого виробництва в цілому спрямовує підприємство на забезпечення ефективного функціонування в довгостроковій перспективі.

Можна виділити два основних варіанти взаємодії системи бухгалтерського обліку та концепції ощадливого виробництва (рис. 4.6).

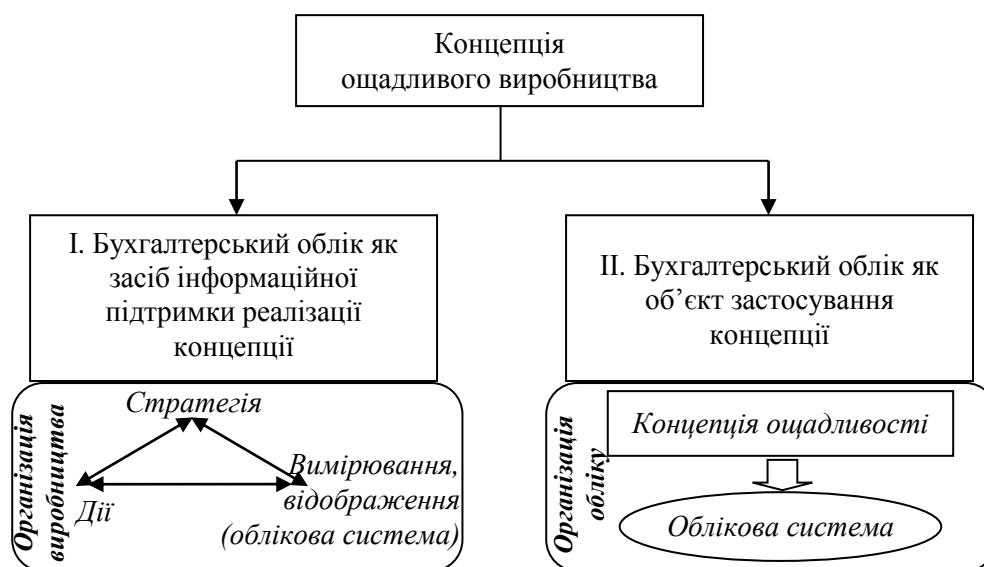


Рис. 4.6. Система бухгалтерського обліку та концепція ощадливого виробництва: варіанти взаємодії

І. Бухгалтерський облік як засіб інформаційної підтримки реалізації концепції ощадливого виробництва. За даним варіантом облікову систему підприємства слід розглядати як засіб інформування суб'єктів управління потоком створення цінності на підприємстві, а також створення інформаційних передумов для стимулювання

⁴⁵⁹ Фейгенсон Н. Б. Бережливое производство и системы менеджмента качества: серия докладов (зеленых книг) в рамках проекта «Промышленный и технологический форсайт Российской Федерации» / Н. Б. Фейгенсон, И. С. Мацкевич, М. С. Липецкая. – СПб.: Фонд «Центр стратегических разработок «Северо-Запад», 2012. – 71 с.

⁴⁶⁰ Бережливое производство. Основные понятия. Инструменты бережливого производства. (Курс лекций в слайдах). Под общей редакцией Г. М. Скударя. – Краматорск: ОИАО, ОДИР, 2009. – 28 с.

перетворень на основі концепції ощадливості. Стратегія і дії щодо проведення перетворень на засадах концепції ощадливості напряду пов'язані із результатами вимірювань в обліковій системі, що узагальнюються в бухгалтерській звітності, утворюючи наростаючий цикл, коли позитивні результати проведених дій, визначені і відображені в бухгалтерській звітності, посилюють необхідність подальшого розвитку стратегії, що ґрунтується на філософії ощадливості.

Потік створення цінності – це будь-який бізнес-процес підприємства, що забезпечує створення продукту або послуги для відповідних споживачів. Тобто, облікова система забезпечує надання релевантної, правдиво представлені та пертинентної інформації в необхідних розрізах для забезпечення управління різними бізнес-процесами підприємства, а також забезпечує відображення покращань в бухгалтерській звітності в результаті застосування концепції ощадливості. Зокрема, облікова система забезпечує формування окремих показників та спеціалізованої бухгалтерської звітності, що використовуються для ефективного управління потоками цінності на основі застосування концепції ощадливого виробництва. Це дозволяє візуалізувати даний бізнес-процес, створюючи можливості для контролю діяльності працівників, які працюють при його виконанні. Прикладами таких звітів є звіт про поточний стан управління проектом створення цінності, підсумковий звіт про управління проектом створення цінності, наприклад, щотижневий звіт про фінансові результати потоку створення цінності, в яких розкриваються показники, що характеризують поточні та підсумкові цілі, поставлені перед суб'єктами управління. Такі звіти, що складаються більш часто, ніж традиційна фінансова звітність, створюють передумови для кращого розуміння, кращого контролю та своєчасного впровадження заходів та ініціатив ощадливого виробництва.

Як відмічає з цього приводу Ю. М. Катков, підприємствам, які задумалися про ощадливе виробництво, необхідно здійснити комплексне перетворення всієї своєї діяльності. Це стосується і обліково-контрольних систем, які виступають інформаційною базою, а також інструментами аналізу та реалізації ощадливого виробництва одночасно [461, с. 335], про що також наголошує Т. Є. Хмельова, на думку якої для ощадливих підприємств необхідна інша система обліку їх економічної діяльності, тобто так званий lean-облік [462, с. 69], та І. В. Колос, який підкреслює, що на сьогодні існує об'єктивна необхідність удосконалення теоретичного і прикладного аспектів формування облікових показників промислового підприємства на принципах і методах ощадливості [463, с. 155-156]. Для ефективного функціонування підприємств, які використовують для покращання своєї діяльності концепцію ощадливості, слід удосконалити всі наявні на підприємстві системи, зокрема, і

⁴⁶¹ Катков Ю. Н. Управленческая учетно-контрольная система бережливой организации / Ю. Н. Катков // Вестник Брянского государственного университета. – 2015. – № 2. – С. 335-337.

⁴⁶² Хмельова Т. Е. Оценка эффективности Lean-преобразований на предприятии / Т. Е. Хмельова // Актуальные вопросы экономических наук. – 2015. – Выпуск № 47. – С. 68-71.

⁴⁶³ Колос І. В. Ключові облікові показники підприємства в ощадливому виробництві / І. В. Колос // Економічні науки / Серія: Облік і фінанси. – 2014. – Вип. 11 (2). – С. 154-159.

основну систему інформаційного забезпечення процесу підтримки прийняття управлінських рішень – систему бухгалтерського обліку.

Це обґрунтовується тим, що, незважаючи на часткову втрату релевантності фінансової звітності, яка поступово удосконалюється завдяки розробці концепції інтегрованої звітності, на сьогодні все ж таки бухгалтерська звітність залишається домінантною формою інформації, що використовується для прийняття управлінських рішень та здійснення контролю за господарською діяльністю підприємств. Роль облікової системи в діяльності підприємств залишається особливо важливою для пострадянських країн, що пов'язано із сформованими протягом багатьох років обліковими традиціями. Як відмічають з цього приводу проф. С. М. Бичкова та Н. М. Макаров, бухгалтерська служба є найбільш організованою частиною інформаційного забезпечення управлінських рішень. Це єдине джерело постачання документально обґрунтованої і системно забезпеченої економічної інформації про фактичну наявність і використання майна та ресурсів організації, господарські процеси і результати діяльності, боргові зобов'язання, розрахунки та претензії [⁴⁶⁴, с. 96]. Відповідно, для ощадливих підприємств облікова система має бути однією із перших структурних одиниць організації, щодо якої мають бути застосовані інструменти ощадливого управління.

Одним із основних результатів таких удосконалень має стати формування нової системи вимірювання результатів діяльності підприємства, яка використовуватиметься суб'єктами прийняття ощадливих рішень. Якщо традиційна система фінансової звітності дозволяє розраховувати показники переважно для топ-менеджменту, то система показників бухгалтерської звітності, що формується з використання концепції ощадливості, має бути орієнтована на різні групи суб'єктів прийняття рішень (особи, відповідальні за потоки формування цінності, суб'єкти різних рівнів, що здійснюють leap-перетворення та ін.). Реінжинірингом традиційної системи показників бухгалтерської звітності мають спільно займатись менеджери, бухгалтери, управлінські бухгалтери та інші суб'єкти прийняття ощадливих управлінських рішень. Ідеальним результатом їх роботи має стати знаходження всіх тих розрізів облікової інформації про процеси створення цінності, і формування на їх основі звітності та показників, які створюватимуть комплексну інформаційну підтримку ощадливого виробництва на підприємстві. Мінімально допустимим результатом їх роботи має бути розробка показників, які допомагатимуть менеджменту приймати рішення щодо усунення або уникнення втрат на підприємстві.

У випадку нехтування проведенням таких удосконалень в обліковій системі на підприємствах, що намагаються запровадити концепцію ощадливості, можуть виникнути проблеми з її практичною реалізацією та зі здійсненням в майбутньому

⁴⁶⁴ Бичкова С. М. Бухгалтерское дело: учеб. пособие / С. М. Бычкова, Н. Н. Макарова; под ред. С. М. Бычковой. – М.: Эксмо, 2008. – 336 с.

ефективних lean-перетворень. Дану тезу підтверджує Е. А. Закіров, на думку якого, в міру впровадження на російських підприємствах методів ощадливого виробництва менеджери все частіше починають стикатися з проблемою протиріччя між досягнутими поліпшеннями в бізнес-процесах компанії, з одного боку, і їх відображенням в управлінській звітності – з іншого [465, с. 54]. При впровадженні концепції ощадливого виробництва основні проблеми у підприємств з'являються тоді, коли вони починають використовувати під час даного процесу традиційні методи обліку витрат. Такі протиріччя є наслідком невідповідності традиційних підходів до організації облікової системи та методів обліку принципам ощадливого виробництва, що зумовлює необхідність впровадження ощадливих інструментів.

Необхідність побудови облікової системи, гармонізованої з вимогами системи ощадливого управління, пояснює причини складності впровадження концепції ощадливого виробництва в діяльність вітчизняних підприємств, незважаючи на її доступність та зрозумілість для менеджменту. Впровадження і подальше використання окремих інструментів ощадливого виробництва не може стати невід'ємною складовою повсякденної роботи підприємства без належної обліково-аналітичної підтримки.

Запровадження ощадливих методів та інструментів для розвитку різних систем та бізнес-процесів здійснює трансформацію ролі працівників бухгалтерської служби на підприємстві, що в кінцевому випадку призводить до наділення їх нетрадиційними функціями (аналітичними, контрольними, консультаційними тощо). Це також підтверджують Б. Х. Маскелл та Б. Л. Баггаллі, відмічаючи, що сам по собі ощадливий облік є ощадливим, з невисоким рівнем витрат, більш візуальним, він звільняє фінансистів та бухгалтерів від зайвих видів робіт, для того, щоб вони могли брати участь в lean-перетвореннях, що відбуваються на підприємстві, а не були звичайними “рахівниками бобів” [466, с. 43]. В контексті спектру традиційних облікових робіт можна констатувати, що при запровадженні ощадливого обліку має відбуватись зменшення кількості рутинних робіт із одночасним зростанням таких видів робіт, що передбачають застосування професійного судження бухгалтера.

При цьому обов'язково також слід враховувати, що зміна ролі та функцій бухгалтера на підприємстві пов'язана не лише з використанням концепції ощадливості для організації бухгалтерського обліку та удосконалення інших бізнес-процесів підприємства, а в цілому є загальною тенденцією їх розвитку в сучасних умовах при застосуванні інформаційно-комп'ютерних та управлінських технологій. Існування такої тенденції підкреслює проф. В. В. Ковальов, на думку якого, в сучасних умовах роль бухгалтера збільшилась в управлінському процесі, і не

⁴⁶⁵ Закиров Э.А. Развитие методики учета затрат и формата отчетности о прибылях и убытках в рамках бережливого производства / Э.А. Закиров // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 2 (305). – С. 54-59.

⁴⁶⁶ Maskell B. H. Lean Accounting: What's It All About? / Brian H. Maskell, Bruce L. Baggaley // Target. – 2006. – Volume 22, Number 1. – P. 35-43.

зводиться лише до технічних процедур по відображенню господарських операцій. Роль бухгалтера в організації та здійсненні обліково-аналітичних розрахунків визначається не тільки його професійним статусом, а й тим, що він повинен об'єднувати в собі функції не тільки бухгалтера, але й фінансового менеджера та аналітика [⁴⁶⁷, с. 48-49].

Існування тенденції щодо зміни ролі працівників бухгалтерської служби в результаті переходу до ощадливого управління Л. П. Грассо обґрунтовує поняттям “культурної зміни”, під якою розуміється перехід бухгалтерів від визначення фінансового результату і обробки облікової інформації (командна і контрольна культура), переважно до підтримки та консультування щодо розробки і функціонування облікової інформаційної системи (кооперативна культура) [⁴⁶⁸, с. 8]. Культура в даному випадку розглядається як сукупність стереотипних варіантів поведінки, історично сформованих в певному професійному середовищі. Lean-трансформації є однією із причин виникнення культурних змін в бухгалтерській службі підприємства, які є досить складними і незручними для бухгалтерів, оскільки останні витрачають значну кількість зусиль та ресурсів, щоб адаптуватись до облікового середовища підприємства. Внаслідок культурних змін в бухгалтерській службі має бути зовсім по-іншому налагоджена її робота, оскільки навіть за умов наявності однієї й тієї ж облікової інформації поведінка бухгалтерів в умовах застосування концепції ощадливого управління буде зовсім іншою.

В цілому основною метою бухгалтерського обліку, за даним підходом, є інформаційна підтримка функціонування підприємств, які в основу свого подальшого розвитку поклали концепцію ощадливого виробництва. Таку зміну цілей бухгалтерського обліку в напрямі інформаційного забезпечення ощадливих підприємств представники Інституту управлінських бухгалтерів (ІМА) називають переходом до нової бухгалтерської парадигми. На їх думку, це обґрунтовується тим, що облікова система в рамках старої парадигми не дозволяє відображати цілі постійного вдосконалення ощадливих підприємств [⁴⁶⁹, с. 9].

На сьогодні даний варіант розвитку організації обліку в контексті використання концепції ощадливості розглядається в працях таких вітчизняних науковців, як І. Л. Грабчук [⁴⁷⁰, с. 18-19], І. В. Колос [⁴⁷¹, с. 155], Г. І. Ляхович [⁴⁷², с. 140-141], які

⁴⁶⁷ Ковалев В. В. Финансовый учет и анализ: концептуальные основы / В. В. Ковалев. – М.: Финансы и статистика, 2004. – 720 с.

⁴⁶⁸ Grasso L. P. Barriers to lean accounting / L.P. Grasso // Cost Management. – 2006. – Vol. 20, No 2. – P. 6-19.

⁴⁶⁹ Accounting for the Lean Enterprise: Major Changes to the Accounting Paradigm. – Montvale: Institute of Management Accountants, 2014. – 35 p.

⁴⁷⁰ Грабчук І.Л. Особливості організації обліку в умовах впровадження концепції ощадливого виробництва / І.Л. Грабчук // Розвиток бухгалтерського обліку, економічного аналізу та аудиту у ХХІ столітті: тези виступів Міжнар. наук.-практ. конф. – Житомир : Вид. О.О. Євенок, 2015. – С. 18-19.

⁴⁷¹ Колос І.В. Ключові облікові показники підприємства в ощадливому виробництві / І.В. Колос // Економічні науки / Серія: Облік і фінанси. – 2014. – Вип. 11 (2). – С. 154-159.

⁴⁷² Ляхович Г.І. Концепція ощадливого виробництва: основні положення та вплив на організацію обліку / Г.І. Ляхович // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2015. – Вип. 3 (33). – С. 139-146.

також констатують необхідність трансформації облікової системи підприємства у відповідності до вимог суб'єктів реалізації системи ощадливого виробництва.

II. Бухгалтерський облік як об'єкт застосування концепції ощадливого виробництва. Згідно з даним варіантом бухгалтерський облік розглядається як окремий бізнес-процес підприємства, під час функціонування якого можуть виникати різні види втрат. Тому для підвищення ефективності його організації використовується філософія та інструменти концепції ощадливого виробництва. При цьому, не переслідується ціль змусити працівників бухгалтерської служби працювати більш наполегливо, швидше та напруженіше, а основною задачею є створення такої системи обліку, в якій окремі елементи облікових робіт здійснюються в тому темпі, в якому цього потребують користувачі облікової інформації. Тобто, основною метою застосування концепції ощадливості щодо системи організації обліку є задоволення споживчого попиту користувачів облікової інформації.

Подібно до того, як ощадливе виробництво фокусується на спрощенні бізнес-процесів та зменшенні виробничих втрат, так і застосування концепції ощадливості стосовно облікової системи повинно сприяти спрощенню порядку облікового відображення та оцінки фактів господарського життя, а також забезпечувати скорочення часу на ведення обліку та підготовку бухгалтерської звітності. Застосування концепції ощадливості для удосконалення організації обліку передбачає апіорний розгляд облікової системи як неадекватної умовам ринкового середовища, оскільки в умовах сьогодення бухгалтерський облік повинен забезпечувати не лише вирішення тактичних завдань, а й створювати інформаційну підтримку для реалізації стратегії підприємства.

І хоча застосування концепції ощадливості в організації облікової системи підприємства має призвести до скорочення облікових робіт, зміни їх структури та змістового наповнення, це не означає зменшення ролі облікової системи в процесі прийняття управлінських рішень. Навпаки, оскільки в контексті концепції ощадливості слід приділяти основну увагу найбільш важливим з позиції створення цінності операціям та процесам, то при формуванні ціннісноорієнтованої звітності працівникам бухгалтерської служби слід володіти більш високим рівнем професійної підготовки.

В сучасних умовах другий варіант застосування концепції ощадливості щодо системи бухгалтерського обліку не набув значного поширення, хоча і є, на нашу думку, найбільш актуальним напрямом розвитку системи організації обліку на підприємствах. Зокрема, як відмічають з цього приводу Дж. Лайкер та Д. Майер, за межами "Toyota" багато хто не усвідомлює, що прагнення уникнути втрат поширюється на всі види діяльності всередині компанії, включаючи надання інформації та процес прийняття рішень на її основі [⁴⁷³, с. 70].

⁴⁷³ Лайкер Дж. Практика дао Toyota: Руководство по внедрению принципов менеджмента Toyota / Джеффри Лайкер, Дэвид Майер; Пер. с англ. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2006. – 588 с.

На основі інтеграції двох вищенаведених варіантів у 1990-х роках виник новий напрям в сфері бухгалтерського обліку – ошадливий облік (lean accounting), що стало реакцією на необхідність приведення існуючої облікової системи до потреб виробничих систем, які функціонують на засадах концепції ошадливості. У 2005-му році було проведено перший всесвітній саміт з ошадливого обліку (м. Діарборн, США), на якому були присутні 320 учасників, які розглядали проблеми його використання на ошадливих підприємствах. З того часу такі саміти проходять регулярно за участі провідних практиків і теоретиків ошадливого обліку та представників компаній, які використовують в своїй діяльності концепцію ошадливого виробництва. Основним завданням таких самітів є налагодження взаємозв'язку між бухгалтерським обліком та lean-перетвореннями, що здійснюються на підприємствах, обґрунтування ролі бухгалтерського обліку в функціонуванні та мотивуванні ошадливих підприємств.

І хоча на сьогодні ошадливий облік ще перебуває в стадії свого розвитку, вченими в даній сфері вже розроблена значна кількість підходів, принципів, методів та концепцій, які забезпечують зростання релевантності облікової інформації для суб'єктів ошадливого управління, створюючи передумови для підвищення ефективності облікового вимірювання та контролю господарської діяльності ошадливих підприємств. Під ошадливими підприємствами слід розуміти такі підприємства, що орієнтовані на збільшення цінності для постачальників капіталу, ліквідацію марнотратної роботи і уникнення такої діяльності, що не забезпечує створення додаткової вартості, а також збільшення пропускну здатності для підвищення прибутку підприємства.

В результаті свого розвитку за два останні десятиліття на сьогодні ошадливий облік визнається провідними міжнародними регулюючими органами (IASB та FASB) як один із нових методів бухгалтерського обліку. Основними перевагами його застосування у порівнянні із іншими методами обліку є наступні:

- використання ошадливих методів в організації роботи бухгалтерської служби підприємства;
- переорієнтація організації облікового процесу підприємства на створення цінності, що визначається користувачами облікової інформації;
- забезпечення інформаційної підтримки ошадливого виробництва і можливість точно відображати в звітності ті події, які відбуваються на виробничому майданчику;
- ефективна взаємодія з системою планування (стратегічне планування, планування в розрізі потоків створення цінності), що побудована на основі врахування вимог концепції ошадливості;
- формування облікової інформації в розрізі потоків створення цінності ошадливих підприємств;

– створення можливості для використання нефінансових показників для формування звітності, внаслідок чого його запровадження на підприємствах значно актуалізується у зв'язку з розвитком концепції інтегрованої звітності;

– звітність, що формується в результаті функціонування системи ошадливого обліку, є оперативною та простою для сприйняття користувачами, навіть тими, які не володіють базовими обліковими знаннями.

Підходи дослідників до розуміння сутності поняття “ошадливий облік” наведено в Додатку Є. В результаті їх аналізу встановлено, що вченими ошадливий облік розглядається як один із напрямів або вид управлінського обліку, який має важливе значення для ефективної реалізації ошадливого виробництва на підприємстві.

Дослідники виділяють цілий ряд причин, які є недоліками чинної облікової системи і є передумовою виникнення і розвитку ошадливого обліку. Так, на думку С. Вафаа та З. Ханафі, до їх складу відносять наступні: 1) Недостатня релевантність; 2) Викривлення витрат; 3) Недостатня гнучкість; 4) Непорівнянність з принципами ошадливості; 5) Недоречність взаємозв'язку з рахунками фінансового обліку; 6) Висока експлуатаційна вартість; 7) Відволікання уваги бухгалтера від більш важливих питань; 8) Невідповідність стратегічним аспектам управління діяльністю підприємства [⁴⁷⁴, с. 86-89]. На думку Т. Є. Хмельової, до таких причин відносяться: 1) Складність і недоступність обліку для працівників підприємства; 2) Неправильність підрахунку собівартості [⁴⁷⁵, с. 70]. К. Акденіз зазначає, що традиційні облікові системи стали антиошадливими через наступні причини: 1) Вони великі, складні і неефективні; 2) Вони орієнтовані на масове виробництво та великі обсяги запасів; 3) Вони не дозволяють визначити фінансовий вплив lean-перетворень на підприємстві; 4) Вони не дозволяють формувати таку звітність, яка була б зрозумілою всім зацікавленим користувачам на підприємстві; 5) Використовувані в них системи калькулювання витрат призводять до прийняття помилкових управлінських рішень [⁴⁷⁶, с. 48]. Однією із основних серед наявних причин є те, що чинні облікові системи не задовольняють потребам ошадливого виробництва, оскільки є застарілими відносно потреб суб'єктів ошадливого управління, не враховують особливостей даної концепції та є досить заплутаними і неефективними. Зокрема, класична облікова модель була розроблена під потреби масового матеріального виробництва та не враховує особливостей функціонування ошадливих підприємств, які працюють лише на основі врахування запитів споживачів.

Факт існування невідповідності чинної облікової системи вимогам часу підтверджений цілим рядом науковців, які займаються проблемами інформаційного забезпечення управлінських систем. Так, у 1987 р. Т. Джонсон та Р. Каплан

⁴⁷⁴ Wafaa S. Product Costing in Lean Manufacturing Organizations / Salah Wafaa, Zaki Hanafi // Research Journal of Finance and Accounting. – 2013. – Vol. 4, No. 6. – P. 86-98.

⁴⁷⁵ Хмелева Т. Е. Оценка эффективности Lean-преобразований на предприятии / Т. Е. Хмелева // Актуальные вопросы экономических наук. – 2015. – Выпуск № 47. – С. 68-71.

⁴⁷⁶ Akdeniz C. Introduction to Lean Accounting / C. Akdeniz. – Bad Bodendorf: IntroBooks, 2016. – 40 p.

встановили, що традиційні облікові системи виявились неадекватними новому економічному середовищу підприємств (рівень конкуренції, технології, системи управління), внаслідок чого вони не можуть генерувати релевантну інформацію для планування та контролю діяльності підприємств [⁴⁷⁷, с. 24]. Враховуючи існування подібних передумов, П. Друкер при аналізі потреб менеджменту в обліковій інформації прогнозує кардинальні зміни в функціонуванні облікових систем, зокрема: 1) Має відбутись перехід від традиційного підходу до визначення собівартості – до визначення собівартості за обсягами господарської діяльності; 2) Слід надавати інформацію по всьому ланцюгу створення цінності; 3) Слід розширити коло облікової інформації для застосування інструментів управління компанією (базова фінансова інформація, інформація про продуктивність, інформація про ключові знання, інформація про розподіл ресурсів) [⁴⁷⁸, с. 124-135]. Відповідно, використання традиційного облікового інструментарію, розробленого для потреб підприємств початку ХХ-го століття, для інформаційної підтримки діяльності підприємств, що використовують концепцію ощадливості, є не зовсім доцільним, внаслідок чого облікова система має бути відповідним чином удосконалена. Однією із основних причин існування такого стану справ є те, що сучасна практика формування облікової інформації для прийняття управлінських рішень базується на використанні облікових конвенцій, що були розроблені регулюючими організаціями для формування фінансової звітності, яка орієнтована на зовнішніх користувачів.

Бухгалтери, які насправді розуміють концепцію ощадливості як систему управління, визнають, що вони стикаються зі зміною системи управління, яка зобов'язує до відповідних змін в системі обліку. І хоча такі зміни, на перший погляд, передусім стосуються системи управлінського обліку, однак вони також є важливими для всієї системи облікової оцінки, оскільки остання може стати суттєвим бар'єром для зміни у всіх сферах діяльності підприємства, що підлягають трансформації на основі використання концепції ощадливості [⁴⁷⁹, с. 180-181]. Тому, враховуючи функціональну роль бухгалтерського обліку відносно системи управління підприємством, можна констатувати, що виникнення ощадливого обліку є закономірним явищем, оскільки є відповідною реакцією на виникнення нових інформаційних запитів з боку суб'єктів ощадливого управління підприємством.

Якщо раніше на підприємствах існуючі прогалини в обліковій інформації ощадливого спрямування намагались подолати шляхом створення додаткових надбудов до інформаційних систем, які забезпечували формування інформації у вигляді нефінансових показників (інформаційні панелі, системи показників та

⁴⁷⁷ Johnson T. The Rise and Fall of Management Accounting / T. Johnson, R. Kaplan // Management Accounting. 1987 – Vol. 68, No. 7. – P. 22-30.

⁴⁷⁸ Друкер П. Ф. Энциклопедия менеджмента / П. Ф. Друкер: Пер. с англ. – М. : Издательский дом “Вильямс”, 2004. – 432 с.

⁴⁷⁹ Lean accounting: best practices for sustainable integration / Edited by Joe Stenzel. – Hoboken: John Wiley & Sons, Inc., 2007. – 309 p.

індикаторів ефективності), то на сьогодні дану проблему дозволяє вирішити запровадження системи ощадливого обліку.

Вчені виділяють декілька основних проблемних питань, на вирішення яких було спрямоване виникнення ощадливого обліку (табл. 4.5).

Таблиця 4.5.

Проблемні питання, вирішення яких забезпечує впровадження
ощадливого обліку

<i>Автори</i>	<i>Проблемні питання</i>
С. Г. Авруцька, А. Д. Копилова	– оновлення системи показників, що характеризують діяльність підприємства; – оновлення існуючих методів обліку і контролю витрат, щоб зробити їх менш трудомісткими [⁴⁸⁰ , с. 104]
Дж. Каннінгем	– супроводжувати зміни і адаптувати облікові процеси до вимог концепції ощадливості; – встановити, як люди використовують бухгалтерську інформацію, доповнення і зміни, або ліквідувати існуючу форму звітів для підтримки основної мети концепції ощадливості; – шукати і ліквідувати втрати в бухгалтерських процесах, які не додають цінності суб'єктам, що приймають рішення [⁴⁸¹ , с. 209]
Б. Маскелл, Б. Баггаллі	– які види показників вимірювання ефективності можна використовувати замість діючих показників, які, як здається, працюють проти ощадливих перетворень; – необхідність відслідковування виробничого процесу, що протікає на підприємстві, протягом декількох годин або днів; – визначення фінансових вигід від діяльності по запровадженню ощадливого підходу [⁴⁸² , с. 7-8]
К. В. Троельни кова, О.І. Костюкова	– вимірювання цінності; – поліпшення взаємин із замовником і підвищення власної ефективності; – сприяння поліпшень за принципами lean; – отримання інформації по собівартості на реальних цифрах, які розуміє кожен; – забезпечення прийняття правильних рішень; – спрощення процесів через скорочення кількості операцій і виключення втрат [⁴⁸³ , с. 19]
Т. Є. Хмельова	– легкість та доступність для працівників виробництва; – більш точний розрахунок собівартості продукції, що виробляється на підприємстві [⁴⁸⁴ , с. 69]

Таким чином, на основі аналізу поглядів авторів (табл. 4.5) щодо цільової спрямованості ощадливого обліку, встановлено, що ощадливий облік слід розуміти як удосконалену модель традиційного обліку, який не вступатиме в суперечність з його

⁴⁸⁰ Авруцкая С. Г. Бережливый учет: способы ликвидации потерь в системах учета, контроля и управления / С. Г. Авруцкая, А. Д. Копылова // Успехи в химии и химической технологии. Том XXVIII. – 2014. – № 4. – С. 104-106.

⁴⁸¹ Lean accounting: best practices for sustainable integration / Edited by Joe Stenzel. – Hoboken: John Wiley & Sons, Inc., 2007. – 309 p.

⁴⁸² Маскелл Б. Практика бережливого учета: управленческий и финансовый учет и система отчетности на бережливых предприятиях / Б. Маскелл, Б. Баггалли. / Пер. с англ. – М.: Институт комплексных стратегических исследований, 2010. – 384 с.

⁴⁸³ Троельникова К.В. Система организации производства – Лин-учет / К.В. Троельникова, Е.И. Костюкова // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 5 (203) – С. 18-24.

⁴⁸⁴ Хмелева Т.Е. Оценка эффективности Lean-преобразований на предприятии / Т.Е. Хмелева // Актуальные вопросы экономических наук. – 2015. – Выпуск № 47. – С. 68-71.

базовими теоретико-методологічними засадами, а є певною надбудовою, що формує інформаційну підтримку системи ощадливого виробництва та створює передумови для визначення ефективності її запровадження на конкретному підприємстві. Про відсутність суперечностей ощадливого обліку із сучасною обліковою моделлю відмічають Б. Х. Маскелл та Б. Л. Баггаллі, в розумінні яких однією із визначальних особливостей ощадливого обліку є повна відповідність із загальноприйнятими принципами бухгалтерського обліку (GAAP), зовнішніми правилами звітності і вимогами внутрішньої звітності [⁴⁸⁵, с. 36].

З одного боку, відсутність суперечностей між ощадливим обліком та традиційною обліковою моделлю, є однією із основних переваг ощадливого обліку в порівнянні із іншими моделями управлінського обліку або методами управління підприємством. З іншого боку, це є одним з обмежень щодо його подальшого розвитку в напрямі забезпечення повної відповідності вимогам концепції ощадливості.

На думку О. Фіуме, існує чотири аспекти трансформації бухгалтерського обліку в напрямі забезпечення підтримки систем ощадливого виробництва:

- 1) Включення операцій, що необхідні для здійснення ощадливого виробництва;
- 2) Формування показників продуктивності, які правильно вимірюють і мотивують до правильної поведінки;
- 3) Розробка бухгалтерських процесів, методів управління витратами і фінансової звітності, які відповідають принципам ощадливості;
- 4) Визнання того, що рішення щодо здійснення інвестицій слід приймати по-іншому [⁴⁸⁶, с. 7].

В контексті розвитку системи організації обліку найбільшої уваги заслуговує третій напрям, що передбачає її удосконалення на засадах концепції ощадливого виробництва, забезпечуючи взаємодію і взаємозв'язок між різними елементами обліково-інформаційної системи, що в цілому сприяє удосконаленню організаційних процесів на підприємстві. Б. Х. Маскелл та Б. Л. Баггаллі такий напрям наукових досліджень називають одним із принципів ощадливого обліку – “Ощадливий та звичайний бізнес-облік”, суть якого полягає в необхідності застосування ощадливих методів до облікових процесів [⁴⁸⁷, с. 36-37]. Результатом їх застосування має стати регулярне усунення втрат, що виникають в процесі здійснення господарських операцій, при використанні методів обліку при здійсненні професійного судження та формуванні бухгалтерської звітності.

В той же час, на шляху трансформації бухгалтерського обліку в напрямі забезпечення підтримки систем ощадливого виробництва існує цілий ряд бар'єрів, які значно ускладнюють даний процес (табл. 4.6).

⁴⁸⁵ Maskell B.H. Lean Accounting: What's It All About? / Brian H. Maskell, Bruce L. Baggaley // Target. – 2006. – Volume 22, Number 1. – P. 35-43.

⁴⁸⁶ Fiume O. Lean Accounting and Finance / Orest Fiume // Target. – 2002. – Volume 18, Number 4. – P. 6-14.

⁴⁸⁷ Maskell B.H. Lean Accounting: What's It All About? / Brian H. Maskell, Bruce L. Baggaley // Target. – 2006. – Volume 22, Number 1. – P. 35-43.

Таблиця 4.6.

Бар'єри, що перешкоджають успішному переходу до ощадливого обліку
(розроблено на основі [⁴⁸⁸, с. 11-13; ⁴⁸⁹, с. 42-43])

<i>Вид бар'єру</i>	<i>Характеристика</i>
Організаційні бар'єри	На більшості підприємств бухгалтери відмежовані від реальних господарських операцій, щодо яких відбувається основне застосування ощадливих методів, внаслідок чого бухгалтери не розуміють змісту концепції ощадливості та не мають можливості побачити особливості її функціонування на практиці. Для здійснення ефективних lean-перетворень слід забезпечити інтеграцію облікових працівників з господарськими операціями та змусити їх брати участь в навчанні ощадливим практикам та технології кайдзен. Тобто для забезпечення ефективного функціонування системи ощадливого обліку бухгалтери повинні зрозуміти сутність системи ощадливого управління
Освітні бар'єри	На сьогодні переважну кількість бухгалтерів у навчальних закладах готують для формування публічної інформації (фінансової, статистичної, податкової звітності), при цьому зовсім незначна увага приділяється підготовці бухгалтерів з управлінського обліку, зокрема, й з ощадливого обліку. Існування такої ситуації свідчить про відсутність фахівців, які б готові були на практиці без додаткового навчання забезпечити ефективне впровадження ощадливого обліку та побудувати систему інформаційної підтримки ощадливого управління
Професійні бар'єри	Подібна ситуація також склалась з професійним навчанням бухгалтерів, де основна увага також приділяється навчанню і підвищенню кваліфікації публічних бухгалтерів (ACCA, IFA, CPA тощо). Лише окремі професійні організації займаються підготовкою управлінських бухгалтерів, які одержують фрагментарні знання щодо використання ощадливих інструментів у бухгалтерській практиці
Індивідуальні бар'єри	Бухгалтери, як особливий вид управлінського апарату підприємства, є найменш схильними до ризиків, свідченням чого є застосування ощадливих практик облікової оцінки активів та зобов'язань. Окрім цього, вони дуже негативно сприймають появу певних змін (в облікових стандартах, в системі управління підприємством тощо), які зумовлюють необхідність витрачання часу на додаткове навчання, уточнення деталей, адаптацію або навіть перекваліфікацію. Тому бухгалтери мають багато причин, щоб виступати проти використання концепції ощадливості в діяльності підприємства та проти будь-яких lean-трансформацій бухгалтерської служби, оскільки вони в цілому не схильні до безперешкодної адаптації до ощадливого середовища, яке має бути сформоване на підприємствах, які сповідують філософію ощадливості

Вплив кожного з виділених бар'єрів (табл. 4.6) на процес переходу до ощадливого обліку залежить від розміру та особливостей конкретного підприємства, а також визначається рівнем розвитку національної системи бухгалтерського обліку. Так, в результаті анкетування менеджерів британських виробничих підприємств у 2008 році було одержано наступні показники, які характеризують вплив різних бар'єрів на запровадження ощадливого обліку: культура компанії (42%); неможливість визначити переваги від його застосування (51%); час імплементації (32%); ставлення працівників бухгалтерської служби (30%), ставлення топ-

⁴⁸⁸ Grasso L. P. Barriers to lean accounting / Lawrence P. Grasso // Cost Management. – 2006. – Vol. 20, No 2. – P. 6-19.

⁴⁸⁹ Darabi R. Barriers to Implementation of Lean Accounting in Manufacturing Companies / Roya Darabi, Raziieh Moradi, Usef Toomari // International Journal of Business and Commerce. – 2012. – Vol. 1, No. 9. – P. 38-51.

менеджменту (18%) [⁴⁹⁰, с. 1514]. Іранські дослідники Р. Дарабі, Р. Мораді та Ю. Тумарі, проаналізувавши діяльність іранських виробничих підприємств, встановили роль кожного з бар'єрів (за чотирибальною шкалою) у використанні ощадливого обліку в наступній послідовності: технічні фактори (3,09); організаційні фактори (2,85); культурні фактори (2,67); економічні фактори (1,4) [⁴⁹¹, с. 42-43].

Перед тим, як запроваджувати концепцію ощадливого обліку, суб'єктам ощадливого управління слід розробити і реалізувати ряд заходів (рекомендацій), які дозволять подолати бар'єри, що перешкоджають такому успішному переходу. Основними з таких заходів є наступні:

- зміна цінностей і переконань працівників бухгалтерської служби, що в кінцевому випадку має призвести до формування кооперативної культури, тобто здатності адекватно сприймати lean-перетворення на підприємстві;
- звільнення працівників, що не можуть або не бажають дотримуватись філософії ощадливості (зміна культури, прагнення до постійного вдосконалення тощо);
- додаткове навчання та підвищення кваліфікації працівників бухгалтерської служби в сферу управлінського та ощадливого обліку;
- використання працівників бухгалтерської служби в процесі здійснення lean-перетворень на підприємстві;
- переорієнтація менеджменту на використання ощадливих показників, що формуються системою ощадливого обліку;
- акцентування уваги менеджменту на стратегічних аспектах реалізації концепції ощадливості на підприємстві;
- розробка системи інформаційного забезпечення оперативного ощадливого управління підприємством.

4.3. Методичні аспекти організації обліку на засадах концепції ощадливості

Для забезпечення комплексного удосконалення системи організації обліку на підприємстві із використанням концепції ощадливості необхідним є формування концептуальних засад її функціонування із урахуванням можливостей адаптації інструментарію концепції ощадливості до особливостей конвенційної облікової моделі. Це обґрунтовується тим, що будь-який управлінський інструмент, який

⁴⁹⁰ Cretu L. Lean accounting, a new global approach / L. Cretu // Ovidius University Annals, Economic Sciences Series. – 2010. – Volume X. – P. 1510-1515.

⁴⁹¹ Darabi R. Barriers to Implementation of Lean Accounting in Manufacturing Companies / Roya Darabi, Raziieh Moradi, Usef Toomari // International Journal of Business and Commerce. – 2012. – Vol. 1, No. 9. – P. 38-51.

використовується для удосконалення облікової системи, повинен бути протестований на можливість його застосування та відповідність цілям менеджменту.

Загальна модель розвитку організації обліку на основі використання концепції ощадливості може бути представлена наступним чином (рис. 4.7).



Рис. 4.7. Загальна модель розвитку організації обліку на основі концепції ощадливості

Основною задачею побудови і обґрунтування даної моделі (рис. 4.7) є своєчасне задоволення обліковою інформацією суб'єктів ощадливого управління в тих обсягах і розрізах, яких вони потребують, і за тією вартістю, яку підприємство готове сплатити для задоволення їх потреб.

Філософія ощадливості. Виходячи із запропонованої моделі, найважливішу роль в підвищенні якості організації обліку на підприємстві займає впровадження філософії ощадливості в діяльність всіх суб'єктів ведення обліку, що передбачає необхідність здійснення своєї діяльності шляхом постійного удосконалення в напрямі зменшення витрат на ведення обліку, зменшення помилок, дефектів та викривлень в обліковій інформації, що надається у вигляді бухгалтерської звітності суб'єктам прийняття рішень. Відповідно, запровадження філософії ощадливості передбачає неухильне дотримання всіма працівниками бухгалтерської служби керівних ідей (наприклад, “Кайдзен”, що передбачає ретельне, постійне та послідовне уникнення втрат облікового процесу), принципів (настановчих засад щодо реалізації ідей в облікову практику) і окремих методичних інструментів ощадливого виробництва (картування потоку цінності, 5С, витягаюче поточне виробництво, JIT, SMED, SOP, PM, TPM, візуальний менеджмент та ін.).

Зацікавленість працівників бухгалтерської служби у використанні філософії ощадливості обґрунтовується наступними перевагами:

- загальне підвищення конкурентоспроможності підприємства, що забезпечується в результаті запровадження концепції ощадливості в діяльності підприємства, значно підвищує ймовірність збереження робочих місць за працівниками бухгалтерської служби;

- створення більш кращих умов праці в бухгалтерській службі;
- забезпечення ощадливої організації праці бухгалтерів, що дозволяє зменшити втрати облікової системи та в цілому покращує їх працездатність;
- формування системи мотивації та заохочення працівників бухгалтерської служби в процесі пошуку більш досконалих методів здійснення облікових процедур.

Застосування філософії ощадливості в контексті облікової системи підприємства передбачає організацію її діяльності як потоку створення цінності, ідентифікацію та обґрунтування потреб користувачів облікової інформації, встановлення ролі бухгалтерського обліку для суспільства в цілому, оскільки в контексті комунікаційного підходу до розуміння якості облікової інформації саме її користувачі визначають її рівень, внаслідок чого прагнення до задоволення потреб користувачів в обліковій інформації є основною передумовою для подальшого розвитку працівників бухгалтерської служби та облікових процедур, що здійснюються на підприємстві.

Класифікація втрат. Суб'єкти управління, що використовують облікову інформацію, постійно удосконалюють підходи, моделі та системи прийняття рішень, що обґрунтовується значним зростанням обсягів доступної внутрішньої та зовнішньої інформації, удосконаленням засобів її обробки, а також ускладненням ринкового конкурентного середовища. Це призводить до постійної зміни їх потреб в обліковій інформації, що зумовлює необхідність адаптування до таких змін шляхом удосконалення системи організації обліку на підприємстві. В рамках концепції ощадливого виробництва це здійснюється шляхом виключення з облікового процесу різних видів втрат, що не забезпечують підвищення якості облікової інформації, а навпаки, віддаляють показники цінності облікової інформації від параметрів, що відповідають запитам її користувачів. Згідно концепції ощадливого виробництва рівень адаптивності облікової системи потребам користувачів визначається обсягами наявних втрат облікової системи, чим їх менше, тим вищим є рівень її адаптованості.

Оскільки ощадливе виробництво асоціюється із усуненням втрат, на думку Дж. Лайкера та Д. Майера справжній успіх може бути лише результатом процесу вдосконалення, націленого на виявлення втрат [⁴⁹², с. 70]. Втрати облікової системи є визначальним об'єктом концепції ощадливого виробництва, що застосовується для підвищення організації обліку на підприємстві, і яка спрямована на їх ідентифікацію і класифікацію, виявлення причин їх виникнення і пошук шляхів їх усунення.

Виходячи із розуміння сутності роботи бухгалтерів, що створює цінність облікової інформації, можна виділити два її основні види: 1) Робота, що створює (підвищує) цінність облікової інформації для користувачів; 2) Робота, що не створює (підвищує) цінність* облікової інформації для

⁴⁹² Лайкер Дж. Практика дао Toyota: Руководство по внедрению принципов менеджмента Toyota / Джеффри Лайкер, Дэвид Майер; Пер. с англ. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2006. – 588 с.

* В Японії будь-яка дія, що не забезпечує приріст вартості, класифікується як “муда” (втрати).

користувачів. Саме другий вид робіт, що не створює (підвищує) цінність, але при здійсненні яких відбувається споживання різних видів ресурсів (фінансових, матеріальних, нематеріальних, трудових та ін.), слід розуміти як втрати облікової системи.

Можна виділити три основні рівні втрат облікової системи підприємства:

1) Всі види робіт, які є зайвими або небажаними при виконанні облікових процедур (очікування працівників бухгалтерської служби, пошук даних та їх носіїв (первинних документів), дублювання господарських операцій, неефективне ергономічне забезпечення, неефективна мережева взаємодія між працівниками бухгалтерської служби або між її окремими підрозділами, браковані (неправильно заповнені або складені) первинні документи, облікові реєстри та бухгалтерська звітність та ін.). Такі види втрат досить легко ідентифікувати в результаті аналізу діяльності бухгалтерської служби або внаслідок аналізу якості кінцевого обліково-інформаційного продукту, що формується системою обліку підприємства.

2) Ті види робіт, які складаються лише з втрат, але мають виконуватись через існування тих або інших причин (вмикання / вимикання комп'ютерів та периферійних пристроїв, авторизація при вході в комп'ютеризовану облікову систему підприємства, очікування при проведенні первинних документів або господарських операцій в системі, обробка первинних документів у паперовому вигляді, передача первинних документів аутсорсинговій фірмі та ін.). Ці втрати є прихованими, вони відбуваються при здійсненні операцій в рамках прийнятих методик або технологій обробки даних та інформації. Їх можна уникнути при удосконаленні таких методик і технологій, або за умов зміни умов функціонування облікової системи підприємства (повна комп'ютеризація діяльності всіх контрагентів підприємства (постачальники, покупці, інвестори, позичальники та ін.) тощо).

3) Втрати, що зумовлені особливостями технічного та програмного забезпечення, яке використовується в процесі функціонування облікової системи (витрати на цілодобову роботу серверів, де розміщені облікові бази даних та витрати на засоби їх безперебійного живлення, невикористання всіх модулів та можливостей встановленого бухгалтерського програмного забезпечення та ін.).

На думку Б. Х. Маскелла та Б. Л. Багаллі, деякі облікові процеси можуть бути віднесені до першого рівня втрат (втрати, які не можуть бути усунені в даний момент), але більшість облікових процесів відноситься до другого рівня (втрати, які можуть бути усунені). Засоби концепції ощадливості мають бути застосовані для удосконалення облікової системи підприємства, що дозволить

позбавитись першого та другого рівня втрат [⁴⁹³, с. 36]. Використання інструментів ощадливого виробництва стосовно облікової системи підприємства дозволяє усувати існуючі втрати як під час здійснення процедур даного облікового циклу, так і для ефективної реалізації процедур наступного облікового циклу.

Загальна класифікація втрат облікової системи, виходячи із розуміння сутності роботи бухгалтерів, наведена на рис. 4.8.

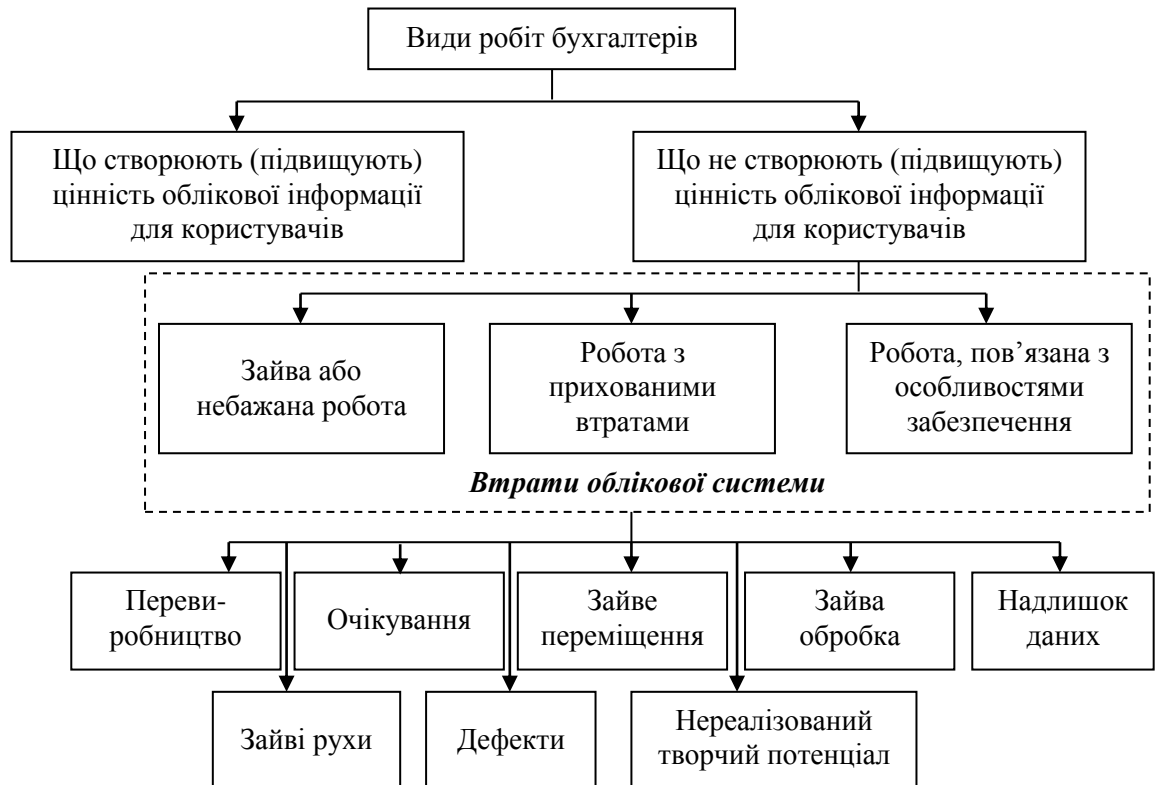


Рис. 4.8. Класифікація втрат облікової системи в контексті робіт бухгалтерів

Таким чином, виходячи із вищенаведеної класифікації втрат (рис. 4.8), підприємства можуть обирати стратегію розвитку системи організації обліку шляхом скорочення часу на виконання різних видів облікових робіт. В першу чергу, при реалізації такої стратегії слід визначити, які види облікових робіт створюють або не створюють цінність, тобто є джерелом виникнення втрат для підприємства. Це дозволяє розібратись, яким чином функціонує облікова система підприємства з позиції споживачів облікової інформації. В другу чергу керівнику потоку створення цінності (головному бухгалтеру, аудитору тощо) слід здійснювати організаційні заходи, спрямовані на усунення або обмеження облікових робіт, що не створюють цінність. В результаті одержаних скорочень з'являються конкурентні переваги, що є основною задачею, на яку спрямована реалізація даної стратегії. Детальну характеристику втрат системи обліку наведено в табл. 4.7.

⁴⁹³ Maskell B.H. Lean Accounting: What's It All About? / Brian H. Maskell, Bruce L. Baggaley // Target. – 2006. – Volume 22, Number 1. – P. 35-43.

Втрати системи обліку згідно з концепцією ощадливого виробництва

Вид втрат	Характеристика
Перевиробництво облікової інформації	Збір та обробка облікових даних в регістрах накопичення в такій кількості, що є непотрібною для здійснення наступних облікових процесів. Генерування облікової інформації в більшій кількості, ніж це потрібно її користувачам, а також надання її раніше, ніж це їм потрібно. Це стосується як безпосередньо кількості бухгалтерських звітів, які надаються користувачам для прийняття рішень, так і обсягу показників, які розкриваються в таких звітах, а також рівня агрегації показників у звітах. Друк і поширення надлишкової кількості копій звітів у паперовій формі. Формування надмірної кількості бухгалтерських звітів або окремих показників, які не використовуються суб'єктами прийняття рішень, призводить до зайвого витрачання робочого часу працівників бухгалтерської служби та породжує виникнення інших витрат (витрати на збір даних для звітів / показників та їх обробку, витрати на передачу та оприлюднення звітів / показників, втрати на формування надлишкового сховища даних тощо)
Очікування (втрати часу)	Працівники бухгалтерської служби, які очікують надходження або затвердження первинних документів, очікують на можливість доступу або безпосередньої роботи в комп'ютерній системі бухгалтерського обліку (наприклад, через її блокування головним бухгалтером під час формування фінансових результатів або виправлення метаданих), або просто не працюють внаслідок технічних або програмних збоїв у роботі облікової системи підприємства, що можуть бути викликані впливом ряду внутрішніх або зовнішніх загроз
Зайве переміщення облікових даних та інформації	Непотрібний рух облікових даних (первинних документів) між працівниками бухгалтерської служби підприємства та сформованих бухгалтерських звітів перед тим, як вони потраплять до кінцевого користувача облікової інформації. Виникає в результаті недосконалого розподілу обов'язків між працівниками або окремими підрозділами підприємства та через недоліки при формуванні або за повної відсутності графіку документообігу
Зайва або неправильна обробка облікових даних та інформації	Непотрібні операції при обробці первинних документів можуть виникати при неповному або неправильному налагодженні комп'ютерної системи бухгалтерського обліку, внаслідок чого при формуванні господарських операцій, працівники бухгалтерської служби можуть виконувати ряд зайвих дій. Наприклад, при введенні господарських операцій в ручному режимі вони мають здійснювати групування документів, їх таксування та контрирування, що в умовах сучасного рівня розвитку облікових інформаційних систем є порушенням нормальної роботи. При використанні системи електронного документообігу причинами неправильної обробки можуть бути помилки налаштування криптографії, одержання унікального ідентифікатора, формування і відправки електронного документу, одержання і обробки електронного документа
Надлишок облікових даних	Надлишок реквізитів первинних документів, властивостей окремих об'єктів та їх надмірна деталізація збільшують час на їх обробку в інформаційній системі та час на формування бухгалтерських звітів. При формуванні багаторівневих аналітичних звітів у сучасних комп'ютерних облікових системах слід використовувати механізми фільтрації та розширені опції налаштування системи звітів, що вступає в суперечність з філософією концепції ощадливості, згідно з якою звіти мають бути простими, зрозумілими і формуватися без використання особливих навичок користувачів
Зайві рухи бухгалтерів	Всі рухи, які доводиться робити працівникам бухгалтерської служби в процесі виконання посадових обов'язків, але які не додають цінності: вхід в комп'ютеризовану облікову систему підприємства, переключання програм та їх модулів, пошук первинних документів, на основі яких вводяться господарські операції, їх ручне введення, додаткові кліки або натискання клавіш, налаштування механізму формування бухгалтерських звітів, видалення записів у системі тощо

Продовження таблиці 4.7.

Вид втрат	Характеристика
Дефекти облікової інформації	Формування неправдивих, фальсифікованих первинних документів на основі шахрайських фактів господарського життя або формування шахрайських господарських операцій на основі реальних або шахрайських фактів господарського життя призводить до формування бухгалтерських звітів, інформація в яких не відповідає господарській реальності підприємства. Для усунення подібних дефектів або їх попередження залучаються аудитори, за результатами перевірки яких може здійснюватися виправлення помилок, що призводить до втрати часу та фінансових ресурсів. Одним із дефектів також є несвоєчасне формування бухгалтерських звітів, свідченням чого є пропущення термінів їх формування та подачі суб'єктам прийняття рішень
Нереалізований творчий потенціал бухгалтерів	Неналежне використання можливостей, досвіду та навичок працівників бухгалтерської служби підприємства для більш ефективного виконання покладених на них посадових завдань та обов'язків. Проявляється в нездатності приймати самостійні рішення в процесі реалізації професійного судження бухгалтера, формування і реалізації облікової політики підприємства, вирішення нестандартних облікових ситуацій. Відсутність повноцінної професійної підготовки працівників бухгалтерської служби та примушування до виконання некваліфікованих завдань є однією із основних причин втрати часу на їх виконання, що впливає на якість облікової інформації.

Виділені втрати системи обліку згідно з концепцією ощадливого виробництва (табл. 4.7) переважно стосуються технічної (вибір оптимальної форми обліку та її окремих елементів) та організаційної (організації роботи облікового апарату) складових організації обліку на підприємстві, внаслідок чого шляхи їх усунення слід розглядати як напрями підвищення ефективності реалізації відповідних складових.

Методи ощадливого виробництва. Дослідниками в сфері теорії ощадливого виробництва виділяється значна кількість методів, інструментів та засобів, які можуть застосовуватись для забезпечення практичного впровадження концепції ощадливості. При цьому, серед вчених відсутня єдність стосовно їх чітко визначеного переліку, оскільки значна кількість методів управління або інструментів управлінського обліку своєю основною метою теж мають підвищення ефективності управління господарськими процесами на основі застосування концепції ощадливості (Додаток Ж). Це дозволяє констатувати, що інструментарій концепції ощадливого виробництва перебуває в процесі свого розвитку та удосконалюється шляхом інтеграції з іншими управлінськими та обліковими інструментами.

Переважаюча більшість методів ощадливого виробництва можуть застосовуватись для підвищення якості системи організації обліку шляхом їх адаптації до розуміння облікової системи підприємства, що забезпечує вироблення облікової інформації, якість якої може бути підвищена. Наприклад, метод створення карти потоку цінності передбачає розгляд облікового процесу на підприємстві як процесу створення цінності, в результаті функціонування якої генерується корисна облікова інформація для прийняття рішень. Цей метод дозволяє розглянути, які матеріальні та інформаційні потоки повинні бути налагоджені для надання якісного облікового інформаційного продукту

зацікавленим користувачам. Карта потоку створення цінності дозволяє ідентифікувати найбільш загрозові місця функціонування всього облікового процесу на підприємстві, виявити всі непродуктивні витрати та підпроцеси (окремі елементи методу обліку), та сформулювати напрями і план його покращання. В цілому існуючу карту слід розглядати лише як основу для побудови карти майбутнього покращеного стану потоку створення цінності облікової системи підприємства, в якій будуть викладені плани щодо підвищення якості облікової інформації в майбутньому.

Очолювати роботу по розробці карти потоку створення цінності облікової системи має керівник бухгалтерської служби, який має брати участь у всіх етапах процесу складання карти і має бути зацікавлений в нових якісних перетвореннях облікового процесу на підприємстві. Всі його дії мають бути узгоджені із загальною моделлю функціонування ошадливого підприємства та *lean*-перетворень, що відбуваються на ньому. Окрім цього, для подальшого ефективного калькулювання вартості потоків створення цінності необхідно забезпечити прямий розподіл всіх задіяних в їх реалізації людей між існуючими видами потоків, що також підвищить ефективність *lean*-перетворень на підприємстві, оскільки всі ошадливі організації працюють як команди (команда з ошадливого виробництва продукції / облікової інформації; команда з постачання матеріалів; команда з інженерної підтримки; команда з обслуговування клієнтів; ремонтна команда тощо).

На думку Б. Х. Маскелла та Б. Л. Багаллі, найбільш поширеного використання стосовно облікової системи підприємства набули такі три основні методи ошадливого виробництва: 1) Створення карти потоку цінності; 2) Кайдзен (ошадливе безперервне удосконалення); 3) Вирішення проблем на основі PDCA [⁴⁹⁴, с. 37], що свідчить про доцільність їх першочергового застосування при удосконаленні порядку організації системи обліку на засадах концепції заошадливості.

В цілому застосування методів ошадливого виробництва стосовно системи бухгалтерського обліку дозволяє трансформувати базові основи її організації шляхом структурного перерозподілу видів робіт, що виконуються працівниками бухгалтерської служби. На сьогодні більшість бухгалтерських процедур має високий ступінь рутинної роботи та низький ступінь аналітичного опрацювання. Для вирішення цієї проблеми можуть бути застосовані методи ошадливості, внаслідок чого менше часу буде витрачатись на ті види робіт, що не створюють цінність, і більше часу приділятиметься аналітичній роботі, яка забезпечує підвищення цінності облікової інформації, яка використовується користувачами для прийняття рішень.

Загальну модель такої трансформації видів робіт в обліковій системі було запропоновано Дж. Каннінгем (рис. 4.9).

⁴⁹⁴ Maskell B.H. Lean Accounting: What's It All About? / Brian H. Maskell, Bruce L. Baggaley // Target. – 2006. – Volume 22, Number 1. – P. 35-43.

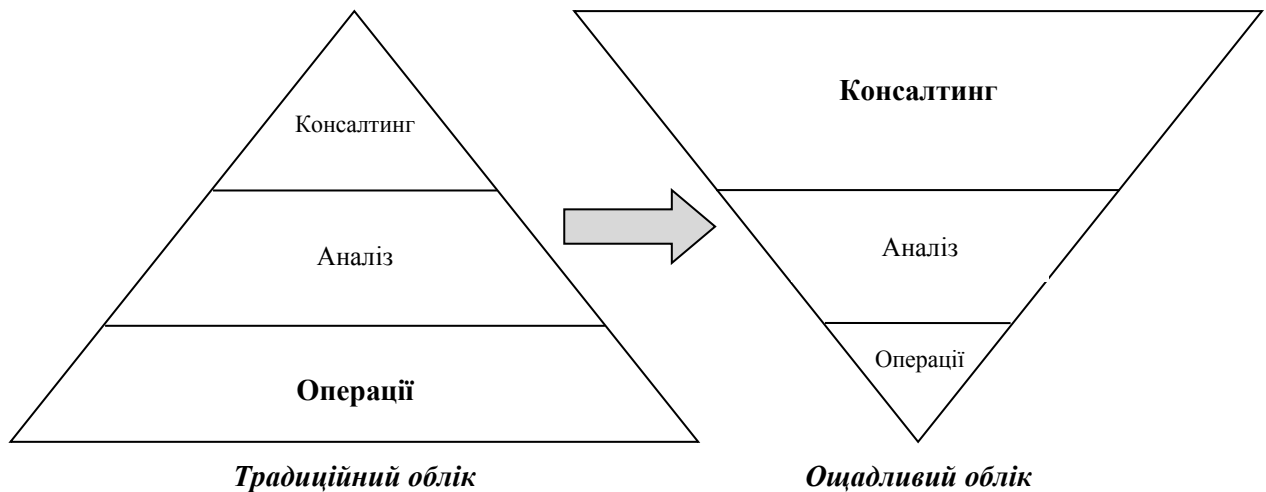


Рис. 4.9. Трикутник облікових робіт за Дж. Каннінґем [⁴⁹⁵, с. 226].

Виходячи із вищенаведеної моделі (рис. 4.9), при запровадженні ощадливого обліку має кардинально змінитись структура робіт, які виконують представники бухгалтерської служби. Зокрема, на відміну від традиційного підходу до організації обліку, коли більшість часу приділяється на обробку трансакцій, в умовах застосування ощадливого обліку основна увага має приділятися консультуванню суб'єктів прийняття рішень на основі облікової інформації, оскільки лише суб'єкти її обробки і генерування можуть пояснити і обґрунтувати причини виникнення одержаних показників, що відображають стан та результати діяльності підприємства. Консультування передбачає формування рекомендацій щодо покращання процесу функціонування облікової системи підприємства в напрямі підвищення цінності облікової інформації.

Застосування методів ощадливого виробництва в довгостроковій перспективі дозволяє трансформувати структуру облікових робіт шляхом скорочення використання часу на облікові процедури та надлишкові операції, а переважна увага працівників бухгалтерської служби при цьому має приділятися аналізу операцій та консультуванню суб'єктів реалізації концепції ощадливого виробництва.

Ощадливі показники. Для здійснення управління підприємством на засадах концепції ощадливості, зокрема організації облікової системи, слід запровадити систему показників, що чітко характеризуватимуть діяльність підприємства в контексті мінімізації втрат, які виникають в процесі формування облікової інформації (втрат системи обліку). Такі показники за своїм змістом відрізняються від звичайних аналітичних показників, що використовуються в традиційних організаційно-управлінських системах, а їх визначальною рисою є оперативність розрахунку, що дозволяє забезпечити постійне і безперервне вдосконалення бізнес-процесів підприємства, підвищує ефективність системи оперативного контролю. Ощадливі

⁴⁹⁵ Lean accounting: best practices for sustainable integration / Edited by Joe Stenzel. – Hoboken: John Wiley & Sons, Inc., 2007. – 309 p.

показники є більше процесно-орієнтованими, аніж результативно-орієнтованими, оскільки суб'єкти ощадливого управління концентрують свою увагу переважно на ефективності функціонування бізнес-процесів підприємства, що створюють цінність, а не лише на загальних результатах його діяльності.

Ощадливі показники у порівнянні з традиційними показниками мають значні переваги з позиції забезпечення функціонування системи ощадливого виробництва. Як зазначає Т. Є. Хмельова, розрахунок традиційних показників веде до втрати великої кількості часу. Ощадливі показники, в свою чергу, відображають стан справ у момент їх здійснення, що дозволяє швидко усунути неполадки, інформація збирається в кожному виробничому осередку і надається всім бажаючим у легкому до сприйняття та візуалізованому вигляді [⁴⁹⁶, с. 70].

У порівнянні з традиційними аналітичними показниками, які формуються на основі даних фінансового та управлінського обліку, ощадливих показників існує значно менша кількість, через набагато меншу кількість інформації, що надається системою ощадливого обліку. Вони є досить вузькоспеціалізованими, що обмежує можливість їх застосування іншими користувачами, оскільки спрямовані на формування інформаційної підтримки діяльності суб'єктів, відповідальних за досягнення підприємством ощадливих цілей. Окрім цього, в систему ощадливих показників досить часто включаються нефінансові показники, які характеризують якісні аспекти запровадження концепції ощадливості, оскільки фінансові показники, необхідні для аналізу ефективності lean-перетворень на підприємстві, не завжди можуть бути розраховані через існуючі обмеження конвенційної системи бухгалтерського обліку.

На думку О. Фіуме, рішення щодо зміни системи облікових показників, які використовуються для прийняття рішень, має прийматись генеральним директором, а фінансовий директор має повне і правильне розуміння щодо того, яким чином слід діяти у випадку досягнення ощадливими показниками тих або інших значень [⁴⁹⁷, с. 57]. В процесі подальшого розвитку системи ощадливого виробництва на підприємстві існуюча система ощадливих показників має регулярно переглядатись. У випадку виявлення недієвості показника або необхідності розробки нових показників, які б відображали актуальний стан lean-перетворень на підприємстві, генеральний та фінансовий директори можуть прийняти рішення про зміну, заміну окремих існуючих або введення нових ощадливих показників.

При переході до використання ощадливих показників також слід визначитись із рівнями їх застосування на конкретному підприємстві. Одним із варіантів вирішення даної проблеми є застосування запропонованої І.В. Колосом [⁴⁹⁸, с. 155-156] класифікації

⁴⁹⁶ Хмелева Т.Е. Оценка эффективности Lean-преобразований на предприятии / Т.Е. Хмелева // Актуальные вопросы экономических наук. – 2015. – Выпуск № 47. – С. 68-71.

⁴⁹⁷ Lean accounting: best practices for sustainable integration / Edited by Joe Stenzel. – Hoboken: John Wiley & Sons, Inc., 2007. – 309 p.

⁴⁹⁸ Колос І. В. Ключові облікові показники підприємства в ощадливому виробництві / І. В. Колос // Економічні науки / Серія: Облік і фінанси. – 2014. – Вип. 11 (2). – С. 154-159.

ощадливих показників за рівнями бізнесу: 1) Облікові показники ефективності робочого місця; 2) Облікові показники ефективності потоку створення цінності (генерування облікової інформації); 3) Облікові показники ефективності підприємства в цілому. З позиції розвитку системи організації обліку на підприємстві на особливу увагу заслуговують показники другої групи, які можуть використовуватись для безперервного удосконалення процесу створення облікової інформації у відповідності до існуючих та потенційних потреб її користувачів. Їх кількість визначається потребами заощадливого управління та особливостями господарської діяльності конкретного підприємства, від яких залежить складність системи організації обліку на ньому.

Проведений аналіз поглядів вчених, що займаються проблемами оощадливого обліку та облікового забезпечення діяльності оощадливих підприємств, дозволив встановити, що на сьогодні в більшості випадків ними наводяться пропозиції з розробки оощадливих показників щодо матеріальних бізнес-процесів підприємства. Так, Б. Маскелл та Б. Баггаллі [⁴⁹⁹, с. 39] запропонували початковий комплект показників ефективності оощадливого виробництва (Додаток К), які можна використовувати в якості основи при початковому запровадженні концепції оощадливості на підприємстві.

На думку О. Р. Мусіна, на підприємствах, де виділяються “виробничі осередки”, для управлінського обліку, що відповідатиме вимогам концепції оощадливості, достатні наступні показники: 1) Денний обсяг виробництва, осередки по годинах (дозволяє навчити співробітників підтримувати виробничий ритм); 2) Коефіцієнт незавершеного виробництва НЗВ \ НЗВн (оцінює систему витягування “Канбан”); 3) Приймання з першого пред’явлення ФТТ – First Time Through (оцінює кількість браку і переробок); 4) Операційна ефективність обладнання ОЕО (як множення коефіцієнтів доступності, потужності і ФТТ) оцінює заходи з ремонту та обслуговування обладнання [⁵⁰⁰]. К. В. Троельникова та О. І. Костюкова зазначають про можливість впровадження системи lean-обліку шляхом використання таких показників, як зниження часу зберігання, зниження часу транспортування, зниження часу здійснення операції, зниження часу додавання цінності [⁵⁰¹, с. 23]. Частина з цих показників може бути застосована не лише до аналізу виробництва матеріальної продукції або надання послуг, а й до процесу створення облікової інформації, при цьому під виробничим процесом слід розуміти процес генерування облікової інформації, а всі пов’язані з його функціонуванням показники слід розуміти як показники, що характеризують виробництво облікового інформаційного продукту (бухгалтерської звітності).

⁴⁹⁹ Маскелл Б. Практика бережливого учета: управленческий и финансовый учет и система отчетности на бережливых предприятиях / Б. Маскелл, Б. Баггалли. / Пер. с англ. – М.: Институт комплексных стратегических исследований, 2010. – 384 с.

⁵⁰⁰ Мусин О. Р. Бережливый управленческий учет, как инструмент оценки эффективности бережливых преобразований организаций и предприятий / О. Р. Мусин // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.up-pro.ru/library/accounting/introduction/lean-uchet.html>

⁵⁰¹ Троельникова К. В. Система организации производства – Лин-учет / К. В. Троельникова, Е. И. Костюкова // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 5 (203) – С. 18-24

В результаті аналізу ощадливих показників щодо матеріальних бізнес-процесів, запропоновано використовувати в діяльності підприємств наступні показники, які сприяють підвищенню ефективності функціонування системи організації бухгалтерського обліку, що побудована на основі використання концепції ощадливого виробництва (табл. 4.8).

Таблиця 4.8.

Ощадливі показники функціонування облікової системи підприємства

<i>Назва показника</i>	<i>Порядок розрахунку показника</i>	<i>Характеристика показника</i>	<i>Роль показника в контексті концепції ощадливості</i>
Своєчасна передача первинного документа суб'єкту обробки	Нормативний час передачі / Фактичний час передачі	Вимірює успішність передачі первинного документа з місця його виникнення суб'єкту його обробки (бухгалтеру, операціоністу тощо) в той час, коли він має бути переданий. Позитивною тенденцією є наближення показника до 1	Збільшення пропускну здатності потоку створення цінності, встановлення контролю над процесами потоку створення цінності
Своєчасна передача обробленого документу / сформованого звіту суб'єкту аналізу	Нормативний час передачі / Фактичний час передачі	Вимірює успішність передачі обробленого документа / сформованого звіту суб'єкту його аналізу (аналітику, контролеру тощо) в той час, коли він має бути переданий. Позитивною тенденцією є наближення показника до 1	
Придатність оброблених документів з першого разу (FTT)	(Загальна кількість оброблених документів – брак чи доопрацювання) / Загальна кількість оброблених документів * 100 %	Відображає загальний відсоток первинних документів, оброблених бухгалтерською службою / окремим підрозділом бухгалтерської служби (виробничим осередком), без необхідності їх доопрацювання або вибраковки. Позитивною тенденцією є наближення показника до 100%	Виробництво відповідно до стандартизованих облікових практик у всіх процесах створення потоку цінності
Придатність створених звітів з першого разу	(Загальна кількість створених звітів – брак чи доопрацювання) / Загальна кількість створених звітів * 100 %	Відображає загальний відсоток створених бухгалтерською службою / окремим підрозділом бухгалтерської служби (виробничим осередком) звітів для користувачів, без необхідності їх доопрацювання або вибраковки. Позитивною тенденцією є наближення показника до 100%	
Час такту звіту	Час формування звіту протягом певного періоду часу / Попит на звіти протягом певного періоду часу	Це інтервал часу або періодичність, з якою споживач запитує облікову інформацію у вигляді звіту, тобто той інтервал часу, з яким бухгалтерська служба надає користувачам облікову інформацію. Розраховується в цілому по бухгалтерській службі або по виробничому осередку	Встановлення контролю над продуктивністю облікового процесу та здатністю виконання замовлень користувачів

Виділені ощадливі показники (табл. 4.8) мають бути узгоджені з параметрами створення, обробки та передачі до архіву документів / звітів, що затверджено в

графіку документообігу / формування звітів підприємства. Їх використання в практичній діяльності підприємств дозволяє:

- мотивувати працівників бухгалтерської служби або виробничого осередку до досягнення цілей і завдань функціонування облікової системи підприємства, в основі якої покладено концепцію ощадливості;

- дотримуватись ідеології скорочення облікових втрат і затрат, пов'язаних з функціонуванням облікової системи на основі використання концепції ощадливості;

- стимулювати подальші lean-перетворення на підприємстві на основі використання відповідних інструментів з метою усунення втрат облікової системи.

Вищенаведені показники можуть бути доповнені іншими ощадливими показниками на конкретному підприємстві, що залежить від наявного техніко-технологічного та організаційного забезпечення облікової системи підприємства та обраної стратегії подальшого розвитку, оскільки ощадливі показники також застосовуються як для розробки нових стратегій, так і для аналізу успішності ефективної реалізації існуючої стратегії.

Ощадлива звітність. Необхідність у формуванні ощадливих звітів виникла внаслідок неможливості конвенційної облікової системи забезпечити надання облікової інформації, яка б сприяла ефективному запровадженню концепції ощадливого виробництва та її подальшого використання. Так, на думку Т.Є. Хмельової, традиційна звітність зазвичай відображає продуктивність праці, завантаженість обладнання, поглинання прикладних витрат і стає доступною співробітникам в кінці місяця. Це виключає можливість виправляти помилки відразу на місці їх виникнення [⁵⁰², с. 70]. Про це також наголошують Ф. А. Кеннеді та Б. Х. Маскелл, відмічаючи, що традиційні системи бухгалтерського обліку демонструють “заморожені” погляди на операції, які не відображають цілі постійного вдосконалення ощадливого підприємства. Щоб забезпечити більш збалансований, динамічний перегляд їхньої діяльності, багато підприємств доповнили свої традиційні системи бухгалтерського обліку інформаційними панелями та системами індикаторів, що відображають основні показники ефективності на основі операційних даних [⁵⁰³, с. 7]. Таким чином, неадекватність чинної облікової системи потребам суб'єктів ощадливого менеджменту зумовила використання на підприємствах додаткових інформаційно-аналітичних систем, які забезпечують формування інформації в необхідних розрізах та в формі, що є зручною для використання. З метою підвищення значимості облікової системи як засобу інформаційної підтримки суб'єктів ощадливого менеджменту, чинна облікова система потребує удосконалення з урахуванням їх інформаційних потреб. Основними напрямками удосконалення традиційної системи бухгалтерської звітності в контексті застосування концепції ощадливості є підвищення релевантності, своєчасності, оперативності, зрозумілості, візуалізації, зручності збору та обробки облікової інформації.

⁵⁰² Хмелева Т. Е. Оценка эффективности Lean-преобразований на предприятии / Т. Е. Хмелева // Актуальные вопросы экономических наук. – 2015. – Выпуск № 47. – С. 68-71.

⁵⁰³ Kennedy F. A. Accounting for the Lean Enterprise: Major Changes to the Accounting Paradigm / F. A. Kennedy, B. H. Maskell. – Montvale: Institute of Management Accountants, 2006. – 37 p.

Проведений аналіз підходів дослідників, що займаються питаннями впровадження концепції ошадливості в діяльність підприємств, дозволив виділити дві основні групи підходів до формування ошадливої звітності:

1) *Формування оперативної ошадливої звітності* є характерним для підприємств, що тільки розпочали роботу над запровадженням концепції ошадливого виробництва в своїй діяльності, і яка переважно формується в розрізі виділених осередків ошадливого виробництва. Б. Маскелл та Б. Баггаллі [⁵⁰⁴, с. 43-44] відмічають, що найбільш поширеними звітами, які можна віднести до цієї групи, є “Погодинний звіт про робочий день”, “Звіт про приймання з першого пред’явлення”, “Звіт про незавершене виробництво / стандартне незавершене виробництво”, “Звіт про оперативну ефективність обладнання”. Такі ошадливі звіти також можуть застосовуватись для надання інформації про ефективність функціонування системи обліку на основі застосування концепції ошадливості, зокрема шляхом їх адаптації до потреб суб’єктів організації обліку на підприємстві та шляхом включення до їх складу запропонованих ошадливих показників функціонування облікової системи підприємства. Оперативна ошадлива звітність фактично є засобом інтерпретації спостережень, що були зафіксовані за допомогою засобів візуального контролю (дошок, інформаційних табло, моніторів тощо), та є засобом їх перетворення на рішення і дії керівника потоку створення цінності облікової інформації.

Як свідчить практика функціонування зарубіжних підприємств, які використовують концепцію ошадливого виробництва при побудові інформаційних систем, оперативні ошадливі звіти складаються щоденно, що дозволяє оперативно реагувати на збурення, які відбуваються у внутрішньому та зовнішньому середовищі облікової системи, виявляючи та вирішуючи існуючі проблеми, і в цілому дозволяє якісно покращити функціонування всього облікового процесу.

2) *Формування звіту про доходи в розрізі потоків цінності* є характерним для підприємств, у яких концепція ошадливого виробництва набула значного поширення, що в кінцевому випадку призвело до побудови системи управління підприємством на основі потоків створення цінності. Діяльність ошадливих підприємств свідчить, що такий звіт складається щотижня, а його основною метою є відображення доходів та витрат в розрізі потоків створення цінності, фінансовий результат кожного з потоків, їх рентабельність, підсумковий фінансовий результат діяльності підприємства.

Проведений аналіз підходів дослідників (Е. А. Закиров [⁵⁰⁵, с. 64], Ф. А. Кеннеді та Б. Х. Маскелл [⁵⁰⁶, с. 9], Д. Хансен, М. Моуен, Л. Гуан [⁵⁰⁷, с. 574], Б. Х. Маскелл та Н. Катко [⁵⁰⁸, с. 161]) дозволив встановити, що на сьогодні серед вчених відсутня єдина позиція щодо

⁵⁰⁴ Маскелл Б. Практика бережливого учета: управленческий и финансовый учет и система отчетности на бережливых предприятиях / Б. Маскелл, Б. Баггалли. / Пер. с англ. – М.: Институт комплексных стратегических исследований, 2010. – 384 с.

⁵⁰⁵ Закиров Э. А. Управленческий учет затрат по потокам создания ценности в условиях бережливого производства : Дис. ... к. э. н. : 08.00.12 «Бухгалтерский учет и статистика» / Э. А. Закиров. – Казань, 2014. – 219 с.

⁵⁰⁶ Kennedy F. A. Accounting for the Lean Enterprise: Major Changes to the Accounting Paradigm / F. A. Kennedy, B. H. Maskell. – Montvale: Institute of Management Accountants, 2006. – 37 p.

⁵⁰⁷ Hansen D. Cost Management: Accounting and Control / Don Hansen, Maryanne Mowen, Liming Guan. – Cengage Learning, 2007. – 864 p.

⁵⁰⁸ Lean accounting: best practices for sustainable integration / Edited by Joe Stenzel. – Hoboken: John Wiley & Sons, Inc., 2007. – 309 p.

структурних елементів звіту про доходи в розрізі потоків цінності, зокрема щодо переліку затрат, які здійснюються в процесі його формування на підприємстві. На нашу думку, структура затрат визначається щодо конкретного потоку цінності в залежності від потреб менеджменту, що здійснюють управління підприємством на засадах концепції ощадливості.

Узагальнююча модель звіту про доходи в розрізі потоків цінності може бути представлена в наступному вигляді (табл. 4.9).

Таблиця 4.9.

Узагальнююча модель звіту про доходи в розрізі потоків цінності

<i>Період складання звіту, рік</i>					
<i>Показник</i>	<i>Потік цінності 1</i>	<i>...</i>	<i>Потік цінності n</i>	<i>Затрати на підтримку ощадливого підприємства</i>	<i>Всього, тис. грн.</i>
Доходи				x	
Матеріальні затрати				x	
Конверсійні затрати				x	
Інші затрати				x	
Загальні затрати				x	
Затрати на оплату праці					
Затрати на використання обладнання					
Затрати на використання нематеріальних активів					
Інші затрати					
<i>Прибуток потоку цінності</i>				x	
<i>Рентабельність потоку цінності, %</i>				x	x
Загальний прибуток ощадливого підприємства	x	x	x	x	
Рентабельність ощадливого підприємства, %	x	x	x	x	

У вищенаведену модель звіту (табл. 4.9) в якості одного з потоків створення цінності може бути включена облікова система підприємства, на розробку впровадження і експлуатацію якої здійснюється значна кількість витрат. Для їх ідентифікації на підприємстві має бути запроваджена система управлінського обліку затрат в розрізі виділених потоків створення цінності. Затрати на підтримку ощадливого підприємства зазвичай складаються з традиційних “непрямих” витрат, (витрати технічного обслуговування, витрати на якість, витрати на управління матеріалами тощо), які мають бути розподілені між виділеними потоками створення цінності, для чого можуть використовуватись різні способи. Як свідчить досвід підприємств, які використовують модель калькулювання витрат за потоками цінності, прямі затрати виділених потоків займають більшу частку всіх затрат (близько 80-90%), внаслідок чого розподілу підлягає лише незначна кількість затрат, що підвищує актуальність застосування даного методу калькулювання у порівнянні з іншими методами з позиції викривлення облікової інформації.

Оскільки процес створення облікової інформації, на відміну від інших матеріальних потоків створення цінності, напряму не пов'язаний зі створенням доходів (виручки від їх реалізації), для побудови звіту про доходи щодо даного потоку необхідно використовувати непрямі способи розрахунку доходів, які одержуються підприємством від даного потоку. Одним із таких способів є визначення тижневої економії від невикористання альтернативних управлінських інформаційних систем та інформаційних панелей (“Збалансована система показників”, “Value Reporting”, “Businessobjects™ Profitability and cost management application” (SAP) та ін.), які забезпечують формування інформації за допомогою фінансових і нефінансових показників та індикаторів для ефективної реалізації концепції ощадливого виробництва на підприємстві.

Ще однією важливою перевагою калькулювання витрат за потоками, у порівнянні з іншими методами калькулювання, є можливість безперешкодного інкорпорування до складу фінансової звітності. Як відмічають з цього приводу представники Інституту управлінських бухгалтерів, калькулювання витрат за потоками цінності можна використовувати для всіх видів фінансової звітності, включаючи внутрішню звітність про операції, корпоративні офіси та зовнішню звітність для акціонерів, SEC, звітність про внутрішні доходи тощо [⁵⁰⁹, с. 18]. Відповідно, такий метод моделювання витрат, що використовує принципи процесно-орієнтованого управління, може бути безперешкодно впроваджений в чинну модель формування облікової інформації.

З метою підвищення ефективності функціонування елементів окремих сфер діяльності, на ощадливих підприємствах можуть формуватися окремі субзвіти про доходи в розрізі потоків цінності, які пов'язані з формуванням інформаційного забезпечення системи управління (облікова система, маркетингова система, система планування, система контролю тощо).

В цілому використання в діяльності підприємства звіту про доходи в розрізі потоків цінності має наступні переваги:

- основним об'єктом ощадливого управління на підприємстві є потоки створення цінності (одним із яких може розглядатись процес створення облікової інформації), що дозволяє зосередити увагу управлінців на цінності, що створюється для постачальників капіталу (або користувачів ощадливої звітності);
- інформація про діяльність ощадливого підприємства подається управлінцям в більш зручному і зрозумілому для сприйняття вигляді та дозволяє порівнювати між собою потоки цінності;
- тижневий період складання звіту дозволяє більш оперативно реагувати на проблеми, що виникають на підприємстві, дозволяючи підвищувати ефективність функціонування окремих потоків створення цінності і ощадливого підприємства в цілому;
- змістове наповнення звіту дозволяє проаналізувати вплив lean-перетворень на результати функціонування потоку створення цінності;

⁵⁰⁹ Accounting for the Lean Enterprise: Major Changes to the Accounting Paradigm. – Montvale: Institute of Management Accountants, 2014. – 35 p.

– щотижневі звіти про доходи в розрізі потоків цінності також можуть доповнюватись оперативними ощадливими показниками, що розраховуються за такий же період, створюючи загальну модель інформаційної підтримки ощадливого оперативного управління на підприємстві у вигляді “коробочних звітів”, що включають різноманітні показники ощадливого потоку створення цінності.

При розробці і впровадженні на підприємствах ощадливих звітів, які можуть відноситись до кожної з двох виділених груп, слід також використовувати філософію ощадливості, що зумовлює необхідність розгляду даного процесу як ощадливого стартапу. Дана концепція (“ощадливий стартап”) була розроблена Е. Рісом [⁵¹⁰] для новостворених підприємств, які намагаються розробити і вивести на ринок нові продукти або послуги, які б максимально задовольняли потреби клієнтів за умови мінімізації затрат. Її основна відмінність від управління на основі концепції ощадливості полягає в тому, що вона застосовується в процесі розробки тих продуктів або проектів, щодо яких існує значна невизначеність, а традиційні ощадливі методи більш доцільно використовувати для оптимізації вже існуючих продуктів чи проектів, або існують чітко визначені вимоги користувачів щодо цих продуктів чи проектів.

Під ощадливим стартапом в контексті системи організації обліку слід розуміти процес розробки облікового продукту (ощадливого звіту), який забезпечує задоволення потреб його користувачів з одночасною мінімізацією затрат та ризиків, які можуть виникати під час такої розробки. Загальну модель розробки ощадливих звітів на основі концепції ощадливого стартапу можна представити наступним чином (рис. 4.10).



Рис. 4.10. Модель розробки ощадливих звітів на основі концепції ощадливого стартапу

Вищенаведена модель (рис. 4.10) передбачає, що для того, щоб перетворити ідеї щодо створення ощадливого звіту на готовий обліковий продукт, слід оцінити реакцію менеджменту на нього, а потім визначити, чи потрібно вносити змістові або формальні зміни

⁵¹⁰ Reis E. The lean startup / Eric Ries // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://theleanstartup.com/>

до розробленого ощадливого звіту. Застосування даної моделі дозволяє мінімізувати ризики на кожному етапі розробки ощадливих звітів, дозволяючи протестувати припущення розробників на кожному циклі розробки, а не лише при її завершенні. Закладена в основу моделі наявність зворотного зв'язку між суб'єктами організації обліку та суб'єктами ощадливого управління спрямована на забезпечення високої цінності продукту.

На стадії формування ідей про цінність ощадливого звіту, який підлягає розробці, слід обов'язково враховувати проблему, заради якої він створюється, а також акцентувати увагу на ключових допущеннях та гіпотезах, стосовно підтвердження яких існує невизначеність. Наприклад, якщо стосовно окремих показників, які пропонується включити до складу ощадливого звіту, відсутня впевненість, що вони задовольняють потребам користувачів, дозволяючи приймати управлінські рішення щодо lean-перетворень на підприємстві, то більш детальну увагу слід приділити як вивченню самих потреб, так і пошуку релевантних даним потребам нових показників.

На стадії створення мінімально життєздатного продукту відбувається розробка спрощеного та до кінця незавершеного ощадливого звіту, який може бути переданий користувачам для попереднього ознайомлення та критичного аналізу. При цьому, такий ощадливий звіт повинен володіти достатнім рівнем змістового наповнення та формальної відповідності для збору даних та вивчення варіантів його подальшого удосконалення на основі врахування побажань користувачів. Зазвичай, проведення аналізу та врахування побажань користувачів для подальшого удосконалення мінімально життєздатного продукту є більш дешевим, ніж розробка повноцінних ощадливих звітів з повним набором фінансових та нефінансових показників, які доведеться змінювати. Це пов'язано з тим, що формування ощадливих показників є кінцевим результатом функціонування системи ощадливого обліку, і для їх отримання слід переналагодити всю існуючу систему збору, обробки та узагальнення облікової інформації.

На стадії обробки даних користувачів про результати оцінки представленого мінімально життєздатного продукту слід встановити, чи користувачі ідентифікували проблему, для вирішення якої розробляється ощадливий звіт, та порівняти її з цілями його розробників. Загальним результатом обробки має стати визначення необхідності переосмислення цілей розробки або внесення змін до змістовного наповнення або форми ощадливого звіту. Така взаємодія з користувачами дозволяє розробникам ощадливих звітів одержати перевірені практикою пропозиції для їх удосконалення, які можуть бути включені до першого етапу нового циклу моделі розробки ощадливих звітів. Таким чином, на основі існування зворотного зв'язку з користувачами ощадливих звітів їх розробники одержують додаткові переконання того, що створений ними продукт дійсно буде використовуватись в системі інформаційного забезпечення ощадливого управління підприємством.

Застосування концепції ощадливого стартапу до процесу розробки ощадливих звітів в цілому дозволяє підвищити якість організації обліку на підприємстві шляхом:

- мінімізації загального часу на створення ощадливих звітів;

– скорочення матеріальних витрат на процес розробки ощадливих звітів внаслідок використання гнучкої методології розробки, що спочатку передбачає створення мінімально життєздатного продукту, а лише потім його остаточне доопрацювання;

– встановлення напрямів удосконалення ощадливої звітності, які підвищують їх цінність для користувачів.

Висновки до розділу 4

1. В сучасних умовах розвитку бухгалтерського обліку як практичної діяльності, що характеризується широким застосуванням інформаційно-комп'ютерних та мережевих технологій, виникла потреба в необхідності пошуку напрямів забезпечення належного рівня якості облікової системи підприємства. Оскільки серед вчених на сьогодні відсутня єдність в підходах стосовно того, на основі використання яких критеріїв слід оцінювати якість бухгалтерських інформаційних систем, було запропоновано використовувати комплексні підходи – структурний та процесний, які дозволяють об'єднати певний набір критеріїв у систему, що є взаємопов'язаними між собою та доповнюють один одного. Згідно з структурним підходом для забезпечення належного рівня якості облікової системи необхідно удосконалювати процес функціонування її окремих деталізованих структурних елементів (суб'єкти ведення обліку; вхідні первинні документи; інструкції, рекомендації; бухгалтерські комп'ютерні програми; комп'ютерна техніка, засоби зв'язку, мережеві пристрої; інтеграція із іншими інформаційними системами або підсистемами; внутрішні стандарти ведення обліку). За процесним підходом для забезпечення належного рівня якості облікової системи необхідно удосконалювати процес функціонування її окремих деталізованих процесів (збір; первинне узагальнення; класифікація; запис; трансформація; збереження; узагальнення; передача).

2. Для підвищення якісного рівня системи організації обліку на підприємстві слід застосовувати стратегічноорієнтовані підходи, одним із яких є “Система менеджменту якості”, що базується на положеннях стандарту ISO 9001: 2015. За даним підходом облікова система розглядається як сукупність процесів, на функціонування якої впливає значна кількість факторів, і основною метою якої є задоволення потреб користувачів облікової інформації. На основі виділення і обґрунтування набору універсальних вимог (змістові вимоги, формальні вимоги) розроблено модель середовища вимог якісної організації комп'ютеризованої системи бухгалтерського обліку, що дозволяє покращити процес підготовки якісної бухгалтерської звітності. З метою підвищення ефективності системи менеджменту якості обліку розглянуто відмінності між наявним рівнем якості облікової інформації та її ідеальним рівнем, що дозволило обґрунтувати основні цілі її подальшого розвитку: 1) Усунення непотрібних характеристик облікової інформації; 2) Задоволення нових потреб користувачів облікової інформації, що були до цього часу незадоволеними. Враховуючи необхідність підвищення якісного рівня системи бухгалтерського обліку, обґрунтовано необхідність запровадження принципу якісного управління в умовах комп'ютеризованого середовища, якого слід дотримуватись під час організації обліку на підприємствах.

3. В умовах трансформації підходів до управління підприємствами, що викликано глобалізацією економіки, ускладненням конкурентного середовища та інформатизацією діяльності підприємств, виникла об'єктивна необхідність щодо застосування нових підходів до розвитку організаційних аспектів обліку. Одним із таких підходів, який дозволяє піднести облікову систему на новий якісний рівень, є концепція ощадливого виробництва, яка передбачає необхідність виявлення та усунення втрат бізнес-процесу на основі використання відповідного методичного інструментарію (створення карти потоку цінності, постійне ощадливе вдосконалення (Кайдзен), циклічний процес прийняття рішень). В результаті аналізу існуючих підходів дослідників до розуміння сутності ощадливого обліку виділено два основні варіанти взаємодії системи бухгалтерського обліку та концепції ощадливого виробництва: 1) Бухгалтерський облік як засіб інформаційної підтримки реалізації концепції, що передбачає використання облікового інструментарію для ефективного управління потоком створення цінності в контексті різних бізнес-процесів підприємства; 2) Бухгалтерський облік як об'єкт застосування концепції, що передбачає розгляд облікової системи як джерела виникнення втрат, які мають бути ідентифіковані та усунені на основі застосування методів ощадливого виробництва.

4.3 метою забезпечення адекватності облікової системи підприємства потребам суб'єктів ощадливого управління розроблено модель розвитку організації обліку на основі концепції ощадливого виробництва, що включає наступні елементи: філософія ощадливості в обліку; класифікація втрат облікової системи; методи ощадливого виробництва; ощадливі показники; ощадлива звітність. На основі використання існуючої класифікації втрат згідно з концепцією ощадливого виробництва виділено і обґрунтовано основні види втрат системи обліку, які пов'язані з роботами, що виконуються працівниками бухгалтерської служби: всі види робіт, які є зайвими або небажаними при виконанні облікових процедур; ті види робіт, які складаються лише з втрат, але мають виконуватись через існування тих або інших причин; втрати, що зумовлені особливостями технічного та програмного забезпечення, яке використовується в процесі функціонування облікової системи. Для підвищення ефективності функціонування системи організації обліку на підприємстві розроблено наступні ощадливі показники: своєчасна передача первинного документа суб'єкту обробки; своєчасна передача обробленого документа / сформованого звіту суб'єкту аналізу; придатність оброблених документів з першого разу; придатність створених звітів з першого разу; час такту звіту.

5. За результатами проведеного аналізу існуючих підходів дослідників до розробки ощадливої звітності виділено і обґрунтовано два її основних види: 1) Оперативна ощадлива звітність; 2) Звітність про доходи в розрізі потоків цінності. Обґрунтовано можливість використання запропонованої моделі звіту про доходи в розрізі потоків цінності щодо облікового процесу підприємства, що в цілому сприятиме підвищенню ефективності організації обліку на ньому. В процесі розробки різних видів ощадливих звітів запропоновано і обґрунтовано використання концепції ощадливого стартапу, що орієнтована на забезпечення високої цінності розроблюваного продукту та базується на використанні концепції ощадливості.

РОЗДІЛ 5. МЕТОДОЛОГІЧНІ ЗАСАДИ ОЦІНКИ ЯКОСТІ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

5.1. Методологія оцінки якості в бухгалтерському обліку: базисні засади

Управління підприємством є інформаційним процесом, важливу роль в функціонуванні якого відіграє система бухгалтерського обліку як основний постачальник достовірної та доречної інформації для прийняття управлінських рішень. Для забезпечення ефективних умов здійснення управління підприємством важливе значення має розробка таких правил формування облікової інформації, які б забезпечували належний рівень її якості, задовольняючи потреби не лише внутрішніх, а й зовнішніх користувачів. Формування якісної інформації в системі бухгалтерського обліку є основою її конкурентоздатності у порівнянні з даними інших інформаційних систем, які на сьогодні також використовуються в якості інформаційних джерел при прийнятті рішень (система збалансованих показників, контролінгова система, система вимірювання на основі доданої вартості тощо). В умовах формування інформаційного суспільства підвищення якості облікової інформації слід розглядати як один із основних засобів усунення бар'єрів щодо збільшення кількості її користувачів.

Зростання ролі облікової інформації в функціонуванні ринків капіталу призвело до необхідності оцінки якості фінансової звітності, яка використовується постачальниками капіталу (інвесторами, інституційними інвесторами, позичальниками тощо). Як відмічає з цього приводу Ш. Бедло, оцінка якості бухгалтерської інформації є важливою з тієї причини, що фінансові ринки спираються на опубліковану інформацію у фінансовій звітності для їх ефективного та дієвого функціонування [⁵¹¹, с. 11]. Вищенаведене дозволяє констатувати, що якість фінансової звітності є важливою не стільки для суб'єкта її формування або керівництва підприємства, яке представляє таку інформацію, а для інших учасників ринку капіталу, які приймають рішення щодо вкладення капіталу в дане підприємство або в інші суб'єкти, які функціонують на фінансовому ринку.

Актуальність даного напрямку досліджень також обґрунтовується появою на початку XXI-го століття значної кількості корпоративних скандалів, пов'язаних зі здійсненням облікових маніпуляцій, які призвели до реформування механізмів та процедур проведення аудиту фінансової звітності (Закон Сарбейнса-Окслі, 2002 р.) та зумовили пошук нових інструментів підтвердження доцільності використання

⁵¹¹ Badloe Sh.H. The Quality of Accounting Information: A Case of the Netherlands / Shenaz Badloe // Master Thesis. – Rotterdam: Erasmus University Rotterdam, 2011. – 77 p.

облікової інформації з фінансової звітності для прийняття рішень зовнішніми користувачами. Зокрема, у 2012 році директором відділу ризику, стратегії та фінансових інновацій SEC К. М. Льюїсом була презентована розроблена даним відділом модель якості облікової інформації “Accounting Quality Model” [⁵¹²], основною метою якої є ідентифікація підприємств, фінансова звітність яких складається із використання технік креативного обліку, що з великою ймовірністю свідчить про наявність шахрайських дій в процесі її формування.

Таким чином, якість облікової інформації розглядається вітчизняними і зарубіжними вченими як основна проблема подальшого розвитку міжнародної облікової системи, від успішного вирішення якої залежить престиж бухгалтерського обліку серед інших наук соціально-економічного спрямування, а також його репутація як основного джерела формування інформації на підприємстві для прийняття рішень. Підвищення якості облікової інформації сприяє зростанню продуктивності працівників бухгалтерської служби, економії транзакційних витрат підприємства (наприклад, на організацію служби внутрішнього аудиту), підвищенню ефективності управлінського процесу та ефективності функціонування ринків капіталу.

Ще одним з факторів, що актуалізує необхідність проведення наукових досліджень в сфері оцінки якості фінансової звітності, є сучасний стан розвитку національної облікової системи, що характеризується гармонізацією з вимогами МСФЗ. За таких умов відбувається перехід від одних облікових цінностей (сформованих в обліковій системі радянського періоду), до інших цінностей (притаманних міжнародним моделям регулювання обліку), що може супроводжуватись втратою рівня якості підготовки фінансової звітності внаслідок відсутності достатнього досвіду та неадаптованості вітчизняної системи обліку до функціонування в нових інституційних умовах. Як відмічає з цього приводу Н. Є. Єршова, особливо гостро проблема оцінки якості облікової інформації постала у світлі реформування облікової системи і фінансової звітності відповідно до міжнародних стандартів фінансової звітності [⁵¹³, с. 371-372].

Одним із найбільш дієвих засобів для уникнення проблеми зниження якості фінансової звітності, виходячи з положень інституційної теорії, є трансформація не лише формальних (законодавчо встановлених) правил її підготовки та складання, а й неформальних облікових інститутів, які, на думку проф. В. М. Жука [⁵¹⁴, с. 101] знаходяться “в головах бухгалтерів”. Передусім, це передбачає необхідність розуміння суб’єктами ведення та організації бухгалтерського обліку теоретико-

⁵¹² Lewis C.M. Risk Modeling at the SEC: The Accounting Quality Model / Craig M. Lewis // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.sec.gov/news/speech/2012-spch121312cmlhtm>

⁵¹³ Єршова Н. Ю. Якість облікової інформації: методичний підхід до оцінювання / Н. Ю. Єршова // Актуальні проблеми економіки. – 2014. – №8 (158). – С. 368-374.

⁵¹⁴ Жук В. М. Інституціональне забезпечення розвитку бухгалтерського обліку в Україні / В. М. Жук // Фінанси України. – 2010. – № 11. – С.101-110.

методичних засад оцінки якості фінансової звітності з урахуванням національних умов, особливостей і традицій її формування та представлення.

На сьогодні серед вчених в сфері бухгалтерського обліку відсутня єдина позиція стосовно формування методики оцінки якості фінансової звітності, що може бути обґрунтовано існуванням наступних причин:

- відсутністю єдності в підходах стосовно причин необхідності застосування якісного підходу в бухгалтерському обліку;
- відсутністю єдиного розуміння сутності поняття якості облікової інформації та якості фінансової звітності;
- існуванням значної кількості методів та підходів до оцінки якості різних об'єктів (матеріальних та нематеріальних), що підлягають кількісному вимірюванню та оцінці.

Як відмічає з цього приводу Л. А. Юдинцева, систематизація поглядів вітчизняних і зарубіжних вчених на проблему оцінки якості інформації дозволяє зробити висновок, що в сучасній економічній літературі відсутня чітка методика визначення якості інформації, оскільки не знайдено єдиного підходу до вибору сукупності критеріїв [⁵¹⁵, с. 317]. Автор в цілому доходить висновку, що всі розроблені дослідниками і використовувані в системі обліку критерії та характеристики якості облікової інформації не здатні забезпечити кожен користувацький запит, а тому з їх складу на конкретному підприємстві має бути обраний оптимальний набір, що забезпечуватиме потреби конкретного користувача. Це пов'язано з тим, що одна й та ж облікова інформація може мати для різних користувачів різний ступінь корисності, що загалом впливатиме на порядок оцінки її якості.

Окрім цього, окремі дослідники в сфері обліку для оцінки якості облікової інформації за аналогією використовують методи оцінки інформації, що застосовуються в різних сферах досліджень. В цілому питання якості інформації є сферою досліджень значної кількості дисциплін – інформатики, кібернетики, філософії, менеджменту якості тощо, тому для визначення якості облікової інформації можуть використовуватись різноманітні методи та підходи, що в кінцевому випадку породжує виникнення мультиваріативності розуміння даного поняття в різних наукових дисциплінах. На нашу думку, при застосуванні якісного підходу в бухгалтерському обліку можуть використовуватись напрацювання з кожної із розглянутих дисциплін, однак при цьому має обов'язково враховуватись контекст, в розрізі якого були одержані відповідні наукові результати.

Проведений аналіз дозволяє констатувати, що існування ситуації відсутності узгодженості стосовно розуміння основних положень проблематики якості облікової інформації є характерним для всіх пострадянських країн, зокрема і України та країн, що

⁵¹⁵ Юдинцева Л. А. Методика аудиторской оценки качества бухгалтерской информации / Л. А. Юдинцева // Вестник Пермского университета. Экономика. – 2017. – Том 12, № 2. – С. 311-326.

перебували під значним впливом Радянського Союзу. Так, грузинський вчений Е. Пірвелі відмічає з цього приводу, що, незважаючи на те, що якість облікової інформації є однією із найбільш фундаментальних концепцій бухгалтерського обліку, вчені ще не домовились щодо її визначення та вимірювання [⁵¹⁶, с. 284]. Такої ж позиції дотримується литовська дослідниця Р. Легензова, яка вважає, що, незважаючи на існуючий інтерес з боку вчених до проблем якості в бухгалтерському обліку, існуючі дослідження є обмеженими та фрагментарними, а у досить часто використовуваної концепції якості обліку відсутнє єдине і спільне визначення [⁵¹⁷, с. 33].

На думку М. Мягмара, існуюча система бухгалтерського (фінансового) обліку в Монголії має ряд недоліків: система контролю якості облікової інформації чітко не визначена; відсутній зрозуміло сформульований механізм контролю критеріїв оцінки якості; відсутні системи показників якості та методики їх розрахунку [⁵¹⁸, с. 273]. Однією із визначальних причин такого стану справ була відсутність достатньої уваги до застосування напрацювань в сфері управління якістю в облікових наукових дослідженнях вчених радянського періоду.

Подібна ситуація також є характерною і для зарубіжної облікової думки розвинених країн, де вчені теж не можуть дійти згоди щодо формування загальної моделі оцінки якості фінансової звітності. Як відмічають з цього приводу Х. Ісідро та І. Раоніч, досить складно дотримуватися якості облікових даних, а тому й немає єдиної думки щодо найкращого способу її вимірювання [⁵¹⁹, с. 412]. Це також підтверджує Ф. Браун, відмічаючи, що на сьогодні існує значна кількість підходів для оцінки якості обліку, прикладом чого є акцентування уваги при її оцінці на згладжування доходів, надмірних нарахуваннях при визначенні доходів, використанні консервативних методів обліку тощо [⁵²⁰, с. 302-303].

Таким чином, зарубіжними вченими використовуються різні види показників, які можуть застосовуватись для визначення рівня якості облікової інформації як для окремого підприємства, так і шляхом порівняння підприємств з різних країн або які функціонують в умовах застосування різних міжнародних моделей регулювання бухгалтерського обліку, наприклад, МСФЗ та GAAP US, що загалом можна визначити основною причиною існування плутанини серед дослідників щодо впливу рівня якості облікової інформації на рішення власників капіталу.

В цілому, порівнюючи рівень розвитку проблематики з оцінки якості облікової інформації в зарубіжних та пострадянських країнах, можна виділити наступну

⁵¹⁶ Pirveli E. Accounting Quality in Georgia: Theoretical Overview and Development of Predictions / Erekle Pirveli // International journal of business and social science. – 2014. – Vol. 5, No. 3. – P. 283-293.

⁵¹⁷ Legenzova R. A Concept of Accounting Quality from Accounting Harmonisation Perspective / Renata Legenzova // Economics and Business. – 2016. – № 28. – P. 3-37.

⁵¹⁸ Мягмар М. Методы и методики оценки качества учетной информации / М. Мягмар // Вопросы экономики и права. – 2012. – № 3. – С. 273-276.

⁵¹⁹ Isidro H. Firm incentives, institutional complexity and the quality of “harmonized” accounting numbers / Helena Isidro, Ivana Raonic // The International Journal of Accounting. – 2012. – Volume 47, Issue 4. – P. 407-436.

⁵²⁰ Brown Ph. Financial Accounting and Equity Markets: Selected Essays of Philip Brown / Philip Brown. – Routledge, 2013. – 442 p.

тенденцію. Якщо раніше питанням якості облікової інформації більша увага приділялась радянськими вченими, то на сьогодні вирішенню даної проблеми більшу увагу приділяють зарубіжні дослідники у порівнянні із вченими з пострадянських країн. Проведений історичний аналіз поглядів дослідників дозволяє констатувати, що радянськими вченими західна модель формування бухгалтерської звітності завжди розглядалась як результат облікових маніпуляцій та шахрайства, внаслідок чого її якісний рівень піддавався сумніву. Зокрема, як відмічав з цього приводу проф. Н. Р. Вейцман, починаючи розгляд балансів, завжди необхідно пам'ятати, що в будь-якому аналізі цифрових даних питання про їх якість набуває першочергової важливості. Різниця в цьому відношенні між балансами радянських та капіталістичних підприємств є досить великою [521, с. 4]. На сьогодні, з поступовим впровадженням в Україні моделі облікового регулювання, яка є значною мірою наближеною до системи МСФЗ та узгодженою з Директивами ЄС, має застосовуватись нова методологія оцінки якості облікової інформації, досвід розробки і використання якої є набагато більшим у представників західних країн. Тому при розробці теоретико-методологічних засад оцінки якості фінансової звітності слід використовувати зарубіжні напрацювання в цій сфері, зокрема дослідження представників біхевіористичної та поведінкової теорії бухгалтерського обліку, які вивчають вплив якості фінансової звітності та її окремих елементів (якість активів, якість доходів, якість прибутку тощо) на рішення учасників ринку капіталу.

В результаті виділення вченими різних видів облікових об'єктів, якісний рівень яких визначається (облікова система підприємства, процес створення облікової інформації, бухгалтерська звітність), на рівні підприємства можуть розроблятися різні види показників для його оцінки. З метою формування загальної системи показників якості в бухгалтерському обліку їх слід класифікувати в залежності від особливостей функціонування облікової системи на підприємстві. При цьому слід враховувати, що на кожну з виділених груп показників впливають притаманні лише їм фактори (рис. 5.1).



Рис. 5.1. Види показників якості в бухгалтерському обліку та фактори, що впливають на них

⁵²¹ Вейцман Н. Р. Балансы капиталистических предприятий и их анализ / Н. Р. Вейцман. – М.: Внешторгиздат, 1962. – 188 с.

На основі проведеного аналізу поглядів дослідників можна виділити наступні основні групи показників якості в бухгалтерському обліку:

1. Показники якості облікової системи як сукупності елементів та інструментів, що забезпечують збір, обробку і передачу облікових даних та перетворюють їх на облікову інформацію. На дані показники впливає вид конкретної облікової системи, що залежить від використовуюваного методичного інструментарію, обраної на підприємстві форми ведення і організації бухгалтерського обліку;

2. Показники якості процесу функціонування облікової системи, які залежать від рівня якості облікової системи та умов її експлуатації на конкретному підприємстві. Наприклад, на підприємстві може бути впроваджена комп'ютерна програма, що досить дорого коштує і має потужні функціональні можливості, однак вони не повною мірою застосовуються працівниками підприємства або взагалі не активовані;

3. Показники якості результату функціонування облікової системи, тобто облікової інформації у вигляді фінансової звітності, які залежать від мінливих потреб і вимог зацікавлених користувачів. Зі зміною потреб користувачів або у випадку зміни превалюючої ролі окремих груп користувачів може відбуватись зміна набору показників, що характеризують якість облікової інформації. Дані показники також залежать не лише від потреб одержувачів інформаційного продукту (користувачів фінансової звітності), а також і від рівня якості облікової системи підприємства та особливостей процесу її функціонування.

На нашу думку, на найбільшу увагу заслуговує розробка показників оцінки якості, що були віднесені до третьої групи, оскільки бухгалтерський облік, як функціональна наука, має розвиватись під впливом існуючих і перспективних потреб користувачів облікової інформації, внаслідок чого при визначенні рівня якості має враховуватись рівень задоволення таких потреб, а не ефективність функціонування облікової системи підприємства або окремого бізнес-процесу щодо створення облікової інформації на ньому. Також слід враховувати, що при застосуванні першого та другого підходів загальна оцінка якості залежатиме від якісного рівня складових забезпечення облікової системи, а не від результатів діяльності бухгалтера. Проведення оцінки якості фінансової звітності дозволить встановити причини та фактори, які впливають на процес прийняття рішень внутрішніми та зовнішніми користувачами, об'єктивно визначати інструменти його покращання як на рівні національної системи бухгалтерського обліку шляхом удосконалення нормативних вимог до її складання, так і на рівні конкретного підприємства шляхом врахування потреб користувачів облікової інформації.

На відміну від об'єктів матеріальної природи, які володіють ознаками та характеристиками, якість яких можна оцінити за допомогою різних видів кількісних (вага, довжина, потужність, об'єм тощо) та якісних вимірників (колір, запах, смак тощо), фінансова звітність, як сукупність облікової інформації про стан та результати

діяльності підприємства, є нематеріальним об'єктом, що має ідеальну природу. Внаслідок цього можуть бути оцінені лише її ідеальні властивості, що відображають її семантичну та синтаксичну сутність.

При здійсненні семантичного аналізу фінансової звітності можна описати ті її змістовні характеристики в кількісному вигляді, що можуть формуватися в результаті застосування професійного судження бухгалтера (застосування консервативних / неконсервативних облікових методів, розкриття додаткової інформації, що конкретизує фінансову звітність тощо), внаслідок здійснення якого можуть варіювати показники, що характеризують фінансовий стан та результати діяльності підприємства.

При здійсненні синтаксичного аналізу фінансової звітності можна описати деякі її зовнішні і формальні характеристики в кількісному вигляді, такі як кількість оприлюднених форм фінансової звітності та приміток до них, кількість оприлюднених статей фінансової звітності тощо, а також за допомогою якісних характеристик: форма представлення фінансової звітності (друкована, електронна, онлайн доступ тощо), формат представлення фінансової звітності (вертикальний, горизонтальний тощо), носій збереження фінансової звітності (жорсткий диск комп'ютера, мережевий сервер, диск тощо) тощо.

Стратегія і тактика підприємства щодо забезпечення і підвищення якості фінансової звітності повинні ґрунтуватися на міцній науковій базі та стійких теоретичних засадах, зокрема, на науці про оцінку якості продуктів (матеріальних та нематеріальних) та процесів людської діяльності, їх властивостей та їх відношень з їх споживачами та користувачами. Це також стосується і подальших наукових досліджень в сфері оцінки якості облікової інформації. За відсутності єдиних теоретичних засад на сьогодні сформувалась ситуація, коли дослідники використовують різний термінологічний апарат для опису і обґрунтування одних і тих же явищ, що в цілому призводить до виникнення ще більшої плутанини. Наприклад, при розгляді методики оцінки якості фінансової звітності вченими до складу її структурних елементів відносяться поняття “показники”, “критерії”, “параметри”, “детермінанти”, при цьому залишається незрозумілим як їх змістовне наповнення, так і співвідношення між ними в загальній системі знань про оцінку якості фінансової звітності. Тому розробка загальних теоретичних засад оцінки якості фінансової звітності необхідна як для удосконалення методичних аспектів її здійснення, так і для подальшого прогресивного розвитку облікової науки.

З метою здійснення кількісної оцінки якості фінансової звітності та розробки її теоретико-методичних засад пропонуємо використовувати напрацювання в сфері кваліметрії – науки про кількісну оцінку якості, що спрямована на розробку загальних теоретико-методологічних засад оцінки якості та окремих методик для об'єктів, щодо яких раніше не проводилась така оцінка. Кваліметричні методи оцінки якості використовуються для обґрунтування рішень, що приймаються при стандартизації та

управлінні якістю досліджуваного об'єкта. Одним із таких нових об'єктів також можна назвати фінансову звітність підприємства, комплексної оцінки якості якої на сьогодні не розроблено, що підтверджує проведений аналіз існуючих праць вітчизняних та зарубіжних дослідників в сфері бухгалтерського обліку.

Кваліметрія, як самостійна наукова дисципліна, зародилась наприкінці 1960-х – на початку 1970-х рр. в Радянському союзі завдяки дослідженням групи вчених (Г.Г. Азгальдов, А.В. Глічев, З.М. Крапінєвський, Ю.П. Кураченко, В.П. Панов, М.В. Федоров, Д.М. Шпекторов та ін.). Основними причинами виокремлення кваліметрії в самостійну дисципліну є наступні: 1) Існування у всіх вчених бажання розробити механізми кількісної оцінки якості; 2) Використання вченими подібного інструментарію для вирішення цієї проблеми; 3) За умови об'єднання зусиль вчених у вищенаведеній сфері з'являються кращі передумови для спільного вирішення існуючої проблеми.

У складі кваліметрії в подальшому виокремилось дві основні складові:

1) Теоретична складова, спрямована на дослідження загальних питань методології кількісного вимірювання, які не пов'язані з конкретними об'єктами;

2) Прикладна складова, спрямована на формування спеціалізованих методик оцінки конкретних об'єктів.

В контексті виділення другої складової протягом останніх сорока років дослідниками розглядаються проблеми географічної кваліметрії, будівельної кваліметрії, кваліметрії продукції, кваліметрії послуг, кваліметрії процесів, кваліметрії інтелектуальних продуктів тощо. В той же час, в останні роки окремі дослідники, наприклад, А. Єршов [⁵²², с. 134], виділяють кваліметрію інформації як один із видів предметної (прикладної) кваліметрії, що підтверджує можливість застосування кваліметричного інструментарію для розробки теоретичних та методичних засад оцінки якості фінансової звітності підприємств.

Об'єктивною передумовою щодо необхідності застосування кваліметричних методів для оцінки якості облікової інформації стало поширення міжнародної стандартизації обліку, що ускладнює різноманіття фінансової звітності та характеризується зростанням вимог до її якості, що підтверджує діяльність міжнародних професійних бухгалтерських організацій (IFAC, ICAEW, AICPA, ACCA, CIMA та ін.), одним із напрямів діяльності яких є підвищення підготовки бухгалтерських кадрів шляхом їх навчання та сертифікації.

Необхідність і можливість застосування кваліметрії в процесі оцінки якості облікової інформації фінансової звітності підкреслюють теоретики даної наукової дисципліни. Так, проф. Г.Г. Азгальдов [⁵²³, с. 49], розглядаючи можливість розширення сфери використання кваліметрії, виділяє можливі сфери застосування оцінок якості як до інформації, яку можна розглядати в якості кінцевого продукту

⁵²² Ершов А. Управление качеством / А. Ершов. – М.: Litres, 2008. – 288 с.

⁵²³ Азгальдов Г.Г. Квалиметрия: прошлое, настоящее, будущее / Г.Г. Азгальдов // Стандарты и качество. – 1994. – № 2. – С. 45-49.

(функціонування облікової системи), так і до всього проекту організації інформаційного процесу підприємства (побудови системи постачання облікової інформації). Як наслідок, дослідниками в сфері бухгалтерського обліку висувуються пропозиції щодо удосконалення оцінки якості системи бухгалтерського обліку на основі кваліметричного інструментарію. Першими, хто безпосередньо використав положення кваліметрії для в процесі оцінки якості бухгалтерського обліку, були проф. Л.М. Крамаровський та В.Ф. Максимова [⁵²⁴, с. 17-19], які обґрунтували необхідність використання методологічних принципів кваліметрії для вимірювання якості бухгалтерського обліку та контролю. На сьогодні досить детальну увагу проблематиці використання кваліметрії для розробки методології оцінки якості бухгалтерської (фінансової) інформації приділяє проф. Е.С. Соколова [⁵²⁵, с. 295].

Непрямо вищенаведену тезу щодо використання кваліметричних засад в обліку також підтримує О.В. Кантаєва, на думку якої в наш час якість процесу обліку та контролю кількісно не виражається і не оцінюється, хоча процеси виробництва та інші об'єкти господарської діяльності підлягають такій оцінці, при цьому використовуються методологічні принципи кваліметрії [⁵²⁶, с. 135].

Оскільки визначення якості різних видів об'єктів, які існують в об'єктивному світі, здійснюється шляхом пізнання їх властивостей, то кваліметрію слід розглядати як методологію оцінювання властивостей досліджуваного об'єкта, наприклад, фінансової звітності, на основі використання різних методик, що можуть використовувати різноманітні методи, способи та прийоми. Виходячи з цього загальна модель оцінки якості фінансової звітності може бути представлена наступним чином (рис. 5.2).

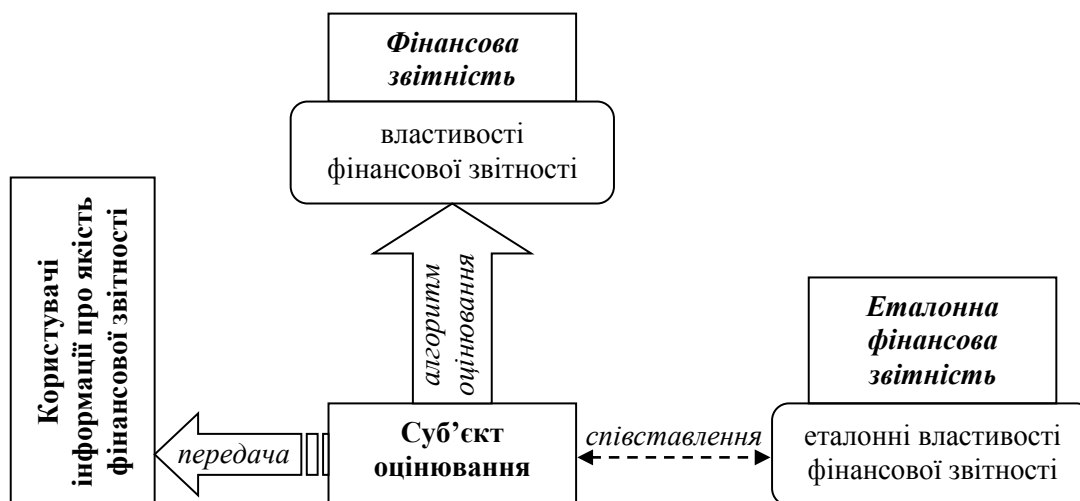


Рис. 5.2. Кваліметрична модель оцінки якості фінансової звітності

⁵²⁴ Крамаровский Л.М. Оценка качества бухгалтерского учета на предприятиях / Крамаровский Л.М., Максимова В.Ф. – М.: Финансы и статистика, 1990. – 191 с.

⁵²⁵ Соколова Е.С. Методика оценки качества бухгалтерской (финансовой) информации / Е.С. Соколова // Экономические науки. – 2009. – № 5. – С. 293-298.

⁵²⁶ Кантаева О.В. Методологические принципы оценки качества процесса бухгалтерского учета и внутреннего контроля / О.В. Кантаева // Вестник НТУ "Харьковский политехнический институт". – 2001. – Вып. 24. – С. 135-138.

Виходячи з вищенаведеної кваліметричної моделі (рис. 5.2), оцінку якості фінансової звітності слід розглядати як результат взаємодії чотирьох основних компонентів – властивостей фінансової звітності (оцінюваного об'єкта), суб'єкта оцінювання, використовуваного алгоритму оцінювання та еталонних властивостей фінансової звітності. Здійснення оцінки властивостей фінансової звітності передбачає необхідність врахування внутрішніх та зовнішніх проявів її якості на основі застосування відповідного алгоритму оцінювання. Під алгоритмом оцінювання якості фінансової звітності слід розуміти логіку (послідовність етапів оцінювання, їх змістове наповнення, порядок застосування методів оцінювання тощо) і методи, які застосовуються під час здійснення даного процесу.

Еталонні властивості фінансової звітності використовуються для співставлення одержаного показника рівня якості і надання відповіді на питання, якою мірою одержаний рівень якості фінансової звітності відповідає інтересам та потребам користувачів облікової інформації. Вибір еталону впливає на розуміння значення одержаного результату оцінювання якості. Якщо еталонні властивості фінансової звітності були низького рівня, то навіть за умови незначного перевищення значення одержаного показника над ними, рівень якості фінансової звітності буде низьким, або навпаки. Таким чином, одержати уявлення про якість фінансової звітності конкретного підприємства можна лише в контексті обраних еталонних властивостей фінансової звітності, що зумовлює необхідність приділення особливої уваги при здійсненні такого вибору.

Суб'єктом здійснення оцінки якості фінансової звітності можуть бути як внутрішні відносно підприємства особи (бухгалтери, внутрішні аудитори тощо), так і зовнішні (аудитори, професійні оцінювачі, аналітики тощо). Вони повинні володіти достатнім рівнем знань щодо змістових і формальних аспектів об'єкта оцінювання (фінансової звітності), а також навичками щодо використання кваліметричного оціночного інструментарію. В залежності від обраного варіанту організації процесу оцінки якості фінансової звітності суб'єктом її здійснення може бути як розробник методики оцінювання якості, так й інша особа, не причетна до процесу її розробки. У другому випадку суб'єкт здійснення оцінки якості фінансової звітності повинен володіти даними про всі вихідні умови, які були покладені в основу розробки системи показників оцінки якості фінансової звітності і що визначають межі її застосування. За результатами проведеної оцінки інформація про рівень якості фінансової звітності надається користувачам (суб'єктам прийняття рішень на основі фінансової звітності).

Для вирішення кваліметричних задач використовується значна кількість методів, класифікація яких наведена в табл. 5.1.

Таблиця 5.1.

Класифікація основних методів кваліметрії та особливості їх застосування при оцінці якості фінансової звітності (узагальнено і доповнено на основі [⁵²⁷, с. 26])

Назва	Характеристика	Особливості застосування при оцінці фінансової звітності
<i>За точністю вимірювання (рівнем похибки вимірювання)</i>		
Точні методи	Методи, які передбачають використання всіх обґрунтованих в теорії кваліметрії способів та прийомів, що дозволяють зменшити похибку та збільшити надійність одержаних результатів, внаслідок чого характеризуються значною трудомісткістю	При оцінці якості фінансової звітності на основі використання точних методів слід проводити операції багатократного сумування або інтегрування за різними видами характеристик, від яких залежить її якісний рівень (наприклад, розрахунок інтегрованого показника якості фінансової звітності на основі оцінки відповідності якісним характеристикам)
Спрощені методи	Методи, які характеризуються максимально допустимою величиною похибки і мінімально допустимою величиною надійності підсумкових результатів. Їх легко застосовувати, однак вони мають низьку точність та надійність	Результати застосування даних методів при оцінці якості фінансової звітності слід розглядати як узагальнюючі, які не можна сумувати або об'єднувати з іншими показниками для розрахунку інтегрованих показників якості
Наближені методи	Забезпечують більш точне вимірювання, ніж спрощені, однак не забезпечують точної оцінки якості	При визначенні якості фінансової звітності передбачається однократне сумування одержаних показників
<i>За джерелами інформації для проведення розрахунку</i>		
Експертні методи	Передбачають використання знань експертів для визначення значень числових характеристик якості. Є простими в застосуванні, однак досить трудомісткими, характеризуються відносно великою похибкою та малою надійністю результатів	Застосування експертних методів для оцінки якості фінансової звітності потребує залучення спеціалістів у сфері бухгалтерського обліку та аудиту, які володітимуть необхідним рівнем знань
Неекспертні (аналітичні) методи	Не передбачають використання експертів при оцінці якості, ґрунтуються на використанні аналітичного інструментарію, характеризуються малими похибками та значною надійністю результатів	Для здійснення оцінки фінансової звітності на основі неекспертних методів основна увага приділяється технологічним аспектам розробки методів оцінки якості (визначення ситуації оцінювання якості, побудова дерева показників властивостей фінансової звітності тощо)
Змішані методи	Передбачають одночасне використання експертних методів для визначення числових характеристик об'єкта із неекспертними методами	Внаслідок ідеальної природи фінансової звітності для кількісної оцінки її окремих якісних характеристик використовується думка експертів, а надалі дані значення проходять аналітичну обробку для визначення інтегрованого показника якості

Наведена класифікація методів кваліметрії та проведений аналіз особливостей їх застосування при оцінці фінансової звітності (табл. 5.1) дозволяють згрупувати

⁵²⁷ Азгальдов Г. Г. Общие сведения о методологии кваліметрії / Г. Г. Азгальдов // Стандарты и качество. – 1994. – № 11. – С. 24-27.

існуючі підходи дослідників у даній сфері та обґрунтувати переваги та недоліки застосування кожного з них в практичній діяльності підприємств.

За умови використання інших, некваліметричних засад для розробки системи оцінки якості фінансової звітності може бути запропонована інша класифікація методів для проведення такої оцінки. Так, Н. Є. Єршова виділяє наступні види методів, що використовуються при оцінці якості облікової інформації: 1) Нормативний; 2) Статистичний; 3) Експертний; 4) Соціологічний [⁵²⁸, с. 372]. Змістовний аналіз даних методів дозволяє констатувати, що такий їх поділ є безсистемним, оскільки дані методи не є унікальними один відносно одного (наприклад, експертний та соціологічний), не охоплюють всієї різноманітності методів оцінки якості та в сукупності не утворюють цілісний клас об'єктів. Вищенаведений приклад є додатковим свідченням необхідності використання положень кваліметрії для розробки теоретико-методологічних засад оцінки якості фінансової звітності.

Оцінка якості фінансової звітності – це систематична перевірка її здатності виконувати встановлені користувачами вимоги. Вона проводиться з метою виявлення можливості суб'єкта генерування облікової інформації забезпечувати її необхідний якісний рівень. Одержані результати оцінки якості фінансової звітності можуть використовуватися для визначення її кваліфікаційного рівня, прийняття рішення щодо подальшого використання користувачами або акредитації діяльності підприємства. З метою перевірки виконання вимог користувачів облікової інформації слід проводити моніторинг якості фінансової звітності, тобто безперервне спостереження і перевірку її стану, а також аналіз протоколів, результати якого виступатимуть передумовою для планування заходів з підвищення якості фінансової звітності, а також дозволятимуть визначити дієвість вже виконаних дій та їх придатність в процесі досягнення поставлених цілей.

Для того, щоб побудувати ефективну систему оцінки якості облікової інформації, необхідно під час даного процесу використовувати набір принципів, що дозволить досягти її основного призначення та уникнути суперечностей при її практичній реалізації. Оскільки одним із завдань прикладної кваліметрії є розробка принципів узагальнених показників якості і обґрунтування умов їх використання при проведенні стандартизації та управління якістю, то інструментарій кваліметрії інформації можна використовувати для розробки принципів оцінки якості фінансової звітності.

На сьогодні серед дослідників-обліковців існують окремі пропозиції щодо розробки таких принципів, однак вони не повністю використовують існуючі напрацювання в сфері кваліметрії. Так, на думку проф. Є. С. Соколової, для оцінки якості облікової інформації на основі використання системи показників слід використовувати принципи організації такої системи, до яких відносяться наступні:

⁵²⁸ Єршова Н. Ю. Якість облікової інформації: методичний підхід до оцінювання / Н. Ю. Єршова // Актуальні проблеми економіки. – 2014. – № 8 (158). – С. 368-374.

– бухгалтерська (фінансова) інформація характеризується окремими якісними характеристиками, за якими розуміються її об'єктивні особливості, які проявляються при її створенні та використанні;

– систему показників якості бухгалтерської (фінансової) інформації можна представити у вигляді ієрархічної структури;

– окремі якісні ознаки можуть бути виміряні або оцінені в певних одиницях виміру [⁵²⁹, с. 295]. Наведені принципи не дозволяють побудувати та ефективно використовувати методику оцінки якості фінансової звітності, оскільки не регулюють всі можливі аспекти даного процесу, а їх перелік є неповним.

Більш детальний перелік принципів оцінки якості різних видів об'єктів пропонується вченими, що вивчають проблеми розвитку кваліметрії. Так, проф. А. М. Чекмарьов до основних методичних принципів кваліметрії відносить наступні:

– принципи вимірювання властивостей та оцінюваність якості об'єкта як на рівні окремо взятих властивостей, так і на рівні всієї сукупності властивостей, що утворюють якість об'єкта в цілому;

– принцип співставності якості об'єкта і якості окремо взятого еталонного зразка чи їх сукупності;

– принцип порівнянності якості конкуруючих варіантів різних виконань об'єкта одного і того ж виду;

– принцип достовірності результатів вимірювання і оцінки, що реалізується шляхом об'єктивних вимірювань [⁵³⁰, с. 56].

На думку В. К. Федюкіна [⁵³¹, с. 17], можна виділити принципи кваліметрії як окремої наукової дисципліни. Однак, частина з цих принципів характеризують не процес оцінювання якості досліджуваного об'єкта, а особливості кваліметрії як окремої наукової дисципліни. Проте, деякі з них можуть бути застосовані для розробки принципів оцінювання якості фінансової звітності, зокрема: 1) Необхідність використання еталону для порівняння; 2) Ієрархія рівнів показників оцінки якості та ієрархія їх вагомості при розрахунку інтегрального показника якості; 3) Принцип єдиної розмірності використовуваних показників оцінки якості; 5) Принцип вагомості показників при розрахунку комплексного показника оцінки якості; 6) Принцип унікальності використовуваних показників.

Оскільки у складі технології здійснення кваліметричного аналізу якості фінансової звітності переважна більшість дослідників виділяють два основних етапи – розробка показників оцінки якості та їх використання, то вони мають враховуватись також і при

⁵²⁹ Соколова Е.С. Методика оценки качества бухгалтерской (финансовой) информации / Е.С. Соколова // Экономические науки. – 2009. – № 5. – С. 293-298.

⁵³⁰ Чекмарев А.Н. Квалиметрия и управление качеством. Ч.1. Квалиметрия: учеб. пособие / А.Н.Чекмарев. – Самара: Изд-во Самар, гос. аэрокосм, ун-та, 2010. – 172 с.

⁵³¹ Федюкин В.К. Основы квалиметрии. Управление качеством продукции. Учебное пособие. – М.: Информационно-издательский дом “Филинь”, 2004. – 296 с.

розробці системи принципів оцінки якості. Тому, на нашу думку, до основних принципів оцінки якості фінансової звітності можуть бути віднесені наступні (табл. 5.2).

Таблиця 5.2.

Принципи оцінки якості фінансової звітності

<i>Назва принципу</i>	<i>Характеристика принципу</i>
<i>Принципи розробки показників оцінки якості фінансової звітності</i>	
Принцип змістовної відповідності властивостей та показників якості фінансової звітності	Використовувані показники якості фінансової звітності повинні повно і достовірно відображати її властивості
Принцип ієрархії та унікальності показників якості фінансової звітності	Кожен показник якості фінансової звітності, окрім найнижчого рівня, визначається відповідними показниками попереднього ієрархічного рівня, та не повинен дублювати інші показники однієї і тієї ж властивості фінансової звітності
Принцип еталонного показника якості фінансової звітності	Для здійснення оцінки якості фінансової звітності слід використовувати базові значення показників інших або аналогічних зразків, що визначають властивості і якість фінансової звітності в цілому
Принцип єдиної розмірності показників якості фінансової звітності	При розрахунку комплексної оцінки якості фінансової звітності всі показники, які мають різну розмірність і що використовуються для оцінки якості її окремих властивостей, мають бути приведені до єдиної розмірності
<i>Принципи використання показників оцінки якості фінансової звітності</i>	
Принцип вагомості показників якості фінансової звітності	При розрахунку комплексної оцінки якості фінансової звітності повинна бути визначена вагомість кожного з показників, які використовуються для оцінки якості окремих властивостей фінансової звітності
Принцип коригованості показників якості фінансової звітності	Встановлює існування можливості для коригування у випадку зміни (появи нових або виключення існуючих) властивостей фінансової звітності показників, які використовуються для оцінки її якісного рівня
Принцип економічності доцільності	Передбачає, що вигоди від використання показників оцінки якості фінансової звітності будуть більшими, ніж витрати, які будуть понесені на реалізацію даного процесу (трудомісткість розрахунку показників, витрати на залучення для розрахунку експертів та техніків тощо)

Виділені принципи (табл. 5.2) мають використовуватись як при розробці методики оцінки якості фінансової звітності, тобто при формуванні її теоретико-методологічних засад, так і при вирішенні загальних та прикладних питань, що стосуються використання методів оцінки якості окремих властивостей фінансової звітності. Їх дотримання в процесі здійснення оцінки якості фінансової звітності дозволяє забезпечити отримання більш точних результатів даного процесу та сприятиме прийняттю ефективних рішень щодо подальшого використання інформації з фінансової звітності в процесі розподілу капіталу або щодо удосконалення облікових процедур на підприємстві з метою підвищення якісного рівня фінансової звітності.

Окрім теоретико-методологічних аспектів оцінки якості облікової інформації також потребує обґрунтування класифікація осіб, що можуть виступати суб'єктами здійснення такої оцінки, оскільки існуючі запити таких суб'єктів на сьогодні

залишаються не до кінця вивченими та повною мірою не враховуються при розробці методик оцінки якості облікової інформації на конкретних підприємствах.

Серед вчених існують різні точки зору стосовно суб'єктів здійснення оцінки якості фінансової звітності, які можна об'єднати в дві основні групи. Представники першої групи наголошують на тому, що такими суб'єктами здійснення оцінки якості фінансової звітності можуть виступати різні види внутрішніх та зовнішніх користувачів облікової інформації. Так, на думку Т. І. Буянової, суб'єктами здійснення оцінки якості фінансової звітності можуть виступати різні користувачі: саме підприємство; Департамент регулювання державного фінансового контролю, аудиторської діяльності, бухгалтерського обліку і звітності; аудиторські фірми, що здійснюють аудит бухгалтерської звітності підприємств; рейтингові агентства тощо [⁵³², с. 46]. На думку О. О. Гончаренко та О. В. Лук'янець у зв'язку з інтенсивним розвитком системного підходу до вивчення та розв'язання проблеми оцінки якості фінансової звітності зростає роль менеджменту при підготовці якісної фінансової звітності. Тому для забезпечення контролю якості звітності багато компаній змушені створювати нові департаменти (наприклад, відділ внутрішнього контролю) та переглядати структуру і функціонал наявних підрозділів [⁵³³, с. 270]. Таким чином, на думку авторів, оцінку якості фінансової звітності можуть проводити як внутрішні контролери, так й інші працівники підприємства, пов'язані з процесом створення і обробки облікової інформації (бухгалтери, аналітики тощо) внаслідок наділення їх додатковими посадовими обов'язками.

В цілому можна констатувати, що представники такого підходу розглядають оцінку якості фінансової звітності як універсальний інструмент, що значною мірою не залежить від суб'єктів її здійснення, а може використовуватись будь-яким з суб'єктів для задоволення власних цілей.

Представники другої групи виділяють конкретний вид суб'єктів оцінки якості фінансової звітності, наголошуючи на особливостях використовуваної ними методики оцінки якості. При цьому важливу роль відіграє кваліфікація суб'єкта оцінювання та його роль в процесі використання облікової інформації (проміжний користувач, кінцевий користувач).

Найбільшу роль в процесі оцінки якості фінансової звітності сучасні дослідники відводять суб'єктам внутрішнього та зовнішнього контролю, що викликано як наявністю у них належних професійних компетенцій, так і відмежованістю від процесу генерування облікової інформації на підприємстві.

Для обчислення рівня якості облікової інформації можуть залучатись аудитори як для додаткового підтвердження об'єктивності власної аудиторської думки, поглиблення результатів аналізу якості облікових даних, так і для перевірки рівня ефективності функціонування облікової системи підприємства.

⁵³² Буянова Т. И. Оценка качества отчетной финансовой информации на основе формализованного подхода / Т. И. Буянова // Известия УрГЭУ. – 2012. – № 3 (41). – С. 46-49.

⁵³³ Гончаренко О. О. Оцінка якості фінансової звітності / О. О. Гончаренко, О. В. Лук'янець // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. – 2013. – № 3 (18). – С. 266-270.

На думку Л. А. Юдінцевої, оцінку якості фінансової звітності слід проводити в ході аудиторської перевірки з метою забезпечення більш детального обґрунтування висловленої за результатами перевірки думки аудитора, для чого було виокремлено чотири критерії якості – своєчасність, надійність, достовірність та істотність. Для кожного з виділених критеріїв було обґрунтовано його значимість для аудитора (табл. 5.3).

Таблиця 5.3

Значимість критеріїв якості бухгалтерської інформації для аудиторів за
Л. А. Юдінцевою [⁵³⁴, с. 317-318]

<i>Критерій якості інформації</i>	<i>Значимість критерію для аудитора</i>
Своєчасність	Облік сутності феномена часу при розробці управлінських рішень користувачів; виключення тимчасових втрат при прийнятті економічних рішень; втрата корисності інформації для користувача внаслідок несвоєчасного отримання або використання
Надійність	Перевірка аудиторських доказів у правильному та безособовому складанні звітів; оцінка якості роботи технічних засобів контролю; рівень якості отримання, обробки та зберігання облікової інформації
Достовірність	Оцінка якості роботи системи внутрішнього контролю при виявленні кількісних та якісних помилок; відповідність вимогам нормативних документів; підтвердження реальності виникнення фактів господарського життя та їх відображення в обліку
Істотність	Врахування даного принципу на всіх етапах перевірки (регулюється більшістю нормативних документів у сфері регулювання аудиторської діяльності); визначений ступінь допустимості наявності інформації у викривленому вигляді (оцінка рівня істотності помилки); головний компонент при формуванні думки аудитора

Одержані результати оцінки якості бухгалтерської інформації, що здійснювалась в розрізі виділених критеріїв якості (табл. 5.3) із використанням запропонованих моделей, застосовуються аудитором для коригування свого рішення щодо висловлення думки в аудиторському висновку. Зокрема, одержані показники якості бухгалтерської інформації порівнюються з відносним рівнем суттєвості, що визначається на етапі планування аудиту.

В той же час, можна говорити про існування “оберненого зв’язку” між рівнем якості фінансової звітності та аудитом. З одного боку, про що зазначає значна кількість сучасних вчених, оцінка якості фінансової звітності виступає допоміжним інструментом для висловлення аудитором думки щодо достовірності фінансової звітності, однак з іншого боку, вартість здійсненого аудиту є показником, що сигналізує про рівень якості фінансової звітності. Як відмічають з цього приводу П. Хрібар, Т. Кравет та Р. Уїлсон [⁵³⁵], одним із факторів, що свідчить про низький рівень якості облікової інформації, є

⁵³⁴ Юдинцева Л.А. Методика аудиторской оценки качества бухгалтерской информации / Л.А. Юдинцева // Вестник Пермского университета. Экономика. – 2017. – Том 12, № 2. – С. 311-326.

⁵³⁵ Hribar P. A New Measure of Accounting Quality / P. Hribar, T. Kravet, R. Wilson // Review of Accounting Studies. – 2014. – Vol. 19, No 1. – P. 506-538.

необґрунтована сума оплати аудиторських послуг, яка була здійснена у порівнянні із середніми значеннями даної послуги на ринку. Тому на сьогодні можна говорити про поступове процедурне взаємопроникнення двох даних інститутів, що ще більше актуалізує необхідність розробки теоретико-методологічних засад оцінки якості фінансової звітності з урахуванням сучасного стану розвитку фінансового обліку та аудиту.

На думку О. С. Єремєєвої [⁵³⁶] оцінка якості системи бухгалтерського обліку є важливою для системи внутрішнього контролю (внутрішнього аудиту, внутрішнього ревізора), з метою розуміння стану обліку вищим керівництвом, оцінки податкових ризиків та ризиків одержання модифікованого аудиторського висновку зі сторони зовнішніх аудиторів. Вона є важливою для розуміння ступеню достовірності інформації, що надається в бухгалтерському обліку та звітності підприємства. Подібного підходу також дотримується А. Р. Губайдулліна, яка вважає, що проведення контролю якості облікової інформації спрямовано на захист публічних інтересів та на забезпечення достовірності офіційного бухгалтерського обліку, тобто відноситься до фінансового регулювання і має публічно-правовий характер [⁵³⁷, с. 48].

Ще однією групою суб'єктів, які можуть здійснювати і використовувати оцінку якості фінансової звітності, є регулюючі організації. Першим прикладом її застосування є розробка у 2013 році “Моделі якості обліку” представниками Комісії з цінних паперів та бірж США (SEC), яка забезпечує виявлення випадків маніпулювання фінансовими результатами та здійснення шахрайських дій при складанні фінансової звітності. Розроблена модель дозволяє ідентифікувати неправомірні дії суб'єктів ведення бухгалтерського обліку в процесі реалізації ними облікової політики, що дозволяє розглядати її як потужний інструмент для суб'єктів, які аналізують облікову політику емітентів з метою прийняття рішень на основі їх фінансової звітності.

На основі використання “Моделі якості обліку” можуть бути виявлені аномалії фінансової звітності в контексті застосування стандартів GAAP US, що є підставою для звернення до правоохоронних органів або спеціальних підрозділів SEC для проведення більш детально аналізу та перевірки звітності емітента. Одним з таких підрозділів є відділ перевірок та перевірок дотримання стандартів (OCIE) [⁵³⁸], що має забезпечувати захист інвесторів, цілісність ринку та підтримувати відповідальне формування капіталу за допомогою стратегій, орієнтованих на ризик, які: 1) Покращують відповідність; 2) Запобігають шахрайству; 3) Забезпечують моніторинг ризику; 4) Забезпечують інформаційну

⁵³⁶ Єремєєва О.С. Оценка качества бухгалтерского учета в системе стимулирования работников бухгалтерии / О. С.Єремєєва // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://xn----7sbbaj7auwnffhk.xn--p1ai/article/7233>

⁵³⁷ Губайдулліна А. Р. Взаимосвязь профессионального суждения бухгалтера и качества финансовой отчетности / А. Р. Губайдулліна // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – 9 (303). – С. 45-51.

⁵³⁸ Office of Compliance Inspections and Examinations // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.sec.gov/ocie>

підтримку реалізації політики. Таким чином, використання методики оцінки якості фінансової звітності сприятиме більш ефективному виконанню обліковими регуляторами своїх функцій та дозволяє сформувати більш сприятливі умови для функціонування ринку капіталу, уточнюючи “правила гри” щодо використання облікової інформації його учасниками.

На основі проведеного аналізу поглядів дослідників можна виділити наступні види суб’єктів здійснення оцінки якості облікової інформації (рис. 5.3).

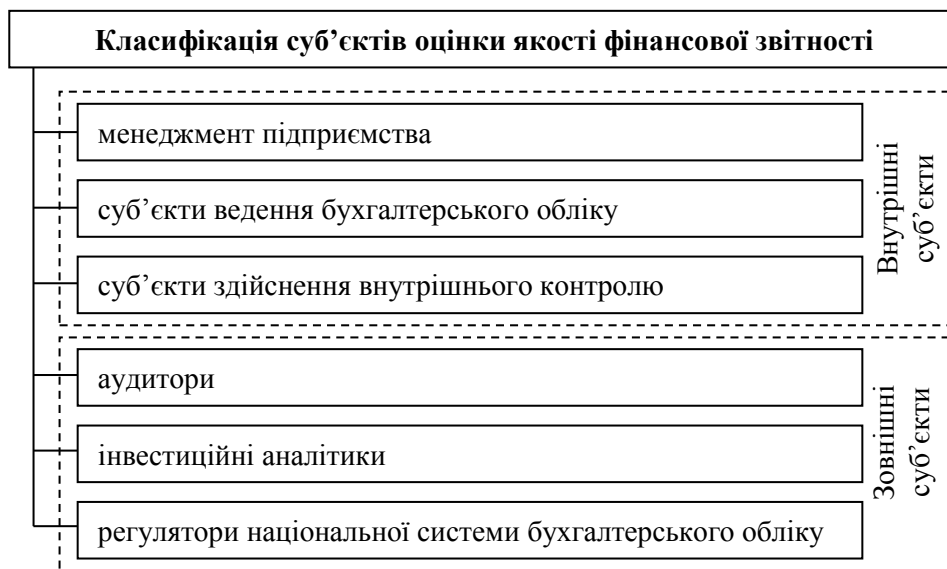


Рис. 5.3. Класифікація суб’єктів оцінки якості фінансової звітності

Виходячи із запропонованої класифікації (табл. 5.3), можна виділити дві основні групи суб’єктів оцінки якості фінансової звітності – внутрішніх та зовнішніх відносно підприємства суб’єктів. Такий поділ дозволяє виокремити суб’єктів, які мають спільні риси щодо застосування методів оцінки якості фінансової звітності та схожу мету подальшого використання інформації про одержаний рівень якості досліджуваного об’єкта.

Внутрішні суб’єкти використовують всі можливі види облікових даних (конфіденційні, загального доступу, оприлюднені) для оцінки якості фінансової звітності, основною метою якої є оцінка ефективності облікової системи як елемента управлінської інформаційної системи підприємства та формування напрямів щодо її подальшого удосконалення. Зовнішні суб’єкти для оцінки якості фінансової звітності використовують переважно оприлюднену інформацію, що може доповнюватись інформацією, одержаною в результаті здійснення додаткових заходів (анкетування, додаткових перевірок), а її основною метою є підтвердження можливості використання фінансової звітності в своїй професійній діяльності (перевірка достовірності, обґрунтування відсутності маніпуляцій та шахрайства, прийняття інвестиційних та позикових рішень тощо).

5.2. Аналіз підходів до оцінки якості облікової інформації

Основною метою застосування якісного підходу в обліковій науці є розробка інструментарію для оцінки якості різних видів бухгалтерської звітності, що виступатиме додатковим засобом перевірки корисності облікової інформації з позиції її користувачів. Одержані результати вимірювання якісного рівня фінансової звітності можуть виступати передумовою для визначення напрямів щодо подальшого удосконалення процесу її підготовки та передачі користувачам для прийняття рішень.

Хоча питання необхідності підвищення якості облікової інформації протягом декількох останніх десятиліть для багатьох вчених стало загальною ціллю, яка має бути досягнута при удосконаленні теоретико-методологічних засад функціонування облікової системи, на сьогодні не всі вчені в сфері бухгалтерського обліку вважають можливим провести оцінку якості фінансової звітності, що обґрунтовується відсутністю оперативного зворотного зв'язку між показниками звітності з її користувачами. Так, на думку Р. В. Кузіної, визначити рівень якості фінансової звітності в момент її формування або навіть використання досить складно, що пов'язано з відсутністю її остаточної перевірки на даному етапі та відсутністю наслідків прийняття рішень на її основі. Як відмічає автор, швидше за все, цей факт з'ясується значно пізніше, коли на основі неякісної фінансової інформації буде складена неправдива фінансова звітність [⁵³⁹, с. 266].

Деякі дослідники також вважають, що наявність чіткого законодавчого регулювання процедурних аспектів формування і представлення фінансової звітності вирішує всі питання щодо встановлення її якісного рівня, внаслідок чого при дотриманні цих вимог фінансова звітність є якісною, а в іншому випадку – ні. Як відмічає з цього приводу О. О. Гончаренко, в умовах формалізації (представлення у встановлених законодавством формах) представлення фінансової інформації говорити про якість можливо тільки стосовно приміток до фінансової звітності [⁵⁴⁰].

Проте, незважаючи на існуючі застереження окремих дослідників (Р. В. Кузіна, О. О. Гончаренко), більшість вітчизняних вчених вважає, що можна розробити ряд показників внутрішнього та зовнішнього спрямування, які дозволятимуть на момент складання фінансової звітності (всіх її форм) визначити її якісний рівень. При цьому, аналізується не лише одержана фінансова звітність, а також і процеси її формування та представлення, оскільки ці процеси відіграють визначальну роль в задоволенні потреб зацікавлених користувачів.

Проведений аналіз поглядів дослідників дозволяє констатувати, що на сьогодні існує значна кількість різних видів підходів до оцінки якості фінансової звітності, а

⁵³⁹ Кузіна Р. В. Корпоративний облік і звітність в Україні: сучасний стан і перспективи розвитку: монографія / Р. В. Кузіна. – Херсон: Гринь Д. С., 2015. – 416 с.

⁵⁴⁰ Гончаренко О. О. Підходи до оцінки якості фінансової звітності / О. О. Гончаренко // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://buxoblupridpr.ukrainianforum.net/t28-topic>

також інших видів бухгалтерської звітності, однак відсутні дослідження, пов'язані з їх систематизацією та узагальненням, які б дозволили сформулювати теоретичні засади оцінки якості фінансової звітності. Всі існуючі підходи можна згрупувати шляхом виділення декількох основних моделей оцінки якості облікової інформації, тобто певних концептуальних схем, які об'єднують існуючі підходи дослідників за спільними ознаками (рис. 5.4).

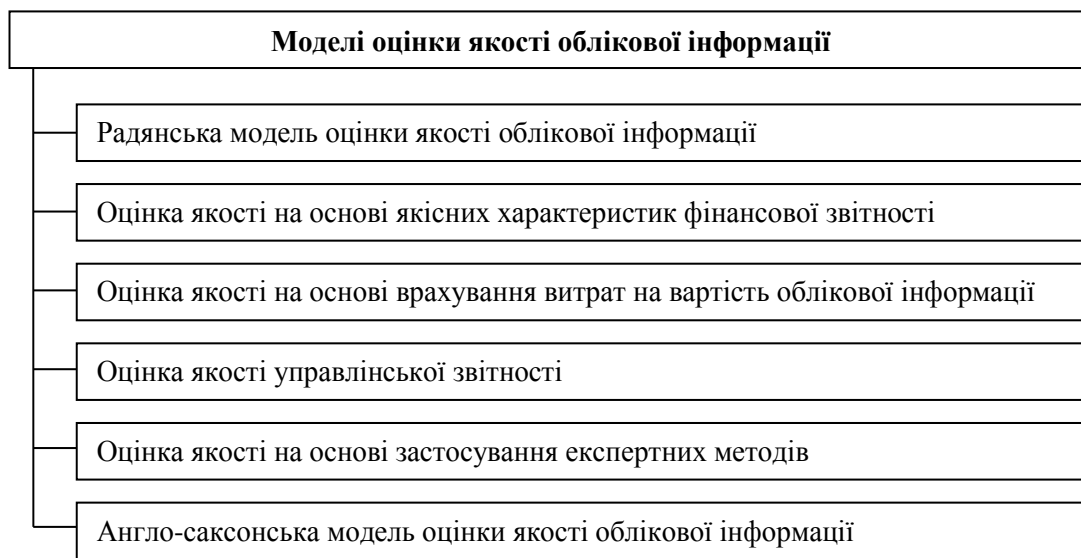


Рис. 5.4. Моделі оцінки якості облікової інформації

Радянська модель оцінки якості облікової інформації. Хоча питання необхідності підвищення рівня якості обліку піднімалися протягом всього періоду формування соціалістичного обліку, пропозиції щодо розробки науково обґрунтованих методичних рекомендацій щодо визначення якості облікової інформації з'явилися лише наприкінці 1980-х років, що було викликано як значним розвитком автоматизації бухгалтерського обліку, так і залученням передових досягнень в сфері управління якістю продукції, що використовувались в практичній діяльності підприємств.

Найбільш ґрунтовною роботою в цій сфері є дослідження проф. Л. М. Крамаровського та Л. Ф. Максимової, які запропонували оцінювати якість процесу обліку шляхом здійснення кількісної оцінки дотримання умов і вимог підприємства, зокрема за допомогою порівняння фактичних та базисних значень її критеріїв у розрізі таких об'єктів, як субрахунки та синтетичні рахунки, а також в розрізі таких показників, як аналітичність, достовірність, своєчасність, повнота відображення, відповідність заданим значенням. Для цього авторами [⁵⁴¹, с. 28-29] було запропоновано використовувати три види коефіцієнтів: 1) Одичні – для оцінки якості окремих складових елементів бухгалтерського обліку; 2) Комплексні – для оцінки якості етапів ведення бухгалтерського обліку; 3) Узагальнюючі – для оцінки якості всієї системи бухгалтерського обліку.

⁵⁴¹ Крамаровский Л. М. Оценка качества бухгалтерского учета на предприятиях / Крамаровский Л. М., Максимова В. Ф. – М.: Финансы и статистика, 1990. – 191 с.

Проведений аналіз розробок проф. Л. М. Крамаровського та Л. Ф. Максимової дозволяє констатувати, що в умовах сьогодення розроблена концепція оцінки якості бухгалтерського обліку частково є морально застарілою, що пояснюється наступними причинами: 1) Спрямованістю на оцінку якості “радянської” облікової системи, яка значно відрізняється від облікових систем ринкового типу; 2) Невідповідністю виділених критеріїв якості прийнятим на міжнародному та національному рівні якісним характеристикам фінансової інформації; 3) Недоцільністю обрання субрахунків та синтетичних рахунків як об’єктів оцінки якості в сучасних умовах функціонування облікових систем, що характеризуються активним застосуванням інформаційно-комп’ютерних та мережових технологій. Вищенаведені причини унеможливають її використання для розробки системи оцінки якості фінансової звітності на сучасних підприємствах.

Оцінка якості на основі використання якісних характеристик фінансової звітності. Широкого поширення серед вчених набув підхід, який передбачає аналіз дотримання якісних характеристик фінансової звітності (облікової інформації) за допомогою розробки різних видів коефіцієнтів, які дозволяють встановити ступінь дотримання відповідної якісної характеристики на конкретному підприємстві. При цьому представниками даного підходу використовуються різні види якісних характеристик фінансової звітності, виділені із використанням різних теоретичних моделей (на основі вимог національного законодавства, на основі вимог концептуальної основи GAAP US, на основі вимог концептуальної основи IAS/IFRS, на основі вимог конвергованої концептуальної основи, власно розроблені якісні характеристики), що призводить до формування значної кількості показників, що характеризують якість облікової інформації.

Так, на думку Т. А. Корнеєвої та О. М. Кузьміної [⁵⁴², с. 423-424], якість облікової інформації визначається її властивостями, які характеризують ступінь відповідності інформації потребам менеджменту, які виникають в процесі прийняття управлінських рішень. Для визначення якості обліково-аналітичного забезпечення управління бізнес-структурами авторами запропоновано наступний коефіцієнт:

$$k_f = k_q \times k_{орг}$$

де, k_f – коефіцієнт якості функціонування;

k_q – коефіцієнт якості споживчих властивостей обліково-аналітичного забезпечення, сформованих на етапі реалізації функцій виконавцями;

$k_{орг}$ – коефіцієнт функціональної організованості аналізованого об’єкта.

Запропонований підхід передбачає, що оцінка якості обліково-аналітичного забезпечення управління бізнес-структурами здійснюється на основі визначення двох основних компонентів: 1) Якості його споживчих властивостей, що визначається в результаті експертних оцінок; 2) Якості виконання своїх функцій. На нашу думку,

⁵⁴² Корнеєва Т. А. Учетно-аналитическое обеспечение управления бизнес-структурами в инновационной экономике / Т. А. Корнеєва, О. Н. Кузьмина // Актуальні проблеми економіки. – 2014. – №10 (160). – С. 421-427.

даний підхід також може бути застосований для оцінки якості фінансової звітності, для чого необхідним є обґрунтування порядку визначення рівня якості її споживчих властивостей з позиції користувачів (дотримання якісних характеристик в процесі її формування і представлення), а також встановлення рівня її функціональної організованості, що є ступенем узгодженості, взаємодоповнюваності і взаємодії її елементів (здатність наповнення фінансової звітності відобразити господарську діяльність підприємства).

Окремі дослідники зазначають про необхідність побудови багаторівневої системи оцінки якості фінансової звітності, що викликано багатоаспектністю поняття якості облікової інформації. Якість фінансової звітності неможливо достовірно виміряти за допомогою одного показника, оскільки обліковими регуляторами та вченими виділяється значна кількість властивостей, що її характеризують. Так, Н. Є. Єршова [⁵⁴³, с. 372] наголошує про необхідність застосування інтегрованих показників при оцінці якості облікової інформації, оскільки це дозволяє найбільш повно описати її якісний рівень. Одиничні показники якості характеризують окрему одиницю облікової інформації або окрему її властивість, яка визначається потребами користувачів (доступність, економічність, релевантність тощо). Для розрахунку комплексного показника якості облікової інформації, що характеризує набір простих (одиничних) властивостей, автором запропоновано використовувати наступну модель:

$$I = \sum_{i=1}^n k_i \times a_i$$

де, I – комплексний показник якості облікової інформації;

k_i – коефіцієнт вагомості i -ої властивості якості облікової інформації;

a_i – значення i -ої властивості якості облікової інформації;

n – кількість властивостей, що характеризують якість облікової інформації.

Слід відмітити, що запропонований автором комплексний показник може використовуватись для оцінки якості фінансової звітності, однак автором поза увагою залишаються одиничні показники, які мають використовуватись при його розрахунку, а також зовсім не приділяється увага порядку їх розробки та розрахунку, від чого значною мірою залежать загальні результати оцінки якості фінансової звітності підприємства.

Буянова Т. І. [⁵⁴⁴, с. 46] зазначає про необхідність оцінки та кількісного вимірювання якості фінансової звітності за двома напрямками, для кожного з яких було розроблено відповідні показники: 1) Відповідність вимогам нормативних документів (коефіцієнт загальної інформованості, коефіцієнт релевантності,

⁵⁴³ Єршова Н. Ю. Якість облікової інформації: методичний підхід до оцінювання / Н. Ю. Єршова // Актуальні проблеми економіки. – 2014. – № 8 (158). – С. 368-374.

⁵⁴⁴ Буянова Т. І. Оценка качества отчетной финансовой информации на основе формализованного подхода / Т. И. Буянова // Известия УрГЭУ. – 2012. – № 3 (41). – С. 46-49.

коефіцієнт інформаційної віддачі, коефіцієнт однократності); 2) Здатність максимально задовольняти інтереси користувачів (коефіцієнт задоволення користувачів, коефіцієнт ефективної інформованості). Для проведення вимірювання якості облікової інформації за виділеними двома напрямками автор пропонує використовувати формалізований спосіб, що використовується для проведення такої оцінки для вирішення конкретної аналітичної задачі.

Гончаренко О. О. та О. В. Лук'янець [⁵⁴⁵, с. 267] пропонують оцінювати якість приміток до фінансової звітності за допомогою двох основних показників та критеріїв щодо їх визначення – зручність читання інформації (ознака, основа, правило тощо) та наочність представлення (фізіологічні властивості користувачів). При цьому автори не вказують на необхідність розрахунку інтегрованого показника оцінки якості ні щодо приміток до фінансової звітності, ні щодо фінансової звітності підприємства в цілому. Внаслідок чого вважаємо, що застосування такого підходу не дозволяє створити ефективні передумови для надання інформації про якісний рівень фінансової звітності підприємства, а його використання є недоцільним в практичній діяльності підприємств.

На думку Т. Д. Поплаухіної [⁵⁴⁶, с. 68], оцінку якості облікової інформації слід здійснювати шляхом порівняння із відповідними критеріями (якісними характеристиками), розташованими в ієрархічному порядку, основними з яких є корисність для прийняття рішень та зрозумілість (доступність). Більш якісною є та облікова інформація, яка більшою мірою наближає до вирішення поставленого завдання. За даним підходом фінансова звітність вважається високоякісною, якщо процес її формування і представлення відбувався з дотриманням основоположних та допоміжних якісних характеристик, визначених в конвергованій концептуальній основі. При цьому, яким чином має бути перевірена відповідність фінансової звітності таким характеристикам, автором не зазначається.

На думку проф. Є. С. Соколової, оцінку якості бухгалтерської (фінансової) інформації слід здійснювати на основі системи показників, що виражають якісну та кількісну детермінацію бухгалтерської (фінансової) інформації як засобу задоволення інформаційних потреб учасників бізнес-процесу [⁵⁴⁷, с. 295]. До якісних показників автор відносить систему якісних характеристик облікової інформації (співставність, зрозумілість, доречність, надійність), які пропонується називати ознаками якості, а до кількісних – абсолютні і відносні значення показників, вагові коефіцієнти, які пропонується називати параметрами якості.

⁵⁴⁵ Гончаренко О. О. Оцінка якості фінансової звітності / О. О. Гончаренко, О. В. Лук'янець // Вісник Університету банківської справи Національного банку України. – 2013. – № 3 (18). – С. 266-270.

⁵⁴⁶ Поплаухина Т. Д. Оценка качества учетно-аналитической информации, формируемой в бухгалтерском учете и отчетности / Т. Д. Поплаухина // Актуальные вопросы экономических наук (II): материалы междунар. заоч. науч. конф. (г. Уфа, апрель 2013 г.). – Уфа: Лето, 2013. – в. 124 с. – С. 66-68.

⁵⁴⁷ Соколова Е. С. Методика оценки качества бухгалтерской (финансовой) информации / Е. С. Соколова // Экономические науки. – 2009. – № 5. – С. 293-298.

До складу прихильників підходу оцінки якості облікової інформації на основі якісних характеристик фінансової звітності також можна віднести проф. С. М. Бичкову та Є. Ю. Итигілову [⁵⁴⁸, с. 76-77], які пропонують визначати якість бухгалтерської (фінансової) звітності на основі її корисності, яку, на їх думку, слід розглядати через використання критеріїв доцільності та правильності представлення облікових даних.

Подібний підхід, що ґрунтується на використанні лише якісних характеристик для оцінки якості фінансової звітності, також пропонує використовувати Л. А. Юдинцева [⁵⁴⁹, с. 317]. До складу критеріїв якості інформації автор відносить такі критерії – своєчасність, надійність, достовірність та істотність. Для розрахунку кожного із виділених критеріїв автором було розроблено ряд моделей. Зокрема, для оцінки надійності запропоновано наступну формулу:

$$X_1 = \frac{1}{n} \sum_{i=1}^n \frac{|X_i - X_i^*|}{X_i^*}$$

де, X_1 – критерій надійності бухгалтерської інформації;

X_i – величина показника фінансової звітності за даними бухгалтерського обліку, тис. руб.;

X_i^* – величина показника фінансової звітності за даними аудиту, тис. руб.;

n – кількість показників фінансової звітності.

Даний показник розраховується по всіх статтях, що розкриваються у фінансовій звітності, і що підлягали аудиторській перевірці. Достовірність фінансової звітності автором пропонується розраховувати наступним чином:

$$X_2 = \frac{d_{\text{дохід}} + d_{\text{витрати}}}{X_{\text{дохід}}^* + X_{\text{витрати}}^*}$$

де, X_2 – критерій достовірності бухгалтерської інформації;

$d_{\text{дохід}}$ – величина всіх доходів по недостовірних первинних документах;

$d_{\text{витрати}}$ – величина всіх витрат по недостовірних первинних документах;

$X_{\text{дохід}}^*$ – розмір доходів, встановлених в ході аудиту;

$X_{\text{витрати}}^*$ – розмір витрат, встановлених в ході аудиту.

Для розрахунку показника своєчасності фінансової звітності слід використовувати наступну формулу:

$$X_3 = \frac{w_{\text{дохід}} + w_{\text{витрати}}}{X_{\text{дохід}}^* + X_{\text{витрати}}^*}$$

де, X_3 – критерій своєчасності бухгалтерської інформації;

$w_{\text{дохід}}$ – підсумкова величина доходів по первинних документах з порушеннями за критерієм своєчасності;

$w_{\text{витрати}}$ – підсумкова величина витрат по первинних документах з порушеннями за критерієм своєчасності;

⁵⁴⁸ Бичкова С. М. О критериях качества бухгалтерской финансовой информации в контексте аудита / С. М. Бичкова, Е. Ю. Итыгилова // Аудиторские ведомости. 2014. – № 6. – С. 71-79.

⁵⁴⁹ Юдинцева Л. А. Методика аудиторской оценки качества бухгалтерской информации / Л. А. Юдинцева // Вестник Пермского университета. Экономика. – 2017. – Том 12, № 2. – С. 311-326.

$X_{\text{доходи}}^*$ – розмір доходів, встановлених в ході аудиту;
 $X_{\text{витрати}}^*$ – розмір витрат, встановлених в ході аудиту.

На основі трьох розглянутих вище показників (X_1 , X_2 , X_3) розраховується узагальнюючий показник суттєвості (X), що є інтегральною характеристикою якості бухгалтерської інформації підприємства і прирівнюється до рівня суттєвості (λ), визначеного на етапі планування аудиту:

$$X = \sum_{t=1}^s v_t x_t$$

де, X – узагальнюючий критерій якості бухгалтерської інформації;
 v_t – значення окремого t критерію якості бухгалтерської інформації;
 x_t – розмір витрат, встановлених в ході аудиту;
 s – кількість окремих критеріїв якості бухгалтерської інформації.

Визначальною особливістю запропонованого Л. А. Юдинцевою підходу до оцінки якості фінансової звітності є порівняння фактичних показників у розрізі виділених критеріїв якості зі значеннями, що були одержані в ході проведення аудиту. Тому для практичної реалізації такої методики необхідним є проведення аудиторського обстеження якості фінансової звітності в розрізі виділених критеріїв та їх подальше порівняння із визначеними критеріями якості. Значення розроблених показників якості облікової інформації повинні варіювати в інтервалі від 0 до 1.

Незважаючи на запропоновані моделі критеріїв якості, автор [550, с. 323] також зазначає про можливість їх змістової модифікації, що може бути здійснено у відповідності до специфічних особливостей або визначених циклів (напрямів) функціонування підприємства. Таким чином, окремі елементи запропонованої методики можуть бути змінені під потреби користувачів облікової інформації, які хочуть мати не лише загальну облікову інформацію, а достовірну та релевантну інформацію про специфічні особливості діяльності підприємства.

Губайдулліна А. Б., констатує відсутність загального підходу серед вчених до оцінки якості облікової інформації, запропонувала виділити два основні види критеріїв її оцінки – суб'єктивні і об'єктивні. Суб'єктивні критерії визначаються користувачем, виходячи з його інформаційних потреб і уявлень про ступінь їх задоволення. При цьому кожен користувач ранжирує наведену в фінансовій звітності інформацію на предмет якості, виділяючи для себе за ступенем значимості першочергові та вторинні якості з ієрархії властивостей наданої інформації. Об'єктивні критерії оцінки якості бухгалтерської інформації визначаються розрахунковим шляхом на основі дослідження об'єктивних даних (обліково-

⁵⁵⁰ Юдинцева Л. А. Методика аудиторской оценки качества бухгалтерской информации / Л. А. Юдинцева // Вестник Пермского университета. Экономика. – 2017. – Том 12, № 2. – С. 311-326.

аналітичних показників), що відображають результати подій, які дозволяють оцінити якість бухгалтерської звітності [⁵⁵¹, с. 48].

Оцінка якості на основі врахування витрат на вартість облікової інформації. Окрема група дослідників зазначає про важливість врахування вимоги економічної доцільності при розробці методики оцінки якості облікової інформації, оскільки побудова будь-яких інформаційних систем на підприємстві має здійснюватися в першу чергу з урахуванням можливості одержання вигід від їх впровадження та подальшого використання.

Як і будь-який інший бізнес-процес підприємства, процес генерування облікової інформації передбачає необхідність понесення витрат, що забезпечуватиме досягнення його основних цілей (задоволення інформаційних потреб користувачів). Для забезпечення високої якості фінансової звітності підприємство повинно здійснювати більші витрати, у порівнянні з процесом підготовки фінансової звітності середньої якості. Так, до таких витрат можуть бути віднесені витрати на організацію системи управління якістю облікової інформації, витрати на підвищення кваліфікації облікових працівників, витрати на удосконалення комп'ютерної системи бухгалтерського обліку тощо.

Оскільки не всі підприємства в умовах сьогодення готові здійснювати такі додаткові витрати для забезпечення високого рівня якості фінансової звітності, то значна кількість погоджується з підготовкою фінансової звітності середнього або низького рівня, внаслідок чого знижується рівень інформаційної усвідомленості її користувачів, що впливатиме в кінцевому випадку на ефективність їх рішень. Існування такої ситуації підтверджує Д. А. Коуен [⁵⁵², с. 2-3], відмічаючи, що потенційні витрати є однією з основних причин відмови від підготовки облікової інформації високої якості, що оприлюднюється в фінансовій звітності.

Окремі дослідники дотримуються позиції, що взагалі відсутня потреба в підвищенні якості фінансової звітності, оскільки відсутній позитивний зв'язок між її рівнем та рішеннями щодо вкладення капіталу в підприємство. Вперше дане положення було обґрунтовано проф. Р. Е. Вереччіа у 1983 р. [⁵⁵³, с. 192], яким було досліджено взаємозв'язок між інформацією про фінансові активи і рішеннями трейдерів на ринку капіталу та поставлено під сумнів наявність залежності між ними. Основними аргументами, що підтримують дану позицію, на думку К. Міхайлеску, є наступні:

– банки, як одне з джерел зовнішнього фінансування можуть отримувати інформацію про діяльність підприємства безпосередньо від керівників, тому вони менш покладаються на фінансову звітність при прийнятті рішень про надання позики;

⁵⁵¹ Губайдуллина А. Р. Взаимосвязь профессионального суждения бухгалтера и качества финансовой отчетности / А. Р. Губайдуллина // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – 9 (303). – С. 45-51.

⁵⁵² Cohen D. A. Quality of Financial Reporting Choice: Determinants and Economic Consequences / Daniel A. Cohen // Working Paper. Northwestern University Collins. – 2003. – 56 p. // Електронний ресурс. – Режим доступу: <http://ssrn.com/abstract=422581>

⁵⁵³ Verrecchia R. E. Discretionary disclosure / R. E. Verrecchia // Journal of Accounting and Economics. – 1983. – Vol. 5. – P. 179-194.

– вибір джерел зовнішнього фінансування тісно залежить від конкурентного середовища підприємства, якщо потенційні витрати від її розкриття є високими, підприємство вибере банки як джерело зовнішнього фінансування;

– кредитори можуть відслідковувати опортуністичні поведінки керівників завдяки борговим контрактам, тому менеджери мають стимули діяти відповідно до очікувань кредиторів, а якість розкриття стає незначним способом контролю діяльності менеджерів [⁵⁵⁴, с. 3-4].

Виходячи з вищенаведеного підходу, розкриття інформації в фінансовій звітності та підвищення її якості розглядається лише як інструмент залучення інвестиційного капіталу. Зокрема, менеджери / представники бухгалтерської служби готові підвищувати якість фінансової звітності, що підлягає оприлюдненню, лише у тому випадку, якщо понесені на даний процес витрати є меншими від вигід, які одержить підприємство в результаті розкриття такої якісної інформації. Наприклад, різниця у вартості одержаного капіталу (інвестиційного чи позикового) може порівнюватись з витратами, що були понесені для підвищення якості фінансової звітності, що підлягає оприлюдненню.

Внаслідок цього окремі дослідники пропонують використовувати при оцінці якості фінансової звітності підхід, який передбачає врахування витрат, понесених на забезпечення її належного рівня. Так, I. C. Sačer та A. Олуїч [⁵⁵⁵, с. 121], обґрунтовуючи доцільність оцінки якості всієї облікової системи на основі оцінки якості її кінцевого продукту – облікової інформації, запропонували наступну модель:

$$ЯОІ = \frac{ПОІ}{ВВОІ}$$

де, ЯОІ – якість облікової інформації;

ПОІ – переваги облікової інформації;

ВВОІ – витрати на виробництво облікової інформації.

Виходячи з вищенаведеної моделі, облікова інформація є якісною, якщо переваги від її використання є вищими, ніж витрати, які були понесені на її одержання.

При цьому залишається відкритим питання конкретизації складових двох виділених основних компонентів, що використовуються в моделі. Зокрема, які саме вигоди слід враховувати при розрахунку даного показника і як їх слід оцінювати, а також які види витрат слід включати до складу витрат, що пов'язані з процесом створення облікової інформації (робочий час працівників бухгалтерської служби, використання задіяної комп'ютерної техніки, засобів зв'язку, програмних засобів, інформаційна безпека тощо), як розподіляти непрямі витрати, що стосуються

⁵⁵⁴ Michalesco C. The determinants of the quality of accounting information disclosed by French listed companies / Cerline Michalesco // EAA Congress. – Bordeaux, 1999. – P. 1-20.

⁵⁵⁵ Sačer I. M. Information Technology and Accounting Information Systems' Quality in Croatian Middle and Large Companies / I. M. Sačer, A. Oluić / Journal of information and organizational sciences. – 2013. – Vol 37, No 2. – P. 117-126.

одночасно декількох бізнес-процесів підприємства, а не лише процесу обробки облікових даних тощо.

Оцінка якості управлінської звітності. Також можна виокремити ще одну групу дослідників, які, займаючись проблемами формування і використання управлінської звітності, також зачіпають питання оцінки її якості. Хоча результати таких досліджень напряду не можуть використовуватись для удосконалення оцінки якості фінансової звітності, окремі з них, за аналогією, можуть бути використані для удосконалення методичних та організаційних аспектів її здійснення.

Так, проф. І. А. Слободняк зазначає, що якість управлінської звітності можна оцінити тільки через оцінку ступеня задоволення інформаційних потреб користувачів. Тому її слід досліджувати з позиції виконання (дотримання) всіх або хоча б частини принципів формування її інформації і оцінити через це її якість за допомогою системи показників [⁵⁵⁶, с. 20]. До складу такої системи показників автор відносить три основні групи показників: 1) За порядком формування оцінки якості інформації звітності (об'єктивні (визначаються розрахунковим шляхом) та необ'єктивні (визначаються користувачем)); 2) За стадіями формування обліково-аналітичної інформації; 3) За характером показників, за допомогою яких здійснюється оцінка якості інформації звітності (фінансові, нефінансові).

Проф. І. Б. Садовська наголошує на необхідності використання до оцінки якості управлінської звітності класичного підходу: якість системи оперативного, поточного і стратегічного обліку; якість процесу відображення господарських операцій в обліку; якість результату формування управлінської звітності. Подальші дослідження щодо структурних компонентів якості управлінської звітності доцільно проводити в напрямі розробки методики визначення їх показників через систему прийомів управлінського обліку [⁵⁵⁷, с. 903].

На відміну від фінансової звітності, до управлінської звітності не висуваються такі жорсткі вимоги до процедури її формування та до форми її представлення, що обґрунтовується існуванням відмінностей в принципах її складання, часовій орієнтації, точністю та періодичністю складання, внаслідок чого досить складно розробити методику оцінки її якості лише на основі використання форм управлінської звітності, без врахування процедурних аспектів її побудови. Тому дослідники, які займаються даною проблематикою, пропонують оцінювати якість управлінської звітності на основі аналізу всіх етапів її створення (збір інформації, обробка інформації, формування та представлення управлінської звітності).

Оцінка якості на основі застосування експертних методів. Одним із видів методів, які можуть використовуватись для оцінки якості фінансової звітності, є експертні методи, що базуються на використанні думки залучених зі сторони

⁵⁵⁶ Слободняк И. А. Методика оценки качества учетно-аналитической информации бухгалтерской отчетности [Текст] / И. А. Слободняк // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 9. – С.19-28.

⁵⁵⁷ Садовська І. Б. Критерії оцінки якості управлінської звітності / І. Б. Садовська, К. Є. Нагірська // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – Випуск 3. – С. 899-904.

фахівців, які володіють спеціалізованими знаннями в сфері бухгалтерського обліку та фінансової звітності, аналізу та аудиту.

Проф. С. А. Кузнецова однією з перших серед українських вчених підняла проблему необхідності забезпечення оцінки якості бухгалтерської інформації та запропонувала шляхи її вирішення. Зокрема, на основі виділення і обґрунтування критеріїв якості (дохідливість, доречність, достовірність, зіставність, законність, оцінка, стабільність, своєчасність) автором [558, с. 149] було розроблено модель комплексної оцінки якості бухгалтерської інформації, яка складається з трьох основних складових: 1) Оцінка якості побудови бухгалтерського обліку в системі управління суб'єктом господарювання; 2) Оцінка якості формування бухгалтерської інформації по стадіях облікового процесу; 3) Оцінка якості надання та інтерпретації бухгалтерської інформації.

По кожній із виділених складових розраховується окремий показник якості бухгалтерської інформації в розрізі отриманих критеріїв за наступною формулою:

$$KO_s = \frac{\sum_{i=1}^t WO_i}{t}$$

де, KO_s – показник якості бухгалтерської інформації по кожній складовій оцінки;

WO_i – фактичне значення оцінки i -го критерію;

t – число критеріїв якості.

На основі одержаних показників якості за кожною зі складових розраховується комплексний показник бухгалтерської інформації:

$$K = \frac{\sum_{i=1}^s KO_n}{S}$$

де, K – показник якості бухгалтерської інформації по кожній складовій оцінки;

I – число складових оцінки якості.

Для одержання показників якості за кожним критерієм проф. С. А. Кузнецова пропонує використовувати експертний метод, а також розроблену шестибальну шкалу оцінки якості для полегшення та уніфікації роботи експертів.

Незважаючи на комплексність та завершеність запропонованого автором підходу, окремі його елементи є досить суперечливими, внаслідок чого виникають питання щодо доцільності його використання як інформаційного джерела для прийняття рішень щодо удосконалення системи якості фінансової звітності: 1) Вважаємо недостатньо обґрунтованим використовувати класифікацію критеріїв якості облікової інформації, що не відповідає ні структурі якісних характеристик конвергованої концептуальної основи, ні принципам і якісним характеристикам, визначеним національним законодавством; 2) Виділена складова “оцінка якості

⁵⁵⁸ Кузнецова С. А. Бухгалтерський облік в системі формування управлінської інформації: методологія та практика: Монографія. – Мелітополь: Таврійський державний агротехнологічний університет, 2007. – 297 с.

надання інтерпретації бухгалтерської інформації” не стосується суб’єкта ведення обліку, а характеризує рівень сприйняття інформації її користувачами, а тому характеризує якість управління, а не бухгалтерського обліку; 3) Використання думок експертів відносно запропонованої шкали є досить суб’єктивним та мало надійним методом оцінки якості облікової інформації.

На думку М. Мягмара, експертна оцінка є методом, який найкраще підходить для оцінки якості облікової інформації. Автором [⁵⁵⁹, с. 273-275] було виділено чотири основних елементи формування облікової інформації (нормативне регулювання (L), кваліфікація спеціалістів (S), програмне забезпечення (P), контроль обліку (C)), в розрізі яких була проведена оцінка якості обліку. Для розрахунку комплексного показника якості облікової інформації на основі думки експертів для кожного з елементів було визначено рівень його вагомості, що дозволило побудувати наступну модель:

$$K = 0,2\bar{L} + 0,3\bar{S} + 0,3\bar{P} + 0,2\bar{C}$$

де, \bar{K} – комплексний показник якості облікової інформації;
 \bar{L} – середня якість нормативного регулювання;
 \bar{S} – середня якість кваліфікації спеціалістів;
 \bar{P} – середня якість програмного забезпечення;
 \bar{C} – середня якість контролю обліку.

Запропонований М. Мягмаром підхід хоча і дозволяє розрахувати загальний показник якості облікової інформації для конкретного підприємства, він має при цьому цілий ряд недоліків, до яких можна віднести наступні: 1) Загальні недоліки застосування лише експертних методів для оцінки якості (висока вартість залучення експертів, високий рівень суб’єктивності, наявність значних похибок, низька надійність тощо); 2) Недостатньо обґрунтований і частковий вибір елементів формування облікової інформації, які використовуються для розрахунку комплексного показника якості; 3) Суб’єктивний розподіл вагомості кожного з елементів формування облікової інформації, що є однаковим для всіх досліджуваних підприємств; 4) Відсутність обґрунтування еталонного значення комплексного показника якості облікової інформації.

Англо-саксонська модель оцінки якості облікової інформації. На відміну від представників з пострадянських країн, які в переважній більшості випадків займаються тестуванням відповідності облікової практики якісним характеристикам, визначеним в національних або міжнародних концептуальних основах, американські та європейські дослідники, що використовують якісний підхід для удосконалення облікової системи, акцентують свою увагу на внутрішніх показниках якості облікової інформації (якість прибутку, якість доходів, якість активів тощо), які формуються на основі використання різних видів моделей, які дозволяють визначити відхилення облікових даних від “нормальних” значень.

⁵⁵⁹ Мягмар М. Методы и методики оценки качества учетной информации / М. Мягмар // Вопросы экономики и права. – 2012. – № 3. – С. 273-276.

Про існування такої відмінності в поглядах вчених, що займаються проблематикою застосування якісного підходу в бухгалтерському обліку, відмічають Х. Ісідро та І. Раоніч [⁵⁶⁰, с. 412], внаслідок чого вони виділяють дві групи підходів дослідників щодо оцінки якості фінансової звітності. Представники першої групи зосереджують свою увагу на впливі облікової інформації на ринок капіталу, зокрема на релевантність та своєчасність визначеного прибутку. Представники другої групи використовують внутрішні облікові показники, що не стосуються таких ринкових припущень, як управління, згладжування та збереження прибутку. В основі вищенаведеного поділу підходів до оцінки якості фінансової звітності покладено її користувацьку орієнтацію, внаслідок чого при здійсненні оцінки застосовуються ті фактори, які відіграють найбільшу роль в забезпеченні існуючих та потенційних потреб користувачів відповідної групи. Хоча така класифікація є не зовсім повною, оскільки не охоплює всі існуючі моделі оцінки якості фінансової звітності та акцентує увагу на моделях, що набули поширення серед представників позитивної теорії бухгалтерського обліку, однак вона дозволяє виявити основні відмінності щодо розуміння методики визначення якості облікової інформації у вчених з пострадянських країн та представників англо-саксонської облікової школи.

Зародження англо-саксонської моделі оцінки якості облікової інформації розпочалось з праці П. М. Хілі 1985 року, який вперше обґрунтував існування регулярної практики управління прибутками на підприємствах, одним із інструментів здійснення якої є використання нарахувань, що здійснюються на власний розсуд (дискреційні нарахування). Таким чином, менеджери можуть впливати на суму прибутку звітного періоду, збільшуючи або зменшуючи його обсяг, шляхом використання інструментарію дискреційних нарахувань. Для оцінки рівня недискреційних нарахувань П. М. Хілі була запропонована наступна модель:

$$НДН_t = \frac{\sum_t 3H_t}{T}$$

де, $НДН_t$ – оцінені недискреційні нарахування;

$3H$ – загальні нарахування, що формуються всіма активами підприємства;

$t = 1, 2, \dots T$ – це індекс року, включений в період оцінки;

τ – індекс року, що вказує на рік досліджуваного періоду.

Запропонована модель дозволяє оцінити роль недискреційних нарахувань в процесі управління прибутками підприємства. В подальшому дослідники в сфері обліку запропонували значну кількість варіантів її удосконалення. Визначальною особливістю даної моделі є те, що в ній вперше в обліковій науці було акцентовано увагу на недискреційних нарахуваннях, що відбуваються постійно і їх обсяг є сталим. За підходом автора, недискреційні нарахування можуть розглядатись як засіб вимірювання якості прибутку підприємства.

⁵⁶⁰ Isidro H. Firm incentives, institutional complexity and the quality of “harmonized” accounting numbers / Helena Isidro, Ivana Raonic // The International Journal of Accounting. – 2012. – Volume 47, Issue 4. – P. 407–436.

Ще однією авторською розробкою, яка здійснила значний вплив на розвиток англо-саксонської моделі оцінки якості облікової інформації, стала модель Дж. Джонса (1991 р.), що дозволяє контролювати наслідки змін економічної ситуації фірми в результаті недискреційних нарахувань. Основною відмінністю даної моделі від підходу П. М. Хілі було те, що Дж. Джонс заперечив припущення про постійність недискреційних нарахувань, а також, що зміна загальних нарахувань зумовлюється дискреційними нарахуваннями. На його думку, на рівень недискреційних нарахувань впливають зміни в обсягах продажу та загальна сума основних фондів підприємства, внаслідок чого вони були включені в якості окремих елементів до складу моделі:

$$НДН_{\tau} = \alpha_1 \left(\frac{1}{A_{\tau-1}} \right) + \alpha_2 (\Delta REV_{\tau}) + \alpha_3 (PPE_{\tau})$$

де, $НДН_{\tau}$ – оцінені недискреційні нарахування;

$A_{\tau-1}$ – загальні активи в період $\tau-1$;

ΔREV_{τ} – доходи в році τ , за вирахуванням доходів у році $\tau-1$, що розраховані для загальної суми активів за період $\tau-1$;

PPE_{τ} – загальна сума основних фондів підприємства в році τ , що розраховані для загальної суми активів за період $\tau-1$;

$\alpha_1, \alpha_2, \alpha_3$ – специфічні параметри підприємства.

Використання моделі Дж. Джонса в практичній діяльності підприємств дозволило встановити, що суб'єкти реалізації облікової політики підприємства здійснюють управління прибутками через дискреційні нарахування в напрямі коригування обсягу прибутку для досягнення особистих інтересів. Хоча дана модель має часові обмеження щодо свого використання (3 місяці) внаслідок існування періодичних ефектів нарахувань, вона також стала об'єктом удосконалень та подальших досліджень в сфері якості облікової інформації (М. Л. Дефонд, Дж. Джіамбалаво (1994 р.), П. М. Дечоу, Р. Дж. Слоан, А. П. Свіні (1995 р.), С. Х. Тео, Й. Уелш, Т. Вонг (1998 р.), С. П. Котхарі, А. Дж. Леоне, С. І. Уеслі (2005 р.) та ін.). У 1995 році дана модель була дещо розширена та уточнена самим автором. Проведені К. В. Піснеллом, П. Ф. Поупом та С. Янгом [⁵⁶¹, с. 324] дослідження щодо тестування уточненої моделі Дж. Джонса дозволили встановити, що вона має дуже високу потужність для прогнозування якості облікової інформації про прибуток підприємства.

Моделі оцінки якості облікової інформації, розроблені П. М. Хілі та Дж. Джонсом, стали передумовою для виникнення нового напрямку наукових досліджень в сфері бухгалтерського обліку та економічного аналізу, спрямованого на визначення ролі дискреційних та недискреційних нарахувань, що здійснюються на підприємстві, в процесі забезпечення якості показників фінансової звітності. На їх основі, починаючи з 2000-х років, дослідниками (П. М. Дечоу, І. Д. Дічев (2002 р.), М. Ф. Макніколс (2002 р.), Д. Ф. Ларкер,

⁵⁶¹ Peasnell K. V. Detecting earnings management using cross-sectional abnormal accruals models / K. V. Peasnell, P. F. Pope, S. Young // Accounting and Business Research. – 2000. – № 30 (4). – P. 313-326.

С. А. Річардсон (2004 р.), Дж. Ф. Френсіс, Р. Лафонд, П. Олссон, К. Шіппер (2005 р.), М. Е. Барт, В. Р. Ландсманн, М. Х. Ланг (2008 р.) а ін.) була розроблена значна кількість моделей оцінки якості облікової інформації як в цілому по всій обліковій системі підприємства, так і в розрізі окремих облікових об'єктів (дебіторська заборгованість, відстрочені податкові платежі тощо).

Стосовно пріоритетності застосування різних видів моделей оцінки якості облікової інформації на основі нарахувань існує значна кількість наукових коментарів та припущень. Так, окрема група дослідників вважає, що дискреційні нарахування досить складно розрахувати, оскільки для цього необхідний доступ до внутрішньої інформації підприємства, тому для оцінки якості облікової інформації вони пропонують використовувати альтернативні підходи: 1) Здійснення кореляційного аналізу між зміною оборотного капіталу і грошовими потоками, що виникають в результаті здійснення операцій; 2) Аналіз розподілу доходу відповідно до заздалегідь встановлених контрольних точок.

На нашу думку, вибір окремої з таких моделей на конкретному підприємстві має відбуватись з урахуванням його специфіки та особливостей організації бухгалтерського обліку на ньому, зокрема в частині реалізації облікової політики. Наприклад, якщо акції підприємства котируються на фондовій біржі, то більш точним інструментом для оцінки рівня якості фінансової звітності є застосування моделі частотного розподілу Д. Бургшталера та І. Дічева (1997 р.) [⁵⁶²], що була виведена на основі дослідження 65-ти тисяч обстежень підприємств протягом 1977-1994 років.

Окремі моделі оцінки якості облікової інформації на сьогодні використовуються регулюючими організаціями, що свідчить про дієвість їх застосування не лише на рівні наукової спільноти в сфері обліку, а й на рівні регуляторів національної облікової системи. Так, з метою зменшення випадків шахрайства або використання "агресивного" креативного обліку у 2013 році представниками SEC була розроблена власна комп'ютерна модель оцінки якості фінансової звітності, що складається на основі GAAP US, – "Accounting quality model". Це є спеціалізована комп'ютерна програма, що здійснює постійну перевірку публічних компаній на предмет викривлення фінансового стану та результатів діяльності, що відображаються в звітності.

В основу даної моделі оцінки якості фінансової звітності покладена перевірка можливості здійснення шахрайства в сфері бухгалтерського обліку шляхом встановлення її відповідності існуючим правилам обліку, реалізованим в GAAP US, а також вимогам та застереженням, що висувались в релізах SEC з обліку та аудиту ("SEC Accounting and Auditing Enforcement Releases"), тобто в спеціалізованих

⁵⁶² Burgstahler D. Earnings management to avoid earnings decreases and losses / D. Burgstahler, I. Dichev // Journal of accounting and economics. – 1997. – Vol. 24 (1). – P. 99-126.

документах, де розкриваються приклади порушення облікового законодавства, а також повідомлення та розпорядження стосовно врегулювання адміністративного судочинства. Перевірка дотримання вимог GAAP US базується на використанні моделі Джонса, що активно розвивається науковцями і використовується інвестиційними аналітиками протягом останніх 25 років. Модель Джонса забезпечує визначення рівня дискреційних нарахувань та їх порівняння з загальними нарахуваннями на основі встановлення різниці між чистим доходом та вільними грошовими потоками, однак розширює її положення. Фактично, дана модель дозволяє виявити наслідки “накручування доходів”, тобто доходів з поганою якістю, що виникають в результаті застосування неадекватних бухгалтерських суджень в рамках облікової політики підприємства.

В контексті моделі оцінки якості фінансової звітності SEC модель Джонса є лише одним із елементів всієї оцінки якості фінансової звітності, яка також включає й аналіз значної кількості інших факторів, які впливають на здійснення дискреційних та недискреційних нарахувань. На основі застосування такого підходу модель дозволяє виявити підприємства, які здійснюють агресивне управління доходами на основі здійснення дискреційних нарахувань, а також ті підприємства, які реалізують свою облікову політику з метою стимулювання управління доходами.

На сьогодні модель якості бухгалтерського обліку SEC застосовується американськими правоохоронними органами для упередження шахрайства в бухгалтерському обліку. Завдяки подачі фінансової звітності емітентів у електронному вигляді в форматі XBRL, що розміщується всіма підприємствами — резидентами і нерезидентами, які звітуються перед SEC, в системі “EDGAR” (система збирання, аналізу та пошуку електронних даних), існує можливість автоматичного застосування цієї моделі щодо звітності емітентів в динаміці на основі застосування технологій Big Data.

Таким чином, “Модель якості обліку” передбачає одночасне використання для визначення рівня якості фінансової звітності нормативних вимог GAAP US, а також досвіду і пріоритетів співробітників SEC. Застосування такого підходу, що базується на існуванні зворотного зв’язку між суб’єктами встановлення якісних вимог, а також одержаними результатами їх впровадження і рішеннями щодо усунення таких негативних результатів, прийнятими SEC, дозволило значно наблизити дану модель до потреб користувачів облікової інформації.

Загальною ідеєю існуючих підходів дослідників у рамках англо-саксонської моделі оцінки якості облікової інформації є необхідність ідентифікації “неякісних” дій суб’єктів ведення бухгалтерського обліку на підприємстві та порівняння їх наслідків із “нормальними” умовами функціонування підприємства. В окремих моделях такими нормальними значеннями є загальні нарахування попереднього

періоду, що порівнюються до недискреційних нарахувань звітного періоду. Величина відхилень в результаті таких порівнянь є характеристикою якісного рівня облікової інформації, що підлягала аналізу. Застосування таких підходів дозволяє виявити випадки активного маніпулювання результатами бухгалтерського обліку, що створює передумови для забезпечення прозорого і достовірного представлення діяльності підприємства та формування у користувачів об'єктивних уявлень про загальну ефективність бізнесу.

В результаті проведеного аналізу виділених моделей оцінки якості облікової інформації встановлено, що:

1. На сьогодні серед вчених відсутня єдина концепція або єдиний підхід чи метод оцінки якості облікової інформації. Існуючі моделі оцінки відрізняються між собою як за змістовими положеннями, покладеними в їх основу, так і за формою реалізації;

2. В основі виділених моделей оцінки якості облікової інформації використовуються різні базиси для здійснення такої оцінки (відповідність якісним характеристикам, здійснені дискреційні або недискреційні нарахування, різні види показників фінансової звітності тощо).

3. Різні види моделей орієнтовані на їх подальше використання різними видами суб'єктів здійснення оцінки якості облікової інформації (суб'єкти ведення обліку, аудитори, інвестиційні аналітики, представники консалтингових фірм, регулюючі організації тощо).

5.3. Розвиток методології оцінки якості фінансової звітності

Якість фінансової звітності необхідно оцінювати на основі застосування спеціалізованої методики, яка враховуватиме як особливості і принципи її формування, так і можливі форми і формати її представлення користувачам для прийняття економічних рішень. Основною метою формування такої методики є розробка системи показників, які забезпечуватимуть загальну оцінку якості облікової інформації з фінансової звітності підприємства. Оскільки якісна сторона фінансової звітності може розглядатися як з точки зору 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 і обставини формування і представлення облікової інформації, існуючі запити користувачів в ній тощо.

На думку Н. Є. Єршової, стратегічною метою оцінювання якості облікової інформації є забезпечення користувачів обліковою інформацією, яка відповідає

обраній системі критеріїв [⁵⁶³, с. 372]. Тому наявність системи показників, які дозволяють визначити якісний рівень фінансової звітності і впроваджені методики їх розрахунку на конкретному підприємстві, можна вважати однією із передумов, що сприяє підвищенню її якісного рівня.

Оскільки якість фінансової звітності проявляється через її властивості, то для її оцінки необхідно: 1) Визначити номенклатуру властивостей фінансової звітності, сукупність яких характеризує її якість; 2) Провести вимірювання властивостей фінансової звітності шляхом встановлення їх числових значень; 3) 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 в якості зразка або еталона якості фінансової звітності. Виконання вищенаведених дій в цілому сприятиме достовірному визначенню якості фінансової звітності.

Для розробки методики оцінки якості фінансової звітності слід уточнити понятійно-категорійний апарат термінів, які використовуватимуться в процесі її здійснення (табл. 5.4).

Таблиця 5.4.

Термінологія, що використовуватиметься для розробки методики оцінки якості фінансової звітності

<i>Назва терміну</i>	<i>Визначення</i>
Якість фінансової звітності	Це сукупність її властивостей, що зумовлюють її придатність задовольняти існуючі та потенційні потреби її користувачів у відповідності до її призначення
Властивості фінансової звітності	Це її об'єктивні особливості, які можуть проявлятися в процесі її формування, представлення чи використання
Показник якості фінансової звітності	Кількісна характеристика одного чи декількох властивостей фінансової звітності, що входять до її якості і розглядаються відносно певних умов її формування, представлення чи використання
Методика оцінки якості фінансової звітності	Це система правил, що дозволяє одержати комплексну оцінку якості фінансової звітності і на цій основі прийняти управлінське рішення

Виходячи з положень теоретичної кваліметрії, здійснення кваліметричного аналізу різних видів об'єктів слід здійснювати шляхом дотримання ряду послідовних етапів. Серед вчених, які досліджують проблемні питання розвитку кваліметрії, на сьогодні відсутня згода стосовно чітко визначеного переліку етапів, однак переважна більшість дослідників використовує основну схему кваліметрії при визначенні послідовності здійснення оцінки якості досліджуваних об'єктів.

Загальну послідовність реалізації методики оцінки якості фінансової звітності можна представити наступним чином (рис. 5.5).

⁵⁶³ Єршова Н. Ю. Якість облікової інформації: методичний підхід до оцінювання / Н. Ю. Єршова // Актуальні проблеми економіки. – 2014. – №8 (158). – С. 368-374.

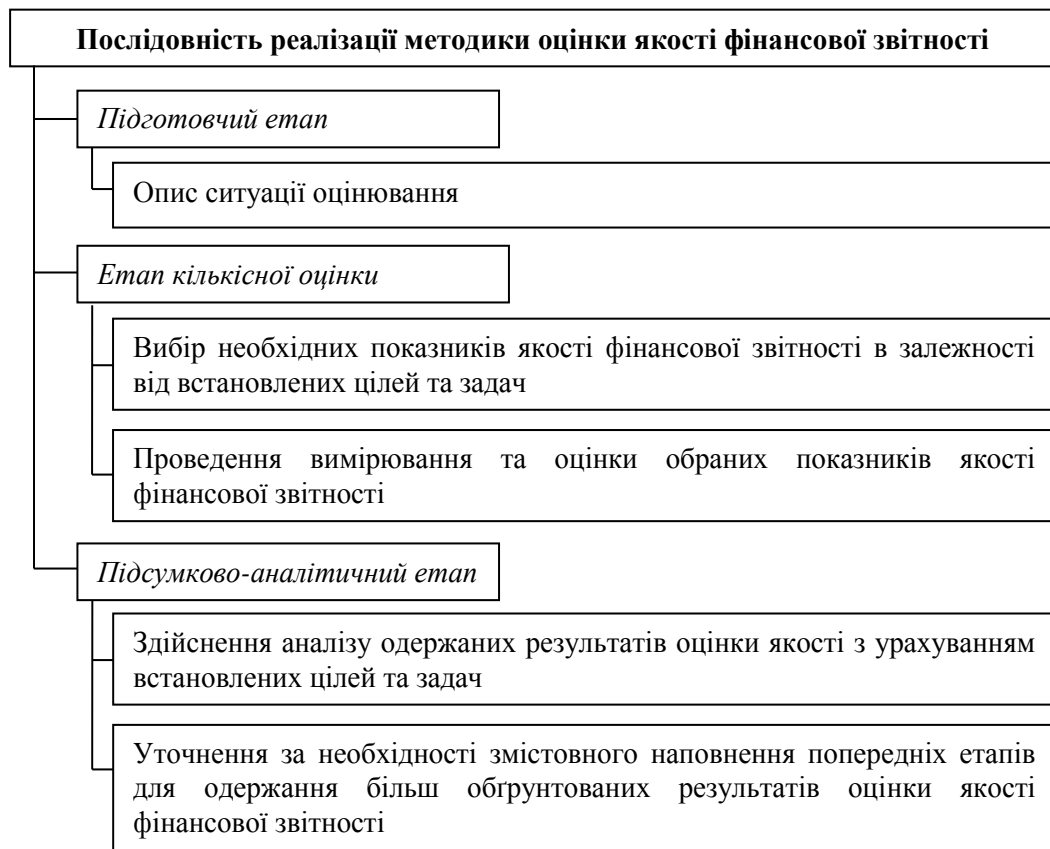


Рис. 5.5. Послідовність реалізації методики оцінки якості фінансової звітності

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 врахуванням 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 [564]. 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 удосконалення деяких положень” де останню розуміють як звітність, що містить інформацію про фінансовий стан та результати діяльності підприємства [565]. В той же час, хоча в даному законі і не визначається конкретний перелік форм,

⁵⁶⁴ Концептуальна основа фінансової звітності / [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://zakon3.rada.gov.ua/laws/show/929_009

⁵⁶⁵ 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>

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 [⁵⁶⁶]. Також в п. ст. 11, згідно з даним законом наголошується, що мікропідприємства та малі підприємства складатимуть скорочену за показниками фінансову звітність у складі балансу та звіту про фінансові результати [⁵⁶⁷]. 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 враховуватись при розробці методики оцінки якості фінансової звітності, є внутрішні користувачі (менеджмент підприємства, які використовують 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 в 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 наступні складові (табл. 5.5).

Таблиця 5.5.

Опис ситуації оцінювання фінансової звітності

<i>Етапи опису ситуації</i>	<i>Результати опису ситуації</i>
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 кращих прикладів фінансової звітності, що виконує ті ж функції, що і оцінювана фінансова звітність	Фінансова звітність, яка повністю відповідає вимогам національних та міжнародних облікових стандартів та вимогам її користувачів

⁵⁶⁶ 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>

⁵⁶⁷ 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>

Продовження таблиці 5.5

<i>Етапи опису ситуації</i>	<i>Результати опису ситуації</i>	
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 принципалами
	Аудитори	Вплив на процес здійснення аудиту (обсяги вибірки та глибина аудиторської перевірки)

В кінцевому випадку здійснення опису ситуації оцінювання фінансової звітності (табл. 5.5) 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).

В цілому рішення будь-якої групи користувачів можна поділити на два основні види: 1) Рішення, що залежать від одержаного результату оцінки якості фінансової звітності; 2) 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 з метою удосконалення роботи бухгалтерської служби, на основі чого можуть бути прийняті наступні рішення:

1. Збереження існуючої моделі організації обліку на підприємстві (за умови відповідності показника встановленим нормам);
2. Часткове удосконалення існуючої моделі організації обліку на підприємстві (за умови незначної невідповідності показника встановленим нормам);

3. Повна трансформація існуючої моделі організації обліку на підприємстві шляхом впровадження 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, при наявній стратегії реформування бухгалтерської служби підприємства, навіть за умови 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 ряду процедур. Однією з основних серед таких процедур є вибір необхідних показників якості фінансової звітності в залежності від встановлених цілей та задач. Фінансову звітність підприємства, як об'єкт оцінювання, можна охарактеризувати на основі використання значної кількості її властивостей, однак в процесі оцінки її якості мають бути використані лише ті властивості, що забезпечують задоволення потреб користувачів облікової інформації (споживацькі властивості). Такі властивості можуть бути простими та складними. Якщо прості властивості досить легко виміряти за допомогою використання одиничних показників, то складні властивості вимірюються на основі об'єднання простих властивостей, що в цілому дозволяють 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 наступних джерел:

- 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 використовують 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);
- прогнозні 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 при розробці класифікації якісних характеристик фінансової інформації, наведеної в конвергованій концептуальній основі, та враховуючи наведені нами пропозиції по її удосконаленню, дерево властивостей фінансової звітності можна представити наступним чином (рис. 5.6).

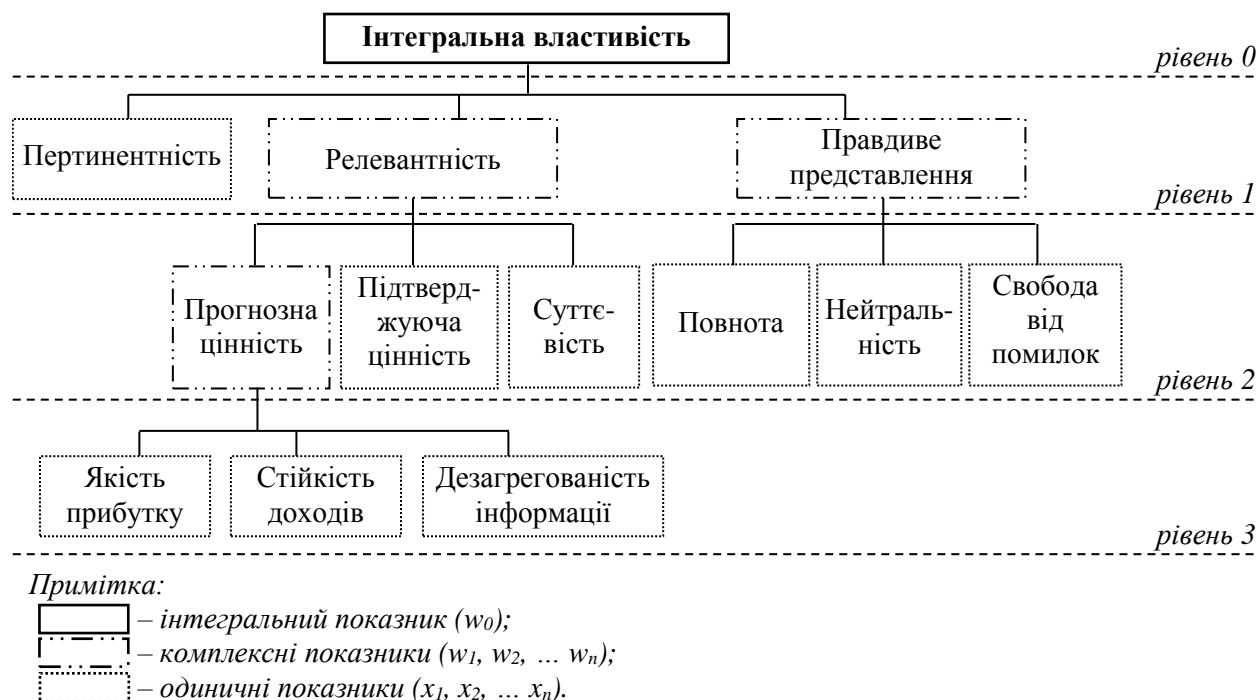


Рис. 5.6. Дерево властивостей фінансової звітності

Побудова дерева властивостей фінансової звітності має важливе значення, оскільки при неправильному виконанні операцій, що формуються на його основі, результати оцінювання якості фінансової 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 із базисних положень кваліметрії, вибір показників для оцінки якості фінансової звітності слід здійснювати в результаті опису ситуації оцінювання та на основі врахування існуючих 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 із деякими удосконаленнями для побудови дерева властивостей фінансової звітності, що є графічним зображенням алгоритму комплексної оцінки якості фінансової звітності (структурною схемою показників якості).

В той же час, 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 з 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 розробки 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, які дозволяють поділити всі показники на якісні (градації визначаються за допомогою опису словами) та кількісні (градації визначаються в числовій формі). Сукупність градацій, що вичерпує всі можливі прояви показника оцінки якості фінансової звітності, утворюють 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 в безрозмірні показники та з урахуванням 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 використовуватись різні види методів (див. табл. 5.1).

На кожному з виділених рівнів дерева властивостей фінансової звітності (рівень 1-3) (рис. 5.6) необхідно оцінювати відносну вагомість одиничних та комплексних показників, для чого можуть використовуватись різні види методів, що базуються на думках експертів. При цьому слід враховувати, що

сума коефіцієнтів вагомості завжди має дорівнювати одиниці, що має дотримуватись 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 наступним чином:

$$IKOЯФЗ = m_1 KП + m_2 КР + m_3 КПП$$

де, ІКОЯФЗ – інтегральний коефіцієнт оцінки якості фінансової звітності;
 m_1, m_2, m_3 – коефіцієнти вагомості складових ІКОЯФЗ;
 КП – коефіцієнт пертинентності;
 КР – коефіцієнт релевантності;
 КПП – коефіцієнт правдивого представлення.

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

$$КР = m_{1кр} КПЦ + m_{2кр} РПЦ + m_{3кр} РС$$

де, КР – коефіцієнт релевантності;
 $m_{1кр}, m_{2кр}, m_{3кр}$ – коефіцієнти вагомості складових КР;
 КПЦ – коефіцієнт прогнозної цінності;
 РПЦ – рівень підтверджуючої цінності;
 РС – рівень суттєвості.

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

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

де, КПЦ – коефіцієнт прогнозної цінності;
 $m_{1кпц}, m_{2кпц}, m_{3кпц}$ – коефіцієнти вагомості складових КПЦ;
 КЯП – коефіцієнт якості прибутку;
 КСД – коефіцієнт стійкості доходів;
 КДІ – коефіцієнт дезагрегованості інформації.

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

$$КПП = m_{1кпп} КПВ + m_{2кпп} РН + m_{3кпп} КСП$$

де, КПП – коефіцієнт правдивого представлення;
 $m_{1кпп}, m_{2кпп}, m_{3кпп}$ – коефіцієнти вагомості складових 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. 5.6.

Таблиця 5.6.

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

Назва показника	Формула	Еталонне значення	Зміст показника
Коефіцієнт пертинентності	$КП = ІМФЗ / ПК$	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 існування реакції у користувачів на (підтвердження або зміна) попередні оцінки
Рівень суттєвості	$РС = СВІ / 100\%$	1	Характеризує ступінь впливу відсутньої в 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 в 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, $ЧД_t$ – чистий дохід за період t ;

$РВ_t$ – 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;

* Для розрахунку показника якості прибутку була використана модель, розроблена Д. Бургшталером та І. Дічевим (1997 р.). Для розрахунку даного показника також можуть використовуватись й інші моделі (дискреційних та недискреційних нарахувань, частотного розподілу), якщо вони краще враховують особливості діяльності підприємства та дозволяють більш точно виявити якісний рівень інформації про прибуток, що відображається в фінансовій 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 в 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;

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

Для оцінки властивостей фінансової звітності, визначених на рис. 5.6, можуть використовуватись й інші абсолютні або відносні показники, які дозволяють 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 лінійну залежність між функцією відносного показника та аргументом абсолютного показника. Таким чином, всі одиничні показники при їх використанні 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 з 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 внаслідок існування їх різної пріоритетності в процесі задоволення потреб різних видів користувачів облікової інформації.

Згідно з запропонованими підходам існують чотири рівні визначення коефіцієнтів вагомості. Для полегшення роботи експертів при розрахунку значень коефіцієнтів вагомості запропоновано використовувати анкету пріоритетності одиничних показників якості фінансової звітності (Додаток Л), яка дозволяє узагальнити бачення користувачів стосовно пріоритетності окремих властивостей якості на кожному з виділених рівнів.

Визначення еталонних значень показників властивостей фінансової звітності необхідно здійснювати для порівняння з одержаним внаслідок 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 використовуватись 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. На сьогодні існують три найпоширеніші підходи, які описуються дослідниками в сфері кваліметрії та використовуються на практиці. Згідно з першим підходом слід обрати декілька аналогів фінансової звітності інших підприємств або звітності інших періодів даного підприємства, серед яких слід обрати найкращий, виходячи з його якісних характеристик. Всі показники якості обраного варіанту фінансової звітності приймаються як еталонні значення, з якими має проводитись порівняння фактичних значень. За другим підходом, серед встановлених аналогічних варіантів фінансової звітності обираються найкращі показники кожної з властивостей, які й приймаються як еталонні. За третім підходом, еталонними значеннями обираються найкращі значення показників якості фінансової звітності серед аналогів, які наявні в 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 в підсумкових результатах, у порівнянні з першим та другим підходами, що є основними причинами, які зумовлюють доцільність його використання в процесі формування методики оцінки якості фінансової звітності.

При розробці системи показників якості фінансової звітності також слід враховувати можливість існування нормативних обмежень щодо їх практичного застосування. Хоча на сьогодні такі обмеження на законодавчому рівні ще не встановлені, серед вчених вже з'являються пропозиції щодо необхідності їх запровадження. Так, на думку Р. Легензової, при розробці системи показників якості облікової інформації слід враховувати, для якого виду підприємств вона розробляється [⁵⁶⁸, с. 37]. Тобто, для покращення 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 в залежності від специфіки конкретного підприємства та нормативних

⁵⁶⁸ Legenzova R. A Concept of Accounting Quality from Accounting Harmonisation Perspective / Renata Legenzova // Economics and Business. – 2016. – № 28. – P. 3-37.

обмежень, які встановлюються в залежності від особливостей його діяльності (розмір, обсяги діяльності, галузева приналежність тощо).

Підсумково-аналітичний етап оцінки якості фінансової звітності передбачає необхідність виконання ряду процедур. *Здійснення аналізу одержаних результатів оцінки якості з урахуванням встановлених цілей та задач* передбачає необхідність порівняння фактичних значень показників якості фінансової звітності (одиничних, комплексних, інтегрального) з базовими (еталонними) показниками. В результаті такого порівняння мають бути визначені загальні відхилення інтегрального показника якості фінансової звітності та відхилення значень комплексних та одиничних показників, що дозволить визначити “проблемні зони” формування та представлення фінансової звітності на підприємстві, що є основними причинами одержання відповідного рівня якості.

При проведенні 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 випадку 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 удосконалення існуючої на підприємстві системи управління якістю фінансової звітності або для внесення коректив до складу використовуваної методики оцінки якості фінансової звітності.

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

Можна виділити дві основні причини таких змін: 1) Зміни зовнішнього середовища; 2) Зміни внутрішнього середовища. До змін зовнішнього середовища відноситься 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 році, внаслідок чого всі розроблені до цього часу моделі оцінки якості фінансової звітності, що базувались на оцінці якісних характеристик, мають бути уточнені на основі врахування нового набору характеристик, представленого в даному документі. Зміни зовнішнього середовища передбачають необхідність кардинальної трансформації існуючих методик оцінки якості фінансової звітності.

До змін внутрішнього середовища відносяться зміни пріоритетної ролі окремих складових інтегральних та комплексних показників якості фінансової звітності, що проявляється в: 1) Зміні значень вагових коефіцієнтів, які використовуються для

розрахунку показників вищого рівня; 2) Зміні порядку розрахунку одиничних показників якості фінансової звітності (наприклад, при використанні нової моделі оцінки якості прибутку підприємства). Таким чином, зміни внутрішнього середовища передбачають необхідність корекції окремих елементів існуючих методик оцінки якості фінансової звітності, що може бути здійснено на рівні підприємства в рамках формування нової стратегії управління якістю на ньому.

Висновки до розділу 5

1. В умовах сьогодення виникла об'єктивна необхідність покращання якісного рівня фінансової звітності, що зумовлює необхідність розробки теоретико-методологічних підходів до формування методики такої оцінки. Актуальність даного питання підтверджує відсутність єдності в поглядах дослідників щодо розуміння поняття якості в бухгалтерському обліку та щодо методики оцінки фінансової звітності. З метою формування теоретичних засад проведення оцінки якості фінансової звітності запропоновано використання напрацювання в сфері кваліметрії – науки про кількісну оцінку якості, що спрямована на розробку загальних теоретико-методологічних засад та окремих прикладних методик оцінки якості. Розроблено кваліметричну модель оцінки якості фінансової звітності, на основі якої оцінку якості фінансової звітності слід розглядати як результат взаємодії чотирьох основних компонентів – властивостей фінансової звітності (оцінюваного об'єкта), суб'єкта оцінювання, використовуваного алгоритму оцінювання та еталонних властивостей фінансової звітності.

З метою забезпечення потреб користувачів об'єктивною інформацією про якісний рівень фінансової звітності удосконалено кваліметричні засади для розробки системи оцінки якості фінансової звітності: 1) Уточнено класифікацію основних методів кваліметрії та визначено особливості їх застосування при оцінці якості фінансової звітності; 2) Сформовано принципи оцінки якості фінансової звітності, виходячи з базових положень кваліметрії; 3) Розроблено і обґрунтовано класифікацію суб'єктів оцінки якості фінансової звітності.

2. Обґрунтовано необхідність проведення аналізу моделей оцінки якості облікової інформації з метою розробки методики, що відповідатиме запитам і потребам вітчизняних користувачів бухгалтерської звітності. Існування кардинальних змін в системі облікового регулювання теоретичних аспектів формування фінансової звітності внаслідок запровадження конвергованої концептуальної основи (2010 р.) стало основною причиною для втрати актуальності та необхідності перегляду значної частини існуючих моделей оцінки якості фінансової звітності. На основі аналізу поглядів дослідників виділено і проаналізовано наступні види моделей оцінки якості облікової інформації: 1) Радянська модель оцінки якості облікової інформації; 2) Оцінка якості на основі якісних характеристик фінансової звітності; 3) Оцінка

якості на основі врахування витрат на вартість облікової інформації; 4) Оцінка якості управлінської звітності; 5) Оцінка якості на основі застосування експертних методів; 6) Англо-саксонська модель оцінки якості облікової інформації. В результаті проведеного аналізу виділених моделей оцінки якості облікової інформації визначено особливості їх розробки та загальні тенденції розвитку методики оцінювання якості облікової інформації.

3. На основі використання кваліметричного інструментарію розроблено методiku оцінки якості фінансової звітності, яка складається з трьох основних етапів: підготовчий етап; етап кількісної оцінки; підсумково-аналітичний етап. В основу розробки методики було покладено наступні компоненти: 1) Удосконалення термінологічного апарату, що використовується в процесі оцінки фінансової звітності; 2) Обґрунтування опису ситуації оцінювання фінансової звітності; 3) Розробка дерева властивостей фінансової звітності; 4) Розробка багаторівневої моделі розрахунку інтегрального показника якості фінансової звітності; 5) Розробка та обґрунтування сутності одиничних показників, що використовуються для розрахунку інтегрального показника якості фінансової звітності. Розроблена методика дозволяє: 1) Розрахувати значення інтегрального показника якості фінансової звітності та порівняти його з еталонним значенням з метою визначення якісного рівня фінансової звітності конкретного підприємства; 2) Розраховувати різні значення інтегрального показника якості фінансової звітності в залежності від потреб користувачів облікової інформації та від пріоритетності властивостей фінансової звітності, що визначаються ними.

ДОДАТКИ

Додаток А

Філософські підходи до розуміння категорії “якість”

<i>Автор / джерело</i>	<i>Трактування категорії “якість”</i>
А. І. Уйомов	Якість – це істотна властивість, що визначається межею даної речі. Річ є системою якостей. Різні речі – це різні системи якостей [⁵⁶⁹ , с. 39]
Філософський словник	Невіддільна від буття об’єкта його істотна визначеність, завдяки якій він є саме цим, а не іншим об’єктом [⁵⁷⁰ , с. 255]
І. С. Тимофєєв	Якість в методологічному плані — є визначеність предмета пізнання, встановлювана у відносинах тотожності і відмінності з іншими предметами, при цілісному розгляді ознак [⁵⁷¹ , с. 18]
І. Ф. Лукьянов	Якість – це філософська категорія, що позначає будь-яку сторону предмета пізнання, що розглядається як цілісна його ознака в процесах порівняння з іншими предметами [⁵⁷² , с. 64]
С. Г. Шляхтенко	Якість – це тотожна з буттям єдність елементів і структури, зі змінами яких об’єкт перестає бути тим, чим він був; або якість є стійкою визначеністю єдності елементів і структури, з втратою якої він втрачає таку визначеність [⁵⁷³ , с. 23]
А. В. Єлін, І. Є. Єліна, Р. Є. Макарюк	Категорія “якість” є безпосередня з буттям визначеність, тобто виражена через відношення його суттєвої визначеності, до середовища буття об’єкта, завдяки якій він є саме цим, а не іншим об’єктом. Якщо використовувати логічне узагальнення, то категорія “якість” є категорією відношення “чогось до чогось” [⁵⁷⁴]
Ю. В. Чекмарєв	Якість системи – це об’єктивна характеристика і сукупність її властивостей, що зумовлюють придатність системи задовольняти визначені потреби відповідно до її призначення [⁵⁷⁵ , с. 170]
М. Ключкова, С. Загородніков	Якість – це сукупність властивостей і ознак об’єкта, що зумовлюють його здатність задовольняти потреби і запити людей, відповідати своєму призначенню і вимогам, що висуваються до нього [⁵⁷⁶ , с. 4]

⁵⁶⁹ Уемов А. И. Вещи, свойства и отношения / Уемов А. И. – М.: 1963. – 184 с.

⁵⁷⁰ Философский энциклопедический словарь (ФЭС). – М.: Сов. энциклопедия, 1989. – 815 с.

⁵⁷¹ Тимофеев И. С. Методологическое значение категорий "качество" и "количество" / И. С. Тимофеев. – М.: Наука, 1972. – 216 с.

⁵⁷² Лукьянов И. Ф. Сущность категории “свойство” (значение для исследования проблемы отражения) / И. Ф. Лукьянов. – М.: Мысль, 1982. – 143 с.

⁵⁷³ Шляхтенко С. Г. Категории качества и количества / Шляхтенко С. Г. – М.: Издательство Ленинградского университета, 1968. – 144 с.

⁵⁷⁴ Елин А. В. Эволюция понимания категории “качество” как атрибута в системах управления / А. В. Елин, И. Е. Елина, Р. Е. Макарюк // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: http://quality.eup.ru/MATERIALY15/evaluation_quality.htm

⁵⁷⁵ Чекмарев Ю. В. Вычислительные системы, сети и телекоммуникации. Издание второе, исправленное и дополненное / Ю. В. Чекмарев. – М.: ДМК Пресс, 2009. – 184 с.

⁵⁷⁶ Ключкова М. Управление качеством. Шпаргалка / Мария Ключкова, Сергей Загородников. – М.: Litres, 2017. – 210 с.

Принципи менеджменту якості (узагальнено на основі [577])

<i>Назва принципу</i>	<i>Характеристика</i>	<i>На що спрямоване дотримання принципу</i>
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>
Орієнтація на споживача	Відповідати вимогам споживача і прагнути перевершити очікування споживача	Стійкий успіх досягається, коли організація повертає і утримує довіру споживачів та інших зацікавлених сторін, від яких вона залежить. Кожен аспект взаємодії зі споживачем надає можливість для створення більшої цінності для споживача. Розуміння теперішніх та майбутніх потреб споживачів та інших зацікавлених сторін сприяє стійкому успіху організації
Лідерство	Лідери на всіх рівнях встановлюють єдність мети та напрямів і створюють умови, в яких люди залучені в досягнення конкретних цілей щодо якості організації	Створення єдності цілі, напрями і залучення дає можливість організації узгодити її стратегії, політики, процеси і ресурси для досягнення її конкретних цілей
Залучення людей	Для організації життєво важливо, щоб всі люди були компетентними, володіли повноваженнями, і були залучені до створення цінності. Компетентні, що володіють повноваженнями й залучені люди у всій організації збільшують її можливості по створенню цінності	Щоб управляти організацією результативно і ефективно, важливо залучати всіх людей на всіх рівнях і поважати їх як особистостей. Визнання, наділення повноваженнями і вдосконалення навичок і знань полегшують залучення людей до досягнення конкретних цілей організації
Процесний підхід	Послідовні та передбачувані результати досягаються результативніше й ефективніше, коли дії зрозумілі і ними управляють як взаємопов'язаними процесами, функціонуючими як узгоджена система	Система менеджменту якості складається з взаємозв'язаних процесів. Розуміння того, як результати виходять в цій системі, включаючи її процеси, ресурси, засоби управління і взаємодії, дозволяє організації оптимізувати її характеристики
Поліпшення	Успішні організації мають постійну орієнтацію на поліпшення	Поліпшення життєво важливо для організації, щоб підтримувати поточний рівень функціонування, реагувати на зміни в її внутрішніх і зовнішніх умовах і створювати нові можливості

⁵⁷⁷ Quality management principles. – Geneva: International Organization for Standardization, 2015. – 11 p.

Продовження додатку А

1	2	3
<p>Прийняття рішень, засноване на фактах</p>	<p>Рішення, засновані на аналізі та оцінці даних та інформації, з більшою ймовірністю дадуть намічені результати</p>	<p>Ухвалення рішення може бути складним процесом і це завжди включає деяку невизначеність. Воно часто включає різноманітні типи і джерела вхідних даних, а також їх інтерпретацію, що може бути суб'єктивною. Важливо розуміти причинно-наслідкові зв'язки і потенційні неавтоматичні наслідки. Факти, свідчення та аналіз даних призводять до більшої об'єктивності і впевненості в ухвалених рішеннях</p>
<p>Менеджмент взаємовідносин</p>	<p>Для стійкого успіху організації управляють своїми взаєминами із зацікавленими сторонами, такими, як постачальники</p>	<p>Зацікавлені сторони впливають на функціонування організації. Стійкий успіх з більшою ймовірністю буде досягнутий, коли організація управляє взаємовідносинами з її зацікавленими сторонами так, щоб оптимізувати їх вплив на її характеристики. Менеджмент взаємовідносин організації з її мережею постачальників і партнерів часто має особливу важливість</p>

Детермінанти якості облікової інформації в поглядах дослідників

Автор / джерело	Державне регулювання бухгалтерського обліку	Облікові стандарти високої якості	Правова система країни	Політична система країни	Соціальна система країни	Процес формування та подання інформації	Специфіка системи управління	Облікова політика і професійне судження	Взаємозв'язки з користувачами облікової інформації	Розмір та специфіка підприємства	Ринкова конкуренція	Регулювання ринку капіталу	Аудит звітності та системи обліку	Кваліфікація облікового персоналу
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
М. Е. Барт, В. Р. Лендсмен, М. Х. Ланг [⁵⁷⁸ , с.496]		+												
С. Л. Безручук [⁵⁷⁹ , с. 51]	+	+	+			+		+	+					+
Е. Вуландарі, А. Рахман [⁵⁸⁰ , с. 2]		+												
Н. Ю. Єршова [⁵⁸¹ , с. 371]	+	+	+	+	+	+			+		+	+		+
Х. Ісідро, І. Раоніч [⁵⁸² , с. 411-414].		+	+	+	+				+	+	+	+	+	
О. О. Канцуров [⁵⁸³ , с. 28]	+													
С. Міхайлеску [⁵⁸⁴ , с. 2]							+		+	+		+		

⁵⁷⁸ Barth M. E. International Accounting Standards and Accounting Quality / M. E. Barth, W. R. Landsman, M. H. Lang // Journal of Accounting Research. – 2008. – Vol. 46, No. 3. – P. 467-498.

⁵⁷⁹ Безручук С. Л. Фактори, впливаючі на якість учетної інформації / С.Л. Безручук // Международный бухгалтерский учет. – 2014. – 6 (300). – С. 46-52.

⁵⁸⁰ Wulandari E. A Cross-Country Study on the Quality, Acceptability, and Enforceability of Accounting Standards and the Value Relevance of Accounting Earnings / Wulandari, E. and A. Rahman // Working Paper, Nanyang Technological University of Singapore. – 2004. – 27 p.

⁵⁸¹ Єршова Н. Ю. Якість облікової інформації: методичний підхід до оцінювання / Н. Ю. Єршова // Актуальні проблеми економіки. – 2014. – №8 (158). – 368-374.

⁵⁸² Isidro H. Firm incentives, institutional complexity and the quality of “harmonized” accounting numbers / Helena Isidro, Ivana Raonic // The International Journal of Accounting. – 2012. – Volume 47, Issue 4. – P. 407-436.

⁵⁸³ Канцуров О. О. Інституційні чинники розвитку бухгалтерського обліку в Україні. / Канцуров, О. О. // Науковий вісник НУБіП України. Серія: Економіка, аграрний менеджмент, бізнес. – 2012. – Випуск 169 (2). – С. 25-32.

⁵⁸⁴ Michalesco C. The determinants of the quality of accounting information disclosed by French listed companies / Cerline Michalesco // EAA Congress, – Bordeaux, 1999. – P. 1-20.

Продовження додатку В

<i>I</i>	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12	13	14	15
I. Ч. Пайва та I. С. Лоуренсо [⁵⁸⁵ , с. 6]	+		+							+	+			
Н. Содерстром, К. Сан [⁵⁸⁶ , с. 675]			+	+	+									
К. Струхарова [⁵⁸⁷ , с. 1726]									+	+				
Дж. Фатхі [⁵⁸⁸ , с. 319]							+			+			+	
Й. Федорович та Й. Лі [⁵⁸⁹ , с. 1]							+						+	
О. Н. Харченко, А. А. Туровець [⁵⁹⁰ , с. 77]								+	+					
Л. Ф. Шилова [⁵⁹¹ , с. 24-25]	+	+					+							+
Разом	5	6	5	3	3	3	3	2	6	5	3	3	3	3

⁵⁸⁵ Paiva I. Ch. Determinants of accounting quality: empirical evidence from the european union after IFRS adoption / Inna Choban Paiva, Isabel Costa Lourenco // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: www.aeca1.org/pub/on_line/.../cd/85a.pdf

⁵⁸⁶ Soderstrom N. IFRS adoption ans accounting quality: a review / Soderstrom N., Sun K. // European Accounting Review. – 2007. – Vol. 16 (4). – P. 675-702.

⁵⁸⁷ Struharova K. The Quality of Accounting Information of Private Companies in the-Czech Republic / K. Struharova // International Journal of Social, Behavioral, Educational, Economic and Management Engineering. – 2014. – Vol: 8, No 6. – P. 1723-1727.

⁵⁸⁸ Fathi J. The Determinants of The Quality of Financial Information Disclosed by French Listed Companies / Jouini Fathi // Mediterranean Journal of Social Sciences. – 2013. – Vol. 4, No 2. – P. 319-336.

⁵⁸⁹ Fedorowicz J. Accounting information quality / J. Fedorowicz, Y.W. Lee // The review of accounting information systems. – 1998. – Vol. 3, Number 1. – P. 1-8.

⁵⁹⁰ Харченко О. Н. Формирование системы бухгалтерского учета на малых предприятиях. Монография / Харченко О. Н., Туровец А. А. – М.: “Издательство “Проспект”, 2015. – 166 с.

⁵⁹¹ Шилова Л. Ф. Методология формирования и инструментарий бухгалтерской отчетности : автореф. Дис... д. э. н. : 08.00.12 «Бухгалтерский учет и статистика» / Л. Ф. Шилова. – Йошкар-Ола, 2010. – 38 с.

Додаток Д

**Інструментарій для емпіричного аналізу значимості якісних характеристик
корисної фінансової інформації для різних груп користувачів**

*Таблиця Д1**

Анкета для обстеження важливості якісних характеристик

Шифр	Якісні характеристики та твердження, що їх описують	Бали				
		Не дуже важливо				Дуже важливо
		1	2	3	4	5
1	2	3	4	5	6	7
Релевантність						
P1	Фінансова звітність розкриває далекоглядну інформацію					
P2	Фінансова звітність розкриває інформацію про можливості та ризики підприємства					
P3	Підприємство використовує оцінку за справедливою вартістю					
P4	Фінансова звітність містить інформацію, яка відображає те, як різні ринкові події і важливі операції впливають на підприємство					
В середньому по релевантності						
Правдиве представлення						
ПП1	Фінансова звітність пояснює допущення, а облікові оцінки здійснені обґрунтовано					
ПП2	Фінансова звітність складена на обґрунтованих облікових принципах					
ПП3	У фінансовій звітності висвітлюються позитивні і негативні події в збалансованій формі при обговоренні річних результатів					
ПП4	Фінансова звітність складена із урахуванням результатів перевірки аудитора					
ПП5	У фінансовій звітності широко розкриваються питання корпоративного управління					
В середньому по правдивому представленню						
Порівнянність						
П1	Примітки до змін в обліковій політиці пояснюють наслідки таких змін					
П2	Примітки щодо перегляду облікових оцінок та суджень пояснюють наслідки такого перегляду					
П3	Дані за попередній звітний період коригуються на основі змін в обліковій політиці або змін облікових оцінок					

* Для кожного з наведених нижче тверджень, що описують якісні характеристики корисної фінансової інформації, слід вказати, наскільки вони важливі при використанні фінансової звітності в процесі прийняття рішень

Продовження додатку Д						
<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>
П4	Результати поточного звітного періоду порівнюються з результатами попередніх звітних періодів					
П5	Інформація, що міститься в фінансовій звітності, може бути порівняна з інформацією, наданою іншими підприємствами					
П6	В річній звітності наводяться фінансові показники і коефіцієнти					
<i>В середньому по порівнянності</i>						
Перевірюваність						
П1	Показники фінансової звітності можуть бути кількісно перевірені					
П2	Фінансова звітність розкриває інформацію про основоположні припущення, методи компіляції інформації та інші чинники та обставини, що підтримують цю інформацію					
<i>В середньому по перевірюваності</i>						
Своєчасність						
С1	Кількість днів, яка буде потрібна для аудитора, щоб підписати аудиторський звіт після закінчення звітного року					
С2	Фінансова звітність надає інформацію, яка є своєчасною для прийняття рішення					
<i>В середньому по своєчасності</i>						
Зрозумілість						
31	Фінансова звітність гарно структурована					
32	Примітки до фінансової звітності складені зрозуміло					
33	Графіки і таблиці уточнюють представлену інформацію					
34	Використання мови і технічного жаргону в фінансовій звітності є легко зрозумілими					
35	Фінансова звітність включає всебічний глосарій					
<i>В середньому по зрозумілості</i>						

Таблиця Д2
Характеристика респондентів

<i>Менеджери підприємств</i>		<i>Аудитори</i>	
<i>Назва підприємства (галузь)</i>	<i>Рік</i>	<i>Назва</i>	<i>Рік</i>
Кількість (n)	x	Кількість (n)	x

Порівняльний аналіз результатів опитування респондентів

<i>Якісні характеристики</i>	<i>Середнє значення в результаті опитування менеджерів підприємств</i>	<i>Середнє значення в результаті опитування аудиторів</i>	<i>Відхилення</i>
Релевантність			
Правдиве представлення			
Зрозумілість			
Порівнянність			
Своєчасність			
Перевірюваність			
<i>Середнє значення</i>			

Підходи вітчизняних вчених до виділення принципів організації обліку

Назва принципу організації обліку	Автори									
	Кузьмінський А. М., Сопко В. В., Завгородній В. П. [⁵⁹² , с. 20-23]	Бондаренко Н.М. [⁵⁹³ , с. 12]	Шигун М. М. [⁵⁹⁴ , с. 200]	Кузь В. І. [⁵⁹⁵ , с. 194-196]	Труш Ю. Т., Король Г.О., Потрус Н.П. [⁵⁹⁶ , с. 17-18]	Капучак І. О., Хмелевська А.В. [⁵⁹⁷ , с. 29]	Карпушенко М. Ю. [⁵⁹⁸ , с. 7-8]	Рожелюк В. М. [⁵⁹⁹ , с. 115]	Піскунова Н. В. [⁶⁰⁰ , с. 175]	Дикий А. П. [⁶⁰¹ , с. 87-88]
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11
Автономність			+					+		+
Адаптивність	+	+		+	+	+		+	+	+
Аналогічність				+						
Безперервність	+		+		+	+			+	
Безпеки та контролю даних										+
Відповідальність				+						
Випереджувального відображення	+				+	+	+		+	
Всебічність	+	+		+	+	+	+		+	
Динамічність	+	+				+	+	+		
Економічної доцільності						+				+
Ешелонування бухгалтерських даних										+

⁵⁹² Кузьмінський А. М. Організація бухгалтерського обліку, контролю і аналізу / Кузьмінський А. М., Сопко В. В., Завгородній В. П. – К. : Вища школа, 1993. – 223 с.

⁵⁹³ Бондаренко Н. М. Теоретичні основи організації обліку на підприємстві / Н. М. Бондаренко // Науковий вісник Херсонського державного університету. – 2014. – Випуск 4. – С. 10-14.

⁵⁹⁴ Шигун М. М. Принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності: семантика понять і змісту / М. М. Шигун // Вісник Житомирського державного технологічного університету / Економічні науки. – Житомир: ЖДТУ, 2009. – № 3 (49). – С. 199-203.

⁵⁹⁵ Кузь В. І. Принципи та завдання організації бухгалтерського обліку в стратегічному вимірі / В. І. Кузь // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2013. – Вип. 2 (26). – С. 187-198.

⁵⁹⁶ Труш Ю. Т. Організація обліку. Частина 1. Основи організації обліку: Навч. посібник / Ю. Т. Труш, Г. О. Король, Н. П. Потрус. – Дніпропетровськ: НМетАУ, 2015. – 69 с.

⁵⁹⁷ Капучак І. О. Систематизація принципів організації обліку та складання фінансової звітності / І. О. Капучак, А.В. Хмелевська // Вісник Хмельницького національного університету. – 2009. – № 2, Т. 1. – С. 26-30.

⁵⁹⁸ Карпушенко М. Ю. Організація обліку : навч. посібник (для студентів економічних спеціальностей, які навчаються за спеціальністю «Облік і аудит») / М. Ю. Карпушенко. – Х. : ХНАМГ, 2011. – 241 с.

⁵⁹⁹ Рожелюк В. М. Організація бухгалтерського обліку діяльності підприємств з переробки сільськогосподарської продукції / В. М. Рожелюк. Дис... на здоб. наук ступ. д.е.н. зі спец. 08.00.09 – «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит (за видами економічної діяльності)». – Київ: ННЦ ІАЕ, 2015. – 554 с.

⁶⁰⁰ Піскунова Н. В. Принципи формування облікової політики та чинники впливу на її вибір / Н.В. Піскунова // Наукові записки. Серія «Економіка». – 2013. – Випуск 23. – С. 174-177.

⁶⁰¹ Дикий А. П. Організація бухгалтерського обліку як інструмент забезпечення економічної безпеки підприємств: дис. на здобуття наукового ступеня к.е.н.: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / А. П. Дикий. – Житомир, 2009. – 172 с.

Продовження додатку Е

<i>1</i>	<i>2</i>	<i>3</i>	<i>4</i>	<i>5</i>	<i>6</i>	<i>7</i>	<i>8</i>	<i>9</i>	<i>10</i>	<i>11</i>
Застосування комп'ютерної техніки										+
Контроль			+							
Конфіденційність				+						
Кооперації									+	
Правова відповідність				+						
Паралелізм	+				+	+		+	+	
Пропорційність	+	+				+			+	
Прямоточність	+					+			+	
Послідовність				+						+
Раціональність			+					+		+
Реєстрації			+							
Ритмічність	+					+			+	+
Системотвірних відношень	+			+	+	+	+		+	+
Спеціалізації									+	
Субординація	+				+	+	+	+		
Цілісність	+	+	+	+	+	+	+			

Підходи дослідників до розуміння сутності поняття “ощадливий облік”

<i>Автор</i>	<i>Сутність поняття</i>
С. Г. Авруцька, А. Д. Копилова [⁶⁰² , с. 104]	Ощадливий облік – це нова сукупність методів управлінського обліку, створюється для оптимізації роботи систем обліку, контролю і управління в умовах ощадливого виробництва
Ю. М. Катков [⁶⁰³ , с. 336]	Ощадливий управлінський облік не є чимось відокремленим. Він реалізується за допомогою ощадливого мислення і методів ощадливого виробництва. Ощадливий управлінський облік починається тільки тоді, коли процеси бережливого виробництва стають стабільними і керованими
Б. Маскелл, Б. Баггаллі [⁶⁰⁴ , с. 8]	Ощадливий облік є новим методом управління бізнесом, що побудований на основі принципів і методів ощадливості
С. Дж. Макнейр [⁶⁰⁵ , с. XXIV-XXV]	Ощадливий облік – це спеціалізоване розширення управління продуктивністю, яке визначає рушійну силу всіх нестабільних управлінських рішень клієнта
О. Р. Мусін [⁶⁰⁶]	Ощадливий управлінський облік – це набір комбінованих (операційних, потужності, фінансових, цінності продукту) показників, що дозволяють оцінити якість і ефективність заходів щодо вдосконалення і розвитку: 1) Соціальної системи підприємства; 2) Технологічної системи розробки та виробництва продукції; 3) Технічної системи продукту або послуги
Дж. Соломон, Р. Фуллертон [⁶⁰⁷ , с. 37]	Ощадливий облік – це процес обліку, який використовує набір інструментів для зменшення споживання ресурсів, що не додає вартості продукту або послуги в очах замовника. Він зосереджується на забезпеченні користувачами корисної інформації та усуненні транзакцій, звітів та збирання історичних даних
К. В. Троельникова, [⁶⁰⁸ , с. 19]	Система лін-обліку є системою, орієнтованою на розуміння цінності, що створюється для замовника
Д. Хансен, М. Моуен, Л. Гуан [⁶⁰⁹ , с. 562]	Ощадливий облік – це підхід до бухгалтерського обліку, що забезпечує організацію витрат відповідно до ланцюжка створення вартості та збирає як фінансову, так і нефінансову інформацію. Його метою є надання фінансової звітності, яка краще відображає загальну ефективність, використовуючи як фінансову, так і нефінансову інформацію
Т. Є. Хмельова [⁶¹⁰ , с. 70]	Lean-облік являє собою більшою мірою управлінський облік, проте, в той же час, змінює порядок розрахунку собівартості, наприклад, як й інші аналітичні методи

⁶⁰² Авруцкая С. Г. Бережливый учет: способы ликвидации потерь в системах учета, контроля и управления / С. Г. Авруцкая, А. Д. Копылова // Успехи в химии и химической технологии. Том XXVIII. – 2014. – № 4. – С. 104-106.

⁶⁰³ Катков Ю. Н. Управленческая учетно-контрольная система бережливой организации / Ю. Н. Катков // Вестник Брянского госуниверситета. – 2015. – № 2. – С. 335-337.

⁶⁰⁴ Маскелл Б. Практика бережливого учета: управленческий и финансовый учет и система отчетности на бережливых предприятиях / Б. Маскелл, Б. Баггалли. / Пер. с англ. – М.: Институт комплексных стратегических исследований, 2010. – 384 с.

⁶⁰⁵ Lean accounting: best practices for sustainable integration / edited by Joe Stenzel. – Hoboken: John Wiley & Sons, Inc., 2007. – 309 p.

⁶⁰⁶ Мусин О. Р. Бережливый управленческий учет, как инструмент оценки эффективности бережливых преобразований организаций и предприятий / О. Р. Мусин // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.up-pro.ru/library/accounting/introduction/lean-uchet.html>

⁶⁰⁷ Solomon J. Accounting for World Class Operations / J.M. Solomon, R. Fullerton. – WCM Associates, 2006. – 280 p.

⁶⁰⁸ Троельникова К. В. Система организации производства – Лин-учет / К.В. Троельникова, Е.И. Костюкова // Международный бухгалтерский учет. – 2012. – № 5 (203) – С. 18-24.

⁶⁰⁹ Hansen D. Cost Management: Accounting and Control / Don Hansen, Maryanne Mowen, Liming Guan. – Cengage Learning, 2007. – 864 p.

⁶¹⁰ Хмелева Т. Е. Оценка эффективности Lean-преобразований на предприятии / Т. Е. Хмелева // Актуальные вопросы экономических наук. – 2015. – Выпуск № 47. – С. 68-71.

Підходи дослідників до виділення методів ощадливого виробництва

<i>Автор</i>	<i>Види методів ощадливого виробництва</i>
О. Левяков [611]	Картування потоку створення цінності (Value Stream Mapping)
	Витягуюче потокове виробництво
	Канбан
	Кайдзен - безперервне вдосконалення
	Система 5С - технологія створення ефективного робочого місця
	Система SMED - швидко переналагодження обладнання
	Система TPM (Total Productive Maintenance)
	Система JIT (Just-In-Time - точно вчасно)
	Візуалізація
	U-образні осередки
В. Л. Васильєв, С. А. Сєдов, О. Н. Устюжина [612]	Система TPM (Total Productive Maintenance)
	Система 5С
	Система SMED
	Система “Кайдзен”
	Система “Канбан”
Дж. Лайкер, Д. Майер [613, с. 33]	U-образні осередки
	Канбан
	Попередження помилок
	Швидке переналагодження (SMED)
	Картування потоку створення цінності
	5С
	Стандартизація процесів і процедур
ГОСТ Р 56407-2015 [614, с. 3-10]	Стандартизація роботи
	Організація робочого простору (5С)
	Картування потоку створення цінності
	Візуалізація
	Швидке переналагодження
	Захист від непередбачених помилок
	Канбан
	Загальне обслуговування обладнання
Н. Б. Фейгенсон, І. С. Мацкевич, М. С. Липецька [615, с. 19]	Канбан
	SMED
	3Р
	5С
	4М
	Кайдзен
	PDCA (модель безперервного поліпшення процесів – плануй (Plan), роби (Do), перевіряй (Check), впливай (Act))
	Рока-уоке (захист від непередбачених помилок)

⁶¹¹ Левяков О. Lean система (Бережливое производство) / О. Левяков // [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <https://www.src-master.ru/article25952.html%2003.06.2016>.

⁶¹² Васильєв В. Л. Бережливое производство как метод повышения экономической безопасности предприятий и организаций / Васильєв В. Л., Сєдов С. А., Устюжина О. Н. // Интернет-журнал «НАУКОВЕДЕНИЕ». – 2015. – Том 7, № 5. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: publishing@naukovedenie.ru 7 <http://naukovedenie.ru> 33EVN515.

⁶¹³ Лайкер Дж. Практика дао Toyota: Руководство по внедрению принципов менеджмента Toyota / Джеффри Лайкер, Дэвид Майер; Пер. с англ. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2006. – 588 с.

⁶¹⁴ Бережливое производство. Основные методы и инструменты. – М.: Стандартинформ, 2015. – 16 с.

⁶¹⁵ Фейгенсон Н. Б. Бережливое производство и системы менеджмента качества: серия докладов (зеленых книг) в рамках проекта «Промышленный и технологический форсайт Российской Федерации» / Н. Б. Фейгенсон, И. С. Мацкевич, М. С. Липецкая. – СПб.: Фонд «Центр стратегических разработок «Северо-Запад», 2012. – 71 с.

Додаток К

Початковий комплект показників ефективності ощадливого виробництва за Б. Маскеллом та Б. Баггаллі [616, с. 39]

Стратегічні питання	Стратегічні показники	Показники потоку створення цінності	Показники осередку / процесу
Збільшення притоку грошових коштів	Зростання продажів	Обсяги продажів у розрахунку на одного працівника	Денний обсяг виробництва по годинах
Збільшення обсягів продажу і долі ринку	ЕВІТДА	Своєчасна доставка	НЗВ / СНЗВ
Культура безперервного удосконалення	Запаси в днях	Час від приймання до відправки	Приймання з першого пред'явлення
	Своєчасна доставка	Приймання з першого пред'явлення	Операційна ефективність обладнання
	Ступінь задоволення споживачів	Середня собівартість одиниці продукції	
	Обсяги продажів у розрахунку на одного працівника	Непогашена дебіторська зборгованість в днях	

Додаток Л

Анкета визначення пріоритетності одиничних показників якості фінансової звітності для різних видів користувачів

Користувачі	Рівень пріоритетності коефіцієнтів вагомості											
	коефіцієнти вагомості складових КПП			коефіцієнти вагомості складових КПЦ			коефіцієнти вагомості складових КР			коефіцієнти вагомості складових ІКОЯФЗ		
	$m_{1кпн}$	$m_{2кпн}$	$m_{3кпн}$	$m_{1кпц}$	$m_{2кпц}$	$m_{3кпц}$	$m_{1кр}$	$m_{2кр}$	$m_{3кр}$	m_1	m_2	m_3
Інвестори												
Позикодавці												
Менеджмент підприємства												
Суб'єкти корпоративного управління												
Аудитори												

⁶¹⁶ Маскелл Б. Практика бережливого учета: управленческий и финансовый учет и система отчетности на бережливых предприятиях / Б. Маскелл, Б. Баггалли / Пер. с англ. – М.: Институт комплексных стратегических исследований, 2010. – 384 с.

Наукове видання

ПЛАХТІЙ Тетяна Федорівна

**РОЗВИТОК ТЕОРІЇ І МЕТОДОЛОГІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО
ОБЛІКУ НА ОСНОВІ ЯКІСНОГО ПІДХОДУ**

МОНОГРАФІЯ

Підписано до друку: 07.11.2017 р.
Формат 60x84/16. Папір офсетний. Гарнітура Times.
Ум. друк. арк. 17,67. Обл.вид. арк. 21,18 арк. Зам. №350. Тираж 300 прим.
Видавець ТОВ «Бук-друк»
м. Житомир, вул. М. Бердичівська, 17А
тел.: (0412) 422-106

*Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до Державного реєстру видавців, виготівників
і розповсюджувачів видавничої продукції України
серія ДК №5610 від 21.09.17 р.*

Друк та палітурні роботи ТОВ «Бук-друк»
м. Житомир, вул. М. Бердичівська, 17А
тел.: (0412) 422-106, e-mail: book_druk@i.ua
*Свідоцтво про внесення суб'єкта видавничої справи
до Державного реєстру видавців, виготівників
і розповсюджувачів видавничої продукції України
серія ДК №5610 від 21.09.17 р.*