

Т.Ф. ПЛАХТІЙ

(Вінницький національний аграрний університет, м. Вінниця, Україна)

Аналіз підходів до розуміння сутності якості облікової інформації

Стаття присвячена аналізу існуючих підходів до розуміння сутності якості облікової інформації для обґрунтування причин існування багатоваріантності трактуваннями даного поняття, що сприятиме подальшому розвитку системи бухгалтерських наукових знань на основі застосування якісного підходу. Розглянуто причини відсутності загального розуміння сутності поняття якості облікової інформації в працях вчених-обліковців. Виділено і обґрунтовано існуючі 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). Доведено доцільність застосування комунікаційного підходу до розуміння сутності якості облікової інформації, який враховує особливості розвитку обліково-аналітичних наукових досліджень в Україні та не суперечить базовим теоретико-методологічним концепціям, реалізованим в системі національних і міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і звітності. Запропоновано авторське трактування поняття якості облікової інформації на основі застосування комунікаційного підходу.

Ключові слова: якісний підхід, якість в бухгалтерському обліку, якість облікової інформації, якість бухгалтерської звітності.

Т.Ф. ПЛАХТІЙ

(Вінницький національний аграрний університет, г. Вінниця, Україна)

Анализ подходов к пониманию сущности качества учетной информации

Статья посвящена анализу существующих подходов к пониманию сущности качества учетной информации для обоснования причин существования многовариантности трактовками данного понятия, что будет способствовать дальнейшему развитию системы бухгалтерских научных знаний на основе применения качественного подхода. Рассмотрены причины отсутствия общего понимания сущности понятия качества учетной информации в трудах ученых-бухгалтеров. Выделены и обоснованы существующие подходы к пониманию сущности качества учетной информации (консервативный подход; подход с позиции учетной политики; процедурный подход; подход с позиции менеджмента качества; подход с позиции теории управления рисками; объектно-методологический подход; подход с позиции рынка капитала; коммуникационный подход). Обоснована целесообразность применения коммуникационного подхода к пониманию сущности качества учетной информации, который учитывает особенности развития учетно-аналитических исследований в Украине и не противоречит базовым теоретико-методологическим концепциям, реализованным в системе национальных и международных стандартов бухгалтерского учета и отчетности. Предложено авторское определение понятия качества учетной информации на основе применения коммуникационного подхода.

Ключевые слова: качественный подход, качество в бухгалтерском учете, качество учетной информации, качество бухгалтерской отчетности.

T.F. PLAKHTIY

(Vinnytsia National Agrarian University, Vinnytsia, Ukraine)

Analysis of Approaches to Understanding of Essence of Accounting Information Quality

The article is devoted to analysis of the existing approaches to understanding of essence of accounting information quality to substantiate the reasons why this notion has many interpretation versions, which would conduce

to further development of accounting science on the basis of the qualitative approach. The reasons are discussed why there is no general understanding of essence of accounting information quality in the studies of scientists in accounting. The existing approaches are defined and substantiated to understanding of essence of accounting information quality (conservative approach; approach from the viewpoint of the accounting policy: procedural approach; approach from the viewpoint of the quality management; approach from the viewpoint of the risk management theory; object-methodological approach: approach from the viewpoint of the market of capital; communication approach) It is shown that it is reasonable to use the communication approach to understanding of essence of the accounting information quality which takes into consideration the development features of accounting and analytical scientific studies in Ukraine and is not contrary to the basic theoretical and methodological concepts implemented in the system of national and international accounting and financial reporting standards. Author's interpretation is proposed for accounting information quality based on the communication approach.

Keywords: *qualitative approach, quality in accounting, quality of accounting information, quality of financial reporting.*

Постановка проблеми. 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 ХХ-го століття. Крім того, додатковими чинниками активізації наукових пошуків в даному напрямі є ускладнення практики ведення бізнесу в результаті глобалізації економічних відносин, виникнення постіндустріальної і віртуальної економіки та поступове формування мегаконкурентного середовища.

Актуальність згаданої проблематики також підтверджується й тим, що визначення в обліку поняття «якість» є першим кроком на шляху залучення методів та інструментів менеджменту якості до процесів організації облікових систем [5, с. 61], що сприятиме як подальшому удосконаленню методики організації обліку на підприємствах, так і загальному розвитку облікової науки на основі якісного підходу.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Сутність якості облікової інформації досліджували у своїх працях А.В. Глущенко, Н.Ю. Єршова, Л.С. Корабельникова, Л.М. Крамаровський, Л.Н. Кузнецова, С.А. Кузнецова, С. Ляйтнер, В.Ф. Максимова, А.Б. Малявко, Т.Д. Поплаухіна, І.Б. Садовська, Є.С. Соколова, А.А. Солоненко, К. Хеллстром та ін. В той же час, дослідники намагалися запропонувати авторський підхід до розуміння сутності якості облікової інформації без систематизації існуючих напрацювань в даній сфері та без уточнення причин існування мультिवаріантності підходів.

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

Метою статті є проведення аналізу існуючих підходів до розуміння сутності якості облікової інформації для обґрунтування причин існування відмінностей між існуючими трактуваннями даного поняття, що сприятиме подальшому розвитку системи бухгалтерських наукових знань на основі застосування якісного підходу.

Вклад основного матеріалу. Поняття якості облікової інформації в науковій літературі вживається досить часто. Однак серед вчених відсутня єдність щодо розуміння її сутності, що може обґрунтовано загальним розумінням бухгалтерського обліку як мультипарадигмальної дисципліни [6, с. 55]. Зокрема, існування такої ситуації підтверджують в своїх працях дослідники в сфері бухгалтерського обліку (табл. 1).

Відсутність загальноприйнятого підходу до розуміння сутності поняття якості облікової інформації (табл. 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 (ринково-орієнтованої 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 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.

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

Автор	Характеристика підходу
А. Багаєва [15, 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
А.К. Бхаттачарія [16, с. 617]	Якість обліку означає дещо різне для різних людей. Значна кількість людей вірить, що застосування більш обачливих методів підвищує якість обліку у порівнянні із агресивною обліковою політикою. На думку інших постійність оприлюднюваних результатів (відсутність волатильності) визначає рівень їх якості
С. Їун [26, с. 11]	«Якість прибутку», або в загальному розумінні якість фінансової звітності не має точного визначення
Л.Н. Кузнецова [3, с. 5]	Незважаючи на численні дослідження категорії «якість», питання системного вдосконалення якості інформації в бухгалтерському обліку не висвітлені в достатній мірі
Т.Д. Поплаухіна [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, відсутній його загальноприйнята 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 [9, 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 [19, с. 224]	Концепція якості обліку є досить проблематичною, а її однозначне трактування на сьогодні відсутнє

Наприклад, А. Багаєва також наголошує, що в обліковій літературі використовуються різні підходи та концепції для формування конвенційних засад якості облікової інформації, які повинні бути виміряні або перевірені емпірично [15, 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.

Узагальнимо існуючі підходи до розуміння сутності якості облікової інформації з метою вибору найбільш ефективного з них на основі урахування особливостей побудови національної облікової системи та традицій здійснення наукових досліджень вітчизняними вченими (рис. 1).

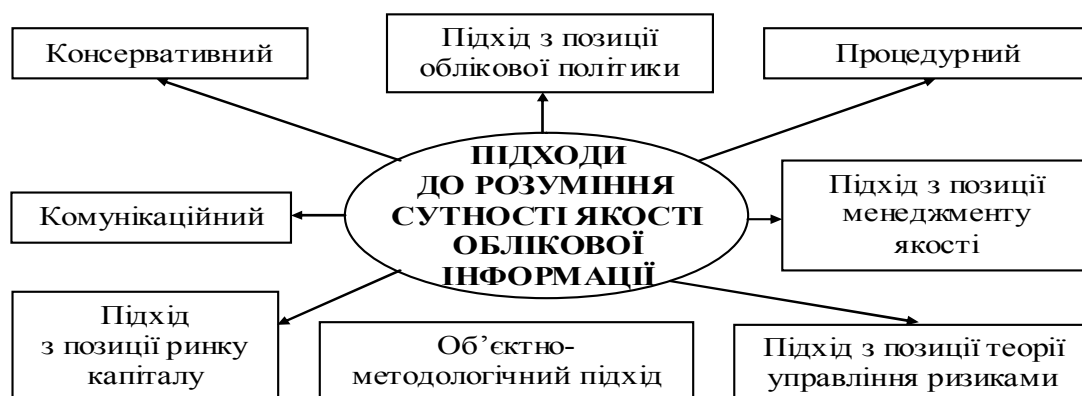


Рис. 1. Види підходів до розуміння сутності якості облікової інформації

Джерело: розроблено автором.

Консервативний підхід. Окрема група дослідників розглядає поняття якості облікової інформації в контексті концепції бухгалтерського консерватизму (А. Багаєва [15, с. 15-18] М. Мохамаді та ін. [21, с. 186-187], Дж. Руч та Г. Тейлор [23] та ін.). 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 обачливих 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 [4, с. 200]. Відповідно, кожен із виділених напрямків 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 із виділених напрямків консерватизму може бути сформульоване окреме визначення якості облікової інформації.

Так, представник американської облікової школи В.В. Ніколаєв [22], 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 відповідним 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).

Підхід з позиції облікової політики. 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 [25, 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 IFRS. Вищенаведені дослідники 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 відображатись 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 оприлюднюваних результатах діяльності виникає в основному через оціночні помилки, упередженість у виборі облікової політики, у викривленнях і доповненнях до обраної облікової політики [16, с. 617]. А.К. Бхаттачарія наголошує, що якість обліку зменшується через обачливі дії менеджменту [16, с. 617]. Таким чином, на думку дослідника консервативний підхід до розуміння якості облікової інформації є недоречним, оскільки не відповідає впровадженій в систему облікових стандартів US GAAP концепції можливості вибору альтернативних методів оцінки та порядку облікового відображення.

Процедурний підхід передбачає, що при оцінці якості облікової інформації обов'язково враховуються якісні характеристики облікової системи підприємства в цілому та 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.

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 [18, 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 [17, с. 11]. Н.Ю. Єршова наголошує, що якість інформації має піддаватися оцінці на всіх етапах формування облікової інформації [2, с. 371-372].

На думку І.М. Шора та А.Б. Малявко досить важливо акцентувати увагу на питаннях забезпечення якості обліку, проектуючи дану категорію як на результуючу облікову інформацію, так і на всі структурні елементи облікової системи [12, 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 [5, 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 також досліджувати роль функціональних елементів облікової інформаційної системи.

Таким чином, якість бухгалтерської інформації залежить від рівня якості облікової інформаційної системи. На думку Ш. Анджаддіні 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 [13, с. 15].

Дослідивши особливості формування бухгалтерської звітності хорватськими компаніями І.С. Сачер та А. Олуїч [24, 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 із 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 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 відповідною точкою в забезпеченні високого рівня якості облікової інформації.

Підхід з позиції менеджменту якості. Проф. Є.С. Соколова запропонувала розглядати якість як систему, що складається з таких елементів: якість продукції; якість праці; якість менеджменту; якість бухгалтерської (фінансової) інформації [10, с. 294]. Дослідник розглядає якість облікової інформації не як якість облікового інформаційного продукту, наприклад, як це здійснює М.А. Проданчук [8, с. 45-46], а як окремий 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 людиномашинного комплексу, елементи якого в постійній взаємодії між собою забезпечують генерування облікового інформаційного продукту.

Підхід з позиції теорії управління ризиками. Засновником цього підходу слід вважати Є. Імхоффа, який ще у 1992 році зазначив, що якість обліку як термін базується на припущенні, що всі бухгалтерські сигнали не можуть бути однаково вільні від шуму через упередженість або помилки вимірювання або обох впливів одночасно [20, 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).

Таблиця 2

Підходи до розгляду проблематики якості облікової інформації за проф. Л.С. Шиловою

Представники підходу	Характеристика підходу
Л.М. Крамаровский, 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 та ін.
Л.Ф. Шилова	Якість облікової інформації та інформації звітності пов'язують з управлінням ризиками, в тому числі і бухгалтерським

Джерело: [11, с. 24-25].

Проф. Л.С. Шилова, безпосередньо дотримуючись третього підходу (табл. 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.

Об'єктно-методологічний підхід передбачає розгляд якості облікової інформації в контексті її здатності якісно відображати господарську (економічну) реальність підприємства на основі адекватного застосування чинної облікової методології, реалізованої в системі облікових стандартів. Як відмічає з цього приводу С. Їун 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 відображає застосування основних облікових концепцій [26, 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 набір 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. На думку Т.А. Гараніної та П.С. Кормильцевої [1, 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.

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.

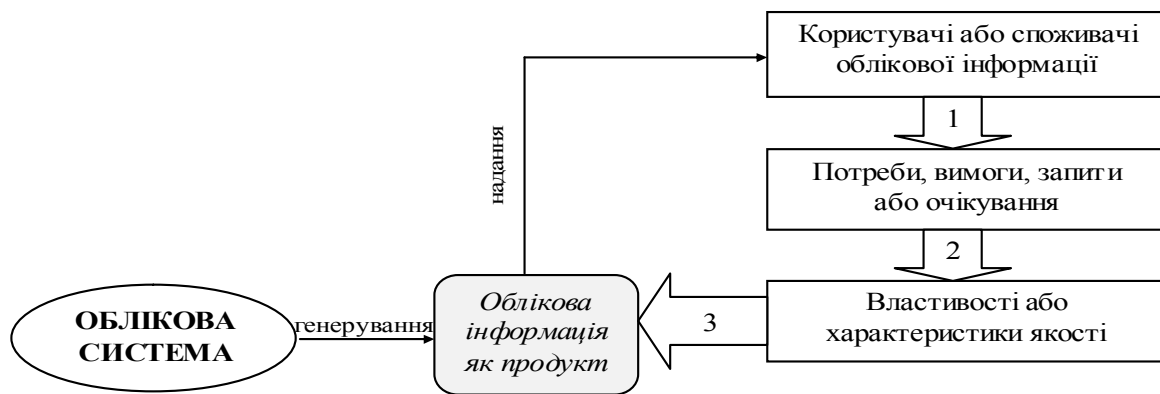
Теоретичною основою даного підходу виступає гіпотеза ефективності ринків капіталу Ю. Фама, за якою вся істотна облікова інформація повною мірою та миттєво (одразу після оприлюднення) впливає на ринкову вартість цінних паперів компанії-емітента та її безпосередніх конкурентів. Відповідно, виходячи із 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.

На думку Ш.Х. Бедлю якість бухгалтерської інформації (також в англомовній 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 сторонам, тим краща якість фінансової звітності [14, с. 6]. 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 отримується значна кількість вітчизняних дослідників в сфері обліку.

Провівши аналіз поглядів представників комунікаційного підходу до розуміння сутності поняття «якість облікової інформації» (О.В. Будько, А.В. Глушенко, Н.Ю. Ершова, Л.С. Корабельникова, А.Б. Малякко, 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).



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. Обліково-комунікаційна взаємодія: якісний підхід

Джерело: розроблено автором.

Таким чином, згідно комунікаційного підходу 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. 3).

Таблиця 3

Аналіз підходів до розуміння сутності якості облікової інформації

Підхід	Тип підходу	Об'єкт, стосовно якого встановлюється належний рівень якості	Критерій відповідності належному рівню якості
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 інформації в контексті якості облікової системи	Властивості і характеристики облікової інформації та облікової системи
Підхід з позиції менеджменту якості	системний	Окрема підсистеми бухгалтерської інформації	Властивості і характеристики окремої підсистеми бухгалтерської 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

Джерело: розроблено автором.

Проведений аналіз підходів до розуміння сутності якості облікової інформації (табл. 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.

Висновки. 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. На нашу думку, найкращі перспективи для подальшого застосування має комунікаційний підхід, який враховує особливості розвитку обліково-аналітичних наукових досліджень в Україні та не суперечить базовим теоретико-методологічним концепціям, 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.

4 Список використаних джерел

1. 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.
2. Єршова Н.Ю. Якість облікової інформації: методичний підхід до оцінювання / Н.Ю. Єршова // Актуальні проблеми економіки. – 2014. – № 8(158). – С. 368-374.
3. Кузнецова Л.Н. Бенчмаркинг как инструмент повышения качества учетно-аналитической информации / Л.Н. Кузнецова // Вестник Адьгейского государственного университета. – 2011. – Серия 5: Экономика, Выпуск № 2. – С. 1-9.
4. Легенчук С.Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки: монографія / С. Ф. Легенчук. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 652 с.
5. Малявко А.Б. Обеспечение качества учетных систем / А.Б. Малявко // Вестник НГУ. Серия: Социально-экономические науки. – 2009. – Том 9, Выпуск 1. – С. 60-70.
6. 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.
7. 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. I. – М.: РИОР, 2011. – С. 202-205.
8. Садовська І.Б. Проблема відносності облікової інформації та напрями її вирішення / І.Б. Садовська // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 2. – С. 69-73.

9. Слободняк И.А. Система учетно-аналитической информации бухгалтерской управленческой отчетности коммерческой организации: монография / И.А. Слободняк. – Иркутск: Изд-во БГУЭП, 2011. – 261 с.
10. Соколова Е.С. Методика оценки качества бухгалтерской (финансовой) информации / Е.С. Соколова // Экономические науки. – 2009. – № 5(54). – С. 293-299.
11. 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.
12. Шор И.М. Аспекты качества в многоцелевых системах / И.М. Шор, А.Б. Малявко // Вестник ВолГУ. – 2005. – Серия 3., Вып. 9. – С. 71-79.
13. 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.
14. Badloe Sh.H. The Quality of Accounting Information: A Case of the Netherlands / Shenaz Badloe // Master Thesis. – Rotterdam: Erasmus University Rotterdam, 2011. – 77 p.
15. Bagaeva A. The quality of published accounting information in Russia / Alexandra Bagaeva // Academic dissertation. – Oulu: Universitatis Ouluensis, 2010. – 54 p.
16. Bhattacharyya A.K. Financial accounting for business managers / Asish K. Bhattacharyya. – PHI Learning Pvt. Ltd., 2012. – 772 p.
17. De Koning W.F. The Quality of Accounting Information / Willem Frederik de Koning // Электронный ресурс. – Режим доступа: <http://ssrn.com/abstract=2324779>.
18. Fedorowicz J. Accounting information quality / J. Fedorowicz, Y.W. Lee // The review of accounting information systems. – 1998. – Vol. 3, Number 1. – P. 1-8.
19. 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.
20. 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.
21. 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.
22. Nikolaev V.V. Identifying Accounting Quality / Valeri V. Nikolaev // University of Chicago Booth School of Business. Working Paper No. 14-28. – Электронный ресурс. – режим доступа: <http://ssrn.com/abstract=2484958>.
23. 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 // Электронный ресурс. – Режим доступа: <http://ssrn.com/abstract=1931732>.
24. 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.
25. Wahlen J. Financial Reporting, Financial Statement Analysis and Valuation / James Wahlen, Stephen Baginski, Mark Bradshaw. – Cengage Learning, 2014. – 1200 p.
26. Yoon S. Accounting Quality and International Accounting Convergence / Sora Yoon. – ProQuest, 2007. – 106 p.