

ОБ'ЄКТИ ЯКІСНОГО ПІДХОДУ В БУХГАЛТЕРСЬКОМУ ОБЛІКУ

Обґрунтовано необхідність побудови ієрархії об'єктів якісного підходу в бухгалтерському обліку. Виокремлено дванадцять основних підходів дослідників щодо виокремлення об'єктів якісного підходу в бухгалтерському обліку. Визначено основну проблему подальшого застосування якісного підходу в бухгалтерському обліку. Обґрунтовано природу і виокремлено причини виникнення поняття «обліково-аналітична інформація». Визначено особливості розуміння сутності якості бухгалтерського обліку як системи та як процесу. Проаналізовано підходи вчених до розуміння якості облікового продукту та облікового інформаційного ресурсу. Наведено авторське трактування поняття «якість бухгалтерської звітності». Досліджено особливості розуміння якості прибутку в працях дослідників англо-американської та західноєвропейської облікових шкіл. Розглянуто особливості визначення якості обліку активів у банківських установах. Обґрунтовано існування явища багатооб'єктності якісного підходу у бухгалтерському обліку, що впливає на процес побудови системи оцінки якості облікової інформації.

Ключові слова: якісний підхід; якість у бухгалтерському обліку; якість облікової інформації; якість бухгалтерської звітності.

Постановка проблеми. На сьогодні значною кількістю вітчизняних і зарубіжних вчених обґрунтовується необхідність застосування якісного підходу для подальшого прогресивного розвитку облікової науки. В наукових працях широко використовуються поняття «якість обліку», «якість облікової інформації», «якість облікової системи» тощо. Відповідно, вченими виокремлюються різні облікові об'єкти, щодо яких застосовується якісний підхід, що за відсутності обґрунтованих теоретичних засад його використання в облікових наукових дослідженнях призводить до появи несумісних концепцій, які є однією з причин хаотизації наукових знань у даній сфері. З метою формування комплексних засад застосування якісного підходу в бухгалтерському обліку необхідним є проведення класифікації його об'єктів, що вирізняються вченими, та обґрунтування їх сутності з урахуванням чинної облікової практики вітчизняних підприємств.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблемам аналізу сутності та підвищенню напрямів якості облікової інформації приділяли увагу А.В. Глуценко, 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 та ін.

Формулювання мети статті. Основною метою статті є аналіз існуючих підходів до виокремлення об'єктів якісного підходу в бухгалтерському обліку.

Викладення основного матеріалу дослідження. На сьогодні серед дослідників відсутня єдина точка зору стосовно того, щодо якого об'єкта варто застосовувати якісний підхід у бухгалтерському обліку. Вчені вирізняють такі об'єкти, щодо яких можна сформулювати систему показників, що характеризують його якість (табл. 1).

Наведені підходи авторів (табл. 1) свідчать про відсутність у 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 самий час вони значно різняться і досить часто вступають у суперечність як за ступенем охоплення об'єктів облікової науки, так і за методологічними засадами визначення якісного рівня, покладеного в основу таких підходів.

Зазначені в таблиці 1 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.

Погляди дослідників стосовно виокремлення об'єктів щодо застосування якісного підходу в бухгалтерському обліку

Підхід, що пропонується використовувати	Вчені, які дотримуються підходу
1. Якість обліково-аналітичного забезпечення	О.В. Назаренко [13, с. 308], Н.Л. Правдюк [16, с. 88]
2. Якість обліково-аналітичної інформації	Т.Д. Поплаухіна [15, с. 203]
3. Якість обліку	А.К. Бхаттачарія [30, с. 617], А.Б. Малявко [12, с. 61], І.М. Шор, А.Б. Малявко [27, с. 71], К.Хеллстром [33, с. 224]
4. Якість облікової системи	Т.Г. Камінська [6, с. 406], А.А. Солоненко [22, с. 25]
5. Якість процесу бухгалтерського обліку	Л.М. Крамаровський, В.Ф. Максимова [8, с. 30–31]
6. Якість облікової (бухгалтерської) інформації	О.В. Будько [1, с. 185], А.В. Глущенко [2, с. 137], Н.Ю. Єршова [3, с. 373–374], Л.С. Корабельникова [7, с. 293], С.А. Кузнецова [10, с. 132–133], Є.С. Соколова [21, с. 18], О.Н. Харченко, А.А. Туровець [24, с. 78], А.Ю. Щирська [24]
7. Якість облікового інформаційного ресурсу	С.О. Левицька, К.О. Іващенко [11, с. 68]
8. Якість облікового продукту	М.А. Проданчук [17]
9. Якість бухгалтерської звітності	Л.Н. Кузнецова [9, с. 5], Я.В. Шеверя [25, с. 302], Л.С. Шилова [26, с. 24–25]
10. Якість фінансової звітності	Дж.Біддл, Ж.Хілері, Р.С. Верді [31, с. 113], Р.Уолен, С.Брагінські, М.Бредшоу [37, с. 416]
11. Якість облікової інформації з системи управлінського обліку (управлінської звітності)	С.Ляйтнер [34, с. 17–18], Л.А. Насакіна [14], І.Б. Садовська, К.Є. Нагірська [19, с. 900], І.А. Слободняк [20, с. 189]
12. Якість конкретного показника бухгалтерської звітності (якість прибутку, якість активів)	П.Дечоу, І.Дічев [32, с. 35–36], Дж.Ебуді, Дж.Хьюз та Дж.Лью [29, с. 650–654], С.Йун [38, с. 11], В.В. Тен, Б.І. Герасимов, А.В. Докукін [23, с. 6–7]

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» в фаховій науковій літературі. В той самий час більшість дослідників розуміють під даним поняттям систему, що забезпечує обробку, формування й передачу облікової інформації та аналітичних показників зацікавленим користувачам на різних рівнях системи управління. Тому під якістю такої системи варто розуміти як якість процесів, що 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 у 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 є основним інформаційним джерелом системи економічного аналізу, тому при вживанні поняття «обліково-аналітична інформація» виникає необхідність розмежування складових 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 у порядку організації обліку і економічного аналізу на підприємстві шляхом створення посади бухгалтера-аналітика. Таким чином, під якістю обліково-аналітичної інформації варто 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» [4] визначено, що дану діяльність варто розглядати як процес, який складається із низки 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 основні підходи – як процесу та як системи. Досліджуючи 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 уможливило її використання для подальшого удосконалення і розвитку сфери інформаційних послуг, зокрема, формування і надання бухгалтерією підприємства або іншими суб'єктами (аудиторами, аутсорсинговими підприємствами) облікової інформації заінтересованим користувачам для прийняття різних видів економічних рішень. Облікова (бухгалтерська) інформація найчастіше використовується дослідниками як об'єкт, щодо якого застосовується якісний підхід, що може бути обґрунтовано широким застосуванням інформаційного підходу до розуміння бухгалтерського обліку. Під обліковою інформацією в даному випадку розуміється сукупність інформаційних потоків, які генеруються всіма наявними на підприємстві обліковими підсистемами (фінансового, управлінського, податкового обліку та ін.).

Окремі дослідники, зокрема М.А. Проданчук [18, 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, варто 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 у стандарті ISO 9001:2015 «Система менеджменту якості», порівняно 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 є продуктом, а для кого – послугою. Враховуючи стрімкий розвиток бухгалтерського аутсорсингу, на сьогодні в Україні можна констатувати, що на рівні облікової теорії варто одночасно використовувати для розуміння облікової інформації, генерованої обліковою системою, як поняття продукту, так і послуги. При цьому це не значно впливатиме на порядок визначення їх якості, оскільки для даних видів об'єктів у 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, що є комплексною оцінкою активів, зобов'язань та результатів господарської діяльності за певний період [5, с. 108]. Виходячи із такого трактування, під якістю облікового інформаційного ресурсу варто розуміти якість облікової інформації, однак прихильники цього підходу також наголошують на існуванні нерозривного зв'язку такого ресурсу з обліковою системою, для якої він є 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.

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

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 самий час різні види звітності мають різний рівень агрегації показників, форму їх представлення, а різні групи користувачів відіграють різну роль у процесі її підготовки та представлення.

Якість бухгалтерської звітності в цілому та її окремих видів значно впливає 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 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 наведені вище сфери господарської діяльності, однак щільність цього зв'язку залишається досить варіативним показником.

Виходячи з розуміння якості як ступеня 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 варто 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 у даному напрямі, був проф. Б.Лев [35, с. 185], який у 1989 році, розглядаючи сучасні тенденції бухгалтерських наукових досліджень у 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 № 1) [36, с. 14–15] виокремлено 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 визначенні якості прибутку підприємства. Наприклад, показник прибутку відповідає високому рівню якості, якщо він дозволяє достовірно визначити ефективність інвестиційних ризиків для зовнішніх користувачів. Також варто зазначити, що в даному положенні наведені альтернативні підходи до розуміння якості прибутку, що відповідають кожному із виділених шляхів його використання користувачами.

В цілому, показник якості прибутку відображає ту частку прибутку, що 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.

Основна причина звернення західних вчених до досліджень проблематики якості облікової інформації викликана наслідками здійснення різноманітних облікових шахрайств, що 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 в цілому 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 у 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 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 вирізняють інші фактори, що спричиняють вплив на якість прибутку, розмір підприємства, тривалість оперативного циклу, волатильність грошових потоків, частоту 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 містить аналіз впливу застосування принципу нарахування та принципу обачності на якість прибутку й на рішення основних зацікавлених груп користувачів (інвесторів та позичальників).

Дослідниками, які займаються питаннями обліку в банках, також приділяється значна увага аналізу показника якості активів банків, під яким розуміються існуючі і 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.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Існування значної кількості підходів вчених до виокремлення якісного підходу в бухгалтерському обліку 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. У результаті виникає низка вимог, які висуваються 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 у бухгалтерському обліку. Такий стан речей можна назвати явищем багатооб'єктності якісного підходу в бухгалтерському обліку, що значною мірою впливає на процес побудови системи оцінки якості облікової інформації.

Список використаної літератури:

1. *Будько О.В.* Шляхи забезпечення якості облікової інформації / *О.В. Будько* // Економічний аналіз : зб. наук. пр. – 2013. – Т. 14, № 2. – С. 183–187.
2. *Глуценко А.В.* Повышение качества информации на основе внутренней стандартизации учетного процесса интегрированных формирований холдингового типа / *А.В. Глуценко* // Вестник ВолГУ / Серия 3 : Экономика. Экология : научно-теоретический журнал. – Волгоград : Издательство ВолГУ, 2010. – Вып. № 1 (16). – С. 136–144.
3. *Єршова Н.Ю.* Якість облікової інформації: методичний підхід до оцінювання / *Н.Ю. Єршова* // Актуальні проблеми економіки. – 2014. – № 8 (158). – С. 368–374.
4. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» // Відомості Верховної Ради (ВВР). – 1999. – № 40. – 365 с.
5. *Іващенко К.О.* Обліковий інформаційний ресурс суб'єктів водогосподарського комплексу / *К.О. Іващенко* // Наукові записки / Серія : Економіка. – 2013. – Вип. 22. – С. 106–109.
6. *Камінська Т.Г.* Вплив обізнаності управлінського та облікового персоналу на якість облікової інформації / *Т.Г. Камінська* // Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки : зб. матер. ІХ Міжнар. наук.-практ. конф. (26 лютого 2015 р., м. Київ) ; відпов. за вип. *Б.В. Мельничук*. – К. : ННЦ «ІАЕ», 2015. – С. 406–408.
7. *Корабельникова Л.С.* Оценка качества учетной информации / *Л.С. Корабельникова* // Вестник НГУЭУ. – 2012. – № 1. – С. 291–297.

8. *Крамаровский Л.М.* Оценка качества бухгалтерского учета на предприятиях / *Л.М. Крамаровский, В.Ф. Максимова.* – М. : Финансы и статистика, 1990. – 191 с.
9. *Кузнецова Л.Н.* Бенчмаркинг как инструмент повышения качества учетно-аналитической информации / *Л.Н. Кузнецова* // Вестник Адыгейского гос. ун-та / Серия 5 : Экономика. – 2011. – Вып. № 2. – С. 1–9.
10. *Кузнецова С.А.* Бухгалтерський облік в системі формування управлінської інформації: методологія та практика : монографія / *С.А. Кузнецова.* – Мелітополь : Таврійський державний агротехнологічний університет, 2007. – 297 с.
11. *Левицька С.О.* Обліковий інформаційний ресурс: теоретичний аспект / *С.О. Левицька, К.О. Іващенко* // Зимові читання, присвячені видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку, аналізу і контролю : зб. тез Одинадцятої Всеукраїнської наук. Internet-конф. – Житомир : ЖДТУ, 2013. – С. 65–68.
12. *Малякко А.Б.* Обеспечение качества учетных систем / *А.Б. Малякко* // Вестник НГУ / Серия : Социально-экономические науки. – 2009. – Т. 9., Вып. 1. – С. 60–70.
13. *Назаренко О.В.* Облікова складова регулювання та управління аграрним земельним капіталом / *О.В. Назаренко* // Розвиток бухгалтерського обліку: теорія, професія, міжпредметні зв'язки : зб. матер. IX Міжнар. наук.-практ. конф. (26 лютого 2015 р., м. Київ) ; відпов. за вип. *Б.В. Мельничук.* – К. : ННЦ «ІАЕ», 2015. – С. 308–311.
14. *Насакина Л.А.* Показатели оценки выполнения принципов формирования учетно-аналитической информации бухгалтерской управленческой отчетности / *Л.А. Насакина* // Вестник Волжского ун-та им. В.Н. Татищева. – 2011. – Вып. № 24 [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://cyberleninka.ru/article/n/pokazateli-otsenki-vypolneniya-printsipov-formirovaniya-uchetno-analiticheskoy-informatsii-buhgalterskoy-upravlencheskoy>.
15. *Поплаухина Т.Д.* Качество учетно-аналитической информации как научная категория / *Т.Д. Поплаухина* // Актуальные вопросы экономики и управления : матер. междунар. науч. конф. (г. Москва, апрель 2011 г.). – М. : РИОР, 2011. – Т. I. – С. 202–205.
16. *Правдюк Н.Л.* Уніфікація облікових систем та їх узагальнення у звітності / *Н.Л. Правдюк* // Економічні науки / Серія : Облік і фінанси. – 2009. – Вып. 6 (1). – С. 88–93.
17. *Проданчук М.А.* Продукт бухгалтерського обліку у системі прийняття управлінських рішень / *М.А. Проданчук* // Ефективна економіка. – 2014. – № 7 [Електронний ресурс]. – Режим доступа : <http://www.economy.nauka.com.ua/?op=1&z=3203>.
18. *Проданчук М.А.* Теоретико-методологічні засади формування продукту бухгалтерського обліку / *М.А. Проданчук* // Облік і фінанси. – 2015. – № 3 (69). – С. 41–48.
19. *Садовська І.Б.* Критерії оцінки якості управлінської звітності / *І.Б. Садовська, К.Є. Назірська* // Глобальні та національні проблеми економіки. – 2015. – Вып. 3. – С. 899–904.
20. *Слободняк И.А.* Система учетно-аналитической информации бухгалтерской управленческой отчетности коммерческой организации : монография / *И.А. Слободняк.* – Иркутск : БГУЭП, 2011. – 261 с.
21. *Соколова Е.С.* Качество учётной информации: теория и практика оценки : монография / *Е.С. Соколова.* – М. : МЭСИ, 2010. – 304 с.
22. *Солоненко А.А.* Единая учетная система группы взаимосвязанных организаций : автореф дис. ... докт. экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / *А.А. Солоненко.* – Нижний Новгород, 2014. – 44 с.
23. *Тен В.В.* Экономические категории качества активов коммерческого банка / *В.В. Тен, Б.И. Герасимов, А.В. Докукин* ; под науч. ред. д-ра экон. наук, проф. *Б.И. Герасимова.* – Тамбов : Тамб. гос. техн. ун-т, 2002. – 104 с.
24. *Харченко О.Н.* Формирование системы бухгалтерского учета на малых предприятиях : монография / *О.Н. Харченко, А.А. Туровец.* – Проспект, 2015. – 166 с.
25. *Шевера Я.В.* Регулювання та якість фінансової звітності в Україні / *Я.В. Шевера* // Проблеми теорії та методології бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. – 2014. – № 1 (28). – С. 302–318.

26. Шилова Л.Ф. Методология формирования и инструментарий бухгалтерской отчетности : автореф. дис. ... д-ра. экон. наук : 08.00.12 «Бухгалтерский учет и статистика» / Л.Ф. Шилова. – Йошкар-Ола, 2010. – 38 с.
27. Шор И.М. Аспекты качества в многоцелевых системах / И.М. Шор, А.Б. Малявко // Вестник ВолГУ. – 2005. – Сер. 3., Вып. 9. – С. 71–79.
28. 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. наук. конф. ЖДТУ, 2013. – С. 182–184.
29. Aboody D. Earnings quality, insider trading, and cost of capital / D.Aboody, J.Hughes, J.Liu // Journal of Accounting Research. – 2005. – Vol. 43, № 5. – P. 651–673.
30. Bhattacharyya A.K. Financial accounting for business managers / A.K.Bhattacharyya. – PHI Learning Pvt. Ltd., 2012. – 772 p.
31. Biddle G.C. How Does Financial Reporting Quality Relate to Investment Efficiency? / Gary C. Biddle, G.Hilary, R.S. Verdi // Journal of Accounting and Economics. – 2009. – Vol. 48, Is. 2–3. – P. 112–131.
32. Dechow P. The quality of accruals and earnings: The role of accrual estimation errors / P.Dechow, I.Dichev // The Accounting Review. – 2002. – Vol. 77, № 1. – P. 35–59.
33. Hellstrom K. Financial Accounting Quality in a European Transition Economy. The Case of the Czech Republic : Dissertation for the Degree of Doctor of Philosophy, Ph.D. / K.Hellstrom. – Stockholm School of Economics, 2009. – 393 p.
34. Leitner S. Information Quality and Management Accounting A Simulation Analysis of Biases in Costing Systems / S.Leitner. – Berlin : Springer-Verlag, 2012. – 187 p.
35. 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.
36. Statement of Financial Accounting Concepts / Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises. – Financial Accounting Standards Board, 1978. – № 1. – 18 p.
37. Wahlen J. Financial Reporting, Financial Statement Analysis and Valuation / J.Wahlen, S.Baginski, M.Bradshaw. – Cengage Learning, 2014. – 1200 p.
38. Yoon S. Accounting Quality and International Accounting Convergence / S.Yoon. – ProQuest, 2007. – 106 p.

References:

1. Bud'ko, O.V. (2013), „Shljahy zabezpechennja jakosti oblikovoi' informacii'”, *Ekonomichnyj analiz*, T. 14, № 2, pp. 183–187.
2. Glushhenko, A.V. (2010), „Povyshenye kachestva ynformacyy na osnove vnutrennej standartyzacyy uchetnogo processa yntegryrovannyh formyrovanyj holdyngovogo typu”, *Vestnyk VolGU, Ekonomyka. Ekologyya*, Vyp. № 1 (16), Yzdatel'stvo VolGU, Volgograd, pp. 136–144.
3. Jershova, N.Ju. (2014), „Jakist' oblikovoi' informacii': metodychnyj pidhid do ocinjuvannja”, *Aktual'ni problemy ekonomiky*, № 8 (158), pp. 368–374.
4. „Zakon Ukrainy «Pro buhgalters'kyj oblik ta finansovu zvitnist' v Ukraini»” (1999), *Vidomosti Verhovnoi' Rady*, № 40, 365 p.
5. Ivashhenko, K.O. (2013), „Oblikovyj informacijnyj resurs sub'ektiv vodogospodars'kogo kompleksu”, *Naukovi zapysky, Ekonomika*, Vyp. 22, pp. 106–109.
6. Kamins'ka, T.G. (2015), „Vplyv obiznanosti upravlins'kogo ta oblikovogo personalu na jakist' oblikovoi' informacii'”, *Rozvytok buhgalters'kogo obliku: teorija, profesija, mizhpredmetni zv'jazky, IH Mizhnar. nauk.-prakt. konf. (26 ljutogo 2015 r.; m. Kyi'v)*, NNC «IAE», Kiev, pp. 406–408.
7. Korabel'nykova, L.S. (2012), „Ocenka kachestva uchetnoj informacii'”, *Vestnyk NGUEU*, № 1, pp. 291–297.
8. Kramarovskij, L.M. and Maksymova, V.F. (1990), *Ocenka kachestva buhgalterskogo ucheta na predprijatjah*, Fynansy i statystyka, Moskva, 191 p.

9. Kuznecova, L.N. (2011), „Benchmarking kak instrument povyshenija kachestva uchetho-analytycheskoj informacii”, *Vestnyk Adygejskogo gosudarstvennogo unyversyteta, Ekonomyka*, Vyp. № 2, pp. 1–9.
10. Kuznecova, S.A. (2007), *Buhgalters'kyj oblik v systemi formuvannja upravlins'koi' informacii: metodologija ta praktyka*, Tavrijs'kyj derzhavnyj agrotehnologichnyj unyversytet, Melitopol', 297 p.
11. Levyc'ka, S.O. and Ivashhenko, K.O. (2013), „Oblikovyj informacijnyj resurs: teoretychnyj aspekt”, *Zymovi chytannja, prysvjacheni vydatnym vchenym v galuzi buhgalters'kogo obliku, analizu i kontrolju*, ZhDTU, Zhytomyr, pp. 65–68.
12. Maljavko, A.B. (2009), „Obespechenje kachestva uchethnyh system”, *Vestnyk NGU, Socjal'no-ekonomycheskije nauky*, T. 9, Vyp. 1, pp. 60–70.
13. Nazarenko, O.V. (2015), „Oblikova skladova reguljuvannja ta upravlinnja agrarnym zemel'nym kapitalom”, *Rozvytok buhgalters'kogo obliku: teorija, profesija, mizhpredmetni zv'jazky, IH Mizhnar. nauk.-prakt. konf. (26 ljutogo 2015 r.; m. Kyi'v)*, NNC «IAE», Kiev, pp. 308–311.
14. Nasakyna, L.A. (2011) „Pokazateli ocenky vypolnenija principov formirovanija uchetho-analytycheskoj informacii' buhgalterskoj upravlencheskoj otchetnosti”, *Vestnyk volzhskogo unyversyteta im. V.N. Tatyshheva*, Vyp. № 24, available at: <http://cyberleninka.ru/article/n/pokazateli-otsenki-vypolneniya-printsipov-formirovaniya-uchetho-analiticheskoy-informatsii-buhgalterskoj-upravlencheskoj>
15. Poplahyna, T.D. (2011), „Kachestvo uchetho-analytycheskoj informacii' kak nauchnaja kategorija”, *Aktual'nye voprosy ekonomiki i upravlenija (Moskva, aprel' 2011)*, T. I, RYOR, Moskva, pp. 202–205.
16. Pravdjuk, N.L. (2009), „Unifikacija oblikovyh system ta i'h uzagal'nennja u zvitnosti”, *Ekonomichni nauky, Oblik i finansy*, Vyp. 6(1), pp. 88–93.
17. Prodanchuk, M.A. (2014), „Produkt buhgalters'kogo obliku u systemi pryjnattja upravlins'kyh rishen'”, *Efektevna ekonomika*, № 7, available at: <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3203>
18. Prodanchuk, M.A. (2015), „Teoretyko-metodologichni zasady formuvannja produktu buhgalters'kogo obliku”, *Oblik i finansy*, № 3 (69), pp. 41–48.
19. Sadovs'ka, I.B. and Nagirs'ka, K.Je. (2015), „Kryterii' ocinky jakosti upravlins'koi' zvitnosti”, *Global'ni ta nacional'ni problemy ekonomiky*, Vyp. 3, pp. 899–904.
20. Slobodnjak, Y.A. (2011), *Systema uchetho-analiticheskoi' informacii' buhgalterskoj upravlencheskoj otchetnosti kommercheskoj organizacii'*, BGUEP, Yrkutsk, 261 p.
21. Sokolova, E.S. (2010), *Kachestvo uchethoi' informacii': teorija i praktika ocenki*, MESY, Moskva, 304 p.
22. Solonenko, A.A. (2014) *Edinaja uchethnaja sistema grupy vzajmosvjazannyh organizacij: Author's abstract*, Nyzhnyj Novgorod, 44 p.
23. Ten, V.V., Gerasymov, B.Y. and Dokukyn A.V. (2002) *Ekonomycheskije kategoriji kachestva aktyvov kommercheskogo banka*, Tamb. gos. tehn. un-ta, Tambov, 104 p.
24. Harchenko, O.N. and Turovec, A.A. (2015), *Formyrovanye systemy buhgalterskogo ucheta na malyh predpryjatyjah*, Prospekt, 166 p.
25. Sheverja, Ja.V. (2014), „Reguljuvannja ta jakist' finansovoi' zvitnosti v Ukrai'ni”, *Problemy teorii' ta metodologii' buhgalters'kogo obliku, kontrolju i analizu*, № 1 (28), pp. 302–318.
26. Shylova, L.F. (2010), *Metodologija formirovaniya i instrumentarij buhgalterskoj otchetnosti: Author's abstract*, Joshkar-Ola, 38 p.
27. Shor, Y.M. and Maljavko, A.B. (2005), „Aspekty kachestva v mnogocelovyh systemah”, *Vestnyk VolGU*, Seryja 3, Vyp. 9, pp. 71–79.
28. Shhyrs'ka, A.Ju. (2013), „Sukupnist' harakterystyk jakosti oblikovoi' informacii' dlja upravlinnja pidpryjemstvom”, *Buhgalters'kyj oblik, ekonomichnyj analiz ta kontrol' v umovah formuvannja i rozvytku suchasnyh koncepcij upravlinnja : Tezy vystupiv HII Mizhnar. naukovoi' konferencii' ZhDTU*, pp. 182–184.
29. Aboody, D., Hughes J. and Liu J. (2005), „Earnings quality, insider trading, and cost of capital”, *Journal of Accounting Research*, Vol. 43, № 5, pp. 651–673.

30. Bhattacharyya, A.K. (2012), *Financial accounting for business managers*, PHI Learning Pvt.–Ltd., 772 p.
31. Biddle, G.C., Hilary, G. and Verdi, R.S. (2009), „How Does Financial Reporting Quality Relate to Investment Efficiency?“, *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 48, Issues 2–3, pp. 112–131.
32. Dechow, P. and Dichev, I. (2002), „The quality of accruals and earnings: The role of accrual estimation errors“, *The Accounting Review*, Vol. 77, № 1, pp. 35–59.
33. Hellstrom, K. (2009), *Financial Accounting Quality in a European Transition Economy. The Case of the Czech Republic: dissertation*, Stockholm School of Economics, 393 p.
34. Leitner, S. (2012), *Information Quality and Management Accounting A Simulation Analysis of Biases in Costing Systems*, Springer-Verlag, Berlin, 187 p.
35. Lev, B. (1998), «On the usefulness of earnings and earnings research: lessons and directions from two decades of empirical research», *Journal of Accounting Research*, Vol. 27, pp. 153–192.
36. *Statement of Financial Accounting Concepts* (1978), № 1, Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises, Financial Accounting Standards Board, 18 p.
37. Wahlen, J., Stephen, Baginski and Mark, Bradshaw (2014), *Financial Reporting, Financial Statement Analysis and Valuation*, Cengage Learning, 1200 p.
38. Yoon, S. (2007), *Accounting Quality and International Accounting Convergence*, ProQuest, 106 p.

ПЛАХТІЙ Тетяна Федорівна – кандидат економічних наук, доцент, доцент кафедри організації обліку та звітності Вінницького національного аграрного університету.

Наукові інтереси:

- організація бухгалтерського обліку;
- застосування якісного підходу в бухгалтерському обліку;
- проблеми забезпечення якості облікової інформації.

Тел.: (097) 494–51–19.

E-mail: taniprof@mail.ru.

Стаття надійшла до редакції 14.01.2016.