

**Плахтій Т. Ф.**

*кандидат економічних наук, доцент,  
доцент кафедри обліку та оподаткування в галузях економіки  
Вінницький національний аграрний університет*

## АНАЛІЗ ПІДХОДІВ ДО УДОСКОНАЛЕННЯ ЯКІСНИХ ХАРАКТЕРИСТИК ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

## АНАЛИЗ ПОДХОДОВ К СОВЕРШЕНСТВОВАНИЮ КАЧЕСТВЕННЫХ ХАРАКТЕРИСТИК УЧЕТНОЙ ИНФОРМАЦИИ

## ANALYSIS APPROACHES TO IMPROVING QUALITY PERFORMANCE ACCOUNTING INFORMATION

**Анотація.** Проведено аналіз підходів щодо удосконалення якісних характеристик облікової інформації. Обґрунтовано неможливість використання прозорості, як якісної характеристики облікової інформації в контексті позиції розробників конвергованої концептуальної основи. Виділено і обґрунтовано три основні групи пропозицій щодо подальшого розвитку системи якісних характеристик облікової інформації.

**Ключові слова:** концептуальна основа, якісний підхід в бухгалтерському обліку, якість облікової інформації, якісні характеристики облікової інформації.

**Аннотация.** Проведен анализ подходов по совершенствованию качественных характеристик учетной информации. Обоснованно невозможность использования прозрачности, как качественной характеристики учетной информации в контексте позиции разработчиков конвергированной концептуальной основы. Выделены и обоснованы три основные группы предложений по дальнейшему развитию системы качественных характеристик учетной информации.

**Ключевые слова:** концептуальная основа, качественный подход в бухгалтерском учете, качество учетной информации, качественные характеристики учетной информации.

**Summary.** The analysis of approaches to improving quality characteristics of accounting information. Grounded inability to use transparency as qualitative characteristics of accounting information in the context of the development of convergent positions conceptual framework. Identified and substantiated three main proposals for the further development of the qualitative characteristics of accounting information.

**Key words:** conceptual framework, qualitative approach to accounting, accounting information quality, qualitative characteristics of accounting information.

**Постановка проблеми.** Оскільки набір якісних характеристик фінансової інформації, що наведено в конвергованій концептуальній основі, є результатом компромісу між представниками FASB та IASB, то існує значна кількість вчених, які не поділяють подібної думки, пропонуючи нову або доповнюючи і удосконалюючи існуючу ієрархію якісних характеристик фінансової (облікової) інформації, що наведена в конвергованій концептуальній основі або її попередніх версіях, які 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 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.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблеми аналізу використання якісних характеристик фі-

нансової (облікової) інформації досліджували Д. Александер, Дж. Бенстон, С. Ф. Голов, Р. Гор, Р. Джедік, Н. Допуч, С. Зефф, Ю. Ідзірі, Д. Кірк, В. В. Ковальов, М. В. Корягін, С. Ф. Легенчук, К. Ноубс, Б. Пайк, Б. Разерфорд, Я. В. Соколов, Є. С. Соколова, Д. Соломонс, Р. Стерлінг, К. Стедлер та інші.

**Формулювання цілей статті.** Основною метою статті є аналіз і класифікація існуючих підходів до удосконалення якісних характеристик облікової інформації.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Проведений аналіз історичного розвитку концепції «якісні характеристики облікової інформації» [2, с. 60–68] дозволив встановити, що 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.

Враховання 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. 1.

Виходячи із запропонованої класифікації (рис. 1) 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 роз-

робки в сфері концептуальних основ, є більш формалізованими, оскільки одразу можна визначити їх змістовне наповнення в контексті традиційної структури або ієрархії якісних характеристики, 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.

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 в 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. Сундер, аналізуючи вихід проекту Концептуальної основи в США (SFAC No. 1), відмічали, що запропоновані в даному проекті бажані якісні характеристики є загальновідомими, однак, буде досить важко досягти взаємоузгодження між



Рис. 1. Класифікація альтернативних варіантів побудови системи якісних характеристик облікової інформації

ними на практиці [10, 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 [12, 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.

У 2001 р. проф. Д. Александером та проф. К. Ноубсом, в результаті аналізу існуючих підходів, реалізованих в 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. 2).

За підходом авторів (рис. 2) слід виділити дві фундаментальні якісні характеристики (релевантність та

надійність), до складу яких включаються другорядні характеристики. Основною відмінністю підходу авторів від моделі IASB є перегруповання 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 документу: управлінський коментар» [9], 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 в 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 порівнянності між підприємствами, оскільки управлінський коментар також поширюється на процес формування нефінан-

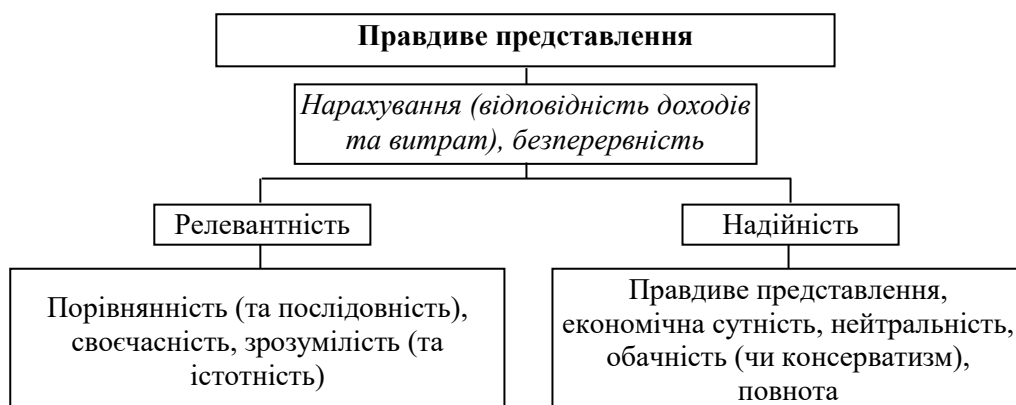


Рис. 2. Класифікація якісних характеристик облікової інформації за Д. Александером та К. Ноубсом [3, с. 38]

сової 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 [5, 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 в порівнянні з «балансом» та «порівнянністю».

Вищенаведене свідчить, що запровадження нековенційних 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».

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 бухгалтер-

ського 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. Малога, 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 [1, с. 180].

Виділення в контексті даних перетворень нової парадигми обліку є свідченням їх вагомої ролі в подальшого 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 застосуванні 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).

Основною відмінністю запропонованої Р.Т. Шортрідж та П.А. Сміт ієрархії якісних характеристик є виділення ними чотирьох фундаментальних характеристик (релевантність, правдиве представлення, порівнянність, зрозумілість).

Виходячи із такого підходу, корисною з позиції прийняття рішень є релевантна, правдиво подана,

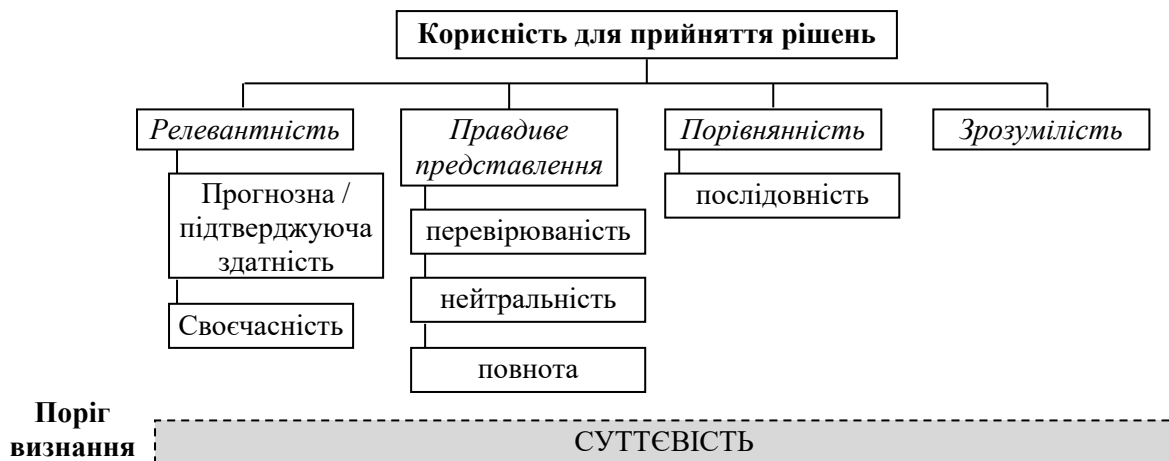


Рис. 3. Інформаційна парадигма запропонованої концептуальної основи [17, с. 14]

порівняна та зрозуміла для користувачів облікова інформація. Використовуючи пропозиції з проекту нової концептуальної основи FASB2006 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 формальні ознаки. Це може бути обґрунтовано зростанням ролі нематеріальних активів в 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.

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 стосуються елементів, які досі використовуються в конвергованій концептуальній основі, можуть використовуватись для побудови комплексної системи якісних характеристик облікової інформації в Україні.

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 [4, 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 коментарів та 80-ти виїзних зустрічей щодо конвергованої концептуальної основи.

Узагальнюючи погляди коментаторів щодо якісних характеристик корисної фінансової інформації, наведених в концептуальній основі, одержано наступні рекомендації щодо їх удосконалення (табл. 1).

Розглянувши пропозиції коментаторів конвергованої концептуальної основи (табл. 1), можна констатувати, що:

- не всі дослідники та користувачі фінансової звітності погоджуються із повним виключенням обачності зі складу якісних характеристик облікової

Таблиця 1

**Пропозиції коментаторів щодо удосконалення системи якісних характеристик із конвергованої концептуальної основи**

| Якісна характеристика, стосовно якої виникали коментарі | Зміст коментаря (пропозиції)  |
|---|---|
| Обачність   | Визнати в основному тексті можливість вибору асиметричної облікової політики, якщо це впливає на релевантність інформації   |
|   | Ввести асиметричну обачність, а не обережну обачність   |
|   | Уникати реінтродукції обачності в будь-якій формі   |
| Правдивого представлення, релевантність, надійність     | Пояснює невизначеність вимірювання як аспект: <ul style="list-style-type: none"> <li>– правдивого представлення;</li> <li>– релевантності і правдивого представлення;</li> <li>– надійність.</li> </ul> |
| Надійність  | Знову ввести надійність як якісну характеристику  |

Джерело: узагальнено на основі [6]



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 реінтродукції, чи повинна вона замінити характеристику «правдиве представлення», чи 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 інструментів 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.

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 [16, с. 120].

Подібних поглядів також дотримуються Р. Гор та Д. Циммерманн [11, с. 34], на думку яких слід збе-

регти 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 [13, 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 [14], 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 інформації. Доцільність такої позиції також підтверджують дослідження І.Д. Дічева та ін. [8, с. 12], які встановили, що на рівень якості оприлюдненого прибутку впливає рівень прозорості/ясності даного показника.

Одним із основних факторів, що вплинули на значне поширення поняття «прозорість» в обліковій літературі була необхідність пошуку інструментів для усунення наслідків корпоративних скандалів початку XXI-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 довіру до професій бухгалтера та аудитора. 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 із якісних характеристик та щодо розуміння його сутності. Однак, в даному документі було встановлено, що виходячи із змістовного 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) [7, 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 змістовному наповненню такої категорії – здатності користувачу оцінювати та інтерпретувати фінансовий стан і результати діяльності підприємства.

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, балануючи стислість із достатністю таким чином, що забезпечує її значимість (п. 43) [7, 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 [15, 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, ніж надійна інформація.

Враховуючи важливу роль якісної характеристики «надійність» при використанні користувачами фінансової звітності в процесі прийняття рішень, Б. Пайк та Л. Чуї обґрунтовують 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»).

Окрім теоретичних підходів до побудови методики оцінки якості фінансової звітності існують розробки, які базуються і на емпіричних дослідженнях. В 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.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Проведений аналіз існуючих підходів до удосконалення системи якісних характеристик облікової інформації дозволив 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

Наявні пропозиції вчених 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 /

звучити 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 (облікової) 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 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.

### Література

1. Легенчук С. Ф. Бухгалтерське теоретичне знання: від теорії до метатеорії: [монографія] / С. Ф. Легенчук. — Житомир: ЖДТУ, 2012. — 336 с.
2. Плахтій Т. Ф. Історичний аналіз розвитку концепції «якісні характеристики облікової інформації» / Т. Ф. Плахтій // Облік і фінанси. — 2016. — № 4 (74). — С. 60–68.
3. Alexander D. Financial accounting: an international introduction. 4-th edition / David Alexander, Christopher Nobes. — Harlow: Pearson Education Limited, 2010. — 477 p.
4. 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.
5. 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.
6. 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>
7. Conceptual Framework. Qualitative Characteristics 2: Qualitative Characteristics other than Relevance and Reliability (Faithful Representation) // IASB Agenda Paper 6. — 2005. — 36 p.
8. 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.
9. Discussion Paper: Management commentary. — London: International Accounting Standards Board, 2006. — 96 p.
10. 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.
11. 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.
12. Jonas G. Assessing quality of financial reporting / Gregory Jonas, Jeannot Blanchet // Accounting Horizons. — 2000. — Vol. 14, No. 3. — P. 353–363.
13. 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.
14. 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.
15. 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.
16. 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.
17. 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.