

УДК 657.1

Т.Ф. Плахтій, к.е.н., доц.

Вінницький національний аграрний університет

НЕОБХІДНІСТЬ ПРОВЕДЕННЯ НАУКОВИХ ДОСЛІДЖЕНЬ, СПРЯМОВАНИХ НА ПІДВИЩЕННЯ ЯКОСТІ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

Обґрунтовано, що застосування якісного підходу є одним із напрямів забезпечення подальшого розвитку бухгалтерського обліку. Проаналізовано особливості застосування поняття «якість облікової інформації» в українському законодавстві. Доведено необхідність розробки нормативного документа, де мають бути сформульовані подальші напрями розвитку бухгалтерського обліку на основі застосування якісного підходу. Виділено дві основні групи вчених, які піднімають у своїх працях проблему необхідності підвищення якості облікової інформації. Обґрунтовано позиції вчених, віднесених до кожної з груп. Проаналізовано взаємозв'язок між якістю облікової інформації та ефективністю управлінських рішень. Обґрунтовано, що генерування обліковою системою якісної інформації створює необхідні передумови для прийняття ефективних управлінських рішень. Виділено загальнонаукові та методичні причини необхідності проведення наукових досліджень, спрямованих на підвищення якості облікової інформації.

Ключові слова: якість облікової інформації; якісний підхід у бухгалтерському обліку; обліково-аналітичне забезпечення системи управління.

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

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

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням підвищення якості облікової інформації присвячені дослідження А.С. Бакаєва, М.І. Бондаря, О.В. Будько, А.В. Глушенко, Л.В. Гуцаленко, Н.Ю. Єршової, Л.С. Корабельникової, Л.Н. Кузнецової, С.А. Кузнецової, Т.Д. Поплаухіної, Є.С. Соколової, А.А. Солоненко та ін.

Формулювання мети статті. Основною метою статті є виявлення і обґрунтування причин проведення наукових досліджень, спрямованих на підвищення якості облікової інформації.

Викладення основного матеріалу дослідження. На сьогодні в національному законодавстві з бухгалтерського обліку не використовується поняття «якість облікової інформації», та не зазначається про необхідність її забезпечення суб'єктами ведення і організації бухгалтерського обліку. Лише в НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [11] використовується поняття «якісні характеристики фінансової звітності», в той самий час в положенні безпосередньо не зазначається, що розуміється в даному випадку під такими характеристиками. Можливо, що їх дотримання суб'єктами складання фінансової звітності дозволить одержати звітність необхідної якості, в той самий час залишається незрозумілим, якого саме рівня якості, і що в даному випадку розуміється під якістю фінансової звітності. Іншим варіантом розуміння сутності якісної характеристики є її розгляд як певної властивості, тобто конкретна якісна характеристика, наприклад, доречність, є однією із властивостей, що притаманні обліковій інформації. Відповідь на дане запитання можна знайти в Концептуальній основі фінансової звітності, виданій РМСБО у вересні 2010 р., в якій зазначається, що якісні характеристики визначають корисність інформації, наведеної у фінансових звітах [7]. Таким чином, під якістю фінансової звітності в даному випадку розуміється її корисність. Якщо облікова інформація є корисною,

ТОГ © Т.Ф. Плахтій, 2015

рджено Концепцію розвитку бухгалтерського обліку та звітності в Російській Федерації на середньострокову перспективу, що була схвалена наказом Мініну РФ від 01.07.2004 № 180. У даній Концепції (п. 2) визначено, що одним із напрямів подальшого розвитку бухгалтерського обліку та звітності є необхідність підвищення якості

інформації, що формується в бухгалтерському обліку та звітності. А забезпечення надання зацікавленим користувачам якісної, надійної і порівнюваної інформації про господарюючі суб'єкти є головним завданням індивідуальної бухгалтерської звітності [13]. У контексті публікації даної концепції проф. А.С. Бакаєв зазначав, що головне – підвищити якість бухгалтерського обліку та звітності, навчитися вести бухгалтерський облік і складати бухгалтерську звітність не для окремого користувача, а для всіх зацікавлених користувачів [1]. У той самий час, незважаючи на проголошення метою подальшого розвитку облікової системи – підвищення якості облікової інформації, в концепції безпосередньо не зазначено, що розуміється під даним поняттям, яким чином можна її визначити й оцінити, і якими є подальші можливі шляхи реформування національної облікової системи, що забезпечуватимуть досягнення поставленої мети. При цьому в Концепції проголошується загальна тенденція подальшого розвитку – активізація використання МСФЗ, виходячи з чого можна припустити, що підвищення рівня якості облікової інформації може бути досягнуте шляхом застосування набору якісних характеристик фінансової звітності, що використовуються в МСФЗ.

Враховуючи існуючий вакуум у системі нормативного регулювання національної облікової системи в напрямі підвищення якості облікової інформації, окремі дослідники зазначають необхідність розробки відповідних документів, що дозволять усунути існуючу прогалину. Так Л.В. Гуцаленко пропонує з метою забезпечення прогностичної функції обліку та контролю підприємству сформувати стратегічну програму розвитку на ближчий період і на її основі визначити стратегічний напрям – підвищення якості, доступності та прогнозованості облікової інформації [5, с. 68]. Розробка подібних документів дозволить сформулювати подальші напрями розвитку бухгалтерського обліку як системи інформаційної підтримки прийняття управлінських рішень, що відповідатиме зростаючим вимогам користувачів у ХХІ столітті.

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

Представники *першої групи* використовують поняття «якість облікової інформації» як таке, що вже вкоренилося в сучасній обліковій практиці, не звертаючи увагу на його змістовне наповнення, при цьому наголошуючи на її зниженні в сучасних економічних умовах або аргументуючи доцільність її підвищення та пошук шляхів щодо її покращання. Подібні дослідники переважно займаються вирішенням проблем подальшого розвитку національної системи бухгалтерського обліку, для яких показник рівня якості облікової інформації є одним із індикаторів, що характеризує стан розвитку облікової системи. Однак дослідження особливостей і порядку формування даного показника не є основною метою їх наукових досліджень.

Значна кількість вчених звертається до поняття якості облікової інформації в контексті глобалізації економіки та необхідності реформування національної облікової системи. Так, на думку проф. Ф.Ф. Бутинця, форсування змін обліку і звітності, незважаючи на реальні умови економіки, може призвести до зниження ролі бухгалтерського обліку в суспільстві, якості інформації і дискредитації МСФЗ [4, с. 121]. Таким чином, автор відстоює позицію щодо необхідності поступового реформування національної облікової системи, а дуже швидкий перехід до ринкової облікової системи призводитиме до зниження якості облікової інформації. Проф. Л.В. Гуцаленко використовує поняття «якості облікової інформації» з іншого боку, як засіб ефективної гармонізації національної системи обліку в міжнародний обліковий простір. Зокрема, автор наголошує, що у зв'язку з інтеграцією та постійним взаємозв'язком України з міжнародною спільнотою, необхідно постійно вдосконалювати якість та доступність облікової інформації як кожного окремого підприємства, так і України в цілому, що, безумовно, призведе до наближення облікової системи до міжнародного рівня [5, с. 69].

В окремих випадках поняття «якості облікової інформації» використовується для необхідності перегляду базових теоретико-методологічних засад облікової науки, що мають бути трансформовані з урахуванням змін, що відбулися в діяльності підприємств в умовах формування постіндустріальної й інформаційної економіки. Так проф. М.І. Бондар зазначає, що спектр сфери інтересів до інформації, яка формується в бухгалтерському обліку, до її якості та релевантності обґрунтовує потребу перегляду наукового статусу бухгалтерського обліку, його змісту, предмета та об'єкта дослідження, методів та комунікативних засобів [2, с. 50].

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

- розглядають сутність поняття «якість» в бухгалтерському обліку;
- розглядають можливі аспекти його застосування як відносно облікової системи підприємства в цілому, так і відносно її окремих складових – бухгалтерської звітності, облікової інформації, окремих показників звітності тощо;
- пропонують методики щодо оцінки рівня якості в бухгалтерському обліку;
- розробляють методологічні засади щодо забезпечення належного рівня якості облікової інформації;

– розглядають особливості використання якості облікової інформації як причини необхідності здійснення облікового реінжинірингу на підприємстві.

У той самий час подібні наукові дослідження перебувають на початковій стадії свого розвитку, внаслідок чого майже відсутні науково значущі результати досліджень у даній сфері. Щодо цього проф. С.А. Кузнецова наголошує, що ґрунтуючись на сформульованих на науковому та практичному рівні вимогах щодо бухгалтерського обліку на сучасному рівні розвитку української економіки, необхідним є вирішення концептуальних питань забезпечення якості бухгалтерської інформації, зокрема формування методологічної основи розробки відповідних критеріїв якості та політики забезпечення якості бухгалтерської інформації суб'єктами господарювання [8, с. 133]. У результаті недостатнього рівня розвитку таких досліджень, реалізована в національному законодавстві модель регулювання якості фінансової звітності за допомогою набору її якісних характеристик та принципів бухгалтерського обліку залишається безальтернативним варіантом побудови національної системи обліку, що майже не піддається комплексній критиці за відсутності конкуруючих альтернативних підходів, оскільки враховує базові підходи, реалізовані в концептуальній основі МСФЗ. На нашу думку, це є одним із основних факторів, що стримує широке застосування якісного підходу в бухгалтерських наукових дослідженнях.

Існування такої ситуації на сьогодні підтверджує А.Б. Малявко, який зазначає, що незважаючи на актуальність проблематики в сфері якості в обліку, спостерігається дефіцит науково-практичних матеріалів, які розкривають на системному рівні питання забезпечення якості процесів організації, функціонування та розвитку сучасних облікових систем [9, с. 60]. В цілому це призводить до відсутності єдності в поглядах досліджень, оскільки на сьогодні відбувається лише формування базової «парадигми якості обліку», під якою слід розуміти сукупність наукових поглядів, присвячених проблематиці застосування якісного підходу до аналізу процедурних та результативних аспектів функціонування облікових систем. Тому досить часто вченими використовується відмінна термінологія під час застосування якісного підходу, спрямовується увага на різні види об'єктів, використовується різний методологічний інструментарій для оцінки рівня якості облікових систем, її окремих складових або облікової інформації як результуючого інформаційного продукту функціонування такої системи.

Застосування якісного підходу в бухгалтерському обліку стає необхідним у випадку розгляду облікової системи як невід'ємного елемента системи управління підприємства, на яку покладені функції інформаційного забезпечення та підтримки прийняття управлінських рішень. Облікова інформація, що генерується системою обліку в даному випадку розглядається як інформаційний продукт, що споживається менеджментом для управління господарською діяльністю підприємства і який має відповідати певному рівню якості. Як зазначає щодо цього Т.Д. Поплаухіна, в умовах розширення впливу інформаційного простору на функціонування господарського об'єкта адміністративна та оперативна діяльність підприємства все більше залежить від якості використовуваної інформації. Для формування інформаційної бази ухвалення будь-яких видів рішень і організації діяльності особливе значення має якість облікової інформації, підвищення якої – це найважливіша умова підвищення ефективності вироблених, прийнятих і реалізованих управлінських рішень [12, с. 202].

Якісна облікова інформація потрібна не лише для оперативного і тактичного управління, на інформаційну підтримку яких переважно спрямована чинна облікова система, а й для стратегічного управління. Це обґрунтовується тим, як зазначає О.С. Соколова, що якість облікової інформації має першочергове значення для учасників бізнес-процесу, оскільки саме вона визначає життєздатність майбутніх стратегічних рішень [14, с. 232]. При цьому слід обов'язково враховувати, що для прийняття тактичних і стратегічних рішень потрібна облікова інформація різного виду, що висуває нові вимоги для подальшого розвитку облікової системи підприємства в напрямі забезпечення її стратегічної орієнтації.

Однією з проблем взаємозв'язку облікової системи та системи управління в контексті застосування якісного підходу на сьогодні є те, що більшість дослідників, які належать до першої і другої груп, вважають незаперечним існування такого взаємозв'язку складових елементів системи управління та його обліково-інформаційного забезпечення (рис. 1).

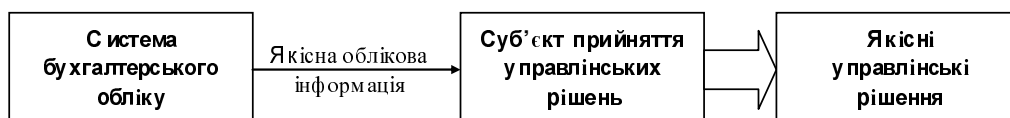


Рис. 1. Взаємозв'язок якості облікової інформації та ефективності управлінських рішень

Виходячи із наведеного взаємозв'язку, за умови, що система бухгалтерського обліку забезпечує генерування якісної облікової інформації, одночасно відбувається підвищення ефективності прийняття управлінських рішень, що безпосередньо проявляється у підвищенні рівня їх якості. Зокрема, як вказує

щодо цього Є.В. Дорохова, маючи такий ресурс, як якісна управлінська інформація, можна більш ефективно керувати бізнесом, економлячи такий ресурс, як час (працівників, менеджерів, контрагентів і клієнтів), що, в свою чергу, дозволяє заощадити інші ресурси і підвищити якість виконання робіт [6, с. 9]. О.В. Будько щодо цього теж зазначає, що для того, щоб задовольнити потреби зацікавлених користувачів, необхідна якісна облікова інформація, яка відображає високий ступінь придатності такої інформації для досягнення визначеної мети і вирішення конкретних завдань, що стоять перед користувачами [3]. Подібного підходу, однак, у контексті розгляду ролі облікової інформації в процесі реалізації, дотримується Т.Ю. Мельник, на думку якої відповідність обліково-аналітичної інформації ознакам корисності поліпшить якість контрольного процесу за фінансовими результатами і дозволить суб'єктам контролювання формулювати якісну контрольну інформацію, що є підґрунтям для прийняття виважених управлінських рішень [10, с. 116]. Таким чином, дослідники вважають апріорним твердження про підвищення рівня якості системи управління при підвищенні рівня якості облікової інформації, що, на нашу думку, не є зовсім правомірним. Оскільки за такого підходу відбувається абсолютизація ролі інформаційних аспектів у процесі реалізації управлінських рішень, залишаючи поза увагою економічні, правові, технічні, математичні, логічні та інші аспекти здійснення управлінського вибору.

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

На нашу думку, генерування обліковою системою якісної інформації створює необхідні передумови для прийняття ефективних управлінських рішень щодо використання та розподілу ресурсів підприємства, однак не є єдиним прямим фактором впливу на ефективність системи управління, оскільки на даний показник впливають як інші зовнішні фактори, так і адекватність поведінки суб'єкта прийняття таких рішень. У той самий час обліково-аналітичне забезпечення системи управління є засобом формування необхідної інформації про минулі події та поточний стан діяльності підприємства в грошових та негрошових вимірниках, без якої майже неможливо проводити ефективну управлінську політику щодо реалізації бізнес-процесів підприємства. Система бухгалтерського обліку також дозволяє надавати інформацію про вартість підприємства, її розподіл та перерозподіл, що використовується в системі вартісно-орієнтованого управління під час прийняття стратегічних управлінських рішень.

Висновки. За результатами проведеного дослідження виділено і обґрунтовано такі причини необхідності проведення наукових досліджень, спрямованих на підвищення якості облікової інформації:

- *загальнонаукового характеру:*
 - підвищення авторитету бухгалтерського обліку як окремого соціально-економічного інституту в суспільстві;
 - підвищення статусу бухгалтера серед інших видів економічних професій;
- *методичного характеру:*
 - формування адекватних передумов для підвищення ефективності управлінських рішень, що приймаються на основі облікової інформації;
 - використання рівня якості облікової інформації як показника ефективності організації і реінжинірингу облікової інформаційної системи підприємства;
 - розробка методики оцінки якості бухгалтерської звітності, що формується на підприємстві.

Перспективою подальших наукових досліджень є розвиток положень якісного підходу в бухгалтерському обліку на основі застосування існуючих напрацювань щодо категорії «якість» у філософії науки, а також широке використання стандартів і методологій, що використовуються у тотальній системі управління якістю (TQM) при розробці методики оцінки якості облікової інформації.

Список використаної літератури:

1. Бакаев А.С. Главное – повысить качество бухгалтерского учета и отчетности / А.С. Бакаев [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.rnk.ru/article/68290-as-bakaev-glavnoe-povyisit-kachestvo-buhgalterskogo-ucheta-i-otchetnosti/>.
2. Бондар М.І. Бухгалтерський облік як інформаційна підсистема системи управління / М.І. Бондар // Вісник НУ «Львівська політехніка» / Серія : Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку. – 2012. – № 721. – С. 50–53.

3. Будько О.В. Оцінка якості облікової інформації / О.В. Будько [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.rusnauka.com/27_NII_2013/Economics/7_146463.doc.htm.
4. Бутинець Ф.Ф. Альфа і омега бухгалтерського обліку або моя болісна несповідь : монографія / Ф.Ф. Бутинець. – Житомир : ПП «Рута», 2007. – 328 с.
5. Гуцаленко Л.В. Поліпшення якості та прогнозованості облікової інформації для забезпечення прибутковості підприємства / Л.В. Гуцаленко // Економіка АПК : Міжнар. науково-виробн. журнал. – 2010. – № 7. – С. 67–71.
6. Дорохова Е.В. Роль автоматизации системы учета в финансовом анализе / Е.В. Дорохова // Аудит и финансовый анализ. – 2007. – № 2. – С. 1–13.
7. Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/929_009/page.
8. Кузнецова С.А. Бухгалтерський облік в системі формування управлінської інформації: методологія та практика : монографія / С.А. Кузнецова. – Мелітополь : Таврійський держ. агротехнол. ун-т, 2007. – 297 с.
9. Малявко А.Б. Обеспечение качества учетных систем / А.Б. Малявко // Вестник НГУ / Серия : Социально-экономические науки. – 2009. – Т. 9. – Вып. 1. – С. 60–70.
10. Мельник Т.Ю. Ознаки корисності обліково-аналітичної інформації в системі контролювання фінансових результатів підприємства / Т.Ю. Мельник // Устойчивое развитие экономики: состояние, проблемы, перспективы : сб. трудов VIII междунар. научно-практ. конф. (УО «Полесский государственный университет», г. Пинск, 17 окт. 2014 г.) / Министерство образования Республики Беларусь и др. ; редкол. : К.К. Шебеко и др. – Пинск : ПолесГУ, 2014. – С. 115–117.
11. Національне положення (Стандарт) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» ; затверджено Наказом Міністерства фінансів України 07.02.2013 р., № 73.
12. Поплаухина Т.Д. Качество учетно-аналитической информации как научная категория / Т.Д. Поплаухина // Актуальные вопросы экономики и управления : матер. междунар. науч. конф. (г. Москва, апр. 2011 г.). – М. : РИОР, 2011. – Т. I. – С. 202–205.
13. Приказ Минфина РФ от 01.07.2004 г. № 180 «Об одобрении Концепции развития бухгалтерского учета и отчетности в Российской Федерации на среднесрочную перспективу» (01 июля 2004 г.) [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.consultant.ru/document/cons_doc_LAW_48508/.
14. Соколова Е.С. Методы оценки качества учётной информации / Е.С. Соколова // Экономические науки. – 2009. – № 5 (54). – С. 293–299.

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

Наукові інтереси:

- організація бухгалтерського обліку;
- проблеми забезпечення якості облікової інформації.

Тел.: (097) 494–51–19.

E-mail: taniprof@mail.ru.

Стаття надійшла до редакції 14.08.2015.