

УДК 657.1:001.102

## ПІДХОДИ ДО ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ЯКОСТІ ОБЛІКОВОЇ ІНФОРМАЦІЇ

Пилипенко Л.М., д.е.н.

*Національний університет «Львівська політехніка»*

Якість облікової інформації є важливою характеристикою ефективності системи бухгалтерського обліку та звітності як основного інструмента інформаційного забезпечення управління економічними суб'єктами і процесами. Зважаючи на кризу довіри суспільства до інституту бухгалтерського обліку, проблема забезпечення якості облікової інформації набуває особливої гостроти.

На підставі аналізу останніх досліджень за визначеною проблематикою в статті розглянуто підходи до трактування сутності якості облікової інформації, її характеристик та методів оцінювання. Застосовуючи управлінський підхід до забезпечення якості облікової інформації, обґрунтовано необхідність встановлення її факторів. За результатами проведених досліджень фактори якості облікової інформації за ознакою походження запропоновано класифікувати на об'єктивні і суб'єктивні, а за характером впливу – на нормативні і позитивні. Аргументовано доцільність поділу методів забезпечення якості облікової інформації на нормативні, організаційні, обліково-методологічні та контрольні.

**Ключові слова:** облікова інформація, якість облікової інформації, фактори якості облікової інформації, методи забезпечення якості облікової інформації

UDC 657.1:001.102

## APPROACHES TO PROVIDING QUALITY OF ACCOUNTING INFORMATION

Pylypenko L., Dr.of Econ.Sc.

*Lviv Polytechnic National University*

The quality of accounting information is an important characteristic of the effectiveness of the accounting and reporting system as the main tool of information management of economic entities and processes. Given the crisis of public confidence in the Institute of Accounting, the problem of ensuring the quality of accounting information becomes of particular relevance.

On the basis of the analysis of recent researches on this problem, approaches to the interpretation of the essence of the quality of accounting information, its characteristics and methods of evaluation are considered in the article. Applying the managerial approach to providing the quality of accounting information, the necessity of defining its factors has been substantiated. According to the results of the researches, the factors of the quality of the accounting information on the basis of origin are proposed to be

---

© Пилипенко Л.М., д.е.н., 2018

classified into objective and subjective, and by the nature of the influence – on normative and positive. The expediency of separating the methods of providing the quality of accounting information on normative, organizational, methodological and control is argued.

**Keywords:** accounting information, quality of accounting information, factors of quality of accounting information, methods of providing quality of accounting information.

**Актуальність проблеми.** Ефективність управління економічними суб'єктами та процесами значним чином визначається якістю його інформаційного забезпечення. Саме інформація є підґрунтям розроблення і прийняття управлінських рішень, тож рівень її об'єктивності, повноти, актуальності та своєчасності здійснює безпосередній вплив на зміст та імплементацію управлінських рішень.

В системах управління економічними суб'єктами та процесами, функціонування та регулювання ринків капіталів найважливішим джерелом інформаційного забезпечення є система бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Проте недоліки бухгалтерської методології, які суттєво обмежують спроможність реального представлення у звітності фінансово-майнового стану та результатів діяльності суб'єктів господарювання, а також низка корпоративних скандалів, пов'язаних із так-званими приписками у фінансовій звітності (зокрема корпорацій Enron, Parmalat та інших) істотно підірвали довіру до бухгалтерського обліку та фінансової звітності як до інституційного інструмента інформаційного забезпечення. Тим не менше, чимало експертів і науковців наполягають на тому, що саме бухгалтерський облік і фінансова звітність, завдяки забезпеченню чіткої формалізації, стандартизації й верифікації інформації, залишаються основним інструментом інформаційного забезпечення широкого кола стейкхолдерів про стан і результати функціонування суб'єктів господарювання. Тому проблема забезпечення якості обліково-звітної інформації набуває значної актуальності та гостроти, а її вирішення потребує проведення наукових досліджень, зокрема у контексті розвитку теорії, методології й організації бухгалтерського обліку.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Проблемі якості облікової інформації в наукових працях з предметної сфери знань приділено чимало уваги. Цю проблематику досліджувало багато як українських науковців, серед яких В.І. Воськало, Н.М. Воськало,

С.Ф. Голов, З.В. Гуцайлук, Н.Ю. Єршова, А.Г. Загородній, М.В. Корягін, Я.Д. Крупка, С.А. Кузнецова, П.О. Куцик, С.Ф. Легенчук, Н.А. Остап'юк, Т.Ф. Плахтій, Н.Л. Правдюк, М.В. Правдюк, І.Б. Садовська, М.М. Шигун [1-5, 7-12, 14], так і чужоземних – Д. Александер, М.Ф. Ван Бреда, Р. Гор, Д. Зіммерман, К. Ноубус, Е.С. Хендріксен та багато інших [13, 15, 16].

Досліджуючи сутність якості облікової інформації, Т.Ф. Плахтій відзначила відсутність єдиного підходу до розуміння цього поняття, що, на її думку, обумовлене різнотрактуванням більш загальних понять «якість» та «якість інформації», існуванням різних парадигм тлумачення якості в бухгалтерському обліку та різних видів і рівнів облікової інформації. На підставі проведених досліджень автор виокремила аж вісім підходів до розуміння сутності якості облікової інформації: консервативний, процедурний, комунікаційний, об'єктно-методологічний, а також підходи з позиції облікової політики, менеджменту якості, ринку капіталу, теорії управління ризиками [9, с. 39-40]. Проте, незалежно від використовуваного підходу, більшість науковців дотримується думки, що якість облікової інформації визначається насамперед вимогами і потребами користувачів такої інформації [4, 9, 14].

Як основний критерій якості облікової інформації науковці й практики з бухгалтерського обліку здебільшого розглядають її (інформації) якісні характеристики. Проведений у праці [10] аналіз підходів різних науковців та імперативних документів до обґрунтування якісних характеристик облікової інформації засвідчив їх достатньо велику кількість, а також виокремлення двох фундаментальних якісних характеристик – релевантності і надійності, та похідних від них, згрупованих у відповідні два блоки. Виникнення ж такого критерію облікової інформації (а, вірніше, фінансової звітності як різновиду її представлення) як прозорість обґрунтовано необхідністю «пошуку інструментів для усунення наслідків корпоративних скандалів початку ХХІ-го століття в США, які значно підірвали довіру до бухгалтерського обліку як соціально-економічного інституту» [10, с. 141].

М.М. Шигун наголошує на тому, що якість облікової інформації, сформованої для зовнішніх користувачів, значним чином залежить від чесності і відповідальності керівників суб'єктів звітування. Тому вона пропонує виділяти дві групи якісних характеристик фінансової звітності:

«ознаки, що формуються в обліковому середовищі, та ознаки, що формуються під впливом управлінського середовища» [14, с. 202]. Кожна з шістнадцяти виділених нею якісних характеристик фінансової звітності спрямована на задоволення хоча б однієї з дев'яти (своєчасність, доречність (доцільність), суттєвість, достовірність, сприйняття (зрозумілість), цілісність, послідовність, зіставність, релевантність) вимог користувачів до інформації [14, с. 203].

Немало уваги науковців приділено й питанню оцінювання якості облікової інформації. Зокрема моделі кількісного (емпіричного) оцінювання якості облікової інформації запропоновані у працях Н.Ю. Єршової [4] та Н.П. Правдюк і М.В. Правдюк [11]. Проте, на підставі аналізу цих моделей виникає чимало запитань, як з приводу їхнього практичного впровадження, так і з погляду корисності отриманих в результаті їхнього використання кількісних оцінок якості облікової інформації й економічної доцільності їхнього розрахунку. Для користувачів облікової інформації важливішим є забезпечення та підтвердження її якості на належному з точки зору довіри рівні. І якщо питання підтвердження якості облікової інформації (головно через її верифікацію шляхом проведення аудиту) в наукових працях широко розкрито, то проблема забезпечення належного її рівня залишається мало дослідженою, що формує невирішену частину загальної проблематики якості облікової інформації.

**Метою статті** є дослідження підходів до забезпечення якості облікової інформації.

**Виклад основного матеріалу.** Проблему забезпечення якості облікової інформації можна розглядати з погляду різних підходів, як дисциплінарних – з предметної сфери знань бухгалтерського обліку, так і міждисциплінарних – із залученням методичного апарату інших наук. Зокрема, В.І. Воськало та Н.М. Воськало у своїй праці [1] стверджують, що гармонізація формату фінансової звітності з міжнародними стандартами може призвести до підвищення її якості. Таким чином, гармонізацію, конвергенцію чи інші способи зближення систем стандартизації обліково-звітної інформації можна розглядати як дисциплінарний механізм підвищення її якості.

Як міждисциплінарний підхід до забезпечення якості облікової інформації розглядають можливість застосування положень стандарту

ДСТУ ISO 9001:2015 «Системи управління якістю», який фактично є перекладом міжнародного стандарту ISO 9001:2015 «Quality management systems — Requirements» [6]. Однак безпосереднє застосування цього підходу до побудови системи управління якістю облікової інформації, на нашу думку, має певні обмеження. Зокрема, ДСТУ ISO 9001:2015 «Системи управління якістю» об'єктом якості розглядає продукцію та послуги. Своєю чергою продукція чи послуги – це об'єкти, які розкривають предмет діяльності організації. З такої позиції ідентифікувати облікову інформацію як послугу чи продукт навряд чи коректно. Навіть якщо мова йде про організацію, яка веде діяльність у сфері бухгалтерського аутсорсингу, то її продукт чи послуга (бухгалтерське обслуговування суб'єктів господарювання) не обмежується лише наданням облікової інформації.

З погляду менеджменту, управління будь-яким процесом чи суб'єктом має розпочинатись з його ідентифікації. Однією з найважливіших характеристик об'єкта управління безперечно є фактори, які його зумовлюють чи впливають на процеси його розвитку (діяльності), а отже визначають вибір методів управління, які дають змогу забезпечити досягнення оптимального стану (результатів діяльності чи розвитку) об'єкта управління. Таким чином, застосовуючи управлінський підхід до забезпечення якості облікової інформації, важливо дослідити як відповідні методи впливу на таку якість для досягнення/дотримання необхідного для користувачів її рівня, так і фактори якості.

На підставі аналізу змісту наукових праць за проблематикою дослідження, з погляду забезпечення належного рівня якості облікової інформації її фактори доцільно класифікувати як мінімум за такими двома ознаками (рис. 1):

1) за походженням фактори якості облікової інформації можна поділити на:

– об'єктивні, до яких головно належать фактори, які походять із зовнішнього середовища суб'єкта господарювання. Ці фактори не залежать від менеджерів чи бухгалтерів суб'єкта господарювання, відповідно впливати на них неможливо, а потрібно адаптуватись чи шукати механізми протидії їхньому впливу. До таких факторів належать, зокрема, макроекономічні явища і процеси (наприклад, рівень інфляції),

складність і адекватність законодавчо-нормативного регулювання діяльності суб'єктів господарювання загалом та бухгалтерського обліку і звітності зокрема, ефективність зовнішньої верифікації облікової інформації (аудиту, перевірок контролюючих органів) тощо;

– суб'єктивні, які походять із внутрішнього середовища суб'єкта господарювання. Ці фактори, як правило, є підконтрольні менеджерам суб'єкта господарювання. До них можна віднести ефективність організації системи бухгалтерського обліку (облікової політики, документообігу, бухгалтерського програмного забезпечення тощо) та внутрішнього контролю (санкціонування господарських операцій, матеріальної відповідальності та багато інших), рівень кваліфікації та компетентності бухгалтерів, тиск з боку менеджерів чи власників з метою використання облікової політики для управління прибутком, податковими платежами, вартісними та іншими результатними показниками діяльності суб'єкта господарювання тощо;



*Рис. 1. Класифікація факторів якості облікової інформації  
(авторська розробка)*

2) за характером впливу доцільно виокремити такі фактори якості облікової інформації:

– нормативні, які встановлюють вимоги до якості облікової інформації. До них здебільшого належать фактори імперативного характеру, тобто законодавчо-нормативні, інструктивні й регулятивні документи у сфері бухгалтерського обліку (законодавство, міжнародні й національні стандарти обліку і звітності, наказ про облікову політику тощо), що визначають мінімально допустимі вимоги до представлення облікової інформації;

– позитивні, які походять із реалій економічної діяльності суб'єкта господарювання та розвитку його середовищ. Ці фактори пов'язані з реальними інформаційними потребами користувачів облікової інформації, а також обумовлюють використання в бухгалтерському обліку професійних суджень, які значним чином впливають на якість облікової інформації.

Узагальнюючи підходи до управління якістю облікової інформації, методи забезпечення належного її рівня можна поділити на такі види:

– нормативні – методи, спрямовані на задоволення інформаційних потреб користувачів облікової інформації через встановлення вимог (стандартів, критеріїв) до її якості у відповідних імперативних документах. Очевидно, що не можна очікувати високого рівня якості облікової репрезентації тих чи інших об'єктів обліку за умови відсутності чітко встановлених вимог щодо розкриття інформації про них. Тому у забезпеченні якості облікової інформації нормативні методи необхідно розглядати як первинні, які формують зміст такої якості;

– організаційні, пов'язані із забезпеченням функціонування системи бухгалтерського обліку – підбір компетентного бухгалтерського персоналу та постійна підтримка високого рівня його кваліфікації, автоматизація бухгалтерського обліку (вибір і використання ефективного бухгалтерського програмного забезпечення та систематичне здійснення регламентних процедур із забезпечення конфіденційності й збереження бухгалтерських даних), дотримання належного рівня дисципліни в документообігу, придбанні та використанні ресурсів тощо;

– обліково-методологічні, пов'язані з удосконаленням і адаптацією концептуально-методологічних підходів та відповідних їм методів і прийомів відображення інформації в бухгалтерському обліку та її розкриття у звітності (критерії визнання об'єктів обліку, методи оцінювання їхньої вартості, способи представлення у звітності та її формат тощо). Аргументуючи доцільність виділення методів цього виду, варто звернути увагу, наприклад, на те, що низький рівень якості представлення в бухгалтерському обліку та фінансовій звітності інформації про інтелектуальні об'єкти суб'єктів господарювання пов'язаний з недосконалою методологією бухгалтерського обліку, тож підвищення рівня такої якості неможливий в рамках існуючої системи

стандартизації обліку і звітності, а потребує удосконалення їх методологічного апарату;

– контрольні, що охоплюють форми, методи і процедури перевірки та підтвердження облікової інформації (внутрішній і зовнішній аудит, ревізія, інвентаризація тощо).

**Висновки.** Якість облікової інформації є однією з найважливіших характеристик ефективності системи бухгалтерського обліку і звітності та визначальним фактором довіри до бухгалтерського обліку як суспільно важливого інституту. Незадовільний стан довіри до бухгалтерської звітності, її неспроможність задовольнити інформаційні потреби багатьох груп стейкхолдерів засвідчують низький рівень якості облікової інформації суб'єктів звітування.

В результаті проведених досліджень управлінських підходів до забезпечення якості облікової інформації систематизовано і класифіковано фактори такої якості та методи забезпечення належного її рівня. Зокрема, за ознакою походження виділено об'єктивні та суб'єктивні фактори якості облікової інформації, а за характером впливу – нормативні та позитивні. Методи забезпечення якості облікової інформації поділено на чотири види – нормативні, організаційні, обліково-методологічні та контрольні. Отримані наукові результати можуть стати основою для подальшого розвитку управлінських підходів до забезпечення якості облікової інформації.

#### СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Воськало В.І. Зміни у фінансовій звітності: підвищення якості та гармонізація із міжнародними стандартами / В.І. Воськало, Н.М. Воськало // Науковий вісник НЛТУ. – 2013. – Вип. 23.10. – С. 175-180.
2. Голов С.Ф. Бухгалтерський облік в Україні: аналіз стану та перспективи розвитку: Монографія / С.Ф. Голов. – К.: Центр учбової літератури, 2007. – 522 с.
3. Гуцайлюк З.В. Облік і контроль у ринковій економіці: елементи концепції : монографія / З.В. Гуцайлюк. – Тернопіль : Крок, 2013. – 176 с.
4. Єршова Н.Ю. Якість облікової інформації: методичний підхід до оцінювання / Н.Ю. Єршова // Актуальні проблеми економіки. – 2014. – № 8 (158). – С. 368-374.
5. Кузнецова С.А. Інтегрована управлінська звітність: глобальні виклики та локальні рішення в епоху ноосфери / С.А. Кузнецова // Економічний нобелівський вісник. – 2014. – № 1 (7). – С. 270-279.



6. Національний стандарт України ДСТУ ISO 9001:2015 «Системи управління якістю». – К.: ДП «УкрНДНЦ», 2016.
7. Остап'юк Н.А. Якісні характеристики бухгалтерської інформації: вплив інфляції / Н.А. Остап'юк // Вісник ЖДТУ. – 2011. – № 2 (56). – С. 160-163.
8. Пилипенко Л.М. Забезпечення якості обліково-звітної інформації торговельних підприємств / Л.М. Пилипенко, А.Г. Загородній // Торговельне підприємництво: механізм розвитку і фінансової підтримки : монографія / За науковою редакцією д.е.н. С.В. Князя. – Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2015. – С. 586-593.
9. Плахтій Т.Ф. Аналіз підходів до розуміння сутності якості облікової інформації / Т.Ф. Плахтій // Облік і фінанси. – 2015. – № 4 (70). – С. 38-45.
10. Плахтій Т.Ф. Аналіз підходів до удосконалення якісних характеристик облікової інформації / Т.Ф. Плахтій // Міжнародний науковий журнал «Інтернаука». – 2017. – № 3 (25). Т. 2. – С. 136-143.
11. Правдюк Н.Л. Якість облікової інформації: сутність та методика оцінки / Н.Л. Правдюк, М.В. Правдюк // Облік і фінанси. – 2016. – № 2 (72). – С. 57-64.
12. Садовська І.Б. Проблема відносності облікової інформації та напрями її вирішення / І.Б. Садовська // Облік і фінанси АПК. – 2012. – № 2. – С. 69-73.
13. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.
14. Шигун М.М. Фінансова звітність підприємства: ознаки якості / М.М. Шигун // Вісник ЖДТУ. – 2008. – № 3 (45). – С. 201-209.
15. Alexander D. Financial accounting: an international introduction. 4-th edition / David Alexander, Christopher Nobes.–Harlow:Pearson Education Limited, 2010. – 477 p.
16. 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.