

Зміна підходів до якості облікової інформації: історичний аспект

Одним із головних факторів забезпечення ефективності системи управління господарською діяльністю підприємства є інформаційне забезпечення. Для управлінського апарату пріоритетним завданням є підвищення якості системи обліку, що прямо впливає на формування інформаційного забезпечення системи управління. Ще донедавна вважалося, що всі зміни в бухгалтерському обліку були зумовлені глобалізаційними процесами, підвищенням уваги до питань екологічної безпеки, соціальної відповідальності, корпоративного управління. Історично склалося так, що правові системи, політичні та економічні відмінності створили величезну різноманітність систем бухгалтерського обліку, що ускладнює змістовне порівняння фінансових звітів у різних країнах. Але, незважаючи на це, підходи до розкриття якості бухгалтерської інформації розвивались в єдиному векторі, що залежав від мети ведення бухгалтерського обліку, адже очевидно і логічно, що розвитку бухгалтерського обліку сприяли прогрес, стабільність, необхідність реалізації суспільних потреб. У зв'язку з цим важливого значення набуває періодизація розвитку бухгалтерського обліку. Вона дозволяє прослідкувати історичну логіку, підійти до усвідомлення прогресу зміни епох. У статті запропоновано новий вектор підходів до історичного бачення періодизації розвитку бухгалтерського обліку з точки зору визначення його якості або якісних характеристик.

Ключові слова: бухгалтерський облік; якість бухгалтерського обліку; облікова інформація; періодизація обліку.

Актуальність теми. XXI століття все частіше називають «століттям якості». Зростання значущості якості як фундаментальної категорії філософії за останній час підтверджується тим, що це поняття стало невід'ємним у діяльності різноманітних організацій практично всіх сфер життя суспільства. Філософія якості стала складовою політики фірм та корпорацій, заводів та організацій. Якість – це показник високої ефективності праці в суспільстві, джерело національного багатства і, що важливо, фактор виходу з соціальних та економічних криз (В.М. Кісіль, 2008). Ще донедавна вважалося, що всі зміни в бухгалтерському обліку були зумовлені глобалізаційними процесами, підвищенням уваги до питань екологічної безпеки та соціальної відповідальності. Тому основними причинами визначення якості облікової інформації вчені називали: ускладнення, глобалізацію та швидку змінюваність бізнес-процесів (Н.Л. Правдюк, М.В. Правдюк, 2016); зростання значення інформації (В.І. Притис та ін., 2020); перехід суспільства у стадію масової діджиталізації та діджитал-трансформації (К.О. Назарова, О.М. Мойсеєнко, 2020); посилення конкуренції, швидких змін зовнішнього середовища, що супроводжуються зростанням ризиків і невизначеності розвитку підприємств, підвищується роль фінансової інформації (Ю.В. Калюжна, 2015) та ін.

Динамічність категорії «якість» полягає в тому, що вимоги до якості оцінюваних об'єктів, очікування від них змінюються дуже швидко, а те, що сьогодні відповідає вимогам ринку, завтра застаріває, стає недостатнім для задоволення потреб користувачів, тобто є недостатньо якісним. Більшість вчених вважає, що це не може стосуватись інформації бухгалтерської. Проте XXI століття поставило нові виклики як перед Україною (через наявність гібридної війни), так і перед усім світом (через пандемію, спричинену коронавірусом (COVID-19)). І якщо окремі аспекти посилились у зв'язку зі згаданими вище подіями, то інші – або втратили свою актуальність, або почали набувати зовсім нових форм, таких як «появи деяких нових господарських операцій, зменшення кількості типових операцій підприємства» [6, с. 116]. Все це сприяло виникненню нової епохи для бухгалтерського обліку в цілому і підходів до якості облікової інформації зокрема.

Аналіз останніх досліджень та публікацій, на які спирається автор. Питання, пов'язані з вивченням періодизації бухгалтерського обліку ставали об'єктом наукових досліджень багатьох вітчизняних та зарубіжних науковців, а саме: О.М. Галагана, Я.В. Соколова, М.Г. Чумаченка, М.Перери, М.Ф. ван Бреда, М.Метьюса, Б.Нідлза, С.Іacob та М.Мігеа (2016). Якість облікової інформації також стала об'єктом дослідження багатьох авторів, зокрема: Л.В. Гуцаленко (2010), Н.Л. Правдюк, М.В. Правдюк (2016), R.Hesarzadeh, J.Rajabalizadeh (2020), F.M. Ramos, R.Caramori (2017), A.Tiron-Tudor, A.M. Achim (2019), C.Urdari, A.Tiron-Tudor (2014), D. Lozynskyi (2020).

У контексті адаптації облікової системи до світових змін свої праці присвятили Н.Ali Al-Masoodi, S.M. Al-Kawaz, A.A. Abbas (2020), O.-C. Bunget and etc. (2020), M.V. Puhachova (2020), Л.В. Чижевська (2020) та ряд інших авторів.

Аналіз наукової літератури з теми нашого дослідження виявив, що наявна велика кількість джерел з проблеми не забезпечує її комплексного бачення, сучасні вітчизняні та зарубіжні автори переважно розглядають історичні аспекти формування бухгалтерського обліку і підходів до оцінки якості облікової інформації окремо. Жоден автор не розглядав розвиток обліку з точки зору підходів до якості облікової інформації.

Метою статті є дослідження основних підходів до періодизації системи якості облікової інформації з метою вивчення зміни в сучасних підходах.

Викладення основного матеріалу. Історично склалося, що правові системи, політичні та економічні відмінності створили величезну різноманітність систем бухгалтерського обліку, що ускладнює змістовне порівняння фінансових звітів у різних країнах. Але, незважаючи на це, історично склалося так, що підходи до розкриття якості бухгалтерської інформації розвивались в єдиному векторі, що залежав від мети ведення бухгалтерського обліку, адже очевидно і логічно, що розвитку бухгалтерського обліку сприяли прогрес, стабільність, необхідність реалізації суспільних потреб. У зв'язку з цим, важливого значення набуває періодизація розвитку бухгалтерського обліку. Вона дозволяє прослідкувати історичну логіку, підійти до усвідомлення прогресу зміни епох. Найчастіше в своїх працях вчені виокремлюють чотири основні періоди розвитку бухгалтерського обліку: 1) від початку реєстрації фактів господарського життя до виникнення подвійного запису; 2) час революційних перетворень і початку видання значної кількості праць з обліку; 3) становлення бухгалтерського обліку як сфери наукових знань; 4) розробка сучасних базових принципів обліку. Проте до сьогодні ніхто не розглядав періодизацію бухгалтерського обліку з точки зору мети його ведення, яка, на нашу думку, є ключовою щодо підходів до розкриття його якості.

Здійснюючи дослідження наукових праць багатьох авторів, ми дійшли висновку, що історичний розвиток підходів до якості облікової інформації на основі концептуальних змін можна поділити на три етапи: 1) технологічний етап; 2) глобалізаційний; 3) сучасний нових викликів.



Джерело: власна розробка з використанням Jacob C. & Mirea M. (2016), Hesarzadeh R. & Rajabalizadeh J. (2020), Ramos F.M. & Caramori R. (2017)

Рис. 1. Концептуальні зміни до підходів якості бухгалтерського обліку XX–XXI століть

Технологічний етап розкривається від зародження обліку і до початку XX століття. Незважаючи на стрімкий розвиток обліку, в тому числі як науки, в межах цього періоду підходи до мети були обумовлені таким історичним процесом, як поступова технологічна революція. Бухгалтерський облік визначають як техніку спостереження та контролю за економічною діяльністю підприємства, яка базується на безперервному обліку, пов'язаному з принципом подвійного запису, збиранням даних про фінансові внутрішні та зовнішні потоки підприємства. Бухгалтерському обліку присвоюється функція розкриття, що означало чітке та об'єктивне представлення певної інформації, не допускаючи сумнівів або неточності тлумачення. Користувачі мають бути проінформовані таким чином, щоб вони негайно засвоювали те, про що повідомляється. Вирізняємо такі виклики до підходів якості обліку на цьому етапі: необхідність розкриття інформації; розуміння користувачами; своєчасність; безперервність. Це не означає, що не було інших вимог, але лише говорить про базові значення, що впливатимуть на якість.

Глобалізаційний етап (останні десятиліття XX і початок XXI століття) характеризується особливими темпами глобалізації поряд зі швидким розвитком технологічної революції, інтеграцією та інтернаціоналізацією. На цьому етапі відбувається ряд важливих процесів у сфері бухгалтерського обліку, що вплинули на його якість, а саме: 1) впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності; 2) зближення Міжнародних стандартів фінансової звітності з відповідними національними стандартами; 3) глобальна фінансова криза і корпоративні скандали, пов'язані з розкриттям інформації в звітності; 4) зародження і розвиток екологічних і соціальних питань. Перші два процеси виділили в якості бухгалтерської інформації такі риси, як: однорідність; порівнянність (хоча більше з точки зору виміру, ніж розкриття інформації); прозорість; зменшення асиметрії; актуальність. Третій додав до них релевантність, надійність і достовірність оцінки. Четвертий змусив розкривати нефінансову інформацію (екологічну, соціальну та іншу), що підвищує якість звітності.

Нарешті, етап, названий нами «сучасний нових викликів». Минулий 2020 рік поставив нові виклики як перед Україною (через наявність гібридної війни), так і перед усім світом (через пандемію, спричинену коронавірусом (COVID-19)). Багато класичних питань – серед яких і проблема якості – набули нового змісту, оскільки перед обліково-аналітичною системою постали нові завдання в умовах антикризового управління. Наявні ж інформаційні системи, в тому числі облікові, на жаль, майже не пристосовані до прогнозування кризових тенденцій, оскільки «вони були розроблені у стабільних зовнішніх умовах» (Л.В. Гуцаленко, 2010). Пандемія змусила здійснити відхід від довгострокового планування, що викликало нові підходи до якості. Так був поставлений під сумнів принцип безперервності. Виклики і зміни в якості бухгалтерської інформації можна буде оцінити згодом, коли виробиться стійка система, пристосована до змін у світі.

Однозначно можна сказати, що пандемія знову вивела бухгалтерський облік на перший план у діяльності підприємства, зобов'язуючи бухгалтерів вирішувати нестандартні питання. Перш за все, це вплинуло на відображення у фінансовій звітності показників серед багатьох компаній у всьому світі, починаючи з першого кварталу 2020 року.

Рекомендації Міжнародної аудиторської фірми PwC, надані для бізнесу щодо особливостей ведення обліку в часи поширення коронавірусної інфекції, містять висновки, що послідовне поширення вірусу та його ідентифікація як нового захворювання сьогодні не є додатковим доказом щодо зміни ситуації, яка існувала до 31 грудня 2019 року і є некоригуючою подією. Вчені ж зазначають, компанії зобов'язані розкривати інформацію про наявність суттєвого впливу відповідно до МСБО 10, що стався з кінця фінансового року на публікацію фінансової звітності, а він є, якщо «на компанію вплинули запобіжні заходи та поширення вірусу корона» [1, с. 158]. Так Bunget O.-C. and etc. (2020) зазначають, що компанії з видобутку нафти зобов'язані показати у звітності необхідні коригування для знецінення товарних запасів» [3, с. 13].

Як же на фінансову звітність впливають нові економічні реалії? Перше, з чим зіштовхнувся світ, це – невизначеність: нестабільність цін, обмінних курсів та процентних ставок. Вона є настільки суттєвою, що підприємство має значні потенційні ризики, а багато з них опинилися на межі банкрутства. Міжнародні та національні установи розробляють «показники для швидкої оцінки поточної економічної ситуації та прогнозування її змін на наступні квартали» [3, с. 59]. Змінюються інтервали для принципу періодичності. Якщо раніше період визначався як рік, то виникла необхідність прийняття щомісячної періодичності. Все це обмежує довгострокове планування і аналіз, які в умовах невизначеності є неефективними внаслідок неможливості прогнозування ситуації.

Висновок однозначний: дотримання принципу безперервності діяльності ставиться під сумнів. Він, в свою чергу, вимагає нових підходів до оцінки багатьох статей, зокрема, пов'язаних із заборгованостями. Так, на нашу думку, в нових реаліях неможливо правильно оцінити довгострокові статті зобов'язань за справедливою вартістю. Під сумнів ставиться і можливість стягнення довгострокової дебіторської заборгованості. Бухгалтерський облік постає перед проблемою відходу класичного та сучасного вимірювання і зміни підходів до оцінки методами історичної вартості та справедливої вартості. Якщо цього не зробити, на нашу думку, постраждає якість фінансової звітності і бухгалтерського обліку в цілому. В цьому контексті вплив відбувається і на аудиторів, які мають переглянути процес аудиту фінансової звітності у зв'язку з тими економічними ризиками, що виникли, зосередити увагу аудитора на отриманні розумних гарантій щодо безперервності бізнесу його клієнта.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Теоретичні питання багатопланової проблеми підвищення якості облікових даних були і залишаються об'єктом наукових досліджень. Проте комплексне вирішення проблеми має включати історичні аспекти з метою глибшого вивчення і розуміння сучасного стану. Наведена проблематика підлягає подальшому дослідженню і обговоренню в частині формування сучасних викликів і підходів до якості бухгалтерської інформації у зв'язку з новими економічними реаліями. За цих умов проблема наукового обґрунтування методики кількісної оцінки якості системи бухгалтерського обліку набуває особливої актуальності.

Список використаної літератури:

1. Ali Al-Masoodi H. Accounting Readings During the Time of Covid-19 / Ali Al-Masoodi H., Al-Kawaz S.M., Abbas A.A. // *International Journal of Multicultural and Multireligious Understanding*. – 2020. – № 7 (5). – P. 158–166. DOI: 10.18415/ijmmu.v7i5.1673.
2. Bezruchuk S. Social reporting quality determinants: a qualimetric analysis / S.Bezruchuk, D.Lozynskyi // *Public Policy and Accounting*. – 2020. – № 1 (1). – P. 3–17. DOI: 10.26642/ppa-2020-1(1)-3-17.
3. Opinions Regarding the Impact of the COVID-19 Pandemic over the Financial Reporting / Ovidiu-Constantin Bunget, Alin-Constantin Dumitrescu, Cristian Lungu, Andrei-Marius Olariu // *Ceccar Business Review*. – 2020. – № 1 (7). – P. 11–18. DOI: 10.37945/cbr.2020.07.02.
4. Hesarzadeh R. Does Securities Commission Oversight Reduce the Complexity of Financial Reporting? / R.Hesarzadeh, J.Rajabalizadeh // *Revista de Contabilidad: Spanish Accounting Review*. – 2020. – № 23 (1). DOI: 10.6018/rcsar.389791.
5. Iacob C. Paradigm of accounting change / C.Iacob, M.Mirea // *Annals of the University of Craiova: Economic Sciences Series*. – 2016. – № 1 (44). – P. 113–124 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://feaa.ucv.ro/annals/v1_2016/0044v1-011.pdf.
6. Puhachova M.V. Using Economic Barometers to Analyze the Impact of the COVID-19 Pandemic on the National Economies / M.V. Puhachova // *Statistics of Ukraine*. – 2020. – № 88 (1). – P. 59–65. DOI: 10.31767/su.1(88)2020.01.07.
7. Ramos F.M. Relation Between The Market Risk And The Quality Of Accounting Information For The Brazilian Financial Institutions / F.M. Ramos, R.Caramori // *Revista de Administração Faces Journal*. – 2017. – № 16 (4). DOI: 10.21714/1984-6975FACES2017V16N4ART4201.
8. Tiron-Tudor A. Accounting quality and stock price informativeness: a cross-country study / A.Tiron-Tudor, A.M. Achim // *Ekonomiska Istraživanja*. – 2019. – № 32 (1). – P. 2481–2499.
9. Urdari C. Qualitative studies in accounting: the abductive research strategy / C.Urdari, A.Tiron-Tudor // *SEA – Practical Application of Science*. – 2014. – Vol. II. – № 5 (3/2014). – P. 85–92.
10. Гуцаленко Л.В. Поліпшення якості та прогнозованості облікової інформації для забезпечення прибутковості підприємства / Л.В. Гуцаленко // *Міжнародний науково-виробничий журнал «Економіка АПК»*. – 2010. – № 7. – С. 67–71.
11. Кісіль М.В. Якість вищої освіти як предмет філософського аналізу : автореф. дис. ... канд. філос. наук : 09.00.10 / М.В. Кісіль ; АПН України. Ін-т вищ. освіти. – К., 2008. – 16 с.
12. Назарова К.О. COVID-криза як драйвер диджиталізації бухгалтерських процедур / К.О. Назарова, О.М. Мойсєнко. – *Бізнес Інформ*. – 2020. – № 6. – С. 227–234. DOI: 10.32983/2222-4459-2020-6-227-234.
13. 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.
14. Притис В.І. Витік інформації як ключова проблема інформаційно-аналітичного забезпечення економічної безпеки підприємства в умовах цифровізації економіки / В.І. Притис, Л.А. Кримчак, Н.І. Гавловська // *Бізнес Інформ*. – 2020. – № 10. – С. 240–247. DOI: 10.32983/2222-4459-2020-10-240-247.
15. Чижевська Л.В. Тест на стійкість системи бухгалтерського обліку в Україні / Л.В. Чижевська // *Сучасний стан та перспективи розвитку обліку, аналізу, аудиту, звітності і оподаткування в умовах євроінтеграції : тези доповідей II Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (м. Ужгород, 16 квітня 2020 р.)*. – Ужгород : Говерла, 2020. – С. 114–116.

References:

1. Ali Al-Masoodi, H., Al-Kawaz, S.M. and Abbas, A.A. (2020), «Accounting Readings During the Time of Covid-19», *International Journal of Multicultural and Multireligious Understanding*, Vol. 7 (5), pp. 158–166, doi: 10.18415/ijmmu.v7i5.1673.
2. Bezruchuk, S. and Lozynskyi, D. (2020), «Social reporting quality determinants: a qualimetric analysis», *Public Policy and Accounting*, Vol. 1 (1), pp. 3–17, doi: 10.26642/ppa-2020-1(1)-3-17.
3. Bunget, O.-C. etc. (2020), «Opinions Regarding the Impact of the COVID-19 Pandemic over the Financial Reporting», *Ceccar Business Review*, Vol. 1 (7), pp. 11–18, doi: 10.37945/cbr.2020.07.02.
4. Hesarzadeh, R. and Rajabalizadeh, J. (2020), «Does Securities Commission Oversight Reduce the Complexity of Financial Reporting?», *Revista de Contabilidad: Spanish Accounting Review*, No. 23 (1), doi: 10.6018/rcsar.389791.
5. Iacob, C. and Mirea, M. (2016), «Paradigm of accounting change», *Annals of the University of Craiova: Economic Sciences Series*, No. 1 44), pp. 113–124, [Online], available at: http://feaa.ucv.ro/annals/v1_2016/0044v1-011.pdf
6. Puhachova, M.V.(2020), «Using Economic Barometers to Analyze the Impact of the COVID-19 Pandemic on the National Economies», *Statistics of Ukraine*, Vol. 88 (1), pp. 59–65, doi: 10.31767/su.1(88)2020.01.07.
7. Ramos, F.M. and Caramori, R. (2017), «Relation Between The Market Risk And The Quality Of Accounting Information For The Brazilian Financial Institutions», *Revista de Administração Faces Journal*, Vol. 16 (4), doi: 10.21714/1984-6975FACES2017V16N4ART4201.
8. Tiron-Tudor, A. and Achim, A.M. (2019), «Accounting quality and stock price informativeness: a cross-country study», *Ekonomiska Istraživanja*, Vol. 32 (1), pp. 2481–2499.
9. Urdari, C. and Tiron-Tudor, A. (2014), «Qualitative studies in accounting: the abductive research strategy», *SEA – Practical Application of Science*, Vol. II, No. 5 (3/2014), pp. 85–92.

10. Hutsalenko, L.V. (2010), «Improving the quality and predictability of accounting information to ensure the profitability of the enterprise», *Mizhnarodnyi naukovo-vyrobnychiy zhurnal «Ekonomika APK»*, No. 7, pp. 67–71.
11. Kisil, M.V. (2008), «The quality of higher education as a subject of philosophical analysis», Abstract of Ph.D. dissertation, APN Ukrainy, In-t vyshch. osvity, K., 16 p.
12. Nazarova, K.O. and Moiseienko, O.M. (2020), «COVID-kryza yak draiver dydzhytalizatsii bukhgalterskykh protsedur», *Biznes Inform*, No. 6, pp. 227–234, doi: 10.32983/2222-4459-2020-6-227-234.
13. Pravdiuk, N.L. and Pravdiuk, M.V. (2016), «COVID-crisis as a driver of digitalization of accounting procedures», *Oblik i finansy*, No. 2 (72), pp. 57–64.
14. Prytys, V.I., Krymchak, L.A. and Havlovska, N.I. (2020), «Information leakage as a key problem of information-analytical support of economic security of the enterprise in the conditions of digitalization of economy», *Biznes Inform*, No. 10, pp. 240–247, doi: 10.32983/2222-4459-2020-10-240-247.
15. Chyzhevska, L.V. (2020), «Test for the stability of the accounting system in Ukraine», *Suchasnyi stan ta perspektyvy rozvytku obliku, analizu, audytu, zvitnosti i opodatkuvannia v umovakh yevrointehratsii*, tezy dopovidei II Mizhnarodnoi naukovo-praktychnoi internet-konferentsii (m. Uzhhorod, 16 kvitnia 2020 r.), Hoverla, Uzhhorod, pp. 114–116.

Безручук Світлана Леонідівна – кандидат економічних наук, доцент Державного університету «Житомирська політехніка».

<https://orcid.org/0000-0001-7374-7875>.

Наукові інтереси:

- міжнародні аспекти бухгалтерського обліку;
- проблеми викладання бухгалтерського обліку;
- якість бухгалтерської інформації.

E-mail: bezruchuksl@gmail.com.

Стаття надійшла до редакції 19.07.2021.