ЗАРУБЕЖНЫЙ ОПЫТ

УДК 657.1

ФАКТОРЫ, ВЛИЯЮЩИЕ НА КАЧЕСТВО УЧЕТНОЙ ИНФОРМАЦИИ*

С. Л. БЕЗРУЧУК,
кандидат экономических наук,
доцент кафедры
бухгалтерского учета и экономического анализа
по видам экономической деятельности
E-mail: bezruchuksl@mail.ru
Житомирский государственный
технологический университет, Украина

Общеизвестно, что бухгалтерский учет является основой информационного обеспечения в деятельности предприятия. Информация должна быть не только полной и достоверной, но и в целом качественной. В данной работе сделана попытка ответить на следующие вопросы, касающиеся обеспечения качества учетной информации: какие факторы влияют на качество учетной информации, каким образом осуществляется это влияние. Сделан вывод о том, что основными факторами являются источники представления, процесс формирования и представления, субъект представления, законодательное регулирование, правовые нормы, стандарты и степень применения профессионального суждения, пользователи информации (или конечные потребители).

Ключевые слова*: качество информации, факторы качества информации.*

В современных условиях ведения хозяйства информация является самым ценным ресурсом для осуществления процесса управления, ведь она всегда связана с реализацией всех управленческих функций, таких как планирование, организация, мотивация и контроль.

Рост роли информации как на уровне отдельных предприятий, так и на уровне мирового хозяйства, связан с многими факторами, среди которых можно выделить следующие: расширение глобализационных процессов, возрастание скорости передачи данных, повышение роли интеллектуального капитала, растущая конкуренция и усиление требований потребителей продукции (товаров, работ, услуг) предприятий. Поскольку подавляющую часть необходимой информации составляет именно бухгалтерская информация, возросли требования и к ней, особенно в части своевременности ее представления и полезности для инвесторов.

Общеизвестно, что бухгалтерский учет является основой информационного обеспечения в деятельности предприятия. Его главная задача – обеспечение как внутренних, так и внешних пользователей информацией о финансовом состоянии и деятельности предприятия, на основе которой принимаются управленческие решения.

* Статья предоставлена Информационным центром Издательского дома «ФИНАНСЫ и КРЕДИТ» при Житомирском государственном технологическом университете, Украина.

Роль бухгалтера в процессе подготовки решения заключается в своевременном обеспечении управленческого персонала необходимой информацией, поскольку именно бухгалтерская служба является одним из ведущих подразделений предприятия, формирующим информацию о результатах деятельности и имущественном состоянии предприятия. Информация должна быть не только полной и достоверной, но и в целом качественной.

Система классического (традиционного) учета, основанная на принципах учета XVIII в. (в то время, когда преобладало трудоемкое производство), отличается надежностью и обеспечением пользователей достаточно достоверной информацией. Поскольку основная цель учета состояла в определении финансового результата деятельности предприятия, а его объектами выступала только собственность предприятия, качество представляемой им информации обеспечило использование принципов первоначальной оценки и исторической стоимости. Однако современные тенденции развития экономики (а именно увеличение фондоемких, гибких производств), необходимость мгновенного реагирования на сложившуюся на предприятии ситуацию и быстрого принятия решений, возрастание роли человеческого капитала, приводят к переосмыслению существующих подходов к современному учету, основной тенденцией развития которого, по мнению профессора С. Ф. Легенчука, в целом является «включение в состав объектов бухгалтерского учета не только собственности предприятия, а всех ресурсов, над которыми осуществляется контроль; основной целью учета становится не только определение финансового результата деятельности предприятия, а обеспечение принятия эффективных управленческих решений на основе бухгалтерской информации; использование вместо исторических оценок оценки по справедливой стоимости и прогнозных оценок» [2]. Переосмысление принципов учета привело к тому, что не всем фактам и событиям, отраженным в системе бухгалтерского учета, можно дать однозначную оценку. Мы считаем, что современный бухгалтерский учет, несомненно, должен быть качественно лучше, чем традиционный (классический), однако необходимо установить четкие критерии его оценки. А это непростое задание.

Поэтому вопросы обеспечения качества учетной информации, а именно ее оценки, для ученых и практиков в настоящее время являются достаточно актуальными.

Проблемы качественных характеристик финансовой отчетности поднимают в своих работах как зарубежные, так и отечественные ученые, в частности: Ф. Ф. Бутынец, С. Ф. Голов, Е. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда, М. Метьюс, М. Перера, Б. Нидлз и др. Концепция оценки качества учетной информации на основе интегральных показателей, выражающих качественную и количественную определенность учетной информации как средства удовлетворения информационных потребностей участников бизнес-процесса, разработана в диссертационном исследовании Е. С. Соколовой.

Качественные характеристики учетно-аналитической информации рассматривают в своей статье украинские ученые Н. В. Голячук и В. С. Рихлюк. Чаще всего вопросы качества учетной информации решаются в контексте обеспечения достоверности финансовой отчетности (А. В. Рабошук), надежности бухгалтерских данных (В. В. Евдокимов) или общих требований к финансовой отчетности и принципам ее составления.

По нашему мнению, первым этапом решения проблем, касающихся качественных характеристик информации, является определение факторов, непосредственно влияющих на качество учетной информации. Говоря о качестве учетной информации, мы подразумеваем наличие признаков, делающих информацию полезной (пригодной) для достижения целей, которые стоят перед пользователем. Под качеством учетной результатной информации будем понимать совокупность объективных свойств информации, обусловливающих ее пригодность удовлетворять потребности конечных пользователей.

Можно привести немало разнообразных свойств информации. Информация и ее свойства являются объектом исследования ряда научных дисциплин, каждая из которых рассматривает те свойства, которые для нее наиболее важны. Существуют различные подходы как к исследованию количественных и качественных сторон информации (вероятностно-статистический, ком-

бинаторный, алгоритмический, семантический, прагматический и др.), так и к изучению сущности информации как экономической категории, анализу стоимостных аспектов ее воспроизводства. С точки зрения бухгалтерского учета наиболее важными, по мнению названных выше ученых (в частности, Н.В. Голячук и В.С. Рихлюк [1]), выступают следующие свойства информации: объективность, полнота, достоверность, адекватность, доступность и актуальность.

В системе бухгалтерского учета накапливается много информации, однако это не значит, что вся она будет полезной для управления, поскольку количество информации не всегда означает ее качество. Однако формирование информации без создания надлежащих условий для обеспечения ее высоких качественных характеристик приводит к принятию неправильных управленческих решений. Неправильное или несвоевременное представление информации может вызывать негативные последствия для предприятия – убытки и даже банкротство.

К качественным характеристикам учетной информации относят:

1) согласно Национальному положению (стандарту) бухгалтерского учета 1 «Общие требования к финансовой отчетности» существенность и доходчивость, понятность, уместность, достоверность и сравнимость [5, ст. 4 разд. II, ст. 1–6 разд. III];

2) согласно Концептуальным основам подготовки и представления финансовой отчетности (Framework for the Preparation and Presentation of Financial Statements) информация должна быть уместной, существенной, правдивой, сопоставимой, своевременной и понятной.

Как видим, согласно действующим правилам качественной является только та информация, которая может повлиять на решение пользователя. Очевидно, что основной качественной характеристикой учетной информации является ее ценность. Однако ценность информации можно определить только после ее получения и использования в процессе принятия решений пользователями. По нашему же мнению, первоначальным является недопущение формирования в системе бухгалтерского учета некачественной информации. Именно поэтому прежде всего следует рассмотреть факторы, влияющие на качество информации.

Анализ литературных источников, посвященных вопросам качества информации в целом и качества бухгалтерской информации в частности, позволил выделить следующие факторы, влияющие на качество информации: законодательное регулирование, правовые нормы, стандарты и степень применения профессионального суждения, процесс формирования и представления, источники представления, субъект представления, пользователи информации (или конечные потребители).

Законодательное регулирование, правовые нормы, стандарты и степень применения профессионального суждения. Известно, что в первую очередь качество учетной информации зависит от использованной методологии ее формирования, а также от уровня регламентации основных принципов и правил составления. Главное, что нормативные документы раскрывают требования к информации. Законом Украины от 16.07.1999 № 996-XIV «О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине» (ст. 4) определены основные принципы бухгалтерского учета и отчетности: осмотрительность, полное освещение, автономность, последовательность, непрерывность, начисление и соответствие доходов и расходов, превалирование сущности над формой, историческая (фактическая) себестоимость, единственный денежный измеритель, периодичность [4].

Ученые в основном определяют такие же требования к качеству учетной информации. Учитывая проблему иерархического упорядочения принципов, необходимо пересмотреть перечень и содержание базовых и основных принципов бухгалтерского учета, определенных на законодательном уровне. Считаем целесообразным включение в данный перечень принципа документирования как основного принципа, обеспечивающего качество учетной информации.

Качественные характеристики также заложены и в определенной ст. 3.1 указанного Закона цели ведения бухгалтерского учета и составления финансовой отчетности, в соответствии с которой такой целью «является представление пользователям для принятия решений полной, правдивой

и непредвзятой информации о финансовом состоянии, результатах деятельности и движении денежных средств предприятия». Следовательно, информация должна быть полной, правдивой и непредвзятой. Именно эти критерии зависят от возможности и степени применения бухгалтером профессионального суждения.

Раскрытие существенной полной и достоверной информации в финансовой отчетности, в соответствии с которой ее пользователи смогут принимать правильные экономические решения, также зависит от того, каким способом лица, ведущие бухгалтерский учет, будут применять существующие нормы права и достижения теории и практики бухгалтерского учета, а также возможности использования ими профессионального суждения.

«Записанное есть существующее» – эта фраза означает рождение в экономической жизни идеального мира – мира бухгалтерских данных, бухгалтерской информации, существующего совершенно обособленно от мира реальной хозяйственной жизни», – пишут Я. В. Соколов и М. Л. Пятов [6]. Иллюзия надежности бухгалтерских данных превратилась в парадокс, ведь учетная информация практически никогда не отвечает реальному состоянию дел в обществе. На этапе зарождения учета проблема эта была вызвана естественными каждому хозяйству фактами естественной убыли, краж, порчи. В настоящее время она приняла чисто методологический характер, что связано с несовпадающими интересами разных групп пользователей, возможностью применения профессионального суждения при составлении финансовой отчетности с учетом такой категории, как «значимость учетной информации».

Для современного бухгалтерского учета является недостаточным наличие сильной нормативной базы и современных технологий. Наряду с профессионализмом лиц, ведущих бухгалтерский учет, важной, причем в не меньшей мере, является их этическая позиция. С учетом этого нельзя допускать, чтобы предположения бухгалтера влияли на качество учетной информации. По нашему мнению, современное законодательство слишком расширило область применения профессионального суждения.

Процесс формирования и представления информации, источник представления. Оценка качества информации начинается прежде всего с оценки источников ее представления – первичных документов, учетных регистров и форм финансовой и других видов отчетности. Чтобы обеспечить правдивость информации, необходимо обеспечить правильность ее накопления, способов сбора, регистрации. Если информация в первичных документах не отвечает качественным характеристикам, а именно: достоверности, уместности и своевременности, то в дальнейшем и полученная информация не будет отображать надлежащего финансового состояния, что приведет к принятию ошибочных управленческих решений и негативно повлияет на дальнейшую деятельность предприятия.

При этом необходимо помнить, что уровень качества информации зависит как от качества носителей первичной, текущей и итоговой информации, так и от того, насколько удается уменьшить разрыв между сроками событий и отражением их в бухгалтерских документах.

Этому способствует рациональная организация учета, которая в идеале должна обеспечить своевременность, достоверность и в целом качественность учетной информации. Для быстрого поступления информации на большинстве предприятий утвержден график документооборота. Однако часто качество информации снижает наличие устаревших типовых форм первичных документов, поэтому во избежание подобных ситуаций бухгалтер должен отслеживать изменения в законодательстве и введение новых или обновление имеющихся форм первичных документов.

Таким образом, оценка качества учетной информации зависит от самого процесса подготовки информации, целесообразности ее использования и оценки конечного результата. Применение основных качественных характеристик учетной информации обеспечивает составление финансовой отчетности, дающей достоверное представление о финансовом состоянии и результатах деятельности предприятия, также повышает качество и область применения учетной информации в процессе принятия управленческих решений.

Однако наличие всех перечисленных качественных характеристик не всегда в достаточной мере обеспечивает эффективность использования информации на предприятии, поскольку при

отсутствии надлежащего контроля показатели информации легко можно изменить.

Субъект представления. Несмотря на достаточное законодательное регулирование, пользователи бухгалтерской информации зависят от того, насколько правильно применяются бухгалтерские концепции при подготовке отчетности. Следовательно, на качество бухгалтерской информации также влияют лица, составляющие и представляющие эту информацию, а именно такие их характеристики, как степень владения ими информацией о предприятии, знание действующего законодательства и умение использовать различные правовые (гражданские, административные, налоговые и другие) нормы, умение использовать информационные системы и знания в системе бухгалтерского учета. При этом на первое место следует поставить не столько профессиональные, сколько личностные характеристики субъектов учета.

Бухгалтерский учет – это не только нормативные, теоретические и практические принципы, но также этические нормы лиц, которые имеют с ним дело. Как справедливо отмечают Б. Нидлз, Х. Андерсон и Д. Колдуэлл, несмотря на то, что ответственность за составление правдивой отчетности лежит на руководстве фирмы, «бухгалтер также отвечает за соблюдение этических стандартов при выполнении своих обязанностей, чтобы не оказаться замешанным в подделке отчетов» [3, с. 119]. Отсюда следует, что решающим фактором является этика и управленческого персонала, и бухгалтеров, и аудиторов.

Конечно, основной функцией стандартов и других законодательных актов, регулирующих бухгалтерский учет, является обеспечение пользователя информации определенными гарантиями, в результате чего последний должен быть уверен, что система бухгалтерского учета не выходила из-под контроля. Нормативные правовые акты должны создать определенную систему защиты интересов и предупредить фальсификацию отчетности и искажения других бухгалтерских данных.

Однако ни одно законодательство не может предотвратить недостоверности подаваемой информации и мы никогда не увидим долгосрочных эффективных решений по борьбе с манипуляциями в бухгалтерском учете даже в наиболее развитых странах мира. Именно поэтому в сложной системе хозяйственной деятельности существует огромная потребность в создании принципов и стандартов поведения в различных ситуациях для отдельных профессиональных групп. Ученые и практики видят необходимость в создании такого типа принципов в форме этических кодексов. Эти кодексы должны быть не просто провозглашаемыми учеными, они должны твердо закрепиться в бухгалтерском учете и соблюдаться на уровне практического применения.

Пользователи информации (или конечные потребители). Информация, которая выходит из системы бухгалтерского учета, должна способствовать принятию рациональных экономических решений как внутри предприятия, так и внешними пользователями. На качество такой информации влияют не только лица, представляющие такую информацию, но и лица, осуществляющие ее проверку (аудиторы, контролеры), а также непосредственно пользователи.

Что касается пользователей, то именно они и определяют ценность и, следовательно, качество информации. Считается, что самая ценная информация – полезная. При этом следует учитывать, что и необъективная, недостоверная информация (например, художественная литература) имеет большую значимость для человека. Казалось бы, это не касается бухгалтерской информации. Однако, несмотря на то, что качество информации является одним из важнейших параметров для потребителя информации, имеется определенное противоречие между требованиями пользователей к качеству и требованиями лиц, представляющих информацию, относительно ее смыслового наполнения.

С одной стороны, учетная информация должна содержать максимум того, что необходимо знать заинтересованным лицам (пользователям) и содержать необходимые объяснения. С другой – каждого пользователя в основном интересует не достоверность информации и добросовестность ее представления, а ее полезность, т. е. возможность с наименьшими усилиями достичь определенной цели.

Соответственно, качество бухгалтерской информации определяется двумя аспектами. Пер-

вый аспект определяется целью использования бухгалтерской информации. Например, одна и та же информация будет иметь разную ценность для разных управленческих целей. Второй аспект – возможностью использования бухгалтерской информации заинтересованными лицами (особенно внешними пользователями). В частности, заинтересованные пользователи, нуждающиеся в информации о конкретном предприятии, должны иметь достаточные знания для того, чтобы понимать, оценивать и использовать такую информацию. В свою очередь представленная им информация должна быть оперативной, поскольку со временем ценность информации может теряться.

Проведенное исследование позволило выявить пути повышения качества бухгалтерской информации, которые, считаем, могут быть полезны как на законодательном уровне, так и на уровне отдельных хозяйствующих субъектов (см. таблицу).

Факторы, влияющие на качество бухгалтерской информации, и пути его повышения

Факторы, влияющие на качество бухгалтерской информации	Раскрытие факторов	Пути повышения качества информации с учетом исследованных факторов
Законодательное регулирование, правовые нормы, стандарты и степень применения профессионального суждения	Уровень законодательного регулирования. Методология формирования учетной информации. Основные принципы и правила составления. Требования к информации. Способы применения существующих норм права. Возможность использования профессионального суждения	На законодательном уровне: – введение дополнительных принципов, в частности принципа документирования; – сужение сферы применения профессионального суждения. На уровне хозяйствующего субъекта: – четкое определение принципов учетной политики; – контроль со стороны собственников предприятия
Процесс формирования и представления информации, источник представления	Система накопления, способов сбора, регистрации информации. Формирование первичных документов. Порядок составления и представления отчетности	На законодательном уровне: – введение новых типовых форм первичных документов. На уровне хозяйствующего субъекта: – рациональная организация учета; – обеспечение правильности накопления, способов сбора, регистрации информации; – уменьшение разрыва между сроками событий и отражением их в бухгалтерских документах; – обеспечение надлежащего контроля, предупреждающего возможность изменения показателей отчетности
Субъект представления	Профессиональные и личностные характеристики субъектов представления информации. Степень владения ими информацией о предприятии. Знание действующего законодательства. Умение использовать различные правовые (гражданские, административные, налоговые и другие) нормы. Владение информационными системами и знаниями в системе бухгалтерского учета. Этические нормы, принятые как на законодательном уровне, так и на уровне предприятия	На законодательном уровне: – создание системы защиты интересов пользователей; – предупреждение фальсификации отчетности и искажения других бухгалтерских данных; – создание принципов и стандартов поведения (этического кодекса). На уровне хозяйствующего субъекта – внедрение и закрепление бухгалтерской этики на уровне предприятия

Окончание таблицы

Факторы, влияющие на качество бухгалтерской информации	Раскрытие факторов	Пути повышения качества информации с учетом исследованных факторов
Пользователи информации (или конечные потребители)	Влияние пользователей бухгалтерской информации. Влияние проверяющих лиц на представляемую информацию	На этом этапе невозможно осуществить влияние на требования заинтересованных лиц. На уровне хозяйствующего субъекта – обеспечение качественного контроля

В заключение хотелось бы сделать ряд важных выводов. От качества информационного обеспечения, его полноты, достоверности, своевременности, объективности зависит не только качество аналитических исследований, но и действенность управленческого влияния на объекты управления. Высокое качество учетной информации обеспечит лишь применение целостных принципов учета (или единой учетной политики) и учет всех факторов, влияющих на построение качественной информационной системы, в том числе системы бухгалтерского учета.

Список литературы

1. *Голячук Н. В., Рихлюк В. С.* Качественные характеристики учетно-аналитической информации [Электронный ресурс] // Экономические науки. Сер.: Учет и финансы. 2011. Вып. 8 (29). Ч. 2. URL: http://archive. nbuv. gov. ua/portal/soc_gum/en_oif/2011_8_2/29.pdf.

2. *Легенчук С. Ф.* Мировые тенденции развития бухгалтерского учета в условиях постиндустриальной экономики // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 8 (158). С. 56–62.

3. *Нидлз Б., Андерсон Х., Колдуэлл Д.* Принципы бухгалтерского учета / под ред. Я. В. Соколова. 2-е изд., стереотип. М.: Финансы и статистика, 2004. 496 с.

4. О бухгалтерском учете и финансовой отчетности в Украине: Закон Украины от 16.07.1999 № 996-XIV [Электронный ресурс] // Ведомости Верховной Рады Украины. 1999. № 40. URL: http://zakon2.rada. gov. ua/laws/show/996-14.

5. Об утверждении Национального положения (стандарта) бухгалтерского учета 1 «Общие требования к финансовой отчетности»: приказ Минфина Украины от 07.02.2013 № 73 [Электронный ресурс] // Ведомости Верховной Рады Украины. URL: http://zakon1.rada. gov. ua/laws/show/z0336-13.

6. *Соколов Я. В., Пятов М. Л.* Занимательные очерки истории бухгалтерского учета [Электронный ресурс]. URL: http://www. buh. ru. /document. jsp?ID=51.