РОЗДІЛ 8

БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.1

DOI: <https://doi.org/10.32782/2304-0920/6-85-43>

Гринь В. П.

Запорізький національний університет

РОЗВИТОК БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ НА ОСНОВІ КОМУНІКАЦІЙНОГО ПІДХОДУ

Обґрунтовано доцільність використання комунікаційного підходу в бухгалтерському обліку. Проаналізовано сутність загальної комунікаційної системи за К.Е. Шенноном. Проаналізовано основні проблеми, що виникають в обліковому комунікаційному процесі. Розглянуто пропозиції Р. Чемберса щодо розвитку обліку на основі комунікаційного підходу. Проаналізовано модель бухгалтерського обліку як комунікаційного процесу за Н.М. Бедфордом та В. Беледоуні. Проаналізовано модель вимірально-комунікаційної системи обліку за Р. Стерлінгом. Ідентифіковано причини активізації застосування комунікаційного підходу в бухгалтерському обліку в останні роки. Визначено внесок вітчизняних учених у розвиток бухгалтерського обліку на основі застосування комунікаційного підходу. Обґрунтовано проблемні питання подальшого розвитку системи бухгалтерського обліку як інформаційно-комунікаційної системи.

Ключові слова: комунікаційний підхід, обліковий канал, облікове повідомлення, бухгалтерський облік як інформаційно-комунікаційна система.

Постановка проблеми. Нині беззаперечним є той факт, що система бухгалтерського обліку є засобом або формою комунікаційної взаємодії між суб'єктами управління підприємством та іншими заінтересованими в її діяльності особами (внутрішніми та зовнішніми). В умовах формування і розвитку інформаційного суспільства функція передачі облікової інформації користувачам є вже не менш важливою, ніж оціночна функція бухгалтерського обліку, оскільки за відсутності адекватної передачі інформації (своєчасної, без втрат, у необхідному вигляді) нівелюється роль оціночної функції, яка просто стає безкорисною, оскільки нині більш важливого значення набуває швидкість прийняття рішень, здатність оперативно та адекватно реагувати на збурення, що постійно виникають у зовнішньому середовищі підприємства. Хоча при цьому роль достовірної оцінки дій та подій, які виникають у діяльності підприємства, також має важливе значення, але лише за умови адекватної передачі такої інформації користувачам. Зокрема, як відзначають представники компанії «АССА», налагодження чіткої та стислої комунікації із внутрішніми та зовнішніми користувачами є визначальною умовою, яка відрізняє бухгалтерський облік від інших професій [16]. Це стосується як безпосередньо суб'єкта бухгалтерського обліку, який постійно спілкується з представниками різних рівнів менеджменту підприємства, так і системи бухгалтерського обліку загалом, яка забезпечує комунікацію з менеджерами, представниками ради директорів, акціонерами та іншими зовнішніми стейкхолдерами. Забезпечення гарної комунікації створює передумови для підвищення ефективності управління підприємством та зменшує витрати на залучення додаткового капіталу, прозора відображаючи можливі ризики та перспективи розвитку, підвищує рівень довіри у інвесторів та позичальників до даних, що публікуються у фінансовій звітності підприємства.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням розвитку бухгалтерського обліку на основі застосування комунікаційного підходу

присвячені праці Н.М. Бедфорда, В. Беледоуні, Ч. Златковича, О.А. Лаговської, Л.С. Лі, В.В. Муравського, Дж.А. Пратавіра, Дж.Ф. Росса, Р. Стерлінга, Р. Чемберса, Е. Рібейро та інших.

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. На сучасному етапі розвитку облікової науки в Україні необхідним є використання міждисциплінарних методів здійснення наукових досліджень, одним з яких є комунікаційний підхід. Для його використання необхідним є проведення історичного аналізу розвитку комунікаційної теорії бухгалтерського обліку та визначення напрямів подальших досліджень у контексті розуміння обліку як інформаційно-комунікаційної системи.

Мета статті. Основним завданням статті є аналіз підходів дослідників до застосування комунікаційного підходу в бухгалтерському обліку та визначення напрямів його подальшого розвитку на основі його розуміння як інформаційно-комунікаційної системи.

Виклад основного матеріалу. Система бухгалтерського обліку виступає відповідним пунктом комунікаційного процесу, забезпечуючи збір, обробку та передачу інформації про діяльність підприємства іншим суб'єктам, які проводять її аналіз та здійснюють прийняття рішень на її основі. На сьогодні розгляд бухгалтерського обліку як форми комунікаційної взаємодії за допомогою бухгалтерської звітності з користувачами облікової інформації широко використовується в навчальних виданнях з бухгалтерського обліку (Б.К. Банерджі [4, с. 8], Г. Портер, К. Нортон [10, с. 2] та ін.), що є свідченням доцільності використання комунікаційного підходу для обґрунтування особливостей здійснення бухгалтерських процедур на підприємствах.

Починаючи з середини ХХ-го століття, після виходу у 1948 році у світ основоположних робіт із теорії інформації К.Е. Шеннона [13], яким було розроблено математичну теорію комунікації, що вперше описувала систему комунікацій і в якій провідна роль відводилася поняттю «інформація», в англійських країнах починає розвиватись облі-

кова комунікаційна теорія. Такий прогрес у розвитку теорії бухгалтерського обліку відбувся завдяки застосуванню міждисциплінарного підходу представниками епохи нормативної теоретизації бухгалтерського обліку (Н. Бедфорд, Ю. Ідзирі, Т. Лі, Р. Матессіч, Р. Стерлінг, Р. Чемберс, та ін.), які намагалися побудувати універсальну та більш систематизовану систему наукових знань у сфері обліку. Технічною передумовою для розвитку цієї теорії стали процеси механізації, автоматизації та поступової комп'ютеризації облікових процедур, що відбувалися в ті часи в США. У подальшому розвиток комунікаційної теорії заклав основи розуміння обліку як окремої мови, сформувавши передумови для розвитку лінгвістичних аспектів бухгалтерського обліку.

Дослідники в сфері бухгалтерського обліку використовували запропоновані К.Е. Шенноном теоретичні засади функціонування комунікаційних систем щодо системи бухгалтерського обліку, функціонування якої також характеризувалось існуванням комунікаційних взаємодій, пов'язаних зі створенням та передачею облікової інформації користувачам для прийняття рішень. На рис. 1 наведено загальну характеристику функціонування комунікаційної системи за К.Е. Шенноном у вигляді діаграми.

Незважаючи на те, що ця модель була розроблена для сфери телекомунікацій, вона почала активно використовуватися дослідниками з інших дисциплін, особливо природничих та поведінкових, не виключенням став і бухгалтерський облік. Загалом комунікація може бути визначена як спроба встановити єдність у відносинах між джерелом виникнення даних та місцем її призначення, тобто комунікація спрямована на забезпечення такої передачі інформації, яка б не передбачала її викривлення, спотворення або втрату на шляху від місця її створення до місця її використання.

Запропонована К.Е. Шенноном модель містить п'ять основних елементів, що складають комунікаційний процес (табл. 1).

Використовуючи вищенаведені елементи відбувається процес передачі інформації, він відбувається безперешкодно лише у дискретних безшумних каналах, що є прикладом ідеального середовища. Однак не всі системи мають ідеальне середовище, оскільки на процес передачі сигналів можуть впливати різноманітні шуми, внаслідок чого відбувається порушення процесу передачі. Не є винятком в цьому разі і система бухгалтерського обліку. Тому прийнятий одержувачем сигнал не обов'язково відповідатиме тому сигналу, що був відправлений передавачем.

У 1949 р. У. Уївер [17, с. 11], один із співзасновників сучасної комунікаційної теорії, виділив і обґрунтував три основні рівні проблем, які виникають у комунікаційному процесі в результаті впливу шумів: 1) технічний (пов'язаний із точністю передачі інформації від передавача до одержувача); 2) семантичний (пов'язаний з інтерпретацією одержувачем змістовного наповнення повідомлення, надісланого відправником); 3) впливовий (пов'язаний з ефективністю впливу на поведінку одержувача або досягнення бажаної поведінки одержувача). Вищенаведені проблеми фактично є напрямками подальшого розвитку бухгалтерського обліку в контексті комунікаційної теорії. Технічна проблема передбачає удосконалення технічного забезпечення обробки облікових даних, їх узагальнення та передачі користувачам, а семантична – стосується функціонування інших, пов'язаних з бухгалтерським обліком систем, наприклад аудиту, економічного аналізу тощо, в рамках яких відбувається інтерпретація надісланих повідомлень перед їх безпосередньою доставкою до місця призначення. Впливова проблема пов'язана з удосконаленням релевантності інформації, що надається системою бухгалтерського обліку для прийняття рішень. На вирішення виділених У. Уївером проблем функціонування комунікаційних процесів у подальшому і були спрямовані дослідження розробників комунікаційної теорії бухгалтерського обліку.

Таблиця 1

Складники комунікаційного процесу за К.Е. Шенноном

Назва складника	Характеристика
Джерело інформації	Виробляє повідомлення або послідовність повідомлень, що передаються до приймального терміналу
Передавач	Працює над повідомленням певним чином, щоб видавати сигнал, придатний для передачі по каналу
Канал	Це середовище, що використовується для передачі сигналу від передавача до приймача
Приймач	Виконує зворотну операцію, яку виконує передавач, реконструюючи повідомлення з сигналу
Місце призначення	Особа (або річ), для якої повідомлення призначене

Джерело: [13, с. 380–381]

Рис. 1. Схематична діаграма загальної комунікаційної системи за К.Е. Шенноном

Джерело: [13, с. 380]

Першим дослідником у сфері бухгалтерського обліку, хто зайнявся питаннями застосування комунікаційного підходу в бухгалтерському обліку, був проф. Р. Чемберс, яким було визначено бухгалтерський облік як форму комунікації між організаційними підрозділами та заінтересованими особами. Застосовуючи комунікаційний підхід у бухгалтерському обліку, автор вважав, що він пов'язаний з передачею повідомлень про економічні дії, події та наслідки їх виникнення, з відображенням таких повідомлень у формі знаків, що представляють ці дії, події та наслідки (у вигляді зашифрованих кореспонденцій рахунків). Передача таких повідомлень, на відміну від технічних систем, відбувається між людьми – суб'єктами формування облікової інформації та її одержувачами, суб'єктами прийняття рішень, які також можуть впливати на цей процес, внаслідок чого їхні дії також мають стати об'єктом дослідження вчених у сфері обліку. Особливо актуальним цей напрям досліджень став у зв'язку з поширенням значної кількості корпоративних скандалів, що були пов'язані з викривленнями та маніпуляціями з бухгалтерською звітністю, тобто стосувались опортуністичної поведінки суб'єктів організації системи обліку в корпораціях. Як відзначає з цього приводу проф. Т. Лі, згідно з поглядами Р. Чемберса бухгалтерський облік слід розглядати у вигляді функції, пов'язаної з передачею серії сигналів про економічні події та наслідки з наміром змінити поведінку їх одержувачів [9, с. 153].

Основною заслугою Р. Чемберса у застосуванні комунікаційного підходу в бухгалтерському обліку було те, що він вперше зміг відійти від розгляду останнього лише як сукупності суто процедурних аспектів, спрямованих на квантифікацію та оцінку дій та подій, що відбуваються на підприємстві, а звернув особливу увагу на процес комунікаційної взаємодії суб'єктів створення та користувачів облікової інформації, використавши при цьому міждисциплінарний інструментарій, який може бути застосований в інших науках. Таким чином, на відміну від розгляду обліку як процедурної та механістичної системи, Р. Чемберс пропонував її розглядати як мову, яка використовує знаки та символи для передачі інформації користувачам. Це дозволило зовсім по-іншому подивитися на шляхи підвищення ефективності функціонування облікової системи підприємства, які мають стосуватися не лише методичних аспектів реалізації облікових процедур (знаків та символів), а також і організації облікового процесу підприємства та потреб і поведінки користувачів облікової інформації, яка може змінюватися внаслідок оприлюднення облікових повідомлень.

Значна заслуга в розвитку застосування комунікаційного підходу в бухгалтерському обліку належить проф. Н.М. Бедфорду та В. Беледоуні, які теж розглядали бухгалтерський облік як процес комунікації між суб'єктами його ведення та користувачами облікової інформації, зосереджуючи основну увагу на діях і подіях господарського життя підприємства. Так, на думку авторів, використання комунікаційного підходу для аналізу облікового процесу дозволить одержати більш прозоре уявлення про природу та сферу застосування облікової функції в економічній системі

[5, с. 650], що обґрунтовувалося можливостями більш глибокого розуміння сутності та структури облікового процесу, представивши його у вигляді комунікаційного каналу передачі інформації між суб'єктами її створення та одержувачами. Окрім цього, застосування комунікаційного підходу створювало передумови для розвитку нових напрямів наукових досліджень у бухгалтерському обліку, а також розвитку його теоретичних та практичних аспектів.

На відміну від Р. Чемберса, автори більш активно застосовували положення комунікаційної теорії К.Е. Шеннона та У. Уівера. Так, проф. Н.М. Бедфорд та В. Беледоуні розробили нематематичні концептуальні засади комунікаційного процесу, які можуть бути застосовані в бухгалтерському обліку, що базуються на трьох основних складниках, таких як: 1) концепція процесу; 2) елементи комунікації; 3) виміри комунікації [5, с. 650–652]. Під обліковим процесом авторами розуміється поєднання відносин між низкою елементів, спільне функціонування яких забезпечує одержання на виході облікового інформаційного продукту у вигляді бухгалтерської звітності.

Під час визначення елементів комунікації в бухгалтерському обліку автори розглянули модель Аристотеля, однак основну увагу приділили розгляду моделі К. Шеннона, яка включає такі складники, як: джерело інформації, передавач, канал, сигнал, джерело шуму, одержувач, місце призначення. При цьому автори наголошують, що вищенаведена модель була розроблена для електронної комунікації, тому в бухгалтерському обліку кількість та види елементів мають визначатися виходячи з їх корисності для опису комунікації облікового процесу. У складі облікових комунікацій авторами виділяються два основні виміри: 1) спостережний (одержання інформації про економічні дії та події, інтерпретація (декодування) інформації, вибір інформації для передачі); 2) виробничий (декодування інформації як повідомлень, передача декодованих повідомлень в місце призначення).

Виходячи з вищенаведених концептуальних засад, Н.М. Бедфорд та В. Беледоуні запропонували модель бухгалтерського обліку як комунікаційного процесу (рис. 2).

Рис. 2. Модель бухгалтерського обліку як комунікаційного процесу за Н.М. Бедфордом та В. Беледоуні

Джерело: [5, с. 653]

Запропонована авторами модель включає такі основні складники, як матриця комунікаційних ситуацій (економічна система, де відбуваються дії та події), основні елементи комунікаційної ситуації (економічні дії та події, бухгалтер, бухгалтерська звітність, користувачі бухгалтерської звітності), напрями інформаційного потоку, відносини між елементами, точність, значущість та зворотний зв'язок. Розроблення цієї моделі дозволило структурувати елементи облікового комунікаційного процесу в єдине ціле, показати взаємозв'язки між ними та виявити невизначені відносини, що загалом створило передумови для подальшого розвитку облікової науки та практики.

Враховуючи існуючі напрацювання у сфері комунікаційної теорії бухгалтерського обліку, розуміння облікової системи як засобу забезпечення комунікації поступово почало використовуватись у навчальній літературі та одержало своє нормативне закріплення. Так, у «Положенні про базову теорію бухгалтерського обліку», опублікованому Американською Асоціацією Бухгалтерів (ААА) у 1966 році, зазначається, що бухгалтерський облік є процесом ідентифікації, вимірювання та комунікації економічної інформації, що дозволяє усвідомити судження та рішення користувачів інформації [3, с. 1]. Виходячи з цього трактування, основною метою бухгалтерського обліку є не лише вимірювання фактів господарського життя, а оскільки він уже виступає вимірювально-комунікаційною системою, також і забезпечення передачі облікової інформації різним групам заінтересованих користувачів для прийняття ними рішень.

Один із розробників цього положення, Ч.Т. Златкович – віце-президент Американської Асоціації Бухгалтерів, коментуючи його публікацію, відзначив, що формування облікової інформації – це лише частина облікової функції, супутнім аспектом також є передача такої інформації користувачам у зрозумілій формі. З метою покращення процесу комунікації облікової інформації було запропоновано п'ять рекомендацій: 1) відповідність очікуваному використанню; 2) розкриття значимих взаємовідносин; 3) включення інформації про зовнішнє середовище; 4) забезпечення одноманітності практики серед підприємств; 5) порівняння практик у часі [18, с. 33]. Розроблення вищевказаних рекомендацій, що базувалися на положеннях комунікаційного підходу, можна вважати однією з перших спроб регламентації організаційних аспектів облікової системи на підприємствах. Автором також було виділено низку перспектив розвитку наукових досліджень у сфері бухгалтерського обліку, які стосувалися

розширення облікової функції: аналіз наявних та перспективних облікових потреб окремих користувачів облікової інформації та організацій; удосконалення комунікаційних технік облікової інформації.

У 1967 р. проф. Р. Стерлінг, аналізуючи роль «Положення про базову теорію бухгалтерського обліку», надав власну інтерпретацію розуміння поняття бухгалтерського обліку як вимірювально-комунікаційної системи (рис. 3).

Запропонована проф. Р. Стерлінгом модель (рис. 3) передбачає, що діяльність підприємства та її ближнього середовища є об'єктом ідентифікації та вимірювання з боку суб'єкта ведення бухгалтерського обліку (бухгалтера) (а, b). Бухгалтер вимірює операції підприємства таким чином, що це дозволяє забезпечити підготовку повідомлення у формі фінансового звіту. Під час надання такого звіту одержувачу (суб'єкту прийняття рішень) (b) останнім відбувається інтерпретація одержаного повідомлення, тобто формується загальне уявлення про стан та результати функціонування підприємства (d), яке виступає основою для прийняття рішень (f). При цьому, виходячи з усіх позитивних моментів вищевказаної моделі, на нашу думку, все одно невирішеними залишилися такі питання: «Яким чином буде регулюватися процес формування та передачі повідомлення від бухгалтера до одержувача? Які існують групи користувачів облікової інформації і які у них наявні інтереси? Чи відображає одержана на основі облікової інформації картина фірми її господарську реальність і чи є вона релевантною потребам користувачів?»

Поряд з виділеними перевагами моделі і її наближеністю до класичної моделі комунікаційної системи К.Е. Шеннона Р. Стерлінг також наголошує на існуванні певних недоліків, які створюють перешкоди щодо її безперешкодного застосування на практиці. На його думку, помилковим є рішення розробників «Положення про базову теорію бухгалтерського обліку» не включити до складу вимірювально-комунікаційної системи канал з обмеженою ємністю. Хоча розробники і вважають, що поява та поширення використання комп'ютерів заперечують це питання, оскільки вони все ж таки мають обмежений потенціал для збору та обробки інформації [14, с. 104]. Як наслідок, вищевказана модель не враховує можливість виникнення різноманітних видів інформаційних шумів (умисних та неумисних), які можуть призводити до зниження ефективності функціонування бухгалтерського обліку як комунікаційної системи. У майбутньому це твердження проф. Р. Стерлінга буде підтверджене як у наукових

Рис. 3. Модель вимірювально-комунікаційної системи обліку за Р. Стерлінгом

Джерело: [14, с. 104]

публікаціях дослідників у сфері обліку (Е. Імхофф [6, с. 99], Й.В. Лау [7, с. 179]), так і корпоративними скандалами, основною причиною виникнення яких було викривлення облікової інформації на фазі її підготовки та передачі.

У 1969 році Л.С. Лі та Н.М. Бредфорд, продовживши розвиток бухгалтерського обліку на основі застосування комунікаційного підходу, здійснили класифікацію облікових процесів, запропонувавши модель розрахунку інформації, що передається по обліковому каналу. Автори описали функції класифікації бухгалтерського обліку як зв'язок між різними економічними діями і подіями підприємства та його фінансовим станом, тобто коли відображення певної дії або події (X) в системі бухгалтерського обліку впливає на фінансовий стан (Y).

Сукупність економічних дій та подій може генерувати послідовність статистично незалежних символів (x_i), кожен з яких представляє їх окремий тип, що відбувається з певною ймовірністю $P(x_i)$. Бухгалтер класифікує вплив конкретної події x_i на фінансовий стан фірми як y_i . Ймовірність того, що подія x_i класифікована як y_i , позначається як $P(y_i / x_i)$. Рішення бухгалтера, який проводить таку класифікацію, є рівнозначним отриманню вихідного символу y_i через канал зв'язку [8, с. 268–269]. Таким чином, Л.С. Лі та Н.М. Бредфорд за допомогою застосування математичного апарату показали, яким чином у системі бухгалтерського обліку відбувається передача повідомлень, коли знаки або сигнали (властивості дій та подій, формалізовані у вигляді конкретних рахунків обліку) передаються від джерела їх утворення (дій та подій, ідентифікованих і відображених в обліку бухгалтером) до одержувача через канал (систему бухгалтерського обліку і звітності), що зв'язує джерело з одержувачем.

Починаючи з 1970-х років XX-го століття застосування комунікаційної теорії в бухгалтерському обліку пішло на спад у зв'язку з широким застосуванням комп'ютерної техніки для автоматизації бухгалтерських процедур та використанням в наукових дослідженнях системного підходу та теорії інформації, які поглинули наявні дослідження в сфері облікової комунікації. Основна увага почала приділятися не процедурі передачі облікової інформації, а вже їй самій, як кінцевому продукту, який утворюється в результаті функціонування системи бухгалтерського обліку. Проте в останні роки, враховуючи наявність певних кризових явищ в міжнародних моделях облікового регулювання IAS/IFRS та GAAP US, що підтверджується наростанням недовіри серед учасників фінансового ринку до звітності компаній як до надійного та релевантного джерела прийняття інвестиційно-позикових рішень, вчені почали знову привертати увагу питанням налагодження дієвих і ефективних облікових комунікацій.

Так, у 2013 році вийшла у світ колективна монографія «Супутник Routledge до бухгалтерської комунікації» [15], де було досліджено історичні аспекти та перспективи розвитку застосування комунікаційного підходу в бухгалтерському обліку. У 2014 р. І.М.С. Рібейро та Дж.А. Пратівєра [11, с. 651–652], розглянувши інформаційно-теоретичний підхід до процесу класифікації бухгалтерського обліку, розвинувши пропозиції Л.С. Лі та Н.М. Бредфорда, встановили, що використання подібних міждисциплінарних досліджень в обліковій сфері матиме досить важливе прикладне застосування, зокрема, щодо удоско-

налення програмного забезпечення, інтегрованого до інформаційних систем. У 2016 р. Дж.Ф. Росс [12, с. 4] запропонував кількісну методику оцінки інформаційного змісту бухгалтерських звітів на основі комунікаційної моделі К.Е. Шеннона, використання якої сприяє зменшенню інформаційних шумів (суб'єктивність облікових суджень, помилки), які впливають на процес формування фінансової звітності згідно з GAAP.

Враховуючи доцільність використання комунікаційного підходу для підвищення якісного рівня облікової інформації, що формується в умовах систем гармонізованих облікових стандартів, в останні роки дана проблематика також стала об'єктом дослідження вітчизняних вчених. Однією з перших цю проблему дослідила проф. О.А. Лаговська, якою було розглянуто бухгалтерський облік як інформаційно-комунікаційну систему, виділено етапи та елементи облікових комунікацій, запропоновано шляхи усунення шумів та комунікаційних бар'єрів, що перешкоджають якості інформаційних сигналів. На основі цього автором було виокремлено комунікаційну функцію бухгалтерського обліку, що полягає у створенні системи облікових внутрішніх та зовнішніх комунікаційних зв'язків вертикального та горизонтального типу, враховуючи взаємозалежність та специфіку елементів системи управління як основи координування процесу їх взаємодії [1, с. 160]. Водночас не зовсім зрозумілим є, чим виділена функція відрізняється від інформаційної функції бухгалтерського обліку, що виділяється багатьма вченими, оскільки комунікаційні зв'язки якраз і передбачають процес передачі інформації для суб'єктів прийняття рішення. Загалом дослідження проф. О.А. Лаговської дозволили створити передумови для подальшого розвитку облікової науки та практики на основі застосування комунікаційного підходу, зокрема, шляхом використання нових інструментів для вирішення традиційних облікових проблем (підвищення якості облікової інформації, аналіз потреб користувачів облікової інформації, удосконалення системи організації обліку тощо).

Також значний внесок у розвиток комунікаційної теорії обліку здійснив В.В. Муравський [2], дослідивши сутність та класифікацію комунікацій у системі обліку, проаналізувавши комунікаційні бар'єри комп'ютеризації обліку, а також розробивши теоретико-методологічні основи комп'ютерно-комунікаційної форми обліку. Це дозволило автору удосконалити систему обліку підприємств на засадах здійснення електронних комунікацій.

Висновки і пропозиції. Виникнення і подальший розвиток комунікаційної теорії здійснили значний вплив на розвиток бухгалтерського обліку, оскільки дозволили описати весь обліковий процес і окремі облікові процедури за допомогою комунікаційного інструментарію. У понятті дослідників поступово бухгалтерський облік з механістичної системи, що характеризувалась набором взаємонеузгоджених процедур, перетворився на інформаційно-комунікаційну систему, що забезпечує передачу облікової інформації (даних) від джерела її виникнення до місця призначення.

Однією з основних проблем теорії комунікації є необхідність відтворення в одній точці, точно або приблизно, повідомлення, вибраного в іншій точці. Ця проблема є досить наближеною з основною вимогою, яка висувається до облікової системи – забезпечення надання користува-

чам якісної облікової інформації, що забезпечить достовірне та релевантне відображення економічної реальності підприємства. Таким чином облікова інформація, що надається користувачам у вигляді фінансової звітності (точка виходу), має відповідати первинній інформації, що відображає економічну реальність підприємства (точка збору і обробки інформації), і яка не має бути викривлена або спотворена в процесі її передачі до внутрішніх та зовнішніх користувачів.

Завдяки використанню комунікаційної теорії в обліковій науці виникла можливість формалізувати наявні проблемні питання подальшого розвитку системи бухгалтерського обліку як інфор-

маційно-комунікаційної системи: розширення пропускну здатності облікового інформаційного каналу; усунення невизначеності джерел облікових даних; встановлення оптимальної швидкості передачі інформації в шумному середовищі; розвиток системи регулювання процесу формування та передачі повідомлень від суб'єктів ведення обліку до одержувачів; аналіз потреб користувачів облікової інформації та пошук шляхів її задоволення; забезпечення релевантності облікових повідомлень існуючим моделям прийняття рішень користувачами; забезпечення достовірного відображення економічної реальності підприємства в бухгалтерській звітності.

Список використаних джерел:

1. Лаговська О.А. Обліково-аналітичне забезпечення вартісно-орієнтованого управління: теорія та методологія : монографія. Житомир. ЖДТУ. 2012. 676 с.
2. Муравський В.В. Комп'ютерно-комунікаційна форма обліку : монографія. Тернопіль. ТНЕУ. 2018. 486 с.
3. A Statement of Basic Accounting Theory. Evanston: American Accounting Association. 1966.
4. Banerjee B.K. Financial accounting: a dynamic approach. PHI Learning Pvt. Ltd., 2008. 1097 p.
5. Bedford N.M., Baladouni V. Communication theory approach to accountancy. *Accounting Review*. 1962. Vol. 37 (4). P. 650–659.
6. Imhoff E. The relation between perceived accounting quality and economic characteristics of the firm. *Journal of Accounting and Public Policy*. 1992. Vol. 11 (2). P. 97–118.
7. Lau Y.W. Noise in Accounting Information: The Signal Detection Theory Perspective. *International Journal of Economics and Management*. 2008. Vol. 2(1). P. 179–193.
8. Lee L.C., Bedford N.M. An information theory analysis of the accounting process. *Accounting Review*. 1969. Vol. 44 (2). P. 256–275.
9. Lee T.A. Chambers and Accounting Communication. *Abacus*. 1982. Vol. 18, No. 2. P. 152–165.
10. Porter G.A., Norton C.L. Using Financial Accounting Information: The Alternative to Debits and Credits. Cengage Learning. 2014. 848 p.
11. Ribeiro E.M.S., Prativiera G.A. Information theoretic approach for accounting classification. *Physica A: Statistical Mechanics and its Applications*. 2014. Volume 416. P. 651–660.
12. Ross J.F. The Information Content of Accounting Reports: An Information Theory Perspective. *Information*. 2016. Vol. 7 (3). P. 1–23.
13. Shannon C.E. A Mathematical Theory of Communication. *The Bell System Technical Journal*. 1948. Vol. 27. P. 379–423.
14. Sterling R.R. A statement of basic accounting theory: a review article. *Journal of Accounting Research*. 1967. Vol. 5. No. 1 (Spring). P. 95–112.
15. The Routledge Companion to Accounting Communication. Ed. by L. Jack, J. Davison, R. Craig. Routledge, 2013. 266 p.
16. Understanding the importance of communication. URL: <https://www.accaglobal.com/hk/en/student/exam-support-resources/fundamentals-exams-study-resources/f1/technical-articles/understanding-importance.html>.
17. Weaver W. The mathematics of communication. *Scientific American*. 1949. Vol. 181. No. 1. P. 11–15.
18. Zlatkovich Ch.T. A new accounting theory statement. *The Journal of accountancy*. 1966. August. P. 31–36.

References:

1. Lagovska O.A. (2012) Oblikovo-analitychne zabezpechennia vartisno-orientovanoho upravlinnia: teoriia ta metodolohiia [Accounting and analytical provision of value-based management: theory and methodology]. Zhytomyr: ZhDTU. (in Ukrainian)
2. Muravskiy V.V. (2018) Kompiuterno-komunikatsiina forma obliku [Computer and communication form of accounting]. Ternopil. TNEU. (in Ukrainian)
3. A Statement of Basic Accounting Theory (1966). Evanston: American Accounting Association.
4. Banerjee B.K. (2008) Financial accounting: a dynamic approach. PHI Learning Pvt. Ltd.
5. Bedford N.M., Baladouni V. (1962) Communication theory approach to accountancy. *Accounting Review*, vol. 37(4), pp. 650–659.
6. Imhoff E. (1992) The relation between perceived accounting quality and economic characteristics of the firm. *Journal of Accounting and Public Policy*, no. 11 (2), pp. 97–118.
7. Lau Y.W. (2008) Noise in Accounting Information: The Signal Detection Theory Perspective. *International Journal of Economics and Management*, no. 2 (1), pp. 179–193.
8. Lee L.C., Bedford N.M. (1969) An information theory analysis of the accounting process. *Accounting Review*, no. 44 (2), pp. 256–275.
9. Lee T.A. (1982) Chambers and Accounting Communication. *Abacus*, no. 18 (2), pp. 152–165.
10. Porter G.A., Norton C.L. (2014) Using Financial Accounting Information: The Alternative to Debits and Credits. Cengage Learning.
11. Ribeiro E.M.S., Prativiera G.A. (2014) Information theoretic approach for accounting classification. *Physica A: Statistical Mechanics and its Applications*, no. 416, pp. 651–660.
12. Ross J.F. (2016) The Information Content of Accounting Reports: An Information Theory Perspective. *Information*, no. 7 (3), pp. 1–23.
13. Shannon C.E. (1948) A Mathematical Theory of Communication. *The Bell System Technical Journal*, no. 27, pp. 379–423.
14. Sterling R.R. (1967) A statement of basic accounting theory: a review article. *Journal of Accounting Research*, no. 5, 1 (Spring), pp. 95–112.
15. The Routledge Companion to Accounting Communication. Ed. by L. Jack, J. Davison, R. Craig (2013). Routledge.
16. Understanding the importance of communication. Available at: <https://www.accaglobal.com/hk/en/student/exam-support-resources/fundamentals-exams-study-resources/f1/technical-articles/understanding-importance.html>.
17. Weaver W. (1949) The mathematics of communication. *Scientific American*, no. 181, 1, pp. 11–15.
18. Zlatkovich Ch.T. (1966) A new accounting theory statement. *The Journal of accountancy*, August, pp. 31–36.

Гринь В. П.

Запорізький національний університет

РАЗВИТИЕ БУХГАЛТЕРСКОГО УЧЕТА НА ОСНОВЕ КОММУНИКАЦИОННОГО ПОДХОДА

Резюме

Обоснована целесообразность использования коммуникационного подхода в бухгалтерском учете. Проанализирована сущность общей коммуникационной системы по К.Э. Шеннону. Проанализированы основные проблемы, возникающие в учетном коммуникационном процессе. Рассмотрены предложения Р. Чемберса по развитию учета на основе использования коммуникационного подхода. Проанализирована модель бухгалтерского учета как коммуникационного процесса Н.М. Бедфорда и В. Беледоуни. Проанализирована модель измерительно-коммуникационной системы учета Р. Стерлинга. Идентифицированы причины активизации применения коммуникационного подхода в бухгалтерском учете в последние годы. Определен вклад украинских ученых в развитие бухгалтерского учета на основе применения коммуникационного подхода. Обоснованы проблемные вопросы дальнейшего развития системы бухгалтерского учета как информационно-коммуникационной системы.

Ключевые слова: коммуникационный подход, учетный канал, учетное сообщение, бухгалтерский учет как информационно-коммуникационная система.

Gryn Viktoriya

Zaporizhzhya National University

DEVELOPMENT OF ACCOUNTING BASED ON THE COMMUNICATION APPROACH

Summary

The article is dedicated to the problems of development of accounting based on the communication approach. At the present stage of the development of accounting science in Ukraine, it is necessary to use interdisciplinary methods of scientific research, one of which is the communication approach. For its use, it is necessary to conduct a historical analysis of the development of communication theory of accounting and to determine the directions of further research in the context of understanding accounting as an information and communication system. The main task of the article is to analyze the approaches of researchers to the application of the communication approach in accounting and to determine the directions of its further development based on its understanding as an information and communication system. Issues of development of accounting based on the application of communication approach are devoted to the works of N.M. Bedford, V. Baladouni, Ch. Zlatkovich, O.A. Lagovska, L.S. Lee, V.V. Muravsky, J.A. Protaviera, J.F. Ross, R. Sterling, R. Chambers, E. Ribeiro and others. The expediency of using the communication approach in accounting has been grounded. The essence of the C.E. Shannon's general communication system has been analyzed. The main problems that arise in the accounting communication process have been analyzed. The proposals of R. Chambers on the development of accounting based on communication approach have been considered. The N.M. Bedford's and W. Baladouni's model of accounting as a communication process have been analyzed. The R. Sterling's model of measurement and communication system of accounting has been analyzed. The reasons for intensifying the use of the communication approach in accounting in recent years have been identified. The contribution of Ukrainian scientists to the development of accounting based on the application of communication approach has been determined. The problems of further development of the accounting system as an information and communication system has been grounded: expansion of the capacity of the accounting information channel; elimination the uncertainty of credential sources; establishment of optimum speed of information transfer in noisy environment; development of a system of regulation of the process of formation and transmission of messages from the entities of accounting to the recipients; analyzing the needs of users of accounting information and finding ways to meet it; ensuring the relevance of accounting messages to existing decision-making models by users; ensuring accurate reflection of the economic reality of the enterprise in the financial statements. The following keywords were used in the article: communication approach, accounting channel, accounting message, accounting as an information and communication system.