

# APSKAITOS KOKYBĖ: KAIP APIBRĖŠIME IR KUO MATUOSIME?

**Kristina Kundelienė**

*Kauno technologijos universitetas, Lietuva, Kristina.Kundeliene@ktu.lt*

## Anotacija

Apskaitai kiekvienos įmonės veikloje tenka didžiausi informacijos šaltiniai. Šiandieninės verslo sąlygos, globalizacijos procesai, technologijų pažanga bei kiti veiksniai sąlygoja būtinybę juos valdyti. Ekonominis, finansavimas, plėtros bei panašius sprendimus priimančioms įmonių vadovams reikalinga savalaikė bei aktuali konkrečiam klausimui, tinkama informacija. Straipsnyje remiantis užsienio mokslininkų darbais yra analizuojama apskaitos kokybės samprata, nagrinėjama kaip apskaitos kokybė gali būti vertinama. Apskaitos kokybė gali būti nagrinėjama kaip techninės bei interaktyvios kokybės dedamųjų suma. Vertinimo srityje išskirtos dvi tyrimų kryptys: vertinimas, pagrįstas pokyčių matavimu bei apskaitos kokybės vertinimas informaciniu aspektu, kuris pasirinktas ir praktiniam tyrimui.

Tyrimo rezultatai parodė, kad mokslinėje literatūroje nėra susiformavusi vieninga apskaitos kokybės sąvokos samprata. Apskaitos kokybės matavimui pasitelkiama pokyčiais paremta matavimo sistema, šalia pajamų agresyvumo, nuostolių pripažinimo bei vertės tikrumo matų yra įtraukiamas savalaikiškumo rodiklis, tačiau, autorės nuomone, vien tik didžioji dalimi finansiniai matavimai neatspindi apskaitos kokybės, būtina apskaitos kokybę vertinti informaciniu aspektu nagrinėjant tokias apskaitos informacijos savybes kaip tikslumas, prieinamumas, atvaizdavimo nuoseklumas ir pan.

*Raktažodžiai:* apskaitos kokybė, matavimo priemonės.

## Įvadas

Šiandien įmonės funkcionuoja ypač sudėtingomis aštrios konkurencijos sąlygomis, o informacijos kiekiai yra labai dideli ir vis auga. Didžioji dalis visos ateinančios įmonės informacijos tenka apskaitai. Įmonės vadovai bei kiti sprendimus priimančias asmenys susiduria su problema – kaip nepaklysti šioje informacijos gausoje, kaip pasirinkti svarbią, tam tikrai problemai spręsti aktualią informaciją? Tokiose situacijose reikalinga būtent aktuali, tinkama arba kitaip tariant – kokybiška informacija. Remiantis kokybės vadybos literatūra, gera produkto ar paslaugos kokybė yra tuomet, kai produktas (ar paslauga) atitinka keliamus reikalavimus, t.y. patenkina vartotojo lūkesčius.

Informacijos kokybę nagrinėjantys tyrimai yra atliekami jau nuo praeito dešimtmečio (Wang ir Strong, 1996; English, 1999; Gelle ir Karhu, 2003), tuo tarpu apskaitos kokybės tyrimų nėra daug. Nagrinėtuose tyrimuose apskaitos kokybė traktuojama skirtingai, tad galima teigti, jog mokslinėje literatūroje dar nėra susiformavęs aiškus apskaitos kokybės apibrėžimas bei matavimo priemonės. Bendros apskaitos kokybės sampratos nebuvimas yra aktuali ir nagrinėtina mokslinė problema.

*Tyrimo objektas* – apskaitos kokybės samprata bei jos matavimo priemonės.

*Tyrimo tikslas* – remiantis moksline literatūra išanalizuoti apskaitos kokybės sąvoką bei pasiūlyti apskaitos kokybės matavimo priemones.

Tyrimo tikslas siekiant užsibrėžto tikslo, remiantis įvairių šalių mokslininkų darbais, atliekama teorinė apskaitos kokybės sampratos analizė, nagrinėjama, kokiais būdais pastaroji yra vertinama.

*Tyrimo metodai.* Ruošiant straipsnį naudoti palyginimo, mokslinės literatūros loginės lyginamosios analizės, sintezės bei apibendrinimo metodai.

## Apskaitos kokybės suvokimas

Kokybės sąvoka yra įvairialypė, turi daug apibrėžimų. Lietuvos standartizacijos departamento patvirtintame standarte LST EN ISO 9000:2007 kokybė apibrėžiama kaip „turimųjų požymių visumos atitiktis reikalavimams laipsnis“, pridėdamas pastabą, kad šis terminas gali būti vartojamas su būdvardžiais „bloga“, „gera“, „puiki“. Kitaip tariant gera (arba puiki) produkto ar paslaugos kokybė bus tuomet, kai šis atitinka vartotojo reikalavimus, t.y. patenkina vartotojo lūkesčius.

Buhalterinė apskaita, kaip apibrėžia LR Buhalterinės apskaitos įstatymas, yra „... ūkinių operacijų ir ūkinių įvykių, išreikštų pinigais, registravimo, grupavimo ir apibendrinimo sistema, skirta informacijai, reikalingai priimančioms ekonominiams sprendimams, gauti ir (arba) finansinių ataskaitų rinkiniui (toliau – finansinės ataskaitos) sudaryti“. Tuo tarpu valdymo apskaita – „informacijos, reikalingos ūkio subjektui valdyti, rinkimas, sisteminimas, įvertinimas ir pateikimas“. Kaip matome iš pateiktų apibrėžimų, tiek

buhalterinės, tiek valdymo apskaitos tikslas, o tuo pačiu ir galutinis produktas vartotojams, yra vieningas – informacijos, reikalingos ekonominiams bei valdymo sprendimams priimti, teikimas.

Informacijos kokybę mokslininkai analizuoja jau nuo praeito dešimtmečio (Wang ir Strong, 1996; English, 1999; Gelle ir Karhu, 2003, Lillrank, 2003). Wang ir Strong (1996) atliko empirinį tyrimą, kuriuo pagrindė svarbiausius vartotojams informacijos kokybės požymius; Lee ir kt. (2002) pasiūlė informacijos kokybės įvertinimo metodologiją. Kiti autoriai analizavo informacijos kokybės klausimus tam tikrose srityse, tokiose kaip strateginis technologijos planavimas (Gelle ir Karhu, 2003), programinės įrangos vertinimas (Berry ir kt., 2004), informacijos kokybės bei pateikimo įtaka sprendimų priėmimui (Madapusi, 2008).

Įvairūs atlikti tyrimai rodo (English, 1999; Lillrank, 2003), jog menka, nepilna, pavėluota ar trūkstanta informacija yra suvokiama kaip rimčiausia kokybės problema. Bandymai apibrėžti informacijos kokybę remiasi kokybės literatūroje pateiktais modeliais, kur vienas tokių – sutelkti dėmesį ties vartotojo reikalavimais, ir tuomet aukštos kokybės informacija bus tokia, kuri patenkins vartotojo nustatytus taikomuosius kriterijus. Visgi šis požiūris gali būti taikomas tik situacijose, kuomet vartotojai tiksliai žino ką jie nori ar turi žinoti ir gali iš anksto šiuos reikalavimus apibrėžti. Kitas artimas požiūris yra nustatyti įmanomas informacijos kokybės dimensijas ar savybes. Tačiau savybių sąrašai nedaro atskyrio tarp pačios informacijos bei nuo konteksto priklausančių elementų, tokių kaip laikas ar reputacija. Dar vienas sunkumas yra tai, jog informacijos kokybę dažnai painiojama su informacinių sistemų kokybe.

Daugelyje minėtų tyrimų (Wang ir Strong, 1996; Lee ir kt., 2002; Berry ir kt., 2004) nėra apibrėžiama bei analizuojama pati informacijos kokybės samprata, tai paliekant vartotojui, arba pateikiama nuoroda į visuotinės kokybės vadybos literatūrą, kur informacijos kokybė suvokiama pagal bendrąjį kokybės apibrėžimą (Gelle ir Karhu, 2003). Tuo tarpu Lillrank (2003) šiuo klausimu plačiai diskutuoja ir informacijos kokybę apibrėžia kaip duopolinį konstrukta, kurio viename gale yra techninė kokybė (*technical quality*), taikoma artefaktams<sup>1</sup>, kitame – interaktyvi arba sutartinė kokybė (*negotiated quality*), kuri yra gamintojų ir klientų derybų rezultatas. Praktikoje prekės ir paslaugos dažniausiai yra šių elementų kombinacija: iš dalies artefaktas, iš dalies derybų rezultatas. Šis apibrėžimas grindžiamas prielaida, kad kokybės esmė priklauso nuo informacijos ir žinių: kas apibrėžia kokybę, koku laiku, su kokiomis kompetencijomis, įtaka ir pan.

Techninė kokybė, kaip apibrėžia Lillrank (2003), parodo santykį tarp tikslo ar ketinimo bei rezultato, t. y. atitikimo specifikacijoms laipsnį, taigi, pritaikoma tik tuomet kai reikalavimai žinomi *a priori*. Tuo tarpu sutartinė pateikties<sup>2</sup> kokybė (*negotiated quality of deliverables*) atspindi atitikimą tarp pateiktųjų bei vartotojo reikalavimų įvairovės atvirose sistemose. Pavyzdžiui, praktikoje tam tikros charakteristikos, kaip kad pagrindinė konstrukcija, saugumas, patikimumas ir kt. laikomi būtiniais, tuo tarpu kai kurios kitos savybės, kaip komfortas, išvaizda yra atviros deryboms.

Apskaitos kokybę, autorės nuomone, taip pat galima analizuoti remiantis Lillrank (2003) siūlomomis kokybės dedamosiomis. Apskaitos informacijos kaip artefakto kokybė bus gera, jei ji perduodama gavėjui taip, kad šis supranta tai, ką siuntėjas norėjo perduoti. Apskaitos, kaip ir bet kurios kitos informacijos teikėjas objektus ar įvykius atvaizduoja simboliškai, priskiria jiems tam tikrą prasmę bei perduoda gavėjui tikintis, jog prasmė nebus iškraipyta ir suprasta teisingai. Kalbant apie pateikties kokybės dedamąją sutelkiamas dėmesys į komunikacijos procesą: jei vartotojas yra neįsitraukęs, tuomet jis renkasi produktą ar paslaugą remdamasis subjektyviais kriterijais arba derasi, norėdamas gauti optimaliai tinkamą naudoti produktą. Informacija kaip pateiktis dažniausiai kyla iš neformalios sąveikos, kur deramasi dėl konteksto aktualumo, žinių tinkamumo ir pan. Taigi, apskaitos informacija kaip pateiktis gali būti laikoma geros kokybės, jei duomenys teisingai atvaizduoti, kontekstas yra tinkamas ir pakankamai išreikštas, tarpusavio subjektyviu susitarimu prasmė gali būti priskirta ir suvokiama kaip naudinga. Visgi informaciją kaip atviros sistemos pateiktį sunku formalizuoti, nes jos kokybė priklauso nuo suteiktos prasmės; apskaitos informacijos vertė priklauso nuo veiksmų, kuriuos įgalina atlikti duotose situacijose turint tam reikalingus išteklius ir kompetencijas. Taipogi būtina atsižvelgti ir į agento perspektyvą: kas yra svarbiausi asmenys įgalinti priimti sprendimą dėl kokybės? Teiginys, jog visuomet sprendžia vartotojas, nėra pakankamas. Vartotojo sąvoka nėra homogeniška, apima keletą galimų vaidmenų: pasirenkantysis, mokėtojas ir naudotojas, kurie gali turėti skirtingus, netgi priešingus reikalavimus. Galima rasti pavyzdžių, kuomet esant nesutarimams tarp įvairių vartotojų grupių, kokybės apibrėžimui gali būti pasitelktos reguliuojančiosios institucijos ar trečiųjų šalių vertintojai.

<sup>1</sup> Artefaktas [lot. *arte* – dirbtinai + *factus* - padaryta], nenatūralus procesas arba darinys (Tarptautinių žodžių žodynas, 1985).

<sup>2</sup> Pateiktimi laikoma dalykas, kuris gali būti pateiktas, ypač kaip vystymo proceso rezultatas. Anglų kalboje: *deliverables* – a thing able to be provided, especially as a product of a development process (Oxford Dictionary of English, 2003).

## Apskaitos kokybės vertinimo aspektai

Atliekant tyrimą buvo ieškoma užsienio bei Lietuvos mokslininkų darbų, nagrinėjančių apskaitos kokybę. Deja, jų nebuvo daug. Lietuvos autorių darbuose buvo analizuota apskaitos veiklos reikšmė įmonės valdyje atvaizduojant ją kaip informacijos transformacijos procesą, visgi neanalizuojant kokybės klausimų (Kundelienė, 2007) bei atliktas praktinis verslo informacijos kokybės vertinimo Lietuvos įmonėse tyrimas pagal užsienio autorių modelį (Gedminaitė ir Ruževičius, 2007). Toliau straipsnyje apžvelgiami nagrinėti užsienio mokslininkų apskaitos kokybės srityje atlikti tyrimai, pristatomos pagrindinės juose naudotos apskaitos kokybės matavimo priemonės.

Amerikiečių mokslininkai Barth, Landsman ir Lang (2008) atliko tyrimą, kurio metu nagrinėjo ryšį tarp tarptautinių apskaitos standartų ir apskaitos kokybės. Darbe lyginamos apskaitos kiekio charakteristikos firmose, kurios veda apskaitą pagal tarptautinius apskaitos standartus, ir kurios ne. Ieškoma atsakymo į klausimą ar tarptautinių apskaitos standartų naudojimas susijęs su aukštesne apskaitos kokybe ir žemesniais kapitalo kaštais?

Šiame tyrime apskaitos kokybė matuojama pajamų valdymo (*earnings management*), savalaikio nuostolių pripažinimo (*timely loss recognition*) bei vertės tikrumo (*value relevance*) matais. Pajamų valdymui vertinti skaičiuojami tokie rodikliai: grynujų pajamų pokyčių nuokrypis, santykis tarp grynujų pajamų ir pinigų srautų pokyčių nuokrypio, koreliacija tarp pinigų srautų ir padidėjimo, nedidelių teigiamų grynujų pajamų dažnis. Aukštesnė kokybė bus tuomet, kai bus reikalingas mažesnis pajamų valdymas, t.y. kuo aukštesnis nuokrypis ir santykis, mažesnė neigiama koreliacija bei retesnis nedidelių teigiamų pajamų dažnis. Savalaikio nuostolių pripažinimo matas yra didelių neigiamų grynujų pajamų dažnis po potencialiai svarbių aplinkybių valdymo. Teigiama, jog kuo šis dažnis didesnis, tuo pajamų kokybė yra aukštesnė. Vertės tikrumo vertinimui naudojami pajamų ir akcijų buhalterinės vertės, kapitalo gražos rodikliai.

Apibendrinant amerikiečių mokslininkų atliktą tyrimą galima pasakyti, jog jame gilintasi į apskaitos informacijos atskleidimo pokyčius, lyginant įvairiose šalyse veikiančių įmonių pateikiamas finansines ataskaitas, kurios buvo parengtos arba vadovaujantis, arba ne tarptautiniais apskaitos standartais. Skaičiavimai atlikti naudojantis viešai platinama apskaitos informacija, taigi, galima teigti, jog buvo žiūrima iš išorės vartotojo pozicijos.

Remiantis analizuotu Barth, Landsman ir Lang (2008) tyrimu, mokslininkai Morais ir Curto (2008) tyrė kaip tarptautinių apskaitos standartų adaptavimas įtakoja apskaitos kokybę Portugalijos įmonėse. Apskaitos kokybei matuoti buvo pasirinkti pajamų kokybės bei vertės tikrumo matai.

Biddle ir Hilary (2006) analizavo kaip apskaitos kokybė įtakoja firmų kapitalinių investicijų efektyvumą. Iškeltos ir patvirtintos hipotezės, jog aukštesnė apskaitos kokybė didina investicijų efektyvumą, o šis efektas yra stipresnis tose ekonomikose kur dominuoja vertybinių popierių biržos, nei tose, kur dominuoja kreditoriai. Autoriai apskaitos kokybę matuoja keturiomis dedamosiomis, iš kurių trys buvo pasiūlytos Bhattacharya ir kt. (2003) bei viena Bushman ir kt. (2004):

- pajamų agresyvumas (*earnings aggressiveness*);
- nuostolių vengimas (*loss avoidance*);
- pajamų sulyginimas (*earning smoothing*);
- savalaikiškumas (*timeliness*).

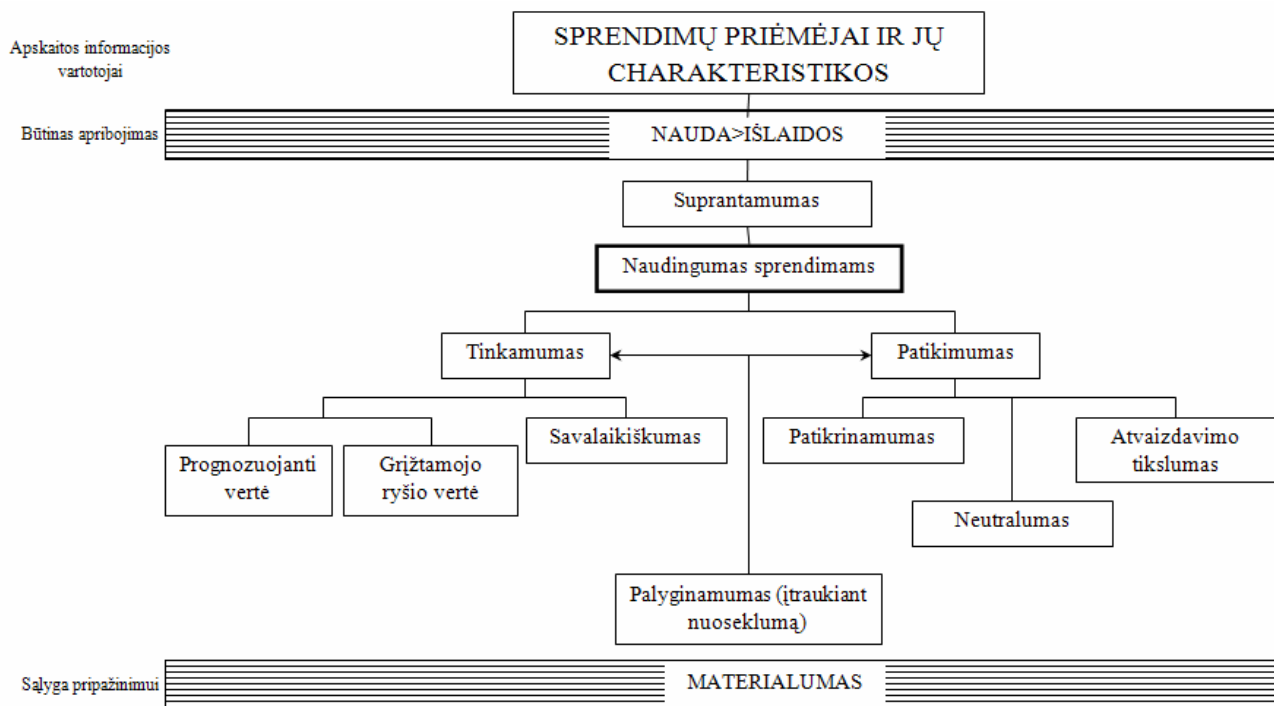
Tyrimo naudoti JAV bei Japonijos įmonių finansinių ataskaitų duomenys.

Apskaitos kokybės įtakos skolinimosi būdai tyrimo (Bharath ir kt., 2008) apskaitos kokybė vertinama pasitelkiant didelio einamojo prieaugio matavimus (*abnormal operating accrual metrics*). Dideli svyravimai rodo nenumatytus pajamų ir einamųjų pinigų srautų nukrypimus, tuomet kreditoriams tampa sunku patikimai įvertinti būsimuosius pinigų srautus. Brazilijoje atliktame tyrime (Souza, 2007) matuojant apskaitos kokybę taip pat naudojami prieaugio matai, vertinama ar laikomasi bendrųjų apskaitos principų bei ar savalaikiai pripažįstami nenumatyti nuostoliai (konservatyvumas). Prieaugio matais, vertinant apskaitos kokybę, šiame tyrime pasirinkti bendrojo prieaugio<sup>3</sup> bei apyvartinio kapitalo prieaugio rodikliai.

Aukščiau aptarti tyrimai apskaitos kokybės srityje orientuoti į apskaitos atskleidimo klausimus viešai pateikiamose privalomose finansinėse ataskaitose. Tuo tarpu kita grupė užsienio mokslininkų darbų analizuoja apskaitos kokybę iš vidaus vartotojų pozicijos gilinantis į apskaitos informacijos kokybės valdymo problemas (Xu ir kt., 2003; Fan ir Zhang, 2007). Tokie tyrimai priskirtini apskaitos kokybės vertinimui informaciniu aspektu.

<sup>3</sup> Bendrasis prieaugis apskaičiuojamas kaip grynujų pajamų ir einamojo pinigų srauto skirtumas.

Esminės finansinės apskaitos informacijos kokybines charakteristikas Finansinės apskaitos standartų valdyba<sup>4</sup> apibrėžė jau 1980-aisiais 2-ojoje Finansinės apskaitos sąvokų ataskaitoje “Kokybinės apskaitos informacijos charakteristikos” (Statement of Financial Accounting Concepts No.2, FASB, 1980). Finansinės apskaitos kokybinių charakteristikų hierarchija minėtoje ataskaitoje pateikiama schemos pavidalu:



1 pav. Apskaitos informacijos kokybinių charakteristikų hierarchija (FASB, 1980)

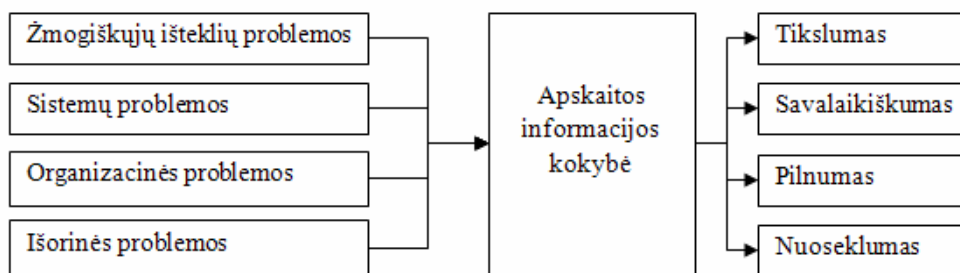
Apskaitos informacijos charakteristikos, kurios ją daro pageidaujamu produktu, gali būti analizuojamos kaip kokybių hierarchija, kurioje naudingumas sprendimų priėmimui turi didžiausią reikšmę. Be abejo, suprantamumas yra būtina sąlyga, nes nesuprasta informacija negali būti naudinga, o nenaudinga informacija netenkina būtinos apribojimo sąlygos – informacijos teikiama nauda turi būti didesnė nei jai surinkti patirtos išlaidos. Taip pat akcentuotina apatinė sąlyga pripažinimui – materialumas. Materialumas atspindi apskaitos informacijos reikšmingumą, svarbumą. Pavyzdžiui sprendimas neatskleisti tam tikros informacijos gali būti priimtas todėl, kad investuotojams tai nebūtina žinoti arba suma (ar kiekis) yra per maža, kad darytų įtaką sprendimui (sakoma, jog yra nemateriali). Materialumui įvertinti būtina atsižvelgti į straipsnių aplinkybes bei kilmę. Kitaip sakant sprendžiant apie materialumą būtina atsakyti į klausimą: ar ši informacija jos vartotojams yra pakankamai reikšminga, kad įtakotų priimamus sprendimus?

Įvairius JAV universitetus atstovaujantys mokslininkai Xu H., Nord J. H., Nord G. D. Ir Lin B. (2003) nagrinėja kas labiausiai įtakoja apskaitos informacijos kokybę. Modelis sukonstruotas (žr. 2 pav.) remiantis išsamia literatūros analize, tiriamos keturios Australijos organizacijos, kur pusiau struktūrizuota interviu forma apklausiamos penkios apskaitos informacinė sistema suinteresuotos grupės:

- informacijos kūrėjai – tie, kurie kuria ar renka informaciją apskaitos informacinei sistemai (apskaitininkai, finansistai ir pan.);
- informacijos prižiūrėtojai yra tie, kas projektuoja, vysto bei eksploatuoja apskaitos informacinę sistemą (informacinių technologijų vadybininkai);
- informacijos vartotojai, kurie apskaitos informaciją naudoja darbinėje veikloje (vadybininkai, vadovai ir pan.);
- informacijos valdytojai, kurie yra atsakingi už informacijos kokybės valdymą (duomenų bazių administratoriai);
- vidaus auditoriai.

<sup>4</sup> FASB – Financial Accounting Standards Board.

Modelyje išskirtos keturios svarbiausios apskaitos informacijos kokybę įtakančios sritys. Žmogiškųjų išteklių bei sistemų probleminėje srityje aptariama žmogaus bei kompiuterio tarpusavio sąveika, diskutuojama kuris kontrolės tipas – žmogaus ar sistemos – yra esminis užtikrinant kokybę, kalbama apie būtinybę investuoti į žmogiškuosius išteklius.



2 pav. Svarbiausios apskaitos informacijos kokybę įtakančios sritys (Xu ir kt., 2003)

Organizacinių problemų skiltyje susitelkiama ties organizacine struktūra, strategijomis bei standartais, organizacijos kultūra, o išorinėms problemoms priskiriama veiksmų, kurių įmonė negali paveikti bei kontroliuoti, neigiama įtaka. Būtina akcentuoti, jog šiame tyrime didžiausias dėmesys skiriamas apskaitos informacijos kokybę įtakančių veiksmų analizei, nedaug dėmesio teskiriant kokybės charakteristikų identifikavimui.

Vokiečių mokslininkai Heidmann, Schaffer ir Strahringer (2008), tirdami valdymo apskaitos sistemos reikšmę strateginiame valdyme, kokybės dimensijas išskyrė į dvi grupes: apskaitos informacijos bei apskaitos sistemos. Naudotos apskaitos informacijos kokybės charakteristikos buvo pilnumas (*scope*), savalaikiškumas (*timeliness*), formatas (*format*) bei tikslumas (*accuracy*), o sistemos: integracija (*integration*), lankstumas (*flexibility*), prieinamumas (*accessibility*), formalizavimas (*formalization*) ir informavimo raiškumas (*media richness*).

Kaip rodo mokslinė literatūros analizė, praėjus daugiau nei dešimtmečiui nuo finansinės apskaitos standartų valdybos suformuluotų apskaitos informacijos kokybinių charakteristikų svarbos vėl sugrįžtama. Pasikeitusios verslo ir konkurencijos sąlygos, sparti informacinių technologijų pažanga bei plėtra, globalizacijos procesai bei kiti veiksniai lemia būtinybę peržiūrėti kokiomis kokybinėmis charakteristikomis pasižyminti apskaitos informacija šiandien yra reikalinga vartotojui. Ar visos apskaitos informacijos kokybę atspindinčios savybės vis dar yra svarbios, o galbūt atsirado naujų, kurioms iki šiol nebuvo skiriama pakankamai dėmesio? Siekiant rasti atsakymus į šiuos klausimus, buvo atliktas praktinis tyrimas, kurio eiga bei rezultatai pristatomi sekančiame skyrelyje.

### Apskaitos kokybės vertinimas informaciniu aspektu: praktinis tyrimas

Siekiant nustatyti kokiomis savybėmis turi pasižymėti kokybiška apskaitos informacija, buvo atliktas praktinis tyrimas, kuriame respondentams buvo pateiktas savybių bei raktinių žodžių sąrašas, kuris, autorės nuomone, galėtų apibūdinti organizacijos apskaitos informacijos kokybę. Ekspertų buvo prašoma įvertinti kokybę atspindinčių apskaitos informacijos savybių svarbą dešimties balų skalėje, kur 1 – visiškai nesvarbu, 10 – ypatingai svarbu.

Tyrime apskaitos kokybę atspindinčios apskaitos informacijos savybės buvo sugrupuotos į: vidines; reprezentacines; apdorojimo; konteksto bei prieinamumo. Kiekvienoje grupėje vertinimui buvo pateikta nuo 11 iki 18 savybių, pvz. aiškumas, patikimumas, pateikimo pastovumas, palyginamumas ir kt.

Atliekant tyrimą pasirinktas neatsitiktinės atrankos metodas ekspertinė atranka. Buvo apklausiami ekspertai – apskaitos srities mokslininkai iš įvairių institucijų, gautos 29 anketos, iš kurių 27 buvo tinkamos tolimesniam apdorojimui.

Apdorojus praktinio tyrimo rezultatus buvo gauta, jog 34 (47,22 proc.) apskaitos kokybę apibūdinančios informacijos savybės ekspertų buvo įvertintos kaip labai svarbios – surinko daugiau nei 65 procentus vertinimų nuo 8 iki 10, tuo tarpu 20 (arba 58,82 proc.) iš jų surinko daugiau nei 80 proc. Daugiausiai, net 18 savybių buvo parinkta apdorojimo aspektus apibūdinančiai grupei, mažiausiai – vidinėms, tačiau iš 11 šios grupės savybių net 7 buvo patvirtintos, o šešios surinko daugiau nei aštuoniasdešimt procentų vertinimų intervale nuo aštuonių iki dešimties, t.y. labai bei ypatingai svarbu. Apibendrinti tyrimo rezultatai pateikti 1 lentelėje.

**1 lentelė.** Apibendrinti apskaitos informacijos kokybės tyrimo rezultatai

Savybių grupė	Pateiktų vertinimui savybių skaičius	Atrinktų savybių skaičius	Savybių, surinkusių virš 80 proc., skaičius
Vidinės	11	7	6
Reprezentacinės	12	4	1
Apdorojimo	18	10	6
Konteksto	15	8	4
Prieinamumo	16	5	3
<b>Viso:</b>	<b>72</b>	<b>34</b>	<b>20</b>

Remiantis tyrimo duomenimis svarbiausios apskaitos informacijos savybės pagal išskirtas savybių grupes yra:

- vidinės: aiškumas; objektyvumas; tikslumas; suprantamumas; teisingumas; patikimumas;
- reprezentacinės: nešališkumas;
- apdorojimo: suderinamumas; klaidų aptinkamumas; sistemiškumas; palyginamumas; be klaidų; patogumas apdorojant;
- konteksto: naudingumas; tinkamumas; aktualumas; savalaikiškumas;
- prieinamumo: saugumas; nepasiekiamumas konkurentams; atsakingo asmens buvimas.

Atliktas praktinis apskaitos kokybę apibūdinančių apskaitos informacijos savybių reikšmingumo tyrimas leido išskirti svarbiausias kokybines charakteristikas, į kurias turi būti atsižvelgiama vertinant apskaitos kokybę. Tyrimo rezultatai neprieštarauja finansinės apskaitos standartų valdybos suformuluotoms kokybinėms charakteristikoms, pastarąsias papildant naujomis, atspindinčiomis šių dienų verslo sąlygas savybėmis, tokiomis kaip suderinamumas, klaidų aptinkamumas, saugumas ir kt.

### Išvados

Tiek buhalterinės (finansinės), tiek ir valdymo apskaitos tikslas, o tuo pačiu ir galutinis produktas vartotojams yra informacijos, reikalingos ekonominiams bei valdymo sprendimams priimti, teikimas. Menka, nepilna, pavėluota ar trūkstama informacija yra suvokiama kaip rimčiausia kokybės problema.

Tyrimo rezultatai parodė, kad mokslinėje literatūroje nėra susiformavusi vieninga apskaitos kokybės sąvokos samprata. Apskaitos kokybė gali būti nagrinėjama kaip techninės bei interaktyvios kokybės dedamųjų suma. Apskaitos informacijos kaip artefakto kokybė bus gera, jei ji perduodama gavėjui taip, kad šis supranta tai, ką siuntėjas norėjo perduoti, o kaip pateiktis ji gali būti laikoma geros kokybės, jei duomenys teisingai atvaizduoti, kontekstas yra tinkamas ir pakankamai išreikštas, o prasmė suvokiama kaip naudinga.

Apskaitos kokybės matavimui pasitelkiama pokyčiais paremta matavimo sistema, kiti autoriai šalia pajamų agresyvumo, nuostolių pripažinimo laiko bei vertės tikrumo matų įtraukia savalaikiškumo rodiklį. Šie tyrimai yra orientuoti į apskaitos atskleidimo klausimus. Tuo tarpu kituose užsienio mokslininkų darbuose apskaitos kokybę analizuojama iš vidaus vartotojų pozicijos. Tokie tyrimai priskirtini apskaitos kokybės vertinimui informaciniu aspektu.

Autorės nuomone finansiniai mato vienetai visapusiškai neatspindi apskaitos kokybės, būtina matuoti tokias apskaitos informacijos kokybės savybes kaip tikslumas, prieinamumas, atvaizdavimo nuoseklumas ir pan. Atliktas praktinis tyrimas leido išskirti svarbiausias apskaitos kokybę apibūdinančias charakteristikas.

### Literatūra

1. Barth, M. E., Landsman, W. R., Lang, M. H. (2008). International Accounting Standards and Accounting Quality. *Journal of Accounting Research*, Vol. 46, No. 3, pp. 467-498.
2. Berry, M., Jeffery, R., Aurum, A. (2004). Assessment of Software Measurement: an Information Quality Study. *Proceedings of the 10<sup>th</sup> International Symposium on Software Metrics (METRICS'04)*.
3. Bharath, S. T., Sunder, J., Sunder, S. V. (2008). Accounting Quality and Debt Contracting. *The Accounting Review*, Vol. 83, No. 1, pp. 1-28.
4. Bhattacharya, U., Daouk, H., Welker, M. (2003) The World Price of Earnings Opacity. *The Accounting Review*, Vol. 78, No. 3, pp. 641-678.
5. Biddle, G. C., Hilary, G. (2006). Accounting Quality and Firm-Level Capital Investment. *The Accounting Review*, Vol. 81, No. 5, pp. 963-982.

6. Bushman, R., Piotroski, J., Smith, A. (2004). What Determines Corporate Transparency? *Journal of Accounting Research*, Vol. 42, No. 2, pp. 207-252.
7. English, L. P. (1999). *Improving Data Warehouse and Business Information Quality*, New York, NY: Wiley.
8. Fan, Q. & Zhang, X. (2007). Accounting Conservatism, Information Aggregation, and the Quality of Financial Reporting [interaktyvus, žiūrėta 2008-12-12]. Prieiga per internetą: < <http://papers.ssrn.com>>
9. Gedminaitė, A., Ruževičius, J. (2007). Verslo informacijos kokybės vertinimas. *Informacijos mokslai*, Nr. 40, pp. 47-56
10. Gelle, E. & Karhu, K. (2003). Information quality for strategic technology planning. *Industrial Management & Data Systems*, 103/8, pp. 633-643.
11. Heidmann, M., Schaffer, U., Strahringer, S. (2008). Exploring the Role of Management Accounting Systems in Strategic Sensemaking. *Information Systems Management*, Vol. 25, Issue 3, pp. 244-257.
12. Kundelienė, K. (2007). Meaning of accounting activity in enterprise management. *Ekonomika ir vadyba - 2007 = Economics and management - 2007 : [12-osios] tarptautinės mokslinės konferencijos pranešimų medžiaga [Elektroninis išteklius] / Kauno technologijos universitetas. Ekonomikos ir vadybos fakultetas, Kaliningrado valstybinis technikos universitetas. Ekonomikos fakultetas, Rygos technikos universitetas. Inžinerinės ekonomikos fakultetas*. pp. 73-79. Kaunas : Technologija. ISSN 1822-6515.
13. Lee, Y. W., Strong, D. M., Kahn, B. K., Wang, R. Y. (2002). AIMQ: a methodology for information quality assessment. *Information & Management*, 40, pp. 133-146.
14. Lillrank, P. (2003). The Quality of Information. *International Journal of Quality & Reliability Management*, Vol. 20, No. 6, pp. 691-703.
15. LST EN ISO 9000:2007 lt, en. *Kokybės vadybos sistemos. Pagrindai ir aiškinamasis žodynas (ISO 9000:2005)*. – Vilnius: Lietuvos standartizacijos departamentas, 2007.
16. Madapusi, A. (2008). ERP Information Quality and Information Presentation Effects on Decision Making. *SWDSI 2008 Proceedings*, pp. 628-633.
17. Morais, A. I. & Curto, J. D. (2008). Accounting Quality and the Adoption of IASB Standards: Portuguese Evidence. *Revista Contabilidade & Finanças [interaktyvus, žiūrėta 2009-01-03]*, Vol. 19, No. 48, pp. 103-111. ISSN 1519-7077.
18. *Oxford Dictionary of English* (2003). Oxford: Oxford University Press.
19. Souza, C. M. (2007). Accounting Quality Versus Auditor Choice Under Strong Tax-GAAP Conformity: the Case of Brazil. *Revista Contabilidade & Finanças [interaktyvus, žiūrėta 2009-01-03]*, Vol. 18, No. 43, pp. 84-96. ISSN 1519-7077.
20. *Statement of Financial Accounting Concepts No.2, Qualitative Characteristics of Accounting Information* (1980). Financial Accounting Standards Board.
21. *Tarptautinių žodžių žodynas* (1985). Vilnius: Vyriausioji enciklopedijų redakcija.
22. Wang, R. Y., Strong, D. M. (1996). Beyond Accuracy: What Data Quality Means to Data Consumers. *Journal of Management Information Systems*, Vol. 12, No. 4, pp. 5-34.
23. Xu, H., Nord, J. H., Nord, G. D., Lin, B. (2003). Key issues of accounting information quality management: Australian case studies. *Industrial Management & Data Systems*, 103/7, pp. 461-470.

## ACCOUNTING QUALITY: HOW TO DEFINE AND MEASURE?

Kristina Kundeliene

### Summary

In each company the biggest flows of information emerge in the accounting area. Today's business environment, globalization processes, technological progress and other factors determine the necessity to manage it. Company's leaders, managers need timely, actual and relevant information for decision making. In the article is analyzed the conception of accounting quality and potential methods of accounting quality assessment, which can be found in the scientific literature. Accounting quality can be analyzed as construct, consisted of two components: technical quality and negotiated quality of deliverables. In the assessment area there were distinguished two research trends: assessment, based on accrual metrics and accounting quality assessment in informational aspect, which was chosen for practical testing.

Research results have showed that there isn't united opinion among scientists for the concept of accounting quality. For the assessment of the accounting quality there are used accrual based metrics, measures of earnings aggressiveness, loss avoidance and value relevance, sometimes the list is complemented by timeliness indicator, but, in authoress opinion, it is not enough only financial measures in order to reflect the quality of accounting. It is necessary to see such characteristics of accounting information as accuracy, accessibility, comparability etc.

*Keywords:* accounting quality, assessment, measurement.