

ОБЛІК І ОПОДАТКУВАННЯ

УДК 657.1.012.1:336.74

DOI: [http://dx.doi.org/10.26642/pbo-2021-3\(50\)-3-7](http://dx.doi.org/10.26642/pbo-2021-3(50)-3-7)

С.Л. Безручук, к.е.н., доц., докторант

Державний університет «Житомирська політехніка»

Л.П. Миськів, к.е.н., ст. викладач

Національний університет біоресурсів і природокористування України

Проблемні питання зіставності як якісної характеристики корисної інформації фінансової звітності

У результаті глобалізації і зростання міжнародної торгівлі розширилися кордони бізнесу. Створення єдиних, глобально застосовних стандартів бухгалтерського обліку має надати можливість зіставності інформації фінансової звітності. Користувачі фінансової звітності мають потребу у зіставній і прозорій інформації. Вважається, що зіставність як якісна характеристика є достатньо зрозумілою і безпроблемною, що підтверджує проведене нами опитування спеціалістів у сфері бухгалтерського обліку. Обираючи серед двох якісних характеристик важливішу, на їх погляд, респонденти віддали перевагу іншій якісній характеристиці, зіставність не визначається як характеристика якісної інформації звітності. У статті розглядаються проблемні питання зіставності. Визначено, що в термінології існує неоднозначність трактування терміна «comparability», визначеного МСФЗ. Порівняння визначаємо як процес, за якого порівнюються статті фінансової звітності. Зіставність визначаємо як якісну характеристику статті. У контексті фінансової звітності запропоновано виробити суворий, методологічний підхід до зіставності, не допускаючи неоднозначності у трактуваннях.

Ключові слова: зіставність; порівняльність; критерії зіставності; якість бухгалтерського обліку; якісні характеристики звітності.

Актуальність теми. Серед вчених довгий час точиться дискусія щодо того, яка якісна характеристика найбільше впливатиме на якість звітності. Одна з детермінант корисної фінансової інформації, яка дозволяє користувачам виявляти та розуміти подібність та відмінності між статтями, визначена Концептуальними основами фінансової звітності [12], називається зіставністю. FASB відводить порівняльності важливу позицію у своїй концептуальній основі як життєво важливій складовій та ставить перед собою мету збільшення порівняльності бухгалтерського обліку [4]. Концепція зіставності набуває значення не лише в теоретичних аспектах. Протягом останніх кількох десятиліть багато організацій прикладають зусилля щодо підвищення порівняльності фінансової звітності [9]. Незважаючи на те, що зіставність бухгалтерського обліку є однією з важливих якісних характеристик, її концепціям присвячено недостатню кількість досліджень порівняно з іншими якісними характеристиками звітності, особливо вітчизняними авторами. На думку В.Ch. Sohn (2016), причиною цього є те, що зіставність – це «відносне або порівняльне поняття, а не абсолютний або незалежний критерій, як інші бухгалтерські характеристики», тобто існує складність її емпіричного вимірювання [10]. На нашу думку, іншою причиною може бути переконання авторами того, що порівняння як якісна характеристика є достатньо зрозумілою і безпроблемною, хоча це не зовсім так. Цю думку підтверджує проведене нами опитування методом інтерв'ю керівників, головних бухгалтерів та бухгалтерів підприємств (N = 20). Опитування показало, що серед усіх якісних характеристик корисної інформації найменшу частку по важливості займає саме зіставність. Обираючи серед двох якісних характеристик важливішу, респонденти віддали перевагу іншій якісній характеристиці (рис. 1).

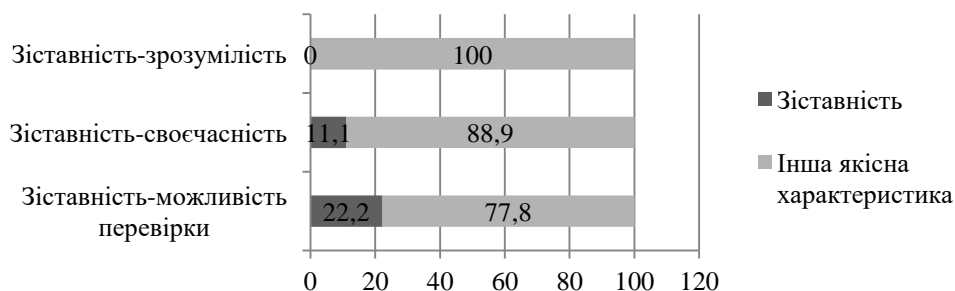


Рис. 1. Вибір якісної характеристики корисної звітності респондентами, %

Варто також зазначити, що під час розгляду загальних властивостей інформації зіставність взагалі не береться до уваги. З точки зору інформатики, найбільш важливими є такі властивості інформації: адекватність, достовірність, повнота, актуальність, доступність і об'єктивність інформації. Зіставність виникає там, де необхідний аналіз певних даних, починаючи з найпростішого у вигляді простого порівняння (зіставлення), наприклад, статей звітності для прийняття обґрунтованих рішень.

Аналіз останніх досліджень та публікацій, на які спираються автори. Науковці широко досліджують вплив зіставності (порівнянності) бухгалтерського обліку на різні результати, такі як: добровільне розкриття інформації керівництвом, розширення та передбачливі властивості прогнозів аналітиків, а також вибір портфеля інституційних інвесторів. Kim R. та ін. (2018) досліджують контексти, де порівнянність фінансової звітності покращує корисність облікової інформації під час прийняття рішень, вивчаючи роль двох важливих аспектів характеристик користувачів фінансової звітності, а саме: досвідченості інвесторів та асиметрії інформації [6]. Sohn B.Ch. (2016) визначає, як на вибір менеджерами альтернативних методів управління прибутком впливає порівняння бухгалтерського обліку [10]. Зіставність на прикладі звітності своїх країн вивчали: Aburou D. (2019), Huerta E. (2013), Yong-Shik Kim (2020) та ін. [1; 5; 11]. Проте проблеми визначення зіставності саме на прикладі України малодосліджені.

Мета дослідження – розглянути проблемні питання зіставності, зокрема термінології, що виникають в Україні.

Викладення основного матеріалу. Сьогодні у всьому світі панує глобалізація економіки, яка передбачає взаємодію матеріальних, людських та фінансових ресурсів, особливо на міжнародному рівні [10]. Ділова активність розширилася, перетинаючи національні кордони, щоб отримати міжнародний вимір. Sohn B.Ch. (2016) стверджує, що операції, які здійснюються суб'єктами господарювання, стають більш географічно розподіленими, складними та численними [10]. В результаті фінансова інформація як засіб зв'язку використовується на міжнародному рівні і має розумітися як всередині країни походження, так і за її межами. Зазначається, що незабезпечення порівнянності (яка у Концептуальних основах визначена як зіставність) фінансових звітів між різними економічними підприємствами може ввести своїх користувачів в оману, знизити якість інформації у фінансових звітах та призвести до неможливості оцінки результатів діяльності між економічними підприємствами.

У нещодавньому дослідженні було вивчено роль порівнянності бухгалтерського обліку на ринках капіталу і виявлено, що більша порівнянність забезпечує учасникам ринку капіталу кращі орієнтири, що допомагає зменшити витрати на придбання й обробку інформації. Як наслідок, вони можуть більш точно оцінити справжню ефективність фірми, оскільки бухгалтерська інформація порівнянних фірм є цінним додатковим внеском для аналізу основ бізнесу відповідної фірми. Іншими словами, «бухгалтерська інформація фірми стає більш прозорою для зовнішніх учасників ринку, якщо її облікова порівнянність збільшується» [10]. На думку окремих вчених, забезпечення вимоги зіставності визначає «необхідність відображати в ньому показники за декілька періодів» [13], з чим не можна цілком погодитися. Відповідно до Концептуальної основи фінансової звітності [15], зіставність забезпечується, якщо інформацію можна порівняти з подібною інформацією про інші суб'єкти господарювання, а також з подібною інформацією про той самий суб'єкт господарювання за інший період або іншу дату. Аналогічні вимоги до зіставності висуваються і НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності». Однак передумовою зіставності за національним стандартом є наведення відповідної інформації попереднього періоду та розкриття інформації про облікову політику і її зміни, тобто ступінь порівнянності з іншими підприємствами не наводиться.

Прихильники Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ) стверджують, що встановлення єдиного набору стандартів бухгалтерського обліку покращує порівнянність фінансової звітності, що водночас залучає більші транскордонні інвестиції [3]. На міжнародному рівні зіставність звітності забезпечується у разі складання її за Міжнародними стандартами фінансової звітності. Їх опоненти стверджують, що аналізу та інтерпретації цієї інформації на міжнародному рівні перешкоджає безліч факторів, таких як міжнародне різноманіття у принципах бухгалтерського обліку [7]. У цьому контексті виникають два спірні моменти, а саме: чи є однорідність порівнянністю (зіставністю) інформації, зрештою чи є можливість обробки та передачі порівняної інформації у глобалізованій галузі бухгалтерського обліку. Чи насправді можливо забезпечити порівняння фінансової звітності в різних країнах? Аналіз даних має дати користувачу уявлення про реальні механізми, що лежать в основі даних [8]. Під час зіставності фінансової звітності відомі випадки, коли за результатами принципів однієї країни у звітності відображено прибуток, а за результатами правил іншої країни – збиток. За ранніми дослідженнями Brown P.R. та ін. (1993) різні принципи бухгалтерського обліку пояснюють від половини до практично всієї різниці між американськими і японськими PERs [2]. Навіть використання однакового плану рахунків, методів обліку і подібних статей звітності не забезпечує зіставність у зв'язку з наявністю різноманітних факторів: політичних, культурних, етичних, моральних та інших. За дослідженнями Zhang Y., Andrew J. (2010) такими факторами є: економічні та правові фактори (наприклад, політичне та економічне середовище,

правові системи; різний характер прав власності; розмір, структура та складність економіки у країні; система освіти; соціальна стабільність; відмінності на ринках капіталу; організаційна структура і рівень ієрархії між материнськими і дочірніми компаніями), відмінності в культурі (мова; історичний розвиток нації, фінансова культура, культура аудиту, ставлення до податків) тощо [12]. Всі ці фактори перешкоджають виробленню єдиної бухгалтерської практики, впливають на різне розуміння сутності господарської операції і, відповідно, її відображення в системі бухгалтерського обліку. Суб'єкти, що подають звітність, застосовують облікове ставлення до аналогічних подій, які, по суті, різні на міжнародному рівні. Наприклад, навіть у національному середовищі можуть виникати різні підходи до трактування різних видів доходів та витрат. В Україні проблемною ланкою є розмежування фінансової та інвестиційної діяльності. Наприклад, до фінансових доходів належать процентні доходи за зобов'язаннями, а також за використанням активів. Отже, однорідність інформації не є зівставністю, передача інформації, складеної за МСФЗ, не є забезпеченням зівставності, хоча й наближає її до найбільшої можливості порівняння.

В Україні маємо ситуацію низької довіри до держави в цілому (Psota V. та ін., 2020). У такому випадку виникає ситуація, коли зацікавленому користувачу потрібно порівнювати звітність, складену в державах, наприклад, з високим і низьким рівнями корупції, довіри до суб'єктів суспільного інтересу, інфляції тощо. Фактично показники можуть бути порівняними в обох випадках, але чи є вони якісними в тих же випадках, з огляду на місце формування такої звітності, незрозуміло. У випадку з інфляцією, то її вплив на бухгалтерську звітність не зафіксовано. Отже, зівставляється така звітність на різних грошових базах, що є недостовірним представленням інформації і може завдати інформаційної шкоди їх користувачам.

На нашу думку, проблема виникає ще й на етапі інтерпретації і перекладу МСФЗ. Зазначимо, що на подібні проблеми в їхніх країнах звертають увагу науковці різних країн: Йорданії (Aburouf D., 2019), Мексики (Huerta E. та ін., 2013). Зокрема Aburouf D. (2019) визначає, що двозначність трактування і наявність мовних бар'єрів можуть бути використані владою під час впровадження МСФЗ [1]. Якщо користувачі не знайомі з контекстуальними відмінностями і не володіють достатньою складністю для розшифровки бухгалтерської інформації, представленої у фінансовій звітності, з майже однаковими назвами рахунків, цілком ймовірно, що було б важко порівняти компанії як у межах країни, так і на міжнародному рівні [12]. Такими відмінностями може стати подання інформації за історичною і справедливою вартістю, за різними методами амортизації. Незважаючи на те, що всі суттєві аспекти, методи оцінки розкриваються у примітках до фінансової звітності, порівняння показників теоретично можна провести, а фактично – ні, через різну сутність опублікованих даних.

За умови перекладу МСФЗ з офіційної англійської версії на українську мову термін «comparability» визначено як зівставність. Проте часто вчені вживають щодо «comparability» термін «порівнянність». Використання Міжнародних стандартів фінансової звітності іншими мовами, окрім англійської, створює потенціал для відмінностей перекладу, які можуть ввести зміну результатів бухгалтерського обліку під час використання різних мов [5]. Тому варто розібратися у правильності використання того чи іншого терміна. В тлумачному словнику немає терміна «зіставність». Термін «зіставляти» визначено у значенні «порівнювати щось із чим-небудь або між собою», і рідко вживається значення «ставити поруч, разом; складати» [17, с. 579]. В іншому тлумачному онлайн-словнику поняття «зіставний» застосовується лише в симбіозі з поняттям «методу». Зіставний метод визначено як систему прийомів і методик систематичного порівняння об'єктів, явищ тощо на основі встановлення між ними еквівалентності [14]. Натомість у тлумачному словнику фігурують слова «порівнянність» і «порівнянний». «Порівнянний» визначається як такий, що можна порівняти з іншими, і виміряти однаковою мірою чим-небудь іншим; сумірний, спільномірний [18, с. 258]. Як бачимо, переважає філософське трактування поняття з пошуком реальної подібності і відмінності об'єктів пізнання, їх ознак і відносин між ними. Зівставність же розглядається як систематичний процес порівняння або як можливість порівнювати предмети, вона дозволяє виявляти схожі і відмінні риси між двома наборами економічних явищ користувачами фінансової звітності.

У бухгалтерському обліку якість інформації залежить від ступеня подібності відображення економічних показників у фінансовій звітності різних підприємств. У Концептуальних основах зівставність – це посилювальна якісна характеристика, яка дає змогу користувачам ідентифікувати та зрозуміти подібності статей та відмінності між ними [15]. В НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» визначається саме порівнянність. Це підтверджується статтею, відповідно до якої «фінансова звітність повинна надавати можливість користувачам порівнювати фінансові звіти підприємства за різні періоди або фінансові звіти різних підприємств» [16]. Отже, порівняння є процесом, під час якого порівнюються статті фінансової звітності, а зівставність – як характеристика статті. Порівнювати, по суті, можна різні статті, визначати їх взаємодії, а зівставляти – лише ті статті, які відповідають певним вимогам. Однак, на нашу думку, в бухгалтерському обліку можливе використання обох значень терміна «comparability»: і порівнянність, і зівставність. Перше поняття вважаємо ширшим, а друге – обмеженим певними вимогами, що висуваються до звітності, або систематичністю проведення спостереження.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Враховуючи наведене вище дослідження, вважаємо, що в контексті фінансової звітності варто виробити суворий методологічний підхід до зіставності. В МСФЗ не допускати неоднозначності у трактуваннях. І не лише щодо порівнянності. Подальших досліджень потребують питання зіставності інших видів звітності, наприклад, звітності зі сталого розвитку. Вважаємо, що необхідно провадження обов'язковості складання звітності зі сталого розвитку на підприємствах, які мають стратегічне значення у планах сталого розвитку і забезпечення зіставності такої звітності шляхом впровадження мінімуму обов'язкових показників, що відображають соціальну, економічну і екологічну сферу сталого розвитку. Також варто розробити відповідні показники зіставності для фінансової звітності малих та середніх підприємств, що дасть їм можливість виходу на міжнародні ринки.

Список використаної літератури:

1. *Aburous D.* IFRS and institutional work in the accounting domain / *D.Aburous* // *Critical Perspectives on Accounting*. – 2019. – Vol. 62. – P. 1–15. DOI: 10.1016/j.cpa.2018.10.001.
2. *Brown P.R.* Achieving comparability of US and Japanese financial statement data / *P.R. Brown, V.E. Soybel, C.P. Stickney* // *Japan and the World Economy*. – 1993. – Vol. 5, № 1. – P. 51–72. DOI: 10.1016/0922-1425(93)90027-2.
3. The impact of mandatory IFRS adoption on foreign mutual fund ownership: The role of comparability / *M.DeFond, X.Hu, M.Hung, S.Li* // *Journal of Accounting and Economics*. – 2011. – Vol. 51, № 3. – P. 240–258. DOI: 10.1016/j.jacceco.2011.02.001.
4. *Edmonds M.A.* Financial statement comparability and segment disclosure / *M.A. Edmonds, D.B. Smith, M.A. Stallings* // *Research in Accounting Regulation*. – 2018. – Vol. 30, № 2. – P. 103–111. DOI: 10.1016/j.racreg.2018.09.012.
5. *Huerta E.* Translation of IFRS: Language as a barrier to comparability / *E.Huerta, Y.Petrides, G.P. Braun* // *Research in Accounting Regulation*. – 2013. – Vol. 25, № 1. – P. 1–12. DOI: 10.1016/j.racreg.2012.11.007.
6. *Kim R.* When does comparability better enhance relevance? Policy implications from empirical evidence / *R.Kim, S.Kim, P.M. Musa* // *Journal of Accounting and Public Policy*. – 2018. – Vol. 37, № 5. – P. 436–457. DOI: 10.1016/j.jaccpubpol.2018.09.006.
7. *Lainez J.A.* The effect of accounting diversity on international financial analysis: empirical evidence / *J.A. Lainez, S.Callao* // *The International Journal of Accounting*. – 2000. – Vol. 35, № 1. – P. 65–83. DOI: 10.1016/S0020-7063(99)00030-8.
8. *Mechelen I.V.* Comparability problems in the analysis of multiway data / *I.V. Mechelen, A.K. Smilde* // *Chemometrics and Intelligent Laboratory Systems*. – 2011. – Vol. 106, № 1. – P. 2–11. DOI: 10.1016/j.chemolab.2010.08.006.
9. *Murphy A.B.* The Impact of Adopting International Accounting Standards on the Harmonization of Accounting Practices / *A.B. Murphy* // *The International Journal of Accounting*. – 2000. – Vol. 35, № 4. – P. 471–493. DOI: 10.1016/S0020-7063(00)00074-1.
10. *Sohn B.Ch.* The effect of accounting comparability on the accrual-based and real earnings management / *B.Ch. Sohn* // *Journal of Accounting and Public Policy*. – 2016. – Vol. 35, № 5. – P. 513–539. DOI: 10.1016/j.jaccpubpol.2016.06.003.
11. *Yong-Shik Kim* The effect of consistency in accounting choices on financial statement comparability: Evidence from South Korea / *Kim Yong-Shik* // *Global Business and Finance Review*. – 2020. – Vol. 25, № 3. – P. 19–33. DOI: 10.17549/gbfr.2020.25.3.19.
12. *Zhang Y.* Land in China: Re-considering comparability in financial reporting / *Y.Zhang, J.Andrew* // *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*. – 2010. – № 4 (1). – P. 53–75.
13. *Безверхий К.В.* Удосконалення фінансової звітності підприємства / *К.В. Безверхий* // Перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу у контексті євроінтеграції : зб. матер. IV Міжнар. наук.-прак. конф., травень. – Херсон : ФОП Грінь Д.С., 2016. – С. 14–15.
14. Значення слова «зіставляти» / Толковий словар українського язика [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://classes.ru/all-ukrainian/dictionary-ukrainian-explanatory-term-59742.htm>.
15. Концептуальна основа фінансової звітності [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_009/print1447496000227706.
16. Загальні вимоги до фінансової звітності : НП(С)БО 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>.
17. Словник української мови: в 11 томах. – 1972. – Том 3. – 579 с.
18. Словник української мови: в 11 томах. – 1976. – Том 7. – 258 с.

References:

1. Aburous, D. (2019), «IFRS and institutional work in the accounting domain», *Critical Perspectives on Accounting*, Vol. 62, pp. 1–15, doi: 10.1016/j.cpa.2018.10.001.
2. Brown, P.R., Soybel, V.E. and Stickney, C.P. (1993), «Achieving comparability of US and Japanese financial statement data», *Japan and the World Economy*, Vol. 5, Issue 1, pp. 51–72, doi: 10.1016/0922-1425(93)90027-2.
3. DeFond, M., Hu, X., Hung, M. and Li, S. (2011), «The impact of mandatory IFRS adoption on foreign mutual fund ownership: The role of comparability», *Journal of Accounting and Economics*, Vol. 51, Issue 3, pp. 240–258, doi: 10.1016/j.jacceco.2011.02.001.

4. Edmonds, M.A., Smith, D.B. and Stallings, M.A. (2018), «Financial statement comparability and segment disclosure», *Research in Accounting Regulation*, Vol. 30, Issue 2, pp. 103–111, doi: 10.1016/j.racreg.2018.09.012.
5. Huerta, E., Petrides, Y. and Braun, G.P. (2013), «Translation of IFRS: Language as a barrier to comparability», *Research in Accounting Regulation*, Vol. 25, Issue 1, pp. 1–12, doi: 10.1016/j.racreg.2012.11.007.
6. Kim, R., Kim, S. and Musa, P.M. (2018), «When does comparability better enhance relevance? Policy implications from empirical evidence», *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 37, Issue 5, pp. 436–457, doi: 10.1016/j.jaccpubpol.2018.09.006.
7. Láinez, J.A. and Callao, S. (2000), «The effect of accounting diversity on international financial analysis: empirical evidence», *The International Journal of Accounting*, Vol. 35, Issue 1, pp. 65–83, doi: 10.1016/S0020-7063(99)00030-8.
8. Mechelen, I.V. and Smilde, A.K. (2011), «Comparability problems in the analysis of multiway data», *Chemometrics and Intelligent Laboratory Systems*, Vol. 106, Issue 1, pp. 2–11, doi: 10.1016/j.chemolab.2010.08.006.
9. Murphy, A.B. (2000), «The Impact of Adopting International Accounting Standards on the Harmonization of Accounting Practices», *The International Journal of Accounting*, Vol. 35, Issue 4, pp. 471–493, doi: 10.1016/S0020-7063(00)00074-1.
10. Sohn, B.Ch. (2016), «The effect of accounting comparability on the accrual-based and real earnings management», *Journal of Accounting and Public Policy*, Vol. 35, Issue 5, pp. 513–539, doi: 10.1016/j.jaccpubpol.2016.06.003.
11. Yong-Shik, Kim (2020), «The effect of consistency in accounting choices on financial statement comparability: Evidence from South Korea», *Global Business and Finance Review*, Vol. 25, No. 3, pp. 19–33, doi: 10.17549/gbfr.2020.25.3.19.
12. Zhang, Y. and Andrew, J. (2010), «Land in China: Re-considering comparability in financial reporting», *Australasian Accounting, Business and Finance Journal*, No. 4 (1), pp. 53–75.
13. Bezverhij, K.V. (2016), «Udoskonalennja finansovoi' zvitnosti pidprijemstva», *Perspektyvy rozvytku obliku, kontrolju ta analizu u konteksti jevrointegracii'*, zb. mater. IV Mizhnar. nauk.-prak. konf., traven', FOP Grin' D.S., Herson, pp. 14–15.
14. «Znachennja slova “zistavljatjy”», *Tolkovyj slovar' ukrainskogo yazyka*, [Online], available at: <https://classes.ru/all-ukrainian/dictionary-ukrainian-explanatory-term-59742.htm>
15. Konceptual'na osnova finansovoi' zvitnosti, [Online], available at: http://zakon5.rada.gov.ua/laws/show/929_009/print1447496000227706
16. NP(S)BO 1 «Zagal'ni vymogy do finansovoi' zvitnosti», [Online], available at: <http://zakon.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13#Text>
17. Slovnyk ukrai'ns'koi' movy (1972), v 11 tomah, Vol. 3, 579 p.
18. Slovnyk ukrai'ns'koi' movy (1976), v 11 tomah, Vol. 7, 258 p.

Безручук Світлана Леонідівна – кандидат економічних наук, доцент, докторант кафедри інформаційних систем в управлінні та обліку Державного університету «Житомирська політехніка».

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

Наукові інтереси:

- міжнародні аспекти бухгалтерського обліку;
- проблеми викладання бухгалтерського обліку;
- якість бухгалтерського обліку і звітності.

E-mail: bezruchuksl@gmail.com.

Миськів Любов Петрівна – кандидат економічних наук, старший викладач кафедри обліку та оподаткування Національного університету біоресурсів і природокористування України, м. Київ.

<https://orcid.org/0000-0002-4818-5468>.

Наукові інтереси:

- проблеми обліку і контролю формування та використання прибутку підприємств;
- облік за виплатами працівникам в установах державного сектору;
- сучасні аспекти бухгалтерського діловодства в управлінні підприємством.

E-mail: lubovmyskiv_2020@ukr.net.

Стаття надійшла до редакції 10.09.2021.