

Електронне наукове фахове видання "Ефективна економіка" включено до переліку наукових фахових видань України з питань економіки (Категорія «Б», Наказ Міністерства освіти і науки України від 11.07.2019 № 975) www.economy.nayka.com.ua | № 4, 2021 | 29.04.2021 р.

DOI: [10.32702/2307-2105-2021.4.1](https://doi.org/10.32702/2307-2105-2021.4.1)

УДК 657.1

*О. С. Пристемський,
д. е. н., доцент, професор кафедри обліку і оподаткування,
Херсонський державний аграрно-економічний університет
ORCID ID: 0000-0001-9743-3563*

*А. Ж. Сакун,
к. е. н., доцент, доцент кафедри обліку і оподаткування,
Херсонський державний аграрно-економічний університет
ORCID ID: 0000-0002-0910-4055*

ВДОСКОНАЛЕННЯ ТЕОРЕТИЧНИХ ТА МЕТОДОЛОГІЧНИХ АСПЕКТІВ ФУНКЦІОНУВАННЯ СИСТЕМИ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

*O. Prystemskyi
Doctor of Economic Sciences, Associate Professor, Professor of Accounting and Taxation,
Kherson State Agrarian and Economic University*

*A. Sakun
PhD in Economics, Associate Professor, Associate Professor of Accounting and Taxation,
Kherson State Agrarian and Economic University*

INSURANCE OF THEORETICAL AND METHODOLOGICAL ASPECTS IN THE FUNCTIONS OF THE ACCOUNTING SYSTEMS

У статті розглянуто бухгалтерський облік як система та процес, що функціонує всередині системи управління, повністю обслуговує її і повинен задовольнити потреби цієї системи. Визначено, що бухгалтерські звіти як кінцевий продукт бухгалтерського обліку, який надається користувачам для прийняття рішень, завжди були і будуть в майбутньому в центрі уваги науковців та практиків. Проведений аналіз рівня її якості констатує актуальність бухгалтерської інформації та здатність системи бухгалтерського обліку задовольняти запити зацікавлених користувачів щодо бухгалтерської інформації. Розглянуто нову парадигму бухгалтерського обліку, що здатна вирішити проблеми, з якими система бухгалтерського обліку зіткнулася з настанням світової фінансової кризи. Розглянуто концепцію інтегрованої звітності, яка тісно взаємопов'язана з фінансовою та нефінансовою звітністю. Визначено переваги інтегрованої звітності, які дозволять відображати та вимірювати окремі компоненти створення вартості підприємства.

The article considers accounting as a system and process that operates within the management system, fully serves it and must meet the needs of this system. It is substantiated that accounting should not only objectively and timely reflect the business activities of the enterprise, but also optimally interpret the data to meet the requirements of consumers for management purposes, because the ultimate goal is to use objective and complete accounting information, better manage economic facilities and more efficiently organize the business process. It is determined that

accounting reports as the final product of accounting, which is provided to users for decision-making, have always been and will be in the future the focus of scientists and practitioners. The analysis of the level of its quality states the relevance of accounting information and the ability of the accounting system to meet the requests of interested users for accounting information. A new accounting paradigm is considered, which is able to solve the problems faced by the accounting system with the onset of the global financial crisis. It is argued that in today's conditions, accounting reports should focus not only on the environment of the enterprise and its microbusiness, but also to address pressing current issues of socio-economic systems. The concept of integrated reporting, which is closely interrelated with financial and non-financial reporting, is considered. A comparative analysis of integrated and financial reporting was conducted, which revealed the benefits of its application, as well as to identify their main features. The relationship of financial value factors with non-financial factors, will update the role of the accounting system as the main source of information strategic management system, as well as increase the information content of financial statements through additions and explanations arising from the use of information from financial and management systems. The advantages of integrated reporting, which will allow to display and measure individual components of creating the value of the enterprise, are determined.

Ключові слова: бухгалтерський облік; інформація; підприємство; управління; користувачі; система.

Keywords: accounting; information; enterprise; management; users; system.

Постановка проблеми. Розвиток потреб користувачів облікової інформації пов'язаний з подальшим розвитком системи бухгалтерського обліку. Поштовхом до вдосконалення теоретичних та методологічних аспектів функціонування системи бухгалтерського обліку стала поява нових систем управління, інформаційних запитів та необхідності виявлення нових типів показників бухгалтерського обліку. Для вдосконалення бухгалтерського обліку в останні роки використовується значна кількість наукових методів і теорій, що призводить до поступового наближення методології наукових досліджень у галузі бухгалтерського обліку до досліджень в економічних, соціальних, поведінкових та інших видах наук [1].

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблемам організації та функціонування системи бухгалтерського обліку присвячена значна кількість наукових праць як зарубіжних так і вітчизняних вчених, зокрема, Ф. Ф. Бутинця, С. Ф. А. Велш Глена, Голова, С. Гошала, С. А. Кузнєцової, С. Ф. Легенчука, М. М. Моувена, Л. В. Овода, М. С. Пушкарка, Л. П. Радецької, Б. Райана, Д. У. Сенкова, Д. Р. Хенсена, П. Я. Хомина, А. В. Шайкана та інших. Однак, поряд з важливими науковими результатами, на сьогоднішній день залишаються невирішеними проблеми теоретичних та методологічних аспектів функціонування системи бухгалтерського обліку.

Постановка завдання. Ціль проведеного дослідження полягає у вивченні проблемних питань сучасного стану системи бухгалтерського обліку, зокрема, вдосконалення теоретико-методологічних аспектів його функціонування.

Виклад основного матеріалу. Бухгалтерський облік і як система, і як процес, функціонує всередині системи управління, повністю обслуговує її і повинен задовольнити потреби цієї системи, забезпечити адекватною інформацією управлінський персонал. Не завжди ці цілі бувають досягнуті по ряду причин, які криються в специфіці самої організації бухгалтерського обліку. Перш зусилля вчених були спрямовані на поліпшення відображення активів, зобов'язань, їх джерел і господарських процесів в бухгалтерському обліку. Мається на увазі сам процес реєстрації даних, раціоналізація форм документів і реєстрів, вдосконалення методів обліку матеріалів, винагород працівникам та ін. В сучасних економічних умовах цього явно недостатньо. Бухгалтерський облік повинен не тільки об'єктивно і своєчасно відображати господарську діяльність організації, але і оптимально інтерпретувати отримані дані, щоб задовольнити вимоги споживачів з метою управління, тому що кінцева мета полягає в тому, щоб, використовуючи об'єктивну і повноцінну облікову інформацію, краще управляти економічними об'єктами і ефективніше організовувати бізнес процес. В іншому випадку, без належної інтерпретації бухгалтерський облік лише накопичує інформацію і залишається пасивним реєстратором доконаних фактів. Традиційна структура бухгалтерії, форми сучасних облікових реєстрів, система показників і способи їх узагальнення, терміни і форми їх уявлення не повною мірою відповідають цим вимогам [2].

Показники бухгалтерської звітності, отримані при виході з системи, вважаються головним результатом організації та функціонування бухгалтерії на підприємстві. Поступова поява нової парадигми, яка

спостерігається в остання роки, стала реакцією системи бухгалтерського обліку на неможливість задоволення зростаючих потреб користувачів відповідної інформацією для прийняття ефективних управлінських рішень. До цього спонукало поява міжнародних організацій, які покликані забезпечувати регулювання та методологічну підтримку нових звітів та форм, що поступово впроваджуються, шляхом випуску стандартів, принципів, а також методологічних рекомендацій щодо застосування та принципи і формати для його складання[3]. Перехід від однієї парадигми до іншої характеризується глибокими структурними зрушеннями в існуючій концепції бухгалтерської звітності, що суттєво змінює розуміння її сутності та визначає необхідність розробки нових моделей прийняття рішень користувачами на її основі. Поява нової парадигми бухгалтерської звітності насправді можна визнати природним процесом, оскільки зміни, що відбулися за останні роки в інституційному середовищі бухгалтерського обліку, повинні враховуватися шляхом вдосконалення методологічного апарату бухгалтерського обліку [4].

Нездатність попередньої парадигми вирішити проблеми, з якими система бухгалтерського обліку зіткнулася з настанням світової фінансової кризи, стали основними причинами необхідності переходу на нову парадигму бухгалтерського обліку. Питання економічного ризику та невизначеності стало ключовим з початком економічної кризи, як наслідок це спонукало до розробки рекомендацій стосовно забезпечення довгострокової життєздатності та стратегічної стабільності підприємств в частині переосмислення ролі наявних ресурсів, які використовує в своїй діяльності суб'єкт господарювання [5]. Як наслідок, зовнішні користувачі та інвестори збільшили вимоги до бухгалтерської звітності, як необхідність для прийняття ефективних рішень. Насамперед, це надання нефінансової інформації, що має доповнювати набір показників, які розкриваються у фінансовій звітності.

В умовах сьогодення бухгалтерські звіти мають зосереджуватися не тільки на середовищі діяльності підприємства та його мікробізнесі, а й вирішувати нагальні поточні проблеми функціонування соціально-економічних систем, зокрема, соціальних, екологічних та управлінських. Для забезпечення відповідності бухгалтерського обліку сучасним соціально-економічним реаліям та усунення недоліків в його веденні необхідно трансформувати існуючу систему бухгалтерського обліку та парадигму звітності. Слід зазначити, що поряд із зміною соціально-економічних та технологічних умов функціонування суб'єкта господарювання необхідно змінити існуючу парадигму бухгалтерської звітності. Поряд з цим формування нової парадигми повинно спрямовуватись на подолання існуючого розриву між змістом бухгалтерської звітності та очікуваннями зовнішніх користувачів й інвесторів.

Загальна концепція інтегрованої звітності, згідно з визначенням, є процесом, який призводить до подання інформації організації, що виражаються у підготовці періодичного інтегрованого звіту. Інтегрований звіт представляє собою короткий виклад того, як стратегія, управління, діяльність та перспективи підприємства в контексті зовнішнього середовища допомогли створити цінність у короткостроковій, середньостроковій та довгостроковій перспективі. Існує більш загальне визначення, тобто інтегрована звітність розглядається як концепція, яка була створена для кращого формулювання широкого набору показників, призначених для вимірювання довгострокової цінності та ролі, яку організація відіграє у суспільстві. Вищезазначені підходи до розуміння сутності інтегрованої звітності використовуються як основа для визначення згідно з яким інтегрований звіт є цілісним та всебічним відображенням результатів діяльності компанії в контексті його фінансів та стійкості [6].

Інтегровану звітність тісно взаємопов'язана з фінансовою та нефінансовою звітністю, тому не потрібно розглядати її як нове явище, яке не має власного теоретичного та методологічного підґрунтя, хоча воно розробляється на основі власних принципів та методології побудови. Результатом еволюції системи бухгалтерського обліку в напрямку задоволення зростаючих потреб користувачів, а також підвищення прозорості та актуальності облікової інформації, спричинило появу інтегрованої звітності. Інтегрована звітність виникла внаслідок поступового накопичення досвіду корпоративної звітності під впливом вимог ринку, на відміну від інших форм звітності, які регулюються законодавством.

У порівнянні з фінансовою звітністю інтегрована звітність орієнтована на вирішення ключових проблем, з якими стикається система бухгалтерського обліку в контексті інформаційних та цивілізаційних зрушень в економічній системі. Впровадження інтегрованої звітності докорінно змінює практику зовнішньої звітності, забезпечуючи значну кількість переваг при її використанні, основними серед яких є: - покращення взаємовідносин з інвесторами та іншими зацікавленими сторонами; - підвищення прозорості, надійності та правдивості наданої інформації; - контроль та управління ризиками, а також ефективністю використання ресурсів суб'єкта господарювання; - короткий та інтегрований формат наданої інформації в одному звіті [6].

Видача інтегрованих звітів збільшить довіру та впевненість підприємства у своїх зацікавлених сторін, а також легітимність своєї діяльності, що може збільшити ділові можливості та вдосконалити систему управління ризиками суб'єкта господарювання. Видаючи внутрішні інтегровані звіти, компанія оцінює свою етику, фундаментальну цінність, рівень управління та зовнішні вдосконалення і впевненість, які потрібні зацікавленим сторонам. Таким чином, інтегровані звіти можуть видаватися виключно для внутрішніх користувачів, а також можуть бути оприлюднені для всіх зацікавлених сторін, яким потрібна така інформація для прийняття рішень (внутрішніх та зовнішніх).

Концепція інтегрованої звітності отримала значний розвиток завдяки створенню Міжнародного комітету з інтегрованої звітності, яким був розроблений проект міжнародного формату інтегрованої звітності (IP), що посприяло збільшенню виробництва інтегрованих звітів компаніями по всьому світу в понад чотири

рази. Розробники ІР-проекту вважають, що сукупність запропонованих у ньому елементів, що виходять за рамки традиційної фінансової звітності (людський та інтелектуальний капітал, природні ресурси, ринкове та регуляторне регулювання, конкуренція та орієнтація на визначення вартості підприємства), повинна бути чітко розкритим зацікавленим сторонам. Основна передумова концепції інтегрованої звітності полягає в тому, що її розробники вважають, що сталий розвиток суспільства - це єдиний спосіб задовольнити потреби сучасних та майбутніх поколінь, яким повинні керуватися всі підприємства, щоб забезпечити створення цінності для акціонерів та інших зацікавлених сторін у короткостроковій та довгостроковій перспективі [7]. Як результат, існує значна кількість відмінностей між інтегрованою звітністю підприємства та іншими видами бухгалтерської звітності. У порівнянні з фінансовою звітністю, інтегрована звітність має такі основні відмінні риси: - подання інформації в контексті дещо іншої структури капіталу підприємства, ніж це передбачено у фінансовій звітності; - проєкт міжнародного формату інтегрованої звітності визначає такі типи капіталу, в контексті яких надається інформація про використання загального капіталу підприємства та вплив на нього стратегії підприємства (фінансовий, промисловий, інтелектуальний, людський, соціальний та природний). Відповідно до цього підходу ефективність діяльності підприємства визначається не лише на основі ефективності використання фінансового капіталу, а й інших видів капіталу.

Інтегрована звітність є коротшою та інформативнішою, на відміну від вузькоспеціалізованих та масштабних корпоративних фінансових звітів, оскільки побудована з урахуванням запитів усіх груп користувачів облікової інформації, а також враховує загальні потреби сталого розвитку суб'єкта господарювання. Основними ж причинами зниження якості фінансової звітності є: - низька ефективність ринку капіталу; - невідповідність змісту фінансової звітності потребам її користувачів; - упередженість національних регуляторів бухгалтерського обліку, які можуть стати перешкодою для застосування найкращих міжнародних практик.

Процес поліпшення якості фінансової звітності передбачає перехід до більш високої якості та вимагає забезпечення її відповідності вимогам користувачів. Основними шляхами підвищення якості фінансової звітності є: - суттєве вдосконалення змісту фінансової звітності та наближення її до економічної реальності; - вдосконалення форми подання та розкриття фінансової звітності, процесу організації її складання із застосуванням сучасних технічних та програмних засобів. Головними рисами інтегрованої звітності, які відрізняють її від інших видів звітності, є: - новий підхід до структурування капіталу підприємства; - зосередження на створенні інформаційної системи управління статтями; - концентрація уваги на висвітленні тих аспектів діяльності підприємства, що мають вплив на її стратегічну стабільність та довгострокові перспективи.

Спрямованість інтегрованої звітності на створення інформаційної підтримки стратегічного управління, зокрема, управління, що базується на витратах, є ще однією її характерною рисою. В результаті чого деякі дослідники визначають інтегрований звіт як коротке повідомлення про те, як стратегія, управління, результати діяльності та перспективи організації в контексті її зовнішнього середовища призводять до створення вартості в короткостроковій, середньостроковій та довгостроковій перспективі. Таким чином, інтегрована звітність має дещо інший і ширший обсяг порівняно з фінансовою звітністю, оскільки дозволяє відобразити та вимірювати окремі компоненти створення вартості підприємства.

Можливість надавати користувачам бухгалтерську інформацію про взаємозв'язок фінансових факторів вартості з нефінансовими чинниками в контексті соціальних, екологічних та управлінських аспектів дозволяє оновити роль системи бухгалтерського обліку як основного джерела інформації стратегічного управління. Таке поєднання сприяє збільшенню інформаційного наповнення бухгалтерської звітності за рахунок доповнень та пояснень, що виникають в результаті використання інформації з фінансових та управлінських систем бухгалтерського обліку.

Концепція інтегрованої звітності передбачає розгляд витрати в розрізі основних рівнів, де кожен наступний рівень включає попередній: - рівень вартості для компанії, який визначається на основі аналізу фінансових показників, а його роль проявляється через виплату дивідендів, зростання цін на акції тощо; - рівень загальної вартості, який приносить користь зацікавленим сторонам, безпосередньо пов'язаним з підприємством; - рівень цінності для суспільства, незалежно від місії та цілей підприємства, який може бути як позитивним, так і негативним, і проявлятися зміною рівня економічного життя суспільства.

Важливо визначити інтегровану звітність як елементи системи бухгалтерського обліку, її орієнтація на виявлення тих аспектів діяльності компанії, які впливають на її стратегічну стабільність та довгострокові перспективи. Ця характеристика набула особливої популярності серед компаній у країнах, де існують історичні традиції функціонування підприємств, і їхня репутація та досвід є однією з визначальних цінностей. У таких країнах досить часто здійснюються довгострокові інвестиції, внаслідок чого інвестори, як користувачі бухгалтерської звітності, мають власні специфічні потреби в бухгалтерській інформації, необхідні їм для прийняття інвестиційних рішень [8].

Висновки та перспективи подальших досліджень. Розгляд системи бухгалтерського обліку як окремого бізнес-процесу, результатом якого є певний інформаційний товар-бухгалтерська звітність, може бути одним із можливих підходів до розвитку бухгалтерської науки в сучасних умовах. Найважливішою властивістю фінансової звітності як інформаційного продукту є її якість, аналіз якої дозволяє сформувати набір критеріїв, згідно з якими повинна трансформуватися поточна система бухгалтерського обліку, що забезпечить її адекватність зростаючим вимогам користувачів. Поява нової парадигми бухгалтерського обліку зумовлена

нездатністю нинішньої парадигми вирішити проблеми, з якими зіткнулася бухгалтерська професія з настанням світової фінансової кризи. Одним з основних її елементів є інтегрована звітність, яка являє собою конгломерат звітів з управління бухгалтерським обліком, що відображають здатність підприємства генерувати вартість, що надається зовнішнім користувачам для прийняття рішень.

Здатність керівників обирати економічні орієнтири та досягати поставлених тактичних і стратегічних цілей, що визначає необхідність оцінки перспектив подальшого розвитку підприємства, прогнозування його фінансових показників в майбутньому, обумовлює спроможність підприємства до виживання. Зокрема, наявність прогнозованої інформації відіграє важливу роль у прийнятті управлінських рішень стратегічного характеру, що дає можливість сформувати комплекс заходів для здійснення стратегічного контролю. Інформаційною основою цього процесу є стратегічна фінансова звітність, яка складається з урахуванням історичних даних, поточної ситуації та майбутніх тенденцій у діяльності підприємства.

Список літератури.

1. A. Adekola, M. Samy and D. Knight. Efficient working capital management as the tool for driving profitability and liquidity: correlation analysis of Nigerian companies. *International Journal Business and Globalisation*, 18(2), pp. 251-275. 2017. <https://doi.org/10.1504/IJBG.2017.081957>
2. Сакун А.Ж., Пристемський О.С. Роль управлінського обліку в інформаційному забезпеченні бізнес-процесів підприємств. Вісник Одеського національного університету. Економіка. 2020. Т. 25 В. 1 (80) С. 219-223.
3. М. Ігнатенко, В. Антошкін, О. Локутова, А. Постол, І. Романюк. Шляхи розвитку брендів та управління персоналом туристичних підприємств з орієнтацією на національні ринки. *Міжнародний журнал менеджменту (IJM)*. 11(5), 2020, pp. 778-787.
4. A. Elbadry. The determinants of working capital management in the Egyptian SMEs. *Accounting and Finance Research*, 7(2), 155. 2018. <https://doi.org/10.5430/afr.v7n2p155>
5. M. Fatimatuzzahra and R. Kusumastuti. The determinant of working capital management of manufacturing companies. *MIMBAR. Jurnal Sosial dan Pembangunan*, 32(2), pp. 276. 2017. <https://doi.org/10.29313/mimbar.v32i2.1872>
6. N.T. Cuong and N.T.H. Nhung. (2017). Determinants of working capital requirement: evidence from non-financial enterprises listed on the Vietnam Exchange. *Journal of Insurance and Financial Management*, 3(1), pp. 19-29. 2017.
7. R. Kieschnick and R. Moussawi. Enterprise age, corporate governance, and capital structure choices. *Journal of Corporate Finance*, 48, pp. 597-614. 2018. <https://doi.org/10.1016/j.jcorpfin.2017.12.011>
8. A.T.H. Nguyen and T.V. Nguyen. Working capital management and corporate profitability: empirical evidence from Vietnam. *Foundations of Management*, 10(1), pp. 195-206. 2019. <https://doi.org/10.2478/fman-2018-0015>

References.

1. A. Adekola, M. Samy and D. (2017) Knight. *Efficient working capital management as the tool for driving profitability and liquidity: correlation analysis of Nigerian companies*. [International Journal Business and Globalisation], 18(2), pp. 251-275. <https://doi.org/10.1504/IJBG.2017.081957>
2. Sakun A., Prystemskyi O. (2020) *The role of management accounting in the information support of business processes of enterprises*. [Bulletin of Odessa National University]. Economy. T. 25 B. 1 (80) C. 219-223.
3. M. Ihnatenko, V. Antoshkin, O. Lokutova, A. Postol, I. Romaniuk. (2020) *Ways to develop brands and pr management of tourism enterprises with a focus on national markets*. [International Journal of Management] (IJM). 11(5), pp. 778-787.
4. A. Elbadry. (2018) *The determinants of working capital management in the Egyptian SMEs*. [Accounting and Finance Research], 7(2), 155. <https://doi.org/10.5430/afr.v7n2p155>
5. M. Fatimatuzzahra and R. Kusumastuti. (2017) *The determinant of working capital management of manufacturing companies*. [Jurnal Sosial dan Pembangunan], MIMBAR. 32(2), pp. 276. <https://doi.org/10.29313/mimbar.v32i2.1872>
6. N.T. Cuong and N.T.H. Nhung. (2017). *Determinants of working capital requirement: evidence from non-financial enterprises listed on the Vietnam Exchange*. [Journal of Insurance and Financial Management], 3(1), pp. 19-29. 2017.
7. R. Kieschnick and R. Moussawi. (2018) *Enterprise age, corporate governance, and capital structure choices*. [Journal of Corporate Finance], 48, pp. 597-614. <https://doi.org/10.1016/j.jcorpfin.2017.12.011>
8. A.T.H. Nguyen and T.V. Nguyen. (2019) *Working capital management and corporate profitability: empirical evidence from Vietnam*. [Foundations of Management], 10(1), pp. 195-206. <https://doi.org/10.2478/fman-2018-0015>

Стаття надійшла до редакції 05.04.2021 р.