

УДК 657.37

ІНТЕГРАЦІЯ СУЧАСНИХ ВИДІВ ТА КОНЦЕПЦІЇ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ ДЛЯ ЦІЛЕЙ СТАЛОГО РОЗВИТКУ

МАКАРЕНКО Інна Олександрівна

докторант

Сумський державний університет

i.o.makarenko.rmv@gmail.com

Анотація. Розмежування сучасних видів та концепцій бухгалтерського обліку дозволила виявити їх роль у формуванні парадигми обліку, звітності й аудиту сталого розвитку. Екологічний, соціальний, фінансовий та управлінський види обліку, які відповідають певним капіталам та видам вартості за актуарним підходом виступають ядром парадигми. Динамічний, електронний, мережевий, фрактальний, ситуаційно-матричний, інтегрований, креативний та стратегічний обліку створюють її обліково-аналітичне забезпечення за стадіями облікового циклу. Підкреслюючи цілісність системи бухгалтерського обліку компанії доведено необхідність інтеграції цих видів та концепцій обліку сталого розвитку на основі мультистейкхолдерського підходу, концепції капіталів та доданої вартості.

Аннотация. Разграничение современных видов и концепций бухгалтерского учета позволило выявить их роль в формировании парадигмы учета, отчетности и аудита устойчивого развития. Экологический, социальный, финансовый и управленческий виды учета, соответствующие определенным капиталам и видам стоимости за актуарным подходом выступают ядром парадигмы. Динамический, электронный, сетевой, фрактальный, ситуационно-матричный, интегрированный, креативный и стратегический учеты создают ее учетно-аналитическое обеспечение по стадиям учетного цикла. Подчеркивая целостность системы бухгалтерского учета компании доказана необходимость интеграции этих видов и концепций учета устойчивого развития на основе мультистейкхолдерского подхода, концепции капиталов и добавленной стоимости.

Ключові слова: інтегрований облік, соціальний облік, екологічний облік, парадигма обліку, звітності й аудиту сталого розвитку, сталий розвиток.

Ключевые слова: интегрированный учет, социальный учет, экологический учет, парадигма учета, отчетности и аудита устойчивого развития, устойчивое развитие.

Постановка проблеми в загальному вигляді та її зв'язок із важливими науковими або практичними завданнями. Підґрунтям для досягнення Цілей сталого розвитку ООН та нівелювання його ризиків Всесвітній конгрес бухгалтерів і аудиторів 2010 р. назвав повну, достовірну інформацію, засновану на синергетичному поєднанні принципів бухгалтерського обліку та сталого розвитку. Формування нових запитів стейкхолдерів в умовах запровадження концепції сталого розвитку економіки та відповідального інвестування на фінансових ринках загострює потребу у трансформації існуючих видів, концепцій та систем бухгалтерського обліку. Ключовим трендом у розвитку бухгалтерського обліку у цьому зв'язку можна назвати інтеграцію фінансового

та нефінансових видів обліку і звітності в межах парадигми обліку, звітності й аудиту сталого розвитку.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Проблематика формування бухгалтерської інформації, яка б найбільш повно задовольняла запити користувачів в теорії і практиці облікових досліджень тривалий час привертає увагу у розрізі видів бухгалтерського обліку. Вивченню окремого блоку питань розмежування видів та концепцій обліку та виокремлення соціального, екологічного обліку, які відповідають вимірам сталого розвитку присвячені праці Х. Джобстла, І. В. Жиглей, С. О. Левицької, О. А. Зоріної, С. А. Кузнецової, Д. О. Грицишена та ін.

Виокремлення невирішених раніше частин загальної проблеми. Відзначаючи ґрунтовний доробок науковців у дослідженні видів та концепцій бухгалтерського обліку, їх прикладне застосування як основи інформаційно-аналітичного забезпечення межах концепції сталого розвитку та відповідної парадигми потребує детального вивчення.

Формування цілей статті. Мета статті полягає у розробці авторського підходу до інтеграції видів та концепцій обліку в умовах парадигми обліку, звітності й аудиту сталого розвитку.

Виклад основного матеріалу

Відправною точкою у структуризації систем бухгалтерського обліку для цілей сталого розвитку є схема Х. Джобстла (H. Jobstl), яка включає три підсистеми: бухгалтерський (фінансовий та управлінський), соціальний (соціальна звітність, соціальний баланс, облік людських ресурсів, корпоративний соціальний аудит, система соціальних показників, звіт про чисту додану вартість,

звіт про розподіл доходів та екологічний облік (екологічний облік, облік екологічних витрат, облік природного капіталу, еко-баланси, еко-аудит, аналіз життєвого циклу продукції, екологічна звітність) [1].

За підходом Міжурядової робочої групи експертів з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку та звітності при ЮНКТАД у контексті сталого розвитку виділяють фінансовий облік, управлінський облік (облік виробничих витрат), облік потоку основних засобів та екологічну звітність.

Серед вітчизняних і російських вчених значна увага приділяється вивченню окремих видів та концепцій обліку (табл. 1). Проте контекст сталого розвитку увійшов до їх досліджень порівняно недавно. Варто зауважити, що досліджуваний перелік видів та концепцій бухгалтерського обліку не претендує на вичерпність і ілюструє найбільш поширені у сучасній теорії обліку підходи учених до їх розмежування.

Таблиця 1

Підходи науковців щодо виділення видів та концепцій обліку, складено автором

Вид обліку	Вчені
Соціальний	І. В. Жиглей, С. О. Левицька, Л. І. Максимів, О. А. Зоріна, С. А. Кузнецова, Д. О. Грицишен, Л. В. Чижевська
Екологічний	Л. І. Максимів, О. А. Зоріна, С. А. Кузнецова, Д. О. Грицишен, І.В. Замула, О.В. Ілічова, Л.М. Пелиньо, Т.А. Кирсанова, Н.М.Рубанова.
Облік людського капіталу	Т. В. Давидюк
Облік інтелектуального капіталу	С.Ф. Легенчук
Стратегічний (прогнозний) облік	О. А. Зоріна, С. А. Кузнецова, З. В. Гуцайлюк, С. Ф. Голов, П. О. Куцик, В. Р. Шевчук, А. В. Шайкан, П. О. Куцик, В. Р. Шевчук, І. М. Боярко, М. В. Корягін, М. А. Вахрушина
Інтегрований	О. А. Зоріна, С. А. Кузнецова, М. Т. Білуха, В. Б. Мосаковський
Електронний	О. А. Зоріна, С. А. Кузнецова, М. Т. Білуха
Актуарний	А. І. Шигаєв, О. А. Зоріна, С. А. Кузнецова, О. А.Лаговська
Динамічний	О. А. Зоріна, С. А. Кузнецова, О. П. Рудановський
Креативний	М. С. Пушкар, С.Ф. Легенчук, О. А. Зоріна, С. А. Кузнецова, Г. Г. Кірейцев
Мережевий	М. В. Болдуєв, Г. Є. Крохічева
Матричний	О. І. Кольвах

Не зважаючи на деяку еkleктичність аналізованих напрацювань вчених за видами обліку (стратегічний та актуарний – характеризують цільову спрямованість обліку, динамічний, електронний, мережевий, ситуаційно-матричний – технологічний та технічний бік обробки облікової інформації, облік людського та інтелек-

туального капіталу - складові соціального обліку) вони створюють методологічне підґрунтя для формування парадигми обліку, звітності та аудиту сталого розвитку як її окремі характеристики.

Разом з тим, прикладне застосування окремих видів обліку, як основи інформаційно-аналітичного забезпечення межах концепції сталого

розвитку та відповідної парадигми потребує детального вивчення.

Багатовимірні системи обліку пропонують у своїх дослідженнях М. В. Болдуєв (фрактальний підхід) [3], Г. Є. Крохічева (віртуальний корпоративний мережевий облік, заснований на тривимірній моделі) [10], О. І. Кольвах (метамодель ситуаційно-матричного бухгалтерського обліку) [9]. Не зменшуючи цінність напрацювань науковців, зауважимо, що вказані види обліку є інструментальним, універсальним забезпеченням обліку, окремими обліковими технологіями, які можуть бути використані в межах інших видів обліку.

Значне число науковців присвячують свої дослідження питанням стратегічного (прогнозного) обліку. Не вступаючи в дискусію з апологетами відокремленого існування стратегічного (прогнозного) обліку підтримуємо думку таких науковців як З. В. Гуцайлюка [6], А. В. Шайкана [14], І. Й. Яремка [15] щодо неправомірності та надуманості такого відокремлення.

Відзначаючи здобутки М. С. Пушкаря в царині креативного обліку, в умовах парадигми обліку, звітності та аудиту сталого розвитку підготовка та інтерпретація індикаторів сталого розвитку потребує не лише високого рівня професіоналізму бухгалтера, але й його креативності у задоволенні різномірних інформаційних запитів стейкхолдерів. У цьому контексті ми погоджуємося з думкою автора, який визначає креативний облік як творчий облік, який вимагає від облікових працівників організації фактів і правил їх групування виходячи з інтересів менеджменту з метою отримання знань про нові об'єкти спостереження [13, с. 90]. При цьому креативний облік спрямований на поглиблене вивчення тих об'єктів, що не розглядаються у фінансовому та управлінському обліку [13, с. 90].

Підтримуючи думку С.Ф. Легенчука щодо необхідності поділу креативного обліку на умовно-креативний та агресивний [11], а також застереження щодо недоброчесного використання креативних облікових технологій для оцінювання вартості фінансових інструментів та завищення капіталізації компаній в останню фінансову кризу 2007-2009 рр., зауважимо необхідність виваженого підходу до застосування інструментарію креативного обліку.

В умовах формування парадигми обліку, звітності й аудиту сталого розвитку формування нових об'єктів обліку, індикаторів нефінансового характеру, підходів до їх інтерпретації знаходиться в межах саме креативного обліку.

Розуміння інтегрованого обліку серед українських науковців В. Б. Мосаковський, М. Т. Білухи у частині інтеграції фінансового, оперативного, управлінського, виробничого обліків у межах системи господарчого [12] обліку не повністю узгоджується з мейнстримом світової облікової науки у частині формування як самого поняття, так і інтегрованої звітності як продукту такого обліку. Піком у розвитку обліку сталого розвитку, що найбільш повно ілюструє конвергенцію традиційної парадигми та парадигми сталого розвитку – та одночасно є її продуктом виступає, інтегрована система обліку та звітності. За визначенням Міжнародної ради з інтегрованої звітності інтегрована звітність – це суттєва інформація про те, як стратегія, управління, діяльність і перспективи організації відображають соціальний, екологічний та економічний контексти створення нею цінності у теперішній час і у майбутньому [2]. Агрегуючи фінансові та нефінансові показники? інтегрована звітність є форматом, який найбільш повно відображає структуру концепції сталого розвитку, проте потребує детального розвитку методології обрахунку показників та їх інтерпретації, аналізу та аудиторського підтвердження. Поряд з інтегрованим обліком, актуарний облік дає уявлення щодо джерел утворення цінності компанією.

Іншим розрізом у формуванні інтегрованого обліку на нашу думку може бути конвергенція усіх аналізованих видів обліку в межах діючих систем стандартизації (П(С)БО, МСФЗ та ЗПБО).

Слушною є думка О. А. Зоріної: процес побудови інтегрованої системи обліку та звітності дозволить побудувати інформаційні системи таким чином, щоб задовольняти всі види і системи обліку, що ведуться на підприємстві, та складати відповідні форми звітності для задоволення потреб різних користувачів. [8].

В частині конвергенції видів управлінського обліку єдину обліково-аналітичну систему організації, спрямовану на підготовку «різної інформації для різних категорій користувачів», пропонує М. А. Вахрушина [5] Вона використовує специфічні математичні, статистичні та економетричні методи в межах відокремленої системи реєстрів та звітності. На нашу думку, інтегрована концепція найбільш повно ілюструє мультистейкхолдерський підхід до задоволення інформаційних потреб в межах парадигми обліку, звітності й аудиту сталого розвитку.

Дроблення облікової системи за видами обліку, підходами, системами звітних показників,

за технологіями і цільовою спрямованістю обліку не створює єдиної інформаційної системи для задоволення запитів усіх стейкхолдерів, оскільки висвітлює окрему частину діяльності підприємства, яка насправді є неподільною. Необхідна загальна, універсальна система, яка б генерувала потрібні дані у відповідь на запити різнорідних користувачів та об'єднувала існуючі види обліку з огляду на завдання, що стоять перед ними. Об'єднуючим началом пропонуємо визнати концепцію капіталів в межах парадигми обліку, звітності та аудиту сталого розвитку. Подібної думки дотримується І. В. Жиглей: «ми стоїмо на позиціях єдиного не подільного бухгалтерського обліку [7, с. 187].

Динамічний облік співвідноситься з безперервним аудитом та мовою звітності XBRL, звітністю у режимі реального часу як ключовими

бухгалтерськими інноваціями, хоча у своїй основі має вчення О. П. Рудановського.

В основу авторської структуризації видів обліку покладемо концепцію капіталів як основу формування доданої вартості компанією та вказаний мультистейкхолдерський підхід до задоволення інформаційних потреб користувачів (табл. 2).

Незалежно від того, як організація ідентифікує види капіталу та виділяє окремі його складові, основна задача системи обліку, звітності та аудиту сталого розвитку – продемонструвати як діюча бізнес-модель компанії з огляду на місію, систему управління, виклики зовнішнього і внутрішнього середовища трансформує у результати діяльності (додану вартість) та відтворює фінансовий, виробничий, інтелектуальний, людський, соціальний і комунікаційний та природний капітали [4].

Таблиця 2

Співвідношення між сучасними видами та концепціями бухгалтерського обліку в межах парадигми обліку, звітності й аудиту сталого розвитку, розробка автора

		Парадигма обліку, звітності, аудиту сталого розвитку			
Виміри сталого розвитку		Соціальний	Екологічний	Економічний	
ESG-критерії		Соціальний	Екологічний	Управлінський	
Види (концепції) обліку	За об'єктами (за видами капіталів)	Соціальний	Екологічний	Бухгалтерський (фінансовий, оперативний, статистичний)	Управлінський
		Людський капітал	Природний капітал	Виробничий капітал	
		Інтелектуальний капітал		Фінансовий капітал	
	Соціальний та комунікаційний капітал	Соціальна додана вартість	Екологічна додана вартість	Економічна додана вартість	
				Актuarний облік	
	За способом відображення доданої вартості (цінності)	Динамічний			
		Електронний			
	За періодичністю здійснення облікових процедур та їх технічним супроводом	Ситуаційно-матричний			
		Фрактальний			
		Віртуальний мережевий			
	За технологіями формування, обробки облікової інформації	Нефінансова звітність		Фінансова звітність	
		Інтегрований облік			
	За способом формування звітних показників (мультистейкхолдерський підхід)	Креативний			
За способом інтерпретації облікових показників	Аналіз витрат і вигід соціального середовища	Аналіз витрат і вигід екологічного середовища	Аналіз витрат і вигід економічного середовища		
			Стратегічний облік		

Аналізовані сучасні види, моделі, концепції обліку в межах авторського підходу виступають характеристиками та невід'ємними частинами парадигми обліку, звітності та аудиту сталого розвитку, супроводжуючи цикл формування облікових індикаторів у вимірах сталого розвитку та критеріях здійснення відповідального інвестування. Ядром вказаної парадигми виступають бухгалтерський, управлінський, соціальний та екологічний види обліку, які у відповідності з певним видом капіталів формують власну систему облікових індикаторів, що доповнюють традиційні об'єкт та предмет бухгалтерського обліку та усебічно характеризують діяльність господарюючого суб'єкта в умовах сталого розвитку. Актуарний облік, спираючись на вихідну інформацію соціального, екологічного, фінансового та управлінського обліку дає змогу відобразити процес формування доданої вартості (цінності) бізнесу від використання тих чи інших капіталів, якими володіє компанія.

Інші види обліку чітко співвідносяться з певними стадіями облікового циклу – динамічний та електронний характеризують технічний бік ведення обліку, формування звітності сталого розвитку та їх безперервний характер в умовах запровадження звітності у режимі реального часу, мови XBRL, розвитку методології безперервного аудиту, інтелектуальних систем підтримки аудиторських рішень.

Ситуаційно-матричний, фрактальний та мережевий види обліку характеризують оновлення технологій формування та обробки облікової інформації під впливом міждисциплінарного підходу.

Інтегрований облік з метою формування інтегрованої звітності, яка носить універсальний характер, спирається не лише на мультистейкхолдерський підхід, але й враховує необхідність конвергенції стандартів та підходів різних видів обліку – насамперед фінансового (формування системи глобальних стандартів фінансової (МСФЗ та ЗПБО) а також нефінансової звітності).

Креативний характер та стратегічна спрямованість парадигми обліку, звітності й аудиту сталого розвитку реалізується на стадіях інтерпретації та аналізу індикаторів за вимірами сталого розвитку.

Висновки з даного дослідження та перспективи подальшого розвитку

Таким чином, на основі систематизації доробку науковців щодо розмежування сучасних видів та концепцій обліку автором запропоновано в основу формування парадигми обліку, звітності й аудиту сталого розвитку покласти екологічний, соціальний, фінансовий та управлінський види обліку, які відповідають певним капіталам та видам вартості (актуарний підхід) – як ядро парадигми; - динамічний, електронний, мережевий, фрактальний, ситуаційно-матричний, інтегрований, креативний та стратегічний – як обліково-аналітичне забезпечення парадигми, представлене за стадіями облікового циклу (здійснення облікових процедур, обробки облікової інформації, формування звітних показників, їх інтерпретації та аналізу). Такий підхід автора дозволяє врахувати під час структуризації системи обліку компанії в умовах сталого розвитку мультистейкхолдерський підхід, концепцію капіталів та концепцію доданої вартості.

Список використаних джерел

1. Jobstl H. Accounting and Managerial Economics for Environmentally-friendly Forestry // *Economie et Sociologie Rurales, Actes et Communications*. – 2009. – № 15. – Р. 17-40.

2. Towards Integrated Reporting: Communicating Value in the 21st Century? September. – Режим доступу: http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2011/09/IR-Discussion-Paper-2011_spreads.pdf.

3. Болдуєв, М. В. Фрактали простору та часу як об'єкти стратегічного управлінського облі-

ку / М. В. Болдуєв // *Економічний вісник НГУ*. – 2010. – № 2. – С. 105-111.

4. Васильєва Т. А., Макаренко І. О. Імплементация соціо-екологоекономічних критеріїв в систему облікового забезпечення компаній в умовах сталого розвитку / Т. А. Васильєва, І. О. Макаренко // *Мотиваційні механізми дематеріалізаційних та енергоефективних змін національної економіки : монографія / за заг. ред. доктора екон. наук. проф., І. М. Сотник*. – Суми : Університетська книга, 2016. – С. 149-156.

5. Вахрушина М. А. Конвергенция информационных ресурсов учетных подсистем: управленческий аспект // Экономика. Бизнес. Банки. 2013. № 2 (3). С. 7–15.

6. Гуцайлюк З. В. Прогнозний облік: реальна інформаційна система чи надумана назва? / З. В. Гуцайлюк // Міжнародна науково-практична Інтернет-конференція «Зростання ролі бухгалтерського обліку в сучасній економіці», 21 лютого 2013 року. – К., 2013 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://ic.faaf.org.ua/ua/article/51/>

7. Жиглей І.В. Бухгалтерський облік соціально відповідальної діяльності суб'єктів господарювання: необхідність та орієнтири розвитку: Монографія / І.В. Жиглей. – Житомир: ЖДТУ, 2010. – 496 с.

8. Зоріна О.А. Організація інтегрованої системи обліку та звітності як інформаційної бази аналізу / О. А. Зоріна // Экономика Крыма. – 2011. – № 2(35). – С. 265-269

9. Кольвах О.И. Ситуационно-матричная бухгалтерия: модели и концептуальные решения / О.И. Кольвах. Ростов н/Д: Издательство СКНЦ ВШ, 1999. - 243 с.

10. Крохичева Г. Е. Виртуальный учет: концепция, моделирование и организация / Г. Е. Крохичева. – Ростов-на-Дону : РГСУ, 2004. – 311 с.

11. Легенчук С.Ф. Креативний облік в національній системі бухгалтерського обліку / С.Ф. Легенчук // Міжнародний збірник наукових праць. Теорія та методологія бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Випуск 2(14) – 2009. – С. 88-101

12. Мосаковський В. Інтеграція господарчого обліку / В. Мосаковський, Т. Кононенко // Бухгалтерський облік і аудит. – 2004. – № 6. – С. 16–24.

13. Пушкар М.С. Креативний облік (створення інформації для менеджерів): Мо нографія. – Тернопіль: Карт-бланш, 2006. – 334 с.

14. Шайкан А.В. Бухгалтерський облік в аспекті стратегічного управління промисловим підприємством : автореф. дис... д-ра екон. наук: 08.00.09 / А. В. Шайкан; Держ. вищ. навч. закл. «Київ. нац. екон. ун-т ім. В.Гетьмана». – К., 2009. – 33 с

15. Яремко І. Й. Концепції і парадигми бухгалтерського обліку як система наукових основ теорії / І. Й. Яремко // Вісн. Нац. ун-ту «Львів. політехніка». – 2010. – № 691. – С. 246-252.