

О.О. Осадча, к.е.н., доц.

*Національний університет водного господарства
та природокористування*

ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ГОСПОДАРСЬКОЇ ДІЯЛЬНОСТІ: ФУНКЦІОНАЛЬНО-МЕТОДИЧНІ ПІДХОДИ НА СУЧАСНОМУ ЕТАПІ ЕКОНОМІЧНИХ ТРАНСФОРМАЦІЙ

Досліджується сучасний етап трансформації системи бухгалтерського обліку в умовах становлення постіндустріального суспільства. Встановлено, що серед основних сучасних тенденцій соціально-економічного розвитку, які впливають на бухгалтерський облік в цілому та на організацію обліку фінансових результатів, – глобалізація у світовій економіці (зокрема, у фінансовій сфері), лібералізація торгівлі, формування системи загального інформаційного середовища, впровадження новітніх інформаційних технологій, загострення економічних, екологічних і соціальних небезпек. Обґрунтовано необхідність впровадження нових об'єктів обліку, нових методик та облікових практик, нових підходів до організації облікової роботи. Досліджено особливості впровадження інтегрованої звітності (IR), яка містить не лише показники, що характеризують фінансовий стан і фінансові результати діяльності суб'єкта, а й спрямована на аналіз та оцінку натуральних показників ефективності використання матеріальних і трудових ресурсів, інформування користувачів звітності про рівень соціальної відповідальності власників і керівників суб'єкта господарської діяльності. Зважаючи на те, що сучасна система менеджменту не може обмежуватися виключно результатами бухгалтерського обліку та фінансової звітності, обґрунтовано існування потреби у створенні гармонізованої облікової системи.

Ключові слова: *інтегрована звітність; концепція сталого розвитку; соціальна відповідальність; людський капітал; реформування облікової системи.*

Постановка проблеми. Сучасний етап національного розвитку має низку характерних ознак, зокрема: «сталий розвиток» – збалансований соціально-економічний та екологічний розвиток суспільства; «постіндустріальний розвиток» – розвиток на основі високих технологій. Облікова система, яку ми використовуємо сьогодні, була розроблена для потреб індустріальної ери, тому не дивно, що вона досить часто виявляється неефективною при вирішенні завдань

сучасного інформаційного суспільства. Завдання, що поставлене перед теоретиками і практиками бухгалтерського обліку, полягає в тому, щоб інтегрувати нефінансову інформацію (зокрема, соціальні та екологічні показники) в систему обліку суб'єкта господарської діяльності, в розрахунок нової вартості.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Якісні ознаки реформування системи бухгалтерського обліку в умовах становлення постіндустріального суспільства розглядаються в роботах М.С. Пушкаря, С.Ф. Голова, М.І. Бондаря, Т.В. Давидюк, С.Ф. Легенчука, Л.Г. Ловінської, Н.О. Лоханової, І.М. Ложнікова, Ю.А. Кузьмінського та інших вітчизняних науковців.

Метою публікації є: дослідження сучасних тенденцій соціально-економічного розвитку та їх впливу на систему бухгалтерського обліку; вивчення особливостей впровадження інтегрованої звітності; виокремлення основних напрямів удосконалення методології узагальнення облікових даних на звітну дату з метою підвищення якісних характеристик облікового забезпечення.

Викладення основного матеріалу дослідження. Виокремлюють такі основні сучасні тенденції соціально-економічного розвитку, що впливають на бухгалтерський облік у цілому та на ведення, організацію і комп'ютерну реалізацію обліку фінансових результатів:

1. Глобалізація світової економіки – процес залучення національних господарств, що пов'язані між собою системою міжнародного поділу праці, економічними та політичними відносинами, у світовий ринок, тісне переплетіння їхніх економік на основі транснаціоналізації та регіоналізації. Відбувається формування єдиної світової мережевої ринкової економіки – геоeкономіки та її інфраструктури. Посилення ролі транснаціональних структур, що є учасниками системи міжнародних відносин (ООН, СОТ, ТНК, регіональних інтеграційних угруповань); світовий поділ праці; міграція (і, як правило, концентрація) в масштабах усієї планети капіталу, робочої сили, виробничих ресурсів; стандартизація законодавства та облікових процесів – наведені вище фактори сприяли впровадженню МСФЗ;

2. Глобалізація у фінансовій сфері проявляється у створенні цілодобово працюючих світових фінансових ринків, сучасних методів передачі інформації, систем електронних розрахунків і кредитних карток, а супутниковий та волоконно-оптичний зв'язок дозволяють практично миттєво отримувати фінансову інформацію, перерозподіляти фінансові ресурси незалежно від відстаней і державних кордонів. Лібералізація та уніфікація фінансових ринків призвела до виникнення нових фінансових інструментів і похідних від

них, що, в свою чергу, зумовило формування нових облікових практик, а також значне зростання позабалансових операцій банків;

3. Лібералізація торгівлі, що, насамперед, передбачає спрощення митних процедур, зниження торговельних бар'єрів і регіональні угоди у сфері світової торгівлі, призвела до випереджаючого зростання обсягів міжнародної торгівлі, порівняно із зростанням ВВП, інтенсифікації глобальної конкуренції, активізації іноземного інвестування. Це спричинило зростання обсягів валютних операцій та виникнення необхідності ведення бухгалтерського обліку у різних валютах;

4. Формування системи загального інформаційного середовища, впровадження новітніх інформаційних технологій в обліковий процес сприяють удосконаленню інтелектуалізації бухгалтерського обліку, збільшують можливості організації контролю фінансових результатів суб'єктів господарської діяльності, дозволяють організувати обробку великих масивів облікової інформації, підвищують її точність та аналітичність;

5. Загострення економічних, екологічних та соціальних небезпек сприяло розробці Концепції сталого розвитку, що визнана домінантною ідеологією розвитку людської цивілізації у XXI ст.

Відтак на VIII Всесвітньому конгресі бухгалтерів і аудиторів (Малайзія, 2010 р.) була озвучена концепція синергії принципів бухгалтерського обліку з принципами сталого розвитку, що передбачає всеохоплююче використання можливостей бухгалтерського обліку для потреб розвитку економіки [3].

Проф. Н.О. Лоханова окреслює такі завдання бухгалтерського обліку в контексті сталого розвитку:

1) сприяти прийняттю всіма зацікавленими користувачами облікової інформації ефективних управлінських та інших рішень, які мають забезпечити стійке, безпечне функціонування господарюючого суб'єкта;

2) розкрити, яким чином діяльність підприємства корелює із вирішенням завдань стійкого розвитку на вищих рівнях – регіональному, національному, світовому [4, с. 18–19].

Завдання, що поставлене перед теоретиками і практиками з бухгалтерського обліку, полягає в тому, щоб інтегрувати нефінансову інформацію (зокрема, соціальні та екологічні показники) в систему обліку і в розрахунок нової вартості. Виникає необхідність впровадження нових об'єктів обліку, нових методик та облікових практик, нових підходів до організації облікової роботи.

Існуючий склад об'єктів обліку варто розширити за рахунок нових «постіндустріальних об'єктів», які суттєво впливають на формування фінансового результату та його розподіл. Серед таких об'єктів бухгалтерського обліку доцільно виділити:

1. Інтелектуальний капітал. У роботі шведських науковців Лейфа Едвінссона і Майкла Мелоуна «Інтелектуальний капітал. Визначення дійсної вартості компанії» [9] складовими інтелектуального капіталу визнано людський, організаційний та клієнтський капітали. У інтегрованій звітності людський, соціальний і комунікативний (клієнтський) капітал є окремими самодостатніми видами капіталу, тому ми виділяємо їх як окремі об'єкти обліку;

2. Людський капітал;
3. Соціальний і комунікативний капітал;
4. Синергетичний капітал.

Досить цікаві історичні аспекти формування видів обліку за ідентифікацією об'єктів. Так Комітет Американської асоціації бухгалтерів з бухгалтерського обліку людських ресурсів у 1973 р. визначив *облік людських ресурсів* (HRA – human resources accounting) як процес ідентифікації та оцінювання даних про людські ресурси з наступним наданням отриманої інформації зацікавленим сторонам. На думку Американського інституту праці, бухгалтерський облік людських ресурсів – це: розвиток теоретичних основ, що пояснюють природу і визначають фактори вартості людей з точки зору офіційних організацій; розробка обґрунтованих і надійних методів оцінки цінності та вартості людей для суб'єктів господарської діяльності; проектування організаційного забезпечення впровадження запропонованих методів оцінки [6, с. 440].

На даному етапі економічного розвитку можна стверджувати, що облік людських ресурсів недостатньо врегульований. Американські економісти Л.Едвінссон і М.Мелоун зазначають, що «основою так званої економіки знань є величезні інвестиції в людський капітал та інформаційні технології, але, як не дивно, ні те, ні інше не знаходить відображення в межах традиційного бухгалтерського обліку» [9].

Основоположник концепції обліку людських ресурсів Е.Г. Фламхольтц вважає, що людські ресурси необхідно враховувати як актив, та виокремив три основні критерії, за якими людський капітал належить до активів:

1. Потенційна майбутня вигода;
2. Можливість вимірювання в грошових одиницях;
3. Наявність прав власності зі сторони господарюючого суб'єкта.

З огляду на те, що даних бухгалтерського обліку недостатньо для відображення операцій господарської діяльності, виникла ініціатива з впровадження інтегрованої звітності (IR), яка містить не лише показники, що характеризують фінансовий стан і фінансові результати діяльності суб'єкта, а й спрямована на аналіз та оцінку натуральних показників ефективності використання матеріальних і трудових ресурсів, інформування користувачів звітності про рівень соціальної відповідальності її власників і керівників.

У грудні 2013 р. Міжнародна рада з інтегрованої звітності оприлюднила Міжнародний стандарт інтегрованої звітності. Трактування категорії «фінансові результати» як приріст чи зменшення вартості власного капіталу вже стало аксіомою, однак, згідно з проектом, під час створення цінностей суб'єктом господарювання результати діяльності генеруються у шести різних сферах, оскільки відбувається збільшення чи зменшення шести видів капіталів: фінансового; промислового; інтелектуального; людського; соціального і комунікативного; природного [10].

Фінансовий капітал описується як об'єднання коштів, що є у суб'єкта господарювання для використання при виробництві товарів чи наданні послуг, надходять завдяки фінансуванню (кредити, цільове фінансування, гранти) або створюються завдяки здійсненню операцій та/або інвестицій.

Промисловий капітал – це промислові фізичні об'єкти, яким володіє суб'єкт для виробництва товарів чи надання послуг (будівлі, обладнання, інфраструктури).

Інтелектуальний капітал визначається як організаційні нематеріальні активи, засновані на знаннях, що містить: інтелектуальну власність (наприклад, патенти, авторські права, програмне забезпечення, ліцензії); «організаційний капітал» – знання, системи, процедури й протоколи; нематеріальні активи, що пов'язані з брендом і репутацією, створені відповідним суб'єктом.

Людський капітал описується як компетенція людей, їхні здібності і досвід, мотивація до інновацій, у тому числі: відповідність структурі організації та її підтримка, підхід до управління ризиками, етичні цінності; здатність розуміти, розробляти і впроваджувати стратегію організації; лояльність і мотивація для покращання товарів і послуг, враховуючи здатність до управління, керівництва і співпраці.

Соціальний і комунікативний капітал – це інститути і відносини в межах спільнот і між ними, а також між групами зацікавлених сторін, здатність ділитися інформацією для підвищення індивідуального і колективного благополуччя. Даний вид капіталу містить: загальні

норми, цінності та вихованість; відносини між основними зацікавленими сторонами, а також довіру і готовність до співпраці, що розвиває і намагається побудувати суб'єкт разом із зовнішніми зацікавленими сторонами, такими як клієнти, постачальники, бізнес-партнери, місцеві спільноти, законодавчі та регулятивні органи тощо; соціальна ліцензія (мається на увазі сприйняття та схвалення господарської діяльності місцевою спільнотою).

Під *природним капіталом* розуміються всі відновлювані та невідновлювані природні ресурси й процеси, що забезпечують минуле, теперішнє і майбутнє процвітання організації (повітря, вода, земля, корисні копалини, ліси; біологічне різноманіття та здоров'я екосистеми).

Очевидно, що традиційні методи аналізу й оцінки капіталу в умовах постіндустріальної економіки не здатні відобразити всі характеристики цієї складної економічної категорії. Як вартість суб'єкта господарювання не може бути однозначно визначена оцінкою вартості його майна в сучасних економічних умовах, що здійснена на визначену дату, так і економічний зміст капіталу, визначений згідно з традиційними канонами бухгалтерського обліку як різниця облікових оцінок майна і зобов'язань, не дозволяє повною мірою відобразити його сутність – здатність генерувати цінність.

Унаслідок впровадження інтегрованої звітності традиційне поняття «фінансові результати діяльності» може трансформуватися в нові за економічним змістом і обліковим наповненням фінансові результати діяльності, промислові, інтелектуальні, людські, соціальні та комунікативні, природні результати діяльності. Причому, деякі з них будуть характеризувати не лише грошові одиниці виміру, а й натуральні показники та якісні описи.

Зазначимо, що суб'єктом господарювання можуть використовуватися не всі види капіталу. Для об'єктивного визначення фінансових результатів, ефективного управління суб'єктом варто визначити економічний зміст його капіталу (табл. 1).

Розкриттю економіко-організаційного змісту нових об'єктів обліку присвячено роботи Л.В. Нападовської, С.Ф. Легенчука, Ю.А. Кузьмінського, С.В. Свірко, В.Є. Мниха та інших науковців. Подальших досліджень потребують інформативність облікової звітності на засадах уніфікованості показників (у першу чергу, показників фінансового результату), передбачення більшої самостійності суб'єктів щодо формування звітних даних залежно від реальних потреб управління.

Таблиця 1

Зв'язок виду діяльності та економічного змісту капіталу суб'єкта господарювання як об'єкта обліку

Сфера діяльності	Зміст капіталу	Вид капіталу в інтегрованій звітності
1	2	3
Високотехнологічне виробництво	Інноваційні розробки; Інтелектуальна власність; Персонал; Зовнішні інвестиції	Промисловий капітал; Інтелектуальний капітал; Людський капітал; Фінансовий капітал
Інформаційні технології, зв'язок, телекомунікація	Основні фонди; Новітні розробки і маркетинг; Фонд робочого часу працівників	Промисловий капітал; Інтелектуальний капітал; Людський капітал
Сервісні організації (менеджмент, консалтинг)	Репутація суб'єкта господарювання; Фонд робочого часу працівників; Рівень менеджменту	Соціальний і комунікативний капітал; Людський капітал; Людський капітал
Видобувна промисловість	Основні фонди; Родовища корисних копалин; Робоча сила	Промисловий капітал; Природний капітал; Людський капітал
Обробна промисловість	Основні фонди; Матеріальні запаси; Технологія виробництва; Робоча сила	Промисловий капітал; Промисловий капітал; Інтелектуальний капітал; Людський капітал
Сільське господарство	Основні фонди; Кліматичні умови; Робоча сила	Промисловий капітал; Природний капітал; Людський капітал
Торгівля	Товари; Логістичні зв'язки; Інвестиції в дебіторську заборгованість; Торгові кредити	Промисловий капітал; Інтелектуальний капітал; Фінансовий капітал; Фінансовий капітал

Узагальнення пропозицій вітчизняних і зарубіжних науковців щодо вдосконалення методології та організації облікових даних на звітну дату дозволяють зробити такі висновки:

1. У перспективі, після переходу від фінансової звітності до інтегрованої, модель формування останньої має змінитися. Вона буде

являти собою похідну від інформації, що формується для внутрішніх користувачів, зміст якої дозволить задовольнити потреби будь-яких зовнішніх користувачів.

2. При розробці змісту інтегрованої звітності доцільно посилити аналітичний аспект. Інтегрована звітність має забезпечити не лише оцінку фінансових результатів суб'єкта господарювання, поточного стану його діяльності, а й можливість проведення контролю та прогнозування роботи організації в майбутньому.

3. Необхідно переглянути зміст МСФЗ, переорієнтувати їх відповідно до потреб і завдань, що стоять перед інтегрованою звітністю, наблизити принципи, які закладені в МСФЗ, до принципів сталого розвитку.

Щодо організації облікового процесу, то очевидно, що в процесі формування інтегрованої звітності зміниться роль облікової служби. Якщо на даний час предметом діяльності бухгалтерії є підготовка фінансової звітності, то в майбутньому до бухгалтерії має перейти ще і функція координатора всієї роботи щодо створення інтегрованої звітності. Еволюція звітності неминуче призведе до необхідності виходу облікової служби за межі своєї сьогоденної компетенції.

Досить реальним стає практичне втілення ідеї щодо скорочення строків формування та подання фінансової й інтегрованої звітності. Вирішення зазначеної проблеми вимагає від облікової науки і практики як визначення оптимального обсягу оперативної інформації, так і розробки та впровадження відповідних програмних продуктів, перегляду облікової політики, враховуючи режим формування і порядок руху первинних облікових документів.

Зміст інформації, яку передбачається внести в інтегровану звітність, спричинить певне реформування системи підготовки бухгалтерських кадрів, враховуючи посилення ролі, місця і ступеня відповідальності професійних об'єднань. Бухгалтерські служби суб'єктів господарської діяльності та їх професійні об'єднання спільно з адміністраціями (радами директорів) мають забезпечити швидкий перехід до формування інтегрованої звітності як обов'язкового елемента сталого розвитку [3].

Досягнення цієї мети неможливе без якісного підвищення рівня професійної кваліфікації фахівців бухгалтерських служб, освоєння ними нових вимог і правил щодо формування інтегрованої звітності.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Інформативність облікової звітності на даний час потребує удосконалення на засадах: розширення інформативності даних (як за одиницями виміру, так і за змістовним їх наповненням); уніфікованості

показників (у першу чергу, показників доходів і витрат), надання суб'єкту більшої самостійності щодо формування звітних даних залежно від реальних потреб управління.

В свою чергу, створення інтегрованих форм звітності дозволить: посилити аналітичний аспект обліку як похідну від інформації, що формується для внутрішніх користувачів; наблизити принципи, які закладені в МСФЗ, до принципів сталого розвитку з урахуванням вітчизняних соціально-економічних потреб і можливостей.

Хоч такі зміни нам видаються практично нездійсненними, варто пам'ятати, що методологія обліку у своєму розвитку вже зазнавала кардинальних перетворень: у кінці XVIII ст. практика ведення подвійного запису, розроблена ще італійськими купцями, була реформована, щоб відповідати вимогам індустріальної ери [8]. Для того, щоб розробити і налагодити методику ведення обліку для заводського виробництва знадобилося століття.

На нашу думку, в сучасну постіндустріальну епоху знадобиться менше часу, щоб зробити такий вагомий крок. Разом з тим, різка зміна облікових концепцій вимагає злагодженої, глибокої та наполегливої роботи світового наукового співтовариства, адже від цього залежить ефективне існування великого бізнесу, а отже – збалансований та поступальний суспільний розвиток.

Список використаної літератури:

1. *Давидюк Т.В.* Зміна концепції бухгалтерського обліку під впливом дії постіндустріальної економіки / *Т.В. Давидюк* // Вісник ЖДТУ : Економічні науки. – 2010. – № 2 (52). – С. 20–22.
2. *Куликов А.А.* Человеческие ресурсы как учетная категория / *А.А. Куликов* // Сибирская финансовая школа. – 2007. – № 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.safbd.ru/magazine/article/chelovecheskie-resursy-kak-uchetnaya-kategoriya>.
3. *Ложников И.Н.* Важнейшие тенденции развития бухгалтерского учета / *И.Н. Ложников* // Вестник бухгалтера Московского региона. – 2011. – Вип. 1 [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.ipbmr.ru/?page=vestnik_2011_1_lozhnikov2.

4. *Лоханова Н.О.* Інтеграційні процеси в обліку в умовах інституціональних перетворень : монографія / *Н.О. Лоханова*. – Херсон : Грінь Д.С., 2012. – 400 с.
5. *Максимів Л.І.* Інноваційні підходи в бухгалтерському обліку: екологічний і соціальний аспекти / *Л.І. Максимів* // Науковий вісник Українського держ. лісотехн. ун-ту. – 2004. – Вип. 14.2. – С. 24–33.
6. *Мэтьюс М.Р.* Теория бухгалтерского учета : учебник / *М.Р. Мэтьюс, М.Х.Б. Перера* ; пер. с англ. под ред. *Я.В. Соколова, И.А. Смирновой*. – М. : Аудит ; ЮНИТИ, 1999. – 663 с.
7. Міжнародний стандарт бухгалтерського обліку 38 (МСБО 38) «Нематеріальні активи» [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://zakon2.rada.gov.ua/laws/show/929_050.
8. *Gleeson-White Jane* How a Potter Took Accounting Into the Industrial Age / *Jane Gleeson-White* [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.bloomberg.com/news/2013-04-18/how-a-potter-took-accounting-into-the-industrial-age.html>.
9. *Edvinsson L.* Intellectual capital: realizing your company true value by finding its hidden roots / *L. Edvinsson, Michael S. Malone*. – USA, NY : HarperCollins Publishers, Inc., 1997. – 225 p.
10. INTERNATIONAL <IR> FRAMEWORK [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://integratedreporting.org/resource/international-ir-framework/>.

ОСАДЧА Ольга Олексіївна – кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і аудиту Національного університету водного господарства і природокористування, м. Рівне.

Наукові інтереси:

- облікове забезпечення формування фінансових результатів суб'єкта господарської діяльності;
- облік і звітність в оподаткуванні;
- бухгалтерський облік в управлінні підприємством.

Тел.: (0362) 634-903.

E-mail: levitska.olia@yandex.ua.

Стаття надійшла до редакції 31.07.2015.