

Біла Ю. А.

НАУКОВО-МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ ФОРМУВАННЯ НОВІТНЬОЇ ПАРАДИГМИ ОБЛІКУ У КОНТЕКСТІ ВПРОВАДЖЕННЯ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ

Інтегрована звітність є дієвим інструментом досягнення цілей сталого розвитку та принципу прозорості діяльності компанії на ринку. Формування її на підприємстві зумовлює необхідність змінити парадигму облікової науки у контексті відображення інформації в економічній, екологічній та соціальній сферах. У статті визначено вплив інтегрованої звітності на трансформацію облікової парадигми у таких аспектах: формування даних про соціальний, природний та інтелектуальний капітали, кліматичний менеджмент, відображення нефінансової інформації. Запропоновано наступні елементи новітньої парадигми обліку: біоенергетичні активи як новий об'єкт обліку; облік соціальних зв'язків як елемента внутрішнього гудвілу; оцінка та облік інтелектуального капіталу; облік викидів CO₂ в аналітичному розрізі, лінгвістичний підхід до розвитку бухгалтерського обліку; лінгвістичні змінні для аналізу та математичного моделювання. Надані рекомендації мають практичну цінність для підприємств, які планують формувати інтегровану звітність та трансформувати бухгалтерський облік у даному контексті.

***Ключові слова:** інтегрована звітність, новітня парадигма обліку, біоенергетичні активи, лінгвістичні змінні в обліку, кліматичний менеджмент*

Постановка проблеми. Глобалізаційні процеси стали передумовою уніфікації вимог та методичних прийомів у веденні бухгалтерського обліку на міжнародному рівні, що дозволяє аналізувати та порівнювати інформацію у звітності, визначати інвестиційну привабливість компанії та конкурентоспроможність партнерів. В Україні відбувається процес адаптації обліку до міжнародних стандартів та директив ЄС. Особлива увага приділена формуванню інтегрованої звітності, що є важливим джерелом інформації для ухвалення рішень та інструментом розвитку інтегрованого мислення в управлінні компанією.

Еволюція звітності від бухгалтерської до інтегрованої зумовлює зміни не лише у формі звітів, але й у сукупності методів збору та обробки інформації, якою є бухгалтерський облік. Це свідчить про зміну парадигми облікової науки у контексті відображення інформації у економічній, екологічній, соціальній та інших сферах. Активний вплив глобальних факторів у сучасному веденні бізнесу ставить за мету визначити оптимальні методи формування даних, що стануть джерелом для створення фінансової та нефінансової інформації в інтегрованій звітності.

©Біла Ю. А., к.е.н., доц., доцент кафедри обліку і оподаткування Західноукраїнський національний університет, тел.0969439322, e-mail: e-mail: yuliya.sudyn@gmail.com

Аналіз останніх досліджень та публікацій.

Необхідність змін у існуючій обліковій парадигмі у зв'язку з запровадженням інтегрованого звітування підтверджується працями вітчизняних та зарубіжних науковців. Зокрема, Я. Крупка вважає, що для складання інтегрованих звітів, у тому числі Звіту про управління, потрібно трансформувати облікову систему в частині відображення у ній нефінансової інформації [1]. Автор надає пропозицію виділити окремий вид обліку – інтегрований, у якому слід об'єднати різні інформаційні системи з метою виходу на інтегровану звітність. Для цього пропонує базисну основу інтегрування (фінансовий та управлінський облік; податкові та інші розрахунки; нефінансова та інша несистемна інформація) та характеристики інтегрованого обліку. Схожої позиції дотримується П. Куцик, який пропонує єдину систему інтегрованого обліку будувати на поєднанні фінансового, управлінського, податкового обліку та обліку за МСФЗ [2, с. 78]. Враховуючи досвід підприємств Великої Британії, США, Канади та інших країн англосаксонської групи, І. Садовська стверджує про необхідність здійснення інтеграції фінансового та управлінського обліку в одну систему. Практично це реалізується через внесення рахунків виробничого обліку до загальної системи рахунків підприємства, що уможливорює їх кореспонденцію [3].

Окремі науковці розглядають інтегровану звітність як новий етап у розвитку

бухгалтерського обліку. М. Корягін та П. Куцик вважають інтегровану звітність новою парадигмою розвитку звітності та закономірним явищем у процесі розвитку бухгалтерського обліку. Автори виділили парадигмальний генезис, що складається з 5 послідовних етапів: 1) бухгалтерські звіти; 2) фінансова звітність; 3) фінансова і управлінська звітність; 4) фінансова, нефінансова та управлінська звітність; 5) інтегрована та управлінська звітність [4]. Томчук В. В. теж дотримується думки, що інтегрована звітність – це наслідок еволюції бухгалтерського обліку. Автор вказує на можливість врахувати індивідуальні особливості підприємства, висвітлювати всі види капіталу та орієнтуватись на майбутнє з урахуванням стратегічних цілей підприємства при формуванні інтегрованої звітності [5].

Вважаємо, що в контексті впровадження інтегрованого звітування, потрібно не просто об'єднати різні види обліку, а зміни парадигму бухгалтерського обліку як науки. Це дозволить запропонувати нові методи, принципи та об'єкти обліку, що уможливить сформуванню інтегрованої звітності та задовольнити запити користувачів щодо фінансової та нефінансової інформації.

Формулювання цілей статті. Метою статті є окреслення науково-методологічних підходів до формування новітньої парадигми обліку у контексті впровадження інтегрованої звітності.

Опис основного матеріалу дослідження. Запровадження інтегрованої звітності є результатом глобалізації суспільства та відповідального ведення бізнесу. Згідно з Міжнародним стандартом інтегрованої звітності (International integrate reporting framework) інтегрована звітність – процес, що базується на інтегрованому мисленні, результатом якого є періодичний інтегрований звіт організації про створення, збереження або поступову втрату її вартості [6]. Важливим елементом у цьому визначенні є інтегроване мислення, що призводить до інтегрованого прийняття рішень в контексті управління всіма наявними видами капіталу. Звідси, запровадження такого виду звітності, сприятиме не лише задоволенню інтересів зовнішніх стейкхолдерів, але, в першу чергу, дозволить менеджерам об'єктивно оцінити діяльність власної компанії у широкому спектрі нефінансових показників.

Вважаємо, що запровадження інтегрованої звітності, як обов'язкової, у вітчизняну практику підприємств зумовлює не тільки зародження

нової парадигми розвитку бухгалтерської звітності, а й нової парадигми бухгалтерського обліку як науки. Оскільки звітність є одним з методів та фінальним етапом обробки інформації про діяльність підприємства, трансформація її змісту та форми зумовлює зміни у методиці і підходах реєстрації даних, а також проковує виділення нових об'єктів обліку.

Використовуючи дедуктивний метод наукового пізнання, виділимо взаємозв'язок між головними елементами інтегрованої звітності та змінами в обліковій парадигмі, які вони зумовлюють (Рис. 1).

Наявність нефінансової інформації в інтегрованій звітності зумовлює використання лінгвістичного підходу до розвитку новітньої парадигми обліку. Окремі вчені підтримують пропозиції залучення лінгвістичного інструментарію до обґрунтування особливостей функціонування бухгалтерського обліку як мови у складі інформаційно-комунікаційної системи [7, 8]. Це стосується взаємодії з зовнішніми та внутрішніми користувачами та найбільш ефективне задоволення їх запитів. Бухгалтерський облік як мова може бути проаналізований відповідно до гіпотези лінгвістичної відносності Сепіра-Ворта, відповідно до якої існує відповідність між структурою мови та світоглядом і способом пізнання реальності: користувачі, які роблять певні лексичні розрізнення в обліку, можуть говорити і/або вирішувати проблеми, які не можуть бути легко вирішені користувачами, що не роблять цього [7]. Тому визнання бухгалтерського обліку мовою дозволяє використовувати лінгвістичні інструменти у новітній парадигмі обліку та підтверджує, що облікові знання дозволяють краще і швидше вирішувати завдання, які мають місце у діяльності підприємства.

Використання нефінансової інформації в інтегрованій звітності зумовлює складнощі у процесах порівняння та аналізу даних. Існують ситуації, коли необхідно використовувати числове вираження лінгвістичної інформації (математичне моделювання, формули для економічного аналізу). Наприклад, компанія характеризує рівень організації процесу виробництва, якість продукції тощо. В даному контексті пропонуємо у новітній парадигмі обліку використовувати теорію нечітких множин та лінгвістичні змінні.

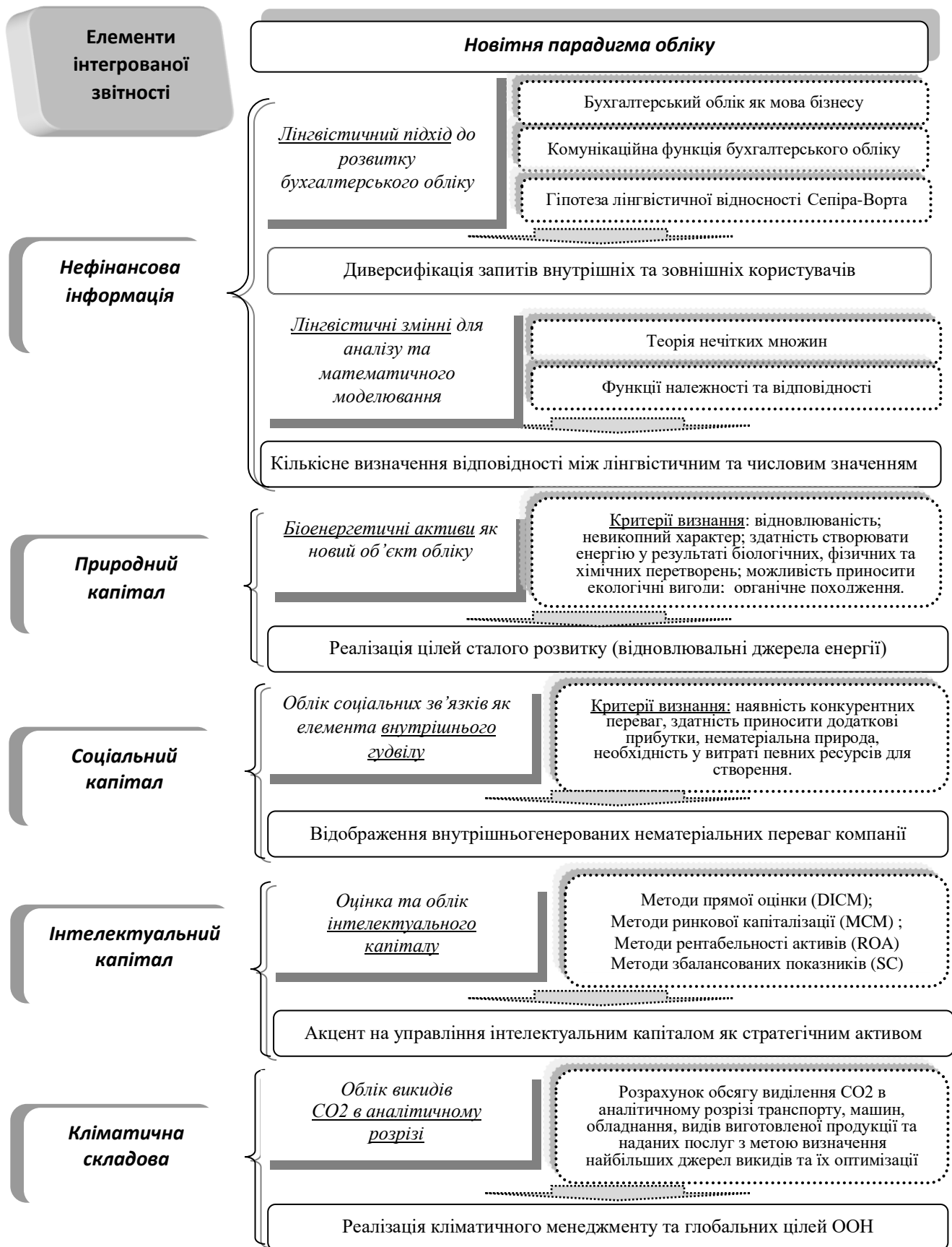


Рис. 1. Науково-методологічні аспекти формування новітньої парадигми обліку у контексті впровадження інтегрованої звітності

Джерело: авторська розробка

Лінгвістична змінна – це множина нечітких змінних, яка використовується з метою надання словесного опису певному нечіткому числу [9]. Особливістю використання такої змінної є те, що значенням параметрів є не числа, а певні вирази та слова. Теорія нечітких множин – це математичний апарат, що дозволяє описувати поняття, які не можуть бути висловлені чітко [9]. Використання даної теорії виправдане у тих ситуаціях, коли інформації для прийняття рішення замало або коли опис даного випадку інструментарієм звичайних множин дуже спотворює модель, що не дає змоги отримати очікуваний результат. Наприклад, для підприємства вплив на прибуток та собівартість продукції має рівень організації логістики, однак надати йому числове вираження неможливо. В теорії нечітких множин використовується функція належності та функція відповідності, які кількісно характеризують ступінь відповідності між лінгвістичним та числовим значенням. Розглянемо методику використання лінгвістичної змінної у теорії нечітких множин на прикладі оцінки якості виготовленої продукції. Числовою шкалою якості продукції оберемо діапазон від 1 до 5, де: 5 = «високий»; 4 = «вище середнього»; 3 = «середній»; 2 «нижче середнього»; 1 «низький». Для підвищення достовірності числового значення лінгвістичної змінної варто врахувати чинники, що можуть впливати на рівень якості продукції. Серед таких факторів визначимо наступні: якість сировини і матеріалів; використання новітньої техніки у виробництві; наявність відповідальності за якість продукції на підприємстві; кваліфікація працівників; дотримання технічної документації; рівень організації процесу виробництва. Оцінка кожного з них за визначеною шкалою від «низький» (1) до «високий» (5), дозволить отримати шість значень, середнє арифметичне з яких відповідатиме числовому вираженню лінгвістичної змінної «якість виготовленої продукції». Використання теорії нечітких множин та надання лінгвістичним змінним числового вираження за допомогою функції відповідності та залежності дозволить використовувати математичні методи у новітній парадигмі бухгалтерського обліку та удосконалити аналіз та порівняння отриманої інформації.

У міжнародних та вітчизняних рекомендаціях щодо формування інтегрованої звітності особлива увага приділена збереженню природного капіталу, висвітленню екологічних аспектів діяльності підприємства та ініціатив щодо покращення стану довкілля. Актуальною є

також проблема декарбонізації, про що свідчить наймасштабніша міжнародна угода, укладена 13 грудня 2023 року на кліматичному саміті Організації Об'єднаних Націй, що передбачає прямий заклик до відмови від викопних видів палива, таких як газ, вугілля та нафта, використання яких небезпечно нагрівають планету [10]. Зважаючи на ці аспекти, необхідним є перехід на альтернативні джерела енергії. У контексті зазначених питань виникатимуть нові об'єкти бухгалтерського обліку. В попередніх дослідженнях нами було обґрунтовано та виділено один з таких об'єктів: біоенергетичні активи – це енергетичні рослини, біопаливо та органічні речовини (продукти, відходи, залишки тваринництва і рослинництва), виготовлені у сільському, лісовому, рибному та суміжних господарствах, а також промислові і побутові відходи органічного походження, що в процесі біологічних, фізичних та хімічних перетворень здатні створювати енергію для суспільних потреб і приносити екологічні вигоди [11]. До критеріїв визнання біоенергетичних активів пропонуємо віднести: відновлюваність; невикопний характер; здатність створювати енергію у результаті біологічних, фізичних та хімічних перетворень; можливість приносити екологічні вигоди; органічне походження [11]. У новітній парадигмі обліку необхідно зробити акцент на реалізацію цілей сталого розвитку, однією з яких є використання відновлювальних джерел енергії.

Генерування інформації про соціальний капітал у інтегрованій звітності реалізується через налагодження зв'язків з контрагентами. Формування якісних довготривалих відносин з покупцями та постачальниками сприяє ефективній організації справ на підприємстві, але потребує певної затрати часових, матеріальних та інтелектуальних ресурсів, що в результаті сприяє формуванню одного з елементів внутрішнього гудвілу – ділових зв'язків. Згідно з попередніми дослідженнями, внутрішній гудвіл має значний вплив на діяльність підприємства, однак не відображається в бухгалтерському обліку вітчизняних підприємств [12]. Виділення внутрішнього гудвілу, як нового об'єкта обліку, сприятиме: 1) отриманню достовірної інформації про наявний соціальний капітал, що необхідно відображати в інтегрованій звітності; 2) формуванню новітньої парадигми обліку, орієнтованої на сучасні виклики, де нематеріальні активи (такі як внутрішній гудвіл), займають одну з ключових позицій [13].

Ще одним важливим нематеріальним активом є інтелектуальний капітал. Згідно з

Міжнародним стандартом інтегрованої звітності, це один з обов'язкових елементів нефінансової інформації, відображення якого впливає на інвестиційну привабливість та імідж компанії. Це підкреслює необхідність у новітній парадигмі обліку розробити методику оцінювання його вартості на підприємстві, орієнтуючись на найбільш актуальні способи (методи прямої оцінки інтелектуального капіталу (DICM); методи ринкової капіталізації (MCM); методи рентабельності активів (ROA); методи збалансованих показників (SC)). Система збору інформації про господарську діяльність компанії та її вартість повинна володіти інструментарієм щодо оцінки активів, які не мають нематеріальної природи. Це важливо, тому що уможливує підтвердження нефінансової інформації в інтегрованій звітності об'єктивними даними щодо вартості та структури інтелектуального капіталу компанії.

Набрання чинності Паризької кліматичної угоди у 2016 році [14], передбачає, що всі держави, незалежно від ступеня їхнього економічного розвитку, беруть на себе зобов'язання зі скорочення шкідливих викидів в атмосферу. Завданням бухгалтерського обліку у даному контексті є розрахунок викидів CO₂ в аналітичному розрізі транспорту, машин, обладнання, видів виготовленої продукції та наданих послуг з метою визначення найбільших джерел виділення діоксиду вуглецю і їх оптимізації.

Згідно з Податковим кодексом України (ПКУ) підприємства, які перевищують граничну величину викидів двоокису вуглецю у розмірі 500 тонн на рік, зобов'язані зареєструватися платниками податку у звітному періоді, в якому було здійснено відповідне перевищення (ст. 240, ПКУ) [15]. Такі суб'єкти господарювання зобов'язані нарахувати та сплатити екологічний податок та подати відповідну податкову звітність, у порядку, що передбачений ПКУ.

Регулювання порядку проведення розрахунків

викидів CO₂ в Україні здійснюються Інструкцією про вимоги до оформлення документів, в яких обґрунтовуються обсяги викидів забруднюючих речовин в атмосферне повітря стаціонарними джерелами, затвердженої Наказом Міністерства захисту довкілля та природних ресурсів України від 27.06.2023 № 448 [16]. Даним документом встановлено, що інвентаризація викидів забруднюючих речовин, які не можливо обчислити за допомогою інструментально-лабораторного вимірювання, наприклад CO₂, здійснюється за матеріалами технологічного регламенту та проектних показників, а також розрахунковим методом. Такі процеси є частиною обов'язків бухгалтерської служби на підприємстві, оскільки використовуються для обчислення екологічного податку.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Інтегрована звітність є інструментом управління фінансовим, інтелектуальним, виробничим, людським, природним та соціальним капіталом підприємства та методом формування стійкості у короткостроковій та довгостроковій перспективі, оскільки містить інформацію про різні види діяльності підприємства. Поява інтегрованого звітування зумовлює зміну облікової парадигми. Основними науково-методологічними підходами до формування новітньої парадигми обліку у контексті появи інтегрованої звітності є: лінгвістичний підхід до розвитку бухгалтерського обліку; лінгвістичні змінні для аналізу та математичного моделювання; біоенергетичні активи як новий об'єкт обліку; облік соціальних зв'язків як елемента внутрішнього гудвілу; оцінка та облік інтелектуального капіталу; облік викидів CO₂ в аналітичному розрізі.

У контексті впровадження новітньої парадигми обліку подальших досліджень потребує виділення принципів, завдань, елементів методу та інших концептуальних основ її формування.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Крупка Я. Інтегрована звітність та її обліково-інформаційне забезпечення. Вісник економіки. 2023. Вип. 4. С. 67–81. DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2023.04.067>
2. Куцик П. О. Концепція уніфікованої системи обліку і звітності в корпоративному управлінні: моногр. Львів: Вид-во Львівського торговельно-економічного університету, 2017. 408 с.
3. Садовська І. Б. Інтегрована система обліку. URL: <https://ukrtextbook.com/buxgalterskij-oblik-sadovska-i-b/buxgalterskij-oblik-sadovska-i-b-inte>.
4. Куцик П., Корягін М. Інтегрована звітність як нова парадигма розвитку бухгалтерської звітності. Бухгалтерський облік і аудит. 2015. № 5. С. 11-18.
5. Томчук В. В. Інтегрована звітність: новий етап у еволюції бухгалтерського обліку. Фінанси, облік, банки. 2017. №1(22). С. 170-179.

6. International Integrated Reporting Framework. 2021. URL: <https://integratedreporting.ifrs.org/wp-content/uploads/2021/01/InternationalIntegratedReportingFramework.pdf>
7. Belkaoui, A. Accounting and language. *Journal of Accounting Literature*. 1989. 8(1), 281-292
8. Легенчук С. Ф. Лінгвістичний підхід у розвитку бухгалтерського обліку. Наукові записки Національного університету «Острозька академія». Сер.: Економіка. 2012. Вип. 19. С. 169-171.
9. Желдак, Т. А., Коряшкіна, Л. С., Ус, С. А. Нечіткі множини в системах управління та прийняття рішень. 2020. URL: <https://ir.nmu.org.ua/handle/123456789/156356>
10. UNFCCC secretariat (UN Climate Change). Climate Change Conference – United Arab Emirates. 30 Nov – 12 Dec 2023. URL: [UN Climate Change Conference - United Arab Emirates | UNFCCC](https://unfccc.int/news/unfccc-climate-change-conference-2023)
11. Bila Yu. Bioenergy Assets as an Innovative Accounting Object: Definition and Recognition Criteria. *Oblik i finansi*, 2023, pp. 5-10. [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2023-4\(102\)-5-10](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2023-4(102)-5-10)
12. Судин Ю. Гудвіл у системі бухгалтерського обліку: компоненти і класифікація. Вісник Тернопільського національного економічного університету, 2016, 2. С. 168-177.
13. Задорожний З.-М. В. Стан і перспективи розвитку вітчизняної системи обліку: монографія, за ред. З.-М. В. Задорожного, Я. Д. Крупки. Тернопіль: THEU, 2013. 294 с. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/5794>
14. UNFCCC secretariat (UN Climate Change). The Paris agreement. URL: [parisagreement_publication.pdf \(unfccc.int\)](https://unfccc.int/news/unfccc-climate-change-conference-2023)
15. Податковий кодекс України від 02 грудня 2010 року № 2755- V (зі змінами і доповненнями). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17>
16. Міністерство захисту довкілля та природних ресурсів України. Наказ № 448 від 27.06.2023. URL: <https://mepr.gov.ua/wp-content/uploads/2023/09/Nakaz-448.pdf>

REFERENCES

1. Krupka, Y. (2023) Intehrovana zvitnist ta yii oblikovo-informatsiine zabezpechennia [Integrated reporting, its accounting and information support]. *Visnyk ekonomiky – Herald of Economics*, 4, pp. 67-81. DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2023.04.067> [in Ukrainian].
2. Kutsyk, P. O. (2017). Kontseptsiia unifikovanoi systemy obliku i zvitnosti v korporatyvnomu upravlinni [The concept of a unified system of accounting and reporting in corporate management]: monohr. Lviv: Vydavnytstvo Lvivskoho torhovelno-ekonomichnoho universytetu. 408 p. [in Ukrainian].
3. Sadovska, I. B. Intehrovana systema obliku [Integrated accounting system]. Retrived from: <https://ukrtextbook.com/buxgalterskij-oblik-sadovska-i-b/buxgalterskij-oblik-sadovska-i-b-inte>. [in Ukrainian].
4. Kutsyk, P., Koriahin, M. (2015). Intehrovana zvitnist yak nova paradyhma rozvytku bukhhaltenskoi zvitnosti [Integrated reporting as a new paradigm for the development of accounting reporting]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt - Accounting and auditing*, vol. 5, pp. 11-18 [in Ukrainian].
5. Tomchuk, V. V. Intehrovana zvitnist: novyi etap u evoliutsii bukhhaltenskoho obliku [Integrated reporting: a new stage in the evolution of accounting]. *Finances, forms, banks - Finansy, oblik, banky*. 2017. №1(22). pp. 170-179 [in Ukrainian].
6. International Integrated Reporting Framework. 2021. URL: <https://integratedreporting.ifrs.org/wp-content/uploads/2021/01/InternationalIntegratedReportingFramework.pdf> [in English].
7. Belkaoui, A. (1989). Accounting and language. *Journal of Accounting Literature*. 8(1). pp. 281-292 [in English].
8. Lehenchuk, S. F. (2012). Linhvistychnyi pidkhid u rozvytku bukhhaltenskoho obliku [Linguistic approach in the development of accounting]. *Naukovi zapysky Natsionalnoho universytetu «Ostrozka akademiia». Ser.: Ekonomika - Scientific notes of the National University «Ostroh Academy». Ser.: Economy*. 19. pp. 169-171 [in Ukrainian].
9. Zheldak, T. A., Koriashkina, L. S., Us, S. A. (2020). Nechitki mnozhyny v systemakh upravlinnia ta pryiniattia rishen [Fuzzy sets in management and decision-making systems]. URL: <https://ir.nmu.org.ua/handle/123456789/156356> [in Ukrainian].
10. UNFCCC secretariat (UN Climate Change). Climate Change Conference – United Arab Emirates. 30 Nov – 12 Dec 2023. URL: [UN Climate Change Conference - United Arab Emirates | UNFCCC](https://unfccc.int/news/unfccc-climate-change-conference-2023) [in English].
11. Bila, Yu (2023). Bioenergy Assets as an Innovative Accounting Object: Definition and Recognition Criteria. *Oblik i finansi*, pp. 5-10. [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2023-4\(102\)-5-10](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2023-4(102)-5-10) [in English].
12. Sudyn, Yu. (2016). Hudvil u systemi bukhhaltenskoho obliku: komponenty i klasyfikatsiia [Goodwill in the accounting system: components and classification]. *Visnyk Ternopilskoho natsionalnoho*

ekonomichnoho universytetu – Bulletin of the Ternopil National University of Economics, 2. pp. 168-177 [in Ukrainian].

13. Zadorozhnyi, Z.-M. V. (2013). Stan i perspektyvy rozvytku vitchyznianoï systemy obliku [State and prospects of the development of the domestic accounting system]: monohrafiia, za red. Z.-M. V. Zadorozhnoho, Ya. D. Krupky. Ternopil: TNEU, 294 p. URL: <http://dspace.wunu.edu.ua/handle/316497/5794> [in Ukrainian].

14. UNFCCC secretariat (UN Climate Change). The Paris agreement. URL: [parisagreement_publication.pdf](https://unfccc.int/paris_agreement/publication.pdf) (unfccc.int) [in English].

15. Podatkovyi kodeks Ukrainy [Tax Code of Ukraine] vid 02 hrudnia 2010 roku № 2755- V (zi zminamy i dopovnenniamy). URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/2755-17> [in Ukrainian].

16. Ministerstvo zakhystu dovkillia ta pryrodnikh resursiv Ukrainy [Ministry of Environmental Protection and Natural Resources of Ukraine]. Nakaz № 448 vid 27.06.2023. URL: <https://mepr.gov.ua/wp-content/uploads/2023/09/Nakaz-448.pdf> [in Ukrainian].

Отримано 10.03.2024