

DOI: <https://doi.org/10.35774/econa2023.02.139>

JEL classification: D24, M41
UDC: 657

Олександр ШЕРСТЮК

доктор економічних наук, доцент,
провідний науковий співробітник відділу обліку та оподаткування,
Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», Україна
E-mail: osherstiuk@gmail.com
ORCID ID: 0000-0002-9866-511X
Researcher ID: O-4371-2016

ОБЛІКОВІ ЗАХОДИ, ЩО ВИКОНУЮТЬСЯ ПРОФЕСІЙНИМ БУХГАЛТЕРОМ

АНОТАЦІЯ

Предметом дослідження є методичні підходи, які використовують професійні бухгалтери для реалізації функцій системи бухгалтерського обліку.

Метою роботи визначено ідентифікація змісту завдань, вирішення яких покладається суспільством на професійного бухгалтера на основі делегованих бухгалтерському обліку функцій.

Методологія проведеного дослідження ґрунтується на використанні загальнонаукових та спеціалізованих методичних прийомів. Метод аналізу був використаний для ідентифікації завдань, які має вирішувати професійний бухгалтер для реалізації функцій системи бухгалтерського обліку. На основі бібліографічного дослідження було ідентифіковано актуальні підходи, запропоновані вченими та практикуючими фахівцями для забезпечення умов розвитку професії бухгалтера. Метод абстрагування забезпечив встановлення особливостей алгоритмів заходів, які здійснюються для досягнення цілей бухгалтерського обліку. На основі моделювання розкрито сутність облікової інтерпретації господарських процесів, що сприяє розкриттю даних, в отриманні яких зацікавлені стейкхолдери підприємств.

Результати дослідження, їх використання та висновки. Встановлено, що діяльність професійних бухгалтерів передбачає здійснення комплексу ідентифікаційних, інтерпретаційних та оціночних заходів. Результатом ідентифікаційних заходів є визнання професійним бухгалтером факту існування підстав, необхідних для ідентифікації складових предметної області бухгалтерського обліку (активи, зобов'язання, власний капітал, доходи і витрати).

Зазначене дає підстави констатувати, що зміст господарських операцій в контексті бухгалтерського обліку полягає у зміні величин активів та джерел їх утворення. На основі такої інтерпретації професійний бухгалтер розкриває як саму діяльність підприємства, так і її результати у звітних формах для широкого спектру користувачів. При цьому будь-які зміни в облікових об'єктах відбуваються через визнання їх впливу на елементи власного капіталу на підставі визнання доходів і витрат.

Оціночні заходи, що виконуються професійним бухгалтером, спрямовані на отримання характеристик обсягу інформації, яка має бути зареєстрована в системі бухгалтерського обліку, її змісту та вартості, а також – її відповідності очікуванням користувачів.

Виконання професійним бухгалтером зазначених заходів сприяє реалізації біхевіористичної, аналітичної та оціночної функцій системи бухгалтерського обліку.

Отримані результати дослідження можуть бути використані як у практичній діяльності професійних бухгалтерів, так і на різних етапах їх фахової підготовки й підвищення кваліфікації.

Ключові слова: професійний бухгалтер; функції бухгалтерського обліку; облікові заходи; ідентифікація; інтерпретація; оцінювання.

© Олександр Шерстюк, 2023

Отримано: 15.05.2023 р.

Рекомендовано до друку: 21.05.2023 р.

Опубліковано: 31.05.2023 р.



Ця стаття розповсюджується на умовах ліцензії Creative Commons Attribution-NonCommercial 4.0, яка дозволяє необмежене повторне використання, розповсюдження та відтворення на будь-якому носії, за умови правильного цитування оригінальної роботи.

Як цитувати:

Шерстюк О. Облікові заходи, що виконуються професійним бухгалтером. *Економічний аналіз*. 2023. Том 33. № 2. С. 139-149. DOI: <https://doi.org/10.35774/econa2023.02.139>

Вступ

Функціонування суб'єктів фінансово-господарської діяльності, визначається низкою чинників зовнішнього та внутрішнього походження. Їх вплив визначається такими обставинами, як форма організації, галузева, територіальна та організаційна структура суб'єкта, характер, обсяги та способи здійснення господарських операцій, становище на ринках ресурсів та збуту готової продукції (товарів, робіт, послуг), фіскальне навантаження тощо.

Зміст, якісні, вартісні та кількісні характеристики та наслідки впливу наведених та інших обставин реєструються в системі бухгалтерського обліку. На основі вимог застосовної концептуальної основи відповідні дані формалізуються, систематизуються та узагальнюються у звітних формах різного призначення (управлінського, публічного, фіскального, статистичного, інтегрованого тощо). Отримання інформації зі звітних форм дає можливість зацікавленим особам оцінити параметри та результати діяльності протягом певного періоду і, в разі потреби, прийняти рішення, реалізація якого сприятиме досягненню їх цілей. При цьому, зазначені рішення можуть мати як прямий вплив на діяльність суб'єкта, так і мати реактивний характер, тобто рішення лише визначатиме поведінку користувача інформації без впливу на діяльність суб'єкта господарювання.

Таким чином, є підстави констатувати, що інформація системи бухгалтерського обліку може бути визначена в якості основного джерела даних, які розкривають характеристики діяльності окремих суб'єктів, обумовлюють зміст і спосіб реагування на них різних користувачів. Зазначені дані формуються шляхом застосування певних видів облікових процедур, результати яких дають можливість користувачам зрозуміти економічний зміст господарських операцій, що відбулися, оцінити вплив їх результатів на фінансово-майновий стан підприємства, оцінити використання наявних ресурсів та спрогнозувати можливість досягнення очікуваних цілей в майбутньому. Іншими словами, інформація, що створюється у системі бухгалтерського обліку, дає основу для розвитку низки його функцій. Їх ідентифікація, можлива з урахуванням способів її

використання різними групами стейкхолдерів, виходячи з їх попередньо формалізованих очікувань.

З урахуванням зазначеного, існує потреба у проведенні дослідження, результати якого сприятимуть визначенню змістовних характеристик зазначених функцій обліку, які мають виконувати професійні бухгалтери, та розкриттю їх ролі у реалізації впливу зацікавлених осіб на функціонування суб'єктів фінансово-господарської діяльності.

Здійснення професійними бухгалтерами делегованих ним функцій досліджуються зарубіжними та закордонними вченими у декількох аспектах.

В контексті розвитку предмету наукових досліджень науки розглядають професію бухгалтера І. В. Барішевська, К. В. Оленич [1], Дж. Беббінгтон (J. Bebbington), Г. Остерблом (H. Osterblom), Б. Крона (B. Crona), Дж.-Б. Джоффрей (J.-B. Jouffray), К. Ларрінага (C. Larrinaga), С. Рассел (S. Russell), Б. Шолтенз (B. Scholtens) [2], В. М. Метелиця [3], О. М. Брадул, В. А. Шепелюк [4], О. В. Пальчук, Н. М. Нечай [5] та ін.

Так, І. В. Барішевська та К. В. Оленич вважають, що «немає жодних сумнівів у тому, що запровадження наукового мислення в систему бухгалтерського обліку буде основою майбутньої професійної діяльності. Відбудеться трансформація усталених підходів до застарілих процесів. За таких умов розвитку даної проблеми в бухгалтерському обліку сучасні бухгалтери використовуватимуть нові методики у своїй практичній діяльності» [1, с. 179]. В цілому підтримуючи окреслену точку зору, вважаємо за доцільне зазначити, що запровадження наукового мислення сприятиме не лише ідентифікації та застосуванню нових методик у практичній діяльності бухгалтерів, але й істотному перегляду вже розповсюджених підходів до вирішення існуючих та нових завдань бухгалтерського обліку.

При цьому, при визначенні змісту таких завдань представники професії бухгалтера все більше уваги приділяють інформаційним потребам суспільства, у задоволенні яких бухгалтерський облік відіграє одну з провідних ролей. Зокрема, С. І. Василішин [6], А. В. Грилицька, М. Ю. Криворучко [7],

О. В. Лєга [8], Н. Г. Мельник [9], Дж. Тінгі-Хольоук (J. Tingey-Holyoak), Дж. Пісанієлло (J. Pisaniello), П. Басс (P. Buss), У. Майєр (W. Mayer) [10], Ю. Л. Шендерівська [11], О. Л. Шерстюк [12] та ін., розкриваючи функціональні характеристики професії бухгалтера, роблять наголос на її суспільному значенні та сучасних інформаційних очікуваннях користувачів.

Зважаючи на це, є підстави констатувати, що для реалізації функцій, покладених на бухгалтерів, зазнають постійної трансформації вимоги до професійної діяльності, кваліфікаційних характеристик та практичних навичок представників облікової професії. Значну роль зазначених та інших фахових аспектів діяльності професійних бухгалтерів у реалізації функцій системи бухгалтерського обліку відзначають у наукових публікаціях І. М. Бурденко, А. В. Майборода [13], В. М. Жук, Ю. С. Бездушна [14], Х. Лін (H. Lin), Ю. Хванг (Yu. Hwang) [15], Е. Садлер (E. Sadler), Дж. Уесселз [16] О. Л. Шерстюк, О. О. Шерстюк [17] та ін.

Кваліфікаційна підготовка та практичний досвід професійних бухгалтерів дають їм можливість обирати найбільш доречні та ефективні методичні прийоми вирішення відповідних завдань. Зважаючи на це, постійно удосконалюються окремі алгоритми, що є основою облікових заходів, а також функціональні елементи власне системи бухгалтерського обліку. Результати досліджень, що визначають особливості адаптації та актуалізації методичного забезпечення діяльності професійних бухгалтерів, характеризують у своїх роботах О. Арслан (Ö. Arslan) [18], Л. Л. Гевлич [19], Є. Іонін [20], Н. Кравчук, С. Співак [21], Н. О. Лобода, В. М. Ігнатишина, В. В. Беднарчук [22], Дж. Маккаліґ (J. McCallig), А. Робб (A. Robb), Ф. Рохде (F. Rohde) [23], В. С. Миккульський [24], І. Й. Плікус, О. О. Осадча, Т. А. Жукова [25], О. Л. Шерстюк [26] та інші вітчизняні й закордонні вчені та практикуючі фахівці.

Таким чином, у наукових публікаціях, в яких висвітлені результати досліджень з проблем розвитку професії бухгалтера характеризується широкий спектр аспектів її характеристик. Водночас, вважаємо за доцільне визнати, що

потребують уточнення завдання, які має вирішувати професійний бухгалтер, виходячи з необхідності реалізації ним функцій бухгалтерського обліку.

Мета статті

Отже, метою дослідження, результати якого оприлюднюються у цій статті, визначається ідентифікація змісту завдань, вирішення яких покладається суспільством на професійного бухгалтера на основі виконання покладених на бухгалтерський облік функцій.

Виклад основного матеріалу дослідження.

Відповідно до чинної редакції Кодексу законів про працю України, «професія – це сукупність близьких за трудовими функціями видів трудової діяльності, що можуть вимагати певної професійної та/або освітньої кваліфікації працівника» [27].

В Законі України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні», бухгалтерський облік визначається як «процес виявлення, вимірювання, реєстрації, накопичення, узагальнення, зберігання та передачі інформації про діяльність підприємства зовнішнім та внутрішнім користувачам для прийняття рішень» [28].

Для здійснення зазначеного процесу, відповідальна особа (професійний бухгалтер) має виконувати низку заходів, зміст яких, з одного боку, відповідає очікуванням користувачів інформації, що формується в системі бухгалтерського обліку, з іншого – забезпечується кваліфікацією такої особи. Іншими словами, зміст діяльності професійного бухгалтера характеризується сукупністю заходів використання кваліфікаційних навичок з метою задоволення інформаційних потреб користувачів даних бухгалтерського обліку.

В контексті зазначеного, пропонуємо визначити наступні види заходів, що характеризують діяльність професійних бухгалтерів: ідентифікаційні, інтерпретаційні та оціночні.

До ідентифікаційних можуть бути віднесені заходи, результатом яких визнання професійним бухгалтером існування підстав, необхідних для ідентифікації складових предметної області бухгалтерського обліку (активи, зобов'язання, власний капітал, доходи

і витрати). Ідентифікація облікових ознак відповідних обставин дає можливість бухгалтеру визнати необхідність облікової реєстрації як самих предметів обліку, так і господарських та інших подій, які спричинили їх виникнення, забезпечували реалізацію економічної, господарської, юридичної та інших видів трансформації, а також обумовили припинення їх існування як чинника та/або результату діяльності підприємства.

Заходи ідентифікації, які мають бути виконані бухгалтером, передбачають співставлення фактичних обставин, виявлених бухгалтером, обставинам, які визначаються вимогами, сформульованими в якості нормативів. Джерелом відповідних нормативів в контексті реалізації завдань бухгалтерського обліку, є застосована підприємством концептуальна основа, яка на рівні окремого суб'єкта господарювання конкретизується через механізм облікової політики. Зважаючи на це, будь-які ідентифікаційні заходи, які здійснює професійний бухгалтер, реалізуються на основі визначення відповідності обставин, інформація про які є доступною для бухгалтера, критеріям, формалізованим у наказі про облікову політику.

Результат ідентифікаційних заходів бухгалтера має стати його судженням про те, чи є підстави для визнання елементів предметної області бухгалтерського обліку. Якщо зазначені підстави існують, приймається рішення про необхідність реєстрації відповідних даних в обліковій системі підприємства, що дає підстави для здійснення подальших облікових заходів, а саме – інтерпретаційних та оціночних. В разі відсутності зазначених підстав, відповідні дані визнаються такими, що не мають реєструватися системою бухгалтерського обліку.

Водночас, важливим є аспект розкриття певного набору обставин у звітності, яка складається на основі облікових даних. Це обумовлено інформаційними запитами користувачів. При цьому, відсутність достатніх підстав для визнання активів, зобов'язань, елементів власного капіталу, доходів і витрат не означає, що відповідні обставини не повинні бути охарактеризовані у звітних формах.

З одного боку, це пояснюється тим, що існування повного набору умов визнання

елементів предметної області бухгалтерського обліку не є процесом, який триває безперервно. У зв'язку з цим, сам факт припинення існування хоча б однієї обставини призводить до того, що елемент втрачає відповідність нормативному переліку підстав, наслідком чого мають стати заходи припинення його визнання. Водночас, під час господарської діяльності можуть виникнути додаткові обставини, що забезпечить облікову трансформацію одного елемента в інший (наприклад, актив припиняє своє існування, оскільки втрачає ознаки необоротного з одночасним чи неодноточним набуттям ознак поточного або навпаки).

З іншого боку, зацікавленість в інформації щодо зникнення підстав, під впливом який мають бути визнані елементи предметної області бухгалтерського обліку, часто виявляють зацікавлені особи. В цьому контексті важливим є вплив зазначеної інформації на рішення користувачів незалежно від того, чи призводить він до змін в облікових даних. Варто також брати до уваги, що звітність на основі даних бухгалтерського обліку обмежується періодом часу, за який вона складається, а функціонування підприємства є достатньо тривалим процесом. У зв'язку з цим, будь-які обставини визнання активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат варто розглядати як величини, що піддаються постійним змінам і, як наслідок, здатні вплинути на рішення користувачів у майбутньому. У майбутньому ж може здійснитися і відтворення підстав для відновлення визнання елементів облікової інформації як нових, так і тих, що існували раніше.

Важливою складовою заходів, що здійснює професійний бухгалтер, є інтерпретування процесів, що складають господарську діяльність та впливають на неї, виходячи з необхідності їх реєстрації у системі бухгалтерського обліку.

Насамперед, це стосується облікового тлумачення господарських операцій, зміст та результати яких мають бути розкриті користувачам. Всі види господарських операцій, які реєструються в системі бухгалтерського обліку можуть бути умовно

поділені на декілька категорій на основі їх результатів (табл. 1).

Як свідчать дані табл. 1, будь-яка господарська операція може бути досліджена в контексті впливу на обсяг та структуру активів та джерел їх формування.

Іншими словами, здійснюється методичне «розкладання» кожного господарського факту на елементи, які можуть бути визначені як чинники (зміни в обсягу та структурі активів та джерел їх формування) та результатний показник (величина активу чи джерел його формування на визначену дату).

Таблиця 1. Результати господарських операцій, які реєструються системою бухгалтерського обліку*

№	Результати господарських операцій	Зміст господарських операцій
1	Зміни відбуваються у структурі активів без змін у джерелах їх формування	– зменшення одного виду активів з одночасним збільшенням одного іншого виду активів – зменшення одного виду активів з одночасним збільшенням двох або більше видів інших активів – збільшення одного виду активів з одночасним зменшенням одного іншого виду активів – збільшення одного виду активів з одночасним зменшенням двох або більше видів активів – збільшення двох або більше видів активів з одночасним зменшенням двох або більше інших видів активів
2	Зміни відбуваються у структурі джерел формування активів без змін у самих активах	– зменшення одного елемента джерел формування активів з одночасним збільшенням одного іншого елемента джерел формування активів – зменшення одного елемента джерел формування активів з одночасним збільшенням двох або більше інших елементів джерел формування активів – збільшення одного елемента джерел формування активів з одночасним зменшенням одного іншого елемента джерел формування активів – збільшення одного елемента джерел формування активів з одночасним зменшенням двох або більше елементів зобов'язань – збільшення двох або більше джерел формування активів з одночасним зменшенням двох або більше інших джерел формування активів
3	Одночасні зміни в активах та джерелах їх формування	– збільшення одного чи більше видів активів з одночасним збільшенням одного чи більше джерел формування активів – зменшення одного чи більше видів активів з одночасним зменшенням одного чи більше джерел формування активів

* Джерело: авторська розробка.

Такий підхід до ідентифікації господарських операцій для їх реєстрації та відображення у бухгалтерському обліку та відповідних звітних формах може свідчити про реалізацію його аналітичної функції.

Варто також відзначити, що будь-які зміни в інформації, наведені у табл. 1, в системі бухгалтерського обліку інтерпретуються через

визнання доходів і витрат суб'єкта господарювання (рис. 1).

Як свідчить інформація, викладена на рис. 1, облікове інтерпретування будь-яких змін в активах та джерелах їх формування має певну цільову характеристику, а саме – дає можливість ідентифікувати результати діяльності суб'єкта господарювання в контексті оцінювання реалізації фінансових інтересів

власників через зростання або зменшення власного капіталу.

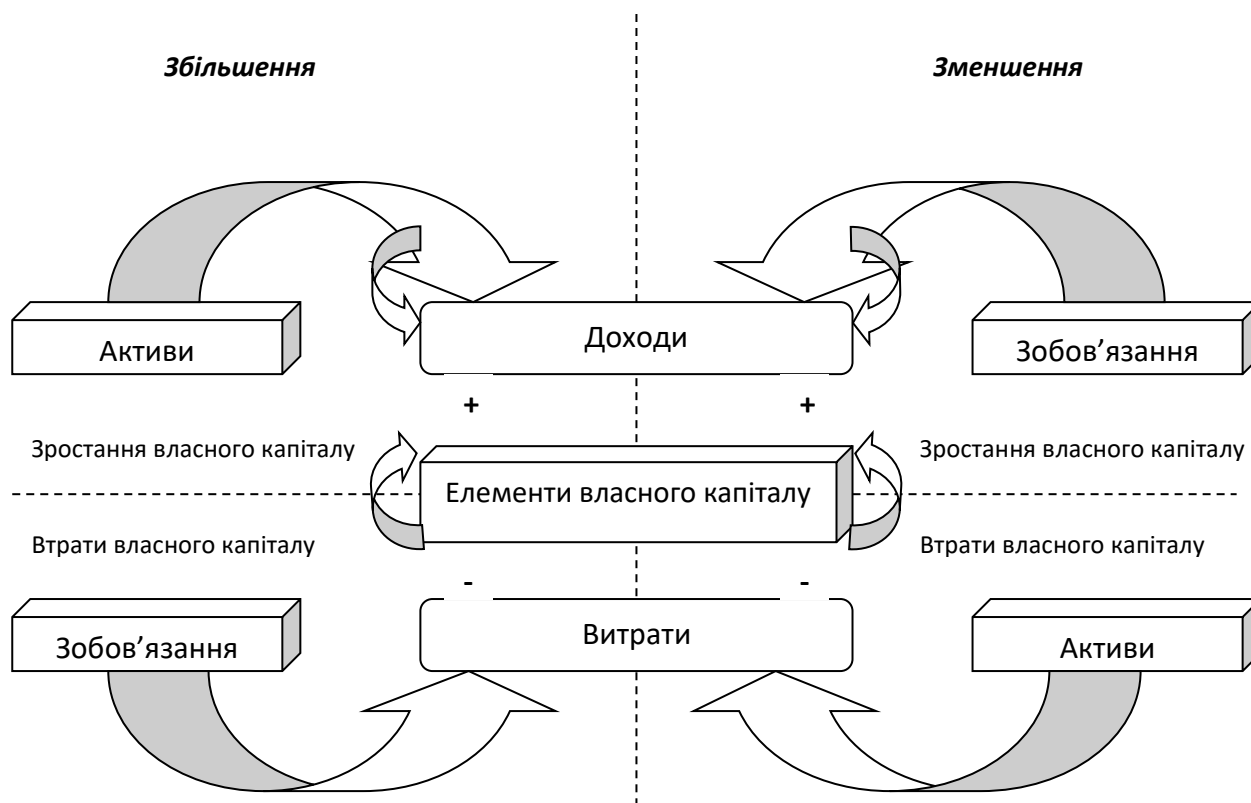


Рис. 1. Облікова інтерпретація змін в активах підприємства та джерелах їх формування

Джерело: авторська розробка.

Використання облікової інформації полягає у формуванні реакції її користувача на характеристики отриманих даних, що формалізується у змінах власної поведінки. Зазначені зміни можуть стосуватися таких аспектів, як обсяг, зміст та вартість отримання інформації. Зважаючи на це, професійний бухгалтер має виконувати заходи, спрямовані на оцінювання відповідних параметрів інформації, в якій зацікавлені користувачі.

Обсяг облікової інформації, в якому може бути зацікавлений користувач, залежить від його власних очікувань, пов'язаних з можливостями вирішення попередньо ідентифікованих завдань. Варто відзначити, що система бухгалтерського обліку, яка функціонує на основі певних концептуальних основ, дає можливість отримання різними групами користувачів однакового обсягу даних. В цьому контексті важливими є готовність сприйняття такого обсягу, яка ґрунтується на врахуванні таких ресурсів користувача, як час на ознайомлення з даними, технічні та

інтелектуальні засоби її обробки, фінансове забезпечення облікових заходів, а також доступ до ресурсів, пов'язаних з отриманням впевненості у тому, що інформація заслуговує на достатній рівень довіри.

Будь-яка обмеженість у зазначених ресурсах може бути оцінена не лише з точки зору користувача, який жодним чином не впливає на процеси підготовки облікової інформації. Користувач, який часто не пов'язаний з функціонуванням не лише системи бухгалтерського обліку, але й підприємства в цілому, прямо чи опосередковано залежить від діяльності осіб, відповідальних за створення облікових даних. Вони, у власну чергу, мають певний професійний досвід роботи, рівень кваліфікації та власне розуміння як господарських процесів, так і алгоритмів їх відображення в системі бухгалтерського обліку. Дані, які формуються під впливом зазначених обставин, визначають поведінку користувача, який їх використовує у власних цілях.

Зважаючи на це, маємо підстави констатувати, що система бухгалтерського обліку, впливаючи на поведінку зацікавлених осіб, реалізує його біхевіористичну функцію. При цьому, на поведінку користувачів облікової інформації можуть вплинути як результати реалізації заходів бухгалтерського обліку, так і оціночні характеристики відповідних облікових процесів.

Зміст інформації бухгалтерського обліку, яку у власних цілях використовують зацікавлені особи, також визначається вимогами концептуальної основи. Водночас, не зважаючи на універсальний характер відповідних даних, їх використання обмежується завданнями, які за конкретних обставин прагне вирішити користувач. Можливість такого вирішення оцінюється на основі співставлення фактичних значень показників з їх нормативними характеристиками. Джерелом відповідних нормативів може бути визначена думка самого користувача, середовище, в якому він реалізує власні інтереси (зокрема, вимоги нормативно-правових документів), а також попередньо визначені та формалізовані параметри мети, яку користувач інформації намагається досягнути.

Ще одним предметом оцінювання під час заходів, що виконуються професійним бухгалтером, є вартість отримання інформації, яка підлягає реєстрації в обліковій системі підприємства. Критерієм такого оцінювання може бути визначено обсяг ресурсів, які готовий витратити користувач інформації для її отримання. Варто відзначити, що різні групи користувачів реалізують такі витрати у формі різних видів ресурсів та різними способами.

Внутрішні користувачі інформації, що формується у системі бухгалтерського обліку визнають зазначені витрати у формі заробітної плати працівників бухгалтерської служби, а також – час, який має піти на формалізацію окремих даних особами, відповідальними за різні елементи господарської діяльності (виробничий, ресурсний, збутовий, адміністративний тощо) передачу їх до бухгалтерської служби і введення до системи бухгалтерського обліку. Зазначимо також, що відповідний час має грошовий вимірник у формі оплати праці працівників підприємства, залучених до виконання наведених заходів.

Витрати на оплату праці та пов'язані з ними платежі із соціального страхування безпосередньо впливають на величину фінансового результату підприємства, що є одним з елементів його власного капіталу.

Зовнішні користувачі інформації системи бухгалтерського обліку можуть отримувати її як безпосередньо з підприємства (з форм фінансової звітності) або з інших джерел. Витрати на отримання даних також мають оцінюватися на основі грошової вартості ресурсів, пов'язаних з отриманням. Проте, такі витрати вже не обліковує професійний бухгалтер, що складає фінансову та інші форми звітності підприємства, тому на результати його діяльності такі витрати не впливатимуть, а враховуватимуться лише користувачем інформації в контексті визначення доцільності її отримання на основі співвідношення вартості та корисності.

Інформація, що формується в системі бухгалтерського обліку, є однією з передумов забезпечення, вирішення та оцінювання ступеня досягнення цілей її користувачів. Це відбувається через механізм оцінювання відповідності даних очікуванням зацікавлених осіб, що дає підставу для ідентифікації оціночної функції бухгалтерського обліку.

Предметом оцінювання, насамперед, є пооб'єктна структура ресурсів підприємства, джерел їх формування та результати використання у фінансово-господарській діяльності (тобто, об'єкти бухгалтерського обліку). Оцінювання здійснюється відповідно до застосовної концептуальної основи.

Водночас, інформація бухгалтерського обліку дає можливість оцінити не лише кількісні, якісні та вартісні характеристики облікових об'єктів, але й дотримання алгоритмів їх формалізації. Зокрема, це стосується змісту облікових процедур, які здійснюються відповідальними особами суб'єкта господарської діяльності та його відповідності прийнятій обліковій політиці.

Оціночна функція бухгалтерського обліку реалізується також шляхом порівняння результатів трансформації та облікової формалізації характеристик економічних процесів з очікуваннями користувачів. При цьому, застосування вимог концептуальної основи передбачає необхідність досягнення

зрозумілості даних, викладених у бухгалтерських записах, найширшому колу їх споживачів. Внаслідок цього, предметом оцінювання є функціональна готовність системи бухгалтерського обліку надати зацікавленим особам інформацію, яка може бути ними використана на основі достатнього рівня довіри.

Висновки та перспективи подальших розвідок

Таким чином, професійний бухгалтер у своїй діяльності здійснює ідентифікаційні, інтерпретаційні та оціночні заходи. Зміст зазначених заходів сприяє реалізації біхевіористичної, аналітичної та оціночної функцій системи бухгалтерського обліку. Зважаючи на це, є підстави констатувати, що формалізація відповідних заходів у якості

методичної основи вирішення завдань системою бухгалтерського обліку, з одного боку, свідчить про існування взаємозв'язку між здатністю професійного бухгалтера здійснювати необхідні процедури обліку та реалізацією його функціонального призначення, з іншого – визнати наявність впливу на відповідні заходи обмеженого обсягу необхідних для них ресурсів.

Зважаючи на це, перспективними напрямками подальших досліджень за темою цієї публікації можуть бути визначені заходи з ідентифікації та оцінювання ефективності різних облікових процедур в контексті розв'язання завдань системи бухгалтерського обліку та задоволення інформаційних потреб користувачів результатів її функціонування в інтересах суспільства.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. Барішевська І. В., Оленич К. В. Утворення ідеї процесу наукового мислення бухгалтера. *Вісник ХНАУ ім. В. В. Докучаєва. Серія «Економічні науки»*. 2018. № 3. С. 173–180. DOI: <https://doi.org/10.31359/2312-3427-2018-3-173>.
2. Bebbington, J., Osterblom, H., Crona, B., Jouffray, J.-B., Larrinaga, C., Russell, S., Scholtens, B. (2020). Accounting and accountability in the Anthropocene. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 33(1), 152–177. DOI: <https://doi.org/10.1108/AAAJ-11-2018-3745>.
3. Метелиця В. М. Інституціональна теорія бухгалтерського обліку в розвитку професії бухгалтера. *Збірник наукових праць ВНАУ. Серія: економічні науки*. 2012. № 3(69). Т. 2. С. 109–114. URL: <http://repository.vsau.org/getfile.php/6261.pdf>.
4. Брадун О. М., Шепелюк В. А. Реалії та перспективи розвитку бухгалтерської професії в Україні. *Вісник Донецького національного університету імені Михайла Туган-Барановського. Серія: Економічні науки*. 2016. Вип. 64. С. 154–160. URL: <http://elibrary.donnuet.edu.ua/1398/>.
5. Пальчук О. В., Нечай Н. М. Професія «бухгалтер»: історія та сучасність. *Наукові праці Кіровоградського національного технічного університету. Економічні науки*. 2011. Вип. 20. Ч. II. С. 104–108. URL: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npkntu_e_2011_20%282%29_16.
6. Василюшин С. І. Трансформація місії та назви професії бухгалтера під впливом запиту зміцнення економічної безпеки підприємств в умовах діджиталізації економіки. *Ефективна економіка*. 2020. № 7. DOI: <https://doi.org/10.32702/2307-2105-2020.7.58>.
7. Грилицька А. В., Криворучко М. Ю. Сучасні парадигми й тенденції розвитку бухгалтерського обліку в мережевому суспільстві. *Науковий вісник Полтавського університету економіки і торгівлі*. 2018. № 4(89). С. 88–93. URL: <http://csbc.edu.ua/biblio/documents/93.pdf>.
8. Лєга О. В. Професія «бухгалтер»: від минулого до вимог сучасності. *Вчені записки ТНУ імені В. І. Вернадського. Серія: економіка і управління*. 2019. Т. 30(69). № 4. С. 139–145. DOI: <https://doi.org/10.32838/2523-4803/69-4-48>.
9. Мельник Н. Г. Тенденції та виклики розвитку бухгалтерської професії. *Бізнесінформ*. 2019. № 9. С. 200–205. DOI: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2019-9-200-205>.
10. Tingey-Holyoak, J., Pisaniello, J., Buss, P., Mayer, W. (2021). The importance of accounting-integrated information systems for realising productivity and sustainability in the agricultural sector. *International Journal of Accounting Information Systems*, 42, Article 100512. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2021.100512>.
11. Шендерівська Ю. Л. Трансформація функцій бухгалтера під впливом глобальних викликів. *Облік і фінанси*. 2022. Т. 4. С. 23–31. DOI: [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2022-4\(98\)-23-31](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2022-4(98)-23-31).
12. Шерстюк О. Л. Аудит фінансової інформації : монографія. К.: Національний науковий центр «Інститут аграрної економіки», 2017. 512 с.
13. Бурденко І. М., Майборода А. В. Професійна етика бухгалтера: управлінський підхід. *Бізнес-навігатор*. 2020. Вип. 5(61). С. 195–199. DOI: <https://doi.org/10.32847/business-navigator.61-33>.

14. Розвиток бухгалтерського обліку на основі новітніх ІТ-технологій: колективна монографія. За ред. Жука В. М., Бездушної Ю. С. К.: ННЦ «ІАЕ», 2017. 452 с.
15. Lin, H., Hwang, Yu. (2021). The effects of personal information management capabilities and social-psychological factors on accounting professionals' knowledge-sharing intentions: Pre and post COVID-19. *International Journal of Accounting Information Systems*, 42, Article 100522. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2021.100522>.
16. Sadler, E. and Wessels, J. (2019), Transformation of the accounting profession: An autoethnographical reflection of identity and intersectionality. *Meditari Accountancy Research*, 27, 3, 448-471. DOI: <https://doi.org/10.1108/MEDAR-05-2018-0339>.
17. Шерстюк, О. Л., Шерстюк, О. О. Аспекти підготовки аудиторів в Україні. *Smart-освіта: ресурси та перспективи : II Міжн. наук.-метод. конф.* (Київ, 23 листоп. 2016 р.) : тези доп. Київ, 2016. С. 217-220.
18. Arslan, Ö. (2020). The Forensic Accounting Profession and the Process of Its Development in the World. Grima, S., Boztepe, E. and Baldacchino, P.J. (Ed.). *Contemporary Issues in Audit Management and Forensic Accounting (Contemporary Studies in Economic and Financial Analysis)*, 102, 203-218. DOI: <https://doi.org/10.1108/S1569-375920200000102016>.
19. Гевлич Л. Л. Професія бухгалтера у цифровій економіці. *Економіка і організація управління*. 2021. № 3(43). С. 138-146. DOI: <https://doi.org/10.31558/2307-2318.2021.3.13>.
20. Іонін Є. Обліково-аналітичне забезпечення бізнес-процесів в умовах цифрової економіки. *Економічний аналіз*. 2023. Том 33. № 1. С. 172-191. DOI: <https://doi.org/10.35774/econa2023.02.172>.
21. Кравчук Н., Співак С. Трансформація ролі бухгалтера з управлінського обліку в епоху глобалізації: міжнародний досвід. *Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації*. 2016. Вип. 2. С. 90—99. URL: <http://ibo.wunu.edu.ua/index.php/ibo/article/view/276>.
22. Лобода Н. О., Ігнатишина В. М., Беднарчук В. В. Розвиток бухгалтерської професії в Україні: сучасні тенденції. *Молодий вчений*. 2019. № 11(75). С. 534—537. DOI: <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2019-11-75-114>.
23. McCallig, J., Robb, A., Rohde, F. (2019). Establishing the representational faithfulness of financial accounting information using multiparty security, network analysis and a blockchain. *International Journal of Accounting Information Systems*, 33(C), 47—58. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2019.03.004>.
24. Микульський В. С. Трансформація професії бухгалтера в умовах диджиталізації управління. *Економіка АПК*. 2019. № 6. С. 103-110. DOI: <https://doi.org/10.32317/2221-1055.201906103>.
25. Плікус І. Й., Осадча О. О., Жукова Т. А. Розвиток професії «бухгалтер» в умовах цифрової адженди: емпіричні дослідження щодо майбутнього професії. *Інфраструктура ринку*. 2019. Вип. 29. С. 589—594. URL: http://www.market-infr.od.ua/journals/2019/29_2019_ukr/92.pdf.
26. Шерстюк О. Л. Облікова політика як основа формування фінансової звітності. *Регіональні перспективи: наук.-практ. журнал*. 2001. Вип. 2-3 (15-16). С. 98-100.
27. Кодекс Законів про працю України: Закон України від 10.12.1971 р. № 322-VIII, зі змінами. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/322-08#Text>.
28. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні: Закон України від Закон України від 16.07.1999 р. № 996-XIV, зі змінами. URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14#Text>.

REFERENCES

1. Baryshevskaya, I. V., and Olenych, K. V. (2018). Combined to the process of scientific accountant. *The Bulletin of the Kharkiv National Agricultural University of V. V. Dokuchaeva. Economic Sciences Series*, 3, 173—180. DOI: <https://doi.org/10.31359/2312-3427-2018-3-173> [in Ukrainian].
2. Bebbington, J., Osterblom, H., Crona, B., Jouffray, J.-B., Larrinaga, C., Russell, S., and Scholtens, B. (2020). Accounting and accountability in the Anthropocene. *Accounting, Auditing & Accountability Journal*, 33(1), 152—177. DOI: <https://doi.org/10.1108/AAAJ-11-2018-3745>.
3. Metelytsia, V. (2012). Institutional theory of accounting in the developing of accountancy profession. *Zbirnyk naukovykh pratsi VNAU. Seriya: ekonomichni nauky*, 3(69), 2, 109—114. Retrieved from: <http://repository.vsau.org/getfile.php/6261.pdf> [in Ukrainian].
4. Bradul, O. M., and Sepeliuk, V. A. (2016). Realities and prospects of accounting profession development in Ukraine. *Visnyk of Donetsk national university of economics and trade named after Mykhailo Tugan-Baranovsky. Economic science*, 64, 154—160. Retrieved from: <http://elibrary.donnuet.edu.ua/1398/> [in Ukrainian].

5. Palchuk, O., and Nechay, N. (2011). Profession «accountant»: history and contemporaneity. *Naukovi pratsi Kirovohradskoho natsionalnoho tekhnichnoho universytetu. Ekonomichni nauky*, 20, II, 104–108. Retrieved from: http://nbuv.gov.ua/UJRN/Npkntu_e_2011_20%282%29__16 (13.05.2023) [in Ukrainian].
6. Vasylyshyn, S. (2020). The transformation of the mission and the name of the accounting profession under the influence requests to strengthen the economic security of enterprises in the context of economy digitalization. *Efektivna ekonomika*, 7. DOI: <https://doi.org/10.32702/2307-2105-2020.7.58>.
7. Grylitska, A., and Kryvoruchko, M. (2018). Modern paradigms and progress of record-keeping trends are in network society. *Scientific Bulletin of Poltava University of Economics and Trade. Series «Economic Sciences»*, 4(89), 88–93. Retrieved from: <http://csbc.edu.ua/biblio/documents/93.pdf> [in Ukrainian].
8. Leha, O. (2019). Profession “accountant”: from the past to modern requirements. *Scientific notes of Taurida National V.I. Vernadsky University. Series: Economy and Management*, 30(69), 4, 139–145. DOI: <https://doi.org/10.32838/2523-4803/69-4-48> [in Ukrainian].
9. Melnyk, N. H. (2019) Tendencies and Challenges in Development of the Profession of Accountant. *Bizness Inform*, 9, 200–205. DOI: <https://doi.org/10.32983/2222-4459-2019-9-200-205> [in Ukrainian].
10. Tingey-Holyoak, J., Pisaniello, J., Buss, P., and Mayer, W. (2021). The importance of accounting-integrated information systems for realising productivity and sustainability in the agricultural sector. *International Journal of Accounting Information Systems*, 42, Article 100512. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2021.100512>.
11. Shenderivska, Yu. (2022). Transformation of Accountant Functions under Global Challenges. *Oblik i finansi*, 4(98), 23-31. DOI: [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2022-4\(98\)-23-31](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2022-4(98)-23-31) [in Ukrainian].
12. Sherstiuk, O. L. (2017). *Audit of financial information: monograph*, National Scientific Center «Institute of Agrarian Economics» [in Ukrainian].
13. Burdenko, I., and Maiboroda, A. (2020). Professional ethics of an accountant: management approach. *Business Navigator*, 5(61), 195–199. DOI: <https://doi.org/10.32847/business-navigator.61-33> [in Ukrainian].
14. Zhuk, V. M., and Bezdushna, Yu. S. (Ed.). (2017). *Development of accounting on the basis of the latest IT technologies: a collective monograph*. National Scientific Center «Institute of Agrarian Economics» [in Ukrainian].
15. Lin, H., and Hwang, Yu. (2021). The effects of personal information management capabilities and social-psychological factors on accounting professionals' knowledge-sharing intentions: Pre and post COVID-19. *International Journal of Accounting Information Systems*, 42, Article 100522. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2021.100522>.
16. Sadler, E. and Wessels, J. (2019), Transformation of the accounting profession: An autoethnographical reflection of identity and intersectionality. *Meditari Accountancy Research*, 27, 3, 448-471. DOI: <https://doi.org/10.1108/MEDAR-05-2018-0339>.
17. Sherstiuk, O. L., and Sherstiuk, O. O. (2016). Aspects of auditor training in Ukraine. *Smart-education: II International scientific and methodical conference (Kyiv, October 23th): abstracts of reports*. Kyiv National University of Trades and economics [in Ukrainian].
18. Arslan, Ö. (2020). The Forensic Accounting Profession and the Process of Its Development in the World. Grima, S., Boztepe, E. and Baldacchino, P. J. (Ed.). *Contemporary Issues in Audit Management and Forensic Accounting (Contemporary Studies in Economic and Financial Analysis)*, 102, 203-218. DOI: <https://doi.org/10.1108/S1569-37592020000102016>.
19. Hevlych, I. (2021). The accounting profession in the digital economy. *Economics and organization of management*, 3 (43), 138-146. DOI: <https://doi.org/10.31558/2307-2318.2021.3.13> [in Ukrainian].
20. Ionin, E. (2023). Accounting and analytical support of business processes in the conditions of the digital economy. *Economic analysis*, 33(1), 172-179. DOI: <https://doi.org/10.35774/econa2023.02.172>.
21. Kravchuk, N., and Spivak, S. (2016). Transformation of the accountant's role management in the era of globalization: international experience. *The institute of accounting, control and analysis in the globalization circumstances*, 2, 90–99. Retrieved from: <http://ibo.wunu.edu.ua/index.php/ibo/article/view/276> [in Ukrainian].
22. Loboda, N., Ignatyshina, V., and Bendarchuk, V. (2019). Accounting profession development in Ukraine: current trends. *Young Scientist*, 11(75), 534-537. DOI: <https://doi.org/10.32839/2304-5809/2019-11-75-114> [in Ukrainian].
23. McCallig, J., Robb, A., and Rohde, F. (2019). Establishing the representational faithfulness of financial accounting information using multiparty security, network analysis and a blockchain. *International Journal of Accounting Information Systems*, 33(C), 47-58. DOI: <https://doi.org/10.1016/j.accinf.2019.03.004>.
24. Mykul'skyi, V. S. (2019). Transformation of accounting profession in terms of management digitalization. *Ekonomika APK*, 6, 103-110. DOI: <https://doi.org/10.32317/2221-1055.201906103>.

25. Plikus, I., Osadcha, A., and Zhukova, T. (2019). Development of the profession of accountant in the context of digital transformation: empirical research on the future of the profession. *Infrastruktura rynku. Market Infrastructure*, 29, 589-594. Retrieved from: http://www.market-infr.od.ua/journals/2019/29_2019_ukr/92.pdf [in Ukrainian].
26. Sherstiuk, O. L. (2001). Accounting policy as the basis of financial reporting. *Regional perspectives: a scientific and practical journal*, 2-3 (15-16), 98-100.
27. Verkhovna Rada of Ukraine. (1971). The Labour Code of Ukraine. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/322-08?lang=en#Text> [in Ukrainian].
28. Verkhovna Rada of Ukraine. (1999). On Accounting and Financial Reporting in Ukraine: Law of Ukraine. Retrieved from: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/main/996-14?lang=en#Text> [in Ukrainian].

Oleksandr Sherstiuk, Doctor of Economic Sciences, Associate Professor, Leading Researcher of the Accounting and Taxation Department, National Research Center «Institute of Agrarian Economics», Ukraine

ACCOUNTING MEASURES CARRIED OUT BY A PROFESSIONAL ACCOUNTANT

Abstract

The subject of the research is methodical approaches used by professional accountants to implement the functions of the accounting system.

The purpose of the work is to identify the content of the tasks, the solution of which is entrusted by society to a professional accountant based on the performance of functions delegated to accounting.

The methodology of the research is based on the use of general scientific and specialized methodological techniques. The analysis method was used to identify the tasks that a professional accountant must solve to implement the functions of the accounting system. On the basis of bibliographic research, relevant approaches proposed by scientists and practicing specialists to ensure the conditions for the development of the accounting profession were identified. The method of abstraction ensured the establishment of algorithmic features of measures that are implemented to achieve accounting goals. On the basis of modeling, the essence of the accounting interpretation of economic processes is revealed, which contributes to the disclosure of data that stakeholders of enterprises are interested in obtaining.

The results of the research, their use and conclusions. It was established that the activity of professional accountants involves the implementation of a complex of identification, interpretation and evaluation measures. The result of identification measures is recognition by a professional accountant of the fact of the existence of the grounds necessary for the identification of the components of the subject area of accounting (assets, liabilities, equity, income and expenses).

The above gives reason to state that the content of business operations in the context of accounting consists in changing the amount of assets and sources of their formation. Based on this interpretation, a professional accountant discloses both the company's activity itself and its results in reporting forms for a wide range of users. At the same time, any changes in accounting objects take place due to the recognition of their impact on the elements of equity capital based on the recognition of income and expenses.

Evaluation measures performed by a professional accountant are aimed at obtaining characteristics of the volume of information that must be registered in the accounting system, its content and value, as well as its compliance with user's expectations.

The implementation of the specified measures by a professional accountant contributes to the implementation of behavioral, analytical and evaluation functions of the accounting system.

The obtained research results can be used both in the practical activities of professional accountants and at various stages of their professional training and professional development.

Keywords: professional accountant; accounting functions; accounting measures; identification; interpretation; evaluation.

Cite as: Sherstiuk, O. (2023). Accounting measures carried out by a professional accountant. *Economic analysis*, 33 (2), 139-149. DOI: <https://doi.org/10.35774/econa2023.02.139>