

65.052.2  
К 70

М. В. Корягін, П. О. Куцик

# ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ

Монографія



УКООПСІЛКА  
ЛЬВІВСЬКА КОМЕРЦІЙНА АКАДЕМІЯ

Корягін М. В., Куцик П. О.

**ПРОБЛЕМИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ  
РОЗВИТКУ  
БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ**

*Монографія*

*Рекомендовано до друку Вченою радою  
Львівської комерційної академії  
(протокол № 10 від 29.05.2015 р.)*

**Київ – 2016**

ББК 657.37  
УДК 65.052, 65.053  
К70

### **РЕЦЕНЗЕНТИ:**

**Пилипів**

**Надія Іванівна** – доктор економічних наук, професор, завідувач кафедри теоретичної та прикладної економіки Прикарпатського Національного університету ім. В. Стефаника.

**Яремко**

**Ігор Йосафатович** – доктор економічних наук, професор, професор кафедри обліку та аналізу Національного університету “Львівська Політехніка”.

**Корягін М. В., Куцик П. О.**

К70 **Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності**  
[Текст] : монографія / М. В. Корягін, П. О. Куцик. – Київ : Інтерсервіс, 2016. – 276 с.

ISBN 978-617-696-342-4

У монографії досліджено існуючі проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності та запропоновано напрями розвитку бухгалтерської звітності як одного із основоположних елементів облікової системи, аналіз її наріжних проблем та узагальнено шляхи їх вирішення, з метою формування тенденцій подальшого удосконалення та розвитку бухгалтерської звітності. Наведені в дослідженні рекомендації і пропозиції дозволяють сформуванню нових напрямів подальших наукових досліджень в сфері теорії та методології бухгалтерського обліку, сприяють підвищенню ефективності організації бухгалтерського обліку на підприємствах та дозволяють виявити ключові тенденції розвитку бухгалтерської звітності, що виступає базисом для прогнозування можливих змін облікової практики.

Призначена для докторантів, аспірантів, магістрів, наукових працівників, викладачів та студентів вищих навчальних закладів, які використовують бухгалтерську звітність для прийняття рішень.

**ББК 657.37**  
**УДК 65.052**

ISBN 978-617-696-342-4

© М. В. Корягін, П. О. Куцик, 2016

## ЗМІСТ

<b>ПЕРЕДМОВА .....</b>	<b>5</b>
<b>РОЗДІЛ 1. ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ: ТЕОРІЇ, ПАРАДИГМИ ТА ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ .....</b>	<b>8</b>
1.1. Аналіз теорій бухгалтерської звітності .....	8
1.2. Парадигмальний підхід в дослідженні бухгалтерської звітності .....	50
1.3. Сучасні тенденції розвитку бухгалтерської звітності ....	64
Висновки до розділу 1 .....	92
<b>РОЗДІЛ 2. ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ І ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ .....</b>	<b>94</b>
2.1. Якість фінансової звітності: процесний підхід .....	94
2.2. Інтегрована звітність як нова парадигма розвитку бухгалтерської звітності.....	140
2.3. Аналіз проблемних аспектів і перспектив побудови прогнозової фінансової звітності .....	165
Висновки до розділу 2 .....	185



<b>РОЗДІЛ 3. ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ І ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ВНУТРІШНЬОЇ УПРАВЛІНСЬКОЇ ТА СТРАТЕГІЧНОЇ ЗВІТНОСТІ .....</b>	<b>188</b>
3.1. Подальші перспективи та існуючі проблеми розвитку внутрішньої управлінської звітності .....	188
3.2. Стратегічна звітність: сутність, види, методика формування .....	250
Висновки до розділу 3 .....	271

## ПЕРЕДМОВА

Бухгалтерська звітність, як кінцевий продукт бухгалтерського обліку, що надається користувачам для прийняття рішень, завжди перебувала і перебуватиме в майбутньому в центрі уваги науковців та практиків. На основі аналізу рівня її якості констатують про релевантність облікової інформації та здатність системи бухгалтерського обліку задовольняти запити зацікавлених користувачів в обліковій інформації. Важливими є як проблеми змістовного наповнення показників бухгалтерської звітності, так і форма представлення даного інформаційного продукту, від якої залежить рівень її сприйняття користувачами.

Відсутність комплексних наукових досліджень, які б піднімали найбільш важливі проблеми в сфері бухгалтерської звітності та виявляли основні тенденції її подальшого розвитку з урахуванням трансформації економічних умов функціонування підприємств, зміною підходів до управління підприємствами, широким застосуванням сучасних інформаційно-комп'ютерних систем і технологій виступили причиною написання монографії та стали ціллю, досягнення якої ставилось під час проведеного даного дослідження.

Представлена монографія присвячена проблематиці розвитку бухгалтерської звітності як одного із основоположних елементів облікової системи, аналізу її наріжних проблем та узагальненню шляхів їх вирішення, з метою формування тенденцій подальшого удосконалення та розвитку бухгалтерської звітності на основі урахування національних особливостей організації обліку та чинної системи нормативного регулювання. Матеріал монографії логічно структурований у відповідності до важливості проблем розвитку бухгалтерської звітності та в залежності від значимості її окремих видів у діяльності сучасних підприємств.

Розділ 1 “Теоретико-методологічні аспекти бухгалтерської звітності: теорії, парадигми та тенденції розвитку” присвячено аналізу розуміння сутності теорії бухгалтерської звітності, необхідності її формування та подальшого розвитку, розгляду існуючих підходів до виділення різноаспектних теорій бухгалтерської звітності, їх класифікації, розробці системи теорій бухгалтерської звітності, особливостям застосування парадигмального підходу в дослідженні бухгалтерської звітності, виявленню сучасних тенденцій розвитку бухгалтерської звітності.

У розділі 2 “Проблемні аспекти і перспективи розвитку фінансової звітності” розкриваються питання розгляду системи бухгалтерського обліку в якості окремого бізнес-процесу, фінансової звітності як інформаційного продукту, розумінню сутності якості фінансової звітності, аналізу причин і факторів, що призводять до зниження рівня якості фінансової звітності, формуванню парадигми інтегрованої звітності, виявленню спільного та відмінного між інтегрованою та фінансовою звітністю, обґрунтуванню шляхів і напрямів розвитку інтегрованої звітності, визначенню місця і ролі прогностичної звітності в управлінні підприємством, аналізу проблемних аспектів побудови системи прогностичної фінансової звітності на підприємстві, обґрунтуванню методичних аспектів формування прогностичної фінансової звітності.

Розділ 3 “Проблемні аспекти і перспективи розвитку внутрішньої управлінської та стратегічної звітності” присвячено визначенню ролі внутрішньої управлінської звітності в системі управління підприємством, обґрунтуванню подальших перспектив та аналізу існуючих проблем розвитку внутрішньої управлінської звітності як елемента системи управлінського обліку, розробці класифікації видів та принципів побудови внутрішньої управлінської звітності, визначенню подальших напрямів розвитку системи управлінської звітності підприємства, обґрунтуванню сутності, видів та методики

формування стратегічної звітності як засобу інформаційної підтримки системи стратегічного менеджменту.

Наведені в дослідженні рекомендації і пропозиції дозволяють сформуванню нових напрямів подальших наукових досліджень у сфері теорії та методології бухгалтерського обліку, сприяють підвищенню ефективності організації бухгалтерського обліку на підприємствах та дозволяють виявити ключові тенденції розвитку бухгалтерської звітності, що виступає базисом для прогнозування можливих змін облікової практики.

Інформаційною базою дослідження виступили монографічні видання, наукові статті та виступи на фахових наукових конференціях, важливі наукові результати дисертаційних досліджень вітчизняних і зарубіжних науковців у сфері бухгалтерського обліку і аудиту, присвячені проблематиці бухгалтерської звітності, міжнародні та вітчизняні стандарти бухгалтерського обліку, фінансової та інтегрованої звітності, проекти та рекомендації незалежних професійних та міжурядових організацій і асоціацій, інформація з Інтернет-сайтів компаній, що оприлюднюють фінансову та інтегровану звітність.

У цілому монографія дозволяє пролити світло на основоположні проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності на сучасному етапі розвитку національної облікової системи, що відбувається в період глобалізації економічних відносин. Вона буде корисною науковцям, аспірантам і магістрантам, які вивчають теоретико-методологічні та організаційні проблеми обліково-аналітичного забезпечення управління діяльністю підприємств, керівникам, бухгалтерам, аудиторам, менеджерам та іншим суб'єктам управління, які використовують бухгалтерську звітність для прийняття рішень.

**РОЗДІЛ 1.**  
**ТЕОРЕТИКО-МЕТОДОЛОГІЧНІ АСПЕКТИ**  
**БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ:**  
**ТЕОРІЇ, ПАРАДИГМИ ТА ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ**

**1.1. Аналіз теорій бухгалтерської звітності**

*Теорії бухгалтерської звітності: аналіз класичних підходів.*

Теорія бухгалтерського обліку, як відкрита система, безперервно змінюється і розвивається під впливом змін в теорії і практиці бухгалтерського обліку [1, с. 4]. Внаслідок чого вона може бути представлена в якості сукупності окремих різнопланових теорій, одним із видів яких є теорії бухгалтерської звітності.

Теорії бухгалтерської звітності, як система ідей, – це сукупність фундаментальних понять, принципів, правил і методів формування, складання і оприлюднення бухгалтерської звітності, пов'язаних між собою через фундаментальну ідею побудови теорії. На відміну від концепцій, які є певним способом розуміння вищенаведених дій, здійснюваних з бухгалтерською звітністю, теорії характеризуються більш високим рівнем систематизації бухгалтерських наукових знань. Кожна з розроблених теорій бухгалтерської звітності повинна базуватись на дотриманні наукових правил і способів доведення її положень, що спрямовані на обґрунтування структури і причин зміни бухгалтерських наукових знань. В якості теоретичної основи для всіх без винятку теорій бухгалтерської звітності виступають теорія прийняття рішень, теорія вимірювання (оцінки) та інформаційна

---

<sup>1</sup> Палий В. Ф. АСУ и проблемы теории бухгалтерского учета / В. Ф. Палий. Я. В. Соколов. – М. : Финансы и статистика, 1981. – 224 с.



теорія, які характеризують змістовні, процедурні та герменевтичні\* аспекти використання бухгалтерської звітності.

Проф. Б. Резерфорд під теоріями фінансової звітності розуміє абстрактні системи облікового мислення, що стосуються генерування бухгалтерських даних, які відображаються у фінансових звітах [2, с. 1]. І хоча, як відмічає автор, науковці сьогодні ще не визначились з тим, чи взагалі потрібна розробка теорії в даній сфері, чи є вона корисною або взагалі небезпечною, бухгалтерська звітність, що складається в результаті здійснення облікових процедур, сьогодні є об'єктом вивчення багатьох вітчизняних та зарубіжних вчених. У результаті таких досліджень поступово формується певна абстрактна система поглядів щодо структури (змістовні аспекти) та методики формування, складання і оприлюднення (процурні аспекти) бухгалтерської звітності, яку і можна визначити в якості окремої теорії. Така теорія повинна мати чітку структуру, бути логічно суворою і послідовною та постійно перевірятись на відповідність зростаючим запитам користувачів облікової інформації, оскільки бухгалтерський облік, як практична діяльність, має чітке функціональне призначення.

На думку проф. К. Нап'єра, у широкому сенсі теорії бухгалтерської звітності прагнуть забезпечити основу для застосування принципів або загальних понять, які дозволять абстрагуватися від практики формування та складання бухгалтерської звітності. Мета такої структури полягає в забезпеченні послідовного і систематичного розвитку практики, її поліпшення, розуміння, пояснення і передбачення. Формування такої концептуальної структури може відбуватись зсередини обліку або на основі

---

\* Герменевтика, як мистецтво трактування, пов'язана з бухгалтерською звітністю в частині розкриття підходів до інтерпретації її показників суб'єктами прийняття управлінських рішень та іншими користувачами.

<sup>2</sup> Rutherford B. A. An introduction to modern financial reporting theory / Brian A. Rutherford. – SAGE, 2000. – 179 p.

використання знань із інших областей, таких як економіка, теорії інформації, психології, політичної теорії або права [<sup>3</sup>, с. 93].

Основним наслідком виділення теорій бухгалтерської звітності і в цілому теоретизації проблематики формування, складання і оприлюднення бухгалтерської звітності, є можливість побудови прогнозів її подальшого розвитку, що сприятиме підвищенню адаптивності облікових систем підприємства до функціонування в нових соціально-економічних умовах в майбутньому. У загальному вигляді всі прогнозовані об'єкти в даній сфері бухгалтерських наукових досліджень можна поділити на дві великі категорії:

– індивідуальні об'єкти (системи та концепції бухгалтерської звітності, форми, види, типи, формати, групи показників або окремі показники);

– об'єктивні закони і закономірності розвитку бухгалтерської звітності.

У першому випадку прогнозом є одиничне положення чи факт, а в іншому – загальне, універсальне положення чи наукова закономірність.

Передбачення індивідуального факту або їх сукупності відіграє значну роль у процесі бухгалтерського наукового пізнання, а також при вирішенні конкретних прикладних задач облікової практики, що в цілому дозволяє визначити нові можливості формування інформації, необхідної користувачам бухгалтерської звітності. Наприклад, прогнози німецьких вчених (Р. Маац, А. Мокстер, Г. Сімон, Е. Шмаленбах) у сфері бухгалтерського обліку щодо широкого використання справедливої ринкової оцінки в бухгалтерській звітності наприкінці ХІХ-го століття хоча і не були остаточно реалізовані у ХХ-му столітті, проте із виходом у 2013 р.

---

<sup>3</sup> The rout ledge companion to accounting, reporting and regulation / edited by Carien van Mourik, Peter Walton. – Routledge, 2013. – 546 p.

МСФЗ 13 “Вимірювання за справедливою вартістю” [4], що нормативно закріплює універсальність застосування такого методу оцінки, можна констатувати, що дані прогнози збулись.

На відміну від передбачення індивідуальних фактів розвитку бухгалтерської звітності, передбачення закономірностей її розвитку здійснюється в цілях вирішення не повсякденних чи прикладних облікових задач, а з метою розвитку облікового теоретичного знання. Наприклад, проф. Л. В. Чижевською було сформовано прогноз розвитку бухгалтерського обліку як професійної діяльності для врахування його наслідків на макrorівні (вибір пріоритетних напрямів розвитку економіки країни) та мікрорівні (організація бухгалтерського обліку на підприємстві) [5, с. 24-25], що сприяло формуванню професійних якостей бухгалтерів майбутнього.

Сьогодні в сфері бухгалтерського обліку вченими розроблена значна кількість наукових теорій, які характеризуються відмінністю своєї глибини (*фундаментальні теорії* (статична теорія Х. В. Сімона, теорія динамічного обліку Е. Шмаленбаха, інформаційна облікова теорія Дж. Крістенсена та Дж. Демскі, теорія обліку на основі потрійного запису Ю. Іджірі тощо), *локальні теорії* (контрактова теорія обліку Ш. Сундера, Р. Ламберта, теорія інфляційного обліку Дж. Уїтгінгтона, культурна теорія обліку Р. Бескервілл тощо)) та основним об'єктом, на вивчення якого спрямоване пізнання їх розробників.

У залежності від об'єкту вивчення, всі теорії можна об'єднати в дві великі групи. Представники першої групи займаються розробкою теорій об'єктного типу, присвячуючи уваги окремим об'єктам обліку (теорія обліку зобов'язань М. Л. Пятова, теорія обліку капіталу І. Й. Яремка та ін.). Представники другої групи займаються

<sup>4</sup> IFRS 13 “Fair Value Measurement”. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.iasplus.com/en/standards/ifrs/ifrs13>.

<sup>5</sup> Чижевська Л. В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня д-ра екон. наук : 08.00.09 / Л. В. Чижевська. – Київ, 2007. – 36 с.

розробкою теорій методологічного характеру, розглядаючи в якості базисної основи один із елементів методу бухгалтерського обліку та особливості його застосування відносно всіх або окремих об'єктів обліку. Переважна увага представниками цієї групи приділяється дослідженню проблем бухгалтерської оцінки (теорії облікової оцінки М. І. Бондаря, Л. Г. Ловінської, В. Я. Соколова, З. С. Туякової та ін.), як однієї із найбільш проблемних і концептуально важливих сфер бухгалтерської методології. До цієї ж групи відносяться теорії бухгалтерської звітності, як одного із елементів методу бухгалтерського обліку та засобу відображення облікових показників в формі таблиць, що характеризують рух активів, зобов'язань і фінансовий стан підприємства або стратегічної бізнес-одиниці, а також фінансові і нефінансові показники діяльності за звітний період.

Враховуючи значну кількість напрямів і концепцій розвитку бухгалтерської звітності, які висвітлюються сьогодні в фаховій науковій літературі, появу її нових типів, видів та форматів представлення в практичній діяльності підприємств, поступово сформувалась значна кількість теорій і концепцій бухгалтерської звітності, які є засобом систематизації бухгалтерського наукового знання, що сприяє подальшому розвитку бухгалтерської науки та дозволяє зрозуміти сутність існуючого стану облікової практики і сформуванню перспективи її подальшого розвитку.

Зважаючи на недостатній рівень досліджень у сфері теорії бухгалтерського обліку в Україні та в частині бухгалтерської звітності, зокрема, це підтверджують такі вітчизняні вчені як Н. О. Гура [6], З. В. Гуцайлюк [7], Л. М. Кіндрацька [8], С. О. Левицька [9]

---

<sup>6</sup> Гура Н. Бухгалтерський облік як наука, його принципи, предмет і об'єкти / Н. Гура // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 6. – С. 3-8.

<sup>7</sup> Гуцайлюк З. Деякі питання реформування системи бухгалтерського обліку: концепція та реалізація / З. Гуцайлюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 10. – С. 11-17.

<sup>8</sup> Кіндрацька Л. Теорія бухгалтерського обліку: сучасні реалії оновлення / Л. Кіндрацька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2008. – № 12. – С. 30-33.

<sup>9</sup> Левицька С. Бухгалтерський облік: основи, перспективи розвитку / С. Левицька // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 8. – С. 7-11.

та ін., проведення змістовного аналізу існуючих теорій у сфері бухгалтерської звітності є актуальним. Дана проблема також є актуальною і для всесвітньої облікової спільноти. Зокрема, як зазначає проф. К. Напьер [10, с. 94], серед провідних підручників з теорії бухгалтерського обліку немає єдиної думки стосовно того, що являє собою теорія фінансової звітності.

Слід обов'язково наголосити, що аналіз теорій бухгалтерської звітності повинен стосуватись не стільки облікових або балансових теорій, які слугували теоретичним підґрунтям розвитку облікової науки наприкінці XIX-го – початку XX-го століття (1-го, 2-х, 3-х, 4-х та 5-ти рядів рахунків), яким присвячена значна кількість публікацій вітчизняних та зарубіжних науковців (наприклад, Н. М. Малюга та Т. В. Давидюк [11], Я. В. Соколов [12], В. П. Філіос [13] та ін.), а і сучасних теорій бухгалтерської звітності, що дозволяють пояснити причини впровадження нових типів і видів звітності в облікову практику в умовах сьогодення та сучасні тенденції розвитку бухгалтерської звітності в умовах глобалізації та постіндустріалізації економіки. Оскільки, як відмічають проф. Г. Кірейцев, В. Литвиненко та Н. Мавріна, глобалізація економіки визначає умови домінуючого впливу на національні економіки глобальних фінансів, по суті, вона передбачає створення глобальних виробництв, товарних і фінансових ринків, формування системи глобального управління та інформаційного його забезпечення, включаючи облікову інформацію [14, с. 53].

---

<sup>10</sup> The rout ledge companion to accounting, reporting and regulation / edited by Carien van Mourik, Peter Walton. – Rout ledge, 2013 – 546 p.

<sup>11</sup> Малюга Н. М. Двойная запись в бухгалтерском учете. Историко-теоретический аспект : [монография] / Н. М. Малюга, Т. В. Давидюк. – Житомир : Рута, 2003. – 512 с.

<sup>12</sup> Счетные теории А. М. Галагана в комментариях Я. В. Соколова / ред. Ф. Ф. Бутынец – Житомир : ЖГТУ, 2007. – 84 с.

<sup>13</sup> Filios V. P. Four Schools of European Accounting Thought / V. P. Filios // The Accounting Historians Journal. – 1981. – Vol.8. – № 2. – P. 61-78.

<sup>14</sup> Кірейцев Г. Вплив глобалізації економіки на розвиток системи обліку в Україні / Г. Кірейцев, В. Литвиненко, Н. Мавріна // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 4. – С. 47-53.



У переважній більшості випадків сучасні теорії бухгалтерської звітності, що відображають реальні процеси трансформації бухгалтерської звітності, як елемента облікової методології, розроблені зарубіжними дослідниками, які вже протягом тривалого часу вивчають проблеми функціонування бухгалтерських інформаційних систем в умовах розвиненої ринкової економіки та більш реалістично і адекватно сприймають процеси стандартизації і гармонізації бухгалтерського обліку в сучасному глобалізованому конкурентному середовищі.

У залежності від того, на основі якого підходу побудована теорія бухгалтерської звітності – позитивного чи нормативного – всі теорії можуть бути поділені на дві основні групи. В основі такого поділу покладена ключова мета, заради якої відбувалась розробка теорії бухгалтерської звітності.

Загалом у філософії науки нормативний підхід базується на припущенні, що наукові теорії не тільки описують існуючі явища, а й здійснюють їх оцінку, надають рекомендації щодо подальшого розвитку практики. Нормативні облікові теорії, побудовані на основі застосування дедуктивного методу, зазвичай мають приписовий характер та передбачають надання вказівок щодо конкретного порядку облікового відображення інформації в бухгалтерській звітності, які на думку дослідників, є найбільш оптимальними для конкретної ситуації та з урахуванням рівня розвитку економічних відносин. Нормативна теоретизація бухгалтерського обліку була мейнстримом облікових наукових досліджень від моменту появи облікової науки і до середини ХХ-го століття, коли провідна роль, ближче до 1970-х рр., відійшла до позитивної теорії.

Позитивні теорії, що зазвичай мають індуктивну природу, орієнтовані на пояснення того, як облікова інформація надається користувачам бухгалтерської звітності, як відбувається її інтерпретація внутрішніми та зовнішніми користувачами, якими є

причини та на основі яких мотивів відбувається здійснення вибору бухгалтерами або менеджерами підприємства складових облікової політики. Основним об'єктом вивчення позитивної теорії є облікова практика та практика прийняття рішень на основі облікової інформації, з метою пояснення поведінки суб'єктів, причетних до підготовки бухгалтерської звітності, а також суб'єктів, що використовують її для прийняття економічних рішень.

Основними ідеологами облікового позитивізму були проф. Р. Уотс та проф. Дж. Циммерманн. Їх монографія “Позитивна теорія обліку”, що вийшла у 1986 р., здійснила значний вплив на процес зміни вектору наукових досліджень у сфері бухгалтерського обліку, внаслідок чого бухгалтерська звітність почала розглядатись в якості товару, що є результатом домовленості між суб'єктами регулювання та суб'єктами ведення обліку на підприємстві, та яка формується в умовах явища інформаційної асиметрії. У подальшому дана теорія була розвинена завдяки працям таких вчених як В. Бівер, Р. Болл, К. Діган, Р. Каплан, К. Крістенсон, Ш. Сундер, Б. Хольтхаузен та ін. Позитивна теорія обліку здійснила значний вплив на розробку фінансових моделей прийняття рішень на основі облікової інформації, зокрема, гіпотеза ефективного ринку (Efficient Market Hypothesis) та модель оцінки капіталу та активів (Capital Asset Pricing model).

Більш детально природу нормативної та позитивної груп теорій з позиції користувачів облікової інформації пояснює проф. Е. С. Хендріксен, на думку якого, дослідження рішень, що приймаються користувачами облікової інформації, проводиться у двох напрямках. У одному – вивчається, як люди повинні приймати рішення, тобто здійснюється нормативний підхід, а в іншому – як це відбувається на практиці, тобто позитивний підхід. У першому випадку дослідження розпочинається зазвичай із побудови економічної моделі та спроб встановити, яка інформація необхідна для її роботи. У другому

випадку вивчається те, як люди використовують наявну фінансову інформацію. Важливість позитивного підходу полягає у тому, що він дозволяє зрозуміти сутність інформації, яка найбільш корисна. У рівному ступені є корисним і суттєвим нормативний підхід, оскільки багато стандартів з фінансового обліку ґрунтуються на дедуктивній логіці і виникають із нормативних моделей рішень [<sup>15</sup>, с. 130]. Тому, хоча в останні роки позитивна теорія обліку, як окрема ідеологія проведення наукових досліджень в обліковій сфері, і набула значної популярності в англійських країнах, однак подальший розвиток бухгалтерського обліку як науки та процес удосконалення облікової практики повинен відбуватись на основі одночасного застосування двох вищенаведених груп теорій.

Окрім двох виділених груп теорій бухгалтерської звітності, про які зазначає переважна більшість дослідників у сфері бухгалтерського обліку, проф. А. Раяхі-Белькауї [<sup>16</sup>, с. 112-116] також виділяє наступні узагальнюючі теорії: етичні; соціологічні та економічні.

В основі побудови *етичної теорії бухгалтерської звітності* покладаються базові фундаментальні категорії, на основі яких повинен здійснюватися процес формування і складання бухгалтерської звітності на рівні підприємства, до яких відносяться справедливість, законність, неупередженість та правдивість. Основи даної теорії бухгалтерської звітності були закладені Д. Скоттом в праці "Культурне значення рахунків", що вийшла в світ у 1931 р., де автор вперше підняв етичні проблеми оприлюднення облікової інформації в звітності, визначив вплив культурних особливостей країн на формування етичних аспектів національних систем обліку.

Значна увага Д. Скоттом була приділена принципу законності (justice), в якості основного критерію для формулювання бухгалтерських наукових теорій, сутність якого полягала в тому, що

---

<sup>15</sup> Хендриксен Э. С. Теория бухгалтерского учета / Э. С. Хендриксен, М. Ф. Ван Бреда; под ред. проф. Я. В. Соколова; [пер. с англ.]. – М.: Финансы и статистика, 2000. – 576 с.

<sup>16</sup> Riahi-Belkaoui A. Accounting theory / Ahmed Riahi-Belkaoui. – [5th edition]. – 2004. – 598 p.

процедури, правила і методи бухгалтерського обліку повинні забезпечити рівне ставлення до всіх фактично і потенційно заінтересованих у бухгалтерській звітності сторін [<sup>17</sup>, с. 342]. На думку автора, даний принцип є наріжним каменем теорії бухгалтерського обліку та облікової практики, а від його впровадження в облікову систему залежить майбутнє бухгалтерського обліку, як одного із видів суспільної практики. Однак на відміну від Д. Скотта, на думку Л. С. Порвала [<sup>18</sup>, с. 30-31], справедливість є найбільш бажаною ціллю в процесі формування облікових теорій, хоча її найбільшим недоліком є неможливість побудови на основі цього принципу концептуальної основи для складання фінансової звітності або оцінка існуючих принципів її формування.

Сьогодні розвитку етичної теорії бухгалтерської звітності приділяється значна увага такими вченими як Дж. Блейк, Х. Вільмотт, М. Гаффікін, К. Гоуторп, Р. Каспіна, Р. Монтгомері, А. Паксті, Я. Соколов, Л. Чижевська та ін., що пов'язано з актуалізацією проблем етичної поведінки бухгалтерів під час ведення бухгалтерського обліку та складання і оприлюднення звітності в умовах стандартизації, коли бухгалтери стають суб'єктами прийняття рішень при реалізації облікової політики підприємства та розкриття звітності перед заінтересованими особами. Зокрема, глибоке дослідження в даній сфері провели Р. Даска, Б. Ш. Даска та Дж. А. Рагатц [<sup>19</sup>, с. 9-17], якими була розроблена етична теорія розкриття бухгалтерської звітності. Авторами було запропоноване поняття "білої правди" – коли замість того, щоб маніпулювати показниками звітності підприємства, на рівні суб'єкта звітування обирається один

---

<sup>17</sup> Scott Dr. The Basis for Accounting Principles / Dr. Scott // The Accounting Review. – 1941. – Vol. 16. – No. 4. – P. 341-349.

<sup>18</sup> Porwal L. S. Accounting theory, an introduction / L. S. Porwal. – New Delhi : Tata McGraw Hill, 1990. – 488 p.

<sup>19</sup> Duska R. Ethical behavior in accounting: ethical theory / Ronald Duska, Brenda Shay Duska, Julie Ragatz. – [2 nd. ed.]. – John Wiley & Sons, 2011. – 256 p.

із варіантів “приховування правди” через її суспільне неоприлюднення. На думку авторів, найбільш важливою проблемою, яку вирішує етична теорія звітності, є визначення рівня розкриття облікової інформації в звітності відповідно до вимог менеджерів або бухгалтерів.

Фундаментальні положення етичної теорії бухгалтерської звітності поступово знаходять своє впровадження в нормативних документах, що встановлюють основоположні принципи професійної етики бухгалтерської професії, зокрема, в Кодексах етики професійних бухгалтерів. Якщо спочатку дана тенденція стосувалась лише фінансового обліку, то з середини 2000-х років вона охопила й управлінський облік. Так, у 2005 р. Інститут управлінських бухгалтерів (IMA) опублікував документ “Положення про етичну професійну практику”, який стосувався професійної поведінки бухгалтерів з управлінського обліку.

Окремі аспекти етичної теорії бухгалтерської звітності сьогодні досліджуються з позиції розгляду поняття “облікова правда”, що є характеристикою об’єктивності облікових даних, які відображаються в звітності. Основна увага таких досліджень приділяється питанням правдивості розрахунку фінансових результатів підприємства, що відображаються в звіті про прибутки та збитки, оскільки в умовах наявної можливості вибору облікових технік для відображення фактів господарського життя значною мірою такий результат залежить від етичної поведінки бухгалтера. Тому, як відмічає проф. Н. Б. Макінтош, питання правди бухгалтерської звітності про доходи підприємства сьогодні є актуальними, враховуючи її важливість в функціонуванні світових фінансів та торговельного капіталізму [20, с. 3]. Представники такого підходу базують свої дослідження на припущенні, що існує певне значення доходу або прибутку

---

<sup>20</sup> Macintosh N. B. Accounting and the Truth of Earnings Reports: Philosophical Considerations / Norman B. Macintosh // Queen's University School of Business Research Paper. – No. 05-08. – P. 1-39.



підприємства, який є певним існуючим реальним об'єктом, що має бути відображений і обов'язково оприлюднений в бухгалтерській звітності підприємства.

У той же час, існують й прихильники прямо протилежної позиції, згідно підходу яких про питання правдивості фінансової звітності не варто й вести розмову. Так, на думку Д. Л. Гербота, політизація процесу реалізації облікової політики привертає увагу до аспектів здійснення соціального вибору в фінансовому обліку, внаслідок чого останній не може більше розглядатись як природно існуючий продукт “невидимої руки” ринку. Крім того, визнання політичного обмеження облікової системи робить неможливим її розгляд або розгляд системи регулювання бухгалтерського обліку з позиції пошуку правди [<sup>21</sup>, с. 478]

Визначення правдивих фінансових результатів також потрібне для проведення порівняння із “неправдивими” показниками звітності, для розкриття випадків маніпулювання та фальсифікації показників фінансової звітності. Однак, як відмічає проф. Б. Лев, “шахрайський прибуток можна представити і визначити тільки по відношенню до правдиво визначеного прибутку, але ж як визначити правдивий прибуток?” [<sup>22</sup>, с. 30]. Відповідно, враховуючи актуальність вирішення проблеми правдивості показників бухгалтерської звітності необхідним є розробка та застосування положень етичної теорії, як одного із засобів забезпечення об'єктивності та справедливості в бухгалтерському обліку.

У цілому, розвиток етичної теорії бухгалтерської звітності та впровадження її результатів на рівні облікової практики дозволяє вирішити цілу низку проблемних питань, зокрема:

---

<sup>21</sup> Gerboth D. L. Research, Intuition, and Politics in Accounting Inquiry / D. L. Gerboth // Accounting Review. – 1973. – Vol. LXVII. – No. 3. – pp. 475-482.

<sup>22</sup> Lev B. Corporate earnings: facts and fiction / B. Lev // Journal of Economic Perspectives. – 2003. – Vol. 17. – No. 2. – P. 27-50.

– підвищення рівня об'єктивності та прозорості показників бухгалтерської звітності;

– підвищення рівня аудиторської незалежності шляхом виявлення адекватних і неадекватних відповідей облікової професії на поточні і майбутні проблеми фінансової звітності та проведення її аудиту (С. Рейтер [<sup>23</sup>, с. 299]);

– зростання значимості бухгалтерської звітності для всіх груп заінтересованих користувачів фінансової звітності;

– зростання значення та ролі бухгалтерського обліку в суспільстві.

*Соціологічна теорія бухгалтерської звітності*, беручи за основу положення етичного підходу, акцентує увагу на соціальних ефектах, що виникають в результаті надання інформації з фінансової звітності заінтересованим внутрішнім та зовнішнім користувачам. Облікова система за соціологічною теорією функціонує на основі визначених принципів та методів обліку, вибір яких здійснюється на основі врахування їх впливу на бухгалтерську звітність, що загалом впливає на всіх членів суспільства. Дана теорія базується на припущеннях, що при здійсненні вибору методів, які затверджуються в обліковій політиці підприємства, бухгалтери або менеджери керуватимуться певними соціальними цінностями, зокрема: обирати ті методи, які сприятимуть збільшенню рівня соціального благополуччя. Відповідно, за соціологічною теорією соціальні цінності виступають основним критерієм, на основі якого повинен бути сформований набір видів, типів та форматів бухгалтерської звітності на підприємстві.

Якщо до початку 1980-х рр. серед представників бухгалтерського наукового цеху превалювала ідея, що бухгалтерський облік (практика, наука та освіта) є нейтральною технічною дисципліною,

---

<sup>23</sup> Reiter S. The ethics of care and new paradigms for accounting practice / Sara Reiter // Accounting, Auditing and Accountability Journal. – 1997. – Vol. 10. – P. 299-324.

що може абстрагуватись від соціального контексту, то згідно соціологічної теорії бухгалтерський облік є соціальною наукою, яка зорієнтована на вивчення і вирішення суспільних проблем, пов'язаних з впливом бухгалтерської звітності на членів суспільства, яка окрім свого власного методологічного апарату повинна широко застосовувати методи інших споріднених дисциплін, зокрема, соціології.

На думку проф. П. Міллера, бухгалтерський облік є системою фундаментальних відносин між економічними та політичними силами суспільства [<sup>24</sup>, с. 9], тобто він є продуктом політичної боротьби, що дозволяє відображати в бухгалтерській звітності результати конструювання господарської дійсності, формалізуючи у вигляді фінансових і нефінансових показників конкретні соціальні та економічні інтереси різних членів суспільства, заінтересованих в зміні результатів діяльності підприємства на свою користь. Таким чином, соціальна природа бухгалтерського обліку перетворює його на механізм конструювання суспільної реальності, що забезпечує формування більш широких соціальних реалій, поглиблюючи рівень відчуття світу членами суспільства в частині господарської діяльності підприємства. При цьому показники бухгалтерської звітності виступають основним засобом соціального конструювання світу, надаючи користувачам інформацію про стан та результати діяльності підприємства, формуючи в “головах” користувачів власне враження про ефективність діяльності менеджменту підприємства.

Система бухгалтерського обліку перебуває під постійним соціо-політичним та ціннісно-структурованим впливом, що зумовлює необхідність розгляду процесу її функціонування в якості соціально-політичної практики. Для досягнення такої цілі слід використовувати провідні соціологічні концепції, які дозволяють проаналізувати соціальну роль бухгалтерського обліку та зрозуміти існуючі аспекти

---

<sup>24</sup> Hopwood A.G. Accounting as social and institutional practice / A. Hopwood, P. Miller. – Cambridge : Cambridge University Press, 1994. – 340 p.

формування і оприлюднення бухгалтерської звітності в контексті пов'язаних з ними соціальних і політичних відносин.

Найбільший внесок в розвиток даного напрямку теоретичних досліджень здійснили представники Лондонської школи економіки та політичних наук\* (А. Бхімані, П. Міллер, М. Пауер, Т. Тінкер та ін.) на чолі з Е. Хоупвудом, який, зокрема, на засіданні Американської асоціації бухгалтерів (ААА) у 2006 р. зазначав, що бухгалтерські наукові дослідження почали все далі і далі віддалятися від практики ремесла ... [а також] стали занадто обережними і консервативними, дуже жорсткими і традиційними, недостатньо пристосованими до боротьби зі змінами, не сприймаючи нових ідей та знань [<sup>25</sup>, с. 1365]. Таким чином, Е. Хоупвуд закликав до проведення більш інноваційних і прикладних наукових досліджень, що повинні базуватись на основі застосування соціологічної перспективи та якісних методів досліджень. Окрема група дослідників підтримали даний заклик та продовжили здійснення фундаментальних досліджень у даній сфері. Науковців із англomовних країн з подібними інтересами сьогодні об'єднує фаховий спеціалізований журнал "Бухгалтерський облік, організація та суспільство", присвячений вивченню проблематики ролі і значення бухгалтерського обліку в суспільстві.

В Україні розвитку положень соціологічної теорії бухгалтерської звітності фактично не приділяється жодна увага, що на нашу думку, зумовлюється превалюванням ролі податкового обліку в обліковій системі вітчизняних підприємств та недостатнім рівнем розвитку вітчизняного фондового ринку. Внаслідок чого система фінансового обліку розглядається в переважній більшості випадків в якості

---

\* Навіть сама назва бізнес-школи в Лондоні свідчить, що бухгалтерський облік в розумінні її представників є соціально-політичним явищем, для аналізу якого повинен бути використаний не лише обліковий методологічний інструментарій, а й методологія інших соціальних наук, зокрема, соціології.

<sup>25</sup> Hopwood A. G. Whither accounting research? / Anthony G. Hopwood // The accounting review. – 2007. – Vol. 82. – No. 5. – P. 1365-1374.

інструменту внутрішнього управління фінансами підприємств, і лише в останню чергу, як засіб представлення інформації зовнішнім користувачам. Відповідно, проблеми реалізації облікової політики, її впливу на показники фінансової звітності підприємства, важливі аспекти формування, оприлюднення і розкриття облікової інформації в фінансовій звітності для вчених у більшості випадків є актуальними з позиції нормативної теоретизації, а позитивні аспекти даної проблематики залишаються зовсім поза увагою вітчизняних науковців.

*Економічна теорія бухгалтерської звітності* акцентує основну увагу на ролі бухгалтерської звітності, як джерела інформації для прийняття управлінських рішень на макрорівні, в процесі дослідження поведінки макроекономічних показників, що формуються на основі вибору методів обліку в рамках облікової політики підприємства. Дана теорія базується на застосуванні такої моделі регулювання бухгалтерського обліку, коли бухгалтер або менеджер підприємства мають право вибору технік та методів обліку із представленого в стандартах набору, що опосередковано через бухгалтерську звітність впливає на процес макроекономічного управління.

З позиції економічної теорії бухгалтерської звітності, остання виступає інформаційним джерелом для прийняття рішень на макрорівні, що мають забезпечити загальний економічний добробут, під яким розуміється такий розподіл благ, що характеризує загальну економічну рівновагу і який є Паретто-оптимальним за умови локального ненасичення функції корисності всіх споживачів. У світлі цього підходу особливої ролі набуває така функція бухгалтерського обліку, що передбачає забезпечення перерозподілу фінансових ресурсів у галузях національної економіки. Відповідно, система обліку, зокрема, бухгалтерська звітність, виступає таким інформаційним інструментом, який вказує зовнішнім користувачам

(інвесторам, позичальникам), куди можна вкладати кошти або кому їх можна позичати, щоб досягти поставлених цілей – одержати інвестиційні або позикові доходи з прийнятним рівнем ризику. Тому підприємства з негативними результатами діяльності, відображеними в бухгалтерській звітності (інвестиційно непривабливі і неплатоспроможні), в переважній більшості випадків не одержать ресурсів у своє користування, внаслідок чого забезпечується найбільш ефективний розподіл фінансових ресурсів на рівні держави завдяки існуванню облікової системи.

Вимірювання загального економічного добробуту може бути здійснене за допомогою системи національних рахунків або системи обліку національного доходу. У той же час, залишається відкритим питання стосовно наповнення таких систем обліковими показниками, що дозволятимуть виміряти рівень економічного добробуту. Наприклад, на думку Г. Ешейма та В. Букхольца, зростання реального значення чистого національного продукту еквівалентне позитивному значенню чистих інвестицій, що може бути використано для відображення процесів підвищення рівня життя незалежно від критеріїв добробуту, прийнятих у різних країнах [26, с. 28]. Тобто на думку авторів, облікове відображення в бухгалтерській звітності показника чистих інвестицій є одним із способів інформаційної підтримки процесу управління економічним добробутом на мікрорівні.

Розвиток економічної теорії бухгалтерської звітності в Україні стосується проблеми гармонізації національної системи бухгалтерського обліку та системи національних рахунків (гармонізація мікро- і макрообліку, інтеграція бухгалтерської звітності та макроекономічних балансів), як системного інтегратора облікових даних для макроекономічного управління. Розгляду таких

---

<sup>26</sup> Asheim G. B. A general approach to welfare measurement through national income accounting / Geir B. Asheim, Wolfgang Buchholz // Cesifo Working Paper. – 2002. – No. 831. – P. 1-31.

проблем присвячені праці В. О. Іваненка, В. М. Краєвського, Н. М. Малюги та В. В. Травіна.

Основною перспективою досліджень у даній сфері є удосконалення бухгалтерської звітності шляхом доповнення новими показниками, які наявні в системі національних рахунків, однак відсутні в системі бухгалтерського обліку, а також використання нових оціночних баз, які використовуються в системі національних рахунків. Зокрема, В. М. Краєвським уточнено методику побудови рахунку “Виробництво” з метою використання інформації бухгалтерської фінансової звітності в системі національних рахунків та внесено пропозиції, щодо зміни існуючого плану рахунків, а саме доповнення його відкриттям окремого рахунку 8-го класу “Послуги сторонніх організацій”, що дозволило використовувати дані бухгалтерської звітності для побудови показника системи національних рахунків “Проміжне споживання” [27, с. 13-14], а В. В. Травіним було удосконалено методику бухгалтерського обліку внутрішнього гудвілу, як складової соціального капіталу, для забезпечення гармонізації бухгалтерського обліку та системи національних рахунків [28, с. 10-11].

Таким чином, економічна теорія бухгалтерської звітності знайшла своє продовження в працях вітчизняних вчених, що пов'язано із намаганням забезпечити максимальне наближення показників, що генеруються обліковою системою підприємства і відображаються в бухгалтерській звітності, із системою національних рахунків, як інформаційною основою макроекономічного регулювання економічними процесами.

---

<sup>27</sup> Краєвський В. М. Бухгалтерський облік в системі макроекономічного управління : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.06.04 / В. М. Краєвський. – Київ, 2004. – 20 с.

<sup>28</sup> Травін В. В. Бухгалтерський облік і система національних рахунків: напрями гармонізації : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09 / В. В. Травін. – Житомир, 2010. – 21 с.

*Сучасні теорії бухгалтерської звітності.* Проведемо аналіз найбільш значимих для подальшого розвитку облікової науки сучасних теорій бухгалтерської звітності, виникнення яких відбулось наприкінці ХХ-го – початку ХХІ-го століття, що відкривають нові наукові горизонти щодо удосконалення теоретико-методологічного апарату бухгалтерського обліку та формують нові напрями удосконалення практики звітування.

*Інституційна теорія бухгалтерської звітності.* Бухгалтерський облік, як прикладна економічна дисципліна, знаходиться під постійним впливом економічних теорій, які формують нові ніші для його подальшого удосконалення та розвитку. Наприклад, маржинальна революція в економічній теорії з часом призвела до виникнення одного з видів обліку – управлінського обліку та формування окремого виду бухгалтерської звітності – управлінської.

У другій половині ХХ-го століття визначальною економічною теорією поступово стає інституціоналізм, який передбачає при дослідженні економічних явищ використання не лише економічних, а й позаекономічних факторів (соціальні, політичні, юридичні аспекти тощо), тобто враховує вплив інститутів.

Розвиток інституційної економічної теорії (Т. Веблен, Дж. Коммонс, У. Мітчелл) та поява неінституціоналізму (В. Вільямсон, Р. Коуз, Д. Норт, Г. Демсец) зумовили виділення теорії трансакційних витрат, теорії контрактів, агентської теорії, створили адекватні теоретичні передумови для удосконалення обліково-аналітичної системи підприємства. Внаслідок чого в останні роки значного розвитку набула інституційна теорія бухгалтерської звітності завдяки працям таких вітчизняних і зарубіжних науковців як К. В. Безверхий, В. М. Жук, В. М. Метелиця, В. В. Панков, О. М. Петрук, І. Б. Садовська, Н. В. Семенишина, Л. О. Чайковська, І. А. Юхименко-Назарук та ін.



Розвиток проблематики бухгалтерського інституціоналізму в першу чергу пов'язано з дослідженнями проф. В. В. Панкова, який виступив піонером у розвитку даного напрямку. На його думку, інституційна парадигма в даний час не тільки ніким не заперечується, але й успішно застосовується при аналізі багатьох суспільних явищ і інститутів: права, освіти, економіки, політики і т. д. Навіть просте розуміння того, що облік є інституційним феноменом, припускає інституціональний аналіз різних аспектів обліку [<sup>29</sup>, с. 55]. Виходячи з обґрунтованих ним ідей, бухгалтерська звітність може розглядатися в якості об'єкта інституціонального аналізу, що дозволяє запропонувати нові шляхи вирішення існуючих проблем у даній сфері.

Застосування інституційної теорії в облікових дослідженнях та формування бухгалтерського інституціоналізму, як окремого напрямку, дозволяє розробити більш всеохоплюючу концептуальну основу для оцінки дослідницьких доказів та розвитку рекомендацій майбутніх наукових пошуків. Особливо важливим є застосування інституційної теорії при дослідженні пояснень причин і мотивів здійснення вибору форм, видів та методів бухгалтерської звітності на основі врахування організаційних, політичних та інституційних факторів.

На нашу думку, під інституційною теорією бухгалтерської звітності слід розуміти набір принципів та положень формування, складання та оприлюднення звітності, що виокремлені на основі врахування основних облікових інституційних засад (розуміння обліку як інституту, формальних та неформальних правил його функціонування, облікового інституційного середовища).

Визначальну роль в розвитку бухгалтерської звітності на основі інституційної теорії відіграє зовнішнє інституційне середовище, під впливом якого відбувається удосконалення та трансформація

---

<sup>29</sup> Панков В. В. Институциональный подход и теория учета / В. В. Панков // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 1. – С. 51-55.

останньої. Як відмічає проф. В. М. Жук, бухгалтерський облік, як універсальна мова бізнесу, не може не відповідати змінам інституційного середовища. Він покликаний забезпечити взаєморозуміння та керованість в ній, і звідси, розвиватися, щоб відповідати новим критеріям цивілізації (розвитку інститутів) [30, с. 197-198]. Відповідно, прогресивний або регресивний розвиток інституційного середовища встановлює базові пріоритети для удосконалення системи бухгалтерської звітності, що має бути приведена у відповідність до потреб користувачів облікової інформації.

На думку В. С. Альбрехта та Р. Дж. Сека, основними характеристиками сучасного облікового інституційного середовища, яке перебуває у тісному взаємозв'язку із розвитком облікової професії, є:

- технологічний розвиток зумовлює здешевлення процесу підготовки та поширення інформації, тим самим, зменшуючи витрати та кількість перевірок, необхідних для одержання фінансової звітності;

- глобалізація бізнесу зростає внаслідок можливості одержання “миттєвої інформації” в тандемі з швидкими та надійними методами її обробки та передачі;

- розвиток діяльності пенсійних фондів та інших інституційних інвесторів зумовлює зростання їх впливу на підприємців, внаслідок чого збільшується їх роль як користувачів фінансової звітності [31, с. 5-6].

У результаті аналізу виділених характеристик облікового інституційного середовища автори констатують, що в сучасних умовах бухгалтери не просто повинні давати відповіді на питання, а

---

<sup>30</sup> Жук В. Н. Основы институциональной теории бухгалтерского учета : [монография] / В. Н. Жук. – К. : Аграрная наука, 2013. – 408 с.

<sup>31</sup> Albrecht W. S. Accounting education: charting the course through a perilous future / W. Steve Albrecht, Robert J. Sack. – American Accounting Association, 2000. – 72 p.

лише правильні відповіді. Якщо для здійснення змін у своїй діяльності компанії не можуть отримати інформацію достатньо швидко і не можуть отримати її у нас (бухгалтерів), вони отримають її в іншому місці [<sup>32</sup>, с. 6]. Таким чином, В. С. Альбрехт та Р. Дж. Сек підкреслюють роль бухгалтерського обліку, як обслуговуючої діяльності по наданню кількісної інформації про господарську діяльність підприємств заінтересованим користувачам, які виступають основним елементом облікового інституційного середовища.

Такої ж позиції щодо ролі облікового інституційного середовища дотримується К. В. Безверхий, зазначаючи, що необхідність удосконалення звітності, а також розширення доповнень і пояснень до неї викликані вимогами, насамперед, інституціонального середовища. Спостереження показують, що представлених у фінансовій звітності даних буває не достатньо для оцінки всіх ризиків і з боку зовнішніх користувачів (насамперед, інвесторів), тому надходять додаткові запити щодо необхідної їм інформації. У результаті цього підприємства активніше розкривають внутрішню інформацію (внутрішньогосподарська (управлінська) звітність) [<sup>33</sup>, с. 304]. Облікове інституційне середовище є певним набором правил гри, що визначають контекст функціонування облікової системи на макро- (рівні держави) і мікрорівні (рівні підприємства). До їх складу можна віднести інститути та інституції, що забезпечують регулювання національної системи бухгалтерського обліку, а також внутрішньооблікові інститути.

Обґрунтування інституційних аспектів бухгалтерського обліку стало передумовою для розробки його інституційних моделей.

---

<sup>32</sup> Albrecht W. S. Accounting education: charting the course through a perilous future / W. Steve Albrecht, Robert J. Sack. – American Accounting Association, 2000. – 72 p.

<sup>33</sup> Безверхий К. Звітність у теорії вітчизняних і зарубіжних інституціоналістів / К. Безверхий // БізнесІнформ. – 2014. – № 2. – С. 299-307.

Зокрема, проф. Л. А. Чайковською [<sup>34</sup>, с. 42] на основі бухгалтерської та інституційної моделей було розроблено матрицю (модель) інституційного бухгалтерського обліку. Однією із причин її розробки була теза про те, що бухгалтерська звітність за існуючої форми та змістовного наповнення не може бути джерелом даних для прийняття управлінських рішень. Вирішення цієї проблеми покликана забезпечити запропонована інституційна модель бухгалтерського обліку, що ґрунтується на принципах справедливої вартості та прозорості звітної інформації, основними користувачами якої виступають інституційні інвестори та фінансові аналітики.

У цілому розроблена Л. О. Чайковською модель забезпечує виконання загальної функції розвитку обліку та формування бухгалтерської звітності, змістовне наповнення якої забезпечуватиме задоволення виділених груп користувачів інституційного типу в умовах динамічних змін інституційного середовища.

Проф. Л. Ф. Шиловой було розроблено інституційну логічну модель бухгалтерського обліку на основі положень інституційних теорій. Зокрема, автором розкрито взаємодію основних її елементів – інститутів, встановлено їх взаємозв'язок, що дозволило обґрунтувати універсальність розробленої інституційної моделі для формування різних видів бухгалтерської звітності (рис. 1.1).

Вищенаведена модель, що базується на основі застосування інституційного підходу, відображає логічний зв'язок основних інститутів бухгалтерського обліку, розкриваючи механізм адаптації інституційного підходу до теоретико-методологічних і практичних аспектів розвитку бухгалтерської звітності.

---

<sup>34</sup> Чайковская Л. А. Современные концепции бухгалтерского учета (теория и методология) : автореф. дис. на соискание учен. степени д-ра экон. наук : 08.00.12 / Л. А. Чайковская. – Москва, 2007. – 57 с.

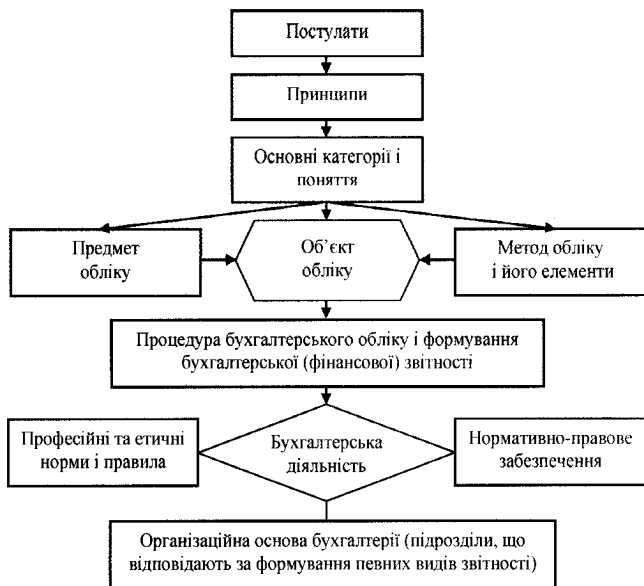


Рис. 1.1. Інституційна модель бухгалтерського обліку за проф. Л. Ф. Шиловой [35, с. 21]

З метою удосконалення підходів до формування нормативно-правової бази звітності, враховуючи вимоги її інституційного середовища в Україні, К. В. Безверхим [36, с. 304-306] було запропоновано на підприємстві скласти інтегровані звіти, як сукупність фінансової, податкової, статистичної, внутрішньогосподарської та спеціальної звітності, на основі обґрунтованого набору принципів (міркування, керівництво, фокус, часові рамки, вірогідність, адаптивність, стислість, використання сучасних технологій).

<sup>35</sup> Шилова Л. Ф. Методология формирования и инструментарий бухгалтерской отчетности : автореф. дис. на соискание учен. степени д-ра эконн. наук : 08.00.12 / Л. Ф. Шилова. – Йошкар-Ола, 2010. – 40 с.

<sup>36</sup> Безверхий К. Звітність у теорії вітчизняних і зарубіжних інституціоналістів / К. Безверхий // БізнесІнформ. – 2014. – № 2. – С. 299-307.

Серед вітчизняних вчених найбільший внесок в розробку положень інституційної теорії бухгалтерської звітності здійснив проф. В. М. Жук [37], який вперше провів комплексне дослідження в сфері облікового інституціоналізму, що дозволило йому виокремити предмет, окреслити межі та обґрунтувати основні поняття облікової інституційної теорії (інститут бухгалтерського обліку, інституційна парадигма обліку, бухгалтерський імперіалізм, бухгалтерський інжиніринг). Автором було сформульовано основну задачу розробки інституційної теорії бухгалтерської звітності – оцінка впливу інституційних явищ і процесів на процес формування, складання і оприлюднення бухгалтерської звітності та її подальший розвиток.

*Комунікаційна теорія бухгалтерської звітності.* Починаючи з кінця 80-х рр. ХХ-го століття, коли в масовий вжиток надійшли перші персональні комп'ютери з подальшим поширенням і зростаючими можливостями мережевого доступу, можна констатувати настання інформаційної революції, яка в умовах сьогодення набула загрозливих масштабів для багатьох сфер і видів діяльності. Здійснюючи вплив на всі сфери людської діяльності, інформаційна революція також значною мірою впливає і на систему бухгалтерського обліку, яка є однією із інформаційних технологій обробки інформації про господарську діяльність підприємства, що необхідна для прийняття економічних рішень.

Важливу роль у процесі розвитку системи бухгалтерського обліку в цілому та окремих її елементів, зокрема, бухгалтерської звітності, також відіграють комунікаційні технології, оскільки розвиток облікових інфокомунікацій повинен призвести до налагодження взаємозв'язків між окремими видами бухгалтерського обліку, між підприємствами та інвестиційними і позиковими ринками, а також у цілому повинен сприяти стійкому розвитку національної економіки. Як відзначають з цього приводу професор

---

<sup>37</sup> Жук В. П. Основы институциональной теории бухгалтерского учета : [монография] / В. Н. Жук. – К. : Аграрная наука, 2013. – 408 с.

М. І. Кутер, Н. Ф. Таранець і І. М. Уланова, звітність виступає засобом комунікації в рамках національних і міжнародних ринків [<sup>38</sup>, с. 5].

Застосування теорії комунікацій у бухгалтерському обліку розпочалось з праці проф. Н. Бедфорда та М. Баладуні “Комунікаційна теорія в бухгалтерському обліку” (1962 р.) [<sup>39</sup>], в якій автори вперше запропонували розглядати бухгалтерський облік, як комунікаційний процес, що дозволить більш точно показати функцію бухгалтерського обліку у складі всієї економічної системи. Застосування такого підходу відносно облікової системи було пов’язано із можливістю розгляду облікового процесу в якості комунікаційної системи за наступними основними розрізами:

– концепція процесу (облік є процесом змішування та сполучення динамічних взаємовідносин складових елементів, основним показником якого є якість цього процесу, тобто якість бухгалтерської звітності);

– елементи комунікацій (складові облікової комунікаційної системи є унікальними для кожного підприємства та залежать від його специфіки та сфери діяльності);

– виміри (етапи) комунікацій (*спостереження* (одержання інформації про господарські операції; інтерпретація (декодування) інформації; вибір інформації для комунікації); *продукування* (кодування інформації для повідомлень; передача закодованих повідомлень за призначенням)).

У світлі комунікаційної теорії користувачі бухгалтерської інформації виконують дві основні функції:

– здійснюють декодування бухгалтерської звітності (реконструкція та аналіз закодованих бухгалтером повідомлень,

---

<sup>38</sup> Кутер М. И. Бухгалтерская (финансовая) отчетность : [учебное пособие] / М. И. Кутер, Н. Ф. Таранец, И. Н. Уланова. – М. : Финансы и статистика, 2005. – 232 с.

<sup>39</sup> Bedford N. M. A communications theory approach to accountancy / N. M. Bedford, V. Baladouni // The Accounting Review. – 1962. – Vol. 37 (4). – pp. 650-659.

якість яких залежить від наявності шуму, який спотворює повідомлення);

– використовують повідомлення (передбачає ідентифікацію певного змісту або значення, що вкладається користувачем в конкретне повідомлення, що залежить від впливу значної кількості факторів).

Запропонований Н. Бедфордом та М. Баладуні підхід до розуміння системи бухгалтерського обліку в якості комунікаційного процесу дозволив розглядати бухгалтерську звітність в якості кодованих повідомлень, які дозволяють її користувачам інтерпретувати інформацію про господарську діяльність підприємства за відповідний звітний період або прогнозувати його стан в майбутньому.

Якщо наприкінці 70-х рр. ХХ століття, як відмічав проф. Е. Хендріксен, мало що було зроблено для застосування комунікаційної теорії в бухгалтерському обліку [<sup>40</sup>, с. 20], то сьогодні існує значна кількість праць вітчизняних і зарубіжних дослідників, присвячених даній сфері облікових досліджень (О. Ю. Золочевська, О. А. Лаговська, Л. Д. Паркер, С. С. Сальварі, Н. В. Семенишена, Я. В. Соколов, Е. Хігсон, Р. Дж. Чемберс та ін.). У той же час, слід відмітити відсутність її широкого застосування при розробці системи міжнародних облікових стандартів у порівнянні із іншими теоріями. Зокрема, на відміну від комунікаційної теорії, при розробці концептуальних основ обліку в США (Statement of Financial Accounting Concept) була використана теорія прийняття рішень. Про існування подібної ситуації також зазначає Л. Паркер, на думку якого, існує недостатнє офіційне визнання важливості комунікації через бухгалтерські звіти в фахових наукових журналах та їх

---

<sup>40</sup> Hendriksen E. S. Accounting theory / E. S. Hendriksen. – [3<sup>rd</sup>. ed.]. – Richard Irwin Inc., 1977. – 589 p.



редакційних колегіях [<sup>41</sup>, с. 8], що також є характерним і для сучасного стану розвитку облікової науки в Україні.

На думку проф. С. С. Сальварі, застосування комунікаційної теорії в бухгалтерському обліку в цілому має наступні наслідки:

1) фінансова звітність в структурному сенсі, передає (містить) декодовані повідомлення;

2) структура фінансової звітності забезпечує певну передачу повідомлень, які декодуються фінансовими аналітиками;

3) призначенням бухгалтерських повідомлень є їх інтерпретація фінансовими аналітиками для формування нових повідомлень користувачам [<sup>42</sup>].

За підходом проф. С. С. Сальварі, фінансове звітування є процесом комунікації, а фінансова звітність безпосередньо призначена та орієнтована на приймача (користувача бухгалтерської інформації), оскільки процес звітування включає в себе передачу інформації приймачам. Оскільки за теорією комунікації основною функцією бухгалтерської звітності є передача повідомлення користувачам, то її структура і змістове наповнення повинне бути сформовано таким чином, щоб необхідне повідомлення було передано та існувала можливість його адекватної інтерпретації.

На думку Н. В. Семенишеної, за умов інформаційно-комунікативної революції, теорія комунікації збагачує понятійний апарат бухгалтерського обліку такими поняттями, як кодування, декодування, канали зв'язку та їх пропускна здатність, комуніканти. Комунікантами виступають учасники комунікації, задіяні в комунікативному акті: відправник або отримувачі, що формують або інтерпретують інформацію, і ними можуть бути як окремі індивіди,

---

<sup>41</sup> Parker L. D. Communicating financial information through the annual report / L. D. Parker. – London : Institute of Chartered Accountants in England & Wales, 1986. – 86 p.

<sup>42</sup> Salvary S. Accounting in context of communication, language, and information theories: a partial analysis / Stanley C. W. Salvary. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=849685](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=849685).

так і суспільні інститути: державні, громадські інституції, підприємства (комерційні партнери) тощо [<sup>43</sup>, с. 8].

Важливим завданням бухгалтерської звітності є передача інформації конкретним користувачам (комунікантам) таким чином, щоб вони правильно сприйняли інформацію про облікові події – господарські процеси та явища на підприємствах або за їх межами і основною вимогою для прийняття ефективних об'єктивних рішень є наявність адекватної та точної інформації, яка підлягає аналітичній інтерпретації. На основі застосування комунікаційної теорії Н. В. Семенишеною було запропоноване поняття “комунікативна функція звітності”, як здатність здійснювати обмін інформацією між комунікантами та формування контактів і взаємодії між ними через узагальнену систему символів для одержання комунікативного ефекту [<sup>44</sup>, с. 2-3]. Використання такого підходу передбачає необхідність дослідження вимог, що висуваються користувачами облікової інформації до бухгалтерської звітності, які мають виступати основним критерієм при удосконаленні функціонування облікової системи підприємства.

На думку Е. Хігсона [<sup>45</sup>, с. 29], в процесі облікових комунікацій окрім користувачів та бухгалтерів, важливу роль відіграє менеджер підприємства, як основний суб'єкт відправки повідомлень у вигляді бухгалтерської звітності, а бухгалтери в даному випадку виступають особами, що займаються підготовкою цього повідомлення. За такого підходу відправною точкою теорії облікових комунікацій є ідентифікація користувачами облікової інформації повідомлень, підготовлених бухгалтерами та надісланих менеджерами підприємства.

---

<sup>43</sup> Семенишена Н. В. Комунікативна та інформаційно-аналітична функції бухгалтерської звітності сільськогосподарських підприємств / автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09 / Н. В. Семенишена. – Київ, 2008. – 20 с.

<sup>44</sup> Там само.

<sup>45</sup> Higson A. Corporate financial reporting: theory and practice / Andrew Higson. – SAGE, 2003. – 228 p.

Користувачі можуть читати фінансову звітність, однак основною проблемою в процесі її інтерпретації може бути поява шумів та спотворень облікової інформації (рис. 1.2).

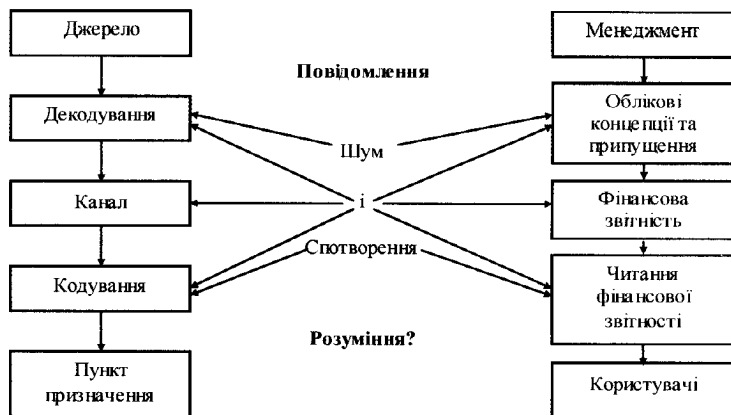


Рис. 1.2. Комунікація за допомогою фінансової звітності [<sup>46</sup>, с. 30]

У контексті облікового комунікаційного процесу поняття “шум” стосується технічних облікових аспектів, а поняття “спотворення” пов’язане з інтерпретацією бухгалтерської звітності користувачами, зокрема, з ситуацією, коли одна й та ж бухгалтерська звітність може бути по-різному трактована різними користувачами облікової інформації.

Подібного підходу також дотримується вітчизняний науковець О. А. Лаговська, розглядаючи облікову систему в якості інформаційно-комунікаційної системи, що має ознаки як інформаційної, так і комунікаційної системи (рис. 1.3).

На думку О. А. Лаговської, звітність через комунікаційні канали передається внутрішнім і зовнішнім користувачам, які шляхом декодування інтерпретують отриману інформацію та використовують її для прийняття відповідних управлінських рішень [<sup>47</sup>, с. 151].

<sup>46</sup> Higson A. Corporate financial reporting: theory and practice / Andrew Higson. – SAGE, 2003. – 228 p.

<sup>47</sup> Лаговська О. А. Обліково-аналітичне забезпечення вартісно-орієнтованого управління: теорія та методологія : [монографія] / О. А. Лаговська. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – 676 с.

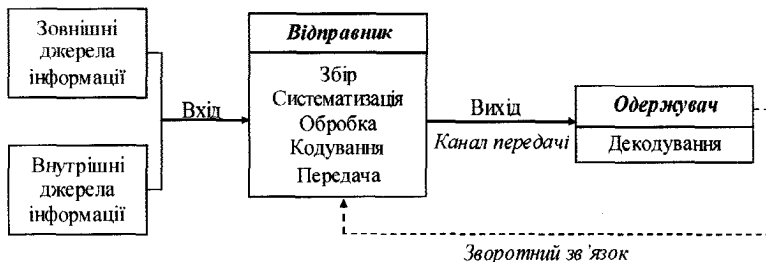


Рис. 1.3. Бухгалтерський облік як інформаційно-комунікаційна система [48, с. 150]

Таким чином, облікова система окрім основної – інформаційної функції, також виконує комунікаційну функцію, забезпечуючи взаємозв'язок (вертикальний або горизонтальний) між відправником (менеджером або бухгалтером) та одержувачами (внутрішніми або зовнішніми користувачами) за допомогою повідомлень (фінансової звітності), з метою забезпечення їх адекватної взаємодії.

Комунікаційна теорія бухгалтерської звітності в працях окремих вчених знаходить глибоке прикладне значення. Зокрема, О. Ю. Золочевською на основі формування комунікаційних зв'язків (вертикальних та горизонтальних) елементів обліково-податкової системи економічного суб'єкта було здійснено системну гармонізацію його інформаційних потоків.

Під комунікаційним процесом автором розуміє взаємодію сукупності елементів у процесі обміну інформацією, метою якої є забезпечення розуміння інформації, що передається [49, с. 26]. Реалізація такого процесу можлива лише за умови створення спеціальних каналів передачі інформації – обліково-інформаційного простору, що забезпечує можливість взаємозв'язків між його

<sup>48</sup> Лаговська О. А. Обліково-аналітичне забезпечення вартісно-орієнтованого управління: теорія та методологія : [монографія] / О. А. Лаговська. – Житомир : ЖДТУ, 2012. – 676 с.

<sup>49</sup> Золочевская Е. Ю. Коммуникационное взаимодействие элементов учетно-налоговой системы / автореф. дис. на соискание учен. степени д-ра экон. наук : 08.00.12 / Е. Ю. Золочевская. – Орел, 2011. – 50 с.

елементами (бухгалтерами, менеджерами, власниками, зовнішніми користувачами тощо). Н. В. Золочевською також було доведено, що чим сильнішим є зв'язок і комунікації між елементами обліково-податкової системи, тим ефективніше працює кожен з елементів [50, с. 18]. Тому удосконалення облікових комунікацій підприємства не лише підвищує роль облікової системи в системі інформаційного забезпечення підприємства, а й у цілому сприяє підвищенню ефективності його діяльності.

Застосування комунікативної теорії в бухгалтерському обліку створює передумови для кращого розуміння процесів функціонування облікової системи та більш адекватної оцінки комунікативних та інформаційних сигналів у вигляді бухгалтерської звітності.

*Теорія бухгалтерської звітності загальноцільового призначення.* Вся бухгалтерська звітність тією чи іншою мірою пов'язана із прийняттям управлінських рішень (економічних, інвестиційних, позикових тощо). Існування об'єктивної потреби в згрупованій, обробленій і представленій належним чином обліковій інформації, яка виступає основою для прийняття економічних рішень, визначає цілі бухгалтерської звітності. Досягнення цілей бухгалтерської звітності є критерієм для визначення рівня якості бухгалтерської інформації. Тільки у тому випадку, коли такі цілі визначені, можна встановлювати тип та вид інформації, необхідної для їх досягнення. У залежності від визначених цілей бухгалтерської звітності формується набір завдань, які висуваються до облікової системи та до облікових процедур, використовуваних в процесі обробки облікової інформації.

Традиційно дослідниками в сфері бухгалтерського обліку виділяються два види цілей бухгалтерської звітності – загальні та специфічні. Загальні цілі бухгалтерської звітності передбачають

---

<sup>50</sup> Золочевская Е. Ю. Коммуникационное взаимодействие элементов учетно-налоговой системы / автореф. дис. на соискание учен. степени д-ра экон. наук : 08.00.12 / Е. Ю. Золочевская. – Орел, 2011. – 50 с.

забезпечення надання інформації, яка передусім буде корисна для інвесторів і кредиторів, а також інших другорядних користувачів, що використовуватиметься ними при прийнятті інвестиційних, позикових та інших рішень. У цілому загальні цілі бухгалтерської звітності орієнтовані на задоволення потреб суспільства, як агрегованого користувача облікової інформації. Специфічні цілі бухгалтерської звітності стосуються задоволення запитів окремих груп користувачів облікової інформації, відповідно, бухгалтерська звітність, складена за такими стандартами, має специфічний характер, оскільки передусім зорієнтована на задоволення їх інформаційних потреб.

Так, Радою з розробки стандартів фінансового обліку США (FASB) спочатку було розроблено чотири види специфічних цілей бухгалтерської звітності в залежності від виділених чотирьох основних груп її користувачів. Проте, в Концептуальній основі до облікових стандартів (SFAC 1 “Цілі фінансової звітності для комерційних підприємств”) у 1978 р. [<sup>51</sup>, с. 11-12] вже було визначено два пріоритетних види користувачів – інвесторів та позичальників, для яких було встановлено загальні цілі, які не співпадали з цілями інших користувачів. Зокрема, враховуючи специфічні потреби інвесторів і кредиторів, було запроваджено звіт про рух грошових потоків та звіт про власний капітал, які є ключем до прогнозування майбутніх грошових потоків, надаючи інформацію не тільки про обсяги наявного капіталу і зобов’язань перед власниками в певний момент часу, але і про зміни в ресурсах і вимогах, які відбуваються за певний період.

Подібний підхід щодо визначення ключових груп користувачів та формування у відповідності до них загальних цілей звітності можна

---

<sup>51</sup> Statement of Financial Accounting Concepts No. 1 “Objectives of Financial Reporting by Business Enterprises” / Financial Accounting Standards Board, 1978. – 18 p.

прослідкувати в IAS/IFRS\* та національних П(С)БО. Відповідно, вищенаведені системи стандартів орієнтовані на дві пріоритетні групи користувачів (інвесторів та позичальників), а також більшою мірою враховують потреби інших користувачів облікової інформації (державних установ, фінансових інститутів, вендорів, засобів мас-медіа тощо), що свідчить про певний рівень агрегування цілей звітності.

У Концептуальній основі облікових стандартів Австралії (SAC 2 “Цілі загальноцільової фінансової звітності”) у 1990 р. [<sup>52</sup>, с. 8] виділяється три групи первинних користувачів звітності державних підприємств, які потенційно заінтересовані в ній і використовують її для прийняття рішень про розподіл ресурсів підприємства: 1) постачальники ресурсів (працівники, кредитори, орендодавці землі, постачальники, інвестори і вкладники капіталу та інші); 2) одержувачі товарів та послуг (платники податків, члени професійних асоціацій та інші); 3) сторони, що виконують оглядові або моніторингові функції (парламент, уряд, регулюючі агентства, аналітики, професійні спілки, групи роботодавців, засоби масової інформації та спеціальні заінтересовані суспільні групи, що виконують наглядові функції від імені суспільства та інші). Загальні інформаційні потреби вищенаведених трьох груп первинних користувачів фінансової звітності визначають структуру і змістовне наповнення інформації, що підлягає розкриттю в таких звітах.

Відповідно, система облікових стандартів Австралії, у порівнянні із стандартами IAS/IFRS та GAAP US, має ще більший рівень агрегації цілей звітності, що зводиться до виділення трьох первинних

---

\* Первинними користувачами фінансової звітності згідно Концептуальної основи для фінансової звітності від 2010 року є існуючі та потенційні інвестори, позичальники та інші кредитори, які використовують інформацію для прийняття рішень (Conceptual Framework for Financial Reporting 2010 // [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.iasplus.com/en/standards/other/framework>).

<sup>52</sup> Statement of Accounting Concepts (SAC) 2 “Objective of General Purpose Financial Reporting” / prepared by the Public Sector Accounting Standards Board of the Australian Accounting Research Foundation and by the Accounting Standards Review Board. – 1990. – 16 p.

груп користувачів облікової інформації, та має загальноцільову орієнтацію. Також розробники стандартів зазначають [<sup>53</sup>, с. 9], що для менеджменту та інших регулюючих структур, які є користувачами звітності, недостатньо лише цієї інформації, тому в доповнення до загальноцільової звітності їм слід використовувати дані із системи управлінського обліку або інших інформаційних джерел, що необхідні в процесі планування діяльності та контролю відповідальності.

До того ж, в SAC 2 “Цілі загальноцільової фінансової звітності” введено поняття загальноцільового фінансового звіту, що призначений для задоволення загальних інформаційних потреб користувачів, які не можуть вимагати підготовку звітів, які б забезпечили задоволення всіх наявних у них потреб в обліковій інформації про підприємство [<sup>54</sup>, с. 5]. У даному випадку ми можемо спостерігати застосування зворотного підходу, коли до проблеми необхідності формування загальноцільової звітності розробники стандартів підходять зі сторони неможливості розробки окремих спеціалізованих звітів для кожного із видів заінтересованих в обліковій інформації користувачів.

В останні роки, що характеризуються гармонізацією та стандартизацією облікової практики, на противагу аналітичним обліковим теоріям, що орієнтовані на досягнення локальних цілей бухгалтерської звітності, дослідниками поступово починає розвиватись теорія бухгалтерської звітності загальноцільового призначення (General Purpose Reporting Theory).

Хоча дана теорія перебуває в стані свого розвитку, але окремі її елементи вже знайшли впровадження у складі концептуальних основ міжнародних облікових стандартів та стандартів різних країн світу.

---

<sup>53</sup> Statement of Accounting Concepts (SAC) 2 “Objective of General Purpose Financial Reporting” / prepared by the Public Sector Accounting Standards Board of the Australian Accounting Research Foundation and by the Accounting Standards Review Board. – 1990. – 16 p.

<sup>54</sup> Там само.



Ця теорія ще не набула завершеного вигляду та не є оптимальною, що пов'язано з існуванням значної кількості інституційних обмежень (соціальних, політичних тощо). У той же час, розробка загальних засад теорії бухгалтерської звітності загальноцільового призначення має велике значення для подальшого розвитку загальної теорії бухгалтерського обліку та удосконалення облікової практики, оскільки, на думку Д. Саттона, це дозволить узаконити впровадження стандартів і гарантувати безпеку бухгалтерському обліку в зростаючому різноманітті ринку фінансової інформації [<sup>55</sup>. с. 2].

Загальною передумовою появи теорії бухгалтерської звітності загальноцільового призначення була соціалізація капіталу та поступове відокремлення менеджменту від власників, що перетворило останніх на постачальників капіталу з позиції компанії – його інвесторів. За таких умов з'явилась потреба в оприлюдненні облікової інформації не лише суб'єктам управління компанією, а й заінтересованим в результатах її діяльності користувачам, учасникам і постачальникам капіталу.

Однією із проблем подальшого розвитку теорії бухгалтерської звітності загальноцільового призначення є той факт, що розробниками міжнародних облікових стандартів (IAS/IFRS та GAAP US), інвестори поступово визнаються в якості визначального користувача бухгалтерської звітності. Зокрема, про існування такої тенденції зазначає проф. О. В. Рожнова, на думку якої, сучасний західний облік і МСФЗ орієнтовані саме на інвесторів (причому як діючих, так і будь-яких потенційних), як головних користувачів звітності, звідси випливає необхідність підтвердження корисності і затребуваності звітності для цієї групи користувачів звітної

---

<sup>55</sup> Sutton D. The foundations for a general theory of general purpose financial reporting for business : a thesis submitted to the Victoria University of Wellington in fulfillment of the requirements for the degree of Master of Commerce and Administration in Accounting / D. Sutton. – Wellington, 2009. – 206 p.

інформації [<sup>56</sup>, с. 39]. Внаслідок цього бухгалтерська звітність із загальноцільової може перетворитись на моноцільову, оскільки інтереси інвесторів не завжди співпадають із інтересами інших членів суспільства, які є користувачами бухгалтерської звітності та мають відмінні інформаційні потреби. До того ж, як відмічає Т. Лі [<sup>57</sup>, с. 14] в існуючих та потенційних інвесторів наявні різні інтереси стосовно діяльності підприємства, внаслідок чого виникає питання щодо доцільності розгляду їх інформаційних потреб як гомогенних та необхідності формування для двох даних видів користувачів специфічних звітів.

Особливу актуальність застосування теорії бухгалтерської звітності загальноцільового призначення має для подальшого розвитку ринко-орієнтованих наукових досліджень з бухгалтерського обліку в Україні. Це пов'язано з тим, що сьогодні в Україні у зв'язку з недостатньою розвиненістю фондового ринку основним джерелом залучення фінансових ресурсів підприємств виступають фінансово-кредитні установи. Однак, проінвестиційна орієнтація міжнародних та національних облікових стандартів створює проблему невідповідності обліково-інформаційного забезпечення діяльності вітчизняних підприємств та основного користувача бухгалтерської звітності.

*Еволюційно-адаптивна теорія бухгалтерської звітності.* Розвиток нових підходів до управління підприємством висуває нові вимоги до розвитку системи бухгалтерської звітності, яка повинна постійно адаптуватись до змін свого інституційного середовища. У той же час, системи управління підприємства в сучасних умовах перебувають в стані трансформації та безперервного розвитку, що пов'язано із глобалізацією економічних відносин, яка зумовила

---

<sup>56</sup>Рожнова О. В. Информационное пространство финансового учета : дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12 / О. В. Рожнова. – М., 2002. – 289 с.

<sup>57</sup> Lee T. A. Financial Reporting and Corporate Governance / Thomas A. Lee. – John Wiley & Sons, 2007. – 286 p.

виникнення нових видів управлінських структур (міжнаціональних, гібридних, мережевих тощо), появою нових систем і методологій управління (вартісно-орієнтоване управління, стратегічно-орієнтоване управління, соціально-орієнтоване управління, менеджмент знань, збалансована система показників тощо) та значним розвитком інформаційно-комп'ютерних систем і технологій (Data Warehouse, OLAP, "електронний офіс", "хмарні технології", web-звітність тощо), що змінюють підходи до прийняття управлінських рішень та використання традиційних моделей і методів управління. Тому сьогодні поступово відбувається трансформація "бухгалтерської свідомості" внаслідок кардинальних змін у функціонуванні систем управління та засобах обробки, збереження і представлення облікової інформації в формі бухгалтерської звітності.

З метою забезпечення обґрунтування процесу трансформації системи бухгалтерської звітності в напрямі забезпечення відповідності вимогам, що висуваються до неї, була розроблена еволюційно-адаптивна балансова теорія – область обліку, що припускає складання похідних (трансформованих або скоригованих з яких-небудь позицій) балансів [<sup>58</sup>, с. 88].

Витоки цієї теорії можна знайти в працях французьких та німецьких дослідників-обліковців кінця ХІХ-го – початку ХХ-го століття, які пропонували, виходячи із можливості застосування різних оціночних баз, формувати значну кількість балансових звітів (за ринковою вартістю, за ліквідаційною вартістю, за вартістю заміщення чи відшкодування тощо). Існування цієї традиції підтверджує проф. Ж. Рішар зазначаючи, що множина балансів дозволяє "узаконити" непримиренні суперечності в поглядах на

---

<sup>58</sup> Денисевич Ю. В. Эволюционно-адаптивная теория отчетности как основа формирования информации для принятия управленческих решений в коммерческих организациях / Ю. В. Денисевич // Вестник Адыгейского Государственного университета. Серия Экономика. – Майкоп : изд-во АГУ, 2010. – № 2. – С. 88-93.

основні фактори багатства і методи економічного та фінансового аналізу [59, с. 146]. Е той же час, такий множинний підхід до формування бухгалтерських балансів піднімає проблему економічної доцільності (співвідношення вигід та витрат на формування облікової інформації) їх складання, що сьогодні висувається розробниками стандартів в якості однієї із базисних характеристик бухгалтерських балансів.

Основною проблемою, на вирішення якої спрямована розробка еволюційно-адаптивної теорії звітності, є класична облікова проблема, пов'язана з наближенням балансової вартості підприємства до його ринкової вартості, тобто ідентифікація реальної (або справедливої) вартості підприємства за допомогою існуючого та удосконаленого облікового інструментарію. Здійснення таких удосконалень може проводитись шляхом трансформації облікових даних для одержання релевантної облікової інформації, а також здійснення вартісних коригувань облікових показників, з метою формування похідних балансових звітів. Тому метою теорії є розробка системи похідних балансових звітів та методичного забезпечення їх формування (системи похідних бухгалтерських проведень), які на відміну від існуючих, дозволять наблизити балансову вартість до ринкової.

Розвиток еволюційно-адаптивної теорії звітності зумовив появу відповідної облікової концепції, яка характеризується наступним принципами: 1) спрямованість у майбутнє; 2) використання даних бухгалтерського фінансового обліку як вихідного матеріалу; 3) використання коригувань вихідних даних [60, с. 88-89]. Вищенаведені принципи покладені в основу здійснення похідних господарських

---

<sup>59</sup> Ришар Ж. Аудит и анализ хозяйственной деятельности предприятия / Ж. Ришар ; под ред. Л. П. Бельх ; [пер. с франц.]. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 375 с.

<sup>60</sup> Денисевич Ю. В. Эволюционно-адаптивная теория отчетности как основа формирования информации для принятия управленческих решений в коммерческих организациях / Ю. В. Денисевич // Вестник Адыгейского Государственного университета. Серия Экономика. – Майкоп : изд-во АГУ, 2010. – № 2. – С. 88-93.

проведень, на основі яких складаються похідні балансові звіти – майбутніх (стратегічних), інжинірингових та коригуючих господарських операцій.

Сьогодні розвиток еволюційно-адаптивної теорії набув значного поширення в працях російських науковців, зокрема, завдяки глибоким напрацюванням в сфері стратегічного, віртуального, інжинірингового та мережевого корпоративного обліку, що здійснюються професором І. М. Богатою, проф. Г. Є Крохичевою та М. В. Шумейко. Зокрема, проф. І. М. Богатою [61, с. 98] було запропоновано концепцію стратегічного обліку власності на основі бухгалтерського інжинірингу, що передбачає формування стратегічної інформації, яка узагальнюється у віртуальних балансових звітах. Проф. Г. Є. Крохичевою [62, с. 62] було розроблено концепцію мережевого корпоративного обліку та звітності, що враховує фактори внутрішнього і зовнішнього середовища підприємства, інформація про які узагальнюється в мережевих і фрактальних похідних балансових звітах.

М. В. Шумейко, узагальнивши існуючі підходи до побудови системи інжинірингового обліку, виокремила наступні види похідних інжинірингових звітів, які можуть використовуватись для формування інформації про діяльність підприємства (табл. 1.1).

Наявність значної кількості розроблених видів похідних інжинірингових звітів (табл. 1.1), які можуть використовуватись для створення інформаційного поля прийняття тактичних і стратегічних рішень, управління об'єктами внутрішнього та зовнішнього середовища підприємства, свідчить про значний розвиток еволюційно-адаптивної теорії звітності в Росії.

---

<sup>61</sup> Богатая И. Н. Стратегический учет собственности / И. Н. Богатая. – Ростов н/д. : Феникс, 2001. – 320 с.

<sup>62</sup> Крохичева Г. Е. Корпоративный сетевой учет и отчетность: концепция, методология и организация : дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12 / Г. Е. Крохичева. – Ростов н/д, 2004. – 379 с.

Види похідних інжинірингових звітів в залежності від об'єктів, для управління якими вони складаються [63, с. 77]

<i>Об'єкти управління</i>	<i>Вид похідного інжинірингового звіту</i>
Підприємство в цілому	Генеральний похідний балансовий звіт
Власність	Органічний, субстанційний, актуарний похідний балансові звіти
Резервна система	Хеджований похідний балансовий звіт
Ризики	Похідний балансовий звіт інтегрованого ризику
Інновації	Венчурний та інноваційний похідні балансові звіти
Фінансові результати	Профіцитний похідний балансовий звіт
Реорганізація	Реорганізаційний і синергетичний похідні балансові звіти
Фінансовий стан	Моніторинговий похідний балансовий звіт

У той же час, сьогодні наукові дослідження в Україні в даній сфері майже не проводяться, що на нашу думку, пояснюється як відсутністю значної кількості запитів на рівні підприємств, які використовують традиційні інструменти і системи управлінського та стратегічного управлінського обліку, так і відсутністю теоретичних напрацювань в даній сфері.

Узагальнюючи проаналізовані підходи дослідників до виділення видів, типів та груп теорій бухгалтерської звітності, їх можна об'єднати в єдину систему, що дозволяє сформувати комплексне уявлення про існуючі теоретичні напрацювання в даній сфері та виявити подальші можливі напрями розвитку бухгалтерської звітності, як окремого елемента системи бухгалтерських наукових знань (рис. 1.4).

Розроблена система теорій бухгалтерської звітності передбачає виділення трьох взаємопов'язаних рівнів. Перший рівень представлений двома основними групами теорій – нормативних та позитивних, поділ на які базується на основі виокремлення двох основних підходів до здійснення наукових досліджень у сфері бухгалтерського обліку.

<sup>63</sup> Шумейко М. В. Концепція інструментів бухгалтерського інжиніринга / М. В. Шумейко // Terra economicus. – 2012. – Том 10. – № 1. – С. 72-77.

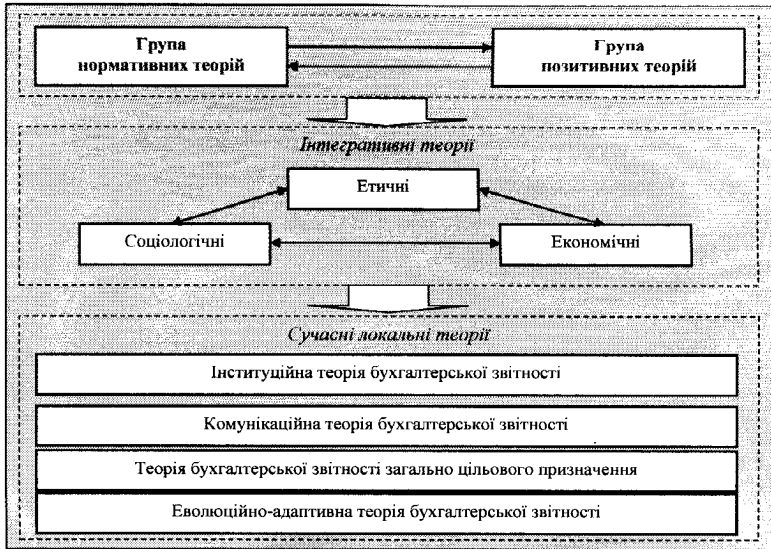


Рис. 1.4. Система теорій бухгалтерської звітності

Другий рівень складається із інтегративних теорій (етичних, соціологічних та економічних), які взаємопов'язані між собою та виступають об'єднуючими теоріями звітності по відношенню до теорій нижчого рівня. Третій рівень представлений окремими локальними теоріями бухгалтерської звітності, розвиток яких є найбільш актуальним в сучасних умовах розвитку національної облікової системи.

Також останнім часом значна увага науковцями у сфері бухгалтерського обліку приділяється підвищенню релевантності звітності для користувачів бухгалтерської інформації. Одним із шляхів вирішення даної проблеми є формування системи інтегрованої звітності на підприємстві, що об'єднує фінансові та нефінансові показники. Проведення ґрунтовних досліджень у даній сфері є одним з найбільш актуальних напрямів розвитку теорій бухгалтерської звітності, що вимагає уваги вчених з урахуванням інституційних особливостей національної практики складання та оприлюднення бухгалтерської звітності.

## 1.2. Парадигмальний підхід в дослідженні бухгалтерської звітності

Одним із засобів дослідження динамічного розвитку облікової науки та її окремих елементів, зокрема, бухгалтерської звітності, є парадигмальна концепція наукових змін. Сьогодні серед вчених відсутня єдність в підходах щодо доцільності її застосування в системі облікових знань. Так, на думку М. І. Сидорової, деякі вчені вважають, що в бухгалтерському обліку спостерігається стан кризи перед зміною парадигми, інші – що бухгалтерський облік не досяг ще першої стадії розвитку науки, треті – що пошуки застосування концепції Куна до теорії бухгалтерського обліку є всього лише маніпулюванням бухгалтерськими школами і підгонка під модну теорію [64, с. 21]. А на думку К. І. Зуги, синтез всіх існуючих парадигм є новим напрямом розвитку сучасної теорії бухгалтерського обліку [65, с. 100-101], внаслідок чого застосування парадигмального методу з позиції авторів є іманентною характеристикою бухгалтерського теоретичного знання на даному етапі його розвитку. Тому сьогодні можна констатувати появу значних наукових зрушень у результаті застосування парадигмального аналізу наукових змін у бухгалтерському обліку, що значно підвищує актуальність і зумовлює необхідність проведення наукових досліджень у цьому напрямі.

Теоретичні основи парадигмальної концепції були сформульовані і розроблені Т. С. Куном в праці “Структура наукових революцій” [66]. Автор вважав, що розвиток науки є процесом почергової зміни двох періодів – “нормальної науки” та “наукових революцій”.

---

<sup>64</sup> Сидорова М. И. К вопросу о парадигмах бухгалтерского учета / М. И. Сидорова // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 27. – С. 18-25.

<sup>65</sup> Зуга Е. И. Парадигмы бухгалтерского учёта и развитие его теории / дис. ... канд. эконом. наук : 08.00.12 / Е. И. Зуга. – Санкт-Петербург, 2012. – 178 с.

<sup>66</sup> Кун Т. Структура научных революций / Т. Кун ; сост. В. Ю. Кузнецов ; [пер. с англ.]. – М. : Издательство АСТ, 2001. – 608 с.



Причому останні набагато рідкісніші в історії розвитку науки у порівнянні з першими.

Концепція дослідження Т. С. Куна може бути охарактеризована в розрізі наступних стадій (табл. 1.2).

Таблиця 1.2

Основні характеристики концепції розвитку науки Т.С. Куна [67, с. 90]

<i>Стадія розвитку науки</i>	<i>Характеристика</i>
Допарадигмальна	Характеризується наявністю різних поглядів, фундаментальних теорій, загально визнаних методів і цінностей
Єдина парадигма	Створення єдиної парадигми на основі консенсусу членів наукової спільноти
Нормальний розвиток науки	На основі цієї парадигми відбувається нормальний розвиток науки, накопичуються факти, вдосконалюються теорії і методи
Науковий розвиток	У процесі розвитку виникають аномальні ситуації, що призводять до кризи, а потім до наукової революції
Наукова революція	Період розпаду парадигми, конкуренції між альтернативними парадигмами – і утвердження нової парадигми

Центральне місце у концепції Т. С. Куна посідає поняття парадигми, або сукупності найбільш загальних ідей і методологічних основ у науці, визнаних науковим співтовариством. На його думку, саме зміна парадигм є науковою революцією. Парадигма – це початок будь-якої науки, вона створює можливість для цілеспрямованого відбору фактів та їх інтерпретації.

У цілому в бухгалтерському обліку уточнення і розвиток бухгалтерських парадигм дозволяє підвищити продуктивність наукових досліджень у сфері формування сучасної теорії бухгалтерського обліку, привести її у відповідність до об'єктивних умов розвитку економіки [68, с. 25].

Парадигмальний підхід до розвитку бухгалтерської звітності як елемента облікової системи підприємства в сучасний період

<sup>67</sup> Корягін М. В. Основи наукових досліджень : [навч. посібник] / М. В. Корягін, М. Ю. Чік. – К. : Алерта, 2014. – 622 с.

<sup>68</sup> Сидорова М. И. К вопросу о парадигмах бухгалтерского учета / М. И. Сидорова // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 27. – С. 18-25.

зумовлений тим, що розвиток останньої відбувається в період глибоких трансформацій її зовнішнього середовища, вплив яких передбачає виникнення революційних змін. Відповідно, виокремлення та аналіз парадигм бухгалтерської звітності, тобто етапів існування єдності в поглядах вчених стосовно її змістовного наповнення, дозволяє дослідити процес зміни фундаментальних понять та концепцій бухгалтерської звітності, сприяє уточненню облікового понятійно-категорійного апарату, а також дозволяє сформулювати набір методологічних принципів і установок, які можуть використовуватись для вирішення проблем у сфері практичного застосування бухгалтерської звітності.

Сьогодні серед науковців у сфері бухгалтерського обліку відсутній єдиний підхід до виділення парадигм бухгалтерської звітності, що пов'язано з відсутністю класифікації облікових парадигм та з різноаспектністю такого поняття як “бухгалтерська парадигма”, що має значну кількість інтерпретацій та може розглядатись як в широкому, так і у вузькому розумінні.

З метою побудови загальної моделі парадигмального розвитку бухгалтерської звітності, як специфічного елемента облікової системи, який має свою відокремлену історію та без якого функціонування бухгалтерського обліку є неможливим, проведемо аналіз існуючих підходів до виділення парадигм бухгалтерської звітності, об'єднавши їх в групи на основі виділення спільних ознак.

В останні роки значна кількість вчених у сфері обліку та представників професійних бухгалтерських організацій зазначають про необхідність переходу від старої парадигми бухгалтерської звітності до нової. При цьому, існує значна кількість варіантів розуміння сутності, як старої парадигми звітності, так і її нових видів, оскільки сучасні науковці по-різному підходять до ідентифікації парадигмальних зсувів у розвитку облікової науки в цілому та бухгалтерської звітності зокрема.

Одним із підходів, який дозволяє охарактеризувати стару парадигму звітності, є виділення обмежень, які перешкоджають її подальшому розвитку. Детальний їх перелік був визначений представниками Інституту сертифікованих бухгалтерів Англії та Уельсу на основі аналізу 11-ти нових моделей звітності (“The Balanced Scorecard”, “The Jenkins Report”, “Tomorrow’s Company”, “The 21st Century Annual Report”, “The Inevitable Change”, “Inside Out”, “Value Dynamics”, “GRI”, “The Brookings Institution”, “ValueReporting™”, “The Hermes Principles”), в яких було запропоновано новий підхід до змістовного наповнення та процедурних аспектів функціонування системи бухгалтерського звітування [69, с. 15]. Основними обмеженнями, які перешкоджають розвитку традиційної бухгалтерської звітності та повинні бути усунуті шляхом запровадження сучасних методичних, організаційних та технічних засобів є:

– *досить вузька орієнтація традиційної системи бухгалтерської звітності*, внаслідок чого виникає необхідність у забезпеченні орієнтації на більш широкий спектр потреб користувачів. Розробники стандартів стверджують, що фінансова інформація, необхідна інвесторам, як правило також задовольняє потреби й інших користувачів. Але розкриття в звітності показників, що відображають необхідну інвесторам одержану вигоду, не відповідає вимогам, що пред’являються від імені всіх заінтересованих сторін, чий інтерес проголошений в нових моделях звітності, наприклад, в моделі “GRI”;

– *неможливість відображення традиційною звітністю майбутніх змін в фінансовому стані підприємства*. Історично сформовані фінансові показники, відображені в звітності, є запізнілими індикаторами, а не показниками про майбутній фінансовий стан компанії. Навіть реформатори, які підтримують

---

<sup>69</sup> New Reporting Models for Business / information for Better Markets Initiative. – London, ICAEW, 2003. – 78 p.

погляди традиціоналістів щодо запитів інвесторів, стверджують, що інвесторам недостатньо інформації із фінансової звітності для прийняття інвестиційних рішень;

– *неможливість повноцінного відображення ресурсів невідчутної та інтелектуальної природи.* Традиційні критерії визнання активів, що засновані на надійності вимірювання, виключають визнання нематеріальних ресурсів і знань, що є основою конкурентоспроможності сучасного бізнесу. Даний напрям є прикладом традиційної критики більшості реформаторів облікової системи, які пропонують радикальні заходи, зокрема, розширення критеріїв визнання нематеріальних активів, що відображаються в бухгалтерській звітності та зміни підходів до їх оцінки;

– *орієнтація лише на підсумкові показники.* Традиційна система бухгалтерської звітності стимулює менеджерів, інвесторів, аналітиків і коментаторів зосереджуватися на зведених показниках надходжень, які визначаються за досить короткостроковий період, що дозволяє займатися “грою в прибуток”;

– *існування відмінностей між балансовою та ринковою вартістю підприємства.* Сукупним ефектом всіх існуючих обмежень традиційної звітності є значний розрив між інформацією менеджерів про бізнес (їх думка про його вартість та перспективи) та інформацією для інвесторів й інших заінтересованих осіб (їх оцінка бізнесу). Існування такого розриву створює тиск для небажаного привілейованого доступу до інформації для ключових інвесторів, зумовлює появу проблеми інсайдерської інформації тощо.

На думку К. Гездара, основною характеристикою парадигми бухгалтерської звітності Старої економіки є її орієнтація на матеріальні активи. Незважаючи на значну кількість публікацій по дві сторони Атлантичного океану, присвячених удосконаленню облікових стандартів та системи звітності, що складається на їх

основі, сьогодні в обліковій практиці мало що змінилось [<sup>70</sup>, с. 13]. І така практика в багатьох випадках повністю вступає в суперечність з сучасними економічними реаліями. Як зазначав з цього приводу проф. Р. Хауелл в одній зі статей в журналі “Fortune”, “... три основних звіти – звіт про доходи, баланс та звіт про грошові потоки – є такими корисними, як карта Лос-Анджелесу 80-ти річної давнини” [<sup>71</sup>, с. 185].

Розглянуті обмеження розвитку звітності та погляди дослідників свідчать, що існуюча система бухгалтерської звітності, в основі якої покладена “стара” парадигма, потребує глибоких змін, однак не може бути в жодному разі повністю відкинута, оскільки вона існує вже понад 500 років та увібрала в себе значні напрацювання та методики випробувані досвідом протягом тривалого часу. Однак, відповідь на питання, яким чином має бути доопрацьована ця система, і які в подальшому матиме наслідки її трансформація для подальшого розвитку бухгалтерської науки, сьогодні залишається відкритим. Одним із наукових методів вирішення даної проблеми є застосування теорії парадигмальних змін.

Вченими пропонується цілий ряд підходів до розуміння сутності нової парадигми бухгалтерської звітності. Наприклад, Р. Т. Шортріджом та П. А. Смітом були виділені наступні облікові парадигми (рис. 1.5).

Хоча науковцями були розглянуті облікові парадигми, у їх складі можна виокремити ті елементи, які мають визначальний вплив на систему бухгалтерської звітності. Зокрема, парадигмальні зрушення бухгалтерської звітності пов’язані з:

– зміною оціночного базису – з оцінки на основі історичних витрат на справедливую оцінку;

---

<sup>70</sup> Gazdar K. Reporting Nonfinancials / Kaevan Gazdar. – Chichester : John Wiley & Sons, 2007. – 352 p.

<sup>71</sup> Stewart Th. A. Accounting gets radical / Thomas A. Stewart // Fortune. – 2001. – Volume 143. – Iss. 8. – P. 184-192.



Рис. 1.5. Порівняння індустріальної та інформаційної парадигми обліку [72, с. 17]

– зміною функції звітності – з перерозподілу ресурсів на справедливе представлення;

– трансформацією підходів до змістовного наповнення показників звітності – перехід від господарських операцій до економічних подій;

– збільшення кількості альтернатив у складі облікових стандартів.

Останню тезу, запропоновану в якості критерію розмежування парадигм бухгалтерської звітності, також підтримує колектив дослідників на чолі з Д. Уокером [73, с. 83-84], на думку яких, за умови побудови системи принципо-орієнтованих облікових стандартів з'являється нова парадигма бухгалтерської звітності, яка дозволяє більш оперативного реагувати на проблеми, що виникають у процесі ведення обліку. Застосування такого підходу передбачає

<sup>72</sup> Shortridge R. T. Understanding the changes in accounting thought / Rebecca Toppe Shortridge, Pamela A. Smith // Research in accounting regulation. – 2009. – P. 11-18.

<sup>73</sup> Walker D. M. The Accounting Profession: Status Of Panel On Audit Effectiveness Recommendations To Enhance The Self-Regulatory System / [David M. Walker, Jeffrey C. Steinhoff, Robert W. Gramling, Jeffrey C. Steinhoff, Robert W. Gramling]. – DIANE Publishing, 2002. – 87 p.

розгляд в якості парадигмального зсуву перехід від побудови облікової системи на основі правил – до системи принципів, які повинні використовуватись під час застосування професійного судження бухгалтера, від якого залежить загальний фінансовий стан підприємства, що відображається в бухгалтерській звітності.

На думку У. Ептона, традиційна фінансова звітність сфокусована на здатності підприємства реалізувати свою вартість з існуючих активів та зобов'язань. Прихильники погоджуються, що фінансова звітність є історично орієнтованою. При розробці нової парадигми звітності необхідно охопити і звітувати про фактори створення вартості підприємства. Ця парадигма повинна доповнити або замінити існуючу фінансову звітність. Оскільки значна частина драйверів вартості є нефінансовими, для їх відображення в звітності повинна бути розроблена відповідна система показників [<sup>74</sup>, с. 196]. Також для відповідності нової парадигми існуючим реаліям автором було запропоновано розробити нові критерії визнання нематеріальних активів та їх відображення в бухгалтерській звітності. Подібного підходу дотримуються російські дослідники проф. А. М. Хорін та проф. В. Е. Керімов, на думку яких, у сучасних умовах у результаті зміни цільових установок бізнесу змінюється парадигма звітності компанії. Ключовим звітом за звітний період стає звіт про вартість компанії та доданий до нього звіт про ризики [<sup>75</sup>, с. 69].

Дослідивши історичні аспекти бухгалтерського обліку в контексті формування фінансового менеджменту, як окремої наукової дисципліни, О. В. Рибокова виявила декілька парадигм фінансової звітності, кожній з яких притаманні свої принципи, правила, методика, інструментарій, напрями (рис. 1.6).

---

<sup>74</sup> Lev B. Intangibles: Management, Measurement, and Reporting / Baruch Lev. – Brookings Institution Press, 2000. – 216 p.

<sup>75</sup> Хорин А. Н. Стратегический анализ : [учеб. пособие] / А. Н. Хорин, В. Э. Керимов. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М. : Экспо, 2009. – 480 с.

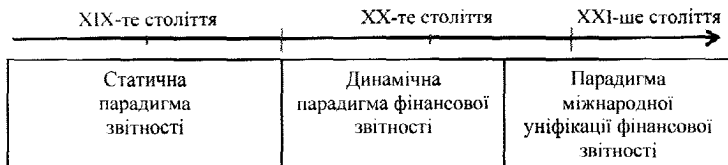


Рис. 1.6. Домінуюча парадигма фінансової звітності в часовому вимірі [<sup>76</sup>, с. 93-94]

Таким чином, до кінця XIX-го століття переважала статична парадигма звітності, на основі якої було встановлено правило щорічного нарахування вартості чистого майна за допомогою балансу суб'єкта господарювання. З початку XX-го століття розробка фінансових реєстрів будувалась на динамічній парадигмі фінансової звітності. З середини XX-го століття широко використовується внутрішня управлінська звітність, пов'язана з інформацією про витрати, а в останній чверті міцно зайняла позиції парадигма міжнародної уніфікації фінансової звітності.

На думку Т. В. Федорович, слід виділяти окрему парадигму бухгалтерської звітності та фінансової звітності, оскільки щодо цих двох видів звітності наявні різні системи нормативного регулювання, склад об'єктів, підходи до оцінки та визнання складових елементів, характер розкриття інформації (рис. 1.7).

Необхідність у виділенні двох відокремлених парадигм звітності (рис. 1.7) виникла на певному етапі економічного розвитку відносно великих компаній, що зумовлено консолідацією фінансового і фізичного капіталу, інтегративними процесами в об'єднаннях підприємств, зокрема, корпоративних утвореннях різних видів. Інвестування капіталу в інші підприємства та поділ діяльності на види (операційна, інвестиційна, фінансова) зумовили необхідність зміни пріоритетів призначення звітності та поступового виділення двох незалежних парадигм.

<sup>76</sup> Рыбакова О. В. Финансовый менеджмент издержек в системе повышения эффективности организаций : дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.10 / О. В. Рыбакова. – М., 2010. – 343 с.





Рис. 1.7. Системні ідентифікаційні ознаки бухгалтерської і фінансової звітності [77, с. 28]

Дана тенденція також була підкріплена і теоретично обґрунтована шляхом значного розвитку теорії фірми та поступового поглиблення досліджень у сфері неінституційної економічної теорії, які були перенесені на рівень бухгалтерських наукових досліджень.

На думку Н. З. Яцишин [78, с. 7], у зв'язку із трансформацією світового господарства, його геополітичною спрямованістю на глобалізацію та внаслідок орієнтації вітчизняної облікової системи на гармонізацію з МСФЗ, в Україні сформувалась оновлена парадигма фінансової звітності. У даному випадку під парадигмою автор

<sup>77</sup> Федорович Т. В. Концепція трансформації інформаційно-аналитического забезпечення в системі управленческого учета корпоративних образований : дис. ... д-ра екон. наук : 08.00.12 / Т. В. Федорович. – Новосибирск, 2009. – 453 с.

<sup>78</sup> Яцишин Н. З. Складання, аналіз та аудит фінансової звітності підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09 / Н. З. Яцишин. – К., 2012. – 20 с.

розуміє чинну систему фінансової звітності, що виникла і поступово сформувалась в Україні за результатами реформування облікової системи починаючи з 1999 року і до нашого часу під впливом розробників МСФЗ, протиставляючи їй парадигму планово-орієнтованої звітності, основною метою формування якої було задоволення потреб суб'єктів, які розраховували поточні та прогнозні планові показники.

Окремі дослідники підходять до виділення парадигм бухгалтерської звітності з позиції визначення її місця та ролі в управлінській інформаційній системі підприємства. Так, як відмічає І. В. Алексеева, нова парадигма звітності комерційної організації дозволяє адаптувати бухгалтерську звітність до вирішення поставлених управлінських завдань на найближчу і віддалену перспективу, погоджувати грошові оцінки, надані користувачам бухгалтерами, аудиторами, оцінювачами. Така парадигма підготовки звітності відповідає позиції керівництва підприємства щодо відкритого інформування заінтересованих сторін про його діяльність [79, с. 5]. Представлений автором підхід має управлінське спрямування та стосується появи нових підходів до формування системи стратегічної звітності та її оприлюднення для задоволення потреб всіх заінтересованих користувачів.

Кардинально відмінний, нетиповий підхід до розуміння парадигми бухгалтерської звітності застосовують Е. Кхан та У. Б. Хілдрет. На їх думку, бухгалтерською парадигмою слід вважати всю інформацію, яка потрапляє до складу бухгалтерської звітності в результаті здійснення фінансових операцій. Тобто сама фінансова звітність є бухгалтерською парадигмою. Вся інша інформація, яка не пов'язана із фінансовими операціями і не потрапляє у фінансову

---

<sup>79</sup> Алексеева И. В. Основные принципы формирования стратегической отчетности на основе показателя добавленной стоимости капитала / И. В. Алексеева // Учет и статистика. – 2009. – № 1(13). – С. 5-12.

звітність, є не обліковою парадигмою [<sup>80</sup>, с. 127]. Вищенаведений підхід можна назвати “небухгалтерським”, що передбачає розгляд можливих джерел надходження інформації для прийняття рішень, які і розглядаються в якості окремих парадигм. Такий підхід, на нашу думку, є неправомірним, оскільки жодна із виділених парадигм не змінює одна одну, а одночасно співіснують, що суперечить суті парадигмального методу Т. С. Куна та не може використовуватись для подальшого розвитку системи бухгалтерських наукових знань.

Проведений аналіз існуючих підходів до виділення парадигм бухгалтерської звітності дозволяє констатувати їх неможливість пояснити загальні тенденції розвитку бухгалтерської звітності, що не дозволяє сформуванню науково-обґрунтованого прогнозу подальшого її розвитку та сформуванню комплексу заходів, які б дозволили “пом’якшити” перехід бухгалтерів-практиків до майбутніх змін. Передусім, це пов’язано із недостатньо широким охопленням комплексу проблем і аспектів розвитку бухгалтерської звітності.

З метою удосконалення теоретичних аспектів бухгалтерського обліку та формування прогнозів подальшого розвитку облікової практики запропоновано авторську концепцію розуміння парадигм бухгалтерської звітності (табл. 1.3).

Запропонована концепція (табл. 1.3) враховує базові теоретико-методологічні положення парадигмальної моделі Т. С. Куна, історичні аспекти розвитку облікової науки та практики, а також характеризує зміну і розвиток парадигм бухгалтерської звітності в розрізі наступних складових облікової системи: користувачі звітності; предмет звітності; часові характеристики; форма подачі інформації.

---

<sup>80</sup> Khan A. Financial Management Theory in the Public Sector / Aman Khan, W. Bartley Hildreth. – Greenwood Publishing Group, 2004. – 270 p.

## Парадигми бухгалтерської звітності: авторська концепція

Види парадигм	Корисливість звітності	Предмет звітності	Часові характеристики	Форма поданої інформації	Пряматичні передумови визначення нових парадигми звітності
Парадигма 1	Внутрішні	Внутрішнє середовище	Минуле	Фінансова	Необхідність надання інформації користувачам для прийняття управлінських рішень (щодо творення, контролю власності, придбання активів, залучення позикових коштів тощо)
	Парадигма 2 (Підпарадигма 2.1 Підпарадигма 2.2)	Внутрішні і зовнішні	Внутрішнє середовище	Минуле і теперішнє	Фінансова
Парадигма 3		Внутрішні і зовнішні	Внутрішнє середовище, зовнішнє середовище	Фінансова і нефінансова	Використання моделей управління діяльністю підприємств та інвестування на основі врахування показника грошових потоків, що зумовило необхідність розробки відповідної форми звітності про рух грошових потоків
Парадигма 4	Внутрішні і зовнішні	Поглиблене внутрішнє середовище і зовнішнє середовище	Минуле, теперішнє і майбутнє	Фінансова і нефінансова	Глобалізація ринків та інформатизація управлінських процесів призвели до появи турбулентних явищ в економіці, виникнення гіперконкуренції, що зумовило необхідність використання в процесі прийняття рішень інформації про стан зовнішнього середовища підприємства, що характеризує стратегічні пріоритети його подальшого розвитку
Парадигма 5 (перспективи розвитку)	Внутрішні і зовнішні традиційні, нові види зовнішніх користувачів	Поглиблене внутрішнє і поглиблене зовнішнє середовище	Минуле, теперішнє і майбутнє	Фінансова і нефінансова	Необхідність надання інформації про соціальні, екологічні, інноваційні та інші "нетрадиційні" з позиції бухгалтерського обліку аспекти діяльності підприємств, які мають важливе значення в розвитку суспільства у XXI столітті
					Виникнення потреби в наданні ретроспективної, поточної та перспективної інформації в нових і поглиблених існуючих розривах про внутрішнє і зовнішнє середовище підприємства (за доданням або ринковою вартістю, на основі аналізу економічних подій замість фактів господарського життя тощо)

Застосування розробленої концепції парадигм бухгалтерської звітності дозволяє ідентифікувати основні причини і фактори, що виступають передумовами для переходу від “нормальної науки” в сфері бухгалтерської звітності до стану наукової революції, коли відбувається розпад попередньої парадигми звітності та поступове становлення нової парадигми, а також сприятиме виявленню ключових тенденцій подальшого розвитку бухгалтерської звітності, що дозволить сформувати систему адекватних регулюючих заходів для підвищення ефективності її практичного застосування в майбутньому.

Виходячи із запропонованої концепції парадигм бухгалтерської звітності, основний акцент подальшого розвитку бухгалтерського обліку має бути зорієнтований на забезпечення надання поглибленої інформації про внутрішнє і зовнішнє середовище підприємства шляхом формування фінансової, нефінансової та інтегрованої звітності. Для виконання таких функцій має бути удосконалена методологія традиційного бухгалтерського обліку шляхом розширення його предмету в просторі і в часі, шляхом включення до складу його об'єктів зовнішнього середовища підприємства та впровадження прогностичних фактів господарського життя. Внесення таких кардинальних змін в облікову систему зумовлює необхідність як поступової трансформації “бухгалтерської свідомості”, так і зміни ставлення заінтересованих користувачів до системи бухгалтерського обліку, яка має перетворитись на дієвий інструмент інформаційної підтримки прийняття оперативних, тактичних та стратегічних управлінських рішень.

### 1.3. Сучасні тенденції розвитку бухгалтерської звітності

Бухгалтерський облік, як спеціалізована інформаційна технологія, спрямований на задоволення потреб внутрішніх та зовнішніх користувачів в обліковій інформації. Кінцевим продуктом функціонування такої технології є бухгалтерська звітність, за допомогою якої відображається стан та результати діяльності інституційної одиниці або її окремих бізнес-одиниць.

Протягом тривалого історичного періоду відбувалось формування і перманентне удосконалення системи бухгалтерської звітності у відповідності до зміни потреб користувачів, економіко-політичних умов функціонування підприємств, техніко-технологічного та організаційного забезпечення облікових процедур. Відповідно існуючий сьогодні вигляд бухгалтерської звітності є відповіддю розробників облікової методології, що використовується на підприємствах (національний регулятор та внутрішньофірмове регулювання облікової системи), перерахованим вище змінам. Поява ж нових форм, видів та форматів звітності є адекватною реакцією облікової системи на зміни стану суб'єктів, які впливають на неї, забезпечують її функціонування або є користувачами кінцевого продукту функціонування такої системи – бухгалтерської звітності.

Розвиток бухгалтерської звітності є постійним прогресивним процесом, який активно розпочався наприкінці XV-го століття з появою перших облікових технологій систематизації та обробки облікових даних і надання облікової інформації у вигляді, придатному для прийняття управлінських рішень. Досліджуючи розвиток бухгалтерської звітності з моменту її виникнення, можна прослідкувати не лише розвиток теорії і методології бухгалтерського обліку, як окремого економічного інституту, а й в цілому зробити висновок про розвиток суспільних соціально-економічних відносин та еволюцію фірми, як окремої інституційної одиниці. Розвиток бухгалтерської звітності також ілюструє особливості формування

світових і локальних товарних та фінансових ринків, відображає економічний порядок, сформований на рівні окремих країн або інших територіальних утворень.

Таким чином, враховуючи сигнальну роль розвитку бухгалтерської звітності, яка виступає засобом відображення різних соціально-економічних змін, особливого значення набуває дослідження сучасного стану системи бухгалтерської звітності та виявлення тенденцій її розвитку, формування і обґрунтування векторів її подальшого удосконалення. Це дозволить виявити існуючі проблеми та недоліки в функціонуванні облікових систем (фінансової, управлінської, стратегічної) та сформувати подальші напрями і перспективи їх розвитку, акцентування уваги на яких сприятиме піднесенню облікової науки на новий якісний рівень та забезпечуватиме відповідність облікової теорії вимогам сучасної бухгалтерської та управлінської практики.

*Аналіз існуючих підходів авторів до виділення тенденцій розвитку бухгалтерської звітності.* Будь які тенденції розвитку облікової науки є одним із видів наукових знань, які дозволяють закарбувати окремі віхи її розвитку з одного боку, і сформувати комплекс дій для удосконалення облікової практики на основі виділених тенденцій. Вони можуть мати як локальний характер, внаслідок існування національних обмежень та компетенцій загальнодержавного (або територіального) облікового регулятора, так і глобальний характер, відображаючи загальні напрями розвитку бухгалтерського обліку в світі, що зазвичай пов'язано із виникненням і швидким поширенням інформаційних технологій обробки облікової інформації або з появою глобальних соціально-економічних концепцій, які характеризують рівень розвитку свідомості людей, що проживають на нашій планеті. Наприклад, в останні роки активно впроваджуються в облікову сферу “хмарні технології”, змінюючи порядок складання і формування бухгалтерської звітності, а нестача і

вичерпування ресурсів призвело до актуалізації концепції циркулярної економіки, яка базується на засадах енергозбереження, екологічно чистому і безвідходному виробництві, обігу і споживанні, що зумовлює виникнення інтегрованих організаційних концепцій та розробки нової концепції обліку та звітування.

Локальні тенденції, що притаманні для розвитку бухгалтерської звітності в одних країнах, в інших можуть бути вже реально існуючою практикою. Наприклад, в Індії у 2012 р. було впроваджено розділ VI до “Акту про компанії”, яким встановлювались нові вимоги ведення обліку та складання бухгалтерської звітності, зокрема, в ньому передбачалось відокремлення оборотних активів від необоротних та впровадження поточних зобов’язань підприємства. Такі методологічні новації Дж. Кхатрі [<sup>81</sup>] називає тенденцією розвитку фінансової звітності в Індії, що передбачає рух облікової системи країни до міжнародних аналогів.

Тенденції розвитку бухгалтерської звітності – це швидкоплинне явище, оскільки розвиток бухгалтерського обліку та його окремих складових, зокрема, системи звітності, перебуває в стані перманентних змін. З плином часу тенденції припиняють існувати або стають неактуальними внаслідок зменшення кількості реальних фактів, які підтверджували їх існування. Зокрема, у 1965 р. проф. Ендрю Барр [<sup>82</sup>], виступаючи на щорічній конференції бухгалтерів в США, виділив наступні тенденції розвитку фінансової звітності:

– виділення сталеливарними компаніями США в якості окремих статей в звіті про прибутки та збитки витрат на збут, загальних та адміністративних витрат;

---

<sup>81</sup> Khatri J. Global trends: New financial statements will help investors / Jamil Khatri. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://articles.economicstimes.indiatimes.com/2012-02-16/news/31066976\\_1\\_loan-covenant-liabilities](http://articles.economicstimes.indiatimes.com/2012-02-16/news/31066976_1_loan-covenant-liabilities).

<sup>82</sup> Barr A. Trends in financial reporting / Andrew Barr // Nineteenth Annual Conference of Accounting. – University of Tulsa. – April 29, 1965. – p. 25.



– зміна реєстраційних вимог та вимог звітування в залежності від обсягу компанії та її окремих параметрів (вартість активів більше 1 млн. дол., наявність більше 750 акціонерів);

– необхідність забезпечення порівнянності для канадських, мексиканських та британських компаній, які подають свою звітність на американські біржі, що породжує проблему необхідності уніфікації та гармонізації облікового законодавства різних країн;

– необхідність впровадження звіту про грошові потоки (“cash flow”);

– особливості складання фінансової звітності в умовах цінкових змін на противагу звітності, складеної на основі застосування принципу історичної вартості;

– необхідність формування звітності на основі використання принципу нарахування, а не на основі касового методу;

– необхідність впровадження фінансової звітності у таких галузях американської економіки як хімічна промисловість, сталеливарна індустрія, виробництво електричного обладнання, страхування життя, ощадні та кредитні установи.

Відповідно, значна частина із виділених проф. Е. Барром тенденцій розвитку звітності, які були актуальні в 60-ті роки ХХ ст. у США, сьогодні є звичною для нас практикою або взагалі є незрозумілими з позиції сьогодення, зокрема, щодо необхідності складання всіма компаніями фінансової звітності. У той же час, обов’язково слід відмітити, що незважаючи на відносну застарілість самих тенденцій, залишилось незмінним те, що як і 50 років тому, основними суб’єктами, які задають імпульс до виникнення тенденцій звітності є діяльність державних органів, бухгалтерських та інших професійних організацій, а також практика звітування компаній або об’єднань підприємств.

Тому при розгляді тенденцій розвитку бухгалтерської звітності, з метою подальшого удосконалення практики її формування та

складання слід розглядати лише ті тенденції, які є актуальними в умовах сьогодення та розглядаються науковцями-сучасниками, що враховують сучасний стан економіки, фінансових ринків, особливості розвитку сучасних систем управління та інформаційно-комп'ютерних систем і технологій.

Сьогодні серед дослідників існують поодинокі спроби виявлення тенденцій розвитку бухгалтерського обліку та звітності в умовах глобалізації економічних відносин, формування економіки постіндустріального типу, економіки, що ґрунтується на знаннях тощо. Зокрема, окремі основні тенденції розвитку бізнес-звітності були визначені Робертом Герцом, чинним головою FASB:

- зміщення акцентів на забезпечення своєчасності складання звітності, що поступово стає серйозною проблемою для компаній, оскільки обсяги інформації, що підлягає збору та обробці, продовжує збільшуватися;

- зростання обсягів змістовного контенту, що пов'язано з появою нових стандартів бухгалтерського обліку, а також нових вимог регулятора, зокрема, рух в сторону збільшення у складі звітності ключових індикаторів діяльності та інформаційних показників, включаючи інформацію про екологічні і соціальні наслідки діяльності компаній;

- зростання рівня регулювання тиску на процес складання звітності, що проявляється в збільшенні вимог щодо дотримання стандартів, правил, норм і пов'язано із поширенням фінансової кризи [83].

Вищенаведені тенденції відображають загальні перспективи розвитку фінансової звітності в США, при цьому слід враховувати, що система обліку МСФЗ (IAS/IFRS) є менш регламентованою у

---

<sup>83</sup> Herz R. Key trends in financial compliance and reporting / Robert Herz. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.workiva.com/blog/key-trends-financial-compliance-and-reporting>.

порівнянні з GAAP US, тому при їх віднесенні до складу глобальних тенденцій слід враховувати ці відмінності.

На думку проф. С. Ф. Легенчука, основними тенденціями розвитку бухгалтерської звітності є:

- необхідність надання інформації перспективного і прогнозного характеру;
- надання нефінансової інформації про основні чинники, що генерують вартість для підприємства;
- надання фінансової інформації про об'єкти постіндустріальної економіки (людський капітал, інноваційна діяльність, торгові марки і бренди);
- надання фінансової та нефінансової інформації про екологічну та соціальну діяльність підприємства;
- орієнтація в наданні бухгалтерської звітності не на конкретну групу користувачів, а створення “загально користувачької” орієнтації бухгалтерської звітності [<sup>84</sup>, с. 61-62].

Виділені автором тенденції свідчать про існування значної кількості недосліджених сфер і напрямів функціонування підприємств, інформація про які повністю відсутня або лише частково представлена в бухгалтерській звітності підприємств, складеній за чинними вимогами (національними П(С)БО, IAS/IFRS), що особливо актуалізується в умовах постіндустріальної економіки.

На думку Г. Кокінза, однією із основних причин виникнення подібних тенденцій в умовах постіндустріальної економіки є зміна ділової моделі, до адекватного відображення якої повинна бути адаптована система бухгалтерського обліку та звітності. Як відмічає автор, всесвітня павутина раз і назавжди змінила швидкість ведення бізнесу і всього, що стосується внутрішніх і зовнішніх зв'язків компанії. Постійні зміни мережевого часу і швидкості змушують

---

<sup>84</sup> Легенчук С. Ф. Мировые тенденции развития бухгалтерского учета в условиях постиндустриальной экономики / С. Ф. Легенчук // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 8(158). – С. 53-63.

організації, що спираються на традиційні ділові моделі епох індустріалізму, плестися в хвості. Світова мережа стискає цикли бізнес-планування і прийняття рішень. Тренди, які раніше відслідковувались поквартально, тепер змінюються щотижнево і навіть щоденно [<sup>85</sup>, с. 36]. Всі ці зміни інституційних умов функціонування підприємств виступають однією із основних причин виникнення тенденцій розвитку системи бухгалтерської звітності, як реакції на невідповідність облікової системи вимогам сьогодення та необхідність її удосконалення.

У той же час, залишаються недослідженими інші причини виникнення наведених тенденцій та недостатньо обґрунтовані вектори модернізації облікової системи в напрямі забезпечення формування нових видів, форматів та форм бухгалтерської звітності. Обов'язково слід відмітити, що запропонований перелік тенденцій не є остаточним, оскільки:

- розвиток бухгалтерської звітності є перманентним явищем, що характеризується постійною появою нових тенденцій;

- в останні роки з'являються нові напрями характеристики розвитку економіки (турбулентна економіка), систем управління (сингулярне управління) та економічних явищ (гіперконкуренція), які свідчать про швидкоплинність змін в економічних системах і мають прямий вплив на розвиток системи обліку та звітності підприємства;

- необхідно враховувати не тільки питання розкриття тенденцій розвитку фінансової звітності, але й приділяти увагу управлінській і стратегічній звітності, які також є складовими бухгалтерської звітності;

- наближення “вітчизняної” бухгалтерської звітності до вимог IAS/IFRS, внаслідок зміни останніх та поступовою частковою конвергенцією з GAAP US, з одного боку, свідчить про

---

<sup>85</sup> Коккинз Г. Управление результативностью: Как преодолеть разрыв между объявленной стратегией и реальными процессами / Гэри Коккинз ; [пер. с англ.]. – М. : Альпина Бизнес букс. 2007. – 315 с.

довготривалість даної тенденції, однак з іншого боку зумовлює появу і необхідність обґрунтування нової тенденції, яка б характеризувала особливості розвитку системи національної звітності вже в умовах максимального наближення до IAS/IFRS.

Також тенденції та напрями подальшого розвитку системи бухгалтерської звітності можна ідентифікувати, виходячи з тих проблем, які вважаються науковцями найбільш важливими і, що потребують нагального вирішення для підвищення рівня ефективності системи обліку на підприємстві. Наприклад, проф. О. В. Рожнова виділяє такі актуальні проблеми фінансової звітності на сучасному етапі:

- зниження довіри користувачів до звітності (“довіра”);
- недостатність звітних даних для достовірного прогнозу (“майбутнє”);
- неможливість відобразити реальний стан підприємства і результати його діяльності обліковими методами (“достовірність”) [<sup>86</sup>, с. 3].

Вищенаведені проблеми можна вважати цілями, на які повинен бути спрямований розвиток системи бухгалтерської звітності. У той же час, вони не взаємоузгоджені із якісними характеристиками корисної фінансової інформації, передбаченими Концептуальними основами фінансової звітності (2010 р.), що не дозволяє повною мірою визначити їх сутність, з метою формування шляхів подальшого їх досягнення. Однак, загальний аналіз причин виникнення даних проблем та прикладів їх прояву в обліковій практиці дозволить сформулювати науково-обґрунтований набір регуляторних та методологічних заходів, що сприятимуть їх вирішенню та вирішенню інших суміжних проблем даної предметної сфери наукових досліджень.

---

<sup>86</sup> Рожнова О. В. Актуальные проблемы финансовой отчетности / О. В. Рожнова // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 15. – С. 2-8.

Також однією із проблем, яка має бути вирішена з метою забезпечення подальшого прогресивного розвитку системи бухгалтерської звітності є посилення аргументації твердження бухгалтерської теорії про те, що саме бухгалтерський облік надає користувачам найбільш своєчасну, достовірну та релевантну інформацію про ефективність досягнення підприємствами своєї основної мети. На думку О. М. Литнева, сучасна фінансова теорія спростовує такі твердження. Орієнтація бухгалтерського обліку на минулі події, високий ступінь суб'єктивізму при розрахунку найважливіших показників, необхідність частого використання умовних баз розподілу доходів і видатків між об'єктами обліку – ці та багато інших особливостей роблять бухгалтерські дані непридатними для оцінки фактичної вартості капіталу корпорацій. На жаль, в даному випадку спостерігається повна відповідність між фінансовою теорією та інвестиційною практикою: мільйони інвесторів вже постраждали від надмірної довіри до змісту бухгалтерських звітів [87]. Відповідно, однією із узагальнюючих тенденцій розвитку бухгалтерської звітності є підвищення авторитетності облікової системи серед її реальних та потенційних користувачів та суспільства, формування неспростовного розуміння що саме облікова система та її інструменти, зокрема, бухгалтерська звітність, виступають керівною картою при прийнятті економічних рішень на підприємстві.

На думку Ф. Йу та М. Женга, основними проблемами розвитку бухгалтерської звітності в контексті ситуаційної теорії обліку (Events Accounting Theory), яка концентрує свою увагу на ідентифікації і розробці інформаційно-комп'ютерної підтримки облікового відображення економічних подій, що також вказують на можливі напрями розвитку бухгалтерської звітності, є наступні:

---

<sup>87</sup> Лытнев О. Н. Отчетность корпораций и финансовая теория / О. Н. Лытнев. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://consulting.ru/209ias1>.

– шляхи відображення в звітності економічних подій. Економічні події повинні бути класифіковані за своєю природою у тих випадках, коли вони відображаються в звітності і при цьому досить важко застосувати відповідні облікові стандарти;

– форми і зміст фінансової звітності. Для різних користувачів однакові економічні події, які виникають при взаємодії з різними фірмами, можуть бути інтерпретовані та відображені по-різному в однакових за формою і змістом звітах, внаслідок чого такі звіти будуть недостатньо порівнянними. Існування проблеми непорівнянності звітності зумовлює необхідність встановлення стандартів форм і змісту фінансових звітів [88, с. 14].

Відповідно, авторами пропонуються додаткові засоби регулювання фінансової звітності, що дозволить усунути наявні недоліки при її складанні на основі використання чинних облікових стандартів.

У сучасних умовах, на думку проф. Л. Ф. Шиловой, можна розширити коло проблем, які в даний час є новими для бухгалтерської науки не тільки тому, що вони незаслужено забуті і не розвивалися вітчизняною наукою протягом багатьох років, але й тому, що інтеграція наукових напрямів бухгалтерського обліку, економічного аналізу та аудиту визначає нові можливості формування інформації, необхідної користувачам бухгалтерської звітності [89, с. 4]. У зв'язку з цим, на думку автора, потребують розвитку наступні проблеми, виникнення яких можна вважати імпульсом для розвитку нових тенденцій бухгалтерської звітності: методологія формування бухгалтерської та інших видів звітності; інструментарій, що використовується для систематизації, трансформації, консолідації, оцінки та інтерпретації даних звітності.

---

<sup>88</sup> Yu F. "Events" Approach to Basic Accounting Theory: How Far Away Can It Go / F. Yu, M. Zhang // Journal of Modern Accounting and Auditing. – 2005. – Vol. 1. – No. 7. – P. 11-15.

<sup>89</sup> Шилова Л. Ф. Методология формирования и инструментарий бухгалтерской отчетности / автореф. дис. на дис. на соискание уч. степени д-ра экон. наук : 08.00.12 / Л. Ф. Шилова. – Йошкар-Ола, 2010. – 37 с.

Проф. О. В. Соловйова та К. В. Сорокіна вважають, що основною тенденцією розвитку зарубіжної звітності є відображення в звітності соціальної відповідальності корпорацій. Така інтегрована звітність, що включає як фінансову, так і нефінансову складову, стає сферою інтересу світової спільноти і, як наслідок, вимагає стандартизації та істотних покращень у сфері надійності та релевантності інформації, що включається в цю звітність. Ситуація вимагає створення концепції інтегрованої звітності, роблячи її обов'язкове використання не тільки бажаним, а й неминучим [<sup>90</sup>, с. 232]. Виникнення даної тенденції пов'язано зі зростанням уваги суспільства до відповідальності перед ним транснаціональних і міжнаціональних корпорацій, які згідно сучасних світоглядних підходів (стійкого, гармонійного, збалансованого розвитку) повинні турбуватись не лише про одержання прибутку чи максимізацію вартості бізнесу, а й про соціальні та екологічні аспекти своєї діяльності.

Сьогодні наявність нефінансових або інтегрованих звітів у великих компаній є однією із важливих умов потрапляння до списку провідних світових рейтингових агентств, таких як "Moody's", "Standard & Poors", "Fitch" та аналітичних оглядів провідних аудиторських компаній "Price Waterhouse Coopers", "KPMG" та "Ernst & Young". Оскільки така практика поступово набуває широкого поширення, то основний акцент в даній сфері зміщується з організаційних проблем побудови системи інтегрованої звітності до змістовних аспектів її наповнення, зокрема, до того, які ключові аспекти, в яких ракурсах і наскільки детально повинні бути висвітлені.

Незважаючи на те, що впровадження інтегрованої звітності є добровільною ініціативою, запровадження її регулювання урядами і фондовими біржами відіграє важливу роль у забезпеченні корпоративної прозорості та підзвітності. За даними "KPMG"

---

<sup>90</sup> Соловьева О. В. Анализ тенденций развития зарубежной корпоративной отчетности / О. В. Соловьева, К. В. Сорокина // Аудит и финансовый анализ. – 2011. – № 3. – С. 232-239.



впровадження такого регулювання звітності досягло майже 100 % в таких країнах, як Данія, Франція та Південна Африка [<sup>91</sup>].

Як зазначає з цього приводу проф. К. Друрі, традиційні управлінські системи обліку основним чином фокусуються на фінансових показниках, однак останнім часом у відповідь на мінливе середовище управлінські системи обліку починають приділяти все більшу увагу збору та обліку нефінансових кількісних і якісних показників за тими базовими параметрами, які необхідні для того, щоб конкурувати на ринку більш ефективно, і які використовуються для підтримки стратегії підприємства [<sup>92</sup>, с. 18]. Відповідно, К. Друрі констатує перехід від підходу до формування бухгалтерської звітності, яка базується на фінансових показниках, як основи управління підприємством, до їх сприйняття частиною більш широкого набору, що необхідні для управління підприємством.

Поява даної тенденції була офіційно закріплена у 2010 р. міжнародним бухгалтерським співтовариством на VIII-му Всесвітньому конгресі бухгалтерів і аудиторів (Малайзія, Куала-Лумпур), де було проголошено необхідність переходу від складання фінансової звітності до інтегрованої звітності, яка окрім облікової інформації фінансового характеру повинна включати інформацію про ефективність використання матеріальних і трудових ресурсів, витрати на соціально-відповідальну та екологічну діяльність підприємства. Така зміна вектору розвитку концепції звітування професійною бухгалтерською спільнотою є спробою поставити бухгалтерський облік, як окремий економічний інститут “на службу” економіці, зокрема, забезпечити інформування про розподіл благ між членами суспільства та задоволення їх потреб з метою більш

---

<sup>91</sup> What are the global trends in non-financial reporting? / KPMG survey. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.greenstoneplus.com/insights/2014/1-what-are-the-global-trends-in-non-financial-reporting-kpmg-survey>.

<sup>92</sup> Друри К. Управленческий и производственный учет. Вводный курс : [учеб. для студентов вузов] / К. Друри. – [5-е изд., перераб. и доп.]. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2012. – 735 с.

ефективного використання обмежених ресурсів. Ключовим фактором в вирішенні цієї задачі є розробка адекватної облікової методології, яка б найкраще відповідала принципам стійкого (гармонійного, збалансованого) розвитку економіки.

За дослідженнями представників компанії “KPMG” було встановлено, що розвиток облікової професії перебуває на початку ери інтегрування звітності, а перспективи подальшого розвитку інтегрованої звітності визначаються наступними показниками:

– якщо у 2008 році лише 3 % компаній випускали інтегровану звітність, то у 2011 році 20 % з 250 найбільших компаній світу використовують звіт про сталий розвиток як єдиний засіб комунікації даної інформації, а 40 % з 250 найбільших компаній світу створили спеціалізовані сайти по стійкому розвитку\*;

– Директива ЄС з прозорості звітності вимагає від компаній публікувати релевантну інформацію з питань сталого розвитку, що також рекомендовано Кодексом Кінга III для південноафриканських компаній;

– вимоги щодо розкриття інформації з питань екології в річних звітах з'явилися в положенні про розкриття інформації ФСФР РФ і Правилах розкриття інформації та прозорості;

– концепція інтегрованої звітності підтримується організаціями “GRI” та “EUROSIF”, що турбуються про проблеми сталого розвитку підприємств та фінансових ринків [93].

Ще однією тенденцією розвитку звітності, яка виділяється дослідниками, є її конвергенція, що є процесом зближення, сходження в думках щодо кінцевого варіанту її побудови. На

---

\* За даними “KPMG”, у 2013 р. майже 80 % із 4100 компаній-емітентів, що складають щорічні звіти з корпоративної відповідальності, використовують принципи “GRI” в галузі сталого розвитку (What are the global trends in non-financial reporting? / KPMG survey. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.greenstoneplus.com/insights/2014/1-what-are-the-global-trends-in-non-financial-reporting-kpmg-survey>).

<sup>93</sup> Современные тенденции и будущее отчетности в области устойчивого развития: результаты исследования КИМГ за 2011 год. – Москва : ЗАО KPMG, 2011. – 13 с.

думку професора Л. Б. Трофімової, фінансова звітність сьогодні, переходячи від фази стандартизації та уніфікації, перебуває на етапі світової конвергенції, а беручи до уваги визначення місця МСФЗ в інституційному середовищі, це все відбувається в рамках витиснення старої облікової парадигми фінансової звітності на нову [<sup>94</sup>, с. 41]. Таким чином, автор прогнозує побудову єдиної світової системи облікових стандартів, яка регулюватиме процес складання фінансової звітності підприємств.

Проаналізовані вище тенденції розвитку бухгалтерської звітності розкривають можливі подальші напрями реформування міжнародних та національних облікових систем. У той же час, слід відмітити, що існує значна кількість наукових публікацій, де авторами не проводиться виділення конкретних тенденцій, однак непрямо констатується їх існування та розкривається зміст. Тому при розробці загальної концепції розвитку бухгалтерської звітності вони також повинні бути обов'язково досліджені і враховані.

#### ***Класифікація тенденцій розвитку бухгалтерської звітності.***

Проведений аналіз фахових наукових джерел дозволив встановити, що сьогодні відсутня загальна класифікація тенденцій розвитку бухгалтерської звітності. Це не дозволяє сформувати загальну картину науково-дослідної проблематики в даній сфері.

Для побудови загальної класифікації тенденцій розвитку бухгалтерської звітності необхідно проаналізувати не лише існуючі сьогодні тенденції, а також й всі можливі передумови їх появи та наслідки, до яких призведе їх посилення або послаблення.

Розробка такої класифікації має важливе теоретичне і практичне значення для подальшого розвитку бухгалтерського обліку, оскільки вона дозволить:

---

<sup>94</sup> Трофимова Л. Б. Методология формирования релевантной финансовой отчетности в условиях глобализации экономических процессов : дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12 / Л. Б. Трофимова ; Рос. экон. ун-т им. Г. В. Плеханова. – М., 2014. – 377 с.

– більш глибоко зрозуміти сутність різноманітних явищ, які стосуються процесу розвитку бухгалтерської звітності;

– визначити внутрішню логіку розвитку бухгалтерської звітності як окремого історичного процесу;

– встановити взаємозв'язки між різними видами тенденцій розвитку бухгалтерської звітності, що виділяються різними дослідниками;

– забезпечити систематизацію множини тенденцій на основі набору запропонованих ознак та критеріїв;

– об'єднати незначні тенденції в більш загальні тенденції, що визначатимуть вектори подальшого розвитку наукових досліджень у сфері бухгалтерської звітності.

Для задоволення вищенаведених вимог класифікація тенденцій розвитку бухгалтерської звітності повинна ґрунтуватись на об'єктивних наукових критеріях, які мають істотне значення для такого елемента бухгалтерського наукового знання як бухгалтерська звітність.

Проведений аналіз існуючих і можливих видів тенденцій розвитку бухгалтерської звітності дозволяє їх класифікувати за рядом критеріїв. Дані критерії не є взаємовиключними, але передбачають розгляд існуючих тенденцій розвитку бухгалтерської звітності під іншим “кутом зору”, що дозволяє розподіляти їх на певні класи. Застосування такого підходу дозволяє побачити специфічні особливості виявлених тенденцій, взаємозв'язки і взаємозалежності, спільні та відмінні риси та більш глибоко пізнати їх сутність у складі сучасної парадигми обліку.

### *1. Об'єктивність / суб'єктивність виникнення тенденції.*

Виникнення об'єктивних тенденцій пов'язано зі зміною економічних укладів (формацій, цивілізацій), ускладненням господарської діяльності підприємств та фінансових ринків, а також відповідним ускладненням системи бухгалтерського обліку, як

інформаційної моделі підприємства, що функціонує в мінливому зовнішньому середовищі.

Суб'єктивні тенденції виникають внаслідок впливу на розвиток облікової системи ряду причин суб'єктивного характеру: превалювання одних інтересів і груп користувачів облікової інформації над іншими; зміна ідеології розвитку економічної системи держави (політична компонента); зміна стратегії загальнодержавної облікової політики; зміна правил функціонування фінансових ринків; зміна моделі управління підприємствами тощо.

*2. Іманентність / трансцендентність тенденції стосовно бухгалтерської звітності як складової облікової системи.*

Іманентні тенденції розвитку бухгалтерської звітності притаманні будь-якій складовій системі бухгалтерського обліку, що прогресивно розвивається. Такі тенденції є невід'ємною характеристикою бухгалтерської звітності як складової облікової системи – інформаційного продукту, що надається користувачам для прийняття управлінських рішень.

У складі іманентних тенденцій можна виділити наступні види:

*2.1. Диференціація звітності*, що передбачає появу нових видів бухгалтерської звітності в залежності від зростаючих запитів користувачів. Існування даної тенденції ілюструє розвиток бухгалтерського обліку, як економічного інституту, що характеризується поступовим виділенням у його складі окремих підсистем, орієнтованих на формування окремих видів інформаційних продуктів (видів бухгалтерської звітності) – фінансового, податкового (20-ті рр. ХХ-го ст.), управлінського (30-70-ті рр. ХХ-го ст.), стратегічного (початок ХХІ ст.).

Як зазначає з цього приводу А. Х. Позов, на ранніх стадіях розвитку суспільного виробництва саме єдиний бухгалтерський облік повністю задовольняв інформаційні потреби управління підприємством. І лише зі стрімким розвитком суспільного

виробництва з початку ХІХ століття з'являються умови для паралельного та особистого розвитку у складі бухгалтерського обліку окремих видів звітності для внутрішніх (управлінська) та зовнішніх (фінансова) користувачів [<sup>95</sup>, с. 10].

Диференціація бухгалтерської звітності як характеристика її розвитку пояснюється значним рівнем адаптивності облікової системи до зовнішніх умов її функціонування. Дослідження особливостей розвитку системи бухгалтерської звітності з моменту її виникнення і до наших днів дозволяє констатувати, що диференціація звітності в процесі еволюції є процесом її закономірного розвитку.

*2.2. Збільшення кількості звітних показників (зростання рівня аналітичності звітності).* Ускладнення економічних відносин між підприємствами, форм і видів взаємодії між ними, організаційної (в результаті об'єднання підприємств, появи інтегрованих суб'єктів господарювання) та інформаційної структури (поява систем MRP та ERP класу), з одного боку, зумовила необхідність, а з іншого – створила можливість для розширення кількості показників, що оприлюднюються в бухгалтерській звітності. Типовим прикладом у даному випадку є поява в бухгалтерській звітності такого синтетичного об'єкту обліку як гудвіл, якого не існувало в балансах до того часу, доки були відсутні операції, що стосувались об'єднання бізнесу.

На сучасному етапі розвитку економіки з'являється потреба для оприлюднення в звітності тих показників діяльності, увага яким раніше взагалі не приділялась або інформація про них надавалась агреговано у складі інших облікових об'єктів (інновації, інтелектуальний капітал, соціальний капітал, екологічний капітал, трансакційні витрати тощо).

---

<sup>95</sup> Позов А. Х. Формування внутрішньогосподарської (управлінської) звітності промислових підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09 / А. Х. Позов ; Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. – К., 2013. – 20 с.

У зв'язку з неможливістю забезпечити достовірну оцінку таких об'єктів в окремих випадках інформацію про них пропонують розкривати в примітках або додаткових формах звітності, наприклад, звітність про стійкий розвиток (Sustainable Development Reporting) або звітність про інтелектуальний капітал (Intellectual Capital Reporting). Зокрема, як зазначає М. С.Рибянцева [<sup>96</sup>, с. 199], розглядаючи основні етапи трансформації звітності в рамках історичного розвитку російської держави, останній з виділених етапів (кінець ХХ ст. – початок ХХІ ст.) характеризується реформуванням російського бухгалтерського обліку відповідно до вимог міжнародних стандартів, відносно свободою у формуванні форм звітності, тенденцією до розширення переліку пояснювальних статей і розділів (посилення ролі вербальної частини) та диференціацією видів звітності.

*2.3. Уніфікація бухгалтерської звітності.* Дана тенденція характерна для різних економічних укладів та формацій, оскільки відображає прагнення забезпечити порівнянність звітних показників суб'єктів господарювання, незалежно від умов, в яких вони функціонують. У Радянському Союзі уніфікацію звітності забезпечували органи ЦСУ СРСР та Міністерство фінансів, у країнах з ринковою економікою – суб'єкти регулювання національної облікової політики.

Як зазначають проф. М. І. Кутер, Н. Ф. Таранець та І. Н. Уланова, в умовах розвиненої ринкової економіки роль бухгалтерського обліку полягає в формуванні максимально достовірної інформації про фінансовий стан і фінансові результати діяльності організації, а звітність виступає засобом комунікації в рамках національних та міжнародних ринків. У зв'язку з цим в багатьох країнах посилилась увага до проблеми уніфікації бухгалтерського обліку, оскільки

---

<sup>96</sup> Рыбянцева М. С. Повышение существенности информации финансовой отчетности (на примере предприятий Краснодарского края) : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / М. С. Рыбянцева ; Кубан. гос. аграр. ун-т. – Краснодар, 2004. – 237 с.

розвиток економічної інтеграції бізнесу потребує єдиних підходів до розуміння показників, що формуються в обліковій системі і відображаються в фінансовій звітності [<sup>97</sup>, с. 5].

Загалом процес уніфікації бухгалтерської звітності передбачає нормативне регулювання процесу складання, типізації складу і структури звітних показників. У розвинених країнах світу уніфікація бухгалтерської звітності забезпечується шляхом стандартизації – побудови загальної системи стандартів складання фінансової звітності, що базується на єдиних принципах і методах бухгалтерського обліку. Окрім порівнянності звітних показників підприємств уніфікація дозволяє підвищити прозорість бухгалтерської звітності, створює необхідні умови для забезпечення відображення реальної картини господарської діяльності підприємств, що дозволяє приймати ефективні управлінські рішення менеджерам та постачальникам капіталу (інвесторам, позичальникам тощо).

*2.4. Поява нових і зміна пріоритетності існуючих форм звітності.* З плином часу відбувається еволюція облікової системи в цілому і системи бухгалтерської звітності зокрема. На основі появи нових запитів користувачів облікової інформації і з подачі новаторів-методологів у сфері бухгалтерського обліку з'являються нові форми і види звітності.

Вже у середні віки італійськими купцями складався баланс для прийняття рішень щодо власної торговельної діяльності. З часом удосконалювалась його структура, методи оцінки статей, порядок розрахунку фінансових результатів. У 70-х рр. XVII ст. Жаком Саварі було розроблено теорію багатоманітності балансів, яка описувала можливі напрями розвитку системи обліку, з метою удосконалення існуючих і побудови нових видів бухгалтерських балансів, що здійснило значний вплив на процес прийняття рішень на їх основі.

---

<sup>97</sup> Кутер М. И. Бухгалтерская (финансовая) отчетность : [учебное пособие] / М. И. Кутер, Н. Ф. Таранец, И. Н. Уланова. – М. : Финнасы и статистика, 2005. – 232 с.



Наприкінці XIX ст., коли кредитори ще залишались основними постачальниками капіталу для більшості підприємств, баланс був центральною обліковою категорією та формою звітності, що надавав повну картину про фінансовий стан підприємства. Однак, з широким розвитком біржової діяльності на початку XX ст. і швидким розвитком ринків інвестиційного капіталу, особливо в США, поступово провідна роль почала відводитись звіту про прибутки і збитки, що значною мірою можна спостерігати і до сьогодні. Одним із основних лобістів такої позиції був засновник облікової теорії капіталу Ірвінг Фішер. Завдяки йому прибуток почали вважати “справедливою” категорією, що виправдовувало погляди бухгалтерів щодо використання ними принципу обачності.

Існування ситуації превалювання ролі звіту про прибутки та збитки над балансом констатує С. М. Карельська, відмічаючи, що у теорії бухгалтерського обліку з 30-х років XX ст. за бухгалтерським балансом закріплено центральне місце, але виділення балансу як основної звітної форми на практиці вимагає відновлення і розвитку балансоведення, переосмислення його багатої наукової спадщини [<sup>98</sup>, с. 3].

Таким чином, з історичним розвитком системи бухгалтерської звітності відбувається удосконалення і зміна пріоритетності її окремих складових. Поява в середині XX ст. звіту про рух грошових коштів є прикладом такої тенденції, а сучасні заклики щодо необхідності побудови моделі інтегрованої звітності є одним із подальших напрямів її практичної реалізації в умовах сьогодення.

Всі інші тенденції розвитку бухгалтерської звітності, які виникають внаслідок впливу зовнішніх по відношенню до системи обліку явищ, можна вважати трансцендентними. Вони не підлягають бухгалтерському науковому пізнанню на основі досвіду еволюції

---

<sup>98</sup> Карельская С. Н. Эволюция бухгалтерского баланса : автореф. дис. на соиск. учен. степени канд. экон. наук : 08.00.12 / С. Н. Карельская ; Санкт-Петербургский государственный университет экономики и финансов. – Санкт-Петербург, 2009. – 19 с.

системи бухгалтерської звітності. Наприклад, економічно необґрунтоване впровадження певних облікових норм, яке є результатом політичної волі регуляторів національної облікової політики.

3. За методологічними рівнями бухгалтерського обліку можна виділити декілька видів тенденцій в розрізі кожного із рівнів.

3.1. Організаційні тенденції стосуються організаційних аспектів побудови системи звітності на глобальному, державному рівні та на рівні конкретного суб'єкта господарювання. До таких тенденцій можна віднести гармонізацію, стандартизацію та конвергенцію бухгалтерської звітності.

Наприклад, як зазначає проф. Н. В. Парушина [<sup>99</sup>, с. 15-16], сьогодні система бухгалтерського обліку і звітності знаходиться на етапі реформування. Подальше становлення бухгалтерської звітності пов'язане з процесами ринкового регулювання економіки, гармонізації, інтеграції, стандартизації і переходом на міжнародні стандарти фінансової звітності. Проф. Т. Ю. Дружиловська взагалі вважає, що тенденція до гармонізації фінансової звітності є закономірним явищем, що має витoki у самих надрах еволюції бухгалтерського обліку [<sup>100</sup>, с. 25]. З даною позицією можна погодитись лише в контексті глобалізаційних процесів, які сьогодні мають місце, однак в умовах формування локалізованих і закритих економік, закономірним буде формування специфічної моделі бухгалтерської звітності, що враховуватиме особливості побудови національної економіки та ринку капіталу. Тому закономірним є не тільки процес гармонізації бухгалтерської звітності, а постійний перехід від гармонізованої до дисгармонізованої звітності, і навпаки, від дисгармонізованої до гармонізованої, внаслідок чого дослідження

---

<sup>99</sup> Парушина Н. В. Системное представление бухгалтерской отчетности : дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12 / Н. В. Парушина ; Рос. гос. торгово-эконом. ун-т. – Москва, 2007. – 525 с.

<sup>100</sup> Дружиловская Т. Ю. Гармонизация финансовой отчетности: теория и российская практика : дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12 / Т. Ю. Дружиловская ; Сарат. гос. соц.-экон. ун-т. – Нижний Новгород, 2009. – 467 с.

такого замкненого процесу є одним із перспективних напрямів досліджень в даній предметній області.

Як відмічають проф. М. І. Кутер, Н. Ф. Таранець та І. Н. Уланова, необхідність гармонізації фінансової звітності, що передбачає наближення принципів і процедур фінансового обліку, викликана наступними факторами:

- необхідність задоволення потреб інвесторів, кредиторів та фінансових аналітиків;
- потреба в забезпеченні облікової та аналітичної роботи транснаціональних компаній;
- можливість спільного використання бухгалтерських знань;
- передумови задоволення потреб інших груп користувачів (уряди різних країн, міжнародні банки, профспілки, діяльність яких виходить за рамки національної економіки, податкові національні системи) [<sup>101</sup>, с. 5].

У залежності від шляхів реалізації, облікова гармонізація поділяється на два основні види: концептуальна і результуюча. Концептуальна гармонізація базується на зближенні облікових систем різних країн на основі гармонізації облікових принципів, постулатів, якісних характеристик складання фінансової звітності, правил облікового відображення господарських операцій і форм представлення звітних даних. Даний вид гармонізації передбачає зближення всіх теоретичних передумов, на основі яких відбувається облікове відображення господарських операцій, а також зближення самих облікових і звітних процедур. Під результуючою гармонізацією розуміють механічні прийоми перерахунку показників фінансової звітності та приміток до неї у підприємств окремо взятої країни в умовах застосування теоретичних передумов та порядку

---

<sup>101</sup> Кутер М. И. Бухгалтерская (финансовая) отчетность : [учебное пособие] / М. И. Кутер, Н. Ф. Таранец, И. Н. Уланова. – М. : Финнасы и статистика, 2005. – 232 с.

здійснення облікових та звітних процедур іншої країни або групи країн.

На нашу думку, необхідність гармонізації облікових систем підприємств в цілому, і бухгалтерської звітності зокрема, є наслідком поширення глобалізаційних економічних процесів і прагнення побудувати єдиний світовий економічний простір, які трансформували існуюче конкурентне середовище, перетворивши його на єдину глобальну систему та які змінили сучасні умови і правила функціонування підприємств. Окремі науковці відмічають про появу нової парадигми обліку, яка сформувалась внаслідок активізації явищ економічної глобалізації. Світова глобалізація виступила першопричиною необхідності гармонізації системи бухгалтерської звітності, внаслідок якої має бути забезпечене однакове розуміння (можливість порівнянності) показників бухгалтерської звітності кожного підприємства всіма можливими групами її користувачів в глобальному масштабі (на світових ринках капіталу). Поступове наближення національних облікових правил до міжнародного гармонізованого зразка має забезпечити збільшення інвестицій у глобальному масштабі та сприятиме стимулюванню розвитку світової економіки в цілому.

Актуалізація тенденції гармонізації бухгалтерської звітності також пов'язана з виникненням глобальних проблем, як побічним ефектом процесів економічної глобалізації. Для усунення таких проблем існуюча система обліку і звітності, як основне інформаційне джерело для прийняття управлінських рішень, має бути трансформована відповідним чином, зокрема, в процесі гармонізації облікових систем.

Більш швидкому процесу гармонізації звітності сприяє злагоджена діяльність міжнародних міжурядових і професійних бухгалтерських організацій, які намагаються розробити таку структуру звітності, яка б, з одного боку, була змістовною та

інформаційно наповненою, забезпечувала прийняття економічних рішень, а з іншого, була прийнятною для всіх користувачів звітності незалежно від державної і територіальної приналежності суб'єкта звітування, системи права, в якій він функціонує тощо.

Для забезпечення порівнянності бухгалтерської звітності, починаючи з 70-х рр. XX ст., використовується механізм облікової стандартизації, який передбачає розробку системи єдиних облікових стандартів (наприклад, US GAAP, IAS/IFRS), що використовуються для складання звітності і містять обмежений набір правил та методів ведення обліку.

Поряд з гармонізацією сьогодні також яскраво прослідковується тенденція конвергенції систем бухгалтерської звітності, як процесу об'єднання в єдину систему кращих варіантів побудови системи звітності із декількох існуючих альтернатив. Якщо гармонізація передбачає наближення або приведення у відповідність національних стандартів до міжнародних, то конвергенція є більш демократичним процесом та передбачає існування рівноправ'я між учасниками даного процесу і виступає "рухом на зустріч" один одному.

Прикладом конвергенції системи звітності є процес побудови спільної концептуальної основи розробниками систем стандартів US GAAP та IAS/IFRS, перша частина якої з'явилась у 2010 р. У ній відображений результат спільної роботи розробників двох систем стандартів, що, до речі, дозволило сформувавши компромісний варіант моделі якісних характеристик корисної фінансової інформації.

*3.2. Змістовні тенденції* стосуються зміни підходів до внутрішнього (змістовного) наповнення показників бухгалтерської звітності, зміни її об'єкта і предмета з врахуванням сучасних інтегративних тенденцій розвитку облікових систем в світі.

*Змістовні тенденції глобального характеру* передбачають внесення суттєвих і принципово-важливих змін в існуючу модель звітування, зокрема, що передбачає концептуальну зміну її

призначення, збільшення кількості звітних показників та форми їх представлення. До таких тенденцій може бути віднесений перехід від фінансової до інтегрованої звітності, що передбачає одночасне відображення фінансових і нефінансових показників, з метою розширення інформаційного поля підприємства, яке представляється на розсуд різним групам користувачів звітності. Таке розширення має на меті задоволення тих інформаційних потреб користувачів, які не могла задовольнити модель класичної фінансової звітності, орієнтована на виробничо-фінансові аспекти діяльності і лише ті її складові, що можуть бути достовірно оцінені. Дані недоліки можуть бути усунені шляхом впровадження моделі нефінансової звітності, яка забезпечує надання інформації про соціальну, екологічну, інноваційну, венчурну та інші види діяльності за допомогою спеціалізованого набору показників.

В окремих країнах дана тенденція набула загальнодержавного визнання, що відобразилось на зміні загальних підходів до формування і представлення звітності суб'єктами господарювання на ринках капіталу. Так, з 1 липня 2013 року в Південноафриканській республіці всі 450 компаній, акції яких котируються на біржі, повинні надавати інтегрований звіт, а саме, спільний нефінансовий і фінансовий звіти або пояснювати в своєму фінансовому звіті, чому вони цього не роблять [102].

Як зазначає проф. О. В. Соловійова, інтегрована звітність визначає єдиний формат представлення заінтересованим користувачам інформації про діяльність компаній і включає в себе фінансову звітність і звітність, що відображає корпоративну соціальну відповідальність чи звітність зі стійкості (екологічні,

---

<sup>102</sup> Нефинансовая отчетность в Украине: как, зачем, интегрированная отчетность как последняя тенденция. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.csr-review.net/index/нефинансовая-отчетность-в-ukraine-как-зачем-интегрированная-отчетность-как-последняя-ya-tendentsiya.html>.

соціальні питання тощо) [<sup>103</sup>, с. 233]. Таким чином, об'єднання фінансової та нефінансової звітності в єдину інтегровану систему є реакцією на запити заінтересованих груп осіб, які вимагають як фінансову, так і нефінансову інформацію. Вона дозволяє відображати стан і результати діяльності підприємства не лише в контексті окремих груп користувачів і класичних обліково-інформаційних запитів, а й відносно тих нових вимог, які висуваються перед системою обліку в останні роки щодо таких аспектів діяльності як:

- фактори генерування і створення вартості;
- ключові ризики підприємства;
- фактори стратегічного розвитку підприємства (бізнес-перспективи);
- інтелектуально-інноваційний розвиток підприємства;
- рівень соціальної та екологічної відповідальності перед суспільством тощо.

Оприлюднення такої інформації дозволяє зробити діяльність підприємств більш прозорою та підняти авторитет бухгалтерської професії в суспільстві, що значно знизився після славнозвісних корпоративних скандалів в США на початку XXI-го ст.

Змістовні *тенденції локального характеру* пов'язані з удосконаленням існуючої моделі фінансової звітності в напрямі її розширення і уточнення існуючого набору показників. Однією з причин необхідності такого розширення є гармонізація облікових систем з міжнародними стандартами. Зокрема, як відмічає А. І. Фазулзянова, фінансовий облік і формування бухгалтерської звітності в Росії зазнають у даний час все більших змін, пов'язаних з адаптацією до вимог МСФЗ. Ідея розкриття всієї істотної інформації свідчить про необхідність відображення абсолютно нових для нашої облікової практики аспектів: ризики, особливі обставини, наявність

---

<sup>103</sup> Соловьева О. В. Анализ тенденций развития зарубежной корпоративной отчетности / О. В. Соловьева, К. В. Сорокина // Аудит и финансовый анализ. – 2011. – № 3. – С. 232-239.

умовних активів і пасивів [<sup>104</sup>, с. 131]. Відповідно, чинна національна модель звітності має бути доповнена новими показниками, що змінює існуючі підходи до прийняття економічних рішень на її основі та потребує їх відповідного удосконалення.

У цілому можна виділити наступні напрями змістовного розширення існуючої моделі звітності:

– розширення кількості об'єктів, що пов'язано з включенням до складу звітності інформації про такі нові об'єкти обліку як: інтелектуальний капітал, інновації, венчурні інвестиції, людський капітал, соціальний капітал, об'єкти зовнішнього середовища підприємства, трансакційні витрати тощо;

– розширення кількості оцінок, що використовуються при формуванні звітних показників. Актуальним напрямом розвитку даної тенденції є застосування концепції справедливої вартості, як ринкової оцінки, що не передбачає врахування специфіки підприємства. Перспективним напрямом досліджень є аналіз можливості побудови системи бухгалтерської звітності на основі одночасного застосування декількох оціночних баз і параметрів в умовах впровадження сучасних інформаційно-комп'ютерних технологій;

– часове розширення передбачає зміну ретроспективної орієнтації системи бухгалтерської звітності шляхом включення до її складу прогнозних та ймовірнісних показників, що дозволить наблизити її, передусім, до потреб інвесторів.

*3.3. Техніко-організаційні тенденції пов'язані з розвитком техніко-технологічного базису процесу формування і оприлюднення бухгалтерської звітності. Їх постійна зміна і удосконалення призводять до трансформації існуючих підходів обробки облікових даних і складання звітності.*

---

<sup>104</sup> Фазулзянова А. И. Перспективы развития бухгалтерского учета и отчетности / А. И. Фазулзянова // Молодой ученый. – 2012. – № 7. – С. 131-134.



В останні роки існування даної тенденції характеризується виникненням і використанням в обліковій практиці таких понять як “віртуалізація звітності” (доступ і представлення через мережу Інтернет), “хмарні облікові технології” (використання хмарних серверів для розміщення облікових баз даних підприємств), “онлайн-бухгалтерія” (комплексна обробка облікових даних і їх оприлюднення в мережі Інтернет), “онлайн-подання звітності” (передача і відправлення звітності в мережі Інтернет) тощо.

Виділені тенденції дозволяють констатувати, що сьогодні система бухгалтерської звітності перебуває в стані реформування і постійного удосконалення. Трансформаційні процеси, що відбуваються в економіці, техніко-технологічному забезпеченні господарської діяльності накладають значний відбиток на розвиток облікової системи підприємства, зокрема, в частині бухгалтерської звітності.

Проведений аналіз існуючих тенденцій розвитку бухгалтерської звітності дозволив сформувати наступну їх класифікацію (табл. 1.4).

Таблиця 1.4

### Запропонована класифікація тенденцій розвитку бухгалтерської звітності

<i>Критерії класифікації</i>	<i>Вид тенденції</i>	<i>Підвид тенденції</i>
Об'єктивність / суб'єктивність виникнення тенденції	Об'єктивні	-
	Суб'єктивні	-
Іманентність / трансцендентність тенденції стосовно бухгалтерської звітності як складової облікової системи	Іманентні	Диференціація звітності
		Збільшення кількості звітних показників (зростання рівня аналітичності звітності)
		Уніфікація бухгалтерської звітності
	Поява нових і зміна пріоритетності існуючих форм звітності	
	Трансцендентні	-
За методологічними рівнями бухгалтерського обліку	Організаційні	Гармонізація
		Стандартизація
		Конвергенція
	Змістовні	Глобальні
		Локальні
Техніко-організаційні	-	

На основі даної класифікації можна виділити подальші напрями наукових досліджень, розвиток яких сприятиме піднесенню бухгалтерської науки на новий якісний рівень і створюватиме передумови для удосконалення облікової практики.

## **Висновки до розділу 1**

1. Сьогодні серед вчених відсутня єдність в поглядах стосовно розуміння сутності теорії бухгалтерської звітності, необхідності її формування та подальшого розвитку. У той же час, значна кількість вчених займається розробкою різноаспектних локальних та глобальних теорій бухгалтерської звітності, з метою обґрунтування окремих положень і причин її змін та удосконалення, прогнозування подальших перспектив її розвитку (появи індивідуальних об'єктів та наукових закономірностей), обґрунтування дій регуляторів національної системи обліку тощо. Такий процес в більшості випадків характеризується хаотичністю та теоретичною необґрунтованістю, що не дозволяє сформувати загальну систему знань в сфері бухгалтерської звітності як одну із важливих передумов подальшого розвитку облікової науки.

2. З метою вирішення вищенаведеної проблеми на основі аналізу існуючих підходів до виділення теорій бухгалтерської звітності та обґрунтування їх основних характеристик розроблено трьохрівневу систему теорій бухгалтерської звітності (групи теорій; інтегративні теорії; сучасні локальні теорії), яка дозволяє сформувати комплексне уявлення про існуючі теоретичні напрацювання в даній сфері та виявити подальші можливі напрями розвитку бухгалтерської звітності, як окремого елемента системи бухгалтерських наукових знань.

3. З метою дослідження розвитку системи бухгалтерської звітності в динаміці розглянуто можливості застосування

парадигмальної концепції наукових змін. Проаналізувавши існуючі підходи до виділення парадигм бухгалтерської звітності проведено їх критичний аналіз, виявлено основні обмеження, що перешкоджають розвитку традиційної бухгалтерської звітності в умовах сучасних економічних змін та прискорення соціокультурної динаміки, а також обґрунтовано основні причини появи парадигмальних зрушень системі бухгалтерської звітності.

4. На основі аналізу історичного розвитку бухгалтерської звітності та врахування окремих складових облікової системи, що мають визначальне місце в її розвитку (користувачі звітності; предмет звітності; часові характеристики; форма подачі інформації) розроблено авторську концепцію парадигм бухгалтерської звітності, що дозволяє ідентифікувати основні причини і передумови парадигмальних змін в сфері бухгалтерської звітності та сприятиме виявленню ключових тенденцій її подальшого розвитку.

5. Система бухгалтерської звітності є сигнальним інструментом, який відображає відповідність моделі облікової системи існуючим запитам користувачів облікової інформації. Система бухгалтерського обліку є суспільним явищем, яка розвивається у щільному взаємозв'язку зі змінами, що відбуваються в економічній системі.

6. Прогресивність розвитку бухгалтерського обліку як суспільно-економічного інституту визначається відповідністю системи бухгалтерської звітності рівню розвитку інформаційних запитів користувачів облікової інформації. На основі проведеного аналізу існуючих тенденцій розвитку бухгалтерської звітності розроблено їх класифікацію, що дозволяє структурувати існуючі запити та може бути покладено в основу розробки нової теорії бухгалтерської звітності, яка відповідатиме вимогам розвитку підприємств у XXI-му столітті.

## РОЗДІЛ 2.

### ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ І ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

#### 2.1. Якість фінансової звітності: процесний підхід

*Система бухгалтерського обліку як окремий бізнес-процес.*

Подальший розвиток системи бухгалтерського обліку напряму пов'язаний із розвитком потреб користувачів облікової інформації. З появою нових систем управління (соціальної, екологічної, вартісно-орієнтованої, менеджменту знань тощо), інформаційних запитів, виникненням необхідності виділення нових видів показників бухгалтерської звітності з'являється імпульс для удосконалення теоретико-методологічних аспектів функціонування облікової системи. В останні роки для удосконалення бухгалтерського обліку використовується значна кількість наукових методів і теорій, внаслідок чого відбувається поступове наближення методології наукових досліджень в сфері бухгалтерського обліку із дослідженнями в економічних, соціальних, поведінкових та інших видах наук. Всі подібні спроби можна об'єднати в два основні підходи – міждисциплінарний, що передбачає використання в облікових дослідженнях методології інших наук (інформатики, соціології, психології, лінгвістики тощо) та міждисциплінарний, що базується на використанні методології досліджень, яка може застосовуватись в будь-яких науках (системний аналіз, синергетика тощо).

Такою міждисциплінарною спробою дослідження бухгалтерського обліку є використання процесного підходу, згідно якого облікова система розглядається в якості окремого бізнес-процесу, результатом функціонування якого є створення інформаційного продукту у вигляді бухгалтерської звітності.

Відповідно, одержані на виході із системи показники бухгалтерської звітності розглядаються основним результатом організації і функціонування бухгалтерського обліку на підприємстві.

Однією із перших серед вітчизняних вчених, хто привернув увагу можливості розуміння системи обліку як окремого бізнес-процесу, була проф. Н. М. Малюга. На її думку, система бухгалтерського обліку виступає забезпечувальною ланкою у системі управління, тому вона призначена впорядкувати вхідну та вихідну інформацію (свій продукт) відповідно до потреб управління [105, с. 33]. Відповідно, під бухгалтерським продуктом автором розуміється вся вихідна інформація, яка надається обліковою системою, тобто не лише бухгалтерська звітність, а й інші джерела інформації – узагальнюючі документи, облікові регістри тощо.

Дещо іншого підходу дотримується М. А. Проданчук, який розглядає бухгалтерський продукт як сукупність технологічних засобів, методів та процедур, які реалізують інформаційний ресурс за рахунок синергічного ефекту, від використання якого очікується прийняття ефективних управлінських рішень, що сприятимуть отриманню економічних вигод. Отже, в основі продукту бухгалтерського обліку є облікова інформація, знання та обліковий інформаційний ресурс, які мають свою вимірність, вартість, корисність та якість, використання яких у бізнес-процесах підприємства сприятиме прийняттю ефективних управлінських рішень [106]. Таку ж позицію займають проф. С. О. Левицька та К. О. Іващенко, які вважають предметом та результуючим продуктом системи обліку обліковий інформаційний ресурс, під яким, в свою чергу, розуміються дані про факти господарської діяльності, які розглядаються як інформація системи обліку за результатами

<sup>105</sup> Малюга Н. М. Бухгалтерський облік в Україні: теорія й методологія, перспективи розвитку : [монографія] / Н. М. Малюга. – Житомир : ЖДТУ, 2005. – 548 с.

<sup>106</sup> Проданчук М. А. Продукт бухгалтерського обліку у системі прийняття управлінських рішень / М. А. Проданчук // Ефективна економіка. – 2014. – № 7. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3203>

процесів аналізу об'єктів, їх оцінки, реєстрації та узагальнення, що підтверджується відповідними первинними документами, регістрами та формами звітності [<sup>107</sup>, с. 66]. Таким чином, авторами вводяться в науковий обіг два нових поняття – “обліковий інформаційний ресурс” та “обліковий (бухгалтерський) продукт”. Під першим розуміються бухгалтерські дані, що обробляються за допомогою облікового інструментарію, а під другим – вихідна облікова інформація, зокрема, бухгалтерська звітність.

У той же час, сьогодні, незважаючи на існуючі напрацювання вчених (С. О. Левицька, Н. М. Малюга, М. А. Проданчук та ін.), проблематиці формування і подальшого використання облікового продукту вченими приділена недостатня увага, що обґрунтовується не стільки відсутністю наукових публікацій з даного питання, а відсутністю системності та глибини таких досліджень, які б дозволили піднести облікову науку на новий якісний рівень. Як відмічає з цього приводу З. В. Семанюк, постановка проблеми полягає в тому, що в теорії обліку недостатньо повно відображені теоретичні аспекти інформації як продукту облікової системи та важливого виробничого ресурсу [<sup>108</sup>, с. 319], а в теорії обліку практично відсутні праці які розглядають інформацію як ресурс і продукт обліку [<sup>109</sup>, с. 320]. Основними причинами такої ситуації, на нашу думку є:

– відсутність єдності в поглядах дослідників стосовно розуміння сутності понять “обліковий продукт” або “бухгалтерський продукт”;

---

<sup>107</sup> Левицька С. О. Обліковий інформаційний ресурс: теоретичний аспект / С. О. Левицька, К. О. Івашенко // Зимові читання, присвячені видатним вченим в галузі бухгалтерського обліку, аналізу і контролю : збірник тез одинадцятій Всеукраїнської наукової Internet-конференції ЖДТУ. – 2013. – С. 65-68.

<sup>108</sup> Семанюк В. З. Інформаційні ресурси: обліково-теоретичний аспект / В. З. Семанюк // Вісник Львівської комерційної академії. – Львів : Видавництво Львівської комерційної академії, 2011. – Вип. 35. – С. 319-322.

<sup>109</sup> Там само.

– розгляд лише поверхневих аспектів застосування поняття облікового продукту, без детального вивчення наслідків застосування такого підходу;

– часткове застосування характеристик і інструментів розгляду облікової системи в якості окремого бізнес-процесу.

Розвиток наукових досліджень в даному напрямі передбачає необхідність вирішення обґрунтованих вище проблем, що дозволить сформувати загальну і несуперечливу концепцію облікового (бухгалтерського) продукту, що генерується системою бухгалтерського обліку на підприємстві.

На нашу думку, обліковим продуктом виступає бухгалтерська звітність, яка орієнтована на задоволення потреб відповідних груп користувачів і стосовно якої існують історично сформовані і нормативно закріплені стандарти і формати її представлення. Насамперед, це стосується фінансової звітності, процес формування і представлення якої в переважній більшості країн світу є чітко регламентованим, а її змістовне наповнення відповідає традиційним світовим підходам, відмінність між якими залежить від обраної моделі побудови національної системи бухгалтерського обліку.

З приводу співвідношення понять “обліковий продукт” та “бухгалтерський продукт”, то вважаємо дані поняття синонімами, які можуть одночасно використовуватись для характеристики основного результату функціонування облікової системи підприємства. Це пов’язано з тим, що на відміну від радянського підходу, сьогодні поняття обліку в широкому розумінні майже не використовується, і пов’язано з тим, що статистичний облік та оперативний в облік в практичній діяльності підприємств не існують, оскільки в умовах застосування сучасних інформаційно-комп’ютерних технологій бухгалтерський облік має значні можливості щодо надання інформації в різноманітних розрізах та в режимі он-лайн, і тому апіорі є оперативним.

Розгляд системи бухгалтерського обліку як певного виробничого процесу, результатом функціонування якого є створення інформаційного продукту, базується на організаційно-технічному структуруванні системи управління підприємством (рис. 2.1).

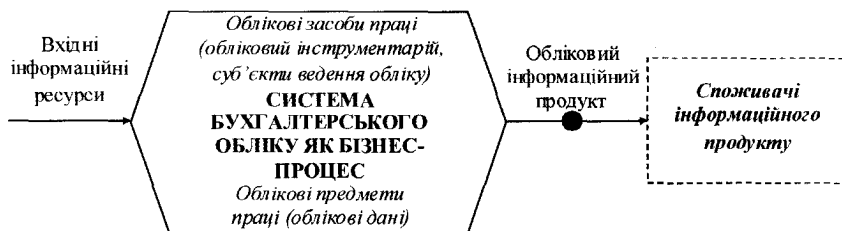


Рис. 2.1. Система бухгалтерського обліку як інформаційний бізнес-процес

У даному випадку під бухгалтерським обліком як процесом слід розуміти сукупність взаємопов'язаних облікових процедур (інвентаризація, документування, рахунки, оцінка, калькулювання, баланс, звітність), що перетворює вхідні інформаційні ресурси на вихідний інформаційний продукт. Інформаційний продукт або продукція облікової системи – це нематеріальна інформаційна продукція, яка є результатом облікового процесу, що передбачає дотримання облікових правил та здійснення вибору із наявних альтернатив на основі професійного судження бухгалтера.

Застосування такого підходу (рис. 2.1) дозволяє одержати наступні результати, які мають важливе значення для подальшого розвитку бухгалтерського обліку:

- бухгалтерський облік як виробничий процес має основну мету – створення інформаційного продукту;

- для ефективного функціонування системи бухгалтерського обліку як виробничого бізнес-процесу необхідні засоби праці (сукупність матеріальних, нематеріальних та людських ресурсів, необхідних для обробки облікової інформації) та предмети праці



(облікові дані (“сирі” та агреговані), які виступають об’єктом обробки);

– вимоги до організації і побудови системи бухгалтерського обліку як виробничого бізнес-процесу висуваються користувачами створюваного інформаційного продукту;

– основним інформаційним продуктом бухгалтерського обліку є бухгалтерська звітність, яка характеризується набором властивостей.

Виділені особливості розгляду системи бухгалтерського обліку як виробничого процесу по створенню бухгалтерської звітності дозволяють проводити його аналіз в залежності від цілей, які ставить перед собою суб’єкт моделювання. Наприклад, з метою підвищення ефективності функціонування системи бухгалтерського обліку може використовуватись концепція реінжинірингу бізнес-процесів, що передбачає здійснення її радикальної перебудови для досягнення максимального ефекту (виробничого, економічного, організаційного тощо).

Однак, найбільше значення, на нашу думку, застосування підходу до розгляду системи бухгалтерського обліку як виробничого процесу має через виокремлення облікового інформаційного продукту в якості основної цілі і мети функціонування облікової системи. Це дозволяє сконцентрувати увагу дослідників не лише на окремих процедурних аспектах формування облікової інформації, а проаналізувати одержаний на виході із системи продукт у взаємозв’язку із тими засобами і предметами праці, які використовувались в процесі його створення. Таким чином, в контексті даного підходу дослідження проблематики формування бухгалтерської звітності відбувається у взаємозв’язку із процедурними аспектами її формування і оприлюднення, які є елементами однієї системи.

***Якість, як характеристика облікової інформаційної системи та її складових.*** На даному етапі розвитку бухгалтерського обліку, що характеризується тенденціями гармонізації та стандартизації

облікової практики, важливе значення має проблема обґрунтування набору критеріїв та норм, на основі яких має бути побудована система правил ведення бухгалтерського обліку на підприємстві. Одним із способів їх виокремлення є розгляд бухгалтерської звітності як інформаційного продукту, що характеризується певним рівнем якості. У контексті даного підходу зрозумілим є класичне твердження, що стандартизація будь-яких бізнес-процесів, зокрема, і облікових процедур, є одним із найбільш вагомих інструментів підвищення якості продукту, який створюється системою. Відповідно, розгляд поняття якості інформаційного продукту дозволяє сформувати набір критеріїв, у відповідності до яких має бути трансформована чинна облікова система, що забезпечить її адекватність зростаючим запитам користувачів.

Світова бухгалтерська наукова спільнота, декларуючи позицію, що в умовах сьогодення система бухгалтерського обліку виступає основним інформаційним джерелом для прийняття управлінських рішень, апріорі на перший план висуває проблему забезпечення якості облікової інформації, що надається користувачам для прийняття рішень. Тому сьогодні якість бухгалтерської інформації стала “порядком денним” для бухгалтерської професії у всьому світі. Як відмічає з цього приводу Т. Д. Поплаухіна, в умовах розширення впливу інформаційного простору на функціонування господарського об’єкта, адміністративна та оперативна діяльність організації все більше залежить від якості використовуваної інформації. Інформаційне забезпечення, створення і використання інформаційних каналів – необхідний компонент будь-якого менеджменту. Для формування інформаційної бази прийняття будь-яких видів рішень і організації діяльності особливе значення має якість облікової інформації, підвищення якої – це найважливіша умова підвищення ефективності вироблюваних, прийнятих і реалізованих управлінських

рішень [<sup>110</sup>, с. 202]. Такої ж позиції дотримується О. С. Соколова, відмічаючи, що якість облікової інформації має першорядне значення для учасників бізнес-процесу, оскільки саме вона визначає життєздатність майбутніх стратегічних рішень [<sup>111</sup>, с. 232].

Пріоритетну роль концепції “якості” в подальших наукових дослідженнях підтверджує проф. С. А. Кузнецова, відмічаючи, що ґрунтуючись на сформульованих на науковому та практичному рівні вимогах щодо бухгалтерського обліку на сучасному рівні розвитку української економіки необхідним є вирішення концептуальних питань забезпечення якості бухгалтерської інформації, зокрема, формування методологічної основи розробки відповідних критеріїв якості та політики забезпечення якості бухгалтерської інформації суб'єктами господарювання [<sup>112</sup>, с. 133]. Подібного підходу також дотримується російські науковці Л. Н. Кузнецова, на думку якої, успішна взаємодія бухгалтерського обліку та менеджменту можлива при вирішенні певного завдання – поєднання облікових стандартів зі стандартами управління і глобальною системою управління якістю [<sup>113</sup>].

Для характеристики сучасного стану системи бухгалтерського обліку і звітності поняття якості інформації використовується проф. М. Т. Білухою та Т. В. Микитенко [<sup>114</sup>, с. 28]. Проф. Н. Лоханова також наголошує, що в умовах інституціональних змін при

---

<sup>110</sup> Поплаухина Т. Д. Качество учетно-аналитической информации как научная категория / Т. Д. Поплаухина // Актуальные вопросы экономики и управления : материалы междунар. науч. конф. (г. Москва, апрель 2011 г.). – Т. I. – М. : РИОР, 2011. – С. 202-205.

<sup>111</sup> Соколова Е. С. Методы оценки качества учётной информации / Е. С. Соколова // Экономические науки. – 2009. – № 5(54). – С. 293-299.

<sup>112</sup> Кузнецова С. А. Бухгалтерський облік в системі формування управлінської інформації: методологія та практика : [монографія] / С. А. Кузнецова. – Мелітополь : Таврійський державний агротехнологічний університет, 2007. – 297 с.

<sup>113</sup> Кузнецова Л. Н. Применение процессного подхода в организации учета / Л. Н. Кузнецова // Проблемы современной экономики. – 2010. – № 2 (34). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.m-economy.ru/art.php?nArtId=3109>.

<sup>114</sup> Білуха М. Т. Бухгалтерський облік в інформаційних системах управління / М. Т. Білуха, Т. В. Микитенко // Створення інтелектуальної системи обліку для економіки України : міжнар. наук.-практ. конф. – Тернопіль : Економічна думка, 2007. – С. 28-31.

реформуванні бухгалтерського обліку і звітності в Україні доречно здійснити максимум дій, щоб підвищити значущість саме бухгалтерського обліку, спрямованого на формування якісної звітності для всіх груп користувачів [<sup>115</sup>, с. 74]. Автори безпосередньо відмічають що існуюча облікова система не забезпечує належної якості звітності, в той же час, що під нею розуміється, і що означає належний рівень, автори не обґрунтовують.

Така ситуація, що характеризується оголошенням необхідності здійснення наукових пошуків в даному напрямі без проведення глибоких досліджень, на нашу думку, пов'язана із їх міждисциплінарністю, що передбачає необхідність використання глибоких знань, безпосередньо не пов'язаних із бухгалтерським обліком, зокрема, менеджментом якості та інформатикою. Існування такої ситуації підтверджує А. Б. Малявко, наголошуючи, що незважаючи на актуальність зазначеної проблематики, в даний час спостерігається дефіцит науково-практичних матеріалів, які розкривають на системному рівні питання забезпечення якості процесів організації, функціонування та розвитку сучасних облікових систем [<sup>116</sup>, с. 60].

На думку М. А. Проданчука, оскільки категорію якості застосовують до різних об'єктів, то облікова система також виступає об'єктом якості, яка містить сукупність господарських процесів та облікову інформацію як продукт бухгалтерського обліку в інформаційній економіці [<sup>117</sup>]. У результаті автор приходиться до висновку, що якість продукту системи бухгалтерського обліку необхідно характеризувати з позиції її ефективності у системі

---

<sup>115</sup> Лоханова Н. О. Інтеграційні процеси в обліку в умовах інституціональних перетворень : [монографія] / Н. О. Лоханова. – Херсон : Гринь Д. С., 2012. – 400 с.

<sup>116</sup> Малявко А. Б. Обеспечение качества учетных систем / А. Б. Малявко // Вестник НГУ. Социально-экономические науки. – 2009. – Том 9. – Выпуск 1. – С. 60-70.

<sup>117</sup> Проданчук М. А. Продукт бухгалтерського обліку у системі прийняття управлінських рішень / М. А. Проданчук // Ефективна економіка. – 2014. – № 7. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3203>.

прийняття управлінських рішень. Однак, такий висновок стосується лише тієї звітності, що використовується внутрішніми користувачами, та не враховує особливостей формування фінансової звітності, орієнтованої на задоволення потреб зовнішніх користувачів.

Таким чином, проведений аналіз поглядів авторів дозволяє встановити, що дослідження в напрямі обґрунтування сутності, встановлення критеріїв визначення та розробки шляхів підвищення якості бухгалтерської звітності є актуальними і стають особливо необхідними в умовах підвищення динаміки економічних процесів та глобалізації економіки.

Основною причиною необхідності проведення досліджень в даній сфері є поступове перенасичення інформацією, що надається різноманітними інформаційно-комп'ютерними системами підприємства та яку можна знайти в мережі Інтернет. У сучасних умовах розвитку економічних відносин, що характеризуються укрупненням бізнесу внаслідок злиттів і поглинань, швидким розвитком інформаційних технологій з'явилась можливість збереження і безперешкодного доступу до будь-яких масивів облікових даних та інформації. Компанії збирають та інтегрують все більшу кількість даних за допомогою потужних комп'ютерних інструментів (наприклад, Data Warehouse), створюють нові сервіси доступу до них як через корпоративні Інтранет мережі, так і за допомогою веб-додатків або корпоративних сайтів. Таким чином, сьогодні для підприємства якісна інформація є однією із його конкурентних переваг. Для того, щоб процес функціонування інформаційної системи бухгалтерського обліку був визнаний як ефективний, остання повинна забезпечити генерування якісної інформації у вигляді бухгалтерської звітності.

В умовах існування надлишку інформації для прийняття управлінських рішень має бути побудована система її фільтрації на

основі виділення специфічних критеріїв для кожного суб'єкта прийняття рішень, в той же час, відібрана інформація повинна відповідати встановленим на підприємстві якісним вимогам, що в цілому сприятиме підвищенню ефективності управління підприємством та максимізації його вартості. Важливе значення якість облікової інформації також має і для зовнішніх користувачів звітності з прямим і непрямим фінансовим інтересом, оскільки від неї напряду залежить ефективність ринку капіталу та ефективність розподілу ресурсів в національній економіці. Зокрема, це підтверджують дослідження представників компанії “Pricewaterhouse Coopers”, за якими встановлено, що 80 % професійних інвесторів висловили єдину думку про те, що якість звітності компанії впливає на формування їх думки про якість керівництва, а майже дві третини опитаних (63 %) заявляють, що цей показник може безпосередньо впливати на вартість капіталу [118]. Тому, підвищення якості інформації, що надається обліковою системою є проблемою, вирішення якої має важливе практичне значення та в цілому сприятиме підвищенню репутації бухгалтерського обліку як окремого соціально-економічного інституту.

Ще одна важлива причина необхідності проведення досліджень в напрямі підвищення якості облікової інформації була встановлена в результаті поступового поширення інституційної теорії бухгалтерського обліку. Згідно її основних положень покращення якості інформації, що надається системою бухгалтерського обліку, дозволяє фірмам знижувати витрати на уникнення інформаційної асиметрії. Інформаційна асиметрія, як характеристика функціонування облікової системи, що може виникати між менеджментом і постачальниками капіталу (інвесторами, позичальниками) може знижувати ефективність інвестицій.

---

<sup>118</sup> PwC: Интегрированная отчетность глазами профессиональных инвесторов. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.pwc.ru/ru/press-releases/2014/integrated\\_reporting\\_j.html](http://www.pwc.ru/ru/press-releases/2014/integrated_reporting_j.html).

Відповідно, підвищення рівня якості облікової інформації, що надається зовнішнім користувачам для прийняття інвестиційних та позикових рішень в цілому сприятиме підвищенню ефективності функціонування ринку капіталу.

Серед вчених відсутня єдність в поглядах стосовно того об'єкта, якість якого має оцінюватись та враховуватись при оприлюдненні облікової інформації. Окрім того, значна кількість дослідників одночасно використовує декілька понять в якості синонімів, наприклад, поняття якості облікової інформації та якості бухгалтерської звітності, не проводячи розмежування між ними та не розкриваючи їх суть. Існуюча термінологічна неузгодженість ускладнює процес побудови загальної моделі оцінки якості облікового інформаційного продукту, що зумовлює необхідність проведення систематизації та аналізу існуючих підходів, що представлені на рис. 2.2.

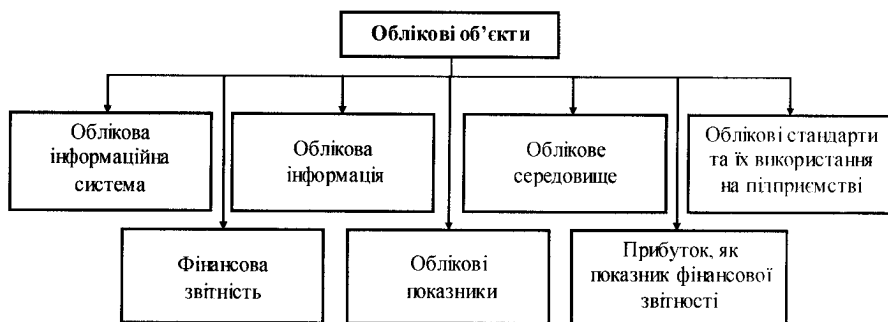


Рис. 2.2. Підходи дослідників щодо виділення облікових об'єктів, рівень якості яких має бути підвищений

Значна кількість дослідників в сфері обліку присвячує увагу проблематиці підвищення якості облікової інформації. У той же час, сьогодні відсутня однозначність у розумінні сутності даного поняття, сфери його поширення і застосування в обліково-аналітичній системі підприємства. Існування такої ситуації підтверджує Т. Д. Поплаухіна, відзначаючи, що незважаючи на широке використання поняття “якість

обліково-аналітичної інформації”, в науковій літературі спостерігається певна неузгодженість і суперечливість підходів авторів до визначення характеристик і оцінок обліково-аналітичної інформації, відсутнє загальноприйняте трактування даного поняття, немає однозначних підходів до визначення критеріїв і рівня якості обліково-аналітичної інформації. При цьому зберігається відмінність у визначенні набору ознак, що характеризують обсяг і якість обліково-аналітичної інформації [119, с. 202]. Таким чином, автор розглядає проблеми підвищення якості не лише облікової інформації, а обліково-аналітичної інформації, що на нашу думку, не є зовсім коректним, оскільки облікова і аналітична інформація генеруються різними інформаційними системами і мають відмінну природу свого походження.

Окремі науковці відмічають, що якість облікової інформації слід розглядати як якість тієї інформації, яку можна одержати із щорічної фінансової звітності компаній, акції яких перебувають у лістингу [120, с. 202]. Тобто автори проводять рівність між інформацією, яку можна одержати із фінансової звітності та всією обліковою інформацією. У той же час, авторами зовсім не враховується можливість інформування користувачів про результати діяльності підприємства через надання управлінської звітності або напряму із інформаційної бази підприємства за допомогою сучасних інструментів, реалізованих в комп’ютерних програмах.

На думку С. А. Кузнецової, якість облікової інформації слід розглядати в наступних аспектах: 1) якість побудови бухгалтерського обліку в системі управління суб’єктами господарювання; 2) якість формування облікової інформації по стадіях облікового процесу;

---

<sup>119</sup> Поплаухина Т. Д. Качество учетно-аналитической информации как научная категория / Т. Д. Поплаухина // Актуальные вопросы экономики и управления : материалы междунар. науч. конф. (г. Москва, апрель 2011 г.). – Т. I. – М. : РИОР, 2011. – С. 202-205.

<sup>120</sup> Xiaomin G. How to Improve the Quality of Accounting Information Based on the Corporate Governance / G. Xiaomin, L. Xulei // M & D FORUM. – 2010. – № 2. – P. 201-208.



3) якість надання та інтерпретації облікової інформації [<sup>121</sup>, с. 148]. Вважаємо, що наведені автором пропозиції по виділенню вищенаведених аспектів є досить суперечливим. Передусім, це пов'язано з тим, що перших два аспекти дублюють один одного, оскільки якість побудови облікової системи може бути визначено лише за результатами її функціонування, тобто в процесі надання якісної фінансової звітності. Третій виділений аспект лише частково стосується облікової проблематики, оскільки якість інтерпретації облікової інформації стосується соціологічних та психологічних аспектів прийняття управлінських рішень користувачами, і не є предметом дослідження бухгалтерської науки.

Хорватські дослідники І. Сачер та А. Олуїч [<sup>122</sup>, с. 117] виокремлюють якість облікової інформації, як одну із найважливіших характеристик якості облікової інформаційної системи, відзначаючи, що сьогодні існує значна кількість моделей оцінки якості облікової інформації (моделі Шеннона, Мейсона, Дрецьке, Демпера, Стемпера та ін.), від вибору конкретної з яких залежить набір критеріїв, на основі яких оцінюватиметься якість інформаційної системи в цілому. Таким чином, слід виокремлювати якість всього процесу обробки облікової інформації, що складається з якості вхідних даних, якості обробки і якості вихідних даних, а також виокремлювати якість одержаного на виході інформаційного продукту. Два даних показники взаємопов'язані між собою, однією зі складових якості облікової системи є якість інформаційного продукту, а оскільки формування інформаційного продукту є кінцевою стадією облікової інформаційної технології, то і якість його залежить від якості здійснення попередніх стадій.

---

<sup>121</sup> Кузнецова С. А. Бухгалтерський облік в системі формування управлінської інформації: методологія та практика : [монографія] / С. А. Кузнецова. – Мелітополь : Таврійський державний агротехнологічний університет, 2007. – 297 с.

<sup>122</sup> Sačer I. M. Information Technology and Accounting Information Systems' Quality in Croatian Middle and Large Companies / Ivana Mamić Sačer, Ana Oluić / Journal of information and organizational sciences. – 2013. – Vol. 37. – No. 2. – P. 117-126.

Пропозиції щодо розробки системи показників якості інформаційної системи обліку були запропоновані Р. Мачугою [<sup>123</sup>, с. 359-360]. Зокрема, автором було запропоновано інтегральний показник якості, який дозволяє одержати узагальнену оцінку якості інформаційних систем в обліку, на основі якої може бути прийняте рішення щодо доцільності її впровадження на підприємстві.

Окремі науковці, критикуючи можливість оцінки лише інформаційного продукту внаслідок її обмеженості, наголошують на необхідності оцінки якості всього процесу створення такого продукту. Так, враховуючи той факт, що якість облікової інформації формується під впливом численних факторів та обставин на всіх етапах облікового процесу, А. Б. Малявко відмічає, що поняття “якість” повинно застосовуватися не тільки до результуючої облікової інформації, а й до всіх ключових системних компонентів. Подібний перехід від якості облікової інформації до якості облікового середовища має прикладний характер, дозволяючи вирішувати питання практичного забезпечення якості сучасних облікових систем [<sup>124</sup>, с. 60].

Проблематику використання концепції якості в бухгалтерському обліку також можна досліджувати в контексті системи його нормативного регулювання. Як зазначає з цього приводу К. Хеллстром, сьогодні якість в бухгалтерському обліку розглядається в контексті облікових стандартів та їх характеристик (оскільки облік фіксує відповідні аспекти фірми та особливості її діяльності), застосування облікових стандартів підприємствами (ступеня використання реалізованих в стандартах альтернатив), вимог до розкриття інформації (обрана облікова політика може бути недостатньо зрозумілою, якщо вона не розкрита належним чином),

---

<sup>123</sup> Мачуга Р. Визначення відносних показників якості інформаційних систем в обліку / Р. Мачуга // Наука молода. – 2011. – № 15-16. – С. 357-361.

<sup>124</sup> Малявко А. Б. Обеспечение качества учетных систем / А. Б. Малявко // Вестник НГУ. Социально-экономические науки. – 2009. – Том 9. – Выпуск 1. – С. 60-70.

оцінки інвесторами бухгалтерської інформації [<sup>125</sup>, с. 223]. Згідно такого підходу виділяються дві основні групи факторів, які впливають на якість бухгалтерського обліку. Перша група факторів пов'язана зі специфікою облікової методології, що створює можливість для прояву професійного судження бухгалтера при визнанні та оцінці об'єктів обліку. При цьому облік повинен бути організованим і вестись таким чином, щоб фінансова звітність була достовірною і неупередженою. Друга група факторів пов'язана з поінформованістю користувачів фінансової звітності про рівень її якості. Тобто, навіть за умови надання користувачам високоякісної фінансової звітності, якщо вони проінформовані про це, їх оцінка може бути суб'єктивною, що значно вплине на прийняття ними відповідних рішень. Таким чином, інформування про рівень якості фінансової звітності забезпечує взаємозв'язок між обліковими показниками та їх реальним сприйняттям з боку користувачів облікової інформації.

За О. С. Соколовою слід проводити оцінку якості облікових показників, що передбачає визначення досяжності системою облікових показників заданого рівня критеріїв [<sup>126</sup>, с. 232]. Під обліковими показниками автор розуміє інформацію, що генерується системою бухгалтерського обліку, якість якої має бути оцінена з метою створення адекватних передумов для забезпечення її контролю.

Американські дослідники Д. Ебоді, Дж. Хьюз та Дж. Лю розглядають якість прибутку як показник, що вимірюється за допомогою аномальних нарахувань, які виступають в якості постійної

---

<sup>125</sup> Hellstrom K. Financial Accounting Quality in a European Transition Economy. The Case of the Czech Republic : Dissertation for the Degree of Doctor of Philosophy, Ph.D / Katerina Hellstrom. – Stockholm School of Economics, 2009. – 393 p.

<sup>126</sup> Соколова Е. С. Методы оценки качества учётной информации / Е. С. Соколова // Экономические науки. – 2009. – № 5(54). – С. 293-299.

для інформаційної асиметрії, впливаючи на вартість капіталу [<sup>127</sup>, с. 652]. За підходом авторів слід визначати не лише якісь фінансової звітності, як певного інтегрованого набору звітів, а безпосередньо слід оцінювати якість прибутку, як основного її показника. Якість прибутку визначається за допомогою розрахунку відхилень між грошовими потоками і прибутком підприємства, що є досить корисним для інвесторів, оскільки дозволяє їм побачити відмінність між реальною економічною картиною підприємства та її бухгалтерською моделлю, що одержується завдяки застосуванню принципу нарахування, який дозволяє відображати в обліку і звітності доходи і витрати у момент їх виникнення, незалежно від часу надходження і сплати грошей.

Такої ж позиції дотримується С. Алвес, яка розглядає особливості впливу структури акціонерного капіталу португальських компаній на якість показника їх річного прибутку. На думку автора [<sup>128</sup>, с. 59], якість прибутку може асоціюватись з різними типами власності, тобто залежить від зміни їх структури, оскільки для кожного з типів власності характерна своя система контролю господарської діяльності, зокрема й контролю за здійсненням облікових процедур, що в кінцевому випадку впливає на показник прибутку, оприлюднений в звітності.

Окрім безпосередньо облікових об'єктів, дослідниками також приділяється увага питанням впливу облікового інформаційного продукту на якість рішень, що приймаються на основі його використання. Зокрема, Е. Р. Айселін [<sup>129</sup>, с. 118-119], розглядаючи роль облікової інформації в процесі прийняття фінансових

---

<sup>127</sup> Aboody D. Earnings Quality, Insider Trading, and Cost of Capital / D. Aboody, J. Hughes, J. Liu // Journal of Accounting Research. – 2005. – Vol. 43. – No. 5. – P. 651-673.

<sup>128</sup> Alves S. Ownership Structure and Earnings Management: Evidence from Portugal / Sandra Alves // Australasian Accounting, Business and Finance Journal. – 2012. – Volume 6. – No. 1. – P. 57-73.

<sup>129</sup> Iselin E. R. Accounting information and the quality of financial managerial decisions / Errol R. Iselin // Journal of Information Science. – 1996. – Vol. 22. – P. 147-153.

управлінських рішень, відмічає про необхідність підвищення якості останньої, що в кінцевому випадку сприятиме підвищенню якості фінансового управління. При цьому на якість управлінських рішень впливають три основні змінні, що є характеристиками облікової інформації – невизначеність, інформаційне навантаження і навантаження даних, які мають бути враховані в процесі розробки комплексу заходів, спрямованих на підвищення ефективності фінансового менеджменту підприємства. Таким чином, основною задачею вчених-обліковців в напрямі підвищення рівня якості облікової інформації є зменшення рівня інформаційної невизначеності, встановлення оптимальних обсягів вхідних даних та вихідної облікової інформації, що використовується користувачами для прийняття рішень.

На нашу думку, найбільш доцільним є використання поняття “якість в бухгалтерському обліку” стосовно бухгалтерської звітності, зокрема, фінансової звітності, яку можна вважати повноцінною продукцією облікової системи, яка пройшла всі стадії обробки. Одним із основних критеріїв відмінності між обліковими даними та інформацією є здатність приймати управлінські рішення. Тому саме показники фінансової звітності, що використовуються для прийняття рішень є кінцевим інформаційним продуктом, який необхідний внутрішнім та зовнішнім користувачам. Окремі показники фінансової звітності теж недоцільно розглядати в якості облікового продукту, оскільки для прийняття інвестиційних рішень слід мати комплексну картину про стан та результати діяльності підприємства, що неможливо зробити за допомогою одного або декількох показників. Дану тезу також підтверджує поява тенденції доповнення показників фінансової звітності нефінансовими показниками, які дозволяють надати користувачам інформацію про “приховані” фактори створення / руйнування вартості, що не потрапляють до складу об’єктів

облікового спостереження, які визначаються чинними національними та міжнародними обліковими стандартами.

**Показники, що використовуються для оцінки якості фінансової звітності.** Сьогодні серед вчених немає єдиного підходу стосовно набору критеріїв, на основі яких визначається рівень якості фінансової звітності, що зумовлено наступними причинами:

- відсутні загальні критерії визначення рівня якості, зокрема, це повинні бути кількісні чи якісні показники;
- відсутня загальна і єдина позиція серед вчених стосовно розуміння поняття “якість” в системі бухгалтерського обліку;
- відсутнє нормативно закріплене поняття якості фінансової звітності;
- у системі бухгалтерського обліку залишаються достатньо нерозмежованими поняття якості, точності, ефективності, релевантності та інші подібні характеристики фінансової звітності;
- недостатньо чітко сформульовані запити користувачів фінансової звітності щодо необхідності забезпечення підвищення рівня її якості (відсутність аперцепції\* щодо показників якості фінансової звітності).

Більшість дослідників для оцінки якості фінансової звітності пропонують використовувати якісні показники або вимоги, яких слід дотримуватись в процесі її формування, складання та оприлюднення. Так, на думку І. Сачер та А. Олуїч [<sup>130</sup>, с. 120], зазвичай, основним критерієм вимірювання якості облікової інформації є її точність. У той же час, автори пропонуються розширити набір таких критеріїв, включивши до його складу релевантність, надійність, інтегрованість,

---

\* Широкого запровадження поняття “аперцепція облікової інформації” набуло завдяки працям Я. В. Соколова, під якою розуміється рівень свідомості користувачів облікової інформації, їх здатність сприймати сигнали, які надають показники фінансової звітності, що відображають стан та результати діяльності підприємства.

<sup>130</sup> Sačer I. M. Information Technology and Accounting Information Systems' Quality in Croatian Middle and Large Companies / Ivana Mamić Sačer, Ana Olučić / Journal of information and organizational sciences. – 2013. – Vol. 37. – No. 2. – P. 117-126.

зрозумілість, своєчасність та конфіденційність [<sup>131</sup>, с. 124]. На нашу думку, точність може розглядатись як базовий критерій якості фінансової звітності, однак, враховуючи можливість вибору із альтернатив, представлених в існуючих облікових стандартах, бухгалтерський облік не може бути досконало точним, оскільки в фінансовій звітності відображається лише бачення окремого бухгалтера, що залежить від рівня його професійних компетенцій та впливу зовнішніх факторів (тиску з боку менеджменту або власників, наявності інсайдерських інтересів тощо).

Окремі дослідники при обґрунтуванні критеріїв якості фінансової звітності або в загальних рисах обґрунтовують необхідність їх встановлення або пропонують досить загальні і “розмиті” критерії, які досить важко застосувати в практичній діяльності підприємств. Зокрема, М. А. Проданчук розглядає якість облікового продукту як сукупність критеріїв, що здатні відповідати комплексу вимог споживачів, з метою забезпечення ефективних управлінських рішень та розвитку бізнесу підприємства [<sup>132</sup>]. А. В. Дюков зазначає, що якість звітності визначається відповідністю пропонованих до неї вимог усіма заінтересованими користувачами [<sup>133</sup>, с. 27]. За підходом С. А. Кузнецової якість бухгалтерської інформації – це якість, при якій виявлена, виміряна, зареєстрована, накопичена, узагальнена, збережена та передана системою бухгалтерського обліку бухгалтерська інформація фактично задовольняє потреби

---

<sup>131</sup> Sačer I. M. Information Technology and Accounting Information Systems' Quality in Croatian Middle and Large Companies / Ivana Mamić Sačer, Ana Oluić / Journal of information and organizational sciences. – 2013. – Vol. 37. – No. 2. – P. 117-126.

<sup>132</sup> Проданчук М. А. Продукт бухгалтерського обліку у системі прийняття управлінських рішень / М. А. Проданчук // Ефективна економіка. – 2014. – № 7. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3203>.

<sup>133</sup> Дюков А. В. Влияние качества финансовой отчетности на развитие предпринимательства в России / А. В. Дюков // Российское предпринимательство. – 2007. – № 9. – Выпуск 2 (98). – С. 26-30.

користувачів та є корисною для прийняття управлінських рішень [134, с. 133]. Про пріоритетність користувачів і ринку, на який постачається сформований обліковий інформаційний продукт, в процесі оцінки якості фінансової звітності наголошує О. С. Соколова, відмічаючи, що методологія оцінки якості облікової інформації розробляється виходячи з потреб ринку в обліковій інформації певного рівня, прогнозу розвитку бізнес-процесу, вимог стандартів [135, с. 232]. Вищенаведені автори (М. А. Проданчук, А. В. Дюков, С. А. Кузнецова, О. С. Соколова) на перше місце висувають користувача фінансової звітності, який має сформулювати набір критеріїв, яким така звітність повинна відповідати. У той же час, дослідники не надають відповіді, яким чином повинна визначатись якість фінансової звітності, якщо потреби зовнішніх користувачів відрізняються між собою? Який вигляд і змістове наповнення при цьому повинна мати фінансова звітність, щоб забезпечити одночасне задоволення потреб всіх заінтересованих користувачів?

На думку проф. Р. Болла, основним показником високоякісної фінансової звітності є низький вміст сюрпризів в інформації про доходи, що подається на американські фондові ринки [136, с. 132]. Подібного підходу дотримуються іранські дослідники С. К. Мезерджі, М. Р. Аббашадех, М. Х. Новгхабі та М. Дж. Нугхабі, зазначаючи, що низька частота і порівнянність доходів є показником якості. Внаслідок чого більшість інвесторів готові вкладати кошти в акції компаній, які мають стабільний дохід, вважаючи, що вони приймають

---

<sup>134</sup> Кузнецова С. А. Бухгалтерський облік в системі формування управлінської інформації: методологія та практика : [монографія] / С. А. Кузнецова. – Мелітополь : Таврійський державний агротехнологічний університет, 2007. – 297 с.

<sup>135</sup> Соколова Е. С. Методы оценки качества учётной информации / Е. С. Соколова // Экономические науки. – 2009. – № 5(54). – С. 293-299.

<sup>136</sup> Ball R. Infrastructure Requirements for an Economically Efficient System of Public Financial Reporting and Disclosure / Ray Ball // Brookings-Wharton Papers on Financial Services. – 2001. – P. 127-169.



рішення на основі інформації високої якості [<sup>137</sup>, с. 105]. Згідно такого підходу “понаднормове” зростання доходності є свідченням вуалювання облікових процедур, внаслідок чого фінансова звітність вважається низькоякісною. На нашу думку, подібні пропозиції авторів теж базуються на ролі фінансової звітності в процесі прийняття рішень її користувачами, однак про появи “сюрпризів” можна буде дізнатись лише постфактум, а покращання якості фінансової звітності вже впливатиме лише на подальші рішення. Тобто на основі підходу проф. Р. Болла можна лише констатувати існуючий рівень якості фінансової звітності, однак даний підхід не можна застосовувати в якості інформаційної підтримки системи превентивних заходів, спрямованих на підвищення ефективності управління підприємством.

Досить часто для вимірювання якості облікової інформації використовується модель, закладена в основу системи якісних характеристик облікової інформації конвергованої концептуальної основи GAAP US та IAS/IFRS - концепція економічної ефективності – співвідношення одержаних від використання такої інформації вигод до понесених на її формування витрат. У даному випадку під якістю облікової інформації розуміється її ефективність для суб’єктів, що приймають рішення. У той же час, значну роль в процесі визначення якості облікової інформації відіграють набір критеріїв, які розраховуватимуться для визначення переваг її використання та показників понесених витрат.

Виокремлення таких критеріїв пов’язано з тим, що значна кількість показників, з яких складається фінансова звітність, формуються в результаті реалізації професійного судження бухгалтера та мають суб’єктивний характер, оскільки результат

---

<sup>137</sup> Mezerji S. K. The relationship between accounting information quality with discretionary accruals and stability of earnings / [S. K. Mezerji, M. R. Abbaszadeh, M. H. V. Nowghabi, M. J. Nooghabi] // *Interdisciplinary journal of contemporary research in business* . – 2013. – Vol 5. – No 7. – P. 105-112.

проведених облікових оцінок залежить від думки суб'єктів ведення обліку. У таких ситуаціях існує ймовірність здійснення бухгалтерами опортуністичної поведінки, тобто умисних або неумисних дій, які можуть призвести до перекручення показників бухгалтерської звітності та введення в оману її користувачів. Для уникнення можливості прояву опортуністичної поведінки бухгалтера вводиться механізм контролю здійснення професійного судження – набір якісних характеристик облікової інформації, яких слід дотримуватись під час його реалізації. Їх дотримання дозволяє зробити інформацію, яка надається в фінансовій звітності, більш корисною для різних груп користувачів.

Пропозиції щодо формалізації набору критеріїв якості облікової інформації також запропоновані регуляторами національної та міжнародних систем бухгалтерського обліку. Так, в розділі III НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” виділені наступні якісні характеристики фінансової звітності (табл. 2.1).

Запропонований законодавцем набір критеріїв (табл. 2.1) хоча і встановлює певний набір вимог, які повинні сприяти підвищенню якості облікової інформації, в той же час, має цілий ряд недоліків. Передусім, між наведеними якісними характеристиками відсутня ієрархія, що не дозволяє об'єднати їх в єдину систему. В окремих випадках запропоновані якісні характеристики можуть вступати в конфлікт при їх одночасному застосуванні. Наприклад, можливість зміни методів ведення обліку і складання звітності через рік на основі застосування послідовності лише на одному підприємстві може призвести до формування в звітності непорівнянної інформації. Оскільки фінансова звітність має загальнокористувацьку орієнтацію, то за умови наявності декількох груп користувачів із різносторонніми інтересами досить важко встановити, яка інформація є доречною і повинна відображатись у звітності, а яка ні.

Якісні характеристики фінансової звітності згідно НП(С)БО 1<sup>138</sup>

Назва якісної характеристики	Сутність якісної характеристики
Доходливість і зрозумілість	Інформація, яка надається у фінансовій звітності, повинна бути доходлива і зрозуміла її користувачам за умови, що вони мають достатні знання та зацікавлені у сприйнятті цієї інформації.
Доречність та своєчасність	Фінансова звітність повинна містити лише доречну інформацію, яка впливає на прийняття рішень користувачами, дає змогу вчасно оцінити минулі, теперішні та майбутні події, підтвердити та скоригувати їхні оцінки, зроблені у минулому.
Достовірність	Інформація, наведена у фінансовій звітності, є достовірною, якщо вона не містить помилок та перекошень, які здатні вплинути на рішення користувачів звітності.
Зіставність	Фінансова звітність повинна надавати можливість користувачам порівнювати: – фінансові звіти підприємства за різні періоди; – фінансові звіти різних підприємств.
Послідовність	Передумовою зіставності є наведення відповідної інформації попереднього періоду та розкриття інформації про облікову політику і її зміни. Установлення і зміни облікової політики підприємства здійснюються підприємством, яке визначає її за погодженням з власником (власниками) або уповноваженим органом (посадовою особою) відповідно до установчих документів.

У визначенні достовірності як якісної характеристики використовується поняття “перекошення” без детального обґрунтування його значення, що створює проблеми її безперешкодного практичного застосування.

Окрім того, згідно НП(С)БО 1 виділяються 10 принципів, яких слід дотримуватись при формуванні фінансової звітності. У той же час, залишається незрозумілим, як між собою співвідносяться виділені принципи та якісні характеристики фінансової звітності, як повинен діяти бухгалтер у випадку виникнення суперечності між ними, або між окремими принципами. Вищенаведені недоліки свідчать про необхідність удосконалення системи критеріїв оцінки якості фінансової звітності. Одним із шляхів вирішення даної

<sup>138</sup> Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.

проблеми є застосування передового міжнародного досвіду, зокрема спільного проекту по розробці конвертованої концептуальної основи GAAP US та IAS/IFRS.

На думку С. А. Кузнецової, запропонований у вітчизняному законодавстві набір вимог щодо забезпечення якості фінансової звітності повинен бути доповнений наступними додатковими вимогами, зокрема, такими як законність, оцінка, стабільність та своєчасність [<sup>139</sup>, с. 142]. Вважаємо, що наведені автором пропозиції є апіорними твердженнями, яких обов'язково повинен дотримуватись бухгалтер в процесі ведення обліку, щоб одержана на виході із облікової системи інформація була корисною заінтересованим користувачам. До того ж, окремі з них дублюють наведені в законодавстві якісні характеристики фінансової звітності. Наприклад, вимога стабільності повністю співпадає з якісною характеристикою послідовності, що визначає порядок зміни облікової політики підприємства, вимога своєчасності взагалі виділяється разом із доречністю чинним обліковим законодавством.

У конвертованій концептуальній основі GAAP US та IAS/IFRS представлена наступна ієрархія якісних характеристик облікової інформації, які теж можна вважати певним набором критеріїв, на які повинні орієнтуватись бухгалтери в процесі здійснення облікових процедур (рис. 2.3).

Згідно представленої ієрархії якісних характеристик (рис. 2.3) загальним критерієм фінансової звітності є корисність для прийняття рішень, під якою розуміється її релевантність та справедливність представлення. У порівнянні із попередніми концептуальними основами GAAP US та IAS/IFRS, в даній концептуальній основі відсутня надійність, як вимога якості облікової інформації.

---

<sup>139</sup> Кузнецова С. А. Бухгалтерський облік в системі формування управлінської інформації: методологія та практика : [монографія] / С. А. Кузнецова. – Мелітополь : Таврійський державний агротехнологічний університет, 2007. – 297 с.

Первинні користувачі облікової інформації

Обмеження

Загальний критерій

Фундаментальні якісні характеристики

Складові фундаментальних якісних характеристик

Посилені якісні характеристики



Рис. 2.3. Ієрархія якісних характеристик облікової інформації в конвергованій концептуальній основі GAAP US та IAS/IFRS <sup>140</sup>, с. 16-21]

Виходячи з чого можна припустити, що згідно з новими вимогами для користувачів більш корисною є імовірнісна та прогнозна облікова інформація, яка дозволяє приймати ефективні управлінські рішення. Вищенаведене дозволяє пояснити причини широкого запровадження концепції оцінки за справедливою вартістю в міжнародних системах бухгалтерського обліку та фінансової звітності, яка дозволяє проводити переоцінку активів та зобов'язань на основі ієрархії рівнів вихідних даних для проведення оцінки.

Не дивлячись на існуючі концептуальні моделі регулювання якості облікової інформації, запропоновані GAAP US та IAS/IFRS, виходячи із існуючих правил і законів побудови і функціонування інформаційних систем, що існують в інформаційній теорії, якість

<sup>140</sup> Statement of Financial Accounting Concepts No. 8 “Conceptual Framework for Financial Reporting”. – Financial Accounting Standards Board of the Financial Accounting Foundation, 2010. – 32 p.

фінансової звітності може бути значно покращена. Сьогодні науковцями логічно виокремлено і теоретично обґрунтовано значну кількість факторів, від впливу яких залежить якість фінансової звітності, однак не всі вони успішно проходять емпіричне тестування, що зумовлює появу нових і нових підходів.

Однак, окрім теоретичних підходів до побудови методики оцінки якості фінансової звітності існують розробки, які базуються і на емпіричних дослідженнях. Зокрема, Р. Й. Венг та Д. М. Стронг <sup>[141]</sup> запропонували альтернативну ієрархічну концепцію оцінки якості інформації на основі виявлених 118 атрибутів, які були одержані в результаті аналізу запитів споживачів інформації. Із них було обрано 15 найбільш затребуваних користувачами, які було об'єднано в чотири основні групи характеристик якості даних (рис. 2.4).

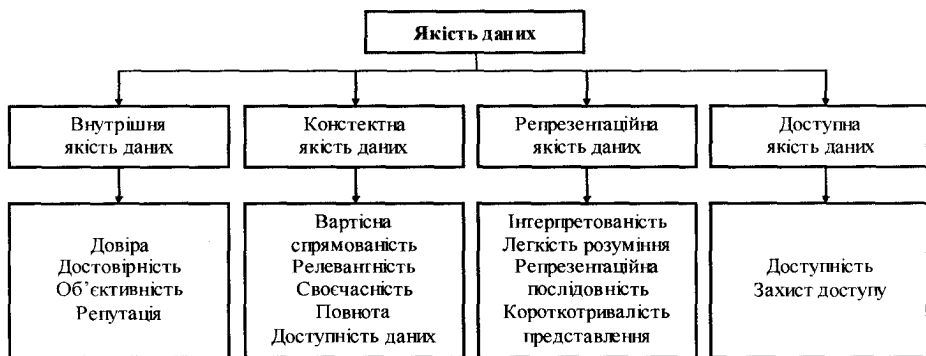


Рис. 2.4. Концептуальна основа якості даних <sup>[142]</sup>, с. 20

Наведені на рис. 2.4 групи характеристик якості інформації виділені на основі узагальнення основних цільових категорій споживачів інформації: 1) рівень, за яким дані можна визначити як такі, що мають актуальну та правдиву цінність; 2) рівень, відповідно до якого дані можуть застосовуватись (є доречними) користувачем;

<sup>141</sup> Wang R. Y. Beyond accuracy: what data quality means to data consumers / R. Y. Wang, M. D. Strong // Journal of management information systems. – 1996. – Vol. 12. – № 4. – P. 5-34.

<sup>142</sup> Там само.

3) рівень, що визначає ясність і чіткість форми даних; 4) рівень, за яким дані можуть бути доступні або одержані.

Основними перевагами запропонованої Р. Й. Венгом та Д. М. Стронгом концептуальної основи якості інформації є наступні:

– вона має універсальний характер, тобто може застосовуватись для оцінки рівня якості інформації з різних інформаційних систем підприємства, зокрема, і системи бухгалтерського обліку;

– вона має суто емпіричну природу, оскільки сформована за результатами аналізу потреб користувачів інформації, а не є результатом теоретизації дослідників або наслідком встановлення нормативних вимог облікового регулятора.

Окрім якісних вимог, деякі дослідники пропонують виокремлювати кількісні показники якості фінансової звітності. О. С. Соколова [<sup>143</sup>, с. 233] називає дану групу методів статистичними, які дозволяють подібно до оцінки якості продукції оцінювати якість облікової інформації на основі статистичних даних, надаючи їй кількісної визначеності. Для виявлення рівня якості облікової інформації автором було запропоновано ряд коефіцієнтів (коефіцієнт спотворення, коефіцієнт впливу, коефіцієнт доступності, коефіцієнт відповідності методології розрахунку) [<sup>144</sup>, с. 19], які дозволяють встановити зміни рівня якості при здійсненні змін в процедурі обробки облікових даних, наприклад, шляхом запровадження нових принципів або методики організації обліку.

З метою визначення якості облікової інформації С. А. Кузнецовою запропоновано методику, що базується на застосуванні експертних оцінок за шестибальною шкалою [<sup>145</sup>, с. 149-150]. Основною метою

---

<sup>143</sup> Соколова Е. С. Методы оценки качества учётной информации / Е. С. Соколова // Экономические науки. – 2009. – №5(54). – С. 293-299.

<sup>144</sup> Соколова Е. С. Методология оценки качества учетной информации : автореф. дис. на соиск. учен. степени д-ра экон. наук : 08.00.12 / Е. С. Соколова. – Москва, 2011. – 48 с.

<sup>145</sup> Кузнецова С.А. Бухгалтерський облік в системі формування управлінської інформації: методологія та практика: Монографія. – Мелітополь: Таврійський державний агротехнологічний університет, 2007. – 297 с.

розробки цієї методики стало забезпечення контролю за якістю облікової інформації. Однак, враховуючи необхідність залучення експертів для її реалізації (для встановлення еталонних значень), вважаємо, що дану методику в сьгоднішніх умовах досить проблематично застосувати в діяльності підприємств.

На думку Л. С. Корабельникової, якість облікової інформації є синтетичною категорією і розкривається через сукупність властивостей (характеристик), що відображають ступінь придатності даної інформації для досягнення певних цілей і вирішення конкретних завдань, що стоять перед користувачем [<sup>146</sup>, с. 293]. До таких властивостей автором відносяться доречність, надійність і порівнянність. Для забезпечення належного рівня якості облікової інформації слід проводити контроль її формування на основі набору кількісних показників якості – коефіцієнту доречності, коефіцієнту надійності і коефіцієнту порівнянності (табл. 2.2).

Вищенаведені показники якості (табл. 2.2) облікової інформації слід розраховувати для кожного показника фінансової звітності. Для розрахунку комплексного показника якості фінансової звітності слід розраховувати середньозважену величину кожного із запропонованих коефіцієнтів, а також визначати коефіцієнт його значимості для конкретного підприємства ( $\mu$ ). Таким чином, формула розрахунку комплексного показника якості фінансової звітності (К) виглядатиме наступним чином:

$$K = \mu_1 \bar{r} + \mu_2 \bar{q} + \mu_3 \bar{c}, \quad (2.1)$$

де К – комплексний показник якості фінансової звітності;  
 $\mu$  – коефіцієнт вагомості відповідного показника.

---

<sup>146</sup> Корабельникова Л.С. Оценка качества учетной информации / Л.С. Корабельникова // Вестник НГУЭУ. – 2012. – № 1. – С. 291-297.



Кількісні коефіцієнти оцінки якості облікової інформації за  
Л. С. Корабельниковою (узагальнено на основі [147, с. 294-296])

Назва коефіцієнту (позначення)	Характеристика	Формула розрахунку	Формула розрахунку середньозваженого значення
Коефіцієнт доречності (R)	Є показником, що характеризує ступінь впливу облікової інформації на управлінське рішення учасників бізнес процесу. Якщо припустити, що всі показники бухгалтерської (фінансової) звітності використовуються користувачем для прийняття управлінських рішень, то значення $r_0$ буде базовим показником доречності. Відношення фактичного значення $r_1$ до базового $r_0$ визначить значення коефіцієнта доречності.	$R = \frac{r_1}{r_0}$	$\bar{r} = \sum_{i=1}^n \frac{r_1 i}{r_0 i}$
Коефіцієнт надійності (Q)	Характеризує відсутність в бухгалтерській (фінансовій) звітності суттєвих помилок та перекручень. Базовим для показника надійності ( $q_0$ ) є кількість показників бухгалтерської (фінансової) звітності, що не містять помилок або спотворень. Порівняння фактичного показника ( $q_1$ ) з базовим значенням ( $q_0$ ) дозволяє визначити коефіцієнт надійності наданої користувачам інформації	$Q = \frac{q_1}{q_0}$	$\bar{q} = \sum_{i=1}^n \frac{q_1 i}{q_0 i}$
Коефіцієнт порівнянності (C)	Характеризує єдність методології розрахунку показників поточного і минулих звітних періодів. Базовим значенням показника порівнянності ( $c_0$ ) досягається при дотриманні порівнянності всіх показників звітної форми. Порівняння фактичного значення показників, розрахованих з дотриманням умови порівнянності ( $c_1$ ) з базовим $c_0$ визначає коефіцієнт порівнянності облікової інформації	$C = \frac{c_1}{c_0}$	$\bar{c} = \sum_{i=1}^n \frac{c_1 i}{c_0 i}$

Слід відмітити, що хоча запропонована Л. С. Корабельниковою методика оцінки якості фінансової звітності і дозволяє виміряти корисність облікової інформації для користувачів, що виступатиме об'єктом для контролю та основою для розробки комплексу заходів щодо її підвищення, в той же час, її практичному застосуванню в діяльності підприємств перешкоджає цілий ряд факторів. Одним із основних серед них є суб'єктивність розрахунку запропонованих коефіцієнтів, зокрема, залишається незрозумілим, яким чином і ким

<sup>147</sup> Корабельникова Л.С. Оценка качества учетной информации / Л.С. Корабельникова // Вестник НГУЭУ. – 2012. – № 1. – С. 291-297.

буде визначатись фактичне і базове значення доречності, надійності і порівнянності конкретного показника фінансової звітності. Визначення даних значень запропонованих коефіцієнтів є суб'єктивним процесом, оскільки відсутні формалізовані критерії щодо встановлення таких значень.

Також залишається незрозумілим, хто і на підставі яких правил буде встановлювати адекватність зміни методики розрахунку показників фінансової звітності. Наприклад, при зміні методу розрахунку амортизації в поточному році за об'єктивними причинами відбуватиметься зменшення / збільшення вартості необоротних активів підприємства у порівнянні з тим значенням показника, яке було за умови відсутності зміни методу нарахування амортизації. Таким чином, є незрозумілим, чи слід вважати так зміни в показниках звітності як такі, що змінюють методологію її розрахунку, і чи впливатиме це на значення коефіцієнта порівнянності.

У цілому досить суперечливим є застосування запропонованої автором методики в діяльності підприємств через відсутність розрахунку її економічної ефективності. Оскільки визначення значення запропонованих коефіцієнтів слід здійснювати за кожним показником звітності і за кожною формою звітності, то на нашу думку, їх застосування в діяльності підприємств матиме негативний економічний ефект, оскільки для їх реалізації необхідним є залучення значної кількості висококваліфікованих кадрів, які прийматимуть рішення щодо доречності, надійності та порівнянності здійснених господарських операцій, що впливають на показники фінансової звітності.

Для обґрунтування сутності поняття якості фінансової звітності та виокремлення набору показників для визначення її рівня, необхідно розглянути сутність поняття “якість”, стосовно розуміння якого сьогодні вченими представлена значна кількість підходів. Для усунення термінологічної плутанини, на нашу думку, слід

використовувати поняття якості, запропоноване в міжнародних стандартах, що описують вимоги до системи менеджменту якості підприємств ISO 9000, оскільки вони найкраще відповідають проблематиці задоволення споживчих запитів і організації виробничих та інформаційних систем управління якістю.

Так, згідно НСУ “Системи управління якістю” (ДСТУ ISO 9000:2007) якість – це ступінь, до якого сукупність власних характеристик задовольняє вимоги. Під вимогами розуміються сформульовані потреби чи очікування, загальнозрозумілі чи обов’язкові або викладені в документі критерії, які має бути виконано й відхилення від яких заборонено, якщо проголошено дотримання документа [<sup>148</sup>, с. 6]. Виходячи з вищенаведеного під якістю фінансової звітності слід розуміти певний ступінь, характерні особливості якого забезпечують задоволення потреб та очікувань її користувачів. Виходячи з даного трактування для побудови загальної моделі якості фінансової звітності необхідно визначити і обґрунтувати:

- набір характерних особливостей, досягнення яких передбачатиме досягнення якісного рівня;
- потреби та очікування користувачів фінансової звітності;
- взаємозв’язки між характерними особливостями, потребами та очікуваннями користувачів.

Слід відмітити, що у випадку розгляду якості, як характеристики інформаційної системи обліку в цілому, вона буде мати зовсім інше трактування. Наприклад, як це запропонував А. Б. Малявко: якість – це сукупність характеристик всіх елементів облікової системи, що беруть участь у створенні облікової інформації та впливають на її

---

<sup>148</sup> Національний стандарт України “Системи управління якістю”. Основні положення та словник термінів (ISO 9000:2005, IDT) : ДСТУ ISO 9000:2007. – Київ : Держспоживстандарт України, 2008. – 29 с.

якість (компонентне визначення) [<sup>149</sup>, с. 61]. Відповідно, виходячи з такого визначення і підходу буде сформульований інший набір критеріїв для визначення рівня якості, що враховуватиме особливості його формування на кожному етапі функціонування облікової системи.

**Причини і фактори, що призводять до зниження рівня якості фінансової звітності.** Однією із причин не приділення уваги для забезпечення належного рівня якості фінансової звітності є досить низька ефективність ринку капіталу, тобто досить інертна реакція користувачів на незначні зміни, що відбуваються в діяльності підприємств. Дану тезу аргументовано доводить професор Дж. Л. Циммерман, стверджуючи, що для американських публічних компаній є досить малоімовірною ситуація, коли відмінності в фінансовій звітності фірм мають істотний вплив на вартість їх акцій. Передусім, це пов'язано з тим, що всі компанії, які працюють в аналогічних режимах по всьому світу, повинні обов'язково оприлюднювати які-небудь новини або інформацію, що можуть істотно впливати на ринок цінних паперів [<sup>150</sup>, с. 889]. Таким чином, ринок капіталу є заздалегідь готовим до можливих змін в показниках компаній, і має певний запас міцності перед тим, як він почне на них безпосередньо реагувати. Тому за умов неефективного ринку капіталу, підвищення рівня якості фінансової звітності може не призвести до очікуваних результатів – зростання ринкової вартості акцій компанії. На підтвердження цієї тези Дж. Л. Циммерман, виходячи зі свого професійного досвіду проведення аудиту американських корпорацій зазначає, що “я жодного разу не чув, у більше ніж 100-та засіданнях рад директорів, конференціях і зустріннях з аудитором, директором, менеджером, інвестиційними

---

<sup>149</sup> Малишко А. Б. Обеспечение качества учетных систем / А. Б. Малишко // Вестник НГУ. Социально-экономические науки. – 2009. – Том 9. – Выпуск 1. – С. 60-70.

<sup>150</sup> Zimmerman J. L. Myth: External Financial Reporting Quality Has a First-Order Effect on Firm Value / J. L. Zimmerman // Accounting Horizons. – 2013. – Vol. 27. – No. 4. – P. 887-894.

банкірами, громадськими бухгалтерами, або у розмовах з юристами, що “Давайте покращимо якість нашої фінансової звітності, щоб підвищити добробут акціонерів” [<sup>151</sup>, с. 88-890]. Відповідно, однією із перешкод на шляху до покращання рівня якості фінансової звітності є низька ефективність ринку капіталу, що проявляється у відсутності адекватної реакції на зміни у звітності, які можуть виникнути у зв’язку з підвищенням її якості.

На думку А. В. Дюкова, до проблем підвищення якості бухгалтерської фінансової звітності можна, насамперед, віднести: 1) недовіру до її змісту з боку заінтересованих осіб; 2) невідповідність її змісту вимогам, що висуваються до неї [<sup>152</sup>, с. 27]. Перша проблема пов’язана із можливістю впливу на показники фінансової звітності суб’єктами ведення обліку за допомогою використання механізму професійного судження. Стосовно невідповідності змістовного наповнення звітності, то основною причиною цього є недосконалий порядок її формування, зокрема, невідповідність національних облікових стандартів міжнародній обліковій практиці, яка є більш наближеною до сучасних реалій ведення бізнесу та забезпечує її достовірне облікове відображення.

На думку Л. Н. Кузнецової, основною причиною низької якості фінансової звітності є недостатнє використання передового зарубіжного досвіду в обліковій сфері. Автор відмічає, що сьогодні існує неприпустимо невиправдане затягування процесів перетворення бухгалтерського обліку та звітності. Однак, форсування змін у бухгалтерському обліку без врахування існуючих змін в господарському механізмі і реальних умов функціонування ринкових інститутів може теж призвести до зниження якості фінансової

---

<sup>151</sup> Zimmerman J. L. Myth: External Financial Reporting Quality Has a First-Order Effect on Firm Value / J. L. Zimmerman // Accounting Horizons. – 2013. – Vol. 27. – No. 4. – P. 887-894.

<sup>152</sup> Дюков А. В. Влияние качества финансовой отчетности на развитие предпринимательства в России / А. В. Дюков // Российское предпринимательство. – 2007. – № 9. – Вып. 2 (98). – С. 26-30.

інформації [153]. У процесі трансформації національної облікової системи, передусім, слід використовувати зарубіжні напрацювання. Наприклад, реалізовані в національному обліковому законодавстві якісні характеристики фінансової звітності та облікові принципи мають бути замінені представленою в конвергованій концептуальній основі ієрархією аналогічних характеристик.

У той же час, слід враховувати, що облікова система призначена для відображення господарської діяльності підприємств, тому якщо облікові стандарти не враховуватимуть рівень її розвитку, це може призвести до неадекватності облікового законодавства існуючим економічним реаліям, що погіршуватиме якість фінансової звітності. Дана проблема може бути особливо відчутною в процесі трансформації національних облікових систем, наприклад, під час переходу від перехідної до ринкової економіки, коли інститути перехідної економіки змінюються ринковими інститутами, що напряму стосується облікової системи. Як відмічає з цього приводу К. Хеллстром, під час перехідного процесу інвестори особливо стурбовані якістю бухгалтерської інформації, а також порядком застосування нормативно встановлених механізмів регулювання бухгалтерського обліку, застосування яких гарантує надання компаніями достовірної інформації [154, с. 14]. Тому процес використання зарубіжного досвіду, навіть якщо це робиться з метою покращання якості фінансової звітності, повинен враховувати стан розвитку національної економіки, специфіку діяльності підприємств та рівень підготовки вітчизняних бухгалтерів.

***Шляхи покращання якості фінансової звітності.*** Науковцями пропонується значна кількість шляхів та інструментів покращання

---

<sup>153</sup> Кузнецова Л. Н. Применение процессного подхода в организации учета / Л. Н. Кузнецова // Проблемы современной экономики. – 2010. – № 2(34). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.m-economy.ru/art.php?nArtId=3109>.

<sup>154</sup> Hellstrom K. Financial Accounting Quality in a European Transition Economy. The Case of the Czech Republic : Dissertation for the Degree of Doctor of Philosophy, Ph.D / K. Hellstrom. – Stockholm School of Economics, 2009. – 393 p.

якості фінансової звітності, які значно відрізняються між собою, що, передусім, пов'язано із відсутністю єдності стосовно розуміння поняття “якість” та неоднозначністю підходів щодо її застосування в системі бухгалтерського обліку.

Згідно НСУ “Системи управління якістю” (ДСТУ ISO 9000:2007) термін “якість” можна вживати з такими прикметниками, як низька, добра або відмінна. Також у цьому стандарті розкривається поняття “рівень якості” – категорія чи розряд, надані різним вимогам щодо якості продукції, процесів або систем, які мають те саме функціональне застосування [<sup>155</sup>, с. 6]. Відповідно, під процесом покращання якості фінансової звітності слід розуміти перехід від нижчого рівня якості до вищого, що передбачає забезпечення її відповідності вимогам користувачів, які в позитивну сторону відрізняються від початково встановлених вимог.

Всі існуючі шляхи стосовно покращання якості фінансової звітності можна поділити на дві основні групи – змістовні та формально-організаційні.

Змістовне покращання фінансової звітності передбачає удосконалення наповнення фінансової звітності, її наближення до економічної реальності, яка в багатьох випадках значно відрізняється від облікової реальності, про що свідчить поява категорії гудвілу в бухгалтерському обліку, що відображає різницю між балансовою та ринковою вартістю чистих активів підприємства в момент його продажу. Так, на думку Д. Л. Коллінса, В. Р. Пейсуорка та Дж. Р. Стросера, з позиції користувачів фінансова звітність може бути визнана високоякісною тоді, коли вона забезпечує відображення економічної реальності, а не лише базується на забезпеченні

---

<sup>155</sup> Національний стандарт України “Системи управління якістю”. Основні положення та словник термінів (ISO 9000:2005, IDT) : ДСТУ ISO 9000:2007. – Київ : Держспоживстандарт України, 2008. – 29 с.

виконання вимоги послідовності [<sup>156</sup>, с. 149]. Таким чином, автори пропонують нівелювати вплив принципу послідовності на показники фінансової звітності, що має забезпечити підвищення її якості. Згідно НП(С)БО 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” (п. 6) принцип послідовності передбачає постійне (із року в рік) застосування підприємством обраної облікової політики [<sup>157</sup>], тобто, внесення змін в облікову політику можливе лише після закінчення річного періоду від попередніх змін. Однак в умовах швидкоплинного розвитку економіки на наявні у підприємств ресурси, для яких обліковою політикою обрані відповідні методи облікового відображення, постійно впливає значна кількість факторів, особливо зовнішніх, внаслідок чого досить часто виникають ситуації, коли обраний на рік метод не дозволяє відобразити реальну економічну ситуацію щодо конкретного ресурсу. Відповідно, щоб підвищити якість фінансової звітності через забезпечення її відповідності економічній реальності автори пропонують відмінити принцип послідовності. На нашу думку, річний “імунітет” щодо зміни методів обліку може бути замінений на більш короткий період, наприклад, місяць, що надасть керівництву підприємства та бухгалтерам більший простір для маневру та сприятиме наближенню звітних показників до реального стану підприємства.

Розглядаючи можливі шляхи змістовного удосконалення звітності, А. В. Дюков зазначає, що підвищення якості формування бухгалтерської звітності і забезпечення відповідності висунутим до неї вимогам можна досягти через: 1) вдосконалення облікової інформації за видами бухгалтерської звітності (фінансової, податкової, статистичної, внутрішньої та ін.); 2) забезпечення

---

<sup>156</sup> Collins D. L. Characteristics influencing perceptions of accounting pronouncement quality / D. L. Collins, W. R. Pasewark, J. R. Strawser // Accounting Horizons. – 2002. – Vol. 16. – No. 2. – P. 137-151.

<sup>157</sup> Національне положення (стандарт) бухгалтерського обліку 1 “Загальні вимоги до фінансової звітності” : наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13>.



розкриття інформації в бухгалтерській фінансовій звітності. Важливим чинником підвищення якості фінансової звітності є вдосконалення облікового процесу в організаціях. Це дозволить сформувати підприємствам ефективну систему збору і обробки господарської інформації, адаптовану до вимог законодавства та ринку, врахувати специфіку конкретної компанії, а також забезпечить якість змісту бухгалтерської фінансової звітності [<sup>158</sup>, с. 27]. Однак, такий підхід, в якому акцентована увага суто на змістовну сторону складання фінансової звітності, є дуже спрощеним та не враховує всю множину ендогенних та екзогенних факторів, які впливають на зміну рівня її якості.

Подібного підходу також дотримується Т. Д. Поплаухіна, яка вважає, що окрім основних вимог до якості підготовленої інформації необхідно розглянути також вимоги до якості облікового процесу. Якість обліково-аналітичної інформації забезпечується процесом підготовки та контролю якості облікових даних. Системний підхід передбачає розгляд процесу забезпечення якості обліково-аналітичної інформації як систему взаємопов'язаних елементів [<sup>159</sup>, с. 304]. Таким чином, для підвищення якості фінансової звітності автор пропонує підвищити рівень якості національної системи обліку, зокрема, системи нормативного регулювання та якість методології і методики ведення бухгалтерського обліку, що в цілому сприятимуть підвищенню рівня організації обліку та формування фінансової звітності підприємства. Окрім того, Т. Д. Поплаухіна пропонує створювати на підприємстві систему контролю за якістю обліково-аналітичної інформації, що складатиметься з наступних підсистем: незалежного аудиту; внутрішнього контролю; наглядових органів.

---

<sup>158</sup> Дюков А. В. Влияние качества финансовой отчетности на развитие предпринимательства в России / А. В. Дюков // Российское предпринимательство. – 2007. – № 9. – Выпуск 2(98). – С. 26-30.

<sup>159</sup> Поплаухина Т. Д. Система обеспечения качества учетно-аналитической информации / Т. Д. Поплаухина // Молодой ученый. – 2014. – №5. – С. 303-306.

Окремі дослідники удосконалення змістовних аспектів формування фінансової звітності пов'язують з необхідністю переорієнтації наукових досліджень в напрямі підвищення рівня корисності фінансової звітності. Зокрема, як відмічає Ю. М. Потаніна, зростаюче значення також набуває критерій корисності інформації. У сучасній методології складання бухгалтерської звітності робиться акцент на недоцільності збільшення обсягу інформації у звітності, а основна увага покликана приділяти відбору релевантної інформації та формуванню звітності, орієнтованої на задоволення спеціальних інформаційних запитів зовнішніх і внутрішніх користувачів [<sup>160</sup>, с. 3]. Отже, корисність інформації, що міститься в бухгалтерській фінансовій звітності, нерозривно пов'язана з проблемами формування її змісту і, як наслідок, якості її утримання і використання [<sup>161</sup>, с. 30].

Формально-організаційне покращання фінансової звітності передбачає удосконалення форми представлення і оприлюднення фінансової звітності, процесу організації її складання шляхом застосування сучасних технічних і програмних засобів.

На думку І. Сачер та А. Олуїч, якість облікової інформації залежить від інтегрованості облікової інформаційної системи, а також від її зв'язків з іншими сферами бізнесу. Застосування інтегрованих бізнес-додатків дозволяє системі обліку створювати вартість бізнесу. Як результат, господарська одиниця використовує надійну, своєчасну та точну інформацію [<sup>162</sup>, с. 117]. Таким чином, якість фінансової звітності залежить від інструментів, які забезпечують збір облікових

---

<sup>160</sup> Потаніна Ю. М. Стратегический управленческий учет и управление капиталом организации : автореф. дис. на соиск. учен. степени канд. экон. наук : 08.00.12 / Ю. М. Потаніна. – Москва, 2011. – 26 с.

<sup>161</sup> Дюков А. В. Влияние качества финансовой отчетности на развитие предпринимательства в России / А. В. Дюков // Российское предпринимательство. – 2007. – № 9. – Выпуск 2(98). – С. 26-30.

<sup>162</sup> Sačer I. M. Information Technology and Accounting Information Systems' Quality in Croatian Middle and Large Companies / Ivana Mamić Sačer, Ana Oluić / Journal of information and organizational sciences. – 2013. – Vol 37. – No. 2. – P. 117-126.

даних, їх обробку, інтегрованість облікової системи в корпоративну інформаційну систему та сучасних аналітичних засобів, які дозволяють сформувати необхідну систему показників для прийняття управлінських рішень. При цьому слід обов'язково враховувати, що функціонування інших, пов'язаних з обліковою системою інформаційних систем, залежить від рівня організації та технічних можливостей останньої. Зокрема, можливість створення в сучасних ERP-системах необмеженої кількості аналітичних розрізів створює широкі можливості для формування бухгалтерської звітності, яка значною мірою задовольнятиме потреби внутрішніх та зовнішніх користувачів.

Тому впровадження програм автоматизації бухгалтерського обліку розглядається авторами як один із шляхів удосконалення якості бухгалтерського обліку [<sup>163</sup>, с. 35], що передбачає необхідність переходу на автоматизовану форму обліку. Автоматизація діяльності підприємства, забезпечуючи оптимізацію його бізнес-процесів, сприяє підвищенню якості облікової інформації та якості прийняття оперативних і стратегічних управлінських рішень. Необхідність в комп'ютеризації системи бухгалтерського обліку взагалі є недоцільною, якщо за результатами її проведення якості бухгалтерського обліку та фінансової звітності залишається на незмінному рівні.

На якість фінансової звітності також впливає порядок організації обліку на підприємстві та фактори, від яких вона залежить. Підприємства повинні не лише дотримуватись вимог, що встановлені регулятором, а також і докладати власних зусиль для надання якісної фінансової звітності заінтересованим користувачам, використовуючи внутрішні управлінські інструменти, що сприятимуть підвищенню ефективності функціонування ринку капіталу. Зокрема, підвищення якості фінансової звітності також може відбуватись при зміні

---

<sup>163</sup> Дорохова Е. В. Роль автоматизации системы учета в финансовом анализе / Е. В. Дорохова // Аудит и финансовый анализ. – 2007. – № 2. – С. 31-44.

структури активів компаній. Це пояснюється тим, що концентрація власності зменшує інформаційну асиметрію між менеджерами та інвесторами, і це впливає на якість показників фінансової звітності і професійні судження бухгалтерів. Так, С. Алвес на прикладі діяльності португальських компаній довела, що концентрація управління та акціонерної власності покращують якість показників фінансової звітності, зокрема, прибутку, зменшуючи рівень креативного обліку [<sup>164</sup>, с. 57], що в цілому сприяє підвищенню якості і цінності опублікованих фінансових даних. Таким чином, незважаючи на відмінності в інституційному середовищі, структура власності має визначальний вплив на підвищення якості фінансової звітності.

Відповідно, ступінь концентрації акціонерного капіталу визначає рівень контролю діяльності підприємства, зокрема, і облікової системи. За умови розпорошення власності між значною кількістю міноритарних акціонерів майже неможливим завданням є налагодження системи ефективного контролю, що вперше було обґрунтовано на початку ХХ-го століття А. Берле та Г. Мінзом. При концентрації акціонерного капіталу в руках декількох основних акціонерів з'являється можливість для посилення контролю за діяльністю підприємства в цілому та його окремими підрозділами, що покращує результати господарської діяльності. Таким чином, за умови висококонцентрованої структури власності створюються передумови для підвищення функціонування облікової системи, зокрема, підвищення рівня якості фінансової звітності.

За результатами досліджень діяльності промислових підприємств, цінні папери яких розміщені на фондовій біржі “Йорданський Амманський фондовий ринок”, йорданські дослідники Ф. Дж. Аль Суфі та ін. встановили, що існує взаємозв'язок між

---

<sup>164</sup> Alves S. Ownership Structure and Earnings Management: Evidence from Portugal / Sandra Alves // Australasian Accounting, Business and Finance Journal. – 2012. – Volume 6. – No. 1. – P. 57-73.

принципами корпоративного управління та якістю фінансової звітності [165, с. 194]. Зокрема, ефективна реалізація досліджених принципів корпоративного управління (захисту прав інвесторів та акціонерів, ролі заінтересованих сторін у способах здійснення управління компанією, рівності сім'ї та акціонерів, відповідальності за прозорість інформації, відповідальності ради директорів) підвищує якість фінансової звітності у відповідності до критеріїв IAS/IFRS, сприяючи підвищенню рівня її точності і достовірності.

Таким чином, на якість фінансової звітності також впливають суб'єкти, відповідальні за реалізацію професійного судження – фінансовий менеджмент або головні бухгалтери. Існування можливості здійснення вибору методів обліку із представлених в стандартах альтернатив надає їм можливість впливати на показники, від яких залежить якість фінансової звітності. З метою підвищення її рівня власники повинні забезпечити належний стан корпоративного управління компанією, що в кінцевому випадку сприятиме залученню додаткового капіталу, збереженню акціонерів та побудові дієвої системи внутрішнього контролю.

Проблематика впливу корпоративного управління на якість фінансової звітності також була досліджена Дж. Ю. Сяомін та Л. І. Сюлей [166, с. 202] на прикладі компаній, акції яких котирувались на Шанхайській та Шенженській фондових біржах протягом 2007-2009 років. За результати проведеного дослідження автори встановили наступне:

– зростання державної частки власності у структурі капіталу компанії дуже негативно корелює з якістю фінансової звітності, тобто

---

<sup>165</sup> Al-Sufy F. J. Corporate Governance and Its Impact on the Quality of Accounting Information in the Industrial Community Shareholding Companies Listed in Amman Financial Market- Jordan / F. J. Al-Sufy, H. I. M. Almbaideen, H. M. Al-abbadi // International Journal of Humanities and Social Science. – 2013. – Vol. 3. – No. 5. – P. 184-195.

<sup>166</sup> Xiaomin G. How to Improve the Quality of Accounting Information Based on the Corporate Governance / G. Xiaomin, L. Xulei // M & D Forum. – 2010. – № 2. – P. 201-208.

чим більшою є частка держави, тим меншою є якість фінансової звітності;

– концентрація акціонерної власності дуже позитивно корелює з якістю фінансової звітності, що може бути пов'язано зі зменшенням тиску на менеджмент з боку інвесторів;

– існує незначний зв'язок між розміром ради директорів компанії та якістю фінансової звітності, що пов'язано зі значною варіацією їх заробітних плат та ролі і значення в процесі прийняття ключових рішень;

– кількість незалежних директорів дуже позитивно корелює з якістю фінансової звітності. Відповідно, зростання рівня незалежності менеджменту підприємства від суб'єктів здійснення корпоративного контролю, розширення спектру їх повноважень дозволяє підвищити рівень якості облікової інформації;

– існує незначний позитивний кореляційний зв'язок між зростанням кількості членів спостережної ради\* та якістю фінансової звітності, зокрема, що особливо покращується із включенням до її складу аудиторів.

При проведенні дослідження існування взаємозв'язку між політикою корпоративного управління та якістю фінансової звітності обов'язково слід враховувати національні особливості побудови управлінських та облікових систем. Зокрема, представлені Дж. Ю. Сямін та Л. І. Сюлей висновки не можна екстраполювати на всі країни світу без врахування їх національної специфіки. Найбільш яскравим прикладом в даному випадку є облікова система країн зони поширення ісламу, де відсутні окремі принципи, що використовуються в більшості країн світу, зокрема, принцип облікового консерватизму.

---

\* Слід враховувати, що на відміну від більшості країн світу в китайських корпораціях згідно національного законодавства одночасно функціонують рада директорів та спостережна рада, де остання здійснює контроль як за діями ради директорів, так і за діями менеджменту підприємства.

Окремі дослідники підходять до виділення критеріїв якості фінансової звітності виходячи із її основного призначення, пропонуючи агреговані критерії. Так, на думку Д. Ебоді, Дж. Хьюза та Дж. Лю, оскільки основною метою фінансової звітності є забезпечення надання релевантної інформації про фінансовий та операційний стан компанії для допомоги інвесторам і кредиторам в процесі прийняття важливих фінансових рішень, то та фінансова звітність, яка забезпечує досягнення цієї мети, має гарну якість [<sup>167</sup>, с. 652].

Подібного підходу до ролі організації обліку в процесі підвищення якості фінансової звітності також дотримується М. А. Проданчук. Зокрема, автором запропоновано ряд заходів, які сприятимуть формуванню якісного продукту бухгалтерського обліку для потреб управлінської системи: 1) підвищення рівня компетентності та кваліфікаційного рівня облікових працівників підприємства; 2) взаємодія облікових працівників між працівниками інших структурних підрозділів підприємства; 3) моніторинг користувачів облікової інформації; 4) контроль щодо облікової інформації [<sup>168</sup>].

При аналізі шляхів покращання якості фінансової звітності не слід виключати роль суб'єктів, які одночасно виступають користувачами та особами, що встановлюють рівень її якості. Підвищення рівня освіченості та компетентності аналітиків, менеджменту та інших суб'єктів прийняття рішень на основі фінансової звітності – рівня їх апперцепції, теж можна вважати одним із таких шляхів. Як відмічав з цього приводу проф. Я. В. Соколов, ефективність облікової системи прямо пропорційна рівню апперцепції її користувачів. Облік може бути найдосконалішим, але він стане дійсно досконалим лише в тому випадку, якщо люди, що

---

<sup>167</sup> Aboody D. Earnings Quality, Insider Trading, and Cost of Capital / D. Aboody, J. Hughes, J. Liu // Journal of Accounting Research. – 2005. – Vol. 43. – No. 5. – P. 651-673.

<sup>168</sup> Проданчук М. А. Продукт бухгалтерського обліку у системі прийняття управлінських рішень / М. А. Проданчук // Ефективна економіка. – 2014. – № 7. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.economy.nayka.com.ua/?op=1&z=3203>.

використовують його дані, будуть настільки ж досконалі [<sup>169</sup>, с. 243-244]. Виходячи з чого можна констатувати, що фінансова звітність стане досконалою та високоякісною лише в тому випадку, коли паралельно зі змістовним удосконаленням фінансової звітності відбуватиметься підвищення рівня апперцепції вітчизняних користувачів фінансової звітності.

Досить нестандартний підхід до удосконалення якості фінансової звітності пропонує Л. Н. Кузнецова. Такий підхід теж можна віднести до удосконалення організаційних аспектів формування фінансової звітності, однак, на особливу увагу заслуговують пропозиції автора стосовно шляхів удосконалення організації обліку і складання звітності, в основі яких покладено застосування мотиваційного механізму. Зокрема, автором пропонується запровадження національної премії якості в сфері бухгалтерського обліку шляхом розробки індикаторів, що враховуватимуть облікову специфіку, яка має здійснюватись в розрізі наступних категорій підприємств:

- підприємства, що надають професійні послуги (аудиторські, консалтингові, аутсорсингові тощо);
- спеціалізовані видавництва з бухгалтерського обліку та інтернет-ресурси;
- навчальні заклади, що здійснюють підготовку спеціалістів з бухгалтерського обліку;
- бухгалтерські служби юридичних осіб [<sup>170</sup>, с. 79-80].

Практична реалізація наведених Л. Н. Кузнецовою пропозицій дозволить не лише визначити суб'єктів ведення обліку і суб'єктів, що сприяють удосконаленню бухгалтерської професії, а також дозволить ідентифікувати пріоритетні напрями удосконалення бухгалтерського

---

<sup>169</sup> Соколов Я. В. История бухгалтерского учета : [учебник] / Я. В. Соколов, В. Я. Соколов. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М., 2006. – 274 с.

<sup>170</sup> Кузнецова Л. Н. Совершенствование методики и методологии бухгалтерского учета на основе премии качества / Л. Н. Кузнецова // Вестник Адыгейского государственного университета. Экономика. – Майкоп : изд-во АГУ. – 2010. – Вып. 3(66). – С. 73-82.



обліку, що забезпечуватимуть підвищення якісного рівня фінансової звітності. За результатами проведеного дослідження можна побудувати наступну модель якісної взаємодії між обліковою системою та користувачами облікової інформації (рис. 2.5).

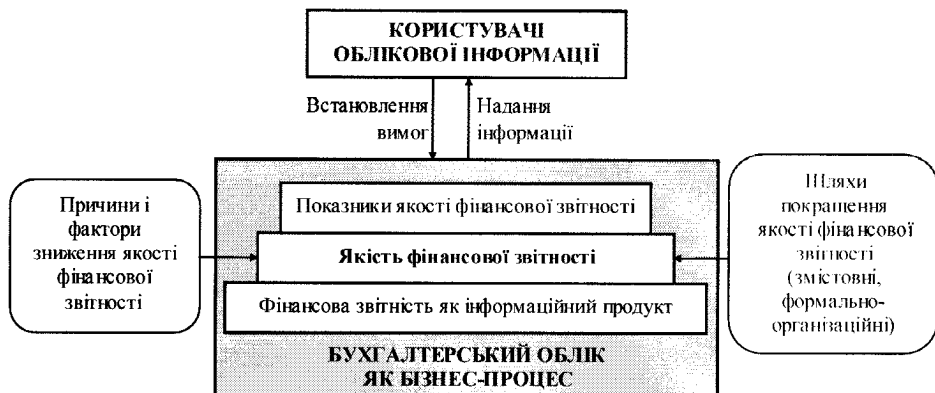


Рис. 2.5. Модель взаємодії бухгалтерського обліку як бізнес-процесу та користувачів облікової інформації

Запропонована модель (рис. 2.5) дозволяє пояснити, в якому контексті є можливим розгляд питань, присвячених проблематиці якості фінансової звітності. Розуміння бухгалтерського обліку як окремого бізнес-процесу передбачає можливість розгляду фінансової звітності як облікового інформаційного продукту, що створюється із відповідним рівнем якості. На якість фінансової звітності впливає ряд об'єктивних і суб'єктивних факторів, вплив яких можна нівелювати шляхом підвищення змістовного наповнення фінансової звітності та проведення формально-організаційних заходів.

Розробка даної моделі дозволяє окреслити подальші напрями наукових досліджень в контексті якості фінансової звітності, що сприятиме вирішенню наступних проблем:

- зниження інвестиційних ризиків постачальників капіталу;
- підвищення ефективності інноваційно-інвестиційної діяльності;

- одержання капіталу в позику за прийнятною для підприємства ставкою;
- підвищення ефективності функціонування ринку капіталу;
- підвищення ефективності розподілу ресурсів в національній економіці.

## **2.2. Інтегрована звітність як нова парадигма розвитку бухгалтерської звітності**

*Поява нової парадигма бухгалтерської звітності.* В останні роки можна спостерігати поступове виникнення нової парадигми бухгалтерської звітності, що є реакцією облікової системи на неспроможність задовольнити зростаючі потреби користувачів релевантною інформацією для прийняття економічних рішень. Це пов'язано як з поступовим впровадженням в практику звітування підприємств \* нових видів і форм звітів, їх об'єднанням в єдиний звіт, так і з виникненням міжнародних організацій, які забезпечують регулювання та методологічну підтримку такої звітності шляхом випуску стандартів, керівництв та методичних рекомендацій по її застосуванню та принципів і форматів її складання. Зокрема, у 2009 р. був випущений Кодекс управління Кінга для Південної Африки (III), в якому було вперше на державному рівні закріплено необхідність побудови інтегрованої звітності, що об'єднує соціальні, екологічні та економічні аспекти діяльності підприємства, яка має складатись всіма публічними компаніями. У 2010 р. був сформований Комітет з міжнародної інтегрованої звітності (IIRC), а у 2011 р. – Рада з

---

\* На початку 2009 року американська компанія “United Technologies Corporation” вперше опублікувала інтегрований звіт про свою діяльність за 2008 рік , в якому були подана фінансова інформація та інформація про корпоративну відповідальність. За відсутності міжнародних стандартів інтегрованої звітності такі спроби окремих підприємств відіграли значну роль в поширенні найкращих прикладів побудови інтегрованої звітності по всьому світу. Сьогодні за оцінками фахівців близько 95 % компаній зі списку “Global Fortune 250” добровільно публікують звітність про екологічні, соціальні та економічні наслідки їх діяльності.

облікових стандартів зі стійкого розвитку (SASB). У 2013 р. Глобальна ініціатива звітності (GRI) випустила чотири керівництва по звітності зі стійкого розвитку, а Радою з розробки стандартів про кліматичні зміни (CDSB) була випущена концептуальна основа складання і розкриття звітності про кліматичні зміни. Питання необхідності забезпечення ще більшої прозорості бухгалтерської звітності шляхом формування і поступового впровадження концепції інтегрованої звітності також піднімались на рівні міждержавних обговорень, зокрема, на зустрічі країн G20 у Франції у 2011 р., а також на Саміті Землі, що проходив в Ріо-де-Жанейро у 2012 р.

Появу нової парадигми бухгалтерської звітності фактично можна визнати закономірним процесом, оскільки зміни, що відбулись протягом останніх років в інституційному середовищі бухгалтерського обліку, повинні бути обов'язково враховані шляхом удосконалення облікового методологічного апарату. Перехід від однієї парадигми до іншої характеризується наявністю глибоких структурних зрушень в існуючій концепції бухгалтерської звітності, що значно змінює розуміння її сутності та зумовлює необхідність розробки нових моделей прийняття рішень користувачами на її основі (на основі фінансових та нефінансових показників).

Парадигмальний генезис бухгалтерської звітності, який дозволяє пояснити сучасний етап її історичного розвитку, можна зобразити наступним чином (рис. 2.6).

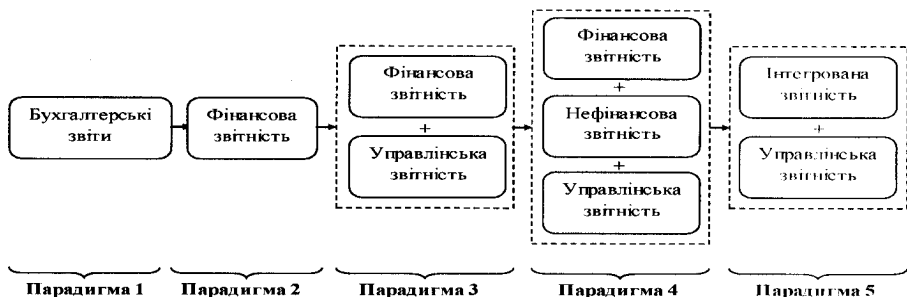


Рис. 2.6. Парадигмальний генезис бухгалтерської звітності

Аналіз наведеного на рис. 2.6 парадигмального генезису бухгалтерської звітності дозволяє констатувати, що сьогодні відбувається парадигмальний зсув – перехід від четвертої до п'ятої парадигми бухгалтерської звітності та поступовий процес її остаточного оформлення і формування. Одним із визначальних елементів п'ятої парадигми є інтегрована звітність, яка є конгломератом бухгалтерсько-управлінських звітів, які відображають здатність підприємства генерувати вартість, що надається зовнішнім користувачам для прийняття рішень. Основною ідеєю складання інтегрованої звітності, що є найбільш ефективним шляхом інтеграції внутрішніх інформаційних ресурсів, є поєднання у складі єдиного звіту інформації, необхідної для прийняття стратегічних управлінських рішень, зокрема, в частині управління, створення і збереження вартості та управління стратегічною стійкістю підприємства. Побудова інтегрованої звітності забезпечує прозорість намірів підприємства, відображаючи всі його переваги та недоліки.

Подібного підходу дотримуються С. Адамс та Р. Сімнетт, відмічаючи, що інтегрована звітність є новою парадигмою звітності, яка є цілісною, стратегічною, адаптивною, суттєвою і актуальною до різних часових вимірів [171, с. 292]. Основною відмінністю даної парадигми є орієнтація всього облікового процесу на фактори створення вартості підприємства, внаслідок чого інтегрована звітність є більш змістовною і корисною для інвесторів та інших видів користувачів.

Для характеристики існуючого парадигмального зсуву (рис. 2.6) Р. Дж. Екклз та М. П. Кжус використовують поняття “рух інтегрованої звітності” (Integrated Reporting Movement) [172, с. XIII], який описує процес трансформації інтегрованої звітності та позиції

<sup>171</sup> Adams S. Integrated Reporting: An Opportunity for Australia's Not-for-Profit Sector / Sarah Adams, Roger Simnett // Australian Accounting Review. – 2011. – Volume 21. – Issue 3. – P. 292-301.

<sup>172</sup> Eccles R. G. The Integrated Reporting Movement: Meaning, Momentum, Motives, and Materiality / Robert G. Eccles, Michael P. Krzus. – John Wiley & Sons, 2014. – 336 p.

здіяяних в даному процесі осіб – компаній, інвесторів, регулюючих організацій та ініціатив, а також фірм, що надають послуги зі складання інтегрованого звіту.

Основними причинами необхідності переходу до нової парадигми бухгалтерської звітності є нездатність попередньої парадигми вирішувати ті проблеми, які постали перед обліковою системою із настанням глобальної фінансової кризи 2009 року. Можливість виникнення небезпеки для довкілля та інші ризики, що виникають від корпоративної діяльності не розкривались в корпоративній звітності, а їх розкриття за допомогою допоміжних звітів або приміток до фінансової звітності відбувалось за залишковим принципом, які в багатьох випадках не привертали уваги користувачів. Таким чином, настання фінансової кризи поставило на порядок денний питання економічного ризику та невизначеності, і відповідно, розробку рекомендацій щодо забезпечення довгострокової життєздатності і стратегічної стійкості підприємств, шляхом переосмислення ролі використовуваних ресурсів в діяльності підприємств. Внаслідок чого зросли вимоги до бухгалтерської звітності з боку зовнішніх користувачів, особливо з боку інвесторів, що було необхідно для прийняття ефективних рішень. Однією із таких вимог є надання інформації нефінансового характеру, що має доповнити набір показників, які розкриваються в фінансовій звітності.

Сьогодні бухгалтерська звітність не повинна концентрувати свою увагу лише на діяльності підприємства та його мікрозовнішньому середовищі, а також повинна сприяти наданню відповіді на актуальні проблеми функціонування соціально-економічних систем, у тому числі на нагальні соціальні, екологічні та управлінські проблеми. Зокрема, в дискусійному документі Комітету з міжнародної інтегрованої звітності (IIRC) “До інтегрованої звітності. Об’єднуючи вартість у XXI столітті” було чітко обґрунтовано необхідність

перегляду нинішньої моделі звітності внаслідок зміни методів ведення бізнесу, підходів до генерування підприємствами своєї вартості та умов ведення бізнесу. Ці зміни є взаємозалежними і відображають наступні тенденції: глобалізація; зростання політичної діяльності у всьому світі у відповідь на фінансову, управлінську та інші кризи; завищені очікування корпоративної прозорості та підзвітності; фактичний і перспективний дефіцит ресурсів, зростання кількості населення і екологічні проблеми [173, с. 2]. Для врахування всіх цих змін генерування лише фінансової звітності або додаткової нефінансової звітності в розрізі окремих аспектів діяльності підприємства (соціальних, екологічних, інноваційних тощо) вже є недостатнім, оскільки користувачам потрібна дещо ширша (не про об'єкти обліку, а про фактори створення і руйнування вартості) і по-іншому (більш цілісно) структурована інформація для прийняття рішень. Тому існуюча облікова система та парадигма звітності, яка формується на її основі, мають бути трансформовані, щоб забезпечити усунення подібних “прогалин” та забезпечити адекватність бухгалтерського обліку сучасним соціально-економічним реаліям.

Подібні процеси вже почалися в практиці звітування провідних світових компаній, які займаються покращенням процедури інформування постачальників капіталу про процес створення вартості на підприємстві. Як відмічають з цього приводу К. Буско, М. Л. Фріго, П. Кваттроне та А. Ріккабон, пейзаж корпоративної звітності значно змінюється. Поняття, принципи й елементи, які характеризують порядок щорічного оприлюднення результатів діяльності підприємств, в даний час ставляться під сумнів, обговорюються, і переробляються у всьому світі. Передусім, це стосується таких ключових елементів як використовуваний капітал, створення вартості та підзвітність, що

---

<sup>173</sup> Towards Integrated Reporting. Communicating Value in the 21st Century. – IIRC, 2011. – 30 p.

переглядаються на практиці [<sup>174</sup>, с. 33]. Як наслідок, існуючий підхід до складання звітності компаній широко критикується в контексті неадекватності сучасним реаліям оприлюднених провідними компаніями звітів, які є занадто громіздкими і складними, і одночасно є вузькоорієнтованими на фінансові аспекти діяльності компанії [<sup>175</sup>, с. 117].

Також слід враховувати, що перехід до нової парадигми бухгалтерської звітності передбачає відмову від відокремленого оприлюднення нефінансової звітності, якій не вистачає достатньої довіри з боку користувачів, і стосовно якої існують складнощі щодо забезпечення її своєчасності та актуальності. Зокрема, сьогодні відсутні чіткі нормативно закріплені загальноприйняті рекомендації щодо ведення бухгалтерського обліку і складання нефінансової звітності. Основною причиною цього, на думку Р. Екклза та Дж. Серафейма є те, що такій нефінансовій звітності не вистачає суворих стандартів вимірювання та звітності, які існують щодо фінансової інформації, хоча такі організації як Глобальна ініціатива звітності (GRI) та Рада з облікових стандартів зі стійкого розвитку (SASB) активно працюють в даному напрямі. Крім того, нефінансові звіти, як правило, публікуються з часовим лагом у кілька місяців порівняно з фінансовою звітністю, внаслідок чого така інформація є менш цінною. І, нарешті, мабуть, найголовніше, інформація, що міститься у нефінансовій звітності, не представлена в контексті бізнес-моделі і стратегії підприємства, що ускладнює для інвесторів розуміння як продуктивність соціальної та екологічної діяльності впливає на фінансову діяльність, і як проблеми сталого розвитку впливають на вартість компанії [<sup>176</sup>, с. 5]. Відповідно, сьогодні,

---

<sup>174</sup> Busco C. Redefining Corporate Accountability through Integrated Reporting / Cristiano Busco, Mark L. Frigo, Paolo Quattrone, Angelo Riccaboni // *Strategic Finance*. – 2013. – P. 33-41.

<sup>175</sup> Villiers Ch. Integrated Reporting for Sustainable Companies: What to Encourage and What to Avoid / Charlotte Villiers // *European Company Law*. – 2014. – Vol. 11. – No. 2. – P. 117-120.

<sup>176</sup> Eccles R. G. Corporate and Integrated Reporting: A Functional Perspective / Robert G. Eccles, Serafeim George // *Harvard Business School Working Paper*. – 2014. – No. 14-094. – P. 1-21.

незважаючи на поширення тенденцій щодо необхідності забезпечення функціонування підприємств в контексті сталого розвитку окремі нефінансові звіти не забезпечують повною мірою задоволення зростаючих потреб користувачів, зокрема, в інформації про фактори генерування та руйнування вартості, що можна визначити на основі встановлення взаємозв'язку між фінансовими та нефінансовими показниками.

Саме тому однією з основних причин появи інтегрованої звітності є неможливість застосування нефінансової звітності для моніторингу і аналізу процесу створення довгострокової вартості компанії, яка в умовах сьогодення має важливе значення для інвесторів, що є основною групою споживачів облікової інформації. Дану тезу у 2013 р. підтвердили представники провідної некомерційної організації “Eurosif”, яка займається аналізом європейських фінансових ринків та сприяє їх розвитку за рахунок сприяння стійкому і відповідальному інвестуванню, та представники ACCA. Зокрема, Ф. Пассант та Г. Хьюїтт встановили, що нефінансова звітність може використовуватись для реалізації політики корпоративної соціальної відповідальності, однак зовсім не пов'язана із бізнес-стратегією, ризиками та, ймовірно, не дозволяє оцінити фінансовий стан підприємства. Також авторами було виявлено, що 92 % із 96-ти досліджених європейських компаній-інвесторів повністю погодились з тим, що фінансова та нефінансова інформація повинні бути інтегровані [<sup>177</sup>, с. 4, 8].

Таким чином, зі зміною соціально-економічних та технічно-технологічних умов функціонування підприємств має бути змінена існуюча парадигма бухгалтерської звітності, а формування нової парадигми має бути спрямоване на подолання існуючого розриву між змістом бухгалтерської звітності та очікуваннями зовнішніх користувачів, зокрема інвесторів, оскільки нефінансова звітність, яка

---

<sup>177</sup> Passant F. What do investors expect from non-financial reporting? / F. Passant, G. Hewitt. – ACCA, 2013. – 12 p.



сьогодні оприлюднюється значною кількістю компаній, виявилась неадекватною їх потребам.

**Інтегрована звітність та фінансова звітність: спільне та відмінне.** Загальне поняття інтегрованої звітності, якого дотримуються значна кількість дослідників в сфері обліку, надане Комітетом з міжнародної інтегрованої звітності (IIRC), згідно визначення якого – це процес, який призводить до подання організацією відомостей, які виражаються у випуску періодичного інтегрованого звіту про створення цінності протягом певного часу. Інтегрований звіт являє собою стислий виклад інформації про те, як стратегії організації, управління нею, її діяльність та перспективи в контексті зовнішнього середовища, допомогли створити цінність в короткостроковій, середньостроковій і довгостроковій перспективі [<sup>178</sup>, с. 5]. Представники компанії “Ernst & Young” надають більше загальне визначення, розглядаючи інтегровану звітність як концепцію, яка була створена щоб краще сформулювати широкий набір вимірників, призначених для вимірювання довгострокової вартості та ролі, які відіграє організація в суспільстві [<sup>179</sup>, с. 1]. Вищенаведені підходи до розуміння сутності інтегрованої звітності використовують в якості основи визначення, наведеного в Кодексі управління Кінга для Південної Африки (III) (2009 р.), згідно якого інтегрований звіт є цілісним і комплексним представленням результатів діяльності компанії в контексті її фінансів та забезпечення стійкості [<sup>180</sup>, с. 54].

Інтегровану звітність не слід розглядати як якийсь новий феномен, що не має свого теоретико-методичного фундаменту, вона тісно взаємопов’язана із фінансовою та нефінансовою звітністю, хоча і розвивається на основі використання власних принципів і

<sup>178</sup> Проект міжнародного формату інтегрованої звітності <IR>. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://bdo.com.ua/integrirovannaja\\_otchetnost](http://bdo.com.ua/integrirovannaja_otchetnost).

<sup>179</sup> Integrated reporting. Elevating value. – EYGM Limited, 2014. – 50 p.

<sup>180</sup> King Code of Governance for South Africa 2009. – Institute of Directors in Southern Africa, 2009. – 66 p.

методології побудови. Виникнення інтегрованої звітності є результатом еволюції облікової системи в напрямі забезпечення зростаючих вимог користувачів та покращання прозорості та релевантності облікової інформації. На відміну від інших форм звітності, порядок складання яких регулюється нормативно, інтегрована звітність виникла внаслідок поступового накопичення досвіду корпоративного звітування під впливом вимог ринку.

Оскільки інтегрована звітність у порівнянні із фінансовою орієнтована на вирішення ключових проблем, з якими зіштовхнулась облікова система в умовах інформаційно-цивілізаційних зрушень в економічній системі, то її запровадження кардинально змінює практику зовнішнього звітування, надаючи значну кількість переваг. Основними перевагами застосування інтегрованої звітності на думку Ф. Ю. Сафанової є:

- поліпшення відносин з інвесторами та іншими заінтересованими особами;
- збільшення прозорості та достовірності наданої інформації;
- контроль і управління ризиками організації, ефективністю використання ресурсів;
- короткий і інтегрований формат наданої інформації в єдиному звіті [<sup>181</sup>, с. 53-54].

Випускаючи інтегровані звіти, компанія збільшу довіру та впевненість своїх стейкхолдерів, а також законність своїх операцій. Це може збільшувати бізнес-можливості компанії та покращувати її систему ризик-менеджменту. Випускаючи внутрішні інтегровані звіти, компанія оцінює свою етику, фундаментальну вартість, рівень управління та зовнішні покращання і впевненість, в яких заінтересовані стейкхолдери [<sup>182</sup>, с. 12]. Таким чином, інтегровані

---

<sup>181</sup> Сафанова Ф. Ю. Методика формирования интегрированного отчета : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Ф. Ю. Сафанова. – Санкт-Петербург, 2014. – 227 с.

<sup>182</sup> King Code of Governance for South Africa 2009. – Institute of Directors in Southern Africa, 2009. – 66 p.

звіти можуть випускатись як суто для внутрішніх користувачів, а також можуть бути оприлюднені для всіх заінтересованих осіб, які потребують подібної інформації для прийняття рішень (внутрішніх та зовнішніх).

Значного розвитку концепція інтегрованої звітності набула із створенням у 2011 році Комітету з міжнародної інтегрованої звітності, яким у 2013 році було випущено Проект міжнародного формату інтегрованої звітності (<IR>). Зокрема, це підтверджується тим, що із наявних у найбільшій у світі базі звітів про корпоративну соціальну відповідальність “CorporateRegister.com” [183] 268-ми інтегрованих звітів (на кінець 2014 року), 216 з них було випущено вже після 2011 року. Таким чином, вихід проекту сприяв збільшенню більше ніж в чотири рази випуску інтегрованих звітів компаніями по всьому світу.

У цілому розробники проекту <IR> вважають, що набір запропонованих в ньому елементів, що виходять за рамки традиційної фінансової звітності (людський та інтелектуальний капітал, природні ресурси, ринкове і нормативне регулювання, конкуренція та орієнтація на визначення вартості підприємства) повинен бути чітко оприлюднений заінтересованим сторонам.

Основна передумова побудови концепції інтегрованої звітності є те, що її розробники вважають стійкий розвиток суспільства єдиним шляхом, що забезпечує задоволення потреб сучасного та майбутнього поколінь, дотримуватись якого слід усім підприємствам, щоб забезпечити генерування вартості для акціонерів та інших заінтересованих суб'єктів у короткостроковій і довгостроковій перспективі. Внаслідок цього виникає значна кількість відмінностей між інтегрованою звітністю підприємства та іншими видами бухгалтерської звітності.

---

<sup>183</sup> Online directory of corporate responsibility reports “CorporateRegister.com”. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.corporateregister.com>.

У порівнянні із фінансовою звітністю інтегрована звітність має наступні основні відмінні риси (табл. 2.3).

Таблиця 2.3

Основні відмінності між фінансовою та інтегрованою звітністю  
(узагальнено на основі [<sup>184</sup>, с. 9])

<i>Критерій порівняння</i>	<i>Фінансова звітність</i>	<i>Інтегрована звітність</i>
Мислення	Ізольоване	Інтегроване
Основний об'єкт вивчення	Фінансовий капітал	Всі види капіталу
Часово-змістовна орієнтація	Минуле, орієнтація на фінансову складову	Минуле і майбутнє, орієнтація на взаємозв'язки і стратегію
Часові рамки	Короткострокові	Короткострокові, середньо- і довгострокові
Довіра	Вузьке розкриття	Більша прозорість
Адаптивність	Обмеженість правилами	Можливість врахування індивідуальних особливостей
Стислість	Об'ємні та складні	Короткі та змістовні
Технологічність	У паперовій формі	На основі застосування сучасних технологій

На нашу думку, визначальною особливістю інтегрованої звітності є подання в ній інформації в розрізі дещо іншої структури капіталу підприємства, ніж це передбачено в фінансовій звітності. Зокрема, в проєкті Міжнародного формату інтегрованої звітності (2013 р.) виділяються наступні види капіталу, в розрізі яких надається інформація про використання загального капіталу підприємства і впливу на нього стратегії підприємства: фінансовий, промисловий, інтелектуальний, людський, соціальний, природний [<sup>185</sup>, с. 2]. Згідно такого підходу ефективність діяльності підприємства визначається не лише на основі ефективності використання фінансового капіталу, а й інших видів капіталу. Внаслідок чого виникає необхідність проведення рекласифікації об'єктів в системі бухгалтерського обліку та внесення змін до складу критеріїв визнання активів, оскільки

<sup>184</sup> Towards Integrated Reporting. Communicating Value in the 21st Century. – IIRC, 2011. – 30 p.

<sup>185</sup> Проєкт міжнародного формату інтегрованої звітності <IR>. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://bdo.com.ua/integrirovannaja\\_otchetnost](http://bdo.com.ua/integrirovannaja_otchetnost).

окремі види капіталу сьогодні або взагалі не відображаються в чинній системі бухгалтерського обліку або обліковуються у складі витрат періоду.

Як відмічає з цього приводу проф. Д. О. Панков та А. О. Круподєрова, така нова більш змістовна інтегрована звітність відображає раціональне управління такими формами капіталу, як, наприклад, інтелектуальний, природний, соціальний, що в свою чергу, дозволяє оцінювати і підтримувати вартість у довгостроковому періоді [<sup>186</sup>, с. 274].

Також слід враховувати, що даний набір складових капіталу, запропонований в проекті, в майбутньому може бути дещо розширений. Зокрема, Європейська комісія вже пропонує, щоб компанії, як мінімум, розкривали інформацію про наступні об'єкти і процеси: вплив на навколишнє середовище; соціальне значення та значення для працівників; виконання людських прав; антикорупційні заходи та хабарництво [<sup>187</sup>, с. 5]. Представники компанії "PricewaterhouseCoopers" вважають, що компанія повинна класифікувати капітал і вирішити питання про його значущість в залежності від конкретних обставин. До уваги можуть бути прийняті наступні види капіталу: фінансовий; виробничий; людський; марочний / клієнтський; природний / соціальний; інтелектуальний [<sup>188</sup>, с. 11]. Внесення таких змін висуває нові вимоги до удосконалення облікової системи, як основного інформаційного джерела для прийняття інвестиційних рішень.

На відміну від вузькоспеціалізованих і великих за обсягом корпоративних фінансових звітів, інтегрована звітність є короткою і більш змістовною, оскільки побудована із врахуванням запитів всіх

---

<sup>186</sup> Панков Д. А. Модель стоимостной оценки "человеческого капитала – функции" и методика его отражения в составе интегрированной отчетности бюджетных организаций / Д. А. Панков, А. А. Круподєрова // Economics and Management. – 2014. – № 3. – С. 273-291.

<sup>187</sup> Passant F. What do investors expect from non-financial reporting? / F. Passant, G. Hewitt. – ACCA, 2013. – 12 p.

<sup>188</sup> Integrated Reporting. The Future of Corporate Reporting. – PricewaterhouseCoopers, 2012. – 80 p.

груп користувачів облікової інформації, а також враховує загальні потреби стійкого розвитку суспільства.

Іншою характерною особливістю інтегрованої звітності є її орієнтація на створення інформаційного забезпечення стратегічного управління, зокрема, вартісно-орієнтованого управління. Внаслідок чого окремі дослідники визначають інтегрований звіт як коротке повідомлення про те, як стратегія, управління, ефективність і перспективи організації в контексті її зовнішнього середовища призводять до створення вартості в короткостроковій, середньостроковій і довгостроковій перспективі [<sup>189</sup>, с. 35]. Таким чином, інтегрована звітність має дещо іншу і більш широку сферу охоплення у порівнянні з фінансовою звітністю, оскільки дозволяє відображати і вимірювати окремі компоненти створення вартості компанії.

Сьогодні чинна облікова система не дозволяє забезпечити належну інформаційну підтримку управління вартістю, що є однією із причин її нищівної критики. Як відмічають з цього приводу Дж. Гатрі та Р. Петті, традиційна фінансова звітність є нечутливою до факторів вартості сучасного бізнесу. Облікові методи, на основі яких вона формується, досить погано пристосовані для відображення драйверів вартості нематеріальних активів та інших активів інтелектуальної природи (брендів, людських ресурсів, мереж, клієнтських баз та інтелектуальної власності) [<sup>190</sup>, с. 242]. Однак у майбутньому успіх компанії залежатиме все більше і більше від її здатності створювати вартість, використовуючи різні види ресурсів – природні, соціальні, людські чи фінансові. Заінтересовані сторони будуть все частіше шукати інформацію про те, як компанії пов'язують свою бізнес-стратегію з їх фінансовою та нефінансовою

---

<sup>189</sup> Busco C. Redefining Corporate Accountability through Integrated Reporting / Cristiano Busco, Mark L. Frigo, Paolo Quattrone, Angelo Riccaboni // *Strategic Finance*. – 2013. – P. 33-41.

<sup>190</sup> Guthrie J. Intellectual Capital: Australian Annual Reporting Practices / J. Guthrie, R. Petty // *Journal of Intellectual Capital*. – 2000. – Vol. 1. – No. 3. – P. 241-251.

діяльністю [<sup>191</sup>, с. 5]. Відповідно, окрім того, що бухгалтерська звітність повинна своєчасно та достовірно висвітлювати стан і результати діяльності компанії, заінтересовані користувачі також потребують розуміння того, як компанія створює свою вартість, які фактори є визначальними в даному процесі.

Можливість надання користувачам облікової інформації про взаємозв'язок фінансових драйверів вартості із нефінансовими драйверами в контексті соціальних, екологічних та управлінських аспектів дозволяє актуалізувати роль облікової системи як основного інформаційного джерела системи стратегічного управління. Інтеграція даних двох видів інформації сприяє підвищенню інформативності бухгалтерської звітності за рахунок доповнень і пояснень, які виникають в результаті застосування інформації із систем фінансового та управлінського обліку.

Згідно концепції інтегрованої звітності вартість слід розглядати в розрізі трьох основних рівнів, де кожен наступний рівень включає попередній:

1) рівень вартості для підприємства, що визначається на основі аналізу фінансових показників, а її роль проявляється через виплату дивідендів, зростання цін на акції тощо;

2) рівень загальної вартості, яка приносить користь заінтересованим особам, безпосередньо пов'язаним з підприємством (працівники, покупці, постачальники тощо). Її роль проявляється через зростання умов роботи працівників, покращання взаємовідносин з клієнтами тощо;

3) рівень вартості для суспільства, незалежно від місії та цілей підприємства, що може бути як позитивним, так і негативним, і проявляється шляхом зміни рівня економічного життя суспільства. Зокрема, в інтегрованому звіті має бути розкрито, які позитивні зрушення з позиції суспільства принесе діяльність компанії, або які

---

<sup>191</sup> Integrated Reporting. The Future of Corporate Reporting. – PricewaterhouseCoopers. 2012. – 80 p.

негативні явища в житті суспільства будуть змінені або усунені в наступному році.

Важливе значення для ідентифікації інтегрованої звітності як нового елемента облікової системи є її орієнтація на виявлення тих аспектів діяльності підприємства, які впливають на його стратегічну стійкість та довгострокову перспективу. Дана характеристика знайшла особливу прихильність серед компаній в тих країнах, де існують історичні традиції функціонування підприємств, а їх репутація і досвід є однією з визначальних цінностей. У таких країнах є досить поширеним здійснення довгострокових інвестицій, внаслідок чого інвестори, як користувачі бухгалтерської звітності, мають власні специфічні потреби в обліковій інформації, що необхідна їм для прийняття інвестиційних рішень. Зокрема, як відмічають з цього приводу японські дослідники Т. Ошіка та Ч. Сака сьогодні по всьому світі налічується всього 5586 фірм з історією більше, ніж 200 років. Серед них більше половини – це японські фірми (3146 фірм, 56,3 %), німецькі фірми – 837 (15,0 %), голландські фірми – 222 (4,0 %, і 196 фірм (3,5 %) є французькими. Крім того, відповідно до Книги рекордів Гінесса, найстарішою фірмою в світі є японська фірма “Kongo-gumi”, заснована в 578 [192]. Таким чином, в даних країнах, і особливо в Японії, існує значний попит на інтегровану звітність, що продиктовано історичними особливостями розвитку підприємницької діяльності та інституційною структурою економічної системи в країні.

Також відмінності між фінансовою та інтегрованою звітністю можна виявити шляхом аналізу причин виникнення останньої, які можна вважати проблемами, які не могли бути вирішені на основі застосування фінансової звітності в існуючому або навіть в удосконаленому вигляді. Так, Р. Екклз та Дж. Серафейм виділяють

---

<sup>192</sup> Oshika T. Created Value as Sustainability KPIs for Integrated Reporting / Tomoki Oshika, Chika Saka. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract\\_id=2547339](http://papers.ssrn.com/sol3/papers.cfm?abstract_id=2547339).



наступні причини, через які компанії оприлюднюють додаткову до фінансово звітності інформацію, що має на меті підвищити рівень прозорості їх діяльності:

1) фінансова інформація є запізнілим індикатором, “дзеркалом заднього виду” результатів діяльності компанії і недосконалим показником, що відображає майбутнє фінансової діяльності;

2) нефінансова інформація дозволяє допомогти зрозуміти очікування від фінансової діяльності компанії;

3) для більшості компаній їх ринкова вартість перевищує їх балансову, тому додаткова звітність може надати інформацію про нематеріальні активи компанії, які не враховані в балансі [<sup>193</sup>, с. 74]. Таким чином, впровадження інтегрованої звітності в діяльність сучасних корпорацій є кардинальним способом вирішення основних “наболілих” проблем бухгалтерського обліку, що передбачає не лише здійснення косметичних трансформацій підходів до ведення обліку та процесу формування фінансової звітності, а базується на новому інтегрованому підході зі своїми цілями, принципами і розробленою ідеологією.

### *Проблеми, шляхи і напрями розвитку інтегрованої звітності.*

Як і будь який новий методологічний інструмент, що запроваджується в практичну діяльність підприємств, ефективному застосуванню інтегрованої звітності перешкоджає цілий ряд перешкод і проблем, що в цілому визначають перспективи її подальшого розвитку як невід’ємної складової облікової системи. Пошук шляхів і напрямів їх вирішення і усунення є одним із основних завдань науковців в даній сфері на сучасному етапі дослідження.

Як відмічає Ф.Ю. Сафанова, необхідність застосування нового формату звітності – інтегрованого звіту є очевидною, але при цьому

---

<sup>193</sup> Eccles R. G. Accelerating the Adoption of Integrated Reporting / Robert G. Eccles, George Serafeim // CSR Index 2011. – Editors Francesco de Leo & Matthias Vollbracht. – P. 70-92.

на даному етапі залишається невирішеним ряд проблем в області його формування:

- питання методики формування інтегрованого звіту;
- структура та зміст звіту;
- впровадження процесу формування інтегрованого звіту у звітний процес організації [<sup>194</sup>, с. 53-54].

Подібну позицію займає К. В. Безверхий, наголошуючи, що основними проблемами при реалізації концепції інтегрованої звітності на підприємстві є відсутність прийнятої методики формування такої звітності та визначення її змісту. Розробка етапів та кроків формування інтегрованої звітності дозволять зробити її більш структурованою і змістовною [<sup>195</sup>, с. 14].

Проф. Н. О. Лоханова виділяє наступні проблеми складання інтегрованої звітності:

- складність забезпечення суттєвості інформації;
- необхідність забезпечення балансу між розкриттям потрібної, але не надмірної інформації;
- складність забезпечення вимог різних груп користувачів [<sup>196</sup>, с. 307].

У той же час слід відмітити, що по більшості із наведених проблем Комітет з міжнародної інтегрованої звітності (IIRC) надав відповіді в розробленому проекті міжнародного формату інтегрованої звітності. Однак найбільш проблемним аспектом і недостатньо вивченим до сьогодні залишається проблема пошуку і відпрацювання моделі регулювання процесів формування і оприлюднення інтегрованої звітності.

---

<sup>194</sup> Сафанова Ф. Ю. Методика формирования интегрированного отчета : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Ф. Ю. Сафанова. – Санкт-Петербург, 2014. – 227 с.

<sup>195</sup> Безверхий К. В. Методичні засади формування інтегрованої звітності підприємства / К. В. Безверхий // Облік і фінанси. – 2014. – № 3(65). – С. 9-14.

<sup>196</sup> Лоханова Н. О. Интеграційні процеси в обліку в умовах інституціональних перетворень : [монографія] / Н. О. Лоханова. – Херсон : Грінь Д.С., 2012. – 400 с.

Запропонований Комітетом з міжнародної інтегрованої звітності (IIRC) Проект міжнародного формату інтегрованої звітності не надає конкретний набір індикаторів, які повинні оприлюднюватись компаніями, а лише – набір принципів, яких слід дотримуватись в процесі її складання і які дають поняття про зміст інтегрованого звіту. Внаслідок чого з'являється проблема неоднозначності їх трактування і використання в процесі формування і представлення інтегрованої звітності, що впливає на її порівнянність та релевантність потребам користувачів. У результаті сьогодні значна кількість компаній використовує інші альтернативні методології формування інтегрованої чи нефінансової звітності, зокрема, Глобальна ініціатива звітності (GRI) визначає набір показників, які мають бути оприлюднені компанією. Існування такої ситуації, на нашу думку, пояснюється бажанням розробників проекту <IR> побудувати систему стандартів інтегрованої звітності за аналогом МСФЗ, які на відміну від американських облікових GAAP US є більш принципо-орієнтованими, а не правило-орієнтованими.

Проблему недостатності регулювання фінансової звітності також піднімають проф. Д. О. Панков та А. О. Круподерова, зазначаючи, що в силу того, що інтегрована звітність являє собою новий вектор розвитку складання фінансової звітності, практичний механізм її побудови розроблений не в повній мірі [<sup>197</sup>, с. 274]. У той же час автори констатують існування значного попиту на таку звітність з боку користувачів внаслідок можливості забезпечити взаємозв'язок між фінансовими і нефінансовими показниками компанії.

Позиція дослідників-обліковців стосовно необхідності розробки детальних правил складання інтегрованої звітності сьогодні не є однозначною. Як зазначають з цього приводу Р. Екклз та Дж. Серафейм, необхідність розробки таких деталізованих стандартів

---

<sup>197</sup> Панков Д. А. Модель стоимостной оценки “человеческого капитала – функции” и методика его отражения в составе интегрированной отчетности бюджетных организаций / Д. А. Панков, А. А. Круподёрова // Economics and Management. – 2014. – № 3. – С. 273-291.

є досить складним питанням, враховуючи складність пов'язаного з ними аналізу вигід і витрат. Однак в той же час, в кожній країні з розвиненим ринком капіталу або з ринком, що розвивається, існує регулювання корпоративної звітності, розроблені керівництва щодо формування її змісту, своєчасності подання і необхідного рівня достовірності [<sup>198</sup>, с. 17]. Також 84 % із 96 опитаних у 2011 році представників європейських компаній, що складають нефінансову звітність, повністю погодились, що компаніям слід використовувати чітко прописану концептуальну основу для складання такої звітності [<sup>199</sup>, с. 8]. Тому питання необхідності розробки детальних правил складання інтегрованої звітності сьогодні є відкритим та потребує встановлення основних цінностей, на які мають орієнтуватись їх розробники, наприклад, як це було зроблено на початку 1970-х рр. представниками Ради з розробки стандартів фінансового обліку США (FASB).

У той же час, слід враховувати, що відмова від відокремленого оприлюднення нефінансової звітності, основною метою якої є забезпечення стійкого розвитку підприємств та суспільства в цілому, не означає, що такі цілі будуть відкинута в інтегрованій звітності. Як відмічає з цього приводу Ш. Віллерс, інтегрована звітність має потенціал, щоб зробити свій внесок у захист планети соціально та екологічно, дозволяючи корпоративним суб'єктам задуматися про наслідки своєї діяльності не тільки в фінансовому аспекті, але й також з точки зору стійкості [<sup>200</sup>, с. 120].

На думку С. Адамс та Р. Сімнетта, існують наступні проблеми методичного та організаційного характеру щодо подальшого

---

<sup>198</sup> Eccles R. G. Corporate and Integrated Reporting: A Functional Perspective / Robert G. Eccles, Serafeim George // Harvard Business School Working Paper. – 2014. – No. 14-094. – P. 1-21.

<sup>199</sup> Passant F. What do investors expect from non-financial reporting? / F. Passant, G. Hewitt. – ACCA, 2013. – 12 p.

<sup>200</sup> Villiers Ch. Integrated Reporting for Sustainable Companies: What to Encourage and What to Avoid / Charlotte Villiers // European Company Law. – 2014. – Vol. 11. – No. 2. – P. 117-120.

застосування інтегрованої звітності в практичній діяльності підприємств та на рівні національної системи бухгалтерського обліку:

1) інформація, необхідна для отримання інтегрованого звіту може стати бар'єром для багатьох підприємств. Систематичне вимірювання та складання звітності на комплексній основі може мати досить високу вартість для деяких підприємств. Тому доцільність застосування інтегрованої звітності також повинна бути випробувана на підприємствах різних розмірів;

2) сьогодні не всі підприємства будуть охоче розкривати в інтегрованому звіті всю наявну в них інформацію про фактори створення і руйнування вартості, стратегічні аспекти діяльності та існуючі ризики через можливість її використання іншими підприємствами для покращання власних конкурентних позицій;

3) інтегрована звітність формує нові виклики для аудиту та інших існуючих і супутніх процесів. Наприклад, незрозуміло, яким чином буде застосовуватись апробований в прикладі фінансової звітності принцип суттєвості стосовно екологічних або соціальних аспектів діяльності підприємства. Це має значення для тих видів та рівня забезпечення, які можуть бути надані [201, с. 299-300].

Також сьогодні залишається невирішеним питання обсягів інтегрованого звіту для різних видів компанії. Оскільки відсутній набір показників, які повинні входити до його складу, а наявні лише рекомендації щодо їх видів, тому розміри звіту можуть варіювати в залежності від потреб користувачів такого звіту, а також від специфіки діяльності самого підприємства. Дану думку також підтримують представники компанії "PricewaterhouseCoopers", зазначаючи, що структура і обсяг звіту залежить від складності справи компанії. Тим не менш, в звіті повинна бути зосереджена увага тільки на ті питання, які підприємство вважає найбільш

---

<sup>201</sup> Adams S. Integrated Reporting: An Opportunity for Australia's Not-for-Profit Sector / Sarah Adams, Roger Simnett // Australian Accounting Review. – 2011. – Volume 21. – Issue 3. – P. 292-301.

суттєвими для довгострокового успіху [<sup>202</sup>, с. 9]. Однак, навіть введення обмежень в частині суттєвості показників для конкретного підприємства не дозволяє зменшити вплив суб'єктивних факторів на процес формування інтегрованої звітності підприємства, що в цілому призводитиме до її непорівнянності у порівнянні зі звітами інших підприємств та втрати її корисності для користувачів.

К. Буско, М. Фріго, П. Кваттроне та А. Ріккабон зазначають [<sup>203</sup>, с. 40], що важливу роль в подальшому розвитку концепції інтегрованої звітності будуть займати бухгалтері, що забезпечують ведення управлінського обліку. Це пояснюється тим, що представники Інституту бухгалтерів з управлінського обліку (ІМА) в силу своїх професійних обов'язків найбільш кваліфіковані в питаннях інформаційного забезпечення реалізації стратегії та стійкого розвитку підприємства. Виходячи з цього, для надання інформації про капітал, бізнес-модель підприємства, прогнозу інформацію, ризики, фінансові і нефінансові показники діяльності підприємства необхідним є активне залучення бухгалтерів з управлінського обліку.

Важливу роль в побудові дієвої системи інтегрованої звітності також відіграє формування теоретичних передумов формування її прогнозних показників, що пов'язано як з відсутністю глибоких теоретичних напрацювань в даній сфері, так і з відсутністю практичних розробок в сфері побудови прогнозної облікової політики підприємства (вибору видів прогнозних показників, баз для прогнозування, форм і форматів складання прогнозної звітності тощо). Як відмічають з цього приводу представники компанії “KPMG” формування прогнозних показників у складі інтегрованої звітності дозволяє подолати існуючий інформаційний розрив між оприлюднюваною бухгалтерською звітністю та запитами

---

<sup>202</sup> Integrated Reporting. The Future of Corporate Reporting. – PricewaterhouseCoopers, 2012. – 80 p.

<sup>203</sup> Busco C. Redefining Corporate Accountability through Integrated Reporting / Cristiano Busco, Mark L. Frigo, Paolo Quattrone, Angelo Riccaboni // Strategic Finance. – 2013. – P. 33-41.

менеджменту. Особливо це стосується управлінського планування з часовим горизонтом 3-5 років [204]. Дану позицію також підтверджують Р. Г. Каспіна, Л. А. Молотов та Л. Є. Каспін, зазначаючи, що побудова ефективної системи бізнесу є неможливою без правильних та своєчасних форматів прогнозних звітів, що є частиною інтегрованої звітності [205, с. 94].

Найбільш важливим об'єктом прогнозування, інформація про який досить часто розкривається в інтегрованій звітності підприємств, є грошові потоки. Наприклад, в банку "Wells Fargo" для формування прогнозних показників грошових потоків його інтегрованої звітності розроблена спеціалізована автоматизована система, яка дозволяє формувати прогнози на кожні наступні 30 хвилин. Відповідно, на ті операції щодо прогнозування грошових коштів, на які раніше було потрібно більше 40 годин, сьогодні витрачається до 10 годин [206]. Таким чином, основною проблемою в сфері прогнозування показників інтегрованої звітності, яка має стати одним з напрямів подальших досліджень, є необхідність прискорення і спрощення процесу прогнозування облікових показників, які мають сприяти підвищенню рівня прозорості інтегрованої звітності.

Також одним із шляхів подальшого розвитку концепції інтегрованої звітності є застосування сучасних інформаційно-комп'ютерних та інтернет-технологій, які дозволяють полегшити доступ користувачів до неї та значно прискорити процес її формування і складання. Зокрема, Р. Екклз та Дж. Серафейм відмічають з цього приводу, що інтегрована звітність тягне за собою надання інформації про результати діяльності у більш комплексному

---

<sup>204</sup> Integrated Reporting: Addressing the reporting gap. – March 2013. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [www.kpmg.com/...reporting/...reporting/.../addressing-the-reporting-gap.pdf](http://www.kpmg.com/...reporting/...reporting/.../addressing-the-reporting-gap.pdf).

<sup>205</sup> Kaspina R. G. Cash Flow Forecasting as an Element of Integrated Reporting: An Empirical Study / R. G. Kaspina, L. A. Molotov, L. E. Kaspin // Asian Social Science. – 2015. – Vol. 11. – No. 11. – P. 89-94.

<sup>206</sup> Integrated reporting gives Wright Express insight on cash position. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://treasuryinsights.wellsfargotreasury.com/?elqPURLPage=1584>.

підході на веб-сайті компанії, поряд з наданням більш детальної інформації, яка має особливий інтерес для акціонерів та інших заінтересованих сторін. Також можуть бути надані аналітичні інструменти для вивчення взаємозв'язку між фінансовими і нефінансовими даними про продуктивність компанії і для зіставлення результатів компанії з її конкурентами. Нарешті, веб-сайт компанії також може бути використаний для поліпшення його діалогу та взаємодії з усіма заінтересованими сторонами [<sup>207</sup>, с. 72].

Одними із перших інтернет-технології та спеціалізовані інтернет-додатки для оприлюднення інтегрованої звітності почали використовувати ІТ-компанії, які мають значні напрацювання в даній сфері та можуть реалізувати даний проект за короткий проміжок часу зі значно меншими затратами. Так, компанією “SAP” що спеціалізується на розробці комп'ютерних управлінських інформаційних систем, створено окремий сайт [<sup>208</sup>], на якому оприлюднено інтегрований звіт компанії за 2013 рік, що містить всеосяжну і комплексну презентацію її діяльності.

Представлений на сайті інтегрований звіт базується на використанні набору фінансових та нефінансових показників діяльності, враховуючи основні вимоги, що висуваються Комітетом з міжнародної інтегрованої звітності (IIRC) до формування інтегрованої звітності. Можливості сайту дозволяють подивитись деталізовану інформацію в розрізі таких основних складових інтегрованого звіту: інновації; фінанси; навколишнє середовище; соціальна сфера.

Окрім цього, на сайті представлена значна кількість інших аналітичних розрізів, за якими може бути одержана інформація фінансового і нефінансового характеру про діяльність компанії

---

<sup>207</sup> Eccles R. G. Accelerating the Adoption of Integrated Reporting / Robert G. Eccles, George Serafeim // CSR Index 2011. – Editors Francesco de Leo & Matthias Vollbracht. – P. 70-92.

<sup>208</sup> Integrated Report 2013. Financial and Non-Financial Performance. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.sapintegratedreport.com/2013/en>.



“SAP”, основними з яких є: “Група SAP та її ринкове середовище”; “Управління”; “Стратегія і бізнес-модель”; “Вигляд”; “Прогноз: можливості та ризики”. Кожен із цих розрізів містить цілий ряд блоків, що наповнені деталізованими показниками. Наприклад, блок “Інтегрований аналіз діяльності” (“Integrated Performance Analysis”), що входить до розрізу “Стратегія і бізнес-модель”, дозволяє дослідити діяльність підприємства в розрізі наступних 14 показників: виручка; маржа; лояльність клієнтів; викиди парникових газів; загальне споживання енергії; центри обробки даних; поновлювані джерела енергії; рейтинг компанії як роботодавця; внутрішня норма працевлаштування; соціальні інвестиції; жінки в управлінні; збереження працівників; індекс “Бізнес. Здоров’я. Культура”; залучення співробітників. В цілому блок “Інтегрований аналіз діяльності” дозволяє проаналізувати зв’язки між показниками, що характеризують фінансову, соціальну та екологічну сферу діяльності підприємства.

Підсумовуючи результати аналізу розробленого компанією “SAP” сайту для оприлюднення інтегрованого звіту, можна констатувати, що його розробка і успішне впровадження є досить дорогим задоволенням, оскільки передбачає необхідність використання значної кількості веб- та аналітичних інструментів, що можуть собі дозволити лише потужні компанії або компанії, які займаються їх розробкою.

Для вирішення описаних вище проблем, що впливають на ефективність подальшого впровадження концепції інтегрованої звітності в практику підприємств, необхідною є розробка рекомендацій по їх вирішенню. Зокрема, такі пропозиції наведені Р. Екклзом та Дж. Серафеймом [209, с. 91], які наголошують, що для того, щоб складання інтегрованої звітності стало універсальною

---

<sup>209</sup> Eccles R. G. Accelerating the Adoption of Integrated Reporting / Robert G. Eccles, George Serafeim // CSR Index 2011. – Editors Francesco de Leo & Matthias Vollbracht. – P. 70-92.

практикою більшості підприємств, протягом наступних п'яти років обов'язково повинні бути здійснені наступні інституційні зміни:

- у короткостроковій перспективі компанії, особливо в розвинутих країнах і країнах, що розвиваються, повинні взяти на себе ініціативу у впровадженні інтегрованої звітності. Завдяки їх експериментальним розробкам та інноваціям інтегрована звітність отримає більшу прозорість і суворість;

- інвестори, особливо в розвинутих країнах і країнах, що розвиваються, повинні активно підтримувати компанії, які запровадили інтегровану звітність. Вони також повинні заохочувати компанії, які ще не складають інтегровану звітність, щоб зробити для них це пріоритетним завданням. Крім того, інвестори повинні зробити свій внесок в розробку концептуальної основи інтегрованої звітності та стандартів оприлюднення нефінансової інформації, чітко сформулювавши набір вимог і якісних характеристик до даної звітності;

- ринкові посередники можуть допомагати своїми зусиллями як компаніям, так й інвесторам;

- через певний період часу (ці терміни будуть варіюватися залежно від конкретної країни), законодавство, що регулює діяльність фондових бірж, повинно бути удосконалене і уточнене із врахуванням появи концепції інтегрованої звітності. Такі дії повинні бути засновані на відповідних принципах і мають бути ініційовані учасниками фінансового ринку;

- за умови ефективної співпраці неприбуткові організації теж можуть надати імпульс як розвитку ринку, так і відповідним регулюючим інститутам, які займаються питаннями створення норм, що впливають на організаційні аспекти застосування інтегрованої звітності на підприємствах.

### 2.3. Аналіз проблемних аспектів і перспектив побудови прогнозної фінансової звітності

#### *Місце і роль прогнозної звітності в управлінні підприємством.*

Одним із напрямів подальшого розвитку чинної парадигми бухгалтерської звітності є розвиток проблематики прогнозної фінансової звітності, яка виступає додатковим інформаційним джерелом для прийняття рішень щодо залучення інвестиційного та позикового капіталу. Передбачення майбутнього стану діяльності підприємства на основі використання облікових даних і факторів зовнішнього середовища є одним із важливих напрямів підвищення ефективності управління ним, оскільки формування прогнозів є логічним базисом для підготовки планів.

Дослідження даного напрямку актуалізуються в умовах сьогодення з розвитком концепції інтегрованої звітності, одним із елементів якої є прогнозні показники діяльності підприємства, зокрема, інформація про прогнозні значення грошових потоків. Відповідно, надаючи інформацію про прогнозні показники, інтегрована звітність обґрунтовує, який існує взаємозв'язок між поточними і майбутніми результатами діяльності підприємства, і як вони впливають на ймовірність зміни поточної вартості підприємства та підтримують її збереження в короткостроковій, середньостроковій і довгостроковій перспективі.

Існує значна кількість підходів дослідників до трактування поняття прогнозної звітності, однак певним орієнтиром у вирішенні даного питання виступають нормативні акти, випущені обліковими регуляторами США. Визначення прогнозної (перспективної) фінансової звітності надається Радою з нагляду за бухгалтерським обліком публічних компаній (РСаОВ) у внутрішньому атестаційному стандарті АТ 301 “Фінансові прогнози і передбачення”, де під нею розуміються будь-які фінансові прогнози або фінансові

передбачення, включаючи резюме значимих припущень та облікової політики. Хоча прогнозна фінансова звітність може охоплювати період, який частково минув, звітність за періоди, які повністю вичерпані не вважається прогножною фінансовою звітністю. Проформи фінансової звітності та часткові представлення не вважаються прогножною фінансовою звітністю [210, с. 1352-1353].

Побудова і представлення прогновної фінансової звітності є способом аналізу факторів, що впливають на фінансові аспекти діяльності підприємства, з метою передбачення майбутніх фінансових подій на основі використання минулої та поточної інформації про підприємство та його зовнішнє середовище. Основною метою формування і оприлюднення прогновної фінансової звітності є надання користувачам надійних та реалістичних очікувань про майбутній фінансовий стан, прибутки, грошові потоки та зміни капіталу, що впливає на можливість підприємства залучати додаткові фінансові ресурси.

На сучасному етапі розвитку наукових досліджень у сфері бухгалтерського обліку даному питанню приділяється значна увага протягом останнього десятиріччя, і сьогодні воно теж не втратило своєї актуальності. У контексті даної проблематики професор З. В. Гуцайлюк [211, с. 14] навіть наголошує на виникненні нового виду бухгалтерського обліку – прогнозного, що орієнтований на забезпечення потреб управління в обліковій інформації прогнозного типу.

Формування прогновної бухгалтерської звітності напряму стосується однієї із найбільш важливих цінностей бухгалтерського обліку – ретроспективності облікової інформації, захист або спростування якої теж є предметом дискусії вчених-обліковців вже не

---

<sup>210</sup> AT Section 301 "Financial Forecasts and Projections". – PCAOB, 2001. – P. 1351-1385.

<sup>211</sup> Гуцайлюк З. В. Прогнозний (стратегічний) облік і сучасні проблеми розвитку теорії бухгалтерського обліку / З. В. Гуцайлюк // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 2. – С. 14-19.

одне десятиріччя. В останні роки ретроспективність облікових даних почала все більше критикуватись, що було пов'язано зі зростанням потреб користувачів в інформації прогнозного характеру, що необхідна для ефективного функціонування системи стратегічного менеджменту підприємства. Зокрема, президент Бельгійського інституту професійних бухгалтерів П. Бетсі в доповіді на XXII-му європейському конгресі бухгалтерів (1998 р.) зауважував, що ... звітність носить суто історичний характер і позбавлена практичної функції, бо господарські операції рідко повторюються. У результаті чого він дійшов висновку, що для аналізу минулого звітність є недоречною, а для аналізу майбутнього – безглуздою. Єдиний її реальний користувач – податкові органи [<sup>212</sup>, с. 103]. Таким чином П. Бетсі, виступаючи на зустрічі науковців міжнародного рівня, констатував, що для забезпечення відповідності системи бухгалтерської звітності вимогам часу її необхідно доповнити новими компонентами, зокрема, які б розкривали прогнозні аспекти функціонування підприємства.

Подібну позицію також займає Л. Н. Кузнецова, на думку якої, подальше вдосконалення обліку має орієнтуватися не стільки на традиційні методи фіксації фактів господарської діяльності, що вже відбулись, скільки на формування прогносної звітності, на інструменти взаємозв'язку функцій бухгалтерського обліку з різними функціями фінансового менеджменту [<sup>213</sup>]. На думку автора, розкриття прогносної фінансової інформації на основі використання облікових даних є одним із шляхів підвищення її корисності для різних підсистем системи управління підприємством, зокрема, для системи фінансового менеджменту.

---

<sup>212</sup> Соколов Я. В. XXII европейский конгресс бухгалтеров / Я. В. Соколов, М. В. Семенова // Бухгалтерский учет. – 1999. – № 9. – С. 102-105.

<sup>213</sup> Кузнецова Л. Н. Применение процессного подхода в организации учета / Л. Н. Кузнецова // Проблемы современной экономики. – 2010. – № 2(34). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.m-economy.ru/art.php?nArtId=3109>.

Особливо необхідною прогнозна фінансова звітність стає при складанні тактичного фінансового плану, що узагальнює результати планування за всіма видами діяльності підприємства та інших аналітичних розрізах (напрямах, сегментах, бізнес-одиницях тощо). На думку І. Я. Лукасевича, зазвичай, вона включає в себе такі елементи: прогноз балансу; прогноз звіту про прибутки та збитки; прогноз грошових коштів; прогноз ключових фінансових показників. Така прогнозна звітність є зручним способом узагальнення різних господарських подій, виникнення яких очікується у майбутньому. Вона є необхідним мінімумом інформації для прийняття багатьох управлінських рішень [<sup>214</sup>, с. 228].

Вирішенням проблеми оцінки інвестиційної привабливості підприємства в середньостроковій і довгостроковій перспективі є формування та аналіз прогнозної фінансової звітності, яка впливає на розробку планів розвитку підприємства і відповідні управлінські рішення [<sup>215</sup>, с. 217]. Основною причиною зростання ролі прогнозної фінансової звітності при прийнятті інвестиційних рішень є обмеженість доступу до неї з боку інших користувачів. Сформувавши таку звітність на основі використання наявної інформації, з'являються конкурентні переваги в оцінці вартості компанії, що дозволяє своєчасно сформувати необхідний для її збереження та примноження комплекс управлінських дій.

Окрім внутрішніх користувачів, прогнозна фінансова звітність використовується зовнішніми користувачами для прийняття інвестиційних та позикових рішень. Так, на думку колективу авторів під керівництвом Г. Н. Белоглазової та Л. П. Кроливецької, для прийняття довгострокового інвестиційного рішення необхідна прогнозна фінансова звітність, що передбачає розширення

---

<sup>214</sup> Лукасевич І. Я. Финансовый менеджмент : [учебник] / И. Я. Лукасевич. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М. : Эксмо, 2010. – 768 с.

<sup>215</sup> Никифорова Е. В. Бухгалтерская финансовая отчетность как основной источник информации инвестиционной привлекательности / Е. В. Никифорова, О. В. Шнайдер // Вектор науки ТГУ. – 2013. – № 1(23). – С. 217-219.

інформаційної бази для комплексного фінансового аналізу ефективності проекту. На основі прогностної фінансової звітності підприємства, що реалізує проєкт, можна розрахувати сукупність фінансових коефіцієнтів – показників, що широко використовуються в практиці аналітичних фінансових розрахунків для комплексної характеристики стану справ на підприємстві в майбутньому, тобто оцінити його інвестиційну кредитоспроможність [<sup>216</sup>, с. 149]. Таким чином, формування прогностної фінансової звітності виступає основним джерелом для проведення аналізу, за результатами якого визначається інвестиційна кредитоспроможність підприємства, що є відправною точкою для надання банком інвестиційного кредиту підприємству.

Аналізуючи прогностну фінансову звітність, потенційний інвестор може оцінити майбутню рентабельність, ліквідність, фінансове становище, а також інвестиційну привабливість суб'єкта господарювання. У результаті, в інвестора з'являється можливість відповісти на питання не тільки “чи буде компанія існувати”, а й “чи буде вона приносити дохід”, що є важливим для прийняття рішення про можливість інвестування вільних фінансових коштів [<sup>217</sup>, с. 218].

Важливе значення для зовнішніх користувачів також має прогностна інформація, яка формується в умовах застосування МСФЗ. Зокрема, як відмічає Л. В. Шуклов, прогностна звітність за МСФЗ може бути істотним плюсом при отриманні кредитів в іноземних банках, укладанні договорів з лізинговими компаніями і т. д. Хоча прогностна звітність і є досить умовною, вона відображає наміри підприємства щодо ведення бізнесу, його бізнес-план. На основі такої звітності можна судити про те, як фактичні відхилення від бізнес-плану на поточному етапі розвитку вплинуть у майбутньому на

<sup>216</sup> Банковское дело / под ред. Г. Н. Белоглазовой, Л. П. Кроливецкой. – СПб. : Питер. 2008. – 240 с.

<sup>217</sup> Никифорова Е. В. Бухгалтерская финансовая отчетность как основной источник информации инвестиционной привлекательности / Е. В. Никифорова, О. В. Шнайдер // Вектор науки ТГУ. – 2013. – № 1(23). – С. 217-219.

фінансові показники підприємства [<sup>218</sup>, с. 48]. Прогнозну звітність за МСФЗ, як правило, вимагають формувати інвестори або рейтингові агентства, адже для них важлива інформація про досягнення компанії, щоб визначити тенденції її подальшого розвитку [<sup>219</sup>].

Зазвичай, при наданні прогнозної фінансової звітності зовнішнім користувачам до процесу її складання на підприємстві підходять більш відповідально, використовуючи при цьому типові (чи уніфіковані внутрішніми документами) форми бухгалтерської звітності.

Використання прогнозної інформації вже набуло широкого використання при проведенні реорганізаційних процедур. Як відмічає С. М. Землякова прогнозна фінансова інформація в даному випадку може використовуватися за наступними напрямками:

– на основі прогнозу виручки і фінансових результатів (прогнозного звіту про прибутки і збитки) для оцінки стійкості отримання доходів і прибутку в основній діяльності і залежності майбутніх фінансових результатів від неосновної діяльності, для визначення можливої величини чистого прибутку як джерела поповнення власного капіталу і виплати дивідендів;

– на основі прогнозу грошових потоків (прогнозного звіту про рух грошових коштів) для визначення розміру і періоду появи касових розривів і розгляду варіантів їх подолання;

– на основі прогнозного балансу для оцінки в прогнозному періоді взаємозв'язку і збалансованості активів і капіталу;

---

<sup>218</sup> Шуклов Л. В. Подходы к составлению прогнозного отчета о финансовом положении по МСФО / Л. В. Шуклов // Корпоративная финансовая отчетность: международные стандарты. – 2010. – № 5(43). – С. 48-58.

<sup>219</sup> Афонин Р. Четыре шага к прогнозной отчетности по МСФО / Р. Афонин, Н. Худякова. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.fd.ru/articles/39215-chetyre-shaga-k-prognozhnoy-otchetnosti-po-msfo>.



– для оцінки рівня і динаміки показників фінансової стійкості та платоспроможності в прогностному періоді [<sup>220</sup>, с. 52].

Таким чином, для забезпечення ефективного управління як на рівні підприємства, так і на рівні суб'єктів, які використовують облікову інформацію для інвестиційних та позикових рішень, необхідною є розробка фінансових прогнозів. Зокрема, рішення менеджменту щодо реалізації стратегії компанії, потенційних клієнтів або постачальників, можливість злиття або поглинання, потенційне відокремлення підрозділів або дочірніх компаній залежать від їх очікувань майбутніх надходжень, що є результатом таких рішень, а також ризиків таких надходжень. На основі одержаних прогнозів можна розрахувати майбутні виплати дивідендів акціонерам і розмір прибутку в прогнозованому періоді, що є одними із основних показників, що впливають на вартість акцій даної компанії на фондовому ринку. Рішення про надання кредитів потребують визначення обсягів майбутніх грошових потоків, необхідних для погашення відсотків за кредит та всього “тіла” кредиту.

Зазвичай, прогностна фінансова звітність складається з використанням прогностних величин, що ґрунтуються на припущеннях про майбутню виручку, прибуток / збиток і грошові потоки. Виходячи зі своєї сутності і порядку формування, така фінансова звітність не відповідає вимогам облікових стандартів, навіть якщо компанії надають її регуляторам фондового ринку або іншим інституціям, що ні в якому разі не применшує її значення і ролі в процесі управління підприємством.

Оскільки процес формування прогностної фінансової звітності передбачає необхідність використання історичної фінансової інформації та врахування припущень щодо майбутніх економічних умов, поведінки ринку та управлінських дій, то його реалізацію, на

---

<sup>220</sup> Землякова С. Н. Развитие управленческого учета реорганизационных процедур сельскохозяйственных организаций / С. Н. Землякова // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – № 5. – С. 51-63.

нашу думку, найкраще забезпечуватиме бухгалтер-аналітик, який володіє професійними компетенціями і знаннями, необхідними для аналізу та інтерпретації звітних показників, формування передбачень та припущень, а також для використання сучасних методів прогнозування. Зокрема, як відмічає О. В. Нікіфорова, при складанні прогнозової звітності проводиться ретельний ретроспективний аналіз, вивчаються механізми зміни всіх показників звітності, так як якість її складання залежить від того, наскільки комплексно і системно були враховані всі фактори, що впливають на кожен показник у звітності [221, с. 218].

При цьому обов'язково слід враховувати, що прогнозна фінансова звітність може виступати надійним джерелом для прийняття управлінських рішень лише в тому випадку, якщо підтвердяться передбачення і припущення бухгалтера-аналітика. Основою такого облікового прогнозування є знання загальних механізмів функціонування системи бухгалтерського обліку та особливостей облікового відображення фактів господарського життя в різних конкретно-історичних умовах. Тому саме на даного бухгалтера-аналітика має бути покладена функція щодо формування прогнозової фінансової звітності, оскільки даний суб'єкт, поєднуючи в собі функції збирача інформації та її обробника, є більш готовими для надання точних фінансових прогнозів. Для підвищення рівня якості власних припущень бухгалтер-аналітик повинен розширювати свої контакти з покупцями, постачальниками та основними конкурентами підприємства, на якому складається прогнозна фінансова звітність.

Якщо короткострокові прогнози, що орієнтовані на один рік або менше, представляються у достатньо деталізованому вигляді, то стратегічні (довгострокові) прогнози є більш узагальнюючими, що пов'язано із можливістю виникнення значної кількості внутрішніх та зовнішніх факторів, які впливають на значення деталізованих

---

<sup>221</sup> Никифорова Е. В. Бухгалтерская финансовая отчетность как основной источник информации инвестиционной привлекательности / Е. В. Никифорова, О. В. Шнайдер // Вектор науки ТГУ. – 2013. – № 1(23). – С. 217-219.

прогнозних показників. У таких прогнозах основна увага приділяється не питанням передбачення зміни показників дебіторської заборгованості, розрахунків по виплатах працівникам або іншим статтям поточних витрат, а прогнозуванню джерел надходження і напрямів використання грошових коштів.

У системі стратегічного управління, в умовах підвищеної нестабільності і невизначеності впливу факторів зовнішнього середовища, для формування стратегічних альтернатив необхідним є формування відповідної кількості варіантів прогнозової фінансової звітності, що сприятиме зниженню можливих ризиків в фінансово-господарській діяльності шляхом ефективної реалізації стратегічного контролю. Таким чином, формування прогнозової фінансової звітності дозволяє відобразити передбачуваний фінансовий стан і результати діяльності підприємства внаслідок слідування конкретним стратегічним управлінським рішенням.

Важливе місце довгострокове прогнозування фінансової звітності займає в діяльності підприємств, які розробляють стратегії для управління вартістю, оскільки для ефективного контролю за процесом створення вартості компанії слід обов'язково мати прогностичну фінансову модель, яка зазвичай складається на основі прогнозного звіту про рух грошових коштів. Формування глибоких і точних довгострокових прогнозів сприятиме досягненню поставлених стратегічних цілей підприємства.

Застосування прогнозової фінансової звітності на підприємствах залежить як від рівня їх управлінських потреб, так і від наявних облікових інформаційних систем і технологій, які значно полегшують процесу збору необхідних для прогнозування даних і процес самого розрахунку. Зокрема, важливу роль в процесі формування прогнозової фінансової звітності відіграє система управлінського обліку, зокрема, система бюджетування. Як відмічає з цього приводу Л. В. Шуклов, прогнозна звітність зазвичай складається на основі існуючої системи

бюджетів або бізнес-плану. Якщо на підприємстві розвинена система бюджетів, то, швидше за все, прогнозний баланс вже є одним з елементів цієї системи, так як плануватися можуть, наприклад, залишки коштів на певну дату, залишки запасів, величина дебіторської заборгованості. Тоді методика складання прогнозної звітності переходить у сферу відповідальності фахівців з бюджетування [222, с. 49]. Таким чином, з одного боку, інформаційні системи, як засоби формування і збереження великих масивів даних відіграють важливу роль в забезпеченні повноти вхідної інформації для прогнозування, а з іншого боку, завдяки реалізованим в них механізмів обробки і представлення облікової інформації, полегшують процес формування показників прогнозної фінансової звітності.

Виходячи із передової практики підприємств, які займаються фінансовим прогнозуванням, а також з результатів аналізу наукових праць, можна побудувати загальну модель формування і представлення прогнозної фінансової звітності (рис. 2.7).

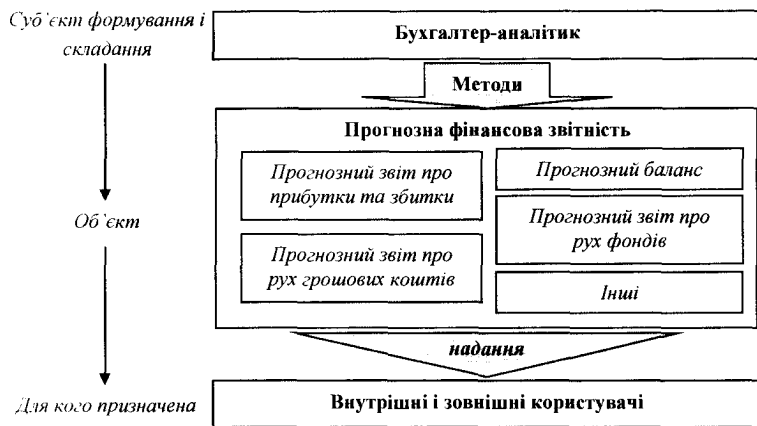


Рис. 2.7. Концептуальна модель формування і представлення прогнозної фінансової звітності

<sup>222</sup> Шуклов Л. В. Подходы к составлению прогнозного отчета о финансовом положении по МСФО / Л. В. Шуклов // Корпоративная финансовая отчетность: международные стандарты. – 2010. – № 5(43). – С. 48-58.

Виходячи із запропонованої моделі (рис. 2.7), основним суб'єктом формування і складання прогнозної фінансової звітності, особою, що займається пошуком і обробкою необхідних для прогнозування даних, є бухгалтер-аналітик. Для здійснення фінансових прогнозів ним використовуються різноманітні методи, від вибору яких залежить набір процедур, які необхідно здійснити для задоволення потреб користувачів в прогнозній фінансовій інформації.

Сьогодні серед науковців відсутня єдність в поглядах стосовно того, які види звітів відносяться до складу прогнозної звітності, і які з них є обов'язковими для складання, з метою забезпечення повноти і системності прогнозованих результатів (табл. 2.4). Під системністю в даному випадку розуміється системність фінансової діяльності як об'єкта прогнозування, що передбачає наявність в прогнозних фінансових звітах інформації про всі необхідні користувачам аспекти фінансової діяльності підприємства та фактори, що впливають на неї.

Наведені в табл. 2.4. підходи авторів свідчать, що в залежності від потреб користувачів, особливостей прийняття фінансових рішень та національної практики складання фінансової звітності залежить структура прогнозної фінансової звітності. Зокрема, лише окремі автори зазначають про необхідність формування прогнозного звіту про рух фондів (звіту про власний капітал), що свідчить про те, що даний вид прогнозної звітності не відіграє ключової ролі в процесі прийняття фінансових рішень.

Однією із особливостей підходів дослідників до розуміння структури прогнозної фінансової звітності є виділення прогнозного звіту про рух грошових коштів та бюджету грошових коштів. Ці два види звітів не є ідентичними, хоча досить схожі між собою. Основною відмінною ознакою між ними є рівень деталізації статей вхідних і вихідних грошових потоків, а також довгострокова спрямованість бюджету грошових коштів.

Підходи дослідників до виділення складових елементів  
прогнозної фінансової звітності

<i>Автор</i>	<i>Прогнозний баланс</i>	<i>Прогнозний звіт про прибутки та збитки</i>	<i>Прогнозний звіт про рух грошових коштів</i>	<i>Прогнозний звіт про рух фондів</i>	<i>Бюджет грошових коштів</i>
Р. Афонін, Н Худякова [223]	+	+	+	-	-
Т. В. Федорович [224, с. 101]	+	+	+	-	-
Н. Г. Белоглазова, Л.П. Кроливецька [225, с. 149]	+	+	+	-	-
Дж.М. Уолен, С.П. Брагінські, М. Бредшоу [226, с. 784]	+	+	+	-	-
І. Вале́з-Паре́ха, Дж. Тхе́м [227, с. 157]	+	+	-	-	+
Дж.Р. Бабу [228, с. 26-27]	+	+	-	+	+
Р. Софато та П. Хіро [229, с. 225]	+	+	-	+	+
П. Етрілл [230]	+	+	+	-	-

Окрім цього, бюджет грошових коштів надає деталізовану інформацію про передбачувані майбутні грошові кошти підприємства, в той час як інші прогнозні фінансові звіти включають очікувані оцінки активів, зобов'язань та складових звіту про

<sup>223</sup> Афонин Р. Четыре шага к прогнозной отчетности по МСФО / Р. Афонин, Н. Худякова. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.fd.ru/articles/39215-chetyre-shaga-k-prognoznoy-otchetnosti-po-msfo>.

<sup>224</sup> Федорович Т. В. Прогнозная отчетность как инструмент финансового управления стратегическим развитием корпорации / Т. В. Федорович // Финансовый менеджмент. – 2008. – № 5. – С. 100-107.

<sup>225</sup> Банковское дело / под ред. Г. Н. Белоглазовой, Л. П. Кроливецкой. – СПб. : Питер, 2008. – 240 с.

<sup>226</sup> Wahlen J. M. Financial Reporting, Financial Statement Analysis and Valuation: A Strategic Perspective / James M. Wahlen, Stephen P. Baginski, Mark Bradshaw. – [7th Edition]. – South-Western. Cengage Learning, 2011. – 1261 p.

<sup>227</sup> Investment Management: A Modern Guide to Security Analysis and Stock Selection / edited by V. Ramanna, Ch. Krishnamurti. – Springer Science & Business Media, 2009. – 634 p.

<sup>228</sup> Babu G. R. Financial Management / G. Ramesh Babu. – New Delhi : Concept Publishing Company, 2012. – 156 p.

<sup>229</sup> Sofat R. Strategic Financial Management / Rajni Sofat, Preeti Hiro. – New Delhi : PHI Learning Pvt. Ltd., 2011. – 416 p.

<sup>230</sup> Этрилл П. Четыре шага подготовки финансовых прогнозов / П. Этрилл. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.intalev.ru/agregator/finance/id\\_56605](http://www.intalev.ru/agregator/finance/id_56605).

прибутки і збитки. Після формування всіх необхідних форм прогнозної фінансової звітності слід забезпечити контроль їх внутрішньої взаємоув'язки, оскільки використання різних методів для прогнозування кожної із форм може призвести до одержання відмінних результатів.

Слід обов'язково відмітити, що на відміну від авторів із пострадянських країн, найбільш вагому роль серед всіх видів прогнозних звітів, на думку представників англо-американської облікової школи, відіграє прогнозний звіт про прибутки і збитки.

**Методичні аспекти формування прогнозної фінансової звітності.** Існує значна кількість підходів, які можуть бути використані для прогнозування фінансових показників та підготовки прогнозної фінансової звітності, на основі якої приймаються рішення про додаткове фінансування компанії.

Проведений аналіз існуючих поглядів авторів дозволяє констатувати, що найчастіше використовуються дві наступні основні групи методів: частки від продаж і метод порівняння. Ці обидва методи передбачають використання прогнозу продажів в якості відправної точки при проведенні розрахунків.

Метод частки від продаж передбачає використання історичних облікових даних для прогнозування прибутків і збитків, сум на балансових рахунках у відсотках від прогнозованих продаж. Даний метод передбачає, що наявний обсяг активів із відповідними цінами є оптимальним для даного підприємства, а всі статті балансу змінюються пропорційно зі змінами обсягів продаж. На основі використання методу частки продаж розраховується потреба підприємства в додаткових фінансових ресурсах, необхідних за умов одержання відповідного обсягу продаж, що можна визначити за наступною формулою:

$$\text{ЗПФ} = \text{ПЗА} - \text{ПЗПЗ}, \quad (2.2)$$

де ЗПФ – загальна потреба в фінансуванні;

ПЗА – прогнозоване зростання активів;

ПЗПЗ – прогнозоване зростання поточних зобов'язань.

Таким чином, зі зміною обсягів продаж будуть пропорційно змінюватись активи та поточні зобов'язання (кредиторська заборгованість). Різниця між прогнозованим зростанням активів та прогнозованим зростанням поточних зобов'язань є необхідним рівнем фінансування, якого потребуватиме підприємство в прогнозованому періоді.

За порівняльним підходом, окрім формування прогнозів на основі зростання обсягів продаж, для деяких рахунків, які не змінюються в прямій залежності від даного показника, для визначення прогнозних значень дозволяється використання додаткової інформації, наприклад, фінансових коефіцієнтів, які враховують очікування менеджменту. Наприклад, до таких рахунків відносяться капітальні витрати і кредиторська заборгованість, наявність графіку здійснення або погашення яких може слугувати базисом для розрахунку коригуючих коефіцієнтів.

Окрім описаних вище “традиційних” методів, які досить часто використовуються для прогнозування фінансової звітності і представлені в підручниках з “Аналізу фінансової звітності” та “Корпоративного менеджменту”, науковці пропонують нові специфічні методи, використання яких дозволяє підвищити якість прогнозної фінансової звітності, що сприяє зростанню ефективності рішень, які приймаються на її основі. Їх поява пов'язана із поступовим розв'язанням проблеми дефіциту спеціалізованих програмних продуктів для здійснення прогнозування та із майже необмеженими можливостями сучасної комп'ютерної техніки обробляти великі обсяги даних.



Наприклад, Р. Софат та П. Хіро виділяють комбінований метод, який є поєднанням методу частки продаж та методу бюджетування витрат [<sup>231</sup>, с. 235]. Т. Жалберт, Е. Брайлі та М. Жалберт [<sup>232</sup>, с. 128] запропонували метод прогнозування фінансової звітності, що базується на основі використання галузевих усереднених показників, які дозволяють одержати доступ до бази даних Асоціації ризик-менеджменту (Risk Management Associates). Головна ідея запропонованого методу полягає у використанні коригуючих коефіцієнтів для кожного облікового показника, що розраховуються на основі усереднених галузевих даних, що дозволяє скласти прогнозний баланс і звіт про прибутки та збитки.

На думку проф. І. Валез-Парехи і Дж. Тхема, використання традиційних методів складання фінансових прогнозів базується на застосуванні підходу вилки, тобто коли прогнозне значення одного із елементів балансового рівняння визначається шляхом віднімання інших елементів. Наприклад, коли прогнозна вартість власного капіталу визначається шляхом віднімання від прогнозної вартості активів прогнозної вартості короткострокових зобов'язань та прогнозної вартості довгострокових зобов'язань. Автор відмічає, що такий підхід може бути помилковим, а його застосування може призвести до помилок в прогнозуванні. У результаті І. Валез-Парехою та Дж. Тхемом [<sup>233</sup>, с. 157-158] запропоновано підхід, що базується на використанні принципу подвійного запису в прогнозуванні фінансової звітності та виведенні на цій основі прогнозного балансу. При застосуванні даного підходу обов'язковим

---

<sup>231</sup> Sofat R. *Strategic Financial Management* / Rajni Sofat, Preeti Hiro. – New Delhi : PHI Learning Pvt. Ltd., 2011. – 416 p.

<sup>232</sup> Jalbert T. *Forecasting financial statements using risk management associates industry data* / Terrance Jalbert, James E. Briley, Mercedes Jalbert // *Business Education & Accreditation*. – 2012. – Volume 4. – Number 1. – P. 123-134.

<sup>233</sup> *Investment Management: A Modern Guide to Security Analysis and Stock Selection* / edited by V. Ramanna, Ch. Krishnamurti. – Springer Science & Business Media, 2009. – 634 p.

є складання бюджету грошових коштів, що є прогнозом зміни грошових потоків в майбутньому.

Дещо інші методи прогнозування фінансових показників використовуються при оцінці інвестиційної кредитоспроможності підприємства, що пов'язано з відокремленням інвестиційного проекту в якості певного центру виникнення доходів і витрат. Зокрема, на думку Н. Г. Белоглазової та Л. П. Кроливецької [<sup>234</sup>, с. 149-150], можуть використовуватись такі методи:

– побудова звіту про рух грошових коштів з врахуванням реалізації інвестиційного проекту, що передбачає аналіз майбутнього потоку грошових коштів з щомісячною розбивкою. При перевищенні вхідних грошових потоків над вихідними проект можна вважати кредитоспроможним;

– розрахунок фінансових коефіцієнтів на основі історичної звітності і побудова прогнозної звітності. Інвестиційна кредитоспроможність проекту визначається шляхом аналізу відповідності показників одержаної прогнозної фінансової звітності вимогам кредитного інституту.

Таким чином, окрім “традиційних” методів прогнозування показників фінансової звітності, сьогодні з'являється значна кількість нових методів, можливість практичного застосування яких залежить як від рівня розвитку національної фінансової інфраструктури, так і від специфічних галузевих особливостей підприємства, фінансова звітність якого прогнозується.

Виходячи із відсутності єдності в поглядах науковців стосовно структури прогнозної фінансової звітності, методів, що слід використовувати для прогнозування її показників, сьогодні також відсутня загальна методика фінансового прогнозування, а в наукових працях представлені авторські підходи, які мають значні обмеження щодо їх практичного застосування в діяльності підприємств.

---

<sup>234</sup> Банковское дело / под ред. Г. Н. Белоглазовой, Л. П. Кроливецкой. – СПб. : Питер, 2008. – 240 с.

Наприклад, російські науковці (О. В. Нікіфорова, О. В. Шнайдер, Т. В. Федорович) виділяють наступні чотири основні етапи підготовки фінансових прогнозів (рис. 2.8).

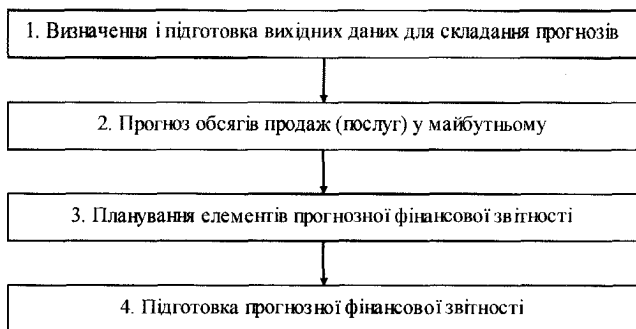


Рис. 2.8. Етапи підготовки прогнозної фінансової звітності  
[<sup>235</sup>, с. 218; <sup>236</sup>, с. 102]

У цілому, дана модель (рис. 2.8) відображає загальну процедуру побудови прогнозної фінансової звітності, однак, враховуючи можливість використання інших методів прогнозування, ніж зміна обсягів продажу, другий етап в ній може бути змінений. Відповідно, остаточна модель побудови прогнозної фінансової звітності на підприємстві залежить від прогнозної облікової політики підприємства, до складу якої можна включити наступні елементи: суб'єкт здійснення фінансового прогнозування; види прогнозованих фінансових звітів; методи прогнозування для кожного зі звітів; набір показників кожного з прогнозних звітів тощо.

Проведений аналіз існуючої практики фінансового прогнозування дозволив встановити, що сьогодні основними

<sup>235</sup> Никифорова Е. В. Бухгалтерская финансовая отчетность как основной источник информации инвестиционной привлекательности / Е. В. Никифорова, О. В. Шнайдер // Вектор науки ТГУ. – 2013. – № 1(23). – С. 217-219.

<sup>236</sup> Федорович Т. В. Прогнозная отчетность как инструмент финансового управления стратегическим развитием корпорации / Т. В. Федорович // Финансовый менеджмент. – 2008. – № 5. – С. 100-107.

проблемами формування і представлення прогнозної фінансової звітності є:

– апріорна суб'єктивність прогнозної фінансової звітності внаслідок намагання змоделювати фінансове майбутнє підприємства, на формування якого в сучасних умовах розвитку економіки впливає значна кількість майже непередбачуваних внутрішніх та зовнішніх факторів;

– проблема пошуку даних про результати діяльності підприємства, необхідних для здійснення прогнозування фінансової звітності та проблема комплексності використовуваних інформаційних масивів. Для забезпечення достовірності і повноти фінансових прогнозів, окрім інформації з бухгалтерської звітності підприємства також необхідно зібрати додаткову інформацію про встановлені зміни податкових ставок, терміни погашення заборгованості, кількість всіх проданих товарів (наданих послуг), історію ціни товарів (послуг), історію вхідних цін, використовувани методи амортизації, наявний попит на товари (послуги), графік здійснення капітальних інвестицій тощо, доступ до якої може мати значні обмеження або в окремих випадках є майже неможливим;

– неможливість передбачення появи нових об'єктів обліку, які знайдуть своє відображення в обліковій системі в майбутньому. Зокрема, до складу прогнозної фінансової звітності досить часто не включаються окремі види витрат, здійснення яких не очікується сьогодні, внаслідок чого прогнозований показник прибутку виглядає більш привабливіше, ніж це є насправді. Прикладом таких витрат є витрати на реструктуризацію, рішення про яку ще можуть бути відсутні на момент складання фінансового прогнозу;

– можливість припущення помилок в процесі формування прогнозної фінансової звітності, що може бути результатом недостатності знань в фінансовій сфері та сфері стратегічного управління, наслідком халатності бухгалтера-аналітика як на стадії

збору даних, так і на стадії їх обробки, або виникати внаслідок обрання неадекватного методологічного інструментарію для здійснення прогнозування. Тому користувачі повинні обрати такий метод прогнозування показників фінансової звітності, який є найбільш наближеним до особливостей функціонування підприємства та рівня розвитку і специфіки його зовнішнього середовища;

– необхідність ідентифікації і врахування сигналів якості прибутку\*, які можна виявити на основі аналізу фінансової звітності підприємства, що дозволяють точніше передбачати прибуток підприємства в прогнозованому періоді.

Виходячи із наявних недоліків в методиці побудови прогнозних фінансових звітів, на думку проф. П. Етрілліла [237], використовувати їх для прийняття рішень можна тільки після того, як будуть надані чіткі відповіді на наступні питання:

- наскільки надійними є одержані прогнози?
- які припущення, що лежать в основі цих прогнозів, були зроблені і чи є вони обґрунтованими?
- чи включені до складу прогнозів всі необхідні (релевантні) статті?

На думку Р. Софато та П. Хіро, для підвищення ефективності фінансового прогнозування слід забезпечити виконання наступних дій:

1. Має бути забезпечена достатня гнучкість для суб'єктів, що приймають рішення на основі прогнозної фінансової звітності.

---

\* Вперше концепція “сигналів якості прибутку” була запропонована у 1993 році Б. Левом та Р. Тіаграджаном, які встановили, що фундаментальні сигнали з опублікованої фінансової звітності використовуються інвесторами для оцінки стійкості і зростання прибутку. Під сигналами якості прибутку в даному випадку розуміються зміни окремих показників фінансової звітності під впливом певних факторів. В залежності від конкретного об'єкту такі зміни можуть виступати позитивним або негативним сигналом для інвесторів при оцінці прибутку підприємства.

<sup>237</sup> Етрілліл П. Четыре шага подготовки финансовых прогнозов / П. Этрилл. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.intalev.ru/agregator/finance/id\\_56605](http://www.intalev.ru/agregator/finance/id_56605).

Замість одного прогнозу слід формувати цілий спектр фінансових прогнозів, доступних для фінансових директорів.

2. Оскільки невизначеність майбутнього завжди залишатиметься, необхідно, щоб фінансовий директор замість одного готував декілька комплектів прогнозної фінансової звітності на основі вивчення альтернативних очікуваних характеристик, від гірших – до найкращих результатів.

3. Повинна існувати можливість для перегляду прогнозів. У динамічних фірмах і прогнози повинні бути регульованими на постійній основі.

4. У фірмах, діяльність яких характеризується високим ступенем непередбачуваності, завжди повинен зберігатись баланс грошових коштів. Наявність значного залишку грошових коштів може звести до мінімуму ризику прогнозування.

5. Основні припущення прогнозування завжди повинні бути зрозумілими для управління, щоб забезпечити краще розуміння прогнозних показників при формуванні судження, а також для можливості перегляду прогнозу.

6. Прогнозування завжди призводить до розвитку більш досконалих методів, як у формі прогнозування, так й інтерпретації. Таким чином, відбувається навчання методом спроб і помилок [<sup>238</sup>, с. 234-235].

Наведені авторами пропозиції сприяють підвищенню якості прогнозної фінансової звітності, що забезпечує підвищення ефективності управлінських рішень, які приймаються на її основі. У той же час, перед тим як на конкретному підприємстві буде впроваджуватись система обліково-аналітичної підтримки фінансового прогнозування, має бути обов'язково визначений набір принципів та концептуальних засад, які будуть покладені в основу прогнозної фінансової звітності, що в цілому сприятиме уникненню негативних наслідків в результаті її практичного застосування.

---

<sup>238</sup> Sofat R. Strategic Financial Management / Rajni Sofat, Preeti Hiro. – New Delhi : PHI Learning Pvt. Ltd, 2011. – 416 p.

## Висновки до розділу 2

1. Одним із можливих підходів до розвитку облікової науки в умовах сьогодення є розгляд системи бухгалтерського обліку в якості окремого бізнес-процесу, на виході якого утворюється певний інформаційний продукт – бухгалтерська звітність. Вона є результатом застосування облікових процедур, що передбачає дотримання облікових правил та здійснення вибору із наявних альтернатив на основі професійного судження бухгалтера, і характеризується набором властивостей.

2. Найбільш важливою властивістю фінансової звітності як інформаційного продукту є її якість, аналіз якої дозволяє сформувати набір критеріїв, у відповідності до яких має бути трансформована чинна облікова система, що забезпечить її адекватність зростаючим запитам користувачів.

3. Основними причинами зниження рівня якості фінансової звітності є:

- низька ефективність ринку капіталу, що проявляється в інертності реакції користувачів на зміни, що відбуваються в діяльності підприємств і відображаються в звітності;

- невідповідність змістовного наповнення фінансової звітності потребам її користувачів;

- консерватизм та упередженість національних облікових регуляторів, які можуть виступати перепорою на шляху до застосування передового міжнародного досвіду.

4. Процес покращання якості фінансової звітності передбачає перехід від нижчого рівня якості до вищого, і зумовлює необхідність забезпечення її відповідності вимогам користувачів, які в позитивну сторону відрізняються від початково встановлених вимог. Основними шляхами покращення якості фінансової звітності є:

– змістовне покращення, що передбачає удосконалення наповнення фінансової звітності, її наближення до економічної реальності;

– формально-організаційне покращення, що передбачає удосконалення форми представлення і оприлюднення фінансової звітності, процесу організації її складання шляхом застосування сучасних технічних і програмних засобів.

5. Протягом останніх п'яти років відбувається зародження нової парадигми бухгалтерської звітності, одним із визначальних елементів якої є інтегрована звітність, яка є конгломератом бухгалтерсько-управлінських звітів, які відображають здатність підприємства генерувати вартість, що надається зовнішнім користувачам для прийняття рішень. Її виникнення пов'язано із нездатністю чинної парадигми вирішувати ті проблеми, які постали перед обліковою професією із настанням глобальної фінансової кризи. Визначальними особливостями інтегрованої звітності, що відрізняють її від інших видів звітності, є:

– новий підхід до структуризації капіталу підприємства;

– орієнтація на створення інформаційного забезпечення вартісно-орієнтованого управління;

– орієнтація на висвітлення тих аспектів діяльності підприємства, які впливають на його стратегічну стійкість та довгострокову перспективу.

6. В умовах сьогодення виживання підприємства напряму залежить від здатності управлінців вибирати економічні орієнтири і досягати поставлених тактичних і стратегічних цілей, що зумовлює необхідність оцінки перспектив подальшого розвитку підприємства, прогнозування його фінансової діяльності в майбутньому. Зокрема, для прийняття управлінських рішень стратегічного характеру важливу роль відіграє наявність інформації прогнозного характеру, що дозволяє сформулювати комплекс заходів для здійснення



стратегічного контролю. Інформаційною основою даного процесу виступає стратегічна фінансова звітність, яка складається шляхом врахування історичних даних, теперішньої ситуації і майбутніх трендів діяльності підприємства. Сформована прогнозна фінансова звітність надає передбачення фінансових подій, які можуть трапитись в осяжному майбутньому, формування якої є одним із важливих процесів інформаційної підтримки діяльності підприємства.

## РОЗДІЛ 3.

### ПРОБЛЕМНІ АСПЕКТИ І ПЕРСПЕКТИВИ РОЗВИТКУ ВНУТРІШНЬОЇ УПРАВЛІНСЬКОЇ ТА СТРАТЕГІЧНОЇ ЗВІТНОСТІ

#### 3.1. Подальші перспективи та існуючі проблеми розвитку внутрішньої управлінської звітності

*Роль внутрішньої управлінської звітності в системі управління підприємством.* Розвиток системи управління підприємством в сучасних умовах ринкової економіки потребує пошуку нових підходів і способів інформаційної підтримки даного процесу, що передбачає необхідність розробки нової моделі звітування підприємств на основі застосування можливостей сучасних інформаційно-комп'ютерних систем і технологій.

Неможливість подолання бар'єрів, встановлених розробниками систем міжнародних стандартів обліку і фінансової звітності (IAS/IFRS, GAAP US) в частині впровадження об'єктів, що притаманні підприємствам нової економіки (інтелектуального і людського капіталу, соціального капіталу, факторів генерування і руйнування вартості тощо) зумовили виникнення попиту з боку менеджменту підприємства на новий “інформаційний продукт”, який би відповідав вищенаведеним потребам. Зокрема, як зазначає з даного приводу проф. П. Друкер, ми сьогодні лише починаємо розуміти, якими є справжні можливості інформації. Але ми вже в стані визначити в загальних рисах основні складові інформаційної системи, необхідної підприємству. У найближчому майбутньому топ-менеджменту доведеться мати справу з принципово іншою організацією (“модифікованою корпорацією”), і зараз все більш виразнішими стають концепції, на яких вона будуватиметься.

Радикальніше за все зміниться найбільш традиційна з наших інформаційних систем – бухгалтерський облік [239, с. 124]. На нашу думку, передусім підлягатиме трансформації система або бізнес-модель звітності підприємства, як одна із найбільш чутливих складових облікової методології, яка є кінцевим інформаційним продуктом, використовуваним користувачами облікової інформації. Відбуватиметься перенесення акцентів із фінансової звітності, як джерела інформації для прийняття управлінських рішень в сторону управлінської звітності, бізнес-модель якої буде побудована виходячи із наявних потреб менеджменту та набору можливостей підприємства (технічних, програмних, організаційних тощо).

Основною причиною необхідності проведення змін в чинній бізнес-моделі управлінської звітності є значні прояви обмеженості фінансової звітності як інформаційного джерела для прийняття рішень менеджерами в умовах наростання динаміки зовнішнього середовища підприємств, що стало особливо відчутним починаючи з початку ХХІ-го століття. Як результат, менеджери є ініціаторами впровадження альтернативних управлінських обліково-аналітичних систем, які б забезпечували краще (більш повно та в необхідних аналітичних розрізах) інформування про стан та результати діяльності підприємства.

Одним із прикладів такої трансформації є зміна системи формування звітності в компанії “Hewlett-Packard”, яка відбулась починаючи з 1990-х років. Суть такої трансформації полягає в запровадженні у всіх підрозділах компанії найкращих практик управлінського обліку та систем звітування, які дозволяють ефективніше управляти затратами. Специфікою нової бізнес-моделі звітування компанії “Hewlett-Packard”, враховуючи її стратегію по розробці і реалізації інноваційних продуктів, є необхідність надання інформації для сприяння розробці нових продуктів (цільове

---

<sup>239</sup> Друкер П. Ф. *Енциклопедія менеджмента* / П. Ф. Друкер ; [пер. с англ.]. – М. : Издательский дом “Вильямс”, 2004. – 432 с.

калькулювання), мінімізації витрат при виробництві і визначення оптимального місцезнаходження заводів [<sup>240</sup>, с. 38-39].

Окремі вчені, зокрема, Дж. Ніколас та А. Соні [<sup>241</sup>, с. 247], які не є представниками бухгалтерського “цеху”, пропонують два альтернативні шляхи вирішення проблеми неадекватності чинної бізнес-моделі звітності – її трансформацію або заміну іншою системою, що забезпечуватиме генерування необхідної інформації для прийняття рішень менеджерами. І якщо для фахівців в сфері бухгалтерського обліку другий шлях розв’язання вищенаведеної проблеми навіть не розглядається, то науковці із суміжних сфер досліджень підходять до вирішення даної проблеми досить прагматично. Тому за умов незмінності традиційної моделі бізнес-звітності, облікова система в майбутньому може поступово перетворитися на “атавізм” управлінської інформаційної системи підприємства, яка функціонує в умовах динамічних змін зовнішнього середовища.

Побудова і ефективна реалізація бізнес-моделі управлінської звітності на підприємстві дозволяє сформувати єдину систему взаємопов’язаної і цілісної управлінської інформації, яка може використовуватись на різних рівнях управління (оперативному, тактичному, стратегічному) та виступає засобом інформаційної підтримки різних підсистем управління (соціального, вартісно-орієнтованого, управління інтелектуальним капіталом, стратегічного менеджменту тощо). Вона забезпечує надання менеджменту підприємства необхідної інформації для прийняття управлінських рішень щодо:

- розробки довгострокових планів та стратегій;
- оцінки вартості підприємства та управління нею;

---

<sup>240</sup> Практика управленческого учета: Опыт европейских компаний / Т. Арнс, У. Аск, А. Барретта и др. ; [общ. ред. : Т. Гроот и К. Лукка]. – Мн. : Новое знание, 2004. – 416 с.

<sup>241</sup> Nicholas J. The Portal to Lean Production: Principles and Practices for Doing More with Less / John Nicholas, Avi Soni. – CRC Press, 2005. – 344 p.

- визначення понесених витрат та одержаних в результаті діяльності вигід, з метою ефективного управління даним процесом;
- ефективного розподілу наявних на підприємстві ресурсів.

Без використання системи управлінської звітності ефективно управління підприємством виявляється майже неможливим як з організаційно-технічної точки зору, так і виходячи із ролі інформації в процесі прийняття управлінських рішень. Як відмічає з цього приводу проф. Л. В. Чижевська, у сучасному складному економічному механізмі здійснення суспільного відтворення без інформаційних потоків неможливе, оскільки саме вони супроводжують і координують утворення і використання фінансових і матеріальних ресурсів. Інформаційний простір є найважливішою інтегруючою формою всього суспільного виробництва. Інформація використовується у відтворювальному процесі й віддзеркалює цей процес та його результати [<sup>242</sup>, с. 54]. На думку проф. І. А. Слободняка, в наш час здійснення ефективного управління підприємствами, в тому числі підприємствами малого і середнього бізнесу, неможливе без якісного інформаційного забезпечення менеджерів. Інформація, яка використовується менеджерами при прийнятті управлінських рішень, формується в системі управлінського обліку і представляється у вигляді внутрішньої бухгалтерської управлінської звітності [<sup>243</sup>, с. 1]. Систему управлінської звітності, як один із способів генерування інформаційних потоків, з метою задоволення зростаючих потреб користувачів, сьогодні можна вважати іманентною характеристикою сучасних систем підтримки прийняття рішень, реалізованих в комп'ютерному середовищі.

---

<sup>242</sup> Чижевська Л. В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку : [монографія] / Л. В. Чижевська. – Житомир : ЖДТУ, 2007. – 527 с.

<sup>243</sup> Слободняк И. А. Теоретические основы формирования показателей внутренней бухгалтерской управленческой отчетности / И. А. Слободняк // Вестник Иркутской государственной экономической академии. – 2011. – № 3. – С. 1-6.

Розглядаючи роль внутрішньої звітності в системі управління підприємством з позиції системного підходу, можна констатувати, що вона є одним із важливих елементів зворотного зв'язку в системі внутрішнього управління, і в цілому є результатом (продуктом) функціонування системи управлінського обліку (рис. 3.1).

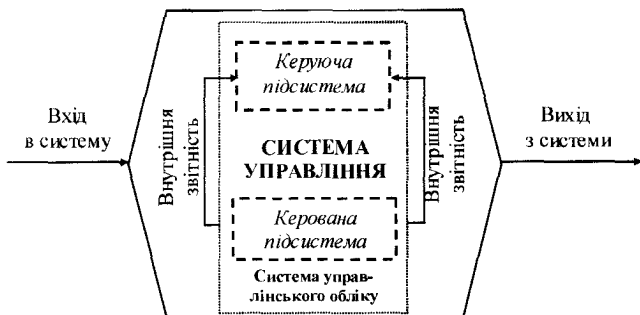


Рис. 3.1. Роль внутрішньої звітності в системі управління підприємством

Відповідно, внутрішня управлінська звітність підприємства містить облікові дані, зібрані з метою задоволення потреби користувачів стосовно прийняття відповідних управлінських рішень, забезпечуючи комунікативну взаємодію між керуючою та керованою підсистемами. Наявність зворотного зв'язку, що здійснюється за допомогою внутрішньої звітності відображає роль останньої в процесі функціонування системи, показуючи взаємозв'язок між входами і виходами із системи (наприклад, рентабельність підприємства). Зворотній зв'язок передбачає аналіз реального стану ситуації чи процесу на основі одержаної інформації та адекватне реагування в контексті тактичних або стратегічних цілей підприємства.

За допомогою зворотного зв'язку, що здійснюється при наданні внутрішньої звітності, відбувається передача сигналу в керуючу систему, де цей сигнал, в залежності від інформації, що міститься в звіті, порівнюється із сигналом, в якому були задані параметри

роботи, яку необхідно було виконати (планові значення). При виявленні відхилень між параметрами фактичних і планових сигналів приймаються необхідні заходи для усунення таких відхилень, зокрема, коригуючі управлінські рішення. Відсутність або послаблення зворотного зв'язку в управлінській системі підприємства може призводити до важких або навіть катастрофічних наслідків, зокрема, окремі підсистеми підприємства, щодо яких не збирається облікова інформація і не надається для прийняття управлінських рішень, можуть втрачати здатність до адекватного сприйняття реальності, відбуватиметься поступове зменшення швидкості реагування на важливі з позиції діяльності внутрішні фактори, значно обмежуватиметься подальший перспективний розвиток в умовах мінливого зовнішнього середовища.

Слід враховувати, що на великих підприємствах, на яких впроваджені корпоративні інформаційні системи та сучасні мережеві Інтернет- та Інтранет-технології, система внутрішньої звітності є одним із елементів управлінської інформаційної системи (рис. 3.2).

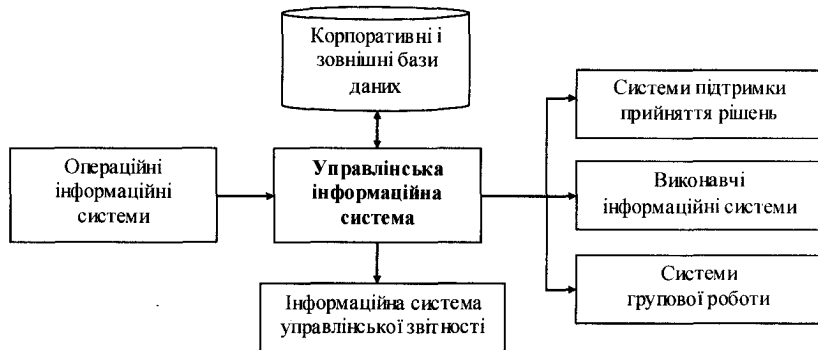


Рис. 3.2. Місце внутрішньої звітності у складі управлінської інформаційної системи підприємства

Як елемент управлінської інформаційної системи підприємства система внутрішньої звітності забезпечує організацію інформації в формі внутрішніх звітів, що використовуються менеджерами для

прийняття управлінських рішень та для моніторингу менеджерами вищого рівня діяльності менеджерів нижчих рівнів. У залежності від налаштувань системи, необхідні внутрішні управлінські звіти можуть формуватись на регулярній основі (щомісячно, щотижнево, щоденно) та за запитом менеджерів для вирішення конкретних задач, що виникають в процесі тактичного та стратегічного управління компанією.

Окрім традиційної ролі в системі управління підприємством, управлінська звітність може бути інтегрована в різноманітні сучасні функціональні підсистеми системи управління. Зокрема, відповідним чином побудована на підприємстві система управлінської звітності може виступати одним із основних елементів системи інформаційної підтримки вартісно-орієнтованого управління (“Value Based Management”).

Так, представники компанії “Deloitte” пропонують наступну модель взаємозв’язку управлінської звітності та звітності про вартість підприємства, що надається її акціонерам (рис. 3.3).

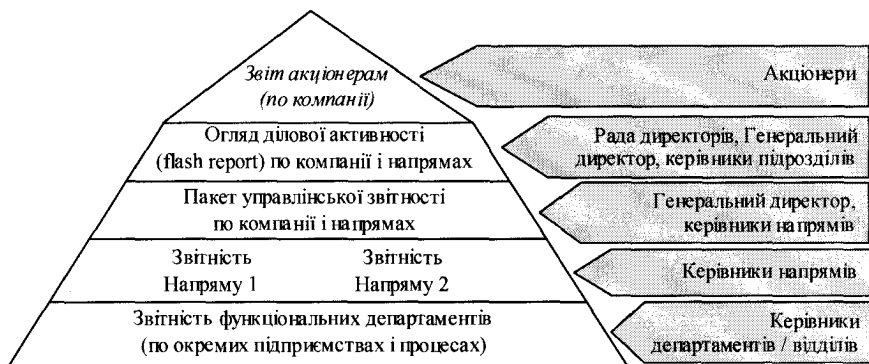


Рис. 3.3. Роль управлінської звітності в системі вартісно-орієнтованого управління: модель “Deloitte” [244].

<sup>244</sup>Управленческий учет и отчетность. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www2.deloitte.com/kz/ru/pages/operations/solutions/management-accountingandreporting.html>.



Дана модель (рис. 3.3) є прикладом реалізації комплексного рішення, яке забезпечує розробку і впровадження повноцінної системи управлінської звітності, що виступає дієвим інструментом інформаційної підтримки вартісно-орієнтованого управління, яке забезпечує підвищення швидкості її підготовки, рівня прозорості та якості облікової інформації, що розкривається в звітності.

У цілому управлінська звітність відіграє вагомий роль в будь-якій підсистемі управління підприємством (вартісно-орієнтованого, соціального, стратегічного, ризик-орієнтованого та ін.), оскільки в умовах значного ускладнення зв'язків між підприємствами, з посиленням конкуренції, віртуалізацією ділового економічного простору, і як наслідок, прискорення процесів управління і зі значним скороченням часу на прийняття управлінських рішень менеджера необхідні не лише “сирі дані”, а чітка відповідь на поставлений запит або управлінську потребу, яка повинна бути задоволена. На такі зміни облікова процесія відповіла тотальною комп'ютеризацією облікових процедур, що в цілому призвело до швидкості відображення інформації в обліковій системі, підвищення глибини її аналітичності та ступеня обробки, а також зумовило підвищення вимог до оперативності облікової інформації, що надається в управлінській звітності.

У той же час, незважаючи на всезростаючу роль управлінської звітності в діяльності підприємств, поступове формування можливих варіантів і форматів її побудови, в науковій літературі даному питанню приділена незначна увага. Зокрема, як відмічає з цього приводу проф. В. Ф. Палій, внутрішній управлінській звітності в теорії бухгалтерського обліку поки приділено дуже мало уваги, вона вивчена зовсім недостатньо [245, с. 85]. Це підтверджує проф. Л. Н. Юдіна, зазначаючи, що теоретичні основи управлінської звітності в

---

<sup>245</sup> Палій В. Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы / В. Ф. Палій. – М. : Изд-во “Бухгалтерский учет”, 2007. – 88 с.

повній мірі не розроблені, багато проблем її створення залишаються невирішеними [<sup>246</sup>, с. 14].

Основна проблема недостатнього вивчення проблематики управлінської звітності пов'язана не лише із відсутністю наукових публікацій, оскільки в останні роки їх з'являється достатня кількість, зокрема, захищаються кандидатські дисертації з даної проблематики (М. О. Любимов, Т. О. Стрибулевич, Н. Т. Кулікова та ін.), а із відсутністю комплексних і фундаментальних досліджень, які б не мали галузевого спрямування, а розкривали загальні причини виникнення і формування та виявляли тенденції подальшого розвитку системи управлінської звітності. Наявні вітчизняні дослідження в сфері управлінської звітності можна вважати лише початковим етапом наукових пошуків, які не дозволяють сформулювати вичерпні наукові висновки і результати. Окрім того, окремі вітчизняні науковці (Ф. Ф. Бутинець, Б. І. Валуев), які не підтримують поділу бухгалтерського обліку на фінансовий та управлінський, нехтуючи сучасними тенденціями розвитку світової облікової практики, в цілому накладають негативний відбиток на подальший розвиток наукової проблематики управлінської звітності, що в цілому позбавляє бажання значну кількість науковців-початківців займатись подібною науковою проблематикою.

*Сутність внутрішньої управлінської звітності як елемента системи бухгалтерського обліку.* В умовах поступової трансформації управлінської парадигми, що висуває нові вимоги до системи бухгалтерського обліку, як основної системи інформаційного супроводу підтримки і прийняття управлінських рішень, значної актуальності набуває проблема визначення сутності та ролі управлінської звітності в діяльності підприємств. Дана тенденція особливо актуалізувалась у зв'язку із значним розвитком сучасних інформаційно-комп'ютерних технологій (необмеженість рівнів

---

<sup>246</sup> Юдина Л. Н. Управленческая отчетность организации / Л. Н. Юдина // Все для бухгалтера. – 2007. – № 15(207). – С. 1-14.

аналітичних рахунків, використання нових аналітичних інструментів, широке застосування хмарних серверів), що сприяє виникненню нової моделі взаємовідносин між постачальниками (бухгалтерами) та реципієнтами облікової інформації (менеджерами, власниками), необхідної для прийняття управлінських рішень.

Обґрунтуванню сутності управлінської звітності як елемента системи облікових знань присвячені праці вітчизняних та зарубіжних дослідників – А. А. Апчерча, С. В. Булгакової, Б. І. Валуєва, С. Ф. Голова, К. Друрі, В. Б. Івашкевича, С. А. Кузнецової, Н. О. Лоханової, Л. В. Нападовської, В. Ф. Палія, М. С. Пушкаря, І. А. Слободняка, А. А. Соколова, Т. О. Стрибулевич, П. Я. Хомина, О. О. Шапорової, Л. В. Юдіної та ін. У той же час, в працях вчених відсутній єдиний підхід стосовно застосування термінологічного апарату обраного напрямку досліджень, що, на нашу думку, пояснюється наступними причинами:

– національними особливостями історичного розвитку системи бухгалтерського обліку, що призвело до поступово формування специфічного “національного” трактування даного поняття;

– відмінностями нормативного регулювання національної системи бухгалтерського обліку, яким встановлюється термінологія, використовується в межах окремої країни або об’єднання країн. Так, згідно ст. 1 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” виокремлено поняття внутрішньогосподарського (управлінського) обліку як системи обробки та підготовки інформації про діяльність підприємства для внутрішніх користувачів у процесі управління підприємством [<sup>247</sup>], внаслідок чого окремою групою вчених (П. В. Іванюта, В. О. Ластовецький, Т. М. Сторожук та ін.) використовується поняття “внутрішньогосподарської звітності”;

---

<sup>247</sup> Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні : закон України від 16 липня 1999 року № 996-ХІV. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/999>.

– порушенням принципів класифікації, які використовуються при виділенні окремих видів звітності, що є неспіввимірними із традиційно вживаними видами бухгалтерської звітності.

Вченими використовуються наступні трактування для тієї частини бухгалтерської звітності, яка формується для надання внутрішнім користувачам для прийняття управлінських рішень: “внутрішня звітність”, “внутрішньосистемна звітність”, “внутрішньогосподарська звітність”, “внутрішня управлінська звітність”, “управлінська звітність”, “оперативна звітність”. На нашу думку, всі подібні трактування є досить схожими між собою, однак відображають різні характерні особливості того інформаційного продукту, який надається менеджменту підприємства для інтерпретації та прийняття рішень.

Зокрема, використання характеристики “внутрішня” відображає з одного боку властивості предмету звітності – орієнтованість на події, що відбуваються в середині підприємства, господарства або певної досліджуваної системи. При цьому слід враховувати, що поняття “внутрішньосистемна звітність” є найбільш розмитим із розглянутого вище переліку, оскільки в залежності від того, що розглядається під системою, буде залежати предмет охоплення досліджуваних явищ. Тому в окремих випадках, коли системою вважатиметься група підприємств, внутрішньосистемною звітністю також вважатиметься та інформація, яка надається не лише менеджменту підприємства, а менеджменту, що займається управлінням групи підприємств.

З іншого боку, характеристика “внутрішня” відображає орієнтацію звітності на задоволення потреб певної групи користувачів відносно її предмету – менеджерів підприємства. Вичерпне поняття “внутрішній користувач інформації” надається проф. І. А. Слободняком як суб’єкт, прямо пов’язаний з конкретною організацією (хоча й що не обов’язково вступив в трудові відносини з господарюючим суб’єктом), який на основі наданої інформації

приймає рішення, що здійснює безпосередній вплив на її діяльність [248, с. 29]. У випадку, якщо окремі види облікової інформації виявляються непотрібні менеджменту, то така інформація не повинна подаватись у внутрішній звітності.

Проф. С. В. Булгакова та Н. В. Подобєдова вважають, що в науковому обігу слід використовувати поняття “внутрішньоорганізаційна управлінська звітність”, що є системою взаємопов’язаних показників, які виявляють фінансові та інші (виробничі, технологічні та ін.) результати діяльності організації в грошовому і натуральному вимірі, що ґрунтуються на відображенні поточних і планових (майбутніх) подій господарської діяльності по організації в цілому і в розрізі сегментів управління (видах діяльності, продукції, виробництва, центрах відповідальності, ін.) [249, с.140]. На думку авторів, застосування такого поняття дозволить внести ясність в розуміння досліджуваного явища, оскільки містить в собі уявлення про цілі використання, суб’єктів інформації, порядок складання такої звітності.

У той же час слід відмітити, що окремі автори зазначають, що управлінська звітність також забезпечує надання інформації про зовнішнє середовище підприємства. Наприклад, проф. Л. В. Юдіна визначає управлінську звітність як систему детальної і конкретної інформації про майно (активи), капітал, зобов’язання, доходи і витрати підприємства, господарські процеси і їх результати, про внутрішні і зовнішні фактори, які вплинули на одержані результати, необхідної управлінському персоналу для прогнозування, планування, організації, контролю і регулювання діяльності господарюючого суб’єкта [250, с. 2]. Цю ж ідею підтримує професор

---

<sup>248</sup> Слободняк И. А. К вопросу об определении понятия “бухгалтерская управленческая отчетность” / И. А. Слободняк // Вестник ИГЭА. – 2011. – № 4(78). – С. 25-30.

<sup>249</sup> Булгакова С. Внутренняя управленческая отчетность / С. Булгакова, Н. Подобєдова // Современная экономика: проблемы и решения. – 2010. – № 6. – С.139-151.

<sup>250</sup> Юдина Л. Н. Управленческая отчетность организации / Л. Н. Юдина // Все для бухгалтера. – 2007. – № 15(207). – С. 1-14.

І. А. Слободняк, зазначаючи, що у випадку з бухгалтерською управлінською звітністю обмеження на приведення у звітності показників, що характеризують тільки внутрішнє середовище, не є доречним, оскільки показники, що характеризують зовнішнє середовище, здійснюють у поєднанні з показниками внутрішнього середовища дуже сильний вплив на прийняття управлінських рішень [251, с. 29]. Відповідно, за таким підходом управлінська звітність не є суто внутрішньою звітністю підприємства, а є набором взаємопов'язаних показників, необхідних користувачам для прийняття управлінських рішень, до якої також можна віднести і фінансову звітність підприємства.

Іншим суперечливим питанням, яке залишається невирішеним в умовах сьогодення і стосується предмету управлінської звітності – це здатність її представлення як в цілому по підприємству (по системі), так і в розрізі видів діяльності, продукції, товарів, робіт, послуг, об'єктів майнового комплексу, центрів відповідальності або інших можливих аналітичних розрізів діяльності підприємства (за елементами системи). Зокрема, проф. А. Ю. Соколов зазначає, що управлінська звітність – це, по суті, сукупність способів отримання кінцевих даних (відомостей) для цілей управління компанією. Залежно від запитів завжди можна отримати стислу або більш розгорнуту інформацію, змінити форми її подання. Іншими словами, управлінська звітність вторинна, вона залежить від організації бухгалтерського аналітичного обліку, від рівня деталізації активів, зобов'язань, власного капіталу, доходів і витрат при складанні бюджетів і обмежена можливостями автоматизованої системи. Разом з тим, вона багатоваріантна і більш піддається змінам, ніж, наприклад, методи обліку витрат і калькулювання собівартості

---

<sup>251</sup> Слободняк І. А. К вопросу об определении понятия “бухгалтерская управленческая отчетность” / И. А. Слободняк // Вестник ИГЭА. – 2011. – № 4(78). – С. 25-30.

продукції [252, с. 17]. Таким чином, автор акцентує увагу на тому, що управлінська звітність – це не стільки конкретний вид бухгалтерської звітності з чітко визначеним предметом, а це спосіб отримання даних (відомостей), який має відповідний набір інструментів збору і узагальнення інформації, що мають тенденцію до змін з розвитком технічних та програмних засобів.

Подібного підходу до визначення бухгалтерської управлінської звітності також дотримується О. Е. Гусева, на думку якої, управлінська звітність є системою показників, що характеризує умови і результати діяльності підприємства в цілому чи його окремих частин за звітний період [253, с. 18] та проф. К. Друрі, розглядаючи її як комплекс взаємопов'язаних даних і розрахункових показників, які відображають функціонування (діяльність) підприємства як суб'єкта господарювання, згрупованих в цілому по підприємству і його структурних підрозділах [254, с. 27]. Відповідно, рівнем агрегації показників управлінської звітності може виступати не лише рівень підприємства, а й його структурні підрозділи (частини). При цьому, як відмічає М. Н. Семиколонова, формування звітності за галузями (сферами) відповідальності є можливим за наявності наступних умов: 1) чітке визначення функціональних сфер, які несуть відповідну відповідальність; 2) наявність територіального відокремлення підрозділів, що дозволяє обмежити відповідальність за витрати в рамках даного сегменту; 3) управління різноманітними виробничими процесами окремими відповідальними особами [255, с. 107-108].

Однак, на думку Н. В. Попова, виділення на рівні визначення звітності її структурної архітекτονіки – можливості її складання як на

---

<sup>252</sup> Соколов А. Ю. Управленческая отчетность промышленных предприятий / А. Ю. Соколов // Все для бухгалтера. – 2006. – № 19. – С. 13–17.

<sup>253</sup> Гусева Е. Э. Управленческая отчетность и ее использование для принятия управленческих решений / Е. Э. Гусева // Современный бухгалтер. – 2005. – № 1. – С. 20-26.

<sup>254</sup> Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений : [учебник] / К. Друри : [пер. с англ.]. – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 655 с.

<sup>255</sup> Семиколонова М. Н. Управленческая отчетность: понятие и принципы формирования / М. Н. Семиколонова // Экономика. – 2002. – № 2. – С. 107-108.

рівні підприємства в цілому, так і на рівні його структурних підрозділів, є невиправданим [<sup>256</sup>, с. 755]. Свою позицію автор обґрунтовує тим, що бухгалтерську управлінську звітність слід розглядати як систему форм і форматів цих форм, що складаються із показників обліково-аналітичної інформації. Вона є певною цілісністю, що має свою внутрішню структуру, а не є набором інструментів з необмеженою кількістю не пов'язаних між собою показників.

На нашу думку, при обґрунтуванні предмету управлінської звітності слід керуватися вимогами, які висуваються системою менеджменту до облікової інформації. Зокрема, запропоновано використовувати підхід проф. П. Ф. Друкера стосовно розуміння цілі підприємства як суб'єкта створення матеріальних благ. За даним підходом необхідним є використання чотирьох наборів діагностичного інструментарію: базова фінансова інформація; інформація про продуктивність; інформація про ключові знання; інформація про розподіл ресурсів [<sup>257</sup>, с. 128]. Відповідно, для забезпечення ефективного управління діючим підприємством управлінська звітність повинна забезпечувати функціонування чотирьох виділених наборів робочих інструментів. Аналіз пропозицій проф. П. Ф. Друкера в контексті теорії капіталу дозволяє констатувати, що окрім інформації про фінансовий та матеріальний капітал підприємства, в управлінській звітності повинна бути наведена інформація про інтелектуальний капітал, а також інформація про ефективність (продуктивність) використання всього капіталу, що перебуває в розпорядженні підприємства.

Використання характеристики “оперативна” свідчить про швидкість надання показників, що містяться в управлінській

---

<sup>256</sup> Попов А. Н. Управленческая отчетность: критический анализ существующих подходов и определений / А. Н. Попов // *Фундаментальные исследования*. – 2012. – № 6. – С. 753-757.

<sup>257</sup> Друкер П. Ф. *Энциклопедия менеджмента* / П. Друкер ; [пер. с англ.]. – М. : Издательский дом “Вильямс”, 2004. – 432 с.



звітності, для прийняття рішень її користувачам. В умовах глобалізації економічних систем, відкритості фінансових та продовольчих ринків, переходу до стану турбулентності економіки, яка вимагає реактивного реагування на зміни, що відбуваються в зовнішньому середовищі підприємства, оперативність внутрішньої управлінської звітності стає її іманентною характеристикою і означає швидку обробку і надання необхідних показників для оперативного задоволення інформаційних потреб внутрішніх користувачів. За умови застосування паперової форми ведення обліку, яка використовувалась до початку 1990-х рр. в більшості країн світу, побудова такої системи звітності була майже неможливою або здійснювалось на рівні агрегації необхідних для звітності показників (система оперативного обліку<sup>\*</sup>). Однак, на сучасному етапі розвитку інформаційно-комп'ютерних систем і технологій, який характеризується можливістю одночасного і швидкого доступу великої кількості користувачів до баз даних, розміщених на єдиному сервері, процес формування оперативних управлінських звітів (регулярних або за запитом менеджера) є стандартною корпоративною практикою.

Підтверджує зазначену позицію проф. Т. Є. Кучеренко, відмічаючи, що функції оперативного обліку передано внутрішньогосподарському (бухгалтерському управлінському) обліку, якому підпорядковані всі складові господарської діяльності обробки та підготовки інформації для внутрішніх користувачів у

---

<sup>\*</sup> При цьому слід враховувати існуючі відмінності між оперативною внутрішньою управлінською звітністю та звітністю, що формується підсистемою оперативного обліку, які хоча і дещо схожі за своїми формальними ознаками, однак мають дещо інше змістовне наповнення. Зокрема, проф. П. Я. Хомин характеризує останню як звітність, що використовується у господарстві для оперативного управління виробничо-фінансовою діяльністю. Виробничі підрозділи підприємств (бригади, ланки, дільниці, цехи) подають керівництву господарства спеціальну внутрішню звітність про хід виробничих процесів безпосередньо на місцях. Здебільшого внутрішня звітність подається повідомленнями довільної форми, які погоджені в господарстві (Хомин П. Я. Формування звітності в підсистемах фінансового, управлінського й податкового обліку : [монографія] / П. Я. Хомин. – Тернопіль : Економічна думка, 2004. – 288 с. (С. 6)).

процесі управління всіма господарськими процесами. Таким чином, цілком логічним є те, що оперативна звітність в сучасних умовах господарювання входить до складу внутрішньої бухгалтерської управлінської звітності [<sup>258</sup>, с. 102]. Відповідно, оперативність управлінської звітності слід розглядати не в якості задачі, яку потрібно досягти, а в якості функції, що притаманна такому виду бухгалтерської звітності.

Поява нового етапу розвитку інформаційно-комп'ютерних технологій, що характеризується широким застосуванням хмарних обчислень (cloud computing), які дозволяють зберігати дані незалежно від їх конфігурації, розташування і характеру устаткування, дозволяє забезпечити менеджерам доступ до внутрішніх управлінських звітів підприємства із віддаленого місця доступу – ноутбуку, планшета, смартфона або іншого пристрою, приєднаного до мережі Інтернет. За таких умов можна говорити про виникнення нового рівня оперативності управлінської звітності – звітності в режимі он-лайн, яка може бути сформована в будь-який момент за запитом заінтересованої особи за допомогою різноманітних пристроїв, які перебувають в або поза межами корпоративної інформаційної мережі. Сьогодні впровадження інформаційних систем, що забезпечують формування і передачу користувачам он-лайн звітності можуть собі дозволити банківські установи. Зокрема, більшість провідних банків світу використовують “Worldwide Primary Reporting System”, яка дозволяє генерувати звітність про здійснені торги на біржах в режимі он-лайн (дата торгів + 1 день) і розсилати її менеджерам для прийняття фінансових рішень. Також досить часто в компаніях, які працюють на фінансових ринках, формується он-лайн внутрішня звітність в розрізі таких статей як “грошові кошти”, “деривативи” та “ризик”, що є інформаційною основою для функціонування системи ризик-менеджменту компанії. Існування таких можливостей сучасних

<sup>258</sup> Кучеренко Т. С. Класифікація господарської звітності: генезис і проблеми сучасності / Т. С. Кучеренко // Вісник ТНЕУ. – 2008. – № 2. – С. 98-108.

облікових інформаційних систем забезпечує формування нового підходу до прийняття управлінських рішень менеджерами на основі облікової інформації.

Стосовно характеристики “управлінська”, яка висувається до бухгалтерської звітності, то під нею слід розуміти орієнтацію на інформаційну підтримку процесу прийняття управлінських рішень. Враховуючи широкоаспектність категорії “управління підприємством” та його функцій, можна констатувати, що така характеристика стосується всіх видів бухгалтерської звітності. Так, на основі внутрішньої звітності приймаються рішення менеджерами підприємства, а на основі зовнішньої – інвесторами та позичальниками, хоча для формування тактичної та оперативної управлінської політики менеджери використовують всі можливі і доступні джерела інформації.

На думку Н. В. Попова, управлінська звітність – це вказівка на мету, досягнення якої повинно забезпечити формування обліково-аналітичної інформації бухгалтерської управлінської звітності: інформація повинна використовуватися менеджерами (внутрішніми користувачами) для прийняття управлінських рішень [259, с. 755]. Тому будь-які показники, які наводяться в звітності і не підходять під прийняту на підприємстві модель прийняття управлінських рішень повинні бути замінені іншими, релевантними показниками.

Таким чином, враховуючи проаналізовані характеристики управлінської звітності встановлено, що основним засобом інформаційної підтримки прийняття менеджментом підприємства управлінських рішень є інформаційний продукт – набір відповідних облікових показників, який слід називати *внутрішня управлінська звітність*. Застосування такого підходу дозволяє конкретизувати предмет даного виду звітності та його цільову орієнтацію на забезпечення процесу підтримки прийняття рішень. Враховуючи

---

<sup>259</sup> Попов А. Н. Управленческая отчетность: критический анализ существующих подходов и определений / А. Н. Попов // Фундаментальные исследования. – 2012. – № 6. – С. 753-757.

сучасні підходи до організації бухгалтерського обліку в умовах застосування сучасних інформаційно-комп'ютерних та Інтернет технологій оперативність є іманентною характеристикою внутрішньої управлінської звітності.

За результатами проведених досліджень визначено наступні основні проблеми теоретико-методологічного та організаційного характеру, які повинні бути вирішені з метою підвищення ефективності впровадження внутрішньої управлінської звітності в практичну діяльність підприємств (рис. 3.4):

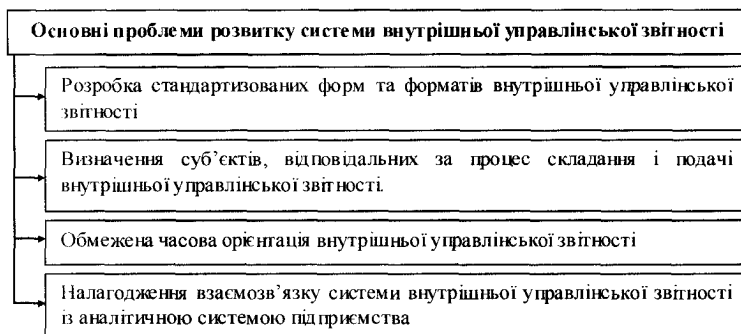


Рис. 3.4. Основні проблеми розвитку системи внутрішньої управлінської звітності

1. *Розробка стандартизованих форм та форматів внутрішньої управлінської звітності.* Визначальною передумовою для вирішення даної проблеми є розгляд можливості стандартизації систем управлінського обліку, що суперечить його природі, як окремого виду бухгалтерського обліку, який не підлягає регулюванню. Хоча сьогодні існують окремі пропозиції щодо необхідності стандартизації системи управлінського обліку (наприклад, Л. В. Юрьєва [260]), однак вони передбачають необхідність його стандартизації в межах групи підприємств (холдингу) з метою забезпечення підвищення

<sup>260</sup> Юрьєва Л. В. Направления стандартизации управленческого учета в холдинговых структурах / Л. В. Юрьєва // Известия ИГЭА. – 2008. – № 5(61). – С. 56-59.

порівнянності облікових даних, а не на рівні національної облікової системи.

Як свідчить міжнародний досвід в сфері стандартизації управлінського обліку, зокрема, діяльність Інституту сертифікованих управлінських бухгалтерів (the Institute of Certified Management Accountant), сьогодні неможливо розробити систему повноцінних стандартів подібно до МСФЗ. Доказом цього є те, що запроваджені даним інститутом положення з управлінського обліку мають диспозитивний характер, тобто рішення про їх використання приймається на самому підприємстві. Тому такі стандарти слід краще називати рекомендаціями, що зорієнтовують суб'єктів організації управлінського обліку та менеджерів, які висувають вимоги до облікової інформації, необхідної для прийняття рішень.

Відсутність стандартизованих форм та форматів внутрішньої управлінської звітності, і як наслідок, типової системи управлінських показників є однією із основних проблем, на вирішення якої повинні бути спрямовані зусилля науковців. Зокрема, як відмічає з цього приводу О. П. Ритченко, основні проблеми в підготовці управлінської звітності пов'язані з відсутністю загальних рекомендацій про формування системи звітних показників та інформаційної бази для їх розрахунку, що ускладнює розробку внутрішнього положення з управлінської звітності організації, а також і створення програмних продуктів з автоматизації процесів її складання [261]. Такий підхід ґрунтується на позиції, що незважаючи на специфічність управлінської звітності, всі звітні дані можуть бути систематизовані за єдиною системою правил. Однак, таку позицію вчених, враховуючи особливості розвитку управлінського обліку на підприємствах, можна назвати ілюзорною, оскільки існування значної кількості численних та розрізаних звітів, які досить важко навіть

---

<sup>261</sup> Ритченко Е. П. Формирование и развитие управленческой отчетности / Е. П. Ритченко // Электронный научный журнал "Инженерный вестник Дона". – 2011. – № 3. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.ivdon.ru/magazine/archive/n3y2011/478>.

співставити між собою в межах одного структурного підрозділу, є визначальною рисою організації системи управлінської звітності великих підприємств, в яких існує своя ієрархія менеджменту із розрізненими і досить часто нестандартизованими управлінськими запитами. Подібною є ситуація при порівнянні систем управлінської звітності окремих підприємств, оскільки на кожному з них розробляється власна система, без урахування існуючих теоретичних напрацювань у даній сфері, що стосуються складу, структури, формату і набору показників управлінської звітності.

На думку проф. А. Д. Шеремета, зміст, форми, терміни і обов'язки подання управлінської звітності, а також користувачі варіюють залежно від умов господарювання на конкретному підприємстві [<sup>262</sup>, с. 227], що підтверджує І. В. Аверчев, зазначаючи, що не дивлячись на те, що управлінська звітність існує досить давно, до цього часу не існує стандартних форм управлінської звітності (альбомів уніфікованих форм і т.д.), затверджених на державному рівні. Кожне підприємство розробляє їх самостійно [<sup>263</sup>, с. 27]. Тому, як зазначають окремі вчені [<sup>264</sup>, с. 755; <sup>265</sup>, с. 29], сьогодні відсутній уніфікований формат внутрішньої управлінської звітності, що пов'язано як із особливостями управлінського обліку як інформаційної системи, так і з наявністю значної варіації управлінських потреб, що передбачають необхідність розробки окремого набору облікових показників, необхідних для їх задоволення. Таким чином, одержаний на виході із системи управлінського обліку інформаційний продукт у вигляді внутрішньої управлінської звітності відображає унікальні особливості

---

<sup>262</sup> Управлінський облік : [навчальний посібник] / за ред. А. Д. Шеремет. – М. : ІД ФБК-ПРЕСС, 2000. – 512 с.

<sup>263</sup> Аверчев І. В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение / И. В. Аверчев. – М. : Вершина, 2006. – 512 с.

<sup>264</sup> Попов А. Н. Управленческая отчетность: критический анализ существующих подходов и определений / А. Н. Попов // Фундаментальные исследования. – 2012. – № 6. – С. 753-757.

<sup>265</sup> Слободняк И. А. К вопросу об определении понятия "бухгалтерская управленческая отчетность" / И. А. Слободняк // Вестник ИГЭА. – 2011. – № 4(78). – С. 25-30.

функціонування конкретного підприємства та використовуваних на ньому моделей і методів прийняття управлінських рішень.

2. *Визначення суб'єктів, відповідальних за процес складання і подачі внутрішньої управлінської звітності.* Значна кількість науковців намагається обійти дане питання внаслідок відсутності ефективної практики організації управлінського обліку на вітчизняних підприємствах. В іншій групі науковців, які розглядають дане питання, немає остаточної згоди стосовно вирішення даної проблеми, зокрема, хто повинен здійснювати функції формування і подачі управлінської звітності, бухгалтер або нова, спеціально підготовлена особа. Наприклад, проф. В. Ф. Палій відмічає, що управлінську звітність складають бухгалтери на основі врахування вимог менеджерів, керівників центрів відповідальності та інших видів управлінського персоналу [266, с. 85], а на думку В.Є. Козачка та З. В. Назаренко, внутрішня бухгалтерська звітність складається бухгалтером-аналітиком і подається як адміністрації підприємства, так і менеджерам всіх рівнів управління [267, с. 1-2].

Зовсім протилежним до наведених вище позицій авторів є підхід І. В. Аверчева, який зазначає, що не варто асоціювати “звичайного” бухгалтера з управлінським бухгалтером. Перший – це працівник бухгалтерії, а другий – це будь-який спеціаліст компанії, певним чином залучений до процесу використання ресурсів, в ланцюжок створення вартості і досягнення цільових значень ключових показників ефективності. Не потрібно звалювати на “типового” бухгалтера всі питання, пов’язані з управлінським обліком та звітністю. Він просто не потягне цю ділянку роботи, оскільки сфера сучасного управлінського обліку є досить широкою, а його методи багато в чому суперечать методам підготовки фінансової звітності

---

<sup>266</sup> Палій В. Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы / В. Ф. Палий. – М. : Изд-во “Бухгалтерский учет”, 2007. – 88 с.

<sup>267</sup> Козачок В. Є. Внутрішня звітність та її використання в управлінні підприємством / В. Є. Козачок, З. В. Назаренко. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://dspace.uabs.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/5171/1/Kozachok\\_tez.pdf](http://dspace.uabs.edu.ua/jspui/bitstream/123456789/5171/1/Kozachok_tez.pdf)

[<sup>268</sup>, с. 40-41]. На думку автора, до процесу формування управлінської звітності повинні бути долучені всі працівники підприємства, від вищого керівництва до рядових працівників, які є користувачами таких звітів або результати діяльності яких є основою для формування показників управлінської звітності. Однак, безпосередню відповідальність за складання управлінської звітності на підприємстві повинна нести особа, яка має більш широкий світогляд у порівнянні із бухгалтерами, дії і набір методів яких обмежені системою облікових стандартів.

Окрім цього, важливе значення має набір завдань, які має вирішувати такий суб'єкт організації, побудови і функціонування системи внутрішньої управлінської звітності. До таких завдань науковці найчастіше відносять збирання інформації та систематизацію, тобто її представлення у вигляді системи показників внутрішньої управлінської звітності. У той же час, з виокремленням посади бухгалтера-аналітика з внутрішньої управлінської звітності, на нього досить часто, окрім вищезазначених завдань, покладається функція інтерпретації одержаних показників та донесення їх до менеджменту вже в обробленому вигляді. Практична реалізація такої моделі обробки і передачі інформації для прийняття управлінських рішень сьогодні є можливою лише в умовах застосування сучасних ERP-систем, які дозволяють забезпечити не лише оперативне формування внутрішньої управлінської звітності, а й первинну аналітичну обробку завдяки вмонтованим в систему аналітичним засобам. Наприклад, в програмних продуктах компанії "SAP" реалізовано ряд аналітичних інструментів (прикладна аналітика, "бізнес-інтелект", сховища даних, аналіз ризиків, прогнозний аналіз), які дозволяють здійснювати аналітичні процедури по одержаних показниках управлінської звітності в кожному із основних модулів системи.

---

<sup>268</sup> Аверчев И. В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение / И. В. Аверчев. – М. : Вершина, 2006. – 512 с.



3. *Обмежена часова орієнтація внутрішньої управлінської звітності.* Як відмічають більшість науковців, внутрішня управлінська звітність, подібно до фінансової звітності, надає інформацію про минулі події та результати, які вже відбулись в господарській діяльності підприємства або в його окремому структурному підрозділі. Так, проф. В. Б. Івашкевич зазначає, що управлінська звітність відображає результати функціонування господарської організації як економічної та виробничої одиниці [<sup>269</sup>, с. 517], Н. А. Адамова та Г. А. Адамова – внутрішньогосподарські процеси і результати діяльності [<sup>270</sup>, с. 45], А. В. Кучинський – результат функціонування управлінської інформаційної системи підприємства [<sup>271</sup>, с. 108]. Така ретроспективна спрямованість внутрішньої управлінської звітності накладає значні обмеження на можливість її використання в якості базисного інформаційного джерела при прийнятті управлінських рішень. Це стає особливо очевидним в умовах побудови системи стратегічного менеджменту на підприємствах, оскільки для прийняття стратегічних управлінських рішень також потрібна інформація прогностного та стратегічного характеру. Існування такої ситуації констатує О. Н. Коренева, відмічаючи, що в економічній літературі при визначенні поняття “звітність”, частіше за все підкреслюється її ретроспективний характер. Звітність характеризує те, що вже відбулося: “звітність – це система взаємопов’язаних показників, які характеризують умови і результати діяльності підприємства (суб’єкта господарювання) або

---

<sup>269</sup> Івашкевич В. Б. Бухгалтерский управленческий учет: [учеб. пособие для вузов] / В. Б. Івашкевич. – М. : Экономист, 2004. – 638 с.

<sup>270</sup> Адамов Н. А. Внутренняя управленческая отчетность: принципы, виды и методы составления / Н. А. Адамов, Г. А. Адамова // Финансовая газета. Региональный выпуск. – 2007. – № 30. – С. 10.

<sup>271</sup> Кучинский А. В. Учетно-аналитическое обеспечение сбалансированности денежных потоков в условиях инновационного развития предприятия : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / А. В. Кучинский. – Саратов, 2011. – 217 с.

складових його елементів (видів бізнесу) за минулий період” [<sup>272</sup>, с. 379].

Дана проблема сьогодні активно обговорюється сучасними вченими, які пропонують шляхи її вирішення шляхом зняття таких часових обмежень, розширення оціночних баз, що має підвищити релевантність показників, які надаються у внутрішній управлінській звітності. Проте, внесення таких змін у змістовне наповнення та організацію побудови системи управлінської звітності передбачає необхідність проведення трансформації базових принципів бухгалтерського обліку (історичної оцінки, обачності, послідовності), які були сформовані з моменту виникнення подвійної облікової системи. А більшість вчених не готові до сприйняття і запровадження таких змін, які б дозволили наділити облікову систему прогноною функцію.

Проте, ряд дослідників обґрунтовує необхідність проведення таких змін, що передбачають розширення часової орієнтації внутрішньої управлінської звітності шляхом включення до її складу прогнозних показників. Зокрема, на думку А. Н. Попова, основу управлінської звітності утворюють різні вартісні оцінки – дисконтована вартість, справедлива вартість та ін., а не лише історична оцінка. Визначення вартості компанії, її активів і зобов'язань, неминуче пов'язане з невизначеністю оцінок майбутніх подій фінансового характеру. Ця невизначеність практично долається своєчасним виявленням та обліком ризик-факторів до умов формування майбутніх фінансових подій [<sup>273</sup>, с. 755]. Такої ж позиції дотримується проф. І. А. Слободняк, пропонуючи включати до складу внутрішньої управлінської звітності показники, що відображають майбутнє або інформацію, необхідну для визначення

---

<sup>272</sup> Коренева А. Н. Управленческая отчетность коммерческого банка / А. Н. Коренева // Аудит и финансовый анализ. – 2006. – № 4. – С. 379-388.

<sup>273</sup> Попов А. Н. Управленческая отчетность: критический анализ существующих подходов и определений / А. Н. Попов // Фундаментальные исследования. – 2012. – № 6. – С. 753-757.

цих показників. На його думку, завдання внутрішньої бухгалтерської управлінської звітності полягає в тому, щоб представити інформацію про тенденції розвитку організації, її стійкість в майбутньому [274, с. 36]. Таким чином, вищенаведені автори намагаються обґрунтувати причини необхідності впровадження прогностичних показників у внутрішню управлінську звітність підприємства зростанням запитів менеджменту в прогностичній інформації та інформації про ризики майбутніх подій, що необхідна для прийняття рішень в умовах зростання динаміки зовнішнього середовища підприємств.

*4. Налагодження взаємозв'язку системи внутрішньої управлінської звітності із аналітичною системою підприємства.* У багатьох випадках для прийняття управлінських рішень на основі облікової інформації необхідні не первинні облікові показники, а похідні показники, які одержуються в результаті аналітичної обробки облікових даних. Узагальнюючи такі показники у вигляді певного звіту, формується аналітична звітність.

Прийняття управлінських рішень за допомогою підсумкових управлінських звітів, що одержуються за результатами обробки даних про здійснені на підприємстві господарські операції, вважається представниками сучасної теорії управління результативністю одним із основних хибних уявлень про роль інформаційних технологій в системі управління підприємством.

Сьогодні має важливе значення співвідношення між внутрішньою управлінською звітністю та аналітичною звітністю, обґрунтування сфер їх перетину та ключових відмінностей. Це пов'язано як з необхідністю формування методично-організаційних засад розвитку практики управлінського обліку на підприємствах, так і з вирішенням проблем теоретичного характеру. Вчені мають суперечливі підходи стосовно співвідношення між внутрішньою

---

<sup>274</sup> Слободняк И. А. Основные отличия внутренней бухгалтерской управленческой отчетности от бухгалтерской финансовой отчетности / И. А. Слободняк // Известия ИГЭА. – 2011. – № 1(75). – С. 34-37.

управлінською звітністю та аналітичною звітністю. Так, більшість дослідників схиляються до думки, що внутрішня управлінська звітність є “сирими даними”, які потребують аналітичної обробки перед їх надходженням до менеджменту підприємства, хоча в окремих випадках вона може використовуватись для прийняття певних видів управлінських рішень. Як відмічає з цього приводу О. О. Сатмурзаєв, внутрішня звітність – це ще не результат управлінського аналізу, що є найважливішим елементом управлінського обліку, вона є первинним матеріалом для управлінського аналізу, але матеріалом, що вже готовий для загальної оцінки центрів відповідальності, ступеня досягнення поставлених цілей і вироблення оперативних коригуючих рішень [<sup>275</sup>, с. 1].

У той же час проф. К. Друрі, розглядаючи сутність управлінської звітності як впорядковану сукупність показників, які пов'язані між собою і повністю інформують про стан того чи іншого аналізованого об'єкта, зазначає, що внутрішня звітність має статус аналітичного звіту, оскільки є сукупністю даних про фінансово-господарську діяльність і розрахункових показників [<sup>276</sup>, с. 27]. Застосування такого підходу передбачає, що внутрішня управлінська звітність є готовим інформаційним продуктом, на основі якого можуть прийматись управлінські рішення.

На нашу думку, вирішення даної проблеми сьогодні не може бути однозначним, оскільки на співвідношення між внутрішньою управлінською звітністю та аналітичною звітністю на конкретному підприємстві впливають особливості організації обліку та економічного аналізу на ньому. Так, якщо в умовах ручної або змішаної форми ведення обліку внутрішня управлінська звітність може розглядатись в якості аналітичного звіту, то в умовах комп'ютеризації обліково-

---

<sup>275</sup> Сатмурзаєв О. О. К вопросу о совершенствовании внутренней управленческой отчетности и анализа себестоимости продукции / О. О. Сатмурзаев. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : aef.kz/.../fj.vt.pawekz.vzv....gthgftuwckl.doc.

<sup>276</sup> Друри К. Управленческий учет для бизнес-решений : [учебник] / К. Друри ; [пер. с англ.] – М. : ЮНИТИ-ДАНА, 2003. – 655 с.

аналітичного та управлінського процесу за допомогою сучасних інформаційних систем окремо виділяється управлінська звітність, і окремо – аналітична звітність. З цього приводу Г. Кокинз зазначає, що в провідних світових компаніях використовуються такі ІТ-системи, які дозволяють забезпечувати ефективно вивільнення та обробку інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень [277, с. 294]. Зокрема, в них створюються підсистеми, які забезпечують формування, вивільнення, перетворення і завантаження даних в спеціальні сховища (Data Warehouse), так і підсистеми, які забезпечують за необхідності обробку даних, розміщених в сховищі. Обробка облікових даних здійснюється за допомогою інструментів бізнес-аналітики, за результатами використання яких формується аналітична звітність, яка дозволяє забезпечити взаємозв'язок між даними системи управлінського обліку та управлінськими рішеннями, що приймаються керівництвом підприємства.

Визначальною характеристикою внутрішньої управлінської звітності як елемента системи бухгалтерського обліку є існування значимих відмінностей від фінансової звітності, які проявляються в наступному (табл. 3.1).

Проведений аналіз виділених відмінностей між фінансовою та управлінською звітністю (табл. 3.1) дозволяє встановити, що суб'єкти формування управлінської звітності у порівнянні із фінансовими бухгалтерами мають набагато менше обмежень при: здійсненні облікових процедур; виборі методів підготовки звітів; виборі інформаційних джерел; виборі рівня надійності інформації; виборі рівня якості інформації, виборі форми представлення інформації. На основі наявності набору вищенаведених варіативних компонентів підготовки управлінської звітності з'являється можливість забезпечити формування релевантного інформаційного продукту, необхідного для прийняття менеджерами ефективних управлінських рішень.

<sup>277</sup> Кокинз Г. Управление результативностью. Как преодолеть разрыв между объявленной стратегией и реальными процессами / Г. Кокинз. – М.: Альпина Бизнес Букс, 2008. – 328 с.

Відмінності між фінансовою та управлінською звітністю  
як елементами системи бухгалтерського обліку

<i>Критерій порівняння</i>	<i>Фінансова звітність</i>	<i>Управлінська звітність</i>
Природа формування звітів	Має загальноопільове призначення, орієнтована на широку групу зовнішніх користувачів	Має вузькоопільове призначення, розробляється для забезпечення прийняття окремих управлінських рішень певним керівникам
Регулювання	Здійснюється національним або міжнародним регулятором за допомогою системи облікових стандартів	Відсутні будь-які зовнішні інструкції, які регулюють форму і зміст. Внутрішні інструкції можуть бути розроблені і впроваджені, з метою задоволення потреб окремих менеджерів
Рівень деталізації	Забезпечує надання широкого і не дуже деталізованого огляду про результати діяльності і фінансовий стан підприємства за звітний період	Забезпечує надання менеджерам досить деталізованої інформації для прийняття специфічних операційних рішень
Період подачі	Щорічна, піврічна або квартална	Можливі різні варіанти: регулярне подання (річна, місячна, тижнева, щоденна, он-лайн) або подання за запитом для вирішення специфічних завдань
Часова орієнтація	Забезпечує надання інформації за минулий період (ретроспективна орієнтація)	Забезпечує надання інформації за минулий період (ретроспективна орієнтація), теперішній і прогнозоване майбутнє підприємства (перспективна орієнтація)
Якість інформації	Надійна і об'єктивна фінансова інформація в грошовому вимірнику з низьким рівнем релевантності	Фінансова і нефінансова інформація з меншим рівнем надійності і об'єктивності, але з більшим рівнем релевантності для менеджменту

Основним результатом взаємодії фінансової та управлінської звітності є те, що одного боку, внутрішня управлінська звітність є засобом подолання “недоліків” системи фінансової звітності, як джерела інформації для прийняття управлінських рішень менеджментом підприємства, а з іншого боку – виступає основним індикатором втрати фінансовою звітністю своєї релевантності,

оскільки внутрішня управлінська звітність є більш гнучкою до мінливих запитів менеджменту та може швидко адаптуватись до нових моделей прийняття рішень, що використовуються в управлінській практиці підприємств.

***Мета та завдання внутрішньої управлінської звітності.***

Виходячи з того, що внутрішня управлінська звітність є одним із видів бухгалтерської звітності, вона забезпечує виконання функцій, як в цілому притаманних системі бухгалтерської звітності. в той же час, маючи і власні специфічні функції і завдання, виникнення яких пов'язане із розвитком інформаційних потреб користувачів облікової інформації, зокрема, менеджменту підприємства. Окрім цього, дослідниками досить часто розглядається мета та цілі складання управлінської звітності, які визначають її роль, функції та завдання на конкретному підприємстві.

У більшості проаналізованих праць з управлінського обліку роль, завдання, цілі та функції управлінської звітності частково повторюють один одного, що свідчить про відсутність системності та взаємоузгодженості в даному напрямі наукових досліджень. Це зумовлює необхідність побудови загальної моделі взаємозв'язків між даними поняттями, що значно полегшить здійснення наукових досліджень у майбутньому вченими та сприятиме підвищенню ефективності впровадження управлінської звітності в практичну діяльність підприємств.

На думку А. Ю. Буніної, роль та необхідність складання внутрішньої управлінської звітності обумовлена рядом факторів:

1. Посиленням відповідальності в підвищенні результативності підрозділів підприємства.

2. Сприянням збалансованості між плановими та фактичними даними.

3. Виявленням внутрішньовиробничих відхилень і резервів росту виробництва.

4. Сприянням повноті і правильності ведення управлінського обліку на підприємстві.

5. Виявленням реального фінансового стану підприємства і розробкою заходів з усунення несприятливих відхилень [<sup>278</sup>, с. 1].

Слід зазначити, що виділені автором фактори можна в цілому віднести до ролі системи управлінського обліку в управлінській інформаційній системі підприємства. Однак, найбільш значимим фактором із виділених автором, на нашу думку, є забезпечення повноти інформації про поточний стан діяльності підприємства і про перспективи його розвитку в майбутньому на основі застосування нових підходів до обробки облікової інформації та інструментів їх впровадження, що дозволяє в цілому наблизити обліково-аналітичну систему підприємства до запитів менеджменту.

У свою чергу роль внутрішньої управлінської звітності напряму залежить від мети її складання. Виходячи із самої назви, основною метою внутрішньої управлінської звітності є забезпечення менеджерів інформацією про діяльність підприємства для прийняття ефективних управлінських рішень. Дана позиція притаманна більшості науковцям, які вивчають теоретико-методологічні проблеми формування управлінської звітності підприємств. Так, проф. В. Ф. Палій визначає мету управлінської звітності як забезпечення управлінського персоналу всіх рівнів необхідною управлінською інформацією [<sup>279</sup>, с. 85], І. А. Югансон на основі аналізу принципів (вимог) до управлінської звітності приходять до висновку, що метою такої звітності є забезпечення персоналу всіх рівнів управління потрібною і корисною інформацією, яка необхідна для поточного керівництва, контролю, координації і планування

---

<sup>278</sup> Буніна А. Ю. Внутренняя управленческая отчетность как основа оценки деятельности центров ответственности / А. Ю. Буніна // Вестник Воронежского государственного аграрного университета. – 2010. – № 3(26). – С. 71-73.

<sup>279</sup> Палій В. Ф. Теория бухгалтерского учета: современные проблемы / В. Ф. Палій. – М. : Изд-во "Бухгалтерский учет", 2007. – 88 с.



діяльності суб'єкта господарювання [<sup>280</sup>, с. 2]. Дану позицію також підтверджує Ж. А. Іванова, якою за результатами аналізу фахової літератури встановлено, що в якості основної мети складання управлінської звітності науковці розглядають необхідність забезпечення інформацією управлінського персоналу всіх рівнів, відповідальних за прийняття управлінських рішень [<sup>281</sup>, с. 360]. Таким чином, мета внутрішньої управлінської звітності фактично визначається потребами менеджменту в прийнятті управлінських рішень, інформаційною основою для яких виступають облікові показники, сформовані за необхідними для менеджерів розрізами.

У залежності від організаційно-технологічних і економічних особливостей підприємства мета складання внутрішньої управлінської звітності може бути конкретизована у вигляді набору завдань. Окрім того, конкретизована мета складання внутрішньої звітності на підприємстві визначає періодичність її подання та форми представлення, а також набір показників, які в ній розкриваються.

Підходи авторів стосовно завдань, які виконує внутрішня управлінська звітність, наведено в табл. 3.2.

Виконання виділених завдань (табл. 3.2) внутрішня управлінська звітність забезпечуватиме лише при забезпеченні виконання певних умов, які можна розглядати в якості вимог, які висуваються до систем управлінської звітності сучасних підприємств:

– правильності її складання, що передбачає відсутність порушень (маніпуляцій, вуалювання, фальсифікацій та ін.) під час реалізації даного процесу;

– у відповідності до вимог певного рівня системи менеджменту (оперативного, тактичного, стратегічного);

– у відповідності до обраної стратегії і тактики управління;

---

<sup>280</sup> Югансон И. А. Управленческая отчетность: сущность и принципы формирования / И. А. Югансон // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 5. – С. 45-46.

<sup>281</sup> Иванова Ж. А. Внутренняя управленческая отчетность как информационная основа анализа / Ж. А. Иванова // Вопросы экономики и права. – 2011. – № 4. – С. 360-364.

**Підходи авторів до виділення завдань, які виконує  
внутрішня управлінська звітність**

<i>Автор</i>	<i>Види завдань</i>
Ж. А. Іванова [ <sup>282</sup> , с. 361]	<ul style="list-style-type: none"> <li>– повинна бути так побудована, щоб керівники мали змогу її з легкістю сприймати і ефективно її використовувати;</li> <li>– забезпечувати виконання запитів внутрішніх користувачів.</li> </ul>
Представники проекту “Business Toolkits” [ <sup>283</sup> ]	<ul style="list-style-type: none"> <li>– забезпечувати швидкий огляд діяльності;</li> <li>– вказувати на існуючі проблеми та недоліки;</li> <li>– вказувати на потенційні проблеми в майбутньому (наприклад, брак грошових коштів);</li> <li>– вирішувати питання та проблеми повсякденної діяльності;</li> <li>– приймати стратегічні та довгострокові рішення;</li> <li>– надавати вказівки з планування і складання бюджету.</li> </ul>
О. О. Сатмурзаєв [ <sup>284</sup> , с. 1]	<ul style="list-style-type: none"> <li>– виявляти існуючі проблеми і недоліки;</li> <li>– виділяти моменти, які вказують на потенційні проблеми в майбутньому;</li> <li>– всеосяжний і швидкий огляд діяльності;</li> <li>– розрахунки та інформування про фактичну ефективність і рентабельність діяльності;</li> <li>– групування й аналіз інформації для вибору оптимальних варіантів вирішення проблем, що виникають в ході діяльності;</li> <li>– представлення інформації для прийняття стратегічних рішень.</li> </ul>
М. Н. Семіколенова [ <sup>285</sup> , с. 107]	<ul style="list-style-type: none"> <li>– з її допомогою адміністрація підприємства може контролювати діяльність центрів відповідальності і об’єктивно оцінювати якість роботи керівних менеджерів;</li> <li>– чітко налагоджений з допомогою управлінських звітів контроль дозволяє керівнику центру відповідальності приймати обґрунтовані рішення і аналізувати цілі свого підрозділу в період планування.</li> </ul>
Ж. С. Труфіна [ <sup>286</sup> , с. 5]	<ul style="list-style-type: none"> <li>– забезпечувати одержання оперативної та якісної інформації, що посилить контрольну функцію обліку і його аналітичність;</li> <li>– забезпечувати контроль за ефективною роботою окремих підрозділів;</li> <li>– сприяти досягненню основної мети підприємства – отримання прибутку;</li> <li>– визначати роль обліку в системі заохочення працівників.</li> </ul>

<sup>282</sup> Іванова Ж. А. Внутренняя управленческая отчетность как информационная основа анализа / Ж. А. Иванова // Вопросы экономики и права. – 2011. – № 4. – С. 360-364.

<sup>283</sup> Системи управлінської звітності. Business Toolkits. Матеріали для проведення семінару. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.aup.ru/books/m43>.

<sup>284</sup> Сатмурзаєв О. О. К вопросу о совершенствовании внутренней управленческой отчетности и анализа себестоимости продукции / О. О. Сатмурзаев. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [aef.kz/.../fj.vt.pawekz.vzv....gthgftuwhckl.doc](http://aef.kz/.../fj.vt.pawekz.vzv....gthgftuwhckl.doc).

<sup>285</sup> Семіколенова М. Н. Управленческая отчетность: понятие и принципы формирования / М. Н. Семіколенова // Экономика. – 2002. – № 2. – С. 107-108.

<sup>286</sup> Труфіна Ж. С. Внутрішня звітність та її використання у контролі формування фінансових результатів операційної діяльності / Ж. С. Труфіна // Облік, аналіз, аудит. – 2012. – № 1. – С. 1-5.

Автор	Види завдань
А. А. Шапорова [287]	<ul style="list-style-type: none"> <li>– виступати основним джерелом інформації, що використовується менеджерами при прийнятті рішень;</li> <li>– інформація бухгалтерської управлінської звітності використовується при здійсненні планування фінансово-господарської діяльності організації;</li> <li>– обліково-аналітична інформація внутрішньої звітності систематизує в собі всю інформацію, яка всебічно характеризує результати діяльності організації, стан її зовнішнього і внутрішнього середовища;</li> <li>– за даними бухгалтерської управлінської звітності можливо і необхідно провести комплексний внутрішній економічний аналіз діяльності організації;</li> <li>– зміст внутрішньої бухгалтерської звітності дозволяє відстежувати основні параметри функціонування організації, а при виникненні відхилень від передбачуваних сценаріїв розвитку ситуації подавати про них сигнал користувачам інформації;</li> <li>– не тільки процес формування обліково-аналітичної інформації вимагає певної організації, але і бухгалтерська управлінська звітність повинна сприяти розвитку і вдосконаленню організаційної структури підприємства, забезпечуючи інформаційний зв'язок різних рівнів управління один з одним.</li> </ul>

– із врахуванням специфічних організаційно-технологічних особливостей діяльності конкретного підприємства, рівня кваліфікації та компетентності його управлінського персоналу;

– при її своєчасному наданні аналітикам або суб'єктам прийняття управлінських рішень, при цьому конкретний вигляд, вид, форма, формат внутрішньої управлінської звітності і терміни її подачі встановлюються в індивідуальному порядку.

**Принципи формування бухгалтерської управлінської звітності підприємств.** Враховуючи неможливість розробки стандартів побудови внутрішньої управлінської звітності на даному етапі внаслідок “креативної” природи управлінського обліку, вчені не полишають ідею щодо необхідності створення механізмів регулювання даного процесу. Одним із найбільш поширених шляхів створення системи регулювання процесу формування внутрішньої

<sup>287</sup> Шапорова А. А. Бухгалтерская управленческая отчетность как система учетно-аналитической информации / А. А. Шапорова // Электронный научный журнал “Управление экономическими системами” – 2012. – № 7. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.uecs.ru/uecs43-432012/item/1460-2012-07-23-05-37-14>.

управлінської звітності є розробка системи принципів, які мають враховуватись суб'єктами, відповідальними за даний процес на підприємстві.

В окремих випадках вчені також використовують інші синонімічні характеристики принципів, такі як правила чи вимоги (С. М. Бичкова, Є. Е. Гусева, Л. Н. Юдіна, Ц. Н. Янданова та ін.), які визначають вихідні положення зі здійснення і організації процесу складання управлінської звітності. На нашу думку, в контексті відсутності можливості чіткого регулювання процесу формування внутрішньої управлінської звітності, не зовсім коректним є використання понять “правила” або “вимоги”, які передбачають обов’язковість їх виконання або дотримання, що неможливо забезпечити в умовах сучасної моделі побудови управлінського обліку, яка використовується на підприємствах.

Незважаючи на значну увагу, яка в останні роки приділяється принципам розробки і формування внутрішньої управлінської звітності, сьогодні вирішення цього питання ще не знайшло свого втілення в існуючій системі нормативного регулювання бухгалтерського обліку в Україні або незалежних професійних організацій, а залишається на рівні пропозицій, які наводяться дослідниками в наукових працях. У той же час, слід наголосити, що на початку ХХ-го століття проблема розробки принципів управлінської звітності перебувала в початковій стадії вирішення. Зокрема, як відмічала у 2002 році М. Н. Семіколенова, принципи і порядок складання управлінської звітності у вітчизняній економічній літературі практично не розроблені [<sup>288</sup>, с. 107]. Сьогодні вже розпочався етап синтезу наукових знань у даній сфері наукових досліджень, результатом якого стала поява фундаментальних праць, в яких пропонуються авторські класифікації принципів побудови управлінської звітності (О. Ф. Сверчкова, І. А. Слободняк), які

---

<sup>288</sup> Семіколенова М. Н. Управленческая отчетность: понятие и принципы формирования / М. Н. Семіколенова // Экономика. – 2002. – № 2. – С.107-108.

враховують як сучасний рівень розвитку системи управлінського обліку в пострадянських країнах, так і потреби менеджменту, які значно змінилися за останні роки у зв'язку із глобалізацією економічних процесів та постіндустріалізацією економіки.

Проведений аналіз наукових праць з проблематики управлінського обліку дозволив виявити значну кількість підходів до виділення принципів та вимог, що слід враховувати при складанні внутрішньої управлінської звітності (табл. 3.3), які відрізняються значною варіативністю та неспіввимірністю, що зумовлює необхідність проведення їх систематизації та узагальнення із урахуванням структури методології бухгалтерського обліку, як окремої галузі наукових знань.

Таблиця 3.3

Підходи авторів до виділення принципів та вимог, що слід враховувати при складанні внутрішньої управлінської звітності

<i>Автор</i>	<i>Запропоновані принципи та вимоги</i>
Белова М.В. [289]	<ul style="list-style-type: none"> <li>– <i>принципи, що визначають теоретичну основу внутрішньофірмової управлінської звітності</i> (системності, науковості, існування рівноваги, обліку тимчасової вартості грошей, перевірки якості, якісної істотності, технологічності, незалежності, професійного судження, інтегрованої інформаційної бази);</li> <li>– <i>принципи, що визначають склад і структуру внутрішньофірмової управлінської звітності</i> (корисності, достатності, закінченості, стислості, якісної суттєвості, наступності та порівняльності даних, індивідуальності, зрозумілості, наочності та аналітичності, адресності);</li> <li>– <i>принципи, що визначають порядок складання управлінської звітності</i> (достовірності, послідовного застосування облікової політики, пріоритету змісту над формою, інтегрованої інформаційної бази, конфіденційності, професійного судження).</li> </ul>
Бичкова С. М., Янданова Ц. Н. [290, с.10]	зрозумілості, надійності і релевантності, повноти, достовірності, обачності, зіставності, своєчасності, баланс між вигодами та витратами, суттєвості.

<sup>289</sup> Белова М. В. Значение внутрифирменной отчетности структурных подразделений в системе управленческого учета организации / М. В. Белова. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://www.rusnauka.com/9\\_SNP\\_2015/Economics/7\\_188648.doc.htm](http://www.rusnauka.com/9_SNP_2015/Economics/7_188648.doc.htm).

<sup>290</sup> Бичкова С. Н. Бухгалтерская отчетность / С. Н. Бичкова, Ц. Н. Янданова. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://be5.biz/ekonomika/bbsm/toc.htm>.

Автор	Запропоновані принципи та вимоги
Кольцова Т. А. [291, с. 93-94]	<ul style="list-style-type: none"> <li>– <i>формальні вимоги</i>: цілеспрямованість, об'єктивність і точність, оперативність звітності, стислість, порівняння, адресність, ефективність;</li> <li>– <i>спеціальні вимоги</i>: гнучка, але узгоджена структура; зрозумілість і прозорість інформації; оптимальна частота і своєчасність представлення.</li> </ul>
Коренева А. Н. [292, с. 380].	принципи формування управлінської звітності співпадають із загальними вимогами, що висуваються до фінансової звітності за МСФЗ.
Коноваліхіна Т. О. [293, с. 250]	ієрархічність, своєчасність, достовірність, здатність управлінської інформації впливати на рішення внутрішніх користувачів досягається введенням порогу суттєвості по окремих показниках звітів, аналітичність
Кулікова Н. Т. [294, с. 8]	<ul style="list-style-type: none"> <li>– <i>принципи, що визначають теоретичну основу формування управлінської звітності</i>: системності, науковості, обліку тимчасової вартості грошей, обачності, обліку за методом нарахування, принцип взаємної доповненості суміжних наук;</li> <li>– <i>принципи, що визначають склад і структуру управлінської звітності</i>: корисності, якісної суттєвості, достатності, стислості, адресності, індивідуальності, раціональності, зрозумілості, наочності та аналітичності, технологічності, єдності і формального розмежування облікових і розрахункових показників, ув'язки показників;</li> <li>– <i>принципи, що визначають порядок складання управлінської звітності</i>: достовірності, незалежності, принцип послідовного застосування облікової політики, обов'язкової автоматизації, інтегрованої інформаційної бази, використання професійного судження, конфіденційності, оперативності;</li> <li>– <i>принципи, що забезпечують ефективне використання інформаційних технологій</i>: принципи інтерактивності та ієрархічного представлення інформації; відкритості (розвитку)</li> <li>– <i>принципи інформаційного моделювання</i>: інформаційної достатності, здійсненності моделі та прогнозів на її основі, множинності моделей, агрегування, параметризації;</li> <li>– <i>принципи, що зумовлені необхідністю застосування професійного судження</i>: обґрунтованості, послідовності, однозначності, можливості технічної реалізації;</li> <li>– <i>принципи, що втрачають свою роль в умовах використання систем підтримки прийняття рішень</i>: бухгалтерської рівності, кількісної оцінки, пріоритету економічного змісту над юридичною формою, документальності, єдиного грошового вимірника, періодичності.</li> </ul>

<sup>291</sup> Кольцова Т. А. Об отчетности в системе управленческого учета / Т. А. Кольцова // Международный журнал прикладных и фундаментальных исследований. – 2010. – № 2. – С. 93-94.

<sup>292</sup> Коренева А. Н. Управленческая отчетность коммерческого банка / А. Н. Коренева // Аудит и финансовый анализ. – 2006. – № 4. – С. 379-388.

<sup>293</sup> Коноваліхіна Т. О. Управлінська звітність в системі обліково-аналітичного забезпечення менеджменту ресторану / Т. О. Коноваліхіна // Обліково-аналітичне забезпечення системи менеджменту підприємства : наук.-практ. конф., 23-24 жовт. 2009 р. – Львів : НУ “ЛПІ”, 2009. – С. 55-56.

<sup>294</sup> Кулікова Н. Т. Формування управлінської звітності в системі бухгалтерського обліку промислових підприємств : автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. екон. наук : 08.00.09 / Н. Т. Кулікова. – Житомир, 2015. – 21 с.

Автор	Запропоновані принципи та вимоги
Матвієнко Г. [ <sup>295</sup> , с. 34]	оперативність, достатність, корисність, доцільність, достовірність та об'єктивність, адресність та зрозумілість, можливість порівняння з іншими звітами та аналітичними даними.
Сверчкова О. Ф. [ <sup>296</sup> , с. 32]	<i>необхідні принципи</i> (ініціативність, конфіденційність, виділення ключових показників, альтернативність, безперервність моніторингу, аналітичність, сталість, трансформованість, адаптованість до автоматизації; <i>достатні принципи</i> (достовірність, актуальність, регулярність, зрозумілість, варіативність, лаконічність, адресність, гнучкість).
Семиколенова М. Н. [ <sup>297</sup> , с.107-108]	адресність, оперативність, економічність формуючої інформації, контролювання відхилення фактичних показників від планових, надійності, зіставності доходів і витрат, принцип залежності формату звітності від об'єктів обліку.
Слободняк І. А. [ <sup>298</sup> , с. 17-18]	– <i>принципи, які визначають теоретичну основу бухгалтерської управлінської звітності</i> (принцип системності, науковості, існування рівноваги, кількісної оцінки, принцип обліку кількісної оцінки, принцип обліку часової вартості грошей, принцип обачності, перевірки якості); – <i>принципи, які визначають склад і структуру бухгалтерської управлінської звітності</i> (принцип корисності, достатності, завершеності, якісної суттєвості, принцип зіставності даних, індивідуальності, раціональності, зрозумілості, наочності і аналітичності, автоматизації, принцип технологічності, гнучкості, адресності); – <i>принципи, які визначають порядок формування бухгалтерської управлінської звітності</i> (принцип достовірності, незалежності, послідовного застосування облікової політики, принцип пріоритету змісту над формою, документальності, принцип інтегрування інформаційної бази, принцип оперативності, конфіденційності)
Шатковська Л. С. [ <sup>299</sup> , с.2]	доцільності, адресності, зрозумілості, оперативності (своєчасності), об'єктивності, оптимальності, точності, достовірності, порівняння з планами, кошторисами, можливість використати показники внутрішньої звітності для внутрішньогосподарського контролю.
Юдіна Л. Н. [ <sup>300</sup> , с.2-3]	достовірності, повноти, цілісності, послідовності, представлення показників від одного звітного періоду до іншого, порівняння, суттєвості, своєчасності.

<sup>295</sup> Матвієнко Г. Внутрішня управлінська звітність / Г. Матвієнко // Баланс. – 2011. – № 15 (1053). – С. 34.

<sup>296</sup> Сверчкова А. Ф. Методология формирования интеграционной системы индивидуальной отчетности коммерческого предприятия : автореф. дис. на соискание учен. степени д-ра экон. наук : 08.00.12 / О. Ф. Сверчкова. – Шахты, 2012. – 44 с.

<sup>297</sup> Семиколенова М. Н. Управленческая отчетность: понятие и принципы формирования / М. Н. Семиколенова // Экономика. – 2002. – № 2. – С. 107-108.

<sup>298</sup> Слободняк И. А. Формирование бухгалтерской управленческой отчетности коммерческого предприятия: теория, методология, практика : автореф. дис. на соискание учен. степени д-ра экон. наук : 08.00.12 / И. А. Слободняк. – Иркутск, 2012. – 39 с.

<sup>299</sup> Шатковська Л. С. Внутрішня звітність підприємств в інформаційному забезпеченні управління / Л. С. Шатковська // Економічний вісник університету. – 2011. – № 17. – С. 12-19.

<sup>300</sup> Юдіна Л. Н. Управленческая отчетность организации / Л. Н. Юдіна // Все для бухгалтера. – 2007. – № 15(207). – С. 1-14.

Автор	Запропоновані принципи та вимоги
Югансон І. А. [ <sup>301</sup> , с. 2]	<ul style="list-style-type: none"> <li>– <i>основні принципи</i>: визначення межі звітного сегмента, залежності формату звіту від об'єкта обліку, візуального співставлення показників доходів і витрат, суттєвості, адресності, економічності, багато ступінчастості;</li> <li>– <i>загальні принципи</i>: достовірності, повноти, суттєвості, корисності, об'єктивності, адресності;</li> <li>– <i>індивідуальні принципи</i>: актуальності, релевантності, доцільності, регулярності, структурного узгодження і гнучкості, зрозумілості і візуальності.</li> </ul>

Виділені в табл. 3.3 підходи дослідників до принципів та вимог, що слід враховувати при складанні внутрішньої управлінської звітності, свідчать про відсутність загальноприйнятої їх класифікації як в науковій, так і в навчальній літературі. Основною причиною існування такої ситуації, на нашу думку, є змішування різних типів та видів класифікаційних ознак при виділенні принципів та вимог, а також неврахування різних видів суб'єктів, які задіяні в даному процесі.

Як відмічає А. Н. Коренева, принципи формування бухгалтерської (фінансової) звітності і управлінської звітності багато в чому співпадають, оскільки два види звітності обслуговують процес прийняття рішення користувачами інформації. Відмінність полягає лише в тому, що такі рішення є різними [<sup>302</sup>, с. 380]. Тому у складі системи принципів внутрішньої управлінської звітності існують такі, які є загальними принципами формування бухгалтерської звітності, та ґрунтуються на базових характеристиках бухгалтерського обліку як інформаційної системи підтримки управлінських рішень. Відповідно, при побудові загальної класифікації принципів складання внутрішньої управлінської звітності слід виокремлювати дві основні групи принципів:

<sup>301</sup> Югансон И. А. Управленческая отчетность: сущность и принципы формирования / И. А. Югансон // Бухгалтерский учет. – 2008. – № 5. – С. 45-46.

<sup>302</sup> Коренева А. Н. Управленческая отчетность коммерческого банка / А. Н. Коренева // Аудит и финансовый анализ. – 2006. – № 4. – С. 379-388.



– загальні, яких слід дотримуватись при формуванні будь-якої бухгалтерської звітності;

– спеціальні, яких слід дотримуватись лише при складанні внутрішньої управлінської звітності.

При цьому також слід враховувати, що всі принципи залежно від суб'єкта організації і суб'єкта ведення управлінського обліку можна поділити на:

– принципи, закладені особою, відповідальною за організацію управлінського обліку на підприємстві;

– принципи, які використовує в процесі формування і оприлюднення внутрішньої управлінської звітності суб'єкт, відповідальний за цей процес.

На основі двох вищенаведених підходів запропоновано класифікаційну матрицю принципів формування внутрішньої управлінської звітності (табл. 3.4).

Таблиця 3.4

Класифікаційна матриця принципів формування внутрішньої управлінської звітності

<i>Види принципів в залежності від суб'єкта організації і суб'єкта ведення управлінського обліку</i>	<i>Види принципів в залежності від їх ролі в регулюванні бухгалтерської звітності та її окремих видів</i>	
	<i>загальні</i>	<i>спеціальні</i>
<i>принципи організації внутрішньої управлінської звітності</i>	<i>цілеспрямованість, оперативність, порівнянність, економічна доцільність</i>	<i>суттєвість, гнучкість та узгодженість структури, адаптованість до автоматизації, багатоступінчастість звітності за рівнями управління, актуальність</i>
<i>принципи формування і оприлюднення внутрішньої управлінської звітності</i>	<i>об'єктивність і точність, адресність, стислість, повнота</i>	<i>зрозумілість і прозорість, надійність, конфіденційність</i>

Запропонована матриця (табл. 3.4) дозволяє систематизувати принципи формування внутрішньої управлінської звітності та визначити місце їх застосування в процесі організації управлінського обліку на конкретному підприємстві, дозволяючи виокремити ті

принципи, які слід використовувати при розробці форм внутрішньої управлінської звітності та під час її безпосереднього формування і оприлюднення.

Використовуваний на підприємстві набір принципів повинен бути закріплений в Положенні про управлінську облікову політику підприємства.

Також слід обов'язково враховувати, що сам вибір принципів формування внутрішньої управлінської звітності ще не забезпечує формування якісної і релевантної інформації, необхідної для прийняття управлінських рішень, оскільки такі принципи передусім повинні бути узгоджені зі стратегією звітування підприємства, яка відповідає інтересам внутрішніх користувачів.

Характеристика кожного із вищенаведених принципів наведена в табл. 3.5.

Таблиця 3.5

### Загальні та спеціальні принципи формування внутрішньої управлінської звітності

Назва принципу	Характеристика
<i>Загальні принципи</i>	
Цілеспрямованість	Інформація, представлена у внутрішніх управлінських звітах, повинна відповідати цілям, задля яких вона була підготовлена.
Об'єктивність і точність	Внутрішні звіти не можуть містити суб'єктивної думки, рівень можливої похибки не повинен заважати прийняттю управлінських рішень.
Оперативність звітності	Внутрішня управлінська звітність повинна формуватися і надаватися у визначений термін, безпосередньо тоді, коли необхідно прийняти рішення.
Порівняння	Передбачає можливість використання інформації для роботи різноманітних центрів відповідальності. Дані внутрішньої управлінської звітності також повинні порівнюватись із плановими показниками.
Адресність	Внутрішня управлінська звітність повинна бути представлена відповідальному керівнику та іншим зацікавленим особам, але за умови дотримання належного рівня конфіденційності, встановленого на підприємстві.
Економічна доцільність	Витрати на формування внутрішньої управлінської звітності повинні здійснюватись з урахуванням того, що управлінська інформація принесе вигоди у майбутньому.
Стислість	У внутрішній управлінській звітності не повинно бути зайвої, надлишкової інформації.

<i>Назва принципу</i>	<i>Характеристика</i>
Повнота	Інформація у внутрішній управлінській звітності повинна відображатися без пропусків і викривлень, незалежно від того, подобається це керівництву чи ні.
<i>Спеціальні принципи</i>	
Суттєвість	При визначенні суттєвості показників управлінської звітності будь-який кількісний критерій не повинен застосовуватись, необхідно враховувати характер показників і їх значущість для обґрунтування управлінських рішень у конкретних обставинах господарської діяльності підприємства.
Гнучкість та узгодженість структури	Реагування на зміни потреб і цілей керівників виробничих підрозділів, а також здатність надавати однакову (узгоджену) інформацію, якщо не відбувається суттєвої зміни в характері діяльності підприємства.
Зрозумілість і прозорість інформації	Зрозумілість інформації означає її доступність для розуміння користувачем, який володіє достатнім рівнем знань. Інформація повинна надаватися конкретному керівнику, надмірна деталізація звітної інформації, її перенасиченість малосуттєвими показниками призводить до важкості розуміння та до використання в управлінні не тієї інформації, яка дозволила б знайти правильне рішення.
Надійність	Інформація без помилок вірно повинна відображати ті аспекти діяльності підприємства, що слід відобразити у внутрішній бухгалтерській управлінській звітності. Для забезпечення надійності інформація повинна відповідати наступним вимогам: правдивому відображенню; превалюванню економічної сутності над формою; обачності; нейтральності.
Конфіденційність	Інформація з внутрішньої управлінської звітності повинна містити реальні і стратегічно важливі дані, які не повинні розголошуватися.
Адаптованість до автоматизації	Система внутрішньої управлінської звітності повинна бути автоматизованою для забезпечення своєчасності, низької трудомісткості і комплексного обліку всіх факторів, інформація про які необхідна менеджменту для прийняття рішень.
Багатоступінчастість звітності по рівням управління	Внутрішня управлінська звітність складається за рівнями управління “зверху вниз”, потреби верхнього рівня управління проектуються на нижній рівень, при цьому в міру зниження рівня управління звіти повинні мати більший рівень деталізації.
Актуальність	При складанні внутрішніх управлінських звітів віддається перевага їх швидкому формуванню і представленню перед надмірною точністю.

У 2013 р. Міжнародною федерацією бухгалтерів (International Federation of Accountants) було випущено спеціальний звіт “Принципи ефективності процесу бізнес-звітування” <sup>[303]</sup>, враховуючи визначальну роль внутрішньої і зовнішньої звітності в

<sup>303</sup> Principles for Effective Business Reporting Processes. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.ifac.org/publications-resources/principles-effective-business-reporting-processes>.

діяльності підприємств. Його основною метою є допомога підприємствам у підвищенні якості процесу звітування, оскільки високоякісні звіти сприяють прийняттю більш ефективних управлінських рішень. До складу основних принципів ефективності процесу бізнес-звітування віднесено наступні:

1. Вище керівництво повинно взяти на себе відповідальність про надання високоякісних звітів за допомогою створення ефективних процесів звітування. Керівний орган повинен продемонструвати прихильність до високоякісних звітів і забезпечити стратегічний підхід до формування і нагляду за процесами звітування підприємства.

2. Підприємство повинно встановити різні ролі, сфери відповідальності і можливості в процесі складання звітності, призначити відповідальних осіб і забезпечити співпрацю між тими суб'єктами, які беруть участь у процесі звітування.

3. Підприємство повинно розробити і впровадити ефективні цикли планування і контролю в контексті і взаємодії із більш широкими циклами планування і контролю.

4. Для забезпечення надання високоякісної інформації, підприємство повинно регулярно тримати контакт зі своїми внутрішніми і зовнішніми заінтересованими сторонами і зрозуміти їх потреби в інформації про минулу, поточну і майбутню діяльність підприємства.

5. Грунтуючись на результатах взаємодії підприємства із заінтересованими сторонами, і приймаючи міркування щодо співвідношення вигод і витрат, підприємство повинне визначити, який зміст повинен бути включений в зміст звітності, а також прийняти рішення щодо аудиторії, верстки і термінів публікації звітності.

6. Підприємство повинно використовувати найбільш сумісні бази і стандарти бухгалтерської звітності, які найкраще

відповідають запитам всіх суб'єктів, для яких ця звітність призначена.

7. Підприємство повинно визначити, яка інформація повинна бути зафіксована, оброблена, проаналізована і оприлюднена, і як організувати інформаційні процеси і пов'язані з ними системи для забезпечення ефективності звітування.

8. Підприємство повинно виявляти, аналізувати і обирати відповідні засоби комунікації, і приймати рішення, як оптимізувати розподіл звітної інформації підприємства за допомогою різних каналів зв'язку.

9. Підприємство повинно гарантувати, що оприлюднена інформація достатньо аналізується та інтерпретується, перш ніж потрапляє на стіл внутрішнім і зовнішніми заінтересованим сторонам.

10. Підприємство повинно самостійно вирішувати, коли йому слід звертатися до внутрішньої або зовнішньої допомоги, щоб гарантувати одержання високоякісної звітності.

11. Підприємство повинно регулярно оцінювати процеси підготовки звітності і пов'язані з ним системи, з метою виявлення та здійснення подальших удосконалень, необхідних для підтримки ефективності звітування.

Запропоновані Міжнародною федерацією бухгалтерів (IFAC) 11 принципів рекомендовані до використання всіма підприємствами, незалежно від їх розміру або структури, приналежності до приватної або державної власності, які одночасно забезпечують ефективність процесу звітування та одержання високоякісного інформаційного продукту. Взаємозв'язок між ними наведено на рис. 3.5.

Наведена модель взаємозв'язку принципів (рис. 3.5), розроблена Міжнародною федерацією бухгалтерів (IFAC), за потреби може використовуватись в якості концептуальних засад для побудови системи загальних принципів, яких слід дотримуватись при формуванні внутрішньої управлінської звітності підприємства.

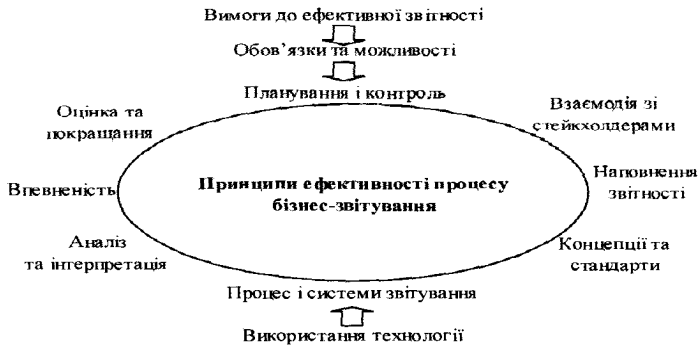


Рис. 3.5. Взаємозв'язок між основними принципами ефективності процесу бізнес-звітування [304]

У той же час, слід враховувати, що представлена модель має ряд недоліків або неточностей, які мають бути усунуті на рівні конкретного підприємства, зокрема:

- якщо запропоновані принципи не охоплюють окремі питання формування і оприлюднення внутрішньої управлінської звітності, то такі аспекти діяльності суб'єктів ведення управлінського обліку мають бути додатково розкриті в Положенні про управлінську облікову політику підприємства;

- у випадку, якщо який-небудь із запропонованих принципів не сприяє підвищенню ефективності практики внутрішнього звітування на конкретному підприємстві, то він має бути замінений більш ефективним принципом;

- для ефективного впровадження запропонованої системи принципів в практичну діяльність підприємств мають бути розроблені більш деталізовані рекомендації щодо їх практичного застосування.

**Класифікація внутрішньої управлінської звітності.**  
 Дослідженню проблем класифікації управлінської звітності

<sup>304</sup> Principles for Effective Business Reporting Processes. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <https://www.ifac.org/publications-resources/principles-effective-business-reporting-processes>.

присвячені праці вітчизняних та зарубіжних вчених та дослідників, зокрема, І. В. Аверчева, Е. А. Аткінсона, С. В. Булгакової, Б. І. Валуєва, Р. Гаррісона, С. Ф. Голова, К. Друрі, Ж. А. Іванової, В. Б. Івашкевича, О. Н. Кореневої, В. О. Ластовецького, К. Є. Нагірської, З. В. Назаренка, Е. Норіна, В. Ф. Палія, О. Ф. Сверчкової, І. А. Слободняка, Ю. А. Соколова, Т. О. Стрибулевич та ін. Вищенаведені автори розглядали види управлінської звітності в контексті її розуміння як одного із видів бухгалтерської звітності, так і в контексті розуміння як кінцевого результату функціонування системи управлінського обліку підприємства.

Сьогодні проблема класифікації внутрішньої управлінської звітності підприємств має важливе прикладне і теоретичне значення поряд із проблемами розуміння її сутності в системі управління та як елемента облікової системи підприємства. Побудова науково-обґрунтованої та практично значимої класифікації внутрішньої управлінської звітності сприятиме підвищенню ефективності її формування та ефективного функціонування. Враховуючи існування значної кількості підходів до розуміння її сутності та класифікації управлінської звітності, сьогодні необхідним є проведення синтезу наукових знань в даній сфері досліджень, що з одного боку дозволить як сформулювати теоретичні передумови її побудови, так і запропонувати практичні рекомендації щодо побудови системи управлінського обліку в умовах застосування сучасних інформаційно-комп'ютерних технологій і систем.

З появою в науковому обігу поняття “внутрішня управлінська звітність”, і враховуючи той факт, що чинне законодавство не регулює організацію та ведення управлінського обліку на підприємстві, не встановлюючи стандартизованої форми і форматів внутрішньої управлінської звітності, науковці намагаються побудувати її вичерпну класифікацію, враховуючи змістовні та формальні особливості даного виду бухгалтерської звітності та напрями її подальшого використання на підприємстві для прийняття різних видів управлінських рішень.

Результати аналізу існуючих підходів до класифікації внутрішньої управлінської звітності наведено в табл. 3.6.

Таблиця 3.6

Підходи авторів до класифікації внутрішньої управлінської звітності

Автор	Критерій класифікації	Види внутрішньої управлінської звітності
Адамова Н. [305, с. 10]	за формою представлення	табличні графічні текстові
	за видами діяльності	звіти з постачання і заготівлі звіти з виробництва звіти з реалізації
	за рівнем представлення	звіти для вищого керівництва звіти для менеджерів структурних підрозділів звіти для менеджерів нижчого рівня
	за обсягом інформації	оперативні поточні узагальнені (зведені)
	за змістом	комплексні за ключовими позиціями аналітичні
Бреславцева Н. А., Сверчкова О. Ф. [306, с. 3-12]	за об'ємом і якість подання	обов'язкові (передбачені системою управлінського документообігу підприємства) додаткові (складаються в залежності від потреб управління)
	за змістом	оперативні агреговані порівняльні
Булгакова С. В. [307, с. 140-143]	за видами виробничих процесів	з постачання (по закупівлях) і заготівлях звітність з виробництва звітність по продажам
	за мінімальним обсягом звітних форм	звіт-накопичення відомостей за структурними підрозділами, центрами відповідальності, видами або групами продукції, статтями бюджету
		звіт-довідка у вигляді коротких відомостей про діяльність підрозділів на конкретну дату підсумкові звіти, які представляють результати діяльності підприємства в цілому і його структурних підрозділів за конкретний період

<sup>305</sup> Адамов Н. А. Внутренняя управленческая отчетность: принципы, виды и методы составления / Н. А. Адамов, Г. А. Адамова // Финансовая газета. Региональный выпуск. – 2007. – № 30. – С. 10.

<sup>306</sup> Бреславцева Н. А. Управленческая отчетность: классификация, идентификация и императивы / Н. А. Бреславцева, О. Ф. Сверчкова // Управленческий учет. – 2010. – № 1. – С. 6.

<sup>307</sup> Булгакова С. Внутренняя управленческая отчетность / С. Булгакова, Н. Подобедова // Современная экономика: проблемы и решения. – 2010. – № 6. – С. 139-151.



<i>Автор</i>	<i>Критерій класифікації</i>	<i>Види внутрішньої управлінської звітності</i>
	за рівнями управління	що надається для вищого керівництва що надається для керівництва структурних підрозділів що надається для менеджерів нижчого рівня управління
	за періодичністю	оперативні (формується щомісячно, щотижня або щодня)
		поточні (формується від щомісяця до щоквартально)
		зведенні (узагальнені) звіти (представляються з періодичністю від одного разу в рік) для вищої управлінської ланки
	за змістом	комплексні
		звіти за ключовими позиціями (тематичні) аналітичні звіти (готуються тільки за запитами управління)
	за видами діяльності	звіти про надходження і витрачання за поточною діяльністю
за обсягом інформації	часткова звітність загальна звітність	
Івашкевич В. Б. [ <sup>308</sup> , с. 522-523]	за роллю в процесі управління	комплексні звіти
		звіт за підсумковими показниками (за ключовими позиціями)
		аналітичні звіти
	за видами діяльності	звіт про операційну діяльність
		звіт про інвестиційну діяльність
звіт про фінансову діяльність		
Іванова Ж. А. [ <sup>309</sup> , с. 362]	за стабільністю функціонування підприємства	звіти сформовані в умовах визначеності
		звіти складені в умовах невизначеності
	за фактором часу	перспективні
		поточні
		оперативні
Карпенко О. В., Любимов М. О. [ <sup>310</sup> , с. 147-148]	за обсягом і змістом	загальні
		звітність підрозділів
		тематичні
	за користувачами	періодичні
		за вимогою
	за формою подання	паперові
		електронні
усні		
відео або аудіо-звітність		

<sup>308</sup> Івашкевич В. Б. Бухгалтерський управлінський учет : [учеб. посібник для вузів] / В. Б. Івашкевич. – М. : Економіста, 2004. – 638 с.

<sup>309</sup> Іванова Ж. А. Внутренняя управлінська отчетність як інформаційна основа аналіза / Ж. А. Іванова // Вопросы економіки і права. – 2011. – № 4. – С.360-364.

<sup>310</sup> Карпенко О. В. Класифікація управлінської звітності як основа розуміння її сутності / О. В. Карпенко, М. О. Любимов // Наукові записки Національного університету "Острозька академія". Економіка. – 2011. – Вип. 16. – С. 145-151.

Автор	Критерій класифікації	Види внутрішньої управлінської звітності
	за призначенням	інформаційні
		планові
		контрольні
		аналітичні
	за рівнем конфідційності	для використання конкретною особою
		для використання визначеною групою осіб
		для всіх зацікавлених осіб
Козачок В. Є. Назаренко З. В. [ <sup>311</sup> , с. 4]	за періодичністю формування	щоденні
		щотижневі
		щомісячні
Коренєва О. Н. [ <sup>312</sup> , с. 381]	за відношенням до системи управління	внутрішні
		зовнішні
Нагірська К. Є. [ <sup>313</sup> , с. 485-486]	за рівнем управління (планування)	оперативні
		тактичні (поточні)
		стратегічні (зведені)
	за ієрархією управління	агреговані
		деталізовані
	за формою представлення	табличні
		графічні
		текстові
	за періодичністю формування	короткострокові
		середньострокові
		довгострокові
	за бізнес-процесами	закупки, виробництво
		збут
управління персоналом		
управління фінансами		
за цільовим використанням	прогнозні	
	контрольні	
	аналітичні (оціночні)	
за запитам користувачів	на регулярній основі	
	за вимогою	
Палій В. Ф. [ <sup>314</sup> , с. 208-212]	за змістом інформації	комплексна звітність
		тематична звітність
		аналітична звітність

<sup>311</sup> Козачок В. Є. Внутрішня звітність та її використання в управлінні підприємством / В. Є. Козачок, З. В. Назаренко. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dspace.uabs.edu.ua/jspui/handle/123456789/5171>.

<sup>312</sup> Коренєва А. Н. Управленческая отчетность коммерческого банка / А. Н. Коренєва // Аудит и финансовый анализ. – 2006. – № 4. – С. 379-388.

<sup>313</sup> Нагірська К. Є. Класифікація управлінської звітності підприємств в ринкових умовах господарювання / К. Є. Нагірська // Економічний форум. – Луцьк. – 2012. – Вип. 2. – С. 481-487.

<sup>314</sup> Палій В. Ф. Организация управленческого учета / В. Ф. Палій. – М. : Бератор-Пресс, 2003. – 224 с.

<i>Автор</i>	<i>Критерій класифікації</i>	<i>Види внутрішньої управлінської звітності</i>
	за рівнем управління	оперативна звітність
		поточна звітність
		узагальноюча звітність
	за обсягом інформації	довідка
		підсумкова звітність
		зведена звітність
	за формою представлення	табличні
		графічні
		текстові
Слободняк І. А. [315, с. 19]	за відображенням впливу часової вартості грошей на оцінку показників бухгалтерської управлінської звітності	
	за способом формування інформації звітності	
	за допущенням, які використовуються при формуванні інформації	
	за стійкістю (стабільністю) складу показників бухгалтерської управлінської звітності	
	за видами показників, які включаються у звітність	
Стрибулевич Т. О., Кияшко О. М. [316, с. 251-252]	за формою представлення	табличні
		графічні
		текстові
		комбіновані звіти
	за видами діяльності	звіти по закупівлі і заготовлях
		звіти з реалізації
	за рівнем представлення	звіти для керівників вищого рівня
		звіти для менеджерів структурних підрозділів
		звіти для менеджерів низової ланки
	за обсягом інформації	зведення
		оперативні звіти
		підсумкові звіти
	за частотою подання	поточні
		зведені та комплексні звіти
за змістом	звіти за ключовими позиціями	
	аналітичні звіти	
за соціальним значенням	звіти з соціального розвитку колективу	
	звіти з реалізації заходів збереження навколишнього середовища	
за видами прийнятих управлінських рішень	для обґрунтування тактичних рішень	
	для обґрунтування оперативних рішень	
	для обґрунтування управлінських рішень	

<sup>315</sup> Слободняк І. А. Формирование бухгалтерской управленческой отчетности коммерческого предприятия: теория, методология, практика : автореф. дис. на соискание учен. степени д-ра экон. наук : 08.00.12 / И. А. Слободняк. – Иркутск, 2012. – 39 с.

<sup>316</sup> Стрибулевич Т. О. Управлінська звітність підприємств торгівлі: проблеми та перспективи розвитку / Т. О. Стрибулевич, О. М. Кияшко // Вісник Національного університету водного господарства та природокористування. – 2011. – № 3(55). – С. 247-253.

Наведені в табл. 3.6 підходи до класифікації внутрішньої управлінської звітності відображають існуюче різноманіття позицій дослідників щодо ролі і значення конкретних видів звітів в діяльності окремих підприємств, що на нашу думку, визначається як особливостями їх діяльності, так і галузевою специфікою. Проведений аналіз також дозволяє встановити, що навіть при виділенні однакових видів звітності, автори використовують різні класифікаційні ознаки, а в окремих випадках, навіть об'єднують класифікаційні ознаки, що в кінцевому результаті призводить до неможливості сформувати єдиний універсальний підхід до класифікації внутрішньої управлінської звітності підприємства. Основною причиною цього є індивідуальність управлінської звітності, відсутність її стандартного набору на конкретному підприємстві, що характеризується єдиними формами та інформаційною структурою.

Окрім розглянутих класифікацій внутрішньої управлінської звітності, що пропонуються авторами, науковці також наводять набір управлінських звітів, які досить часто використовуються в практичній діяльності підприємств. У переважній більшості випадків такий набір звітів не є певною систематизованою класифікацією, а відображає наявні інформаційні запити менеджменту, виконання яких забезпечується системою управлінського обліку підприємства.

Оскільки склад та зміст інформації, які включаються до внутрішньої бухгалтерської звітності визначаються різноманітністю функцій, що виконуються окремими підрозділами підприємства, то колектив авторів під керівництвом Ф. Ф. Бутиця наводить набір звітів про результати діяльності підприємства, що складаються за кожним видом діяльності підприємства (рис. 3.6).

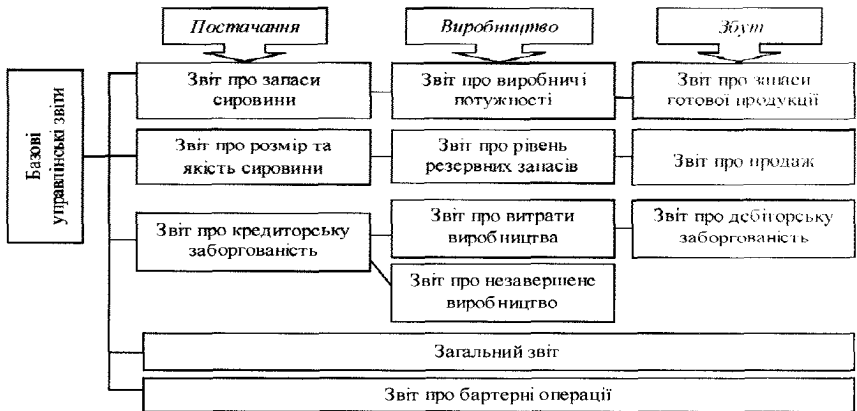


Рис. 3.6. Внутрішня звітність про операційну діяльність [<sup>317</sup>, с.420]

Окрім запропонованого стандартного набору внутрішніх управлінських звітів, на думку авторів [<sup>318</sup>, с. 419], для вирішення завдань конкретного підприємства слід використовувати типові додаткові звіти – узагальнені, представлені дані в табличній або графічній формі, наприклад, за групами товарів, які реалізуються, за видами виробництв.

На думку І. В. Аверчева, незважаючи на відсутність жорсткої регламентації при розробці форм управлінської звітності, існує ряд форм звітності, які досить часто використовуються в діяльності підприємств і мають різну регулярність їх подання:

- щоденний звіт про надходження і виплати грошових коштів;
- щотижневий звіт про старіння дебіторської заборгованості;
- щотижневий звіт про кредиторську заборгованість і планування грошових витрат;
- щотижневий звіт про стан складських запасів;

<sup>317</sup> Бухгалтерський управлінський облік : [підручник для студентів спеціальності 7.050106 “Облік і аудит” вищих навчальних закладів] / за ред. проф. Ф.Ф. Бутиця. – [2-ге видання]. - Житомир : Рута, 2002. – 480 с.

<sup>318</sup> Там само.

- щотижневий звіт про виручку, собівартість реалізованої продукції, загальні, комерційні та адміністративні витрати;
- щомісячний звіт про заходи по підвищенню кваліфікації персоналу;
- щомісячний звіт відхилень ключових показників “план-факт” [319, с. 28].

Набір подібних управлінських звітів, які формуються на підприємствах в довільній формі, оформлюється у вигляді відповідного списку і повинен включатись в Положення про управлінську політику підприємства. У ньому також зазначаються терміни формування і подачі управлінської звітності, суб’єкти, відповідальні за підготовку звітів та управлінці, для задоволення потреб яких такі звіти формуються.

Окрема група науковців, враховуючи специфічні потреби підприємства в інформації, необхідній для прийняття управлінських рішень, пропонує складати нові специфічні види внутрішньої управлінської звітності. Так, на думку В. Є. Козачка слід додатково складати звіт “Визначення пріоритетного виду інвестицій”, який дозволяє не тільки констатувати наявні факти, але й безпосередньо в рамках самого звіту приймати управлінські рішення щодо надання переваги тому чи іншому інвестиційному проекту. У даному звіті безпосередньо втілюється головна функція управлінського обліку – прийняття управлінських рішень та їх стратегічна направленість. Це й робить даний звіт надзвичайно важливим у процесі діяльності підприємства [320, с. 4]. Проф. І. А. Слободняк пропонує складати спеціально підготовлені аналітичні звіти про умови ринкового середовища, в якому функціонує підприємство, що враховуватимуть інформацію про зовнішні фактори впливу на діяльність підприємства.

---

<sup>319</sup> Аверчев И. В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение / И. В. Аверчев. – М. : Вершина, 2006. – 512 с.

<sup>320</sup> Козачок В. Є. Внутрішня звітність та її використання в управлінні підприємством / В. Є. Козачок, З. В. Назаренко. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://dspace.uabs.edu.ua/jspui/handle/123456789/5171>.

Ці звіти найчастіше включають дані про зміни законодавчої і нормативної бази, прогноз макроекономічних показників, аналіз тенденції розвитку ринку, оглядовий звіт про діяльність основних конкурентів [<sup>321</sup>, с. 19].

Проведений аналіз підходів науковців до класифікації внутрішньої управлінської звітності та аналіз типових управлінських звітів, що вже впроваджені або пропонуються до впровадження на підприємстві дозволяє встановити, що сьогодні відсутня їх загальна класифікаційна модель, яка б одночасно задовольнила потреби будь-якого підприємства. Формування нової класифікації за умови її обмеженості незначною кількістю ознак, з одного боку, не враховуватиме специфіки діяльності підприємств, а розробка деталізованої класифікації на основі врахування досвіду конкретного підприємства або галузі, з іншого боку, суперечитиме наявним підходам до побудови системи управлінської звітності інших підприємств зі своїми визначальними особливостями.

Також слід враховувати, що з розвитком сучасних інформаційно-комп'ютерних технологій і спеціалізованих систем комп'ютеризації управлінського обліку з'являється можливість формувати складні інтегровані управлінські звіти, які можуть відноситись одночасно до декількох різних класифікаційних груп, оскільки вони одночасно відповідають декільком характеристикам. Це є однією із причин недоцільності розробки універсальної класифікації внутрішньої управлінської звітності, яка може бути застосована на всіх підприємствах.

Виходячи з цього, запропоновано розробку класифікації внутрішньої управлінської звітності віднести до складу інструментів управлінської облікової політики конкретного підприємства, де має бути закріплений вичерпний перелік класифікаційних ознак та

---

<sup>321</sup> Слободняк І. А. Формирование бухгалтерской управленческой отчетности коммерческого предприятия: теория, методология, практика : автореф. дис. на соискание учен. степени д-ра экон. наук : 08.00.12 / И. А. Слободняк. – Иркутск, 2012. – 39 с.

описані процедурні аспекти формування і передачі її внутрішнім користувачам. В якості базової моделі для розробки такої класифікації може використовуватись будь-який із підходів, які сьогодні пропонуються науковцями. При цьому закріплена в Положенні про управлінську облікову політику підприємства класифікація внутрішньої управлінської звітності повинна забезпечувати:

- врахування організаційно-технологічних особливостей підприємства;
- врахування рівня розвитку системи бухгалтерського обліку підприємства;
- надання інформації в розрізах, необхідних підприємству для прийняття ефективних управлінських рішень;
- дотримання необхідних часових інтервалів подачі конкретних видів внутрішніх управлінських звітів;
- гнучкість, у зв'язку із можливістю внесення змін в управлінську облікову політику підприємства.

***Подальші напрями розвитку системи управлінської звітності підприємства.*** Внутрішня управлінська звітність є відкритою системою, яка постійно вступає у взаємодію із середовищем – її користувачами, суб'єктами її формування і оприлюднення, під впливом яких вона постійно трансформується і перетворюється. Як кінцевий користувач облікового інформаційного продукту дані суб'єкти (власники, менеджери) в цілому визначають ефективність функціонування облікової системи підприємства на основі релевантності і транспарентності облікової інформації, яка формується такою системою.

Редактор порталу “Accounting WEB” Дж. Стокдік, виділяє наступні п'ять тенденцій, які визначають подальший розвиток бізнес-моделі управлінської звітності в умовах сьогодення:



1. Мінливі запити керівництва – миттєві ідеї, “одне подання істини”, більш детальне уявлення про структуру доходів і витрат, звітність: план-факт.

2. Бізнес-партнерство фінансових директорів – більш тісна співпраця з іншими департаментами та консультування з питань стратегії підвищення ефективності, зростання вимог до стандартизованої звітності.

3. Корпоративна соціальна відповідальність та її інтегрування в звітність – остання все більше ґрунтується на нефінансовій інформації, наприклад на впливі компанії на навколишнє середовище і суспільство.

4. Застосування нових технологій, зокрема, аналітичних ВІ-інструментів, мобільний доступ до облікових даних, технології “хмарних (клауд)” обчислень і бізнес-орієнтованих соціальних медіа (наприклад, “Facebook”).

5. Фінансовий менеджмент невеликих і середніх компаній використовує методи менеджерів, що управляють великими корпораціями, однак електронні таблиці MS Excel залишаються основним інструментом формування управлінської звітності [322]. Виділені Дж. Стокдіком тенденції характеризують загальні тенденції розвитку облікової системи в світі, зокрема:

– підкреслюючи її соціальну та стратегічну спрямованість, що передбачає необхідність розширення змістовного наповнення внутрішньої управлінської звітності показниками, що відображають соціально-екологічну діяльність підприємства;

– акцентуючи увагу на інтеграції систем інформаційного забезпечення підприємства в нові, більш адаптивні структури, що є першопричиною появи таких інтегрованих обліково-аналітичних систем як контролінг;

---

<sup>322</sup> Управленческая отчётность – актуальная проблема бизнеса. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.iso.ru/print/rus/journal/document10633.phtml>.

– підкреслюючи всезростаючу роль інформаційно-комп'ютерних систем і технологій в процесі побудови облікової системи підприємства, особливо, в умовах застосування Інтернет-технологій;

– наголошуючи на обмеженості фінансових ресурсів у підприємств, на розвиток системи звітності підприємства, що визначає причини використання доступних прикладних програм формування необхідних управлінських звітів замість спеціалізованих облікових програмних продуктів.

Існування виділених тенденцій також підтверджують й інші зарубіжні науковці. Так, І. В. Аверчев відмічає, що не дивлячись на те, що екологічний облік та звітність ще не досить широко ввійшли в вітчизняну облікову практику, однак витрати на екологічні програми, соціальні та інші проекти також є предметом контролю, тому повинні заходити відображення в управлінських звітах [<sup>323</sup>, с. 38]. Сьогодні науковці починають все більшу увагу приділяти ролі системи управлінського обліку в процесі управління природоохоронною та екологічною діяльністю підприємства, для чого на підприємствах створюють систему екологічного менеджменту. У контексті цього проф. І. Б. Садовська зазначає, що базою для здійснення екологічного менеджменту повинен стати управлінський облік – спеціально створена обліково-аналітична система, покликана для збору, обробки та узагальнення інформації про природоохоронну діяльність підприємства, її планування та результати впливу [<sup>324</sup>]. Однак обов'язково слід враховувати, що для побудови системи внутрішньої управлінської звітності екологічного спрямування має бути виділена окрема підсистема екологічного управлінського обліку, яка

---

<sup>323</sup> Аверчев И. В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение / И. В. Аверчев. – М.: Вершина, 2006. – 512 с.

<sup>324</sup> Садовська І. Управлінський облік природоохоронної діяльності сільськогосподарських підприємств / І. Садовська. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : [http://sophus.at.ua/publ/2013\\_12\\_19\\_20\\_kampodilsk/sekcija\\_6\\_2013\\_12\\_19\\_20/upravlinskij\\_oblik\\_prirodookhoronnoji\\_dijalnosti\\_silskogospodarskikh\\_pidpriemstv/48-1-0-870](http://sophus.at.ua/publ/2013_12_19_20_kampodilsk/sekcija_6_2013_12_19_20/upravlinskij_oblik_prirodookhoronnoji_dijalnosti_silskogospodarskikh_pidpriemstv/48-1-0-870).

ідентифікуватиме доходи і витрати екологічної діяльності та пов'язаних з ними активи та пасиви підприємства.

У 1987 році після виходу праці Т. Джонсона та Р. Каплана “Втрачена релевантність: злети і падіння управлінського обліку” [<sup>325</sup>], в якій була констатована проблема зниження ролі управлінської звітності в системі менеджменту підприємства внаслідок своєї переважаності фінансовими показниками, які не лише не допомагали, а й погіршували процес прийняття управлінських рішень, авторами була запропонована модель складання управлінської звітності, яка включала як фінансові, так і нефінансові показники. Результатом розробки такої моделі стала поява таких систем управлінського обліку як калькулювання на основі діяльності (activity based costing) та система збалансованих показників (balanced scorecard), які сьогодні позиціонуються як найбільш дієві і ефективні системи формування управлінської звітності, що використовуються в системі стратегічного менеджменту підприємств. Таким чином, починаючи з кінця 1980-х років, відбувається поступова трансформація системи управлінського обліку в напрямі забезпечення його стратегічної спрямованості.

Сьогодні окрема група вчених (І. В. Аверчев, А. Н. Коренева, В. Ф. Палій, А. Н. Попов, В. А. Черкас та ін.) теж наголошує на необхідності удосконалення змістовного наповнення внутрішньої управлінської звітності в напрямі забезпечення її стратегічної спрямованості. Зокрема, як зазначає А. Н. Попов, незважаючи на наявність різноманітних підходів до трактування і розкриття суті визначення “внутрішня управлінська звітність”, всі вищенаведені визначення замикаються на поточному часовому інтервалі. Однак управління компанією, тим більше в умовах нового “витка” світової фінансової кризи, вимагає отримання обліково-аналітичної інформації, необхідної для управління економічними ризиками,

---

<sup>325</sup> Johnson Th. H. The Rise and Fall of Management Accounting / Thomas H. Johnson, Robert S. Kaplan // Management Accounting. – 1987. – P. 22-30.

своєчасного коригування стратегічних управлінських рішень [326, с. 755].

Загальну модель взаємодії системи стратегічного управління та системи управлінської звітності можна представити наступним чином (рис. 3.7).

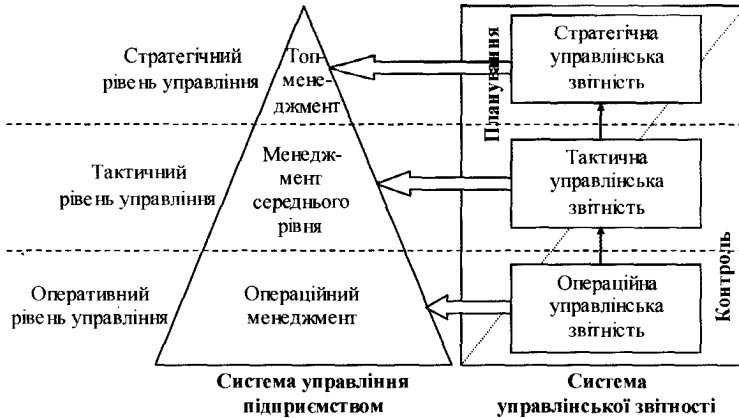


Рис. 3.7. Взаємозв'язок системи стратегічного управління та системи управлінської звітності

Виходячи із запропонованої моделі (рис. 3.7) для забезпечення стратегічного рівня управління система управлінської звітності має забезпечити формування і надання звітності стратегічного типу. Однією із визначальних особливостей даного виду управлінської звітності є її призначення в системі управління – не лише для контролю за діяльністю підприємства, а переважно для реалізації функції стратегічного планування. У той же час, сьогодні значно відрізняють погляди науковців стосовно наповнення такої звітності.

Так, представники консалтингової компанії “Deloitte” до складу стратегічної управлінської звітності відносять інформацію про ключові продукти компанії, ланцюжки вартості, стратегічні

326 Попов А. Н. Управленческая отчетность: критический анализ существующих подходов и определений / А. Н. Попов // Фундаментальные исследования. – 2012. – № 6. – С. 753-757.

проекти [<sup>327</sup>]. У зв'язку з тим, що вище керівництво формує стратегічні цілі управління підприємством, на думку В. А. Черкас, в управлінських звітах повинні знайти відображення: 1) фактично досягнуті результати виробничої, інвестиційної, фінансової та інших видів діяльності як по підприємству в цілому, так і по окремих структурних підрозділах; 2) оцінка внутрішніх і зовнішніх факторів, що вплинули і впливають на результати виконання цілей організації; 3) планові та прогнозні індикатори розвитку організації на майбутній період [<sup>328</sup>, с. 239]. На думку А. Н. Кореневої, управлінська звітність повинна містити прогнозу інформацію, що дозволяє відслідковувати ступінь фактичного наближення до стратегічних цілей та встановлених прогнозів, результати коригування управлінських рішень як в сфері прогнозування, так і внаслідок змін фактичної ситуації [<sup>329</sup>, с. 379]. Таким чином, внутрішня управлінська звітність, орієнтована на стратегічний рівень управління, повинна містити набір показників, необхідних для планування, ефективної реалізації та контролю стратегії підприємства. Вибір показників такої звітності залежить від специфіки впровадженої на підприємстві системи стратегічного менеджменту та впроваджених моделей прийняття стратегічних управлінських рішень. Зазвичай, внутрішні управлінські звіти стратегічного спрямування оформляються у вигляді узагальнюючих звітів як в розрізі виділених стратегічних бізнес-одиниць, так і по підприємству в цілому.

Ще однією тенденцією подальшого розвитку системи внутрішньої управлінської звітності є необхідність її адаптації до нових облікових систем, виникнення яких є результатом появи нових підходів до управління на підприємстві. Зокрема, з появою концепції

---

<sup>327</sup> Управленческий учет и отчетность. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www2.deloitte.com/kz/ru/pages/operations/solutions/management-accountingandreporting.html>.

<sup>328</sup> Черкас В. А. Теоретические аспекты формирования управленческой отчетности / В. А. Черкас // Вопросы современной экономики. – 2013. – № 1. – С. 232-243.

<sup>329</sup> Коренева А. Н. Управленческая отчетность коммерческого банка / А. Н. Коренева // Аудит и финансовый анализ. – 2006. – № 4. – С. 379-388.

заощадливого управління (lean management), виникла концепція заощадливого обліку (lean accounting), впровадження якої передбачає необхідність формування окремої системи внутрішньої управлінської звітності, що забезпечуватиме надання інформації про нові показники вимірювання результатів діяльності підприємства в контексті моделі заощадливого виробництва.

Виходячи з того, що традиційна система бухгалтерської звітності не надає подібної інформації, на думку Дж. Ніколаса та А. Соні, вона повинна бути трансформована в систему, яка забезпечуватиме надання як зовнішньоорієнтованої звітності, так і внутрішньої управлінської звітності на основі концепції заощадливого обліку, що виступатиме інформаційною основою для менеджерів, які розуміють модель заощадливого виробництва [<sup>330</sup>, с. 284]. Проведення трансформації чинної системи бухгалтерської звітності передбачає необхідність проведення повного реінжинірингу, що передбачає трансформацію всіх бізнес-процесів генерування облікової інформації на підприємстві та навчання працівників, які забезпечуватимуть функціонування нової системи та володітимуть ключовими знаннями в сфері заощадливого виробництва.

На думку Б. Маскелла та Б. Багаллі [<sup>331</sup>, с. 175], найбільш типовими звітами, які використовуються в системі заощадливого обліку, є звіти про ефективність потоку створення вартості. Вони формуються щотижнево і забезпечують відслідковування ефективності потоку створення вартості за наступними основними напрямками: на виробництві, в сфері фінансів та в сфері використання наявних ресурсів. Формування таких звітів дозволяє звернути увагу менеджерам групи безперервного удосконалення на ті ділянки

---

<sup>330</sup> Nicholas J. The Portal to Lean Production: Principles and Practices for Doing More with Less / John Nicholas, Avi Soni. – CRC Press, 2005. – 344 p.

<sup>331</sup> Маскелл Б. Практика бережливого учета: управленческий, финансовый учет и система отчетности на бережливых предприятиях / Б. Маскелл, Б. Багали. – М. : Издательство ИКСИ, 2010. – 384 с.

підприємства, на яких можна забезпечити підвищення потоку цінності.

Іншими підходами до удосконалення системи управління, які передбачають необхідність адаптації і розвитку системи внутрішньої управлінської звітності, на нашу думку, є – теорія обмежень (Theory of Constraints), концепція “Шість Сігма” (Six Sigma), теорія проходу (Throughput Theory), концепція управління активами (Asset Management).

Значні зміни, що відбулись у світовій економічній системі, призвели до поступової трансформації практики управління підприємствами. У порівнянні із серединою ХХ-го століття, протягом якого сформувались основні управлінські концепції, сьогодні діяльність переважної більшості підприємств відбувається в умовах ризиків та невизначеності. У свою чергу, це змінює відношення до ролі бухгалтера з управлінського обліку, якого починають наділяти новими функціями, що зумовлено необхідністю побудови системи захисту від виникнення можливих ризиків та загроз. Зокрема, як зазначають з цього приводу П. Кольєр, Е. Дж. Беррі та Г. Т. Бурк, бухгалтери з управлінського обліку, що професійно навчені аналізувати інформацію про діяльність систем управління ефективністю компанії та систем стратегічного менеджменту, можуть відігравати значиму роль в розробці та впровадженні системи ризик-менеджменту та системи внутрішнього контролю підприємства [ <sup>332</sup>, с. 22].

Тому одним із актуальних напрямів розвитку системи внутрішньої управлінської звітності в умовах сьогодення також є надання інформації про ризики. Як відмічає з цього приводу І. В. Аверчев, оскільки оцінка ризиків і управління ними є по суті одним з найважливіших елементів менеджменту, то вони теж

---

<sup>332</sup> Collier P. M. Risk and Management Accounting: Best Practice Guidelines for Enterprise-wide Internal Control Procedures / Paul M. Collier, Anthony J. Berry, Gary T. Burke. – Elsevier, 2007. – 160 p.

представляють собою частину інтегрованої системи тотального управлінського обліку та звітності [<sup>333</sup>, с. 38]. Про необхідність складання управлінської звітності про ризики також зазначають представники АССА (The Association of Chartered Certified Accountants), в якій повинні розкриватись нові та перспективні ризики, а також має пояснюватись порядок оцінки ризиків менеджментом підприємства протягом року [<sup>334</sup>]. Основними користувачами таких звітів є рада директорів, керівники відділів внутрішнього аудиту та внутрішнього контролю, виконавчі менеджери, співробітники, партнери по інтегрованих ланцюжках цінності та ін. Вони можуть складатись в режимі реального часу або періодично, в залежності від рівня ризикованості середовища, в якому функціонує конкретне підприємство.

У цілому формування внутрішніх управлінських звітів про ризики дозволяє ідентифікувати можливі загрози діяльності підприємства або його окремих сегментів та сформувати комплекс заходів щодо їх повного усунення або зменшення негативного впливу на діяльність підприємства.

### **3.2. Стратегічна звітність: сутність, види, методика формування**

#### *Актуальність побудови системи стратегічної звітності.*

Кінець ХХ-го століття вважається переломним етапом в розвитку систем управління підприємствами. Передусім, це пов'язано зі зміною економічних умов функціонування підприємств, що характеризуються насиченням конкурентного середовища, швидкими змінами виробничих, інформаційних та комунікаційних технологій,

---

<sup>333</sup> Аверчев И. В. Управленческий учет и отчетность. Постановка и внедрение / И. В. Аверчев. – М. : Вершина, 2006. – 512 с.

<sup>334</sup> АССА: Отчетность о рисках должна являться приоритетом для компаний. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.cpa-russia.org/news-market/652>.



високими темпами інноваційних процесів, що вимагає від менеджменту більшої гнучкості до мінливих умов та наявності стратегічного мислення, що проявляється в здатності прогнозувати результати діяльності підприємства і наслідки власних дій в довгостроковій перспективі. Для забезпечення реалізації такої функції на підприємстві впроваджується система стратегічного менеджменту, яка є управлінською системою, орієнтованою на забезпечення виживання підприємства в довгостроковій перспективі шляхом встановлення динамічної рівноваги із його зовнішнім середовищем. До складу її визначальних характеристик слід віднести: орієнтація на зовнішнє середовище; пошук нових можливостей в конкурентній боротьбі; орієнтація на довгострокову перспективу; розгляд працівників підприємства як носіїв людського капіталу, а не джерела витрат тощо.

Для забезпечення ефективного функціонування системи стратегічного менеджменту підприємства необхідною є розробка дієвої системи його обліково-аналітичного забезпечення, яка має бути адаптована до виділених вище визначальних характеристик. Як відмічає з цього приводу Р. Ф. Бруханський, однією з основних причин незадовільного стану впровадження стратегічного менеджменту на вітчизняних підприємствах є відсутність системи його належного обліково-аналітичного забезпечення, оскільки без останнього її майже неможливо побудувати без понесення значних фінансових витрат. Без розробки дієвої системи обліково-аналітичного забезпечення стратегічної орієнтації впровадження на підприємстві дієвої системи стратегічного менеджменту є майже неможливим <sup>[335]</sup>, с. 9-10]. Дану думку також підтверджує В. Ф. Яценко, зазначаючи, що відсутність науково обґрунтованого підходу до розв'язання комплексу завдань обліково-аналітичного забезпечення негативно впливає на загальний рівень стратегічного

---

<sup>335</sup> Бруханський Р. Ф. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємництва : [моногр.] / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 384 с.

управління фінансово-господарською діяльністю підприємства [<sup>336</sup>, с. 1]. Таким чином, найбільш доцільним засобом інформаційної підтримки прийняття стратегічних управлінських рішень є обліково-аналітична система підприємства, яка завдяки наявному інструментарію дозволяє забезпечити ідентифікацію, обробку та представлення необхідної інформації стратегічним менеджерам. Однак, для забезпечення повної відповідності інформації зростаючим потребам стратегічного управління, вона має бути адаптована до особливостей даного виду управління підприємством.

Особливу увагу в підвищенні ролі бухгалтерського обліку в системі стратегічного менеджменту відіграє можливість моніторингу та аналізу зовнішнього середовища за допомогою облікового інструментарію. Це дозволяє значно підвищити релевантність облікової інформації в процесі прийняття стратегічних рішень. З цього приводу проф. І. М. Богатая зазначає, що у сучасних ринкових відносинах прийняття раціональних управлінських рішень немислимо без інформації, отриманої як із внутрішнього, так і з зовнішнього середовища. Системний підхід до формування інформації про основні параметри зовнішнього і внутрішнього середовища можливий на основі застосування концепції стратегічного обліку [<sup>337</sup>, с. 42]. Це зумовлює необхідність включення до складу об'єктів облікового спостереження й елементів зовнішнього середовища підприємства та надання інформації про його стан і зміни в ньому в бухгалтерській звітності стратегічного спрямування.

Таким чином, сьогодні одним із найбільш перспективних інструментів інформаційної підтримки стратегічного менеджменту є

---

<sup>336</sup> Яценко В. Ф. Обліково-аналітичне забезпечення стратегічного управління витратами виробництва на підприємстві (на прикладі підприємств будівництва): автореф. дис. на здобуття наук. ступен. канд. екон. наук : 08.06.04 / В. Ф. Яценко; Київ. нац. екон. ун-т ім. В. Гетьмана. – К., 2006. – 20 с.

<sup>337</sup> Богатая И. Н. Стратегический учет и аудит: теория и практика / И. Н. Богатая // Фундаментальные исследования. – 2007. – № 4. – С. 42-44.

система стратегічної звітності, яка виникла завдяки впровадженню в облікову систему засобів ідентифікації об'єктів зовнішнього середовища та прогнозних і стратегічних фактів господарського життя. Доцільність використання стратегічної звітності обґрунтовується як наявністю значної кількості теоретико-методологічних розробок у даній сфері, які створюють необхідні передумови для формування різноманітних стратегічних звітів, так і можливістю впровадження моделі стратегічної звітності в сучасні облікові інформаційно-комп'ютерні системи в якості надбудови до традиційної системи бухгалтерського обліку та економічного аналізу.

***Стратегічна звітність як інструмент стратегічно орієнтованої системи бухгалтерського обліку.*** В якості методологічного інструментарію для побудови стратегічної звітності зазвичай використовується система стратегічного обліку. З приводу цього поняття в Україні сьогодні склалась досить неоднозначна ситуація. Якщо одні науковці відкрито пропагують необхідність виділення стратегічного креативного обліку (С. Ф. Голов, М. С. Пушкар, А. В. Шайкан) як окремого виду або підсистеми бухгалтерського обліку, то інші вчені, що є прихильниками “радянської” концепції єдиного і неподільного бухгалтерського обліку (Ф. Ф. Бутинець, Б. І. Валуєв, З. В. Гуцайлюк, Н. М. Малюга), зазначають про відсутність потреби для трансформації існуючих в теорії бухгалтерського обліку підходів. Зокрема, як відмічає з цього приводу проф. Б. В. Валуєв, якщо стратегічний облік є окремим видом, про який говорять прихильники тиражування західних концепцій, то тут кидається в очі підміна понять, оскільки забезпечення обліковою інформацією для підготовки проектів стратегічних рішень і вид обліку – суть різні речі [<sup>338</sup>, с. 117]. Таким чином, питання ролі і місця стратегічного обліку в вітчизняній обліковій системі підприємства досі залишається відкритим, однак

---

<sup>338</sup> Валуєв Б. И. Система хозяйственного учета в промышленности: вопросы теории и методологии : [монография] / Б. И. Валуев. – Одесса : Пальмира, 2012. – 216 с.

ніхто з вчених, що займають протилежні позицій в даній дискусії, не заперечує необхідність формування облікової інформації, яка б використовувалась менеджментом для прийняття стратегічних управлінських рішень. Це підтверджує необхідність розробки нових підходів до удосконалення облікової системи, з метою формування стратегічно орієнтованого інформаційного продукту у вигляді стратегічної звітності.

Ідея про необхідність побудови стратегічно орієнтованої системи бухгалтерського обліку увійшла в вітчизняну наукову літературу завдяки працям І. М. Богатої, Б. Райана, К. Сіммондса, К. Уорда, Дж. Шанка та В. Говіндараджана та ін. Даними авторами були розроблені перші базові концепції, термінологія та методологічні засади, які були покладені в основу розробки підсистеми стратегічного фінансового обліку та стратегічного управлінського обліку. Їх ключові параметри визначила проф. І. М. Богатая, на думку якої, особливістю стратегічного фінансового обліку є використання комплексу елементів облікової політики, що дозволяють підвищити релевантність сформованої інформації, наприклад, формування резервів різних видів тощо, а особливістю стратегічного управлінського обліку – постановка на облік зовнішніх факторів макросередовища, що базується на даних фінансового та управлінського обліку [<sup>339</sup>, с. 16]. Дані підсистеми можуть функціонувати незалежно одна від одної, внаслідок чого в останні роки намітилась тенденція до виділення двох окремих напрямів наукових досліджень, присвячених подальшому розвитку двох розглянутих вище підсистем стратегічного обліку. Передусім, це є наслідком застосування зовсім різного методологічного інструментарію для формування облікової інформації стратегічного характеру в цих підсистемах. Якщо підсистема стратегічного

---

<sup>339</sup> Богатая И. Н. Стратегический учет как перспективное направление развития бухгалтерского учета / И. Н. Богатая, Л. О. Ивашиненко // Учет и статистика. – 2008. – № 2(12). – С. 13-19.

фінансового обліку базується на удосконаленні класичної облікової методології в напрямі її змістовного і часового розширення, то розвиток підсистеми стратегічного управлінського обліку переважно відбувається шляхом впровадження нових стратегічно орієнтованих моделей калькулювання витрат, наприклад, системи калькулювання на основі діяльності (activity based costing).

Серед українських вчених питанням побудови і удосконалення системи стратегічного обліку присвячені праці М. В. Болдуєва, Р. Ф. Бруханського, С. Ф. Голова, І. І. Криштопи, О. П. Кундрі-Висоцької, О. А. Мошковської, А. А. Пилипенка, М. С. Пушкаря, В. З. Семанюк, Т. М. Сторожук, А. О. Фатенок-Ткачук, А. В. Шайкана та ін. У той же час, розгляду проблематики удосконалення стратегічної звітності, як одного із видів бухгалтерської звітності, приділяється недостатня увага, що пов'язано із недостатньою розробленістю теоретико-методологічних засад стратегічного обліку, як одного із елементів облікової системи підприємства.

Одним із перших серед російських вчених, хто намітив необхідність виникнення стратегічної звітності як одного із перспективних напрямів подальшого розвитку був проф. А. М. Хорін, на думку якого, розвиток і визначеність концептуальних основ звітності досягаються шляхом методологічного обґрунтування формування стратегічної звітності. У сучасних умовах різко позначається попит на інформацію про перспективи розвитку бізнесу та визначення пов'язаного з цим ризику. У цьому особливо зацікавлені найбільш впливові економічні гравці – акціонери та інвестори [<sup>340</sup>, с. 69]. Незважаючи на появу подібних закликів про необхідність дослідження даної проблематики, сьогодні серед вчених відсутня єдність у поглядах стосовно розуміння сутності стратегічної звітності, зокрема, авторами розглядаються такі поняття як “стратегічна звітність”, “стратегічно орієнтована звітність”,

---

<sup>340</sup> Хорин А. Н. Стратегический анализ : [учеб. пособие] / А. Н. Хорин, В. Э. Керимов. – [2-е изд., перераб. и доп.]. – М. : Экспо, 2009. – 480 с.

“стратегічна фінансова звітність”, “стратегічна управлінська звітність”. У той же час, всі вищенаведені підходи відображають різноманітні види бухгалтерської звітності, що формуються з метою задоволення потреб стратегічного менеджменту.

З метою формування загальної категорії, яка повинна використовуватись в якості характеристики облікового інформаційного продукту, необхідного для прийняття різних видів стратегічних управлінських рішень, пропонуємо використовувати поняття “стратегічна звітність”. У даному понятті не використовується характеристика “бухгалтерська”, оскільки при формуванні такої звітності не завжди використовується лише облікова інформація, а й інформація, що одержується з інших інформаційних систем (маркетингової, логістичної тощо), а також з удосконаленої системи бухгалтерського обліку.

Сьогодні існують різноманітні пропозиції, яким чином слід удосконалити облікову систему, щоб генерована нею облікова інформація була корисна в процесі прийняття стратегічних управлінських рішень. Зокрема, на думку Р. Ф. Бруханського, чинна облікова система, для того щоб відповідати потребам стратегічного менеджменту, повинна бути удосконалена в двох основних напрямках: 1) шляхом розширення предмету бухгалтерського обліку; 2) шляхом розширення облікової методології [341, с. 113]. Проф. М. І. Сидорова з цього приводу відмічає, що у рамках стратегічного підходу до обліку, аналізу та планування виникає необхідність включення в бухгалтерську звітність не тільки показників, що характеризують фінансовий стан і фінансові результати діяльності, а й інформації нефінансового характеру, наприклад, про ризики невиконання вимог якості та економічної безпеки, про соціальні заходи, про застосування

---

<sup>341</sup> Бруханський Р. Ф. Облік і аналіз у системі стратегічного менеджменту аграрного підприємництва : [моногр.] / Р. Ф. Бруханський. – Тернопіль : ТНЕУ, 2014. – 384 с.

енергозберігаючих технологій тощо [<sup>342</sup>, с. 4]. На думку О. В. Смірної та І. Ю. Циганової, для оцінки ризиків підприємницької діяльності, майбутніх економічних вигод, а також перспектив розвитку підприємства користувачам, крім інформації, що міститься у формах фінансової звітності, необхідні диференційовані дані, що розкривають фінансові результати діяльності за її сегментами. Для цього підприємство повинно формувати і розкривати інформацію за сегментами бізнесу в стратегічній звітності [<sup>343</sup>, с. 130-131]. Таким чином, для приведення облікової інформації у відповідність запитам стратегічних менеджерів пропонується її предметне розширення шляхом включення об'єктів зовнішнього середовища, прогнозних стратегічних показників та зміна форми представлення інформації з фінансовою на сукупність фінансової та нефінансової інформації. У той же час, на нашу думку, для прийняття стратегічних рішень більш важливе значення має інформація фінансового характеру, яка напряду відображає взаємозв'язок із показниками вартості підприємства і яка є більш значимою для стандартизованих управлінських моделей, що використовуються на підприємствах.

Виходячи з вищенаведеного, під стратегічною звітністю пропонується розуміти спеціально сформовані бухгалтерські звіти на основі застосування різноманітного облікового інструментарію, які дозволяють формувати показники, що виступають інформаційною основою для прийняття рішень щодо здійснення вибору із наявних стратегічних альтернатив, подальшої реалізації та контролю обраної стратегії підприємства. Таким чином, стратегічну звітність слід розглядати як систему взаємопов'язаних показників, необхідних як для розробки нових стратегій, так і ефективного управління наявних

---

<sup>342</sup> Сидорова М. И. Развитие моделей бухгалтерского учета в условиях современных информационных технологий : автореф. дис. на соискание. науч. степени д-ра экон. наук : 08.00.12 / М. И. Сидорова. – М., 2013. – 44 с.

<sup>343</sup> Смирнова Е. В. Проблемы формирования и раскрытия информации по сегментам в стратегической отчетности организации / Е. В. Смирнова, И. Ю. Цыганова // Вестник ОГУ. – 2013. – № 12(161). – С. 129-131.

стратегій підприємства. Порядок її формування та змістове наповнення її показників може регламентуватись внутрішніми стандартами або закріплюватись в Положенні про облікову політику підприємства.

*Розвиток стратегічної звітності на основі концепції бухгалтерського інжинірингу.* У ході реалізації господарської та комерційної діяльності підприємства стратегічного менеджменту необхідна інформаційна підтримка для забезпечення ефективної реалізації стратегічних проектів та ініціатив, які спрямовані на підвищення вартості бізнесу. У даному випадку можуть бути використані різні інформаційні платформи, системи і моделі, однак не всі з них можуть бути швидко і безперешкодно інтегровані в інформаційну систему підприємства, зокрема, з обліково-аналітичною підсистемою, та не завжди виступають дієвим і ефективним засобом для планування і прогнозування своїх стратегічних дій.

Одним із найбільш дієвих інструментів подальшого розвитку системи стратегічної звітності на підприємствах є використання концепції бухгалтерського інжинірингу, що дозволяє на основі бухгалтерського балансу моделювати нові види стратегічних звітів у залежності від потреб користувачів та методологічних можливостей впроваджені на підприємстві системи стратегічного обліку.

Як зазначає В. М. Жук, застосування бухгалтерського інжинірингу розпочалось у 70-ті роки ХХ ст. із застосуванням в ФРН автоматизованих нульових балансів. На сьогоднішній день фахівці нараховують біля сотні видів інструментів бухгалтерського інжинірингу, що характеризуються використанням математичного апарату, специфічного програмного забезпечення, використанням структурованих планів рахунків, різних видів балансів,



п'ятивимірних систем замість двох і т. д. [<sup>344</sup>, с. 52]. Бухгалтерський інжиніринг слід розглядати як універсальний засіб облікового моделювання, що базується на використанні традиційних облікових даних та передбачає їх трансформацію і доповнення з метою задоволення потреб користувачів інформації з нової інжинірингової системи обліку.

Російськими науковцями проф. В. І. Ткачем та М. В. Шумейко [<sup>345</sup>] на основі узагальнення існуючих інжинірингових підходів у бухгалтерському обліку була сформульована інжинірингова теорія бухгалтерського обліку, в якій виділено наступні елементи: 1) предмет (майно, елементи затрат, джерела і статті калькуляції); 2) система об'єктів (чисті активи та чисті пасиви); 3) інжиніринговий метод обліку (система похідних балансових звітів в різних оцінках).

Похідний звіт – це своєрідна інтерпретація показників бухгалтерської звітності в зручному вигляді для цілей аналізу, управління, планування, прогнозу. У цьому полягає суть відмінності управлінської звітності (як самостійного об'єкта) і похідних балансових звітів (як моделювання бухгалтерського балансу) [<sup>346</sup>]. Їх запровадження в систему управління підприємством дозволяє одержати інформацію про альтернативний розвиток цього підприємства. Таким чином, якщо звичайний бухгалтерський баланс є первинним балансом, що формується у відповідності до вітчизняного облікового законодавства, то похідні баланси складаються для заздалегідь визначених цілей (наявних управлінських запитів) на основі обґрунтування ряду концептуальних припущень. Виходячи з таких припущень, в процесі побудови

---

<sup>344</sup> Жук В. М. Бухгалтерський інжиніринг / В. М. Жук // Зростання ролі бухгалтерського обліку в сучасній економіці : збірник тез та доповідей I Міжнародної науково-практичної інтернет-конференції (21 лютого 2013 р., м. Київ). – С. 51-54.

<sup>345</sup> Ткач В. И. Инжиниринговая теория бухгалтерского учета : [квалиметрический учебник] / В. И. Ткач, М. В. Шумейко. – Азов : Азов Печать, 2013. – 460 с.

<sup>346</sup> Сверчкова О. Ф. Производная отчетность как метод управленческого учета / О. Ф. Сверчкова // Теория управления. УЭКС. – 2011. – № 10. – [Электронный ресурс]. – Режим доступу : <http://www.uecs.ru/uecs-34-342011/item/719-2011-10-25-07-41-27>.

похідного балансового звіту відбувається поступова трансформація первинного балансу. Наприклад, враховуючи припущення про необхідність відображення в балансі об'єктів на основі оцінки облікових об'єктів за заставною вартістю, складається відповідний похідний заставний баланс підприємства у відповідних оцінках.

На думку В. І.Ткача та М. В.Шумейко, використання інжинірингової теорії дозволяє впровадити на підприємстві біля 10-ти видів стратегічного обліку, в яких реалізовані стратегічні інжинірингові механізми, що забезпечують прогнозування діяльності підприємства в різноманітних розрізах: стратегічний управлінський облік; стратегічний функціональний облік; стратегічний облік власності; стратегічний облік інновацій; стратегічний облік резервної системи підприємства; стратегічний облік розвитку підприємства; стратегічний облік виконання цільових програм; стратегічний облік фондів тощо [<sup>347</sup>, с. 11]. Як відмічає проф. М. В. Шумейко, концепція інструментів бухгалтерського інжинірингу направлена на впровадження і ефективне функціонування інтегрованих систем управлінського і стратегічного обліку [<sup>348</sup>, с. 77]. Використання концепції бухгалтерського інжинірингу в системі стратегічного обліку дозволяє здійснювати облікове прогнозування стану та результатів діяльності підприємства шляхом формування похідних стратегічних балансових звітів, що передбачає можливість одержання інформації в чотирьох вимірах: час; оцінка облікових об'єктів; економічні події; часові горизонти.

Представниками Ростовської наукової бухгалтерської школи створено інформаційний ресурс “РЕСОУРСУМ” [<sup>349</sup>], що функціонує в якості онлайн-сервісу, який дозволяє використовувати розміщений

---

<sup>347</sup> Ткач В. И. Инжиниринговая теория бухгалтерского учета : [квалиметрический учебник] / В. И. Ткач, М. В. Шумейко. – Азов : Азов Печать, 2013. – 460 с.

<sup>348</sup> Шумейко М. В. Концепция инструментов бухгалтерского инжиниринга / М. В. Шумейко // Terra Economicus. – 2012. – Том. 10. – №1. – С. 72-77.

<sup>349</sup> РЕСОУРСУМ. Инжиниринговое управление ресурсным потенциалом. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://resoursum.com/online-service/info.php>.

на ньому інжиніринговий інструментарій для управління економічними процесами і ресурсним потенціалом підприємств. Зокрема, для моделювання облікової діяльності підприємств є доступними такі інжинірингові інструменти:

- стратегічний похідний балансовий звіт;
- імунізаційний похідний балансовий звіт;
- хеджований похідний балансовий звіт;
- методика ситуаційного аналізу;
- аутсорсинговий похідний балансовий звіт;
- стратегічний облік і аналіз грошових потоків мережевого підприємства;
- методика ситуаційного контролю;
- стратегічний аналіз власності комерційних організацій;
- ситуаційний похідний балансовий звіт;
- моніторинговий похідний балансовий звіт.

Розробка і впровадження системи похідних стратегічних звітів, з іншого боку, є однією із причин популярності розвитку інжинірингової теорії бухгалтерського обліку в сучасних умовах, оскільки дозволяє посилити значимість облікової інформації в цілому і облікової системи в процесі прийняття стратегічних управлінських рішень. Як з цього приводу зазначає проф. О. М. Євстаф'єва, важлива роль у системі похідних балансових звітів належить стратегічним балансовим звітам, які за своєю суттю поряд з прогнозною звітністю, що носить стратегічний характер, являють собою форми стратегічної звітності [350, с. 1]. Як наслідок, в результаті розробки нової концепції побудови стратегічної звітності на основі інжинірингового інструментарію окремі вчені констатують виникнення нової парадигми. Зокрема, на думку І. В. Алексеевої, нова парадигма

---

<sup>350</sup> Евстафьева Е. М. Методика формирования стратегического балансового отчета, ориентированного на показатели стоимости капитала / Е. М. Евстафьева // Аудит и финансовый анализ. – 2011. – № 3. – С. 1-7.

звітності комерційної організації дозволяє адаптувати бухгалтерську звітність до вирішення управлінських завдань, що розглядаються на найближчу та віддалену перспективу, погоджувати грошові оцінки, надані користувачам бухгалтерами, аудиторами, оцінювачами. Концепція підготовки звітності відповідає явно сформульованій і відкрито висловленій позиції керівництва комерційної організації в сфері інформування зацікавлених сторін про її діяльність [<sup>351</sup>, с. 5].

Суть цієї парадигми полягає в ідеї побудови не одного балансу підприємства, а множини похідних балансів, обсяг якої залежить від кількості зацікавлених в такій інформації осіб. На думку професора Ж. Рішара, існування значної множини балансів дозволяє “узаконити” непримиренні суперечності в поглядах на основні фактори багатства і методи економічного та фінансового аналізу [<sup>352</sup>, с. 146]. Відповідно, в залежності від наявних специфічних запитів користувачів завдяки інжиніринговому інструментарію з’являється можливість сформувати релевантну похідну бухгалтерську звітність, зокрема, стратегічного спрямування, яка відповідатиме всім вимогам, що висуваються до облікової системи стратегічним менеджментом підприємства. При цьому існує можливість обирати ті методи оцінки, які є найбільш релевантними для запитів користувачів, і формувати баланс підприємства в ліквідаційній, ринковій, прогнозній та інших облікових оцінках.

У той же час, незважаючи на значний спектр оціночних показників, які можуть використовуватись для формування різних видів стратегічних звітів, сьогодні залишається невирішеною проблема їх використання як базового джерела інформації в системі управління вартістю підприємства. Зокрема, як з цього приводу відмічає О. М. Євстаф’єва, при всій різноманітності досліджень,

---

<sup>351</sup> Алексеева И. В. Основные принципы формирования стратегической отчетности на основе показателя добавленной стоимости капитала / И. В. Алексеева // Учет и статистика. – 2009. – № 1(13). – С. 5-12.

<sup>352</sup> Ришар Ж. Аудит и анализ хозяйственной деятельности предприятия / Ж. Ришар : [под ред. Л. П. Белых] : [пер. с франц.]. – М. : Аудит, ЮНИТИ, 1997. – 375 с.

присвячених подальшому розвитку методики формування стратегічних балансових звітів, слід констатувати недостатню розробленість питань, пов'язаних з формуванням даних звітів з орієнтацією на показники вартості [353, с. 1]. Про існування проблеми встановлення взаємозв'язку між похідними балансовими звітами і вартістю компанії також зазначає О. Ф. Сверчкова, на думку якої, вартість компанії є досить суб'єктивною категорією, внаслідок чого відсутні загальні виходи до її визначення, що є визначальним у розв'язанні даного питання [354]. Тому вирішення даної проблеми є одним із найбільш перспективних напрямів наукових досліджень у сфері стратегічного обліку, що передбачає необхідність пошуку оптимальних форм та методів розроблення стратегічних балансів, які забезпечували б ефективне управління вартістю підприємства у умовах глобалізації ринків капіталу.

Важливі питання побудови стратегічних балансових звітів, що формуються на базі концепції бухгалтерського інжинірингу, присвячені дослідженням таких російських науковців, як І. В. Алексеева, Г. В. Богатая, Г. О. Графова, О. М. Євстаф'єва, Л. О. Івашиненко, І. В. Крохочева, І. В. Лесняк, Є. І. Муругов, В. І. Ткач, І. А. Харченко та ін. В. Шумейко, А. Н. Щемелев та ін. За результатами аналізу праць науковців запропоновано загальну модель побудови стратегічних балансових звітів на основі застосування методів бухгалтерського інжинірингу (рис. 3.8).

Виходячи з наведеної моделі (рис. 3.8), для побудови похідного стратегічного балансу, показники якого можна використовувати для прийняття стратегічних управлінських рішень, слід здійснити наступні етапи.

<sup>353</sup> Евстафьева Е. М. Методика формирования стратегического балансового отчета, ориентированного на показатели стоимости капитала / Е. М. Евстафьева // Аудит и финансовый анализ. – 2011. – № 3. – С. 1-7.

<sup>354</sup> Сверчкова О. Ф. Производная отчетность как метод управленческого учета / О. Ф. Сверчкова // Теория управления. УЭК. – 2011. – № 10. – [Электронный ресурс]. – Режим доступа : <http://www.uecs.ru/uecs-34-342011/item/719-2011-10-25-07-41-27>.

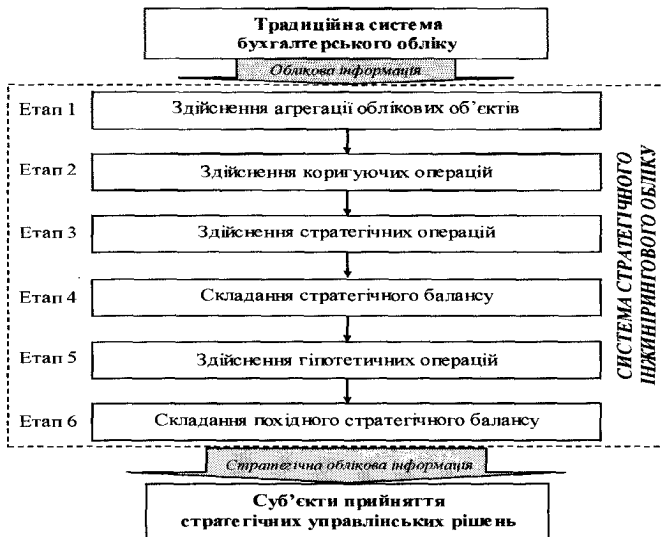


Рис. 3.8. Загальна модель побудови похідних стратегічних балансових звітів

I. Агрегація облікових об'єктів – передбачає необхідність формування укрупнених агрегатів, якими зазвичай виступають розділи плану рахунків, для того щоб не здійснювати інжинірингові операції в розрізі всього плану рахунків, а лише в розрізі виділених агрегатів. Вибір критеріїв для агрегації об'єктів обліку має здійснюватись виходячи із запитів стратегічного менеджменту підприємства. В яких розрізах існує необхідність представлення інформації стратегічного звіту, такі ж мають бути і сформовані агрегати.

II. Здійснення коригуючих операцій передбачає необхідність приведення балансової оцінки в розрізі виділених агрегатів до реальної вартості підприємства на ринку. Коригуючі операції здійснюються за принципом подвійного запису (в кожному активному агрегаті збільшення відображається по дебету, а зменшення – по кредиту, а в кожному пасивному агрегаті – навпаки)

на основі обрання необхідних для користувачів методів оцінки і шляхом включення до балансової вартості умовних активів і умовних зобов'язань підприємства.

III. Здійснення стратегічних операцій відбувається в розрізі виділених агрегатів та передбачає включення до складу активів і пасивів підприємства тих об'єктів обліку, які не ідентифікуються чинними обліковими стандартами. Сьогодні вченими пропонується цілий ряд об'єктів і стратегічних операцій по ним, які можна здійснювати при складанні похідних стратегічних балансових звітів, інформація про які є необхідною для здійснення вибору зі стратегічних альтернатив та ефективної реалізації стратегії підприємства.

Так, ще у 2001-му році проф. І. М. Богатою, яка розробила систему стратегічного обліку власності на основі бухгалтерського інжинірингу [<sup>355</sup>, с. 97-98], було запропоновано здійснювати віртуальні операції, що забезпечують формування інформації про можливий стан підприємства та можливі його стани при заданих умовах, визначених генераторами віртуальних балансових звітів.

Як зазначає Н. С. Землякова [<sup>356</sup>, с. 12], для одержання стратегічної інформації слід здійснювати реорганізаційні стратегічні операції. На базі одержаних похідних балансових звітів можна проводити аналіз слабких і сильних сторін організації, аналіз стратегічних переваг, розробляти заходи щодо коригування стратегії, оцінювати можливі стратегічні синергізми і можливі синергетичні ефекти.

На думку О. М. Євстаф'євої, при побудові стратегічних балансових звітів повинні обліковуватись наявні в теперішній час і прогнозні факти господарського життя, пов'язані із зовнішніми

---

<sup>355</sup> Богатая И. Н. Стратегический учет собственности / И. Н. Богатая. – Ростов н/д : Феникс, 2001. – 320 с.

<sup>356</sup> Землякова С. Н. Развитие управленческого учета реорганизационных процедур сельскохозяйственных организаций / С. Н. Землякова // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – № 5. – С. 1-14.

стратегічними чинниками, що впливають на показники вартості капіталу комерційної організації [357, с. 1]. Подібної думки дотримуються І. М. Ткач, відмічаючи, що стратегічний баланс повинен враховувати зміни зовнішнього середовища на основі якого розробляється і контролюється стратегія подальших дій [358, с. 149-150]; П. Є. Шумілін, на думку якого, стратегічні балансові звіти повинні відображати результати управління впливу зовнішніх факторів [359, с. 5] та Г. І. Мільохіна, яка відмічає, що стратегічний похідний балансовий звіт може складатись в різних облікових оцінках (балансовій, ринковій і справедливій) та передбачає необхідність обліку параметрів зовнішнього середовища: митна політика, валютна політика, ринок кредитних ресурсів, характеристики ринку продукції або послуг підприємства, податкова політика, амортизаційна політика, характеристики ринку матеріально-технічних ресурсів та основних засобів [360].

М. М. Скорев зазначає, що для формування стратегічного похідного балансу, який дозволяє відобразити, обґрунтувати і скоригувати стратегію підприємства в обліку слід відображати реальні або передбачувані зовнішні фактори, визначати їх вплив на зміну власності підприємства та виявляти причини, що викликали ці зміни [361].

---

<sup>357</sup> Евстафьева Е. М. Методика формирования стратегического балансового отчета, ориентированного на показатели стоимости капитала / Е. М. Евстафьева // Аудит и финансовый анализ. – 2011. – № 3. – С. 1-7.

<sup>358</sup> Ткач И. М. Учет изменений в организации на базе инструментов бухгалтерского инжиниринга : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / И. М. Ткач ; Сев.-Кавказ. гос. техн. ун-т. – Ставрополь, 2009. – 187 с.

<sup>359</sup> Шумилин П. Е. Особенности аудиторской модели контроля реорганизационных процедур / П. Е. Шумилин // Наукоедение. – 2012. – № 4. – С. 1-8. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: [naukovedenie.ru/PDF/97ergsu412.pdf](http://naukovedenie.ru/PDF/97ergsu412.pdf).

<sup>360</sup> Милёхина Г. И. Производные балансове отчеты как один из инструментов управленческого аудита / Г. И. Милёхина. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://rusagroug.ru/articles/797>.

<sup>361</sup> Скорев М. М. Стратегия развития предприятия в контексте динамики его собственности / М. М. Скорев, Т. О. Графова, А. Г. Селиванова // Инженерный вестник Дона. – 2012. – Номер 4 (часть 2). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу : <http://www.ivdon.ru/magazine/archive/n4p2y2012/1353>.



Розроблений Є. Ю. Русіною [<sup>362</sup>, с. 85-86] ситуаційний похідний балансовий звіт, що використовується для вирішення оперативних і стратегічно-ситуаційних завдань, передбачає необхідність облікового відображення економічних ситуацій, до складу яких включаються реформування і перетворення власності, використання венчурного фінансування, впровадження інновацій, реалізація синергетичного ефекту, ризикові ситуації.

Окрім пропозицій щодо здійснення стратегічних господарських операцій в розрізі виділених агрегатів за новими обліковими об'єктами, окремі науковці (Т. Н. Музыка [<sup>363</sup>, с. 233-236]) пропонують здійснювати бухгалтерські записи з відображення прийнятої стратегії закупівель або стратегії продажів та коригуючі операції по зміні даних стратегій, що дозволяє сформувати стратегічний ресурсний та стратегічний маркетинговий баланси, які можуть формувати прогноз руху грошових коштів підприємства та контролювати його платоспроможність, приймати стратегічні рішення по оптимізації продажів і каналів збуту.

Таким чином, на етапі здійснення стратегічних операцій відбувається облікове відображення стратегічно значимих облікових об'єктів та облікове відображення процесу коригування прийнятої стратегії.

IV. За результатами здійснення стратегічних операцій формується стратегічних балансовий звіт підприємства, який відображає прогнозний варіант реалізації стратегії підприємства за конкретний період та її коригування у випадку виявлення її відхилення.

---

<sup>362</sup> Русина Е. Ю. Мониторинг финансового состояния предприятия / Е. Ю. Русина. – Ростов н/д : РГСУ: Академцентр, 2007. – 158 с.

<sup>363</sup> Музыка Т. Н. Стратегический учет объектов внешнего управления в сельскохозяйственных организациях / Т. Н. Музыка // Актуальные вопросы современной экономической науки : сборник докладов международной научной заочной конференции в 2 Т. – Липецк : Издательский центр “Де-факто”, 2010. – Т. 2. – С. 231-236.

V. Здійснення гіпотетичних операцій передбачає реальну чи гіпотетичну реалізацію активів чи задоволення зобов'язань підприємства, відображених в стратегічному балансі. Його основною метою є одержання за результатами такої реалізації показника чистих пасивів підприємства, який характеризує наявний грошовий вираз власності підприємства при умові, що сьогодні відбудеться продаж його активів і погашення зобов'язань.

VI. За результатами здійснення гіпотетичних операцій складається похідний стратегічний балансовий звіт з двох статей – чистих пасивів в пасиві та їх грошового вираження в активі. Одержаний показник порівнюється із показником чистих активів бухгалтерського балансу, що дозволяє провести аналіз впливу реалізації обраної стратегії та результатів її коригування на зміну власності підприємства. На основі проведеного аналізу відбувається прийняття стратегічних управлінських рішень.

Розглянута модель побудови похідних стратегічних балансових звітів сьогодні ще не може розглядатись в якості універсального підходу, оскільки поряд із досягненням стратегічних цілей менеджментом підприємства можуть висуватись й інші задачі щодо генерування необхідної облікової інформації на основі застосування інжинірингового інструментарію. У результаті дана модель може бути доповнена різними видами інжинірингових операцій (ризикових, хеджованих, фрактальних, ситуаційних, сегментарних, мережних, віртуальних, органічних тощо), які змінюють як методику побудови похідного балансового звіту, так і його змістовне наповнення, що впливає на порядок інтерпретації одержаних показників при прийнятті управлінських рішень.

Сьогодні дослідники, що вивчають проблеми удосконалення і впровадження системи стратегічного обліку, по-різному обґрунтовують роль і значення похідних стратегічних балансових звітів у процесі прийняття стратегічних управлінських рішень (табл. 3.7).

## Роль і значення похідних стратегічних балансових звітів в процесі прийняття стратегічних управлінських рішень

<i>Автор</i>	<i>Роль і значення</i>
Богатая І. М. [364, с. 238-239].	На основі похідних балансів можуть бути побудовані різноманітні облікові моделі, що дозволяють оцінити вартість підприємства на теперішній момент і в майбутньому. Вартість підприємства, визначена на їх основі, може бути орієнтиром для визначення ринкової вартості і рішень про продаж і купівлю підприємства як єдиного майнового комплексу, продаж бізнес-ліній, підрозділів та інших об'єктів власності відповідно до обраної стратегії і залежно від фази життєвого циклу
Землякова С. Н. [365, с. 10].	Стратегічні похідні балансові звіти дають змогу оцінити реалізацію обраних підприємством стратегій в процесі проведення реорганізації, своєчасно відкоригувати реалізовану стратегію, і найголовніше, вони надають інформацію, орієнтовану в майбутнє підприємства, знову утвореного в результаті реорганізації.
Лесняк В. В. [366, с. 222]	Структуровані плани рахунків в інтеграції з похідними балансами виступають основою формування та використання інструментарію стратегічного обліку, забезпечуючи створення інформаційного поля прийняття тактичних і стратегічних рішень, управління об'єктами ресурсного потенціалу та зовнішнього середовища суб'єктів господарювання.
Лесняк І. В. [367, с. 223].	Застосування стратегічних похідних балансів дозволяє отримувати і використовувати інформацію з економічних ситуацій високого ступеня аналітичності в різних оцінках залежно від розв'язуваних завдань.
Музыка Т. Н. [368, с. 236-237].	Маркетинговий похідний баланс виступає основою для прогнозу руху грошових коштів підприємства та контролю платоспроможності, прийняття рішень по оптимізації продажів, каналів збуту і відображає вартість власного капіталу сільськогосподарського підприємства в результаті зміни стратегії (тактики) у вигляді чистих активів в ринковій оцінці і чистих пасивів у справедливій оцінці.

<sup>364</sup> Богатая И. Н. Стратегический учет и аудит: теория и практика / И. Н. Богатая // Фундаментальные исследования. – 2007. – № 4. – С. 42-44.

<sup>365</sup> Землякова С. Н. Развитие управленческого учета реорганизационных процедур сельскохозяйственных организаций / С. Н. Землякова // Аудит и финансовый анализ. – 2010. – № 5. – С. 1-14.

<sup>366</sup> Лесняк В. В. Инструментарий стратегического учета / В. В. Лесняк // Актуальные вопросы современной экономической науки : сборник докладов международной научной заочной конференции (20 февраля 2010 г., Липецк). – Липецк : Издательский центр “Де-факто”, 2010. – Т. 2. – С. 218-222.

<sup>367</sup> Лесняк И. В. Методика ситуационного анализа в коммерческих организациях / И. В. Лесняк // Актуальные вопросы современной экономической науки : сборник докладов международной научной заочной конференции (20 февраля 2010 г., Липецк). – Липецк : Издательский центр “Де-факто”, 2010. – Т. 2. – С. 223-228.

<sup>368</sup> Музыка Т. Н. Стратегический учет объектов внешнего управления в сельскохозяйственных организациях / Т. Н. Музыка // Актуальные вопросы современной экономической науки : сборник докладов международной научной заочной конференции (20 февраля 2010 г., Липецк). – Липецк : Издательский центр “Де-факто”, 2010. – Т. 2. – С. 231-236.

Автор	Роль і значення
Сверчкова О. Ф. [369]	Застосування інструментарію похідних балансів у комплексі з іншим фінансовим стану дозволяє об'єктивно обґрунтувати стратегічні управлінські рішення. Складання похідних балансових звітів дозволяє виявити незадовільні фінансові умови, яких необхідно змінити, а також може бути використано як інструмент для перевірки достовірності коректності звітів, розроблених раніше.
Скорев М. М. [370]	Складання і використання стратегічних похідних балансів дозволяє розробити сценарії розвитку ситуації, які є важливі при відповідних умовах зовнішнього середовища для прогнозованого розвитку підприємства. Стратегічний похідний балансний звіт створений для виявлення показника власності підприємства його динаміки, де власність слід розглядати як єдиний показник взаємовідносин окремих індивідів, юридичних осіб і державних підприємств, груп активів і зобов'язань, які формують національне багатство країни на мікро-, мезо- та макrorівні.
Філь О. А. [371]	Складання похідного балансу підприємства дозволяє не тільки для визначення фінансового захисту підприємства, але й для визначення похідних балансових звітів дозволяє підприємствам оптимізувати стратегічний облік на рівні, що відповідає потребам сучасних інформаційних систем.
Щемелев А. Н. [372, с. 29]	Потреба в похідних балансових звітах зумовлена тим, що традиційні бухгалтерські баланси не відображають повної картини, оскільки не враховують дуже багато важливих факторів: використаних цін (ринкової, справедливої, застосованої, нормативної, цінної, ліквідаційної тощо); комбінованих резервів системи підприємства; інфляцію балансово платоспроможності; не дозволяють отримувати інформацію про сегментах діяльності, тобто за територіальними, функціональними, внутрішніми сегментами, інноваційні та інвестиційні центри та ін.).

У той же час досліджені (табл. 3.7) обґрунтовано дотримуються думки щодо єдності застосування похідних балансів у практичній діяльності підприємств, що пов'язано з їх існуванням

<sup>369</sup> Сверчкова О. Ф. Единая отчетность как метод финансового менеджмента / О. Ф. Сверчкова // Теория и практика управления. – 2011. – № 10. – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.uces.ru/ues/2011/item/719-2011-10-25-369>

<sup>370</sup> Скорев М. М. Стратегический учет развития предприятия в контексте динамики его ответственности / М. М. Скорев, Т. О. Гривина, А. Г. Селиванова // Инженерный журнал «Дизайн и экономика». – 2012. – № 4 (Ч. 2). – [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.dze.ru/magazine/archive/n4p2-2012/1353>.

<sup>371</sup> Филь О. А. Методика оптимизации ценового регулирования в электроэнергетике / О. А. Филь // Российское предпринимательство. – № 2. – Вып. 1(177). – 2011. – С. 72-78.

<sup>372</sup> Щемелев А. Н. Стратегический учет инноваций в коммерческих организациях : автореф. дис. на соискание научн. степени д-ра экон. наук : 08.00.12 / А.Н. Щемелев. – Ростов-на-Дону, 2007. – 43 с.

наступних переваг у порівнянні із іншими альтернативними системами інформаційної підтримки стратегічного менеджменту:

- інтегрованість із традиційною системою бухгалтерського обліку та економічного аналізу підприємства;
- можливість виходу за межі традиційного предмету бухгалтерського обліку;
- можливість використання традиційного облікового інструментарію для формування похідних стратегічних балансових звітів;
- можливість економії часу, людських та фінансових ресурсів у порівнянні із альтернативними інструментами;
- здатність формування альтернативні сценарії стратегічного розвитку підприємства на основі облікових показників.

### **Висновки до розділу 3**

1. В умовах розвитку сучасних інформаційних систем управління внутрішня управлінська звітність відіграє одну із найважливіших ролей, забезпечуючи надання менеджменту необхідної інформації для прийняття управлінських рішень щодо оперативного, тактичного і стратегічного управління, довгострокового планування, оцінки вартості підприємства, ефективного розподілу наявних на підприємстві ресурсів тощо. Вона містить облікові дані, зібрані з метою задоволення потреби користувачів стосовно прийняття відповідних управлінських рішень, забезпечуючи комунікативну взаємодію між керуючою та керованою підсистемами системи підприємства. Це дозволяє розглядати внутрішню управлінську звітність як інформаційний продукт, що є набором відповідних облікових показників, який виступає основним засобом інформаційної підтримки прийняття менеджментом підприємства управлінських рішень.

2. до складу основних проблем розвитку системи внутрішньої управлінської звітності, які мають бути вирішені з метою забезпечення подальшого розвитку облікової системи, відносяться:

- розробка стандартизованих форм та форматів внутрішньої управлінської звітності;

- визначення суб'єктів, відповідальних за процес складання і подачі внутрішньої управлінської звітності;

- обмежена часова орієнтація внутрішньої управлінської звітності;

- налагодження взаємозв'язку системи внутрішньої управлінської звітності із аналітичною системою підприємства.

3. Основною метою внутрішньої управлінської звітності є забезпечення менеджменту інформацією про діяльність підприємства для прийняття ефективних управлінських рішень, інформаційною основою для яких виступають облікові показники, сформовані за необхідними для менеджерів аналітичними розрізами. У залежності від організаційно-технологічних і економічних особливостей підприємства мета складання внутрішньої управлінської звітності може бути конкретизована у вигляді набору індивідуальних для конкретного підприємства завдань.

4. Розробка системи регулювання процесу формування внутрішньої управлінської звітності передбачає необхідність створення системи принципів, що запропоновано здійснювати на основі розробки класифікаційної матриці. В основу такої матриці покладено необхідність класифікації принципів у залежності від їх ролі в регулюванні бухгалтерської звітності та її окремих видів (загальні; спеціальні), та в залежності від суб'єкта організації і суб'єкта ведення управлінського обліку (принципи, закладені відповідальною особою за організацію управлінського обліку на підприємстві; принципи, які використовує в процесі формування і оприлюднення внутрішньої управлінської звітності суб'єкт,

відповідальний за цей процес). До складу класифікаційної матриці запропоновано включати наступні принципи внутрішньої управлінської звітності: цілеспрямованість, оперативність, порівнянність, економічна доцільність, суттєвість, гнучкість та узгодженість структури, адаптованість до автоматизації, багатоступінчастість звітності за рівнями управління, актуальність, об'єктивність і точність, адресність, стислість, повнота, зрозумілість і прозорість, надійність, конфіденційність.

5. Провівши аналіз існуючих підходів до класифікації внутрішньої управлінської та визначивши неможливість побудови її єдиної універсальної класифікації, запропоновано віднести даний процес до складу інструментів управлінської облікової політики конкретного підприємства. При цьому закріплена в Положенні про управлінську облікову політику підприємства класифікація внутрішньої управлінської звітності повинна забезпечувати врахування наступних особливостей: організаційно-технологічних особливостей підприємства; рівня розвитку системи бухгалтерського обліку підприємства; необхідних аналітичних розрізів для прийняття ефективних управлінських рішень; необхідних часових інтервалів подачі внутрішніх управлінських звітів; частоти змін управлінської облікової політики підприємства.

6. На сучасному етапі розвитку обліково-аналітичних систем інформаційної підтримки прийняття рішень подальшими напрямками удосконалення системи внутрішньої управлінської звітності підприємства є:

– розробка внутрішньої управлінської звітності про екологічну та соціальну діяльність підприємства;

– розробка внутрішньої управлінської звітності про стратегічно важливі аспекти діяльності підприємства, що має формуватись в розрізі стратегічних бізнес-одиниць;

– трансформація системи внутрішньої управлінської звітності у відповідності до нових систем управління підприємством (теорія заощадливості, теорія обмежень концепція “Шість Сігма”, теорія проходу, концепція управління активами тощо);

– розробка внутрішньої управлінської звітності про ризики діяльності підприємства.

7. Враховуючи зростаючу роль системи стратегічного управління в діяльності підприємств, сьогодні одним із найбільш перспективних інструментів інформаційної підтримки менеджменту є система стратегічної звітності. Необхідність її практичного застосування обґрунтовується наявністю значної кількості теоретико-методологічних розробок у даній сфері та можливістю її безперешкодного впровадження в сучасні облікові інформаційно-комп’ютерні системи в якості надбудови до традиційної системи бухгалтерського обліку та економічного аналізу.

8. Побудова системи стратегічної звітності на підприємстві дозволяє забезпечити виконання наступних завдань:

– створення регулярної інформаційної підтримки прийняття дієвих і ефективних стратегічних управлінських рішень на основі облікової інформації стратегічного характеру;

– надання інформації стратегічному менеджменту за нетиповими запитами в необхідних розрізах (по всьому підприємству, по стратегічних бізнес-одинацях, по стратегічних сегментах діяльності);

– формування інформаційної основи для проведення економічного аналізу стратегічної звітності та для здійснення стратегічного контролю і стратегічного аудиту;

– формування облікових моделей стратегічного розвитку підприємства;

– оцінка ефективності системи стратегічного менеджменту підприємства.



9. До складу основних етапів методики формування похідних стратегічних балансових звітів віднесено наступні: агрегація облікових об'єктів; здійснення коригуючих операцій; здійснення стратегічних операцій; формування стратегічного балансового звіту; здійснення гіпотетичних операцій; складання похідного стратегічного балансового звіту. Впровадження таких звітів в обліково-аналітичну систему підприємства і використання їх в якості засобу інформаційної підтримки системи стратегічного менеджменту дозволяє не лише підвищити ефективність функціонування останньої, а в цілому підвищити релевантність облікової системи підприємства при вирішенні ключових управлінських проблем на сучасному етапі розвитку економіки.

**Наукове видання**

**КОРЯГІН МАКСИМ ВІКТОРОВИЧ  
КУЦИК ПЕТРО ОЛЕКСІЙОВИЧ**

**Проблеми та перспективи розвитку  
бухгалтерської звітності**

**МОНОГРАФІЯ**

Підп. до друку 27.05.2015 р. Гарнітура Times  
Формат 60x84/16. Ум. друк. аркушів 16,04.  
Тираж 100 прим. Замовлення № 2705/15.

Видавець: ТОВ «НВП «Інтерсервіс»  
м. Київ, вул. Бориспільська, 9.  
Свідоцтво серія ДК № 3534 від 24.07.2009 р.

Виготовлювач: СПД «Андрієвська Л.В.»  
м. Київ, вул. Бориспільська, 9.  
Свідоцтво серія ВОЗ № 919546 від 19.09.2004 р.