

УДК: 657.1

JEL Classification: M 41

doi: 10.31767/nasoa.4.2018.04

М. В. КОРЯГІН,

доктор економічних наук,
професор кафедри бухгалтерського обліку,
Львівський торговельно-економічний університет

Бухгалтерська звітність та її трансформація

Обґрунтовано необхідність дослідження сучасного стану системи бухгалтерської звітності, виявлення тенденцій її трансформації і векторів подальшого вдосконалення. Досліджено існуючі підходи до визначення тенденцій розвитку бухгалтерської звітності і виконано їх критичний аналіз. Розроблено авторську класифікацію тенденцій розвитку бухгалтерської звітності з урахуванням зміни запитів користувачів облікової інформації.

***Ключові слова:** тенденції трансформації бухгалтерської звітності, бухгалтерська звітність, фінансова звітність, нефінансова звітність, інтегрована звітність.*

Постановка проблеми. Бухгалтерський облік як спеціалізована інформаційна технологія спрямований на задоволення запитів внутрішніх і зовнішніх користувачів в обліковій інформації. Кінцевим продуктом функціонування такої технології є бухгалтерська звітність, за допомогою якої відображаються стан і результати діяльності інституціональної одиниці або її окремих бізнес-одиниць. Протягом тривалого історичного періоду відбувалися формування та перманентне вдосконалення системи бухгалтерської звітності відповідно до зміни запитів користувачів, економіко-політичних умов функціонування підприємств, техніко-технологічного та організаційного забезпечення облікових процедур.

Поява нових форм, видів і форматів звітності є адекватною реакцією облікової системи на зміни стану суб'єктів, що впливають на неї, забезпечують її функціонування або є користувачами кінцевого продукту функціонування такої системи – бухгалтерської звітності.

Розвиток бухгалтерської звітності та її трансформація є постійним прогресивним процесом, який активно розпочався наприкінці XV століття з появою перших облікових технологій систематизації та оброблення облікових даних і надання облікової інформації у вигляді, придатному для прийняття управлінських рішень. Досліджуючи розвиток бухгалтерської звітності з моменту її виникнення, можна простежити не лише розвиток теорії та 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.

Отже, 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 проблеми та недоліки у функціонуванні облікових систем (фінансової, управлінської, стратегічної) та сформулювати подальші напрями і перспективи їх розвитку, що сприятиме піднесенню облікової науки на новий якісний рівень та забезпечить відповідність облікової теорії вимогам сучасної бухгалтерської та управлінської практики.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. На 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. За результатами проведених досліджень М. Б. Кулинич вважає, що сучасні тенденції розвитку бухгалтерської фінансової звітності передбачають посилення акценту на примітках і поясненнях до бухгалтерської фінансової звітності, основною метою яких є розкриття, внесення коректив, уточнення і доповнення інформації, яка розкривається в основних звітних формах. Удосконалення приміток і пояснень повинно полягати, перш за все, в їх глибшій прив'язці до основних форм, що підвищить їх аналітичну цінність [1, с. 367–372].

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 [2, 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).

Водночас все ще недостатньо досліджені причини виникнення наведених тенденцій та недостатньо обґрунтовані вектори модернізації облікової системи в напрямі забезпечення формування нових видів, форматів і 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 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, а й приділяти увагу управлінській та стратегічній звітності, які також є складовими бухгалтерської звітності [17, с. 71].

Тенденції та напрями подальшого розвитку системи бухгалтерської звітності також можна ідентифікувати виходячи з тих проблем, які вважаються дослідниками найбільш важливими і 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”) [3, с. 3].

Вищенаведені проблеми можна вважати цілями, на які повинен бути спрямований розвиток системи бухгалтерської звітності. Водночас вони не взаємоузгоджені з якісними характеристиками корисної фінансової інформації, передбаченими Концептуальними основами фінансової звітності (2010 р.), що не дозволяє повною мірою визначити їхню сутність з метою формування шляхів подальшого їх досягнення. Однак загальний аналіз причин виникнення цих проблем та прикладів їх прояву в обліковій практиці дозволить сформувати науково обґрунтований набір регуляторних та методологічних заходів, що сприятимуть їх вирішенню та вирішенню інших суміжних проблем цієї предметної сфери наукових досліджень [17, с. 71].

Проф. О. В. Соловійова та К. В. Сорокіна вважають, що основною тенденцією розвитку зарубіжної звітності є відображення в ній 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 поліпшень 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 [4, с. 232]. Виникнення цієї тенденції пов'язано зі зростанням уваги суспільства до відповідальності

перед ним транснаціональних і міжнаціональних корпорацій, які згідно із сучасними світоглядними підходами (стійким, гармонійним, збалансованого розвитку) повинні турбуватись не лише про одержання прибутку чи максимізацію вартості бізнесу, а й про соціальні та екологічні аспекти своєї діяльності.

Поява цієї тенденції була офіційно закріплена у 2010 р. міжнародним бухгалтерським співтовариством на VIII 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 вектора 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 їхніх потреб з метою більш ефективного використання обмежених ресурсів. Ключовим фактором у вирішенні цієї задачі є розроблення адекватної облікової методології, яка б найкраще відповідала принципам стійкого (гармонійного, збалансованого) розвитку економіки.

Ключовою тенденцією у розвитку системи бухгалтерської звітності доктор економічних наук І. О. Макаренко відзначає перехід до інтегрованої звітності та її подання у режимі реального часу. На важливість цієї тенденції вказує поява нових міжнародних організацій, зокрема Міжнародної комісії з інтегрованої звітності, та зусиль щодо створення єдиних підходів щодо структури і концептуальної основи таких звітів [5].

Ще однією тенденцією розвитку звітності, яка виділяється дослідниками, є її конвергенція, що є процесом зближення, сходження в думках щодо кінцевого варіанту її побудови. На думку проф. Л. Б. Трофімової, фінансова звітність на 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 на тлі витиснення старої облікової парадигми фінансової звітності новою [6, с. 41]. Отже, автор прогнозує побудову єдиної світової системи облікових стандартів, яка регулюватиме процес складання фінансової звітності підприємств.

Аналіз досвіду впровадження МСФЗ та альтернативних варіантів уніфікації обліково-звітних національних систем (гармонізація, стандартизація та конвергенція), проведений наукових дослідженнях проф. О. В. Харламової, дозволив зробити висновки про існування стійкої тенденції поширення МСФЗ як концептуальної основи фінансової звітності та формування нової парадигми фінансової звітності, стрижнем якої стають МСФЗ, імплементуючись в обліково-звітні системи все ширшого кола країн [13].

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

Метою дослідження є визначення основних тенденцій розвитку бухгалтерської звітності та її трансформації відповідно до вимог міжнародних стандартів.

Результати дослідження. Проведений аналіз фахових наукових джерел дозволив встановити, що на сьогодні відсутня загальна класифікація тенденцій розвитку бухгалтерської звітності, що не дозволяє сформувати загальну картину науково-дослідницької проблематики в цій сфері.

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

Розроблення такої класифікації має важливе теоретичне і практичне значення для подальшого розвитку бухгалтерського обліку, оскільки вона дозволить: глибше 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 чисельних 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 [17, с. 77].

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. Ці 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 особливості виявлених тенденцій, взаємозв'язки і взаємозалежності, спільні та відмінні риси та глибше пізнати їхню 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 низки причин суб'єктивного характеру на розвиток облікової системи: превалювання певних 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 [17, с. 78].

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 такі види:

2.1. Диференціація звітності, що передбачає появу нових видів бухгалтерської звітності в залежності від зростаючих запитів користувачів. Існування цієї 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. XX ст.), управлінського (30–70-ті рр. XX ст.), стратегічного (початок XXI 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 XIX століття з'являються умови для паралельного та особистого розвитку у складі бухгалтерського обліку окремих видів звітності для внутрішніх (управлінська) та зовнішніх (фінансова) користувачів [6, 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 її еволюції є процесом її закономірного розвитку.

2.2. Збільшення кількості звітних показників (зростання рівня аналітичності звітності). Ускладнення економічних відносин між підприємствами, ускладнення форм і видів взаємодії між ними, ускладнення організаційної (в результаті об'єднання підприємств, появи інтегрованих суб'єктів господарювання) та інформаційної структу-

ри (поява систем MRP та ERP класу), з одного боку, зумовила необхідність, з іншого – створила можливість для розширення кількості показників, що оприлюднюються в бухгалтерській звітності. Типовим прикладом тут є поява в бухгалтерській звітності такого синтетичного об'єкта обліку як гудвіл, якого не існувало в балансах до того часу, поки були відсутні операції, що стосувались об'єднання бізнесу.

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

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 у звітності про сталий розвиток або в звітності про інтелектуальний капітал. Зокрема, як зазначає М. С. Рибянцева [7, 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. Ця 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. В Радянському Союзі уніфікацію звітності забезпечували органи ЦСУ СРСР та Міністерство фінансів, у країнах з ринковою економікою – суб'єкти регулювання національної облікової політики [17, с. 81].

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, основаної 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 менеджменту 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. З появою нових запитів користувачів облікової інформації та 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. ХVІІ ст. Жакком Саварі було розроблено теорію багатоманітності балансів, яка описувала можливі напрями розвитку системи обліку з метою удосконалення існуючих і побудови нових видів бухгалтерських балансів, що мало значний вплив на процес прийняття рішень на його основі [17, с. 82].

Наприкінці ХІХ ст., коли кредитори ще залишались основними постачальниками капіталу для більшості підприємств, баланс був центральною обліковою категорією та формою звітності, надаючи повну картину про фінансовий стан підприємства. Однак із широким розвитком біржової діяльності на початку ХХ 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 стосовно використання ними принципу обачності.

Існування ситуації превалювання ролі звіту про прибутки та збитки над балансом констатує С. М. Карельська, зазначаючи, що у теорії бухгалтерського обліку з 30-х років ХХ ст. за бухгалтерським балансом закріплено центральне місце, але виділення балансу як основної звітної форми на практиці вимагає відновлення і розвитку балансоведення, пересмислення його багатой наукової спадщини [8, с. 3].

Отже, з історичним розвитком системи бухгалтерської звітності відбувається удосконалення і зміна пріоритетності її окремих складових. Поява в середині ХХ 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 відносно до системи обліку явищ, можна вважати трансцендентними. Вони не підлягають бухгалтерському науковому пізнанню на основі досвіду еволюції 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 у 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. Такими тенденціями можна вважати гармонізацію, стандартизацію та конвергенцію бухгалтерської звітності.

Наприклад, як зазначає проф. Н. В. Парушина [9, с. 15–16], сьогодні система бухгалтерського обліку і звітності знаходиться на етапі реформування. Подальше становлення бухгалтерської звітності пов'язано 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 витоки у самих надрах еволюції бухгалтерського обліку [10, с. 25]. З такою позицією можна погодитись лише в контексті глобалізаційних процесів, які на 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 процес гармонізації бухгалтерської звітності, а постійний перехід від гармонізованої до дисгармонізованої звітності і навпаки, що є одним із перспективних напрямів досліджень в цій предметній галузі.

На нашу думку, необхідність гармонізації облікових систем підприємств у цілому і бухгалтерської звітності зокрема є наслідком поширення глобалізаційних економічних процесів і прагнення побудувати єдиний світовий економічний простір; ці процеси трансформували конкурентне середовище, перетворивши його на єдину глобальну систему, і змінили сучасні умови й правила функціонування підприємств. Окремі дослідники вказують на появу нової парадигми обліку, яка сформувалась внаслідок активізації явищ економічної глобалізації. Глобалізація стала першопричиною необхідності гармонізації системи бухгалтерської звітності, спрямованої на забезпечення однакового розуміння (можливість порівнянності) показників бухгалтерської звітності кожного підприємства всіма можливими групами її користувачів у глобальному масштабі (на світових ринках капіталу). Поступове наближення національних облікових правил до міжнародного гармонізованого зразка має сприяти збільшенню інвестицій у глобальному масштабі та стимулюванню розвитку світової економіки в цілому [17, с. 86].

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

Пришвидженню процесу гармонізації звітності сприяє злагоджена діяльність міжнародних міжурядових і професійних бухгалтерських організацій, які намага-

ються розробити таку структуру звітності, яка б, з одного боку, була змістовною та інформаційно наповненою, забезпечувала прийняття економічних рішень, з іншого – була б прийнятною для всіх користувачів звітності незалежно від державної і територіальної приналежності суб'єкта звітування, системи права, в якій він функціонує.

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

Поряд із гармонізацією сьогодні також чітко простежується тенденція до 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 і передбачає існування рівноправ'я між учасниками цього процесу і виступає “рухом назустріч” 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. В ній відображено результат спільної роботи розробників двох систем стандартів, що, до речі, дозволило сформулювати компромісний варіант моделі якісних характеристик корисної фінансової інформації [17, с. 87].

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

Змістовні тенденції глобального характеру передбачають внесення суттєвих і принципово важливих змін в існуючу модель звітування, що, зокрема, передбачає концептуальну зміну її призначення, збільшення кількості звітних показників та форми їх подання. Однією з таких тенденцій можна вважати перехід від фінансової до інтегрованої звітності, що передбачає одночасне відображення фінансових і нефінансових показників з метою розширення інформаційного поля підприємства, яке відкривається для різних груп 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. Ці 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 ця 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 Південно-Африканській Республіці всі 450 компаній, акції яких котируються на біржі, повинні надавати інтегрований звіт, а саме спільний нефінансовий і фінансовий звіт, або поєднувати в своєму фінансовому звіті, чому вони цього не роблять [11].

Як зазначає проф. О. В. Соловійова, інтегрована звітність визначає єдиний формат надання зацікавленим користувачам інформації про діяльність компаній і включає фінансову звітність і звітність, що відображає корпоративну соціальну відповідальність чи звітність зі стійкості (екологічні, соціальні питання тощо) [4, с. 233]. Отже, об'єднання фінансової та нефінансової звітності в єдину інтегровану систему є реакцією на запити зацікавлених груп, 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 стосовно тих нових вимог, які висуваються до системи обліку в останні роки щодо таких аспектів діяльності:

- 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 [17, с. 89].

Оприлюднення такої інформації дозволяє зробити діяльність підприємств більш прозорою та підняти суспільний авторитет бухгалтерської професії, який значно знизився після славнозвісних корпоративних скандалів в США на початку XXI століття.

Змістовні тенденції локального характеру пов'язані з удосконаленням існуючої моделі фінансової звітності в напрямі її розширення і уточнення 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 наразі 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 умовних активів і пасивів [13, с. 131]. Відповідно, чинна національна модель звітності має бути доповнена новими показниками, що змінює традиційні підходи до прийняття економічних рішень на її основі та потребує їх відповідного удосконалення.

В цілому можна виділити декілька напрямів 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 цієї 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 до оброблення облікових даних і складання звітності.

В останні роки існування цієї 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" (комплексне оброблення облікових даних та їх оприлюднення в мережі Інтернет), "онлайн-подання звітності" (передача і виправлення звітності в мережі Інтернет) тощо [17, с. 91].

Висновки. Виділені тенденції дозволяють констатувати, що на 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 тенденцій розвитку бухгалтерської звітності дозволив сформувати їх класифікацію (таблиця).

На основі цієї класифікації можна виділити подальші напрями наукових досліджень, розвиток яких сприятиме піднесенню бухгалтерської науки на новий якісний рівень і створюватиме передумови для удосконалення облікової практики. За результатами проведеного дослідження встановлено, що система бухгалтерської звітності є сигнальним інструментом, який відображає відповідність моделі облікової системи запитам користувачів облікової інформації. Система бухгалтерського обліку є

суспільним явищем, яка розвивається у тісному взаємозв'язку зі змінами в економічній системі.

Прогресивність розвитку бухгалтерського обліку як суспільно-економічного інституту визначається відповідністю системи бухгалтерської звітності рівню розвитку інформаційних запитів користувачів облікової інформації.

Таблиця

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	–

Джерело: [17, с. 91]

Розроблена класифікація тенденцій розвитку бухгалтерської звітності дозволяє структурувати існуючі запити, що може бути покладено в основу створення нової теорії бухгалтерської звітності, що відповідатиме вимогам розвитку підприємств у XXI столітті.

Список використаних джерел

- Кулинич М. Б., Коваль Н. І. Удосконалення методики складання та аналізу фінансової звітності підприємств // Економіка і суспільство. 2016. № 6. С. 367–372.
- Легенчук С. Ф. Мировые тенденции развития бухгалтерского учета в условиях постиндустриальной экономики // Международный бухгалтерский учет. 2011. № 8(158). С. 53–63.
- Рожнова О. В. Актуальные проблемы финансовой отчетности // Международный бухгалтерский учет. 2013. № 15. С. 2–8.
- Соловьева О. В., Сорокина К. В. Анализ тенденций развития зарубежной корпоративной отчетности // Аудит и финансовый анализ. 2011. № 3. С. 232–239.
- Макаренко І. О. Конвергентна модель обліку корпоративної звітності та аудиту в умовах сталого розвитку бізнесу: моногр. Суми: Вінніченко М. Д., 2017. 336 с.
- Трофимова Л. Б. Методология формирования релевантной финансовой отчетности в условиях глобализации экономических процессов: дис. ... д-ра экон. наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика». Рос. экон. ун-т им. Г. В. Плеханова. М., 2014. 377 с.
- Рыбанцева М. С. Повышение существенности информации финансовой отчетности (на примере предприятий Краснодарского края): дис. ... канд. экон. наук: спец.

- 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика». Кубан. гос. аграр. ун-т. Краснодар, 2004. 237 с.
8. Карельская С. Н. Эволюция бухгалтерского баланса. Автореф. дис. ... канд. экон. наук. Санкт-Петербург, 2009. 19 с.
 9. Парушина Н. В. Системное представление бухгалтерской отчетности: дис. ... д-ра экон. наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика». Рос. гос. торгово-эконом. ун-т. М., 2007. 525 с.
 10. Дружиловская Т. Ю. Гармонизация финансовой отчетности : теория и российская практика: дис. ... д-ра экон. наук: спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика». Саратов. гос. соц.-экон. ун-т. Нижний Новгород, 2009. 467 с.
 11. Нефинансовая отчетность в Украине: как, зачем, интегрированная отчетность как последняя тенденция [Электронный ресурс]. URL: <http://www.csr-review.net/index/nefinansovaya-otchetnost-v-ukraine-kak-zachem-integrirrovannaya-otchetnost-kak-poslednyaya-tendentsiya.html>
 12. Позов А. Х. Формування внутрішньогосподарської (управлінської) звітності промислових підприємств: автореф. дис. ... канд. экон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік та аудит». Київ. нац. экон. ун-т ім. В. Гетьмана. К., 2013. 20 с.
 13. Фазулзянова А. И. Перспективы развития бухгалтерского учета и отчетности // Молодой ученый. 2012. № 7. С. 131–134.
 14. Харламова О. В. Фінансова звітність за міжнародними стандартами: методологія формування та практика імплементації в Україні: моногр. Х.: Лідер, 2015. 374 с.
 15. Clark D., Buffett M. Warren Buffett and the Interpretation of Financial Statements: The Search for the Company with a Durable Competitive Advantage. London: Simon & Schuster Ltd, 2011. 22 p.
 16. Ittelson Th. Financial Statements: A Step-by-Step Guide to Understanding and Creating Financial Reports. New Jersey: Career Press, 2009. 288 p.
 17. Корягін М. В., Куцик П. О. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності: моногр. Львів: ЛКА, 2016. 276 с.

References

1. Kulynych M. B., Koval N. I. (2016). Udoskonalennya metodyky skladannya ta analizu finansovoi zvitnosti pidpryemstv [Improvement of the methodology of compilation and analysis of financial reporting of enterprises]. *Ekonomika i suspilstvo – Economics and society*, 6, 367–372 [in Ukrainian].
2. Legenchuk S. F. (2011). Mirovyie tendentsii razvitiya buhgalterskogo ucheta v usloviyakh postindustrialnoy ekonomiki [World trends in accounting development in a post-industrial economy]. *Mezhdunarodnyi buhgalterskiy uchets – International accounting*, 8(158), 53–63 [in Russian].
3. Rozhnova O. V. (2013). Aktualnye problemy finansovoy otchetnosti [Vital problems of financial reporting]. *Mezhdunarodnyi buhgalterskiy uchets – International accounting*, 15, 2–8 [in Russian].
4. Soloveva O. V., Sorokina K. V. (2011). Analiz tendentsiy razvitiya zarubezhnoy korporativnoy otchetnosti [Analysis of trends in the development of foreign corporate reporting]. *Audit i finansovyi analiz – Audit and financial analysis*, 3, 232–239 [in Russian].
5. Makarenko I. O. (2017). Konverhentna model obliku korporativnoi zvitnosti ta audytu v umovakh staloho rozvytku biznesu [The convergent model of regional corporate governance and audit in the conditions of sustainable business development]. Sumy: Vinnichenko M. D. [in Ukrainian].
6. Trofimova L. B. (2014). Metodologiya formirovaniya relevantnoy finansovoy otchetnosti v usloviyakh globalizatsii ekonomicheskikh protsessov [Methodology of formation of relevant financial statements in the context of globalization of economic processes]. Thesis for dr. econ. sci. Moscow [in Russian].
7. Rybyantseva M. S. (2004). Povysheniye sushchestvennosti informatsii finansovoy otchetnosti (na primere predpriyatiy Krasnodarskogo kraya) [Improving the materiality of financial reporting information (by case of enterprises in the Krasnodar Territory)]. Thesis for cand. ekon. sci. Krasnodar [in Russian].

8. Karelskaya S. N. (2009). Evolyutsiya bukhgalterskogo balansa [Evolution of the balance sheet]. Extended abstract of candidate's thesis. Sankt-Peterburg [in Russian].
9. Parushina N. V. (2007). Sistemnoye predstavleniye bukhgalterskoy otchetnosti [System presentation of financial statements] Thesis for dr. econ. sci. Moscow [in Russian].
10. Druzhilovskaya T. Ju. (2009). Garmonizatsiya finansovoy otchetnosti: teoriya i rossiyskaya praktika [Harmonization of financial statements: theory and Russian practice]. Thesis for dr. econ. sci. Nizhniy Novgorod, 2009 [in Russian].
11. Nefinansovaya otchetnost v Ukraine: kak, zachem, integrirovannaya otchetnost kak poslednyaya tendentsiya [Non-financial reporting in Ukraine: how, why, integrated reporting as a recent trend]. Retrieved from <http://www.csr-review.net/index/nefinansovaya-otchetnost-v-ukraine-kak-zachem-integrirovannaya-otchetnost-kak-poslednyaya-tendentsiya.html>. [in Russian].
12. Pozov A. X. (2013). Formuvannya vnutrishnogospodarskoyi (upravlinskoyi) zvitnosti promyslovykh pidpryyemstv [Formation of internal (managerial) reporting of industrial enterprises]. Extended abstract of candidate's thesis. Kyiv [in Ukrainian].
13. Fazulzyanova A. I. (2012). Perspektivy rozvitiya bukhgalterskogo ucheta i otchetnosti [Prospects for the development of accounting and reporting]. Molodoy uchenyi – Young scientist, 7, 131–134. [in Russian].
14. Kharlamova O. V. (2015) Finansova zvitnist za mizhnarodnymy standartamy: metodolohia formuvannya ta praktyka implementatsii v Ukraini [Financial reporting according to international standards: methodology of formation and implementation practice in Ukraine]. Harkiv: Lider [in Ukrainian].
15. Clark D., Buffett M. (2011). Warren Buffett and the Interpretation of Financial Statements: The Search for the Company with a Durable Competitive Advantage. London: Simon & Schuster Ltd.
16. Ittelson Th. (2009). Financial Statements: A Step-by-Step Guide to Understanding and Creating Financial Reports. New Jersey: Career Press.
17. Koryagin M. V. (2016) Problemy ta perspektyvy rozvytku bukhgalterskoi zvitnosti [Problems and prospects of accounting reporting]. Lviv: LKA [in Ukrainian].

М. В. КОРЯГИН,

*доктор экономических наук, профессор кафедры бухгалтерского учета,
Львовский торгово-экономический университет*

Бухгалтерская отчетность и ее трансформация

Обоснована необходимость исследования современного состояния системы бухгалтерской отчетности, выявления тенденций ее трансформации и векторов дальнейшего совершенствования. Исследованы существующие подходы к определению тенденций развития бухгалтерской отчетности и выполнен их критический анализ. Разработана авторская классификация тенденций развития бухгалтерской отчетности с учетом изменения запросов пользователей учетной информации.

Ключевые слова: *тенденции трансформации бухгалтерской отчетности, бухгалтерская отчетность, финансовая отчетность, нефинансовая отчетность, интегрированная отчетность.*

М. V. KORYAGIN,

*Dsc (Economics),
Professor of Department for Accounting,
Lviv University of Trade and Economics*

Accounting Statements and Their Transformation

The necessity for studying the current performance of the accounting statements system, finding out its transformation trends and justifying the vectors for its further improvement are substantiated. The existing approaches to defining the trends in the development of accounting statements are investigated, and their critical analysis is made. The author's classification of trends in the development of accounting statements are developed taking

into account changes in user's requests for the accounting information. The problems and disadvantages of the existing accounting systems (financial, managerial, and strategic) are identified and further directions and prospects for their development are highlighted. The attention is focused on further directions of the development of accounting systems, which will elevate the accounting science on a new level of quality and ensure compliance of the accounting theory with the requirements of modern accounting and management practices. The essential tendencies in the development of accounting statements, which are insufficiently explored, and the vectors for modernization of the accounting system, not well-grounded in terms of creating new types, formats and forms of accounting statements, are outlined. It is found that a general classification of trends in the development of accounting statements has not existed by now, which does not allow for creating a general picture of research issues in this area. Not only the current trends in the development of accounting statements, but their backgrounds and impact on building a general classification of trends in the development of financial statements are analyzed. It is concluded that building of a classification of trends in the development of accounting statements has an important theoretical and practical value for the further development of accounting, because it will allow for to deeper understanding of the essence of various phenomena involved in the development of accounting statements.

Keywords: *tendencies of transformation in accounting statements, accounting statements, financial statements, non-financial statements, integrated statements.*

Посилання на статтю:

Корягін М. В. Бухгалтерська звітність та її трансформація // Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту: зб. наук. пр.. 2018. №4. С. 38-49.