

УДК 657.1

# ТЕНДЕНЦІЇ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ

МАКСИМ КОРЯГІН,

доктор екон. наук, професор  
кафедри бухгалтерського обліку  
Львівської комерційної академії

Обґрунтовано необхідність дослідження сучасного стану системи бухгалтерської звітності та виявлення тенденцій її розвитку, обґрунтування векторів її подальшого удосконалення. Досліджено існуючі підходи до виділення тенденцій розвитку бухгалтерської звітності та здійснено їх критичний аналіз. Розроблено авторську класифікацію тенденцій розвитку бухгалтерської звітності з урахуванням зміни запитів користувачів до облікової інформації та обґрунтовано їх основні види і підвиди.

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

## ВСТУП

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 на сьогодні вигляд бухгалтерської звітності є відповіддю розробників облікової методології, що використовується на підприємствах (національний регулятор та внутрішньо-фірмове 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, при-

датному 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 сформулювати 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.* 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. Зокрема, 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 [3, 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).

В той же час, залишаються недослідженими 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, які та-

кож 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 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 дослідниками найбільш важливими, і, що потребують загального 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») [7, с. 3].

Вищевказані проблеми можна вважати цілими, на які повинен бути спрямований розвиток системи бухгалтерської звітності. В 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 сформувати науково-обґрунтований набір регуляторних та методологічних заходів, що сприятимуть їх вирішенню та вирішенню інших суміжних проблем даної предметної сфери наукових досліджень.

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 поліпшень в 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 [9, 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.

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 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.

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 в рамках витиснення старої облікової парадигми фінансової звітності на нову [10, 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. В 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.

**Метою даного дослідження** є дослідження та розробка авторської класифікації тенденцій розвитку бухгалтерської звітності з урахуванням зміни запитів користувачів до облікової інформації.

### **ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ**

Проведений аналіз фахових наукових джерел дозволив встановити, що на сьогодні відсутня загальна класифікація тенденцій розвитку бухгалтерської звітності, що не дозволяє сформуванню загальної картини науково-дослідної проблематики в даній сфері.

Для побудови загальної класифікації тенденцій розвитку бухгалтерської звітності необхідно проаналізувати не лише існуючі на 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:

- 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 в 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 в 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. XX-го ст.), управлінського (30-70-ті рр. XX-го 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 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 в 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).

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 [8, 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, відносною 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. В Радянському Союзі уніфікацію звітності забезпечували органи ЦСУ СРСР та Міністерство фінансів, в країнах з ринковою економікою – суб'єкти регулювання національної облікової політики.

Загалом процес уніфікації бухгалтерської звітності передбачає нормативне регулювання процесу складання, типізації складу і структури звітних показників. В 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 госпо-

дарської 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. На основі появи нових запитів користувачів облікової інформації і з подачі новаторів-методологів в 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. В 70-х рр. ХVІІ 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 його основі.

Наприкінці ХІХ 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 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 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 ХХ ст. за бухгалтерським балансом закріплено центральне місце, але виділення балансу як основної звітної форми на практиці вимагає відновлення і розвитку балансоведення, переосмислення його багатой наукової спадщини [2, с. 3].



Таким чином 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 по відношенню до системи обліку явищ, можна вважати трансцендентними. Вони не підлягають бухгалтерському науковому пізнанню на основі досвіду еволюції системи бухгалтерської звітності. Наприклад, економічно необгрунтоване 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 [5, 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 витоки у самих надрах еволюції бухгалтерського обліку [1, с. 25]. З даною 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 на-

впаки, що є одним із перспективних напрямів досліджень в даній предметній області.

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 дослідники відзначають 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 в 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 трансформоване 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. ХХ ст. використову-

ється 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 на 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. В 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 шля-

хом 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 [4].

Як зазначає проф. О. В. Соловйова, інтегрована звітність визначає єдиний формат представлення зацікавленим користувачам інформації про діяльність компаній і включає в себе фінансову звітність і звітність, що відображає корпоративну соціальну відповідальність чи звітність зі стійкості (екологічні, соціальні питання тощо) [9, с. 233]. Таким чином, об'єднання фінансової та нефінансової звітності в єдину інтегровану систему є реакцією на запити зацікавлених 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 висувуються 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 фінан-

сової 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 в 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: ризику, особливі обставини, наявність умовних активів і пасивів [11, 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.

В 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, транзакційні 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.

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 виправлення звітності в мережі Інтернет) тощо.

### **ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ**

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 існуючих тенденцій розвитку бухгалтерської звітності дозволив сформулювати наступну їх класифікацію (таблиця).

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.

За результатами проведеного дослідження встановлено, що 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.



**ЗАПРОПОНОВАНА КЛАСИФІКАЦІЯ ТЕНДЕНЦІЙ РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ**

Критерії класифікації	Вид тенденції	Підвид тенденції
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
	Трансцендентні	–
За методологічними рівнями бухгалтерського обліку	Організаційні	Гармонізація
		Стандартизація
		Конвергенція
	Змістовні	Глобальні
		Локальні
Техніко-організаційні	–	

Прогресивність розвитку бухгалтерського обліку як суспільно-економічного інституту визначається відповідністю системи бухгалтерської звітності рівню розвитку інформаційних запитів користувачів облікової інформації. Розроблена класифікація тенденцій розвитку бухгалтерської звітності дозволяє структурувати існуючі запити, що може бути покладено в основу розробки нової теорії бухгалтерської звітності, що відповідатиме вимогам розвитку підприємств у ХХІ-му столітті.

**ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА**

- Дружиловская Т.Ю.** Гармонизация финансовой отчетности: теория и российская практика: дис... д-ра экон. наук: 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Т.Ю. Дружиловская; Саратов. гос. соц.-экон. ун-т. – Нижний Новгород, 2009. – 467 с.
- Карельская С.Н.** Эволюция бухгалтерского баланса: автореф. дис. на соиск. уч. степ. канд. экон. наук: 08.00.12 «Бухгалтерский учет и статистика» / С. Н. Карельская; Санкт-Петербургский государственный университет экономики та финансов. – Санкт-Петербург, 2009. – 19 с.
- Легенчук С.Ф.** Мировые тенденции развития бухгалтерского учета в условиях постиндустриальной экономики / С.Ф. Легенчук // Международный бухгалтерский учет. – 2011. – № 8 (158). – С. 53-63.
- Нефинансовая** отчетность в Украине: как, зачем, интегрированная отчетность как последняя тенденция: [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.csreview.net/index/nefinansovaya-otchetnost-v-ukraine-kak-zachem-integrirovannaya-otchetnost-kak-poslednyaya-tendentsiya.html>
- Парушина Н.В.** Системное представление бухгалтерской отчетности: дис... д-ра экон. наук: 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Н. В. Парушина; Рос. гос. торгово-эконом. ун-т. – Москва, 2007. – 525 с.
- Позов А.Х.** Формування внутрішньогосподарської (управлінської) звітності промислових підприємств: автореф. дис. на здобуття наук. ступеня канд. экон. наук: 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» / А.Х. Позов; Київ. нац. экон. ун-т ім. В. Гетьмана. – К., 2013. – 20 с.
- Рожнова О.В.** Актуальные проблемы финансовой отчетности / О. В. Рожнова // Международный бухгалтерский учет. – 2013. – № 15. – С. 2-8.
- Рыбьянцева М.С.** Повышение существенности информации финансовой отчетности (на примере предприятий Краснодарского края): дис... канд. экон. наук: 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / М.С. Рыбьянцева; Кубан. гос. аграр. ун-т. – Краснодар, 2004. – 237 с.
- Соловьева О.В.** Анализ тенденций развития зарубежной корпоративной отчетности / О. В. Соловьева, К. В. Сорокина // Аудит и финансовый анализ. – 2011. – № 3. – С. 232-239.

10. Трофимова Л.Б. Методология формирования релевантной финансовой отчетности в условиях глобализации экономических процессов: дис... д-ра экон. наук: 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Л.Б. Трофимова; Рос.

экон. ун-т им. Г.В. Плеханова. – М., 2014. – 377 с.

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

Обосновано необхідність дослідження сучасного стану системи бухгалтерської звітності та виявлення тенденцій її розвитку, обґрунтування векторів подальшого її удосконалення. Досліджено існуючі підходи до виділення тенденцій розвитку бухгалтерської звітності та здійснено їх критичний аналіз. Розроблено авторську класифікацію тенденцій розвитку бухгалтерської звітності з урахуванням змінних запитів користувачів до звітної інформації та обґрунтовано їх основні види та підвиди.

**Ключевые слова:** тенденції розвитку бухгалтерської звітності, бухгалтерська звітність, фінансова звітність, нефінансова звітність, інтегрована звітність.

The necessity to research the current state system of accounting reporting and the identification trends of development, to research the vectors of further improvement are justified. The existing approaches to highlight trends of development accounting reporting are researched and critical analysis of its approaches are implemented. The author classification trends of development accounting reporting based on user requests to change accounting information is proposed and its main types and subtypes are justified.

**Keywords:** trends of development accounting reporting, accounting reporting, financial reporting, non-financial reporting, integrated reporting.

## ДО УВАГИ АВТОРІВ!

Журнал

### “БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК І АУДИТ”

визнано Вищою атестаційною комісією України

професійним виданням з бухгалтерського обліку та аудиту

(постанова Президії ВАК України від 22.12.2010 р. № 1-05/8)

Відповідно до постанови Президії ВАК України журнал підвищує вимоги до відбору наукових статей до друку

