

УДОСКОНАЛЕННЯ КЛАСИФІКАЦІЇ КОРИСТУВАЧІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ НА ОСНОВІ РОЗВИТКУ ЇХ ІНТЕРЕСІВ

Досліджуються класифікація користувачів фінансової звітності на основі розвитку їх інтересів. Обґрунтовується доцільність класифікації користувачів фінансової звітності, спираючись на поділ фінансового інтересу та реалізації публічного та приватного інтересу.

Ключові слова: користувачів фінансової звітності, класифікація, інтерес користувачів фінансової звітності, приватний інтерес, публічний інтересу, фінансовий інтерес.

Постановка проблеми. У сучасних умовах господарювання динамічне зовнішнє середовище впливає не тільки на внутрішні економічні процеси на підприємстві, але й вносить своє специфіку в інформаційне забезпечення споживачів облікової інформації. Інтерес користувачів фінансової звітності в таких умовах визначає змістову наповненість звітної інформації та перебуває у постійному розвитку. Підвищений інтерес до дослідження користувачів фінансової звітності зумовлено актуальністю формування якісного та ефективного продукту бухгалтерського обліку та реалізації його мети.

Важлива класифікація користувачів фінансової звітності, як споживачів облікової інформації, що дозволяє диференціювати продукт обліку. Це дозволяє забезпечити індивідуальні інтереси користувачів.

З огляду на те, що постійно удосконалюється як методи облікової обробки інформації та її збору, так і методика формування звітності, існує необхідність удосконалення класифікації користувачів фінансової звітності з урахуванням цих вимог. На нашу думку, найбільш актуальною частиною в цій предметній галузі є дослідження класифікації з урахуванням характеру інтересів користувачів фінансової звітності.

Актуальність теми підсилюється тим, що в Україні формується соціально орієнтована ринкова економіка, яка вимагає врахування інтересів не тільки учасників ринку, але й суспільства та громадськості в цілому.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питання дослідження користувачів фінансової звітності ставало предметом розвідок багатьох вчених, зокрема С.В. Бардаша, Ф.Ф. Бутинця, С.Ф. Голова, Й.Я. Даньківа, В.В. Євдокимова, Ю. Івахів, С.Ф. Легенчука, Л.М. Нападовської, Л.М. Пилипенка, М.С. Пушкаря, Н.М. Семенишиної, В. Сорокіної, Л.В. Чижевської, П.Я. Хомина та ін.

Ученими розроблена класифікація користувачів фінансової звітності по відношенню до підприємства (зовнішні, внутрішні) та по відношенню до фінансового інтересу (з прямим фінансовим інтересом, з непрямим фінансовим інтересом, без фінансового інтересу), однак іншим ознакам приділено недостатньо уваги. Існує

необхідність у виділенні групи користувачів фінансової звітності з урахуванням характеру їх інтересів, зокрема через визначення приватного та публічного інтересу користувачів фінансової звітності, що дає можливість обґрунтувати напрями вдосконалення системи бухгалтерського обліку та фінансової звітності для більш повного забезпечення інтересів користувачів.

Постановка завдання. Метою написання статті є дослідження класифікації користувачів фінансової звітності на основі розвитку їх інтересів з метою її удосконалення, що забезпечить подальший розвиток облікової думки.

Викладення основного матеріалу. Економічні відносини кожного суспільства, писав Ф. Енгельс, проявляються насамперед як інтереси [11, с. 262]. Це основоположна категорія, яка визначає напрям розвитку економічної системи в цілому. Ця категорія визначає й основу організації бухгалтерського обліку. Система інтересів притаманна користувачам фінансової звітності. Саме завдяки їм формується і розкривається той масив інформації, який містить фінансова звітність.

Зазначимо, що прагнення, діяння людини спрямовані на досягнення інтересів, але з досягненням одних інтересів і потреб виникають інші, тому інтерес, як усвідомлена дія, перебуває у постійному кругообороті, в якому він переходить із одних форм в інші.

Інтереси користувачів та фокус їх уваги постійно змінюються [20, с. 22]. Для досягнення обліково-фінансового інтересу суб'єкт перебуває у пошуку можливостей та здатностей щодо його реалізації, після чого відбувається звернення, на підставі якого отримується результат, що формує та впливає на наявність нового інтересу. Цей процес безперервний з огляду на динаміку людських потреб.

Формування інтересу тісно зв'язано з психологією. Це об'єктивне явище. Тому, як економіка не може функціонувати і розвиватись поза інтересами людей, так і бухгалтерський облік не може функціонувати поза інтересами користувачів.

Для ліпшого розуміння змісту й усвідомлення значення інтересів користувачів фінансової звітності пропонуємо їх групування за певними класифікаційними ознаками, що наведено в табл. 1.

Класифікація інтересів користувачів фінансової звітності

Класифікуюча ознака	Групи
За ознакою суб'єктивності	Особисті, групові, колективні, національні, відомчі, регіональні, загальнолюдські, суспільні
За ступенем важливості	Головні та другорядні
Відносно суб'єкта	Приватні і публічні
За пріоритетністю	Найпріоритетніші, вагомі, поточні, незначні
За часовою ознакою	Поточні, перспективні
За об'єктом інтересів	Майнові, фінансові, інтелектуальні, режиму праці та вільного часу, комфортності та безпеки праці, морально-етичні, ін.
За ступенем усвідомлення	Дійсні та помилкові
За формою реалізації	Явні та приховані
За ставленням до закону	Законні та незаконні (злочинні)
По відношенню до суб'єкта управління	Абсолютного контролю, відносного контролю, участі у контролі, спостереження

Джерело: доповнено та складено автором за матеріалами [4]

Класифікація дозволяє більш глибоко пізнати сутність явищ та процесів. Стосовно суб'єкта інтерес користувачів фінансової звітності можна визначити як приватний та публічний. Такий поділ зумовлений внутрішнім переконанням та можливостями в реалізації як економічної, так і соціальної функції.

Приватний інтерес притаманний учасникам господарського процесу – дебіторам, кредиторам, покупцям, замовникам, банкам, працівникам, власникам, засновникам, та ін. Це той інтерес, за допомогою якого вони можуть розраховувати на збільшення економічних вигід.

Носієм публічного інтересу може виступати тільки держава та суспільство, тому що тільки ці інституції забезпечують соціальну справедливість, яка не притаманна ринку.

Публічний інтерес – це «визнаний державою та забезпечений правом інтерес соціальної спільності, задоволення якого слугує умовою та гарантією її існування і розвитку» [22, с. 55]. Публічний інтерес загальносоціальний, відображає в сконцентрованій формі весь спектр інтересів у суспільстві.

Водночас Пилипенко Л.М., зазначає: «Суспільний інтерес до фінансової звітності та її публічність зумовлюють жорсткі вимоги до повноти й об'єктивності інформації, що її наповнює» [14, с. 306].

Існує взаємозв'язок та взаємозалежність між приватним і публічним інтересом, який проявляється у певній діаметральній протилежності. Водночас публічний інтерес по відношенню до певного суб'єкта господарювання виникає в разі суттєвості його впливу на соціально-економічний розвиток певного регіону або держави в цілому.

Тому можна говорити про те, що публічний інтерес користувачів фінансової звітності виникає на тому етапі розвитку підприємства на якому воно буде мати вплив на суттєву кількість користувачів. Визначення такого рівня суттєвості не можна здійснювати за допомогою кількісної величини, з тих причин, що неможливо точно визначити вплив підприємства на розвиток певної території чи

територіальної громади. Такий показник буде різним для територій із різним економічним розвитком та залежатиме від наявності та складу економічних зв'язків підприємства з іншими суб'єктами.

З цього випливає, що можна говорити про таку тенденцію: чим більше економічно розвинене буде підприємство, тим більший буде публічний інтерес викликати його діяльність з боку користувачів. І тому, питання розкриття інформації буде тільки зростати, що потребує удосконалення механізму забезпечення інтересів користувачів.

Частково, в цьому проявляється різноплановість подання фінансової звітності та її оприлюднення, так як подання – покликане забезпечити приватний інтерес, оприлюднення – публічний.

Тому, *інтерес* є важливою теоретичною обліково-економічною категорією та є об'єктивним носієм потреби у фінансовій інформації та фінансовій звітності зокрема. Інтерес користувачів фінансової звітності – це об'єктивно зумовлена потреба у фінансовій інформації, що проявляється в свідомих діях.

Семенішена Н.В. зазначає, що без дослідження реальних інтересів горезвісних зовнішніх користувачів інформації фінансової звітності теорія бухгалтерського обліку ризикує залишитися простою технікою розрахунку загальноприйнятих показників, зв'язаних між собою абстрактно [17, с. 261-262].

Елдон С. Хендріксен і Міхаель Ф. Ван Бреда наголошують, що «будь-яка теорія, що описує бухгалтерський облік, відображає уявлення тієї чи іншої групи користувачів» [23, с. 6].

Дослідження сутності та природи інтересів необхідне, оскільки, як зазначає Береза С.Л. «інтереси користувачів не тільки не збігаються, але й можуть знаходитись у певному протиріччі» [19, с. 109]. Тому пошук пріоритетності для певних груп користувачів - актуальне та необхідне завдання для забезпечення сталого економічного розвитку та розширеного відтворення. На думку Соколова Я.В., «...групові інтереси не тільки різні,

адже як правило взаємопротилежні. Це зумовлено тим, що кожна група осіб, зайнятих у господарському процесі, наполягає на такому семантичному трактуванні, яке відповідало б її інтересам» [23, с. 562].

Івахів Ю. під інтересами суб'єктів фінансової звітності розуміє реальну причину соціально-економічних дій, усвідомлену потребу, яку можна виразити і задовольнити через механізм фінансової звітності [7, с. 266]. Водночас цитований автор не пояснює, що саме мається на увазі під поняттям «механізм фінансової звітності», та чи існує відмінність між «суб'єктами фінансової звітності» та «користувачами фінансової звітності». На нашу думку, суб'єктом фінансової звітності може бути тільки юридична особа, що її склала. Поняття «механізму» щодо фінансової звітності потребує додаткових досліджень.

Чижевська Л.В. також досліджує природу та специфіку існування інтересів крізь призму професійної діяльності бухгалтера. У монографії [25, с. 206] автор розрізняє інтереси учасників господарських відносин. Тобто у своєму дослідженні Чижевська Л.В. ширше підходить до питання інтересів і досліджує його не з погляду користувачів фінансової звітності, а всіх учасників господарських відносин. Таким, що заслуговує на увагу, є визначення суспільного інтересу, задоволення якого має відповідати меті ведення бухгалтерського обліку. Отже, існує зв'язок між метою бухгалтерського обліку та наявністю і задоволеністю публічного інтересу.

Використання даних бухгалтерського обліку лише у приватних інтересах створює підґрунтя для його фальсифікації. Підприємство в першу чергу зацікавлене у залученні зовнішніх користувачів з прямим фінансовим інтересом – потенційних інвесторів, позикодавців, кредиторів, покупців. Фінансова звітність підприємства є потужним засобом для їх залучення. На думку професора Києво-Могилянської бізнес-школи Колісника М., «...часто трапляється так, що на звичайний ординарний річний звіт у середньому буде приділено не більше 60 секунд уваги особи, від якої залежить, чи варто у подальшому вивчати компанію як потенційний об'єкт інвестицій» [9, с. 36]. При вивченні та огляді фінансової звітності варто більше уваги зосередити на якісних її характеристиках, а не кількісних показниках.

Інтереси осіб до облікової інформації значно різняться, і бухгалтерський облік на сьогодні не може задовольнити інформаційні потреби користувачів у повному обсязі [10, с. 78]. Задоволення всіх інтересів і потреб апостеріорі неможливе, бухгалтерський облік і фінансова звітність повинні задовольняти тільки базові фінансово-облікові інтереси користувачів.

На нашу думку, суперечливість інтересів є похідною від пріоритетності, бо саме пріоритетність встановлює бажане домінування конкретного інтересу.

Євдокимов В.В. вважає, що специфіка побудови національних систем бухгалтерського

обліку залежить від їх спрямування на задоволення інформаційних запитів домінантного користувача [6, с. 24].

У період розвитку адміністративно-планової економіки таким користувачем виступала держава, але з появою ринкових відносин і збільшення кількості користувачів, таких суб'єктів стає більше. Існують думки, що при капіталістичному суспільстві домінантним користувачем є власник капіталу. Але потрібно враховувати розвиток важливих суспільних інститутів (громадська діяльність, мережа інституційних об'єднань, що забезпечують аналіз внутрішнього економічного становища, журналісти та ін.). Тому результати обліку (прибутки) перестають належати тільки одному власнику, бо він отримав свій дохід за рахунок праці інших, використав ресурси, що належать країні і т.д. У таких умовах, якщо власник орієнтується на довгострокову перспективу, то він зобов'язаний інвестувати у розвиток персоналу, будівництво соціальних об'єктів, охорону навколишнього природного середовища, підвищення конкурентоспроможності власної продукції, тощо.

Пріоритет (від лат. *prīog* – перший) – першість у відкритті, висловленні ідеї; переважне право, значення [5, с. 478]. Пріоритет – це домінування одних інтересів над іншими в межах одного користувача і, як наслідок, підвищена потреба у його задоволенні.

Пріоритетність забезпечує зміну інтересу користувачів, що створює їх динамічність та рух. Пріоритетність змінна у часі.

Динамічність проявляється в кругообороті інтересу та полягає в самій природі вибору людини та її психології, але динамічність та пріоритетність пов'язані причинно-наслідковим зв'язком, бо саме зміна інтересів різних рівнів визначають пріоритетний інтерес (рис. 1).

Інтерес користувачів фінансової звітності характеризується метою, яка змінюється і на певний період часу домінуючий інтерес буде називатися пріоритетним.

З рис. 1 видно, що пріоритетний інтерес устанавлюється внаслідок боротьби між сукупністю інтересів та може змінюватись у результаті домінування інших інтересів або факторів, що впливають на інтерес.

До прикладу постачальника сировина цікавить таке: ціна поставки, умови поставки, обсяг поставки, порядок розрахунків, тривалість поставок (відносин з підприємством), збільшення обсягів поставок та ін. Саме ці фактори будуть визначати пріоритетний інтерес постачальника як користувача фінансової звітності і залежно від домінування кожного з них буде формуватися пріоритетний інтерес.

Працівників підприємства, крім заробітної плати, буде цікавити: умови праці, режим праці, режим відпочинку, соціальні гарантії, перспективи кар'єрного зростання, навчання персоналу і т.д. Найбільшим стимулом, звісно, залишається рівень оплати праці, але чим вище розвинена економіка,

тим вище будуть затребувані інші інтереси. Тому величиною та буде залежати від сукупної дії сформований пріоритетний інтерес є змінною інтересів усіх рівнів, як ілюструє рис. 1.

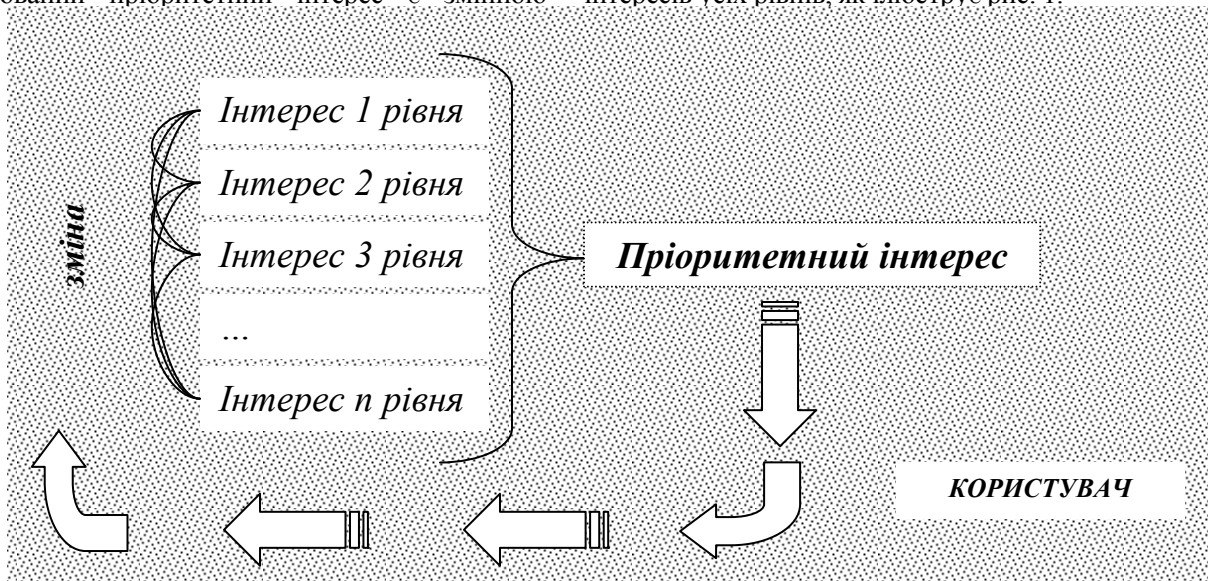


Рис. 1. Формування пріоритетного інтересу у користувача

Джерело: авторська розробка

Діяльність підприємства тісно пов'язана із діяльністю різних груп, які можуть впливати на її ефективність. Розрізняють поняття «група користувачів», що охоплює певне коло користувачів фінансової звітності, яких можна згрупувати за певною ознакою. У державні органи фінансову звітність подають, мінімум, у три установи – державним органам статистики, державному реєстратору та податковим органам. Групою користувачів будуть саме державні органи. Інші групи користувачів наведені в таблиці 2.

Враховуючи те, що внутрішні, стосовно підприємства, користувачі в будь-якому разі мають фінансову зацікавленість у його роботі через механізми оплати праці (заробітна плата, премії тощо), або через безпосередню участь у розподілі прибутку (дивіденди), то нефінансовий інтерес таких користувачів буде мінімальний, і його враховувати недоцільно.

Групи користувачів фінансової звітності, їх взаємовплив, а також взаємозв'язок публічного і приватного інтересу ілюструє рис. 2.

Таблиця 2

Групи користувачів фінансової звітності

Група користувачів	Користувачі фінансової звітності	Умовний номер групи
Учасники підприємства (Власник)	Власники та засновники, інші учасники підприємства, дійсні та потенційні інвестори	1
Персонал	Менеджери різних рівнів, працівники, профспілкові організації	2
Контрагенти	Дебітори, кредитори, покупці, замовники, постачальники, підрядчики	3
Державні органи	Державний комітет статистики, Державна податкова служба, Державний реєстратор, НКЦПФР, Антимонопольний комітет	4
Суспільство	Громадські організації та благодійні фонди, суспільство в цілому	5
Міжнародні організації	Міжнародні організації регіонального та світового значення	6

Джерело: авторська розробка

З рис. 2 видно належність груп користувачів до приватного та публічного інтересу, а також їх співвідношення до зовнішніх, внутрішніх користувачів із відповідним фінансовим інтересом. Отже, групи користувачів, зазначені в

таблиці 2, можна класифікувати, спираючись на приватний та публічний інтерес.

З метою більш повного задоволення потреб розширеного кола користувачів у достовірній інформації пропонується доповнити класифікацію

новою класифікаційною ознакою на основі характеру інтересів користувачів фінансової звітності, зокрема через визначення приватного та публічного інтересу. Це дає можливість ідентифікувати, наскільки фінансова звітність задовольняє мету, зокрема через задоволення публічного інтересу.

Сіменко І. зазначає, що основні користувачі інформації зацікавлені в успіху підприємства, тому що від стійкості та динамічності його розвитку залежить фінансове благополуччя партнерських груп [18, с. 137]. На нашу думку, поділ користувачів на основних і неосновних досить суб'єктивний і потребує додаткових наукових розвідок. Водночас важко погодитись із тезою, що «внутрішні користувачі мають можливість отримувати будь-яку інформацію, яка характеризує стан і перспективи розвитку підприємства» [16, с. 137], оскільки існує різний доступ до неї залежно від обраної системи захисту конфіденційної та комерційної інформації.

Будь-який інтерес впливає в тій чи іншій мірі на підприємство (рис. 3). На основі методу наукового абстрагування можна зробити висновок, що рівень розвитку підприємства (захоплення частки ринку, розширення обсягів реалізації та асортименту виробництва, збільшення прибутку та рентабельності) прямопропорційний впливу інтересів, як показано на рис. 3. Тобто з його розвитком зростає роль прямого фінансового інтересу зовнішніх користувачів, а потім непрямого фінансового інтересу зовнішніх користувачів та нефінансового інтересу зовнішніх користувачів (наприклад, вплив діяльності підприємства на екологію). У цьому аспекті також простежується ще одна тенденція, а саме: зростання впливу вищого інтересу на нижчий, тобто чим більший нефінансовий інтерес зовнішніх користувачів, тим більше він ущемляє фінансовий інтерес зовнішніх користувачів, що в свою чергу, ущемляє фінансовий інтерес внутрішніх користувачів. Ущемлення та тиск на інший інтерес проявляється у зв'язку з розвитком і розширенням першого інтересу.

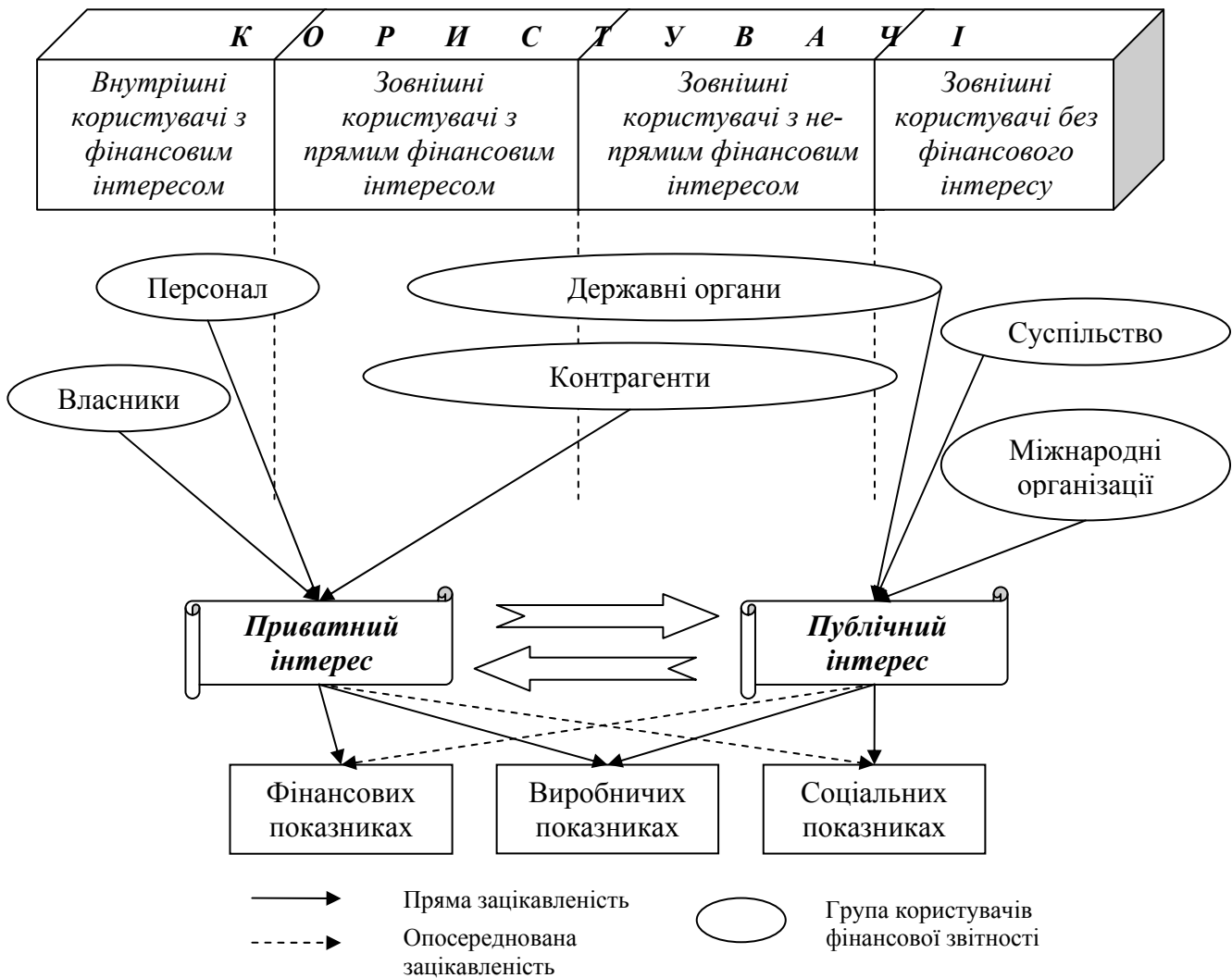


Рис. 2. Класифікація груп користувачів фінансової звітності, взаємозв'язок приватного та публічного інтересу

Примітка: напівжирним шрифтом виділено пропозиції автора
 Джерело: авторська розробка

До прикладу, масштабне та інтенсивне виробництво здатне справляти вплив на екологію, на живу і неживу природу, що повинно спричинити додаткові витрати на охорону навколишнього середовища, а отже зменшити величину чистого прибутку, що може призвести до зменшення сукупних податкових надходжень до бюджету, а також відмови від виробництва неекологічними методами, а також повпливати на контрагентів підприємства та

його працівників (через недоотриманий прибуток). В результаті група «учасники підприємства» недоотримає бажаного прибутку.

Пономарьов В.П. зазначає, що «інтереси підприємства не тільки різноманітні, але і надзвичайно мобільні, що зумовлено беззупинним розвитком самого підприємства, з одного боку, а з іншого – постійними змінами зовнішнього середовища» [15, с. 8].

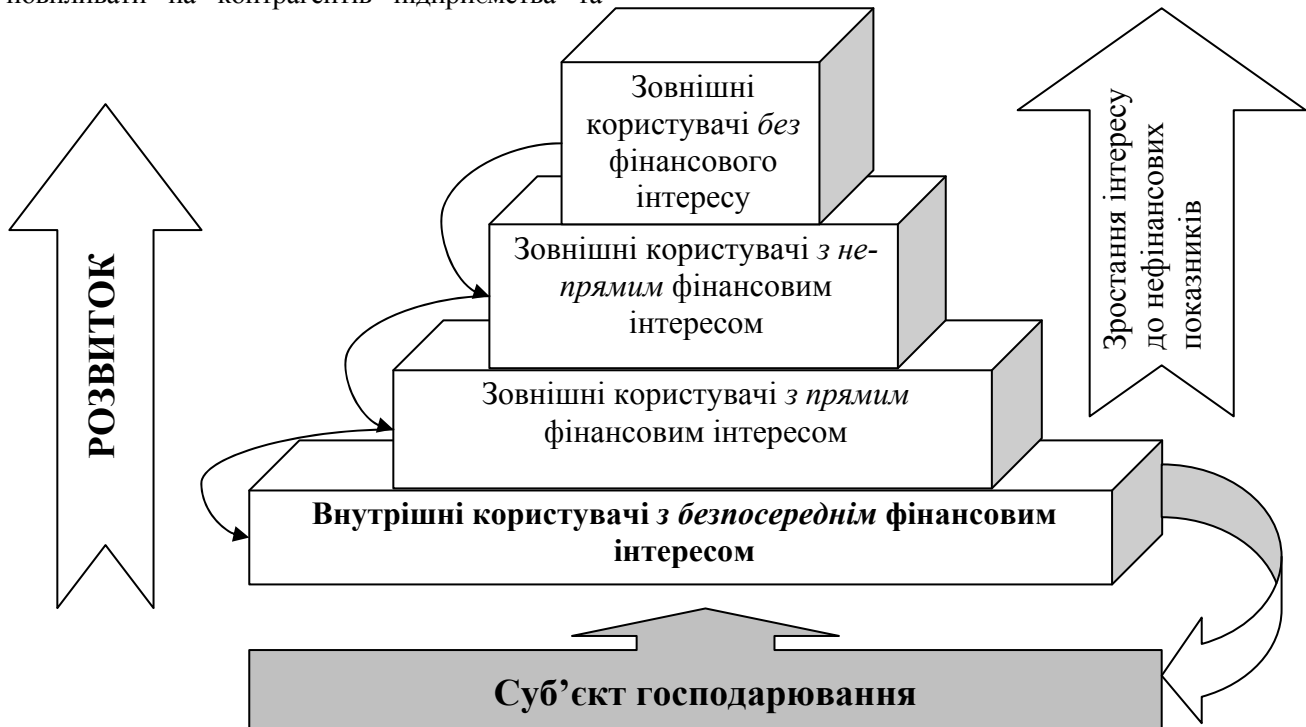


Рис.3. Ієрархія інтересів залежно від економічного розвитку суб'єкта господарювання
Джерело: авторська розробка

З погляду необхідності врахування інтересів груп користувачів розуміння взаємовідносин організації із групами інтересів може бути, наприклад, таким: підприємство робить те, що від нього чекають державні органи, із таких причин: 1) можливості державних органів якимось сприяти або перешкоджати діяльності підприємства; 2) врахування інтересів державних органів принесе підприємству додаткові переваги. Виходячи із зазначеного, «вплив груп інтересів» може бути визначений як здатність груп інтересів змінювати ефективність і фінансові результати підприємства через правовий статус таких груп, а також їхні формальні та неформальні контакти із підприємством.

Струк Н.С. до зовнішніх користувачів, які мають пряму фінансову зацікавленість, відносить і найманих працівників [21]. На нашу думку, таке твердження помилкове, оскільки внутрішні працівники не можуть належати до зовнішнього поля, оскільки є частиною самого підприємства через реалізовані трудові відносини у трудових договорах або контрактах.

Кірійцев Г.Г. звертає увагу на нову й актуальну проблему - визнання пріоритетів у задоволенні інформаційних потреб [8, с. 55]. На нашу думку,

варто погодитись із тезою Голова С.Ф., який закликає відмовитись від концепції пріоритетності того чи іншого користувача або галузі права, оскільки це неминуче призведе до субординації бухгалтерського обліку [2, с. 7]. Бухгалтерський облік і фінансова звітність у цьому аспекті перестане забезпечувати інформацією систему управління та власників, що неодмінно підриває засади ринкової економіки.

Російські вчені Козлова Е.П., Бабченко Т.Н., Галанина Е.Н. зауважують, що необхідно унеможливити виключення одностороннього задоволення інтересів одних груп користувачів бухгалтерської звітності за рахунок інших [1, с. 716], адже тільки так можна забезпечити публічність і соціальну спрямованість системи бухгалтерського обліку. Друрі К. вважає, що «завдання бухгалтерського обліку – подання інформації в обсязі, необхідному для задоволення вимог різних користувачів, причому при мінімальних затратах» [3, с. 11]. Завдання фінансової звітності в цьому контексті задоволення не всього спектра інтересів, а лише пріоритетного.

Необґрунтованою була також орієнтація розвитку обліку винятково на задоволення інформаційних потреб власників та зовнішніх

користувачів. Пріоритетне задоволення інформаційних потреб зовнішніх користувачів як критерій побудови облікових систем сучасних підприємств ігнорує положення інституціональної економічної теорії [8, с. 23].

Хорін А. вказує на суттєвий розрив між інформацією у розпорядженні менеджменту підприємства й інформацією, доступною зовнішнім користувачам. Тому обсяг і надійність фінансової звітності значно залежить від менеджменту та його інтелектуальної чесності щодо користувачів [24]. Отже, користувачі фінансової звітності взаємодіють в умовах постійного конфлікту інтересів.

Фінансово-економічна криза накладає відбиток на ступінь довіри до даних фінансової звітності, у зв'язку з чим відбувається переосмислення ролі останньої, яка має враховувати об'єктивне зростання інформаційних потреб користувачів та їх інтереси.

Інтереси користувачів різні і формують певну структуру пріоритетності, що перебуває у постійній зміні. Але для ефективного бухгалтерського обліку та звітності варто відмовитись від домінування інтересів окремих груп користувачів. Тому цілком правильною теза Пилипів Н.І., що «не може бути обмежень для будь-яких груп користувачів, наприклад, апарату управління, бухгалтерів, користувачів, приватних осіб» [13, с. 103]. А висновок Нападовської Л.В. «про переорієнтацію облікової системи на конкретного користувача» [12, с. 5] має цілком логічний та практичний характер.

Отже, інтерес користувачів фінансової

звітності є базовою категорією в її розумінні та дослідженні. Цей інтерес необхідно розглядати з урахуванням його змінності, динаміки та наявності домінуючого, пріоритетного інтересу, що забезпечує подальшу основу для розвитку в цьому напрямку.

Висновки та перспективи подальших досліджень. Інтерес користувачів фінансової звітності - важлива категорія у процесі базисних теоретичних обліково-економічних процесів і може бути визначений як об'єктивно зумовлена потреба у наявності фінансової інформації про діяльність підприємства.

Виявлено вплив інтересів користувачів фінансової звітності на інформацію, який проявляється у зв'язку з його пріоритетністю та динамікою (змінністю). Пріоритетність і динаміка (змінність) є взаємозв'язаними та взаємодоповнюючими компонентами, що розкривають зміст кожного інтересу в межах одного користувача на певний момент часу.

Обґрунтовано необхідність удосконалення класифікації користувачів фінансової звітності для більш повного задоволення потреб розширеного кола користувачів у достовірній інформації, інтереси яких пріоритетні та домінують у межах інших інтересів. На основі дослідження запропоновано доповнити її класифікаційною ознакою, виходячи з характеру їхніх інтересів, зокрема через визначення приватного та публічного інтересу користувачів фінансової звітності. Це створить основу для реалізації мети фінансової звітності, необхідної для прийняття рішень.

Список літератури

1. Бухгалтерский учет в организациях/ Е.П. Козлова, Т.Н. Бабченко, Е.Н. Галанина, перераб. и доп. – М.: Финансы и статистика, 2003. – 752с.
2. Голов С. Система глобального бухгалтерського обліку / Сергій Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2010. – №3. – С.3-12.
3. Друри К. Введение в управленческий и производственный учет: учеб. пособие для вузов/ пер. с англ. под ред. Н.Д. Эриашвили; предисловие проф. П.С. Безруких. - 3-е изд., перераб. и доп. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1998. – 783 с.
4. Економічні інтереси, їхня класифікація та взаємодія [Електронний ресурс]/ Режим доступу: http://pidruchniki.ws/10670412/politekonomiya/ekonomichni_interesi_yihnya_klasifikatsiya_vzayemodiy
5. Енциклопедія бізнесмена, економіста, менеджера / під ред. Р. Дяківа. – К.: Міжнародна економічна фундація. – 2000, – 703с.
6. Євдокимов В.В. Концепція інтегрованої системи бухгалтерського обліку: автореф. дис. докт. екон. наук: спец. 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз і аудит» / Віктор Валерійович Євдокимов. — Житомирський державний технологічний університет. — Житомир, 2011. — 37 с.
7. Івахів Ю. Сутність і роль фінансової звітності у системі інформаційного забезпечення суб'єктів ринку / Ю. Івахів// Економічний аналіз. – 2010. – Вип. 5. – С.264-267.
8. Кирейцев Г.Г. Глобализация экономики и унификация методологии бухгалтерского учета: научный доклад на 6-й Международной научной конференции «Научные исследования в сфере бухгалтерского учета, контроля и анализа: теоретико-практическое значение и направления дальнейшего развития», г. Житомир, 18-19 октября 2007 г. – Житомир: ЖГТУ, 2007. – 68с.
9. Колісник М. Принципи репортінгу: за кулісами річного звіту / М. Колісник //Києво-Могилянська Бізнес Студія. – 2010. – №8. – С. 34-39.
10. Крутова А. Модель бухгалтерського балансу в обліковій системі координат / А. Крутова // Вісник ТНЕУ. – 2011. – №3.– С.78-84.
11. Маркс К. Святе сімейство, або критика критичної критики / К. Маркс, Ф. Енгельс. – В кн.: твори, Т. 2. – К., 1958. – с. 134—135.
12. Нападовська Л. Удосконалення системи бухгалтерського обліку в Україні / Любов Нападовська // Бухгалтерський облік і аудит. – 2012. – № 6. – С. 3-7.
13. Пилипів Н.І. Проблеми формування облікової політики підприємств з транспортування газу/ Н.І. Пилипів // Становлення доктрини фінансової системи України / за ред. С.І. Юрія, О.М. Десятнюк. – Тернопіль: Економічна думка, 2008. – 192с. – С. 98 – 104.
14. Пилипенко Л.М. Балансові теорії: еволюційно-змістові та структурні аспекти/ Л.М. Пилипенко // Вісник Національного університету «Львівська

**УДОСКОНАЛЕННЯ КЛАСИФІКАЦІЇ КОРИСТУВАЧІВ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ
НА ОСНОВІ РОЗВИТКУ ЇХ ІНТЕРЕСІВ**

- політехніка». – Львів: Видав-во «Львівської політехніки», 2012. – № 722. – С.305-310.
15. Пономарьов В.П. Формування механізму забезпечення економічної безпеки підприємства: автореф. дис. кан.екон.наук. за спец. 08.06.01 «Економіка підприємства і організація виробництва». – Луганськ, 2000. – 20с.
16. Руденко-Сударева Л.В. Облікова інформація у забезпеченні результативності менеджменту глобальних корпоративних структур / Л.В. Руденко-Сударева // Незалежний аудитор. – 2012. – № 1 (III). – С. 20-37.
17. Семенишена Н.В. Методичні підходи до визначення реакції облікових теорій (систем) на сучасні концепції управління / Н.В. Семенишена// Економічні науки. Серія «Облік і фінанси»: зб. наук. пр. Луцького національного технічного університету. Вип. 9(33). – Ч.3. – Редкол: відп. ред. д.е.н., професор Герасимчук З.В. – Луцьк, 2012. – 548с. – С. 257 – 262.
18. Сіменко І. Базові концептуальні положення управлінського аналізу у забезпеченні ефективності функціонування підприємства [Текст] / І. Сіменко. – Вісник ТНЕУ. – 2011. – № 4. – С. 135-145.
19. Современный учет и контроль: подготовка кадров, проблемы теории и методики. Результаты диссертационных исследований проблем бухгалтерского учета и контроля Житомирской бухгалтерской научной школы: монография / Ответств. ред. проф. Ф.Ф. Бутынец. – Житомир: ЖГТУ, 2006. – 396 с.
20. Сорокіна В. Нова модель фінансової звітності для бізнесу / В.Сорокіна // Фінансовий ринок України. – 2011. – №12 (98). – С.19-22.
21. Струк Н.С. Аналіз інформативності фінансової звітності підприємств України як ділових партнерів на ринку/ Н.С. Струк [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.nbuv.gov.ua/portal/soc_gum/Vlca/Ekon/2009_30/35.pdf
22. Тихомиров Ю. А. Публичное право: учебник / Ю. А. Тихомиров.– М.: Изд-во Б Е К, 1995.– 496 с.
23. Хендриксен Э.С. Теория бухгалтерского учета/ Элдон С. Хендриксен, Михаэл Ф. Ван Бреда; пер. с англ. / под ред. проф. Я.В. Соколова. – М.: Финансы и статистика, 1997. – 576 с.
24. Хорин А.Н. Рыночно ориентированная финансовая отчетность: баланс корпоративного капитала / А.Н. Хорин // Бухгалтерский учет. – 2006. – № 15. – С. 39–44.
25. Чижевська Л.В. Бухгалтерський облік як професійна діяльність: теорія, організація, прогноз розвитку: монографія / Л.В. Чижевська. – Житомир: ЖДТУ, 2007. – 528с.

Анотация

Максим Яцко

**СОВЕРШЕНСТВОВАНИЕ КЛАССИФИКАЦИИ ПОЛЬЗОВАТЕЛЕЙ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ
НА ОСНОВЕ РАЗВИТИЯ ИХ ИНТЕРЕСОВ**

Исследуются классификация пользователей финансовой отчетности на основе развития их интересов. Обосновывается целесообразность классификации пользователей финансовой отчетности опираясь на разделение финансового интереса и реализации публичного и частного интереса.

Ключевые слова: *пользователей финансовой отчетности, классификация, интерес пользователей финансовой отчетности, частный интерес, публичный интерес, финансовый интерес.*

Summary

Maxym Yatsko

**IMPROVING THE CLASSIFICATION OF USERS OF FINANCIAL STATEMENTS THROUGH THE
DEVELOPMENT OF THEIR INTERESTS**

This paper investigates the classification of users of financial statements on the basis of their interests. The expediency classification of users of financial statements based on the division of financial interest and implementation of public and private interest.

Keywords: *users of financial statements, classification, interest of users of financial statements, the private interest, the public interest, financial interest.*