

УДК 657.37

Харламова О.В.*кандидат економічних наук, доцент
Харківського національного університету міського господарства
імені О.М. Бекетова*

КОНЦЕПЦІЯ АРХІТЕКТОНІКИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ

У статті введено в теорію та методологію фінансової звітності термін «архітектоніка». Обґрунтовано та сформульовано концепцію архітектоніки фінансової звітності. Розкрито основні конститутивні атрибути концепції архітектоніки фінансової звітності: її закони, об'єкт, предмет, мету, принципи, елементи, формат, методологічні засади та логіку складання.

Ключові слова: концепція, архітектоніка, фінансова звітність, МСФЗ, методологія складання фінансової звітності.

Харламова Е.В. КОНЦЕПЦИЯ АРХИТЕКТониКИ ФИНАНСОВОЙ ОТЧЕТНОСТИ

В статье введен в теорию и методологию финансовой отчетности термин «архитектоника». Обоснована и сформулирована концепция архитектоники финансовой отчетности. Раскрыты основные конститутивные атрибуты концепции архитектоники финансовой отчетности: ее законы, объект, предмет, цель, принципы, элементы, формат, методологические основы и логика составления.

Ключевые слова: концепция, архитектоника, финансовая отчетность, МСФО, методология составления финансовой отчетности.

Kharlamova E.V. CONCEPTS OF ARCHITECTONICS OF FINANCIAL STATEMENTS

A term «architectonics» was introduced into financial statements theory and methodology. Concepts of architectonics of financial statements were established and defined. Main attributes of concepts of architectonics of financial statements were described: laws, object, subject, purpose, principles, elements, format, methodological fundamentals and logics of execution thereof.

Keywords: concept, architectonics, financial statements, IFRS, methodology of financial statements execution.

Постановка проблеми. Архітектоніка традиційно розглядається як гармонійне поєднання складових в цілісну систему, що цілком виправданим вбачається і для фінансової звітності. Термін «архітектоніка» найкращим чином відтворює завдання побудови фінансової звітності – поєднати її елементи таким чином, щоб отримана в результаті фінансова звітність відповідала вимогам прозорості. Вживання інших термінів, наприклад, «композиція», «структура», «побудова» тощо по відношенню до фінансової звітності не відтворює її головного призначення – цілісного висвітлення компанії з точки зору її фінансового стану та результатів діяльності. Нераціональна архітектоніка фінансової звітності може негативно вплинути на її формат та, відповідно, на думку користувачів про неї, рішення, що приймаються на її основі, навіть якщо фінансовий стан та результати діяльності є цілком задовільними.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Проблеми архітектоніки є предметом досліджень в філософії [1–3], психології [4], культурі [5] та інших сферах життя. В давні часи ще Кант ввів поняття архітектоніки, під якою розумів систематичну наукову форму знання, місцецтво побудови системи як єдності різноманітних знань, об'єднаних в ціле однією ідеєю [6]. Пізніше цей термін почав використовуватися П.К. Анохіним як системна архітектоніка, що визначає поведінкову і психічну діяльність живих істот, у тому числі й людини [7]. Достатньо тривалий відрізок часу цей термін не був широко вживаним.

За твердженням О.В. Глуценко, «сутністю архітектоніки у її первісному значенні є співвідношення зовнішніх та внутрішніх (конструктивних) частин, що можливе шляхом визначення цілісності об'єкту та складових частин, що утворюють його» [8, с. 45].

На початку ХХІ ст. В.М. Геєць побачив в архітектоніці новий науковий напрямок в сфері економічних досліджень [9]. Останнє десятиріччя характеризується активізацією наукових пізнань щодо архітектоніки в економічній сфері. Серед найбільш вагомих результатів в цьому напрямку слід відмітити роботи

А.А. Гриценка та Т.І. Артьомової [10–13], В.О. Мандибури [14–16], С.І. Архієреєва [17], В.В. Попової [18], Ж.В. Дерій [19; 20] та інших вчених [21]. В наукових дослідженнях навіть вже пропонується класифікувати архітектоніку на функціональну, структурну, ринкову, змішану, мікроархітектоніку та макроархітектоніку [22]. Проте архітектоніка як наука тільки зароджується [23, с. 32].

А.А. Гриценком було введено в науковий обіг поняття «інституційна архітектоніка», яка являє собою фундаментальну структуру інститутів, що складається з правил, норм, стереотипів, традицій, установ та інших соціальних утворень у їх співвідношеннях з суттю та загальним естетичним планом побудови цілісної соціальної системи [11, с. 9]. Питання фінансової архітектоніки досліджувалися С. Науменковою [24], З.О. Луцишин [25], П.А. Стецюк [26], О.В. Глуценко [8].

Виділення не вирішених раніше частин загальної проблеми. Дослідження автора свідчать про відсутність наукових пошуків щодо архітектоніки фінансової звітності. Проте представляється цілком виправданим постановка гіпотези про введення у науковий обіг терміну «архітектоніка фінансової звітності», як такого, що найяскравішим чином відбиває ідею складання фінансової звітності як гармонійного поєднання її елементів. Саме це актуалізує важливе науково-практичне завдання детальної розробки концепції архітектоніки фінансової звітності.

Мета статті полягає в обґрунтуванні можливості введення в теорію та методологію фінансової звітності терміну «архітектоніка», формулюванні основних засад концепції архітектоніки фінансової звітності та її конститутивних атрибутів: законів, об'єкту, предмету, мети, принципів, елементів, формату, методологічних засад та логіки складання.

Виклад основного матеріалу дослідження. Термін «архітектоніка» етимологічно складається з двох слів грецького походження, а саме: *ἀρχι* (archi) – головний та *τεκτων* (tektos) – будувати. Тобто дослівно архітектоніка – це головна побудова, основи будівництва, будівельне місцецтво.

Традиційно термін «архітектоніка» використовується як характеристика побудови (композиції) об'єктів архітектури, творів у будь-яких сферах мистецтва, дизайну, геологічних досліджень. Архітектоніка розглядається як ознака композиційної досконалості, як органічне, гармонійне і закономірне поєднання та співвідношення частин єдиного цілого. Важливою характеристикою архітектоніки є те, що пріоритет віддається не окремому компоненту композиції, а цілісному її представленню. Архітектоніка характеризує зовнішній (наочний) образ композиції. Архітектоніка відрізняється від архітектури тим, що остання передбачає певну ієрархію складових компонентів, а архітектоніка – «рівноправне» їх поєднання.

По суті, архітектоніка означає склад, побудову, структуру, розміщення, розподіл, співвідношення, взаємозв'язки, композиційну роль компонентів єдиного цілого.

Під концепцією в контексті даного дослідження розуміється комплекс ключових положень, які достатньо повно, цілісно і всебічно розкривають сутність, зміст та особливості архітектоніки фінансової звітності.

Перш ніж перейти до перевірки поставленої гіпотези щодо концепції архітектоніки фінансової звітності, важливо наголосити, що ця концепція не повинна асоціюватися з конкретною обліково-звітною системою, а тим більше з певною концептуальною основою фінансової звітності, будь то П(С)БО, МСФЗ, US GAAP чи інша система стандартів. Концепція архітектоніки фінансової звітності матиме наукову, методологічну і практичну цінність лише в тому випадку, якщо вона буде універсальною для будь-якої обліково-звітної системи. В контексті даного дослідження концепція архітектоніки фінансової звітності тестуватиметься на життєздатність кризь призму Міжнародних стандартів фінансової звітності як квінтесенції світового досвіду в обліково-звітній сфері, однак це не означає, що застосування цієї концепції обмежуватиметься МСФЗ.

Конструктивним підґрунтям формування концепції архітектоніки фінансової звітності є розуміння того, що фінансова звітність є системним елементом компаній як бізнес-одиниць, які у сукупності органічно взаємодіють із зовнішнім середовищем, включені одночасно у безліч бізнес-схем та господарських процесів, що в цілому обумовлює певний макроекономічний ефект. Якщо фінансова звітність всіх компаній побудована на єдиних імперативах концепції архітектоніки фінансової звітності, то і витрати укладачів на складання фінансової звітності, і витрати користувачів на отримання і аналіз цієї звітності скорочуються, аналогічно скорочуються і терміни підготовки та оприлюднення фінансової звітності, користувачі швидше мають доступ до потрібної інформації, що прискорює прийняття інвестиційних і управлінських рішень, результатом яких є залучення ресурсів укладачами фінансової звітності, і цей ланцюг логічних, слідуючих один з одного висновків можна продовжувати, але вже на цьому етапі макроекономічний ефект є очевидним.

На заваді впровадження концепції архітектоніки фінансової звітності, безумовно, стоять уніфіковані форми фінансової звітності, які не дозволяють подати її саме в такому форматі, який в найбільшій мірі відповідає цілям як компанії, так і користувачів фінансової звітності. Як відомо, Міжнародні стандарти фінансової звітності не регламентують ні форми фінансової звітності, ні формат Приміток до неї. Цей факт ще більше актуалізує дослідження в сфері архітектоніки фінансової звітності, результати яких

можуть стати в нагоді для укладачів фінансової звітності та її користувачів.

Розробка концепції архітектоніки фінансової звітності не має на меті встановлення жорстких вимог до її побудови, формату тощо. Метою розробки концепції архітектоніки фінансової звітності є формулювання методологічних засад, які мають бути покладені в основу побудови фінансової звітності. Такий підхід відповідає ідеї Міжнародних стандартів фінансової звітності, які є принципами, а не жорсткими правилами.

Архітектоніка фінансової звітності представляє собою перспективну динамічну концепцію структуризації транспарентної фінансової звітності, яка б сприяла досягненню симетричних інтересів її укладачів та користувачів.

Запропоноване визначення конкретизує вихідну категорію концепції архітектоніки фінансової звітності, дозволяє продовжити підтвердження гіпотези про доречність її впровадження і дає підстави для ідентифікації її конститутивних атрибутів.

Конститутивними атрибутами концепції архітектоніки фінансової звітності вбачається доречним вважати її закони, об'єкт, предмет, мету, принципи, елементи, формат, методологічні засади та логіку складання.

Основоположником інституціональної архітектоніки А.А. Гриценко стверджується, що архітектоніка базується на трьох законах – закон рівноваги, закон усереднення і закон структурування («золото перерізу») [23, с. 33].

Закон рівноваги у фінансовій звітності закладений ще на рівні подвійного запису і реалізується через рівність суми активів та капіталу і зобов'язань, при цьому їх зміни під впливом доходів і витрат визначають грошові потоки компанії, що обумовлює рівновагу форм фінансової звітності і, відповідно, приміток до неї навіть на математичному рівні, не говорячи вже про економічний рівень.

Закон усереднення є реалізацією закону рівноваги, тобто на конкретну дату (в контексті цього дослідження – дату фінансової звітності) всі показники фіксуються за сумою (кількісний аспект) і місцем (просторовий аспект) подання та розкриття у фінансовій звітності. Активи, капітал та зобов'язання на пролязі звітного періоду «балансують» з доходами та витратами через грошові потоки, а на дату фінансової звітності відбувається їх фіксування, у термінах архітектоніки – «усереднення». У наступному періоді процес продовжується до наступної звітної дати. Для архітектоніки фінансової звітності даний закон усереднення є вкрай важливим, оскільки, використовуючи фінансову звітність і аналізуючи її показники після звітної дати, будь-які користувачі (і зовнішні, і внутрішні) мають справу з даними, яких не існує «в точності», вони є усередненими на звітну дату, яка є минулою датою, що вимагає від користувачів прийняття рішень за певною мірою усередненими даними, їх динаміці і тенденціях.

Закон структурування об'єктивно притаманний фінансовій звітності, яка складається з визначеного набору об'єктів, статей, елементів та форм. Закон структурування не припускає деформації фінансової звітності, оскільки це призводить до зниження її якісних характеристик. Закон структурування є реалізацією двох попередньо розглянутих законів і діє тільки у тому випадку, якщо система, до якої застосовується концепція архітектоніки, є цілісною.

Порушення будь-якого закону архітектоніки фінансової звітності створюватиме внутрішній «конфлікт», що в контексті даного дослідження розгляда-

ється як недостовірність (неякісність) фінансової звітності. Таким чином, справедливим представляється висновок, що всі закони архітекtonіки повною мірою проявляються у фінансової звітності, що підтверджує гіпотезу про доречність впровадження концепції архітекtonіки фінансової звітності і дає підстави продовжити подальші дослідження у цьому напрямку.

Об'єктом концепції архітекtonіки фінансової звітності є процес побудови прозорої МСФЗ-звітності як системи взаємопов'язаних форм та приміток, що дають комплексне уявлення про фінансовий стан і результати діяльності компанії.

Предметом концепції архітекtonіки фінансової звітності виступають усталені закономірності побудови форм фінансової звітності та приміток до неї.

Метою концепції архітекtonіки фінансової звітності є комплексне забезпечення складання прозорої фінансової звітності, як структурно-гармонізованого віддзеркалення фінансового стану та результатів діяльності компаній, яка б задовольняла метричні інтереси її укладачів та користувачів.

Загальносистемними принципами архітекtonіки фінансової звітності є цілісність, детермінованість, динамічність, синергізм та адаптивність.

Принцип цілісності архітекtonіки фінансової звітності проявляється в тому, що лише повний комплект форм фінансової звітності разом із Примітками дає цілісне уявлення про ресурси компанії та вимоги до неї, а також зміни у фінансовому стані. Цілісність фінансової звітності обумовлює інтегрованість форм фінансової звітності, що надає можливість представити обліково-звітну фінансову інформацію у впорядкованому та взаємоузгодженому вигляді. У фінансовій звітності кожна стаття важлива самостійно, але ще більш важливим є їх цілісне представлення. Між формами фінансової звітності та Примітками до неї існує цільний архітекtonічний зв'язок, що тільки підкреслює доречність ідентифікації принципу цілісності в концепції архітекtonіки фінансової звітності. Тобто цілісне подання фінансової звітності є значно важливішим для користувача, ніж інформація, навіть достатньо детальна, про окрему її статтю або елемент.

Детермінованість (просторово-часова) архітекtonіки фінансової звітності проявляється у чіткості й однозначності вимог до фінансової звітності, взаємозв'язку фінансової інформації, поданої у фінансовій звітності на конкретну звітну дату, та порівняльних даних, отриманих в попередні періоди і на попередні звітні дати. Детермінованість архітекtonіки фінансової звітності визначається наявністю обліково-звітної системи (законодавчі вимоги, концептуальна основа фінансової звітності, стандарти обліку і звітності, традиційні облікові інструменти тощо), яка визначає усталені закономірності та вимоги до формування фінансової звітності. Детермінованість архітекtonіки фінансової звітності проявляється також у наявності усталених зв'язків між даними її форм (узгодженість форм фінансової звітності та інформації, поданої в них). Детермінованість фінансової звітності забезпечує очікування з боку користувачів подання звітних даних.

Динамічність архітекtonіки фінансової звітності проявляється через перманентні зміни в ресурсах компанії та вимогах до неї. Динамічність архітекtonіки фінансової звітності досягається шляхом постійного і поступового перетворення вхідної облікової інформації у звітну відповідно до прийнятих регламентів із забезпеченням їх просторової та часової визначеності і чіткої ієрархії. Динамічність архітекtonіки фінансової звітності забезпечує потенційну можли-

вість скласти повний комплект фінансової звітності на будь-яку дату, що дає змогу користувачам своєчасно задовольняти свої потреби у звітній інформації.

Синергізм архітекtonіки фінансової звітності проявляється через сумарний додатковий ефект, який полягає у тому, що повний комплект фінансової звітності суттєво переважає ефект кожного окремого компонента фінансової звітності. Синергізм архітекtonіки фінансової звітності полягає у додаткових перевагах, що утворюються виключно у разі гармонійного поєднання всіх елементів фінансової звітності. Ідея синергізму в бухгалтерському обліку не є новою [27–30], але в контексті архітекtonіки фінансової звітності набуває нового імпульсу розвитку.

Адаптивність архітекtonіки фінансової звітності – це здатність фінансової звітності бути носієм інформації за будь-яких умов функціонування компанії (у тому числі і безперервна або припинена діяльність), гнучкість її форм, що дає змогу відобразити будь-які об'єкти і операції, якщо вони відповідають визнанню у фінансовій звітності, миттєва реакція на будь-які зміни в господарській діяльності компанії. Постійне прагнення укладачів фінансової звітності до її удосконалення фінансової звітності зумовлює об'єктивну потребу гнучкої її архітекtonіки. Важливим аргументом на користь принципу адаптивності архітекtonіки фінансової звітності є наявність альтернативних облікових рішень, у тому числі і щодо формату фінансової звітності.

Обґрунтована сукупність принципів архітекtonіки фінансової звітності – це перша спроба в теорії бухгалтерського обліку і фінансової звітності їх ідентифікувати та інтерпретувати і, скоріше за все, знайде свій подальший розвиток, але, на авторську думку, їх наявність і тісний зв'язок підтверджують гіпотезу про доречність впровадження в теорію бухгалтерського обліку концепції архітекtonіки фінансової звітності, якій притаманні власні принципи, і дає підстави продовжити подальші дослідження у цьому напрямку.

Обґрунтовуючи набір елементів архітекtonіки фінансової звітності, варто акцентувати увагу на тому, що елементи фінансової звітності та елементи архітекtonіки фінансової звітності не є тотожними. Фінансова звітність є складною конструкцією її елементів, пов'язаних нелінійними зв'язками. Елементами фінансової звітності традиційно виступають активи, зобов'язання, капітал, доходи і витрати. Всі інші показники фінансової звітності є похідними від зазначених п'яти елементів. Так, прибуток є похідною категорією від доходів і витрат, грошові потоки – від активів (зобов'язань) і доходів (витрат), тому вони не вважаються окремими елементами фінансової звітності. Наведена сукупність п'яти елементів фінансової звітності є достатньою та вичерпною і має бути врахована при розробці концепції архітекtonіки фінансової звітності.

Елементи фінансової звітності є підґрунтям ідентифікації елементів безпосередньо архітекtonіки фінансової звітності, до яких, на авторську думку, доречно відносити саме форми фінансових звітів. Мова йде не про конкретний формат, а про звіти, в яких має бути подано інформацію про елементи фінансової звітності. У вихідних умовах до розробки концепції архітекtonіки фінансової звітності було прийнято, що вона не ґрунтується на конкретній концептуальній основі фінансової звітності, тому не йдеться про повний комплект фінансової звітності, передбачений, наприклад, МСФЗ чи іншою системою стандартів. Цінність концепції архітекtonіки вбачається саме в

її універсальності і всеохопності, що дає право автору дещо відійти від традиційного погляду на повний комплект фінансової звітності та висловити думку, що з точки зору архітекtonіки фінансової звітності представляється доречним побудувати ієрархічну модель фінансової звітності, яка має бути побудована на підпорядкованості елементів фінансової звітності.

Відтак, «первинні» елементи фінансової звітності (активи, зобов'язання, капітал, доходи і витрати) мають бути подані у фінансових звітах про ресурси компанії, вимоги до неї та її результати діяльності, що представляє собою найвищий за значимістю рівень звітування компанії. На другому рівні звітування вбачаються доречним подання «похідних» елементів фінансової звітності (грошові потоки, елементи капіталу), які мають бути подані у фінансових звітах про зміни у фінансовому стані компанії та її власників. Третій рівень звітування – це докладне розкриття інформації, поданої на першому та другому рівні звітування, який традиційно реалізується через примітки до фінансових звітів.

Ієрархічна модель елементів архітекtonіки фінансової звітності на поверхневий погляд певною мірою вступає в конфлікт з вимогами п.11. МСБО 1 «Подання фінансової звітності» [31], згідно якого компанія має подавати з однаковою значимістю всі фінансові звіти повного комплексу фінансової звітності. Але, по-перше, концепція архітекtonіки фінансової звітності не ґрунтується на певній системі стандартів, у тому числі і безпосередньо на МСФЗ, а в національних облікових системах повний комплект фінансової звітності не обов'язково відтворює бачення МСФЗ на це питання. По-друге, наведена ієрархічна модель елементів архітекtonіки фінансової звітності має на меті не принизити значимість того чи іншого фінансового звіту, який віднесено до II і III рівнів звітування, а показати їх підпорядкованість, яка забезпечує гармонійність подання, зв'язок між формами фінансових звітів.

Одним з завдань концепції архітекtonіки фінансової звітності є структурування її формату. Але концепція архітекtonіки фінансової звітності не визначає формат фінансової звітності, оскільки уніфікація форм фінансової звітності зводить нанівець всю ідею цієї концепції. Повна уніфікація форм фінансової звітності, на авторський погляд, є в принципі недоречною. Формат фінансової звітності має або встановлюватися в межах обліково-звітної системи, якщо така система передбачає уніфікацію форм, або обиратися укладачами фінансової звітності самостійно з урахуванням методологічних засад концепції архітекtonіки фінансової звітності та вимог прийнятої концептуальної основи. У першому випадку, якщо уніфікації форм фінансової звітності не уникнути, виходячи з національних особливостей обліково-звітних систем (система державної статистики, пруденційного нагляду тощо), то доречним представляється при уніфікації форм фінансової звітності враховувати методологічні засади концепції архітекtonіки фінансової звітності, які розглядаються далі.

Відтак, концепція архітекtonіки фінансової звітності не має на меті будь-яку уніфікацію форм, але, по-перше, передбачає включення до повного комплексу фінансової звітності статичних та динамічних форм. Статичні форми фінансової звітності складаються на конкретну звітну дату, а динамічні – за звітний період. Так, статичним у складі звітності є лише звіт про ресурси компанії та вимоги до неї. Відповідно, звіт про результати діяльності, звіт про зміни у фінансовому стані, звіт про зміни капіталу

власників – це динамічні форми звітності. По-друге, обов'язковою вимогою до формату фінансової звітності має бути подання в ній всіх зазначених вище елементів фінансової звітності таким чином, щоб уникнути інформаційних зміщень та невиправданих акцентів. По-третє, формат фінансової звітності повинен забезпечувати окреме подання інформації за видами діяльності, тобто операційна, фінансова та інвестиційна діяльність (виключення для звіту про зміни у власному капіталі, що ще раз доводить підпорядкованість цього звіту і віднесення його до II рівня звітування).

Методологічні засади архітекtonіки фінансової звітності не є новизною за своєю суттю, але їх систематизація сприяє комплексності та завершеності самої концепції архітекtonіки.

Методологія у загальноприйнятому сенсі традиційно розглядається або в теоретичному аспекті (найчастіше це стосується методології пізнання), або у практичному аспекті (як сукупність методів, способів, прийомів, правил, принципів, обмежень тощо, використовуваних для вирішення практичних завдань). Саме на практичному аспекті методології в концепції архітекtonіки фінансової звітності сформульоване подальше дослідження.

Слід зауважити, що мова не йде про методологію обліку як такого, оскільки процес бухгалтерського обліку і процес складання фінансової звітності – це хоча і пов'язані між собою процеси, але вони різні за змістом, процедурами, точністю, роллю професійного судження тощо.

Відтак, говорячи про методологію архітекtonіки фінансової звітності, свідомо залишено поза увагою методологію бухгалтерського обліку. Методологічні засади архітекtonіки фінансової звітності включають наступні положення:

- орієнтація на потреби зовнішнього обмеженого в правах користувача;
- однозначність концептуальної основи фінансової звітності і неможливість відступів від неї;
- ідентифікація фінансової звітності;
- дотримання принципів фінансової звітності;
- раціональна повнота та обмеженість поданої та розкритої інформації, достатні для забезпечення транспарентності фінансової звітності;
- свідомо відмова від прагнення відтворити ринкову вартість компанії;
- використання оцінок, суджень, припущень та моделей;
- застосування вільних форматів фінансової звітності за умови їх відповідності концепції архітекtonіки фінансової звітності;
- диференціація річної та проміжної фінансової звітності, що припускає нижчий рівень суттєвості інформації, яка подається і розкривається, з дотриманням усіх інших методологічних засад;
- заборона на згортання статей фінансової звітності (виключенням за вкрай рідкими випадками, у яких згортання відображає економічний зміст господарської події);
- мінімалізм форм фінансової звітності з розширеним розкриттям інформації у примітках до фінансової звітності.

Вище зазначалося, що, по суті, методологічні засади формування фінансової звітності не є новими і мета дослідження полягала в їх систематизації та адаптації до концепції архітекtonіки фінансової звітності. Особливої уваги заслуговує останнє методологічне положення. Мінімалізм форм фінансової звітності, тобто подання мінімуму суттєвої інформації в

самих формах фінансової звітності, а її деталізація в примітках – це доволі дискусійне питання, але, на авторську думку, воно заслуговує на своє місце у методологічних засадах архітекtonіки фінансової звітності.

Розширення методологічних засад архітекtonіки фінансової звітності положенням мінімалізму викликає тим, що форми фінансових звітів повинні зосереджувати (а не навпаки, розосереджувати) увагу користувача саме інформації, для подання якої вони призначені.

Так, звіт про фінансовий стан призначено для того, щоб користувач мав змогу з мінімальними зусиллями і витратами часу оцінити фінансовий стан компанії. Традиційно для оцінки фінансового стану компанії використовуються показники ліквідності, платоспроможності та фінансової стійкості. Для розрахунку зазначених показників оперують підсумками розділів звіту про фінансовий стан, ніж окремими статтями. Тому для оцінки фінансового стану достатньо інформації про загальну величину власного капіталу, залученого капіталу, необоротних активів та оборотних активів (з поділом їх на запаси, дебіторську заборгованість і грошові кошти та еквіваленти для розрахунку різних рівнів ліквідності). У зв'язку з цим укрупнений звіт про фінансовий стан дає саме ту необхідну інформацію, заради якої він і складається, а поділ його складових на дрібні рядки тільки збільшує зусилля і час на оцінку фінансового стану, відволікає користувача на зайву інформацію, яка може жодним чином не впливати на його рішення, що приймаються на підставі цієї звітності.

Звіт про результати діяльності (звіт про прибутки і збитки) має на меті подати інформацію про те, які результати від операційної діяльності отримує компанія і яку роль грають в її діяльності неопераційні результати (фінансова й інвестиційна діяльність) і для цього не суто принципіальним є деталізація цих фінансових результатів (хоча операційний результат має бути поданий більш детально). Тому зайва деталізація фінансових результатів тільки загрожує звіту про фінансові результати, заважаючи виокремити важливу для користувача інформацію.

Звіт про зміни у фінансовому стані (звіт про рух грошових коштів) призначений показати достатність операційного грошового потоку для покриття потреб фінансової та інвестиційної складової діяльності, і для користувача важливо саме позитивний чи негативний грошовий потік отримує компанія, чи є потреба у надходженнях за інвестиційної діяльності для покриття операційних потреб, чи позбавляється компанія від фінансових інструментів тощо, тобто для користувача важливе співвідношення та взаємопокриття грошових потоків, а не занадто глибока деталізація грошових потоків.

Звіт про зміни капіталу власників (звіт про зміни у власному капіталі) має на меті відтворити фінансову концепцію збереження капіталу і якість цього процесу, який лежить в основі бізнесу, оскільки його мета, за раціональними очікуваннями, саме в отриманні прибутку (зростанні капіталу). Для користувачів вкрай важливо, як змінився капітал власників у порівнянні з попередніми періодами, за які власники вже отримали (або навпаки, не отримали) винагороду у вигляді дивідендів, що реалізується через коригування вхідного сальдо нерозподіленого прибутку внаслідок змін облікових політик та виправлення помилок. Крім того, користувачів цікавить, чи реально заробленим є прибуток, чи він є відкладеним у формі іншого сукупного доходу або є бухгалтер-

ською трансакцією з рекласифікації резервного капіталу. Зазначена інформація не вимагає деталізації, з чого склався прибуток або інший сукупний дохід, а також інші елементи капіталу.

Зазначені аргументи, на авторську думку, є достатньо вагомими для того, щоб методологічні засади архітекtonіки фінансової звітності справедливо доповнити положенням щодо мінімалізму форм фінансової звітності, збагативши тим самим теорію і методологію фінансової звітності.

Мінімалізм форм фінансової звітності – це не самоціль, і він повинен узгоджуватися із застосовуваною концептуальною основою, до якої входять і стандарти фінансової звітності, які висувають певні вимоги до подання інформації у фінансових звітах. Дотримання цього методологічного положення повинно створювати верхню межу деталізації, оскільки нижня межа, як правило, встановлюється стандартами у складі концептуальної основи, на якій ґрунтується фінансова звітність.

Останнім конститутивним атрибутом концепції архітекtonіки фінансової звітності, визначеним вище і не розкритим, є логіка складання фінансової звітності.

Логіка формування фінансової звітності з точки зору архітекtonіки спростовує традиційне уявлення, що звіт про ресурси компанії та вимоги до неї (тобто звіт про фінансовий стан, баланс) є вихідною формою фінансової звітності і часто вважається формою № 1. Виходячи з концепції архітекtonіки фінансової звітності і логіки її складання, вихідною формою є звіт про результати діяльності (звіт про фінансові результати), результуючими показниками якого є чистий прибуток (збиток), інший сукупний дохід та загальний сукупний дохід. Без цих показників неможливим є складання звіту про зміни капіталу власників (звіту про зміни у власному капіталі). Тому другою формою, яка складається за логікою формування фінансової звітності, є саме звіт про зміни капіталу власників (звіт про зміни у власному капіталі), в якому формується інформація для заповнення розділу звіту про ресурси компанії та вимоги до неї (тобто звіту про фінансовий стан, балансу). Відповідно, звіт про ресурси компанії та вимоги до неї (тобто звіт про фінансовий стан, баланс) є третьою формою в повному комплекті фінансової звітності. Звіт про зміни у фінансовому стані (звіт про рух грошових коштів) розкриває саме те, як під впливом доходів і витрат звітного періоду (за змістом вони подані у звіті про результати діяльності (звіті про фінансові результати)) змінилися ресурси компанії (активи) та вимоги до неї (зобов'язання), які подані у звіті про ресурси компанії та вимоги до неї (тобто звіті про фінансовий стан, балансу). З цього слідує, що звіт про зміни у фінансовому стані (звіт про рух грошових коштів) є похідним від звітів про результати діяльності (звіту про фінансові результати) та звіту про ресурси компанії та вимоги до неї (тобто звіту про фінансовий стан, балансу) і є четвертою формою в повному комплекті фінансової звітності. П'ятий елемент повного комплексу фінансової звітності – Примітки до неї – не є формою фінансової звітності, оскільки в більшій мірі є тексто-описовим та таблично-графічним її компонентом, що вимагає підвищеної уваги до його архітекtonіки.

Висновки. Справедливим вбачається висновок про підтвердження висловленої вище гіпотези щодо правомірності введення у науковий обіг терміну «архітекtonіка фінансової звітності», під якою розуміється перспективна динамічна концепція струк-

туризації прозорості фінансової звітності, яка сприяє досягненню симетричних інтересів її учасників та користувачів та яка ґрунтується на таких конститутивних атрибутах, як закони, об'єкт, предмет, мета, принципи, елементи, формат, методологічні засади та логіка складання. Подальший розвиток концепції архітектури фінансової звітності вбачається доречним фокусувати на розробці методологічних засад архітектури форм фінансової звітності та їх узгодженості із запропонованою концепцією.

БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

- Худенко А.В. Архитектоника идентичности : [монография] / А.В. Худенко ; Одес. нац. ун-т им. И. И. Мечникова. – О. : Астропринт, 2010. – 238 с.
- Шкелу М.А. Архитектоника общественного времени : [монография] / М.А. Шкелу ; Киев. нац. торг.-экон. ун-т. – К. : Б. И., 2012. – 343 с.
- Гаврилюк В.А. Архитектоника системы категорий развития / В.А. Гаврилюк, Т.В. Мотренко. – К. : Слово, 2007. – 47 с.
- Человек: образ и сущность (гуманитарные аспекты). Толерантность и архитектура эмоций / Ред. Л.В. Скворцов [и др.] ; РАН, Институт научной информации по общественным наукам. – М. : б. в., 1996. – 250 с.
- Симонова С.А. Архитектоника культуры: проблемы эстетического синтеза : [монография] / С.А. Симонова. – Воронеж : Изд-во Воронеж. гос. ун-та, 2008. – 218 с.
- Кант И. Сочинения : в 6 т. Т. 3. Критика чистого разума / И. Кант. – М. : Мысль, 1964. – 718 с.
- Анохин П.К. Биология и нейрофизиология уловного рефлекса / П.К. Анохин – М. : Медицина, 1968. – 547 с.
- Глущенко О.В. Фінансова архітектура: теоретико-методологічний аспект / О.В. Глущенко // Наука й економіка. Науково-теоретичний журнал Хмельницького економічного університету. – 2013. – Вип. 4(32). – Т. 1. – С. 43–52.
- Активізація теоретичних досліджень (Про інституціональну архітектуру як новий науковий напрямок) / За ред. В.М. Геєця // Економіка і прогнозування. – 2003. – № 2. – С. 118–152.
- Гриценко А.А. Монетарні інститути України та проблеми їх інтеграції в інституційну архітектуру Європи / А.А. Гриценко // Вісник Харківського національного університету імені В.Н. Каразіна. Економічна серія. – 2011. – № 961. – С. 47–54
- Артемова Т.И. Институциональная архитектура и динамика экономических преобразований / Т.И. Артемова [и др.] ; ред. А.А. Гриценко ; Ин-т экономики и прогнозирования НАНУ Украины. – Х. : Форт, 2008. – 928 с.
- Гриценко А.А. Архитектоника економічного розвитку / А.А. Гриценко // Вісник Національного банку, 2005. – № 6. – С. 58.
- Гриценко А.А. Иерархия и сетевые структуры в институциональной архитектуре экономических систем / А.А. Гриценко // Наукові праці Донецького національного технічного університету. Серія: економічна. – Донецьк : ДонНТУ, 2007. – Вип. 31-7(117). – С. 51–55.
- Мандибура В.О. Архитектоника сучасного капіталу та особливості її формування в Україні / В.О. Мандибура // Збірник наукових праць КНУ імені Тараса Шевченка : під ред. А.В. Шегди. – Вип. 10. – С. 12–20.
- Мандибура В.О. Институційна архітектура власності та закономірності її функціонування / В.О. Мандибура // Институційна архітектура та механізми економічного розвитку : матеріали наук. симп. ; Харк. нац. ун-т ім. В.Н. Каразіна, НАН України, Ін-т екон. прогнозування. – Х. : ХНУ, 2005. – С. 110–116.
- Мандибура В.О. Нормативно-правова складова інституціональної архітектури державної форми власності / В.О. Мандибура // Економічна теорія. – 2005. – № 1. – С. 83–98.
- Архиереев С.И. Дуализм институциональной архитектуры и задачи рыночной трансформации / С.И. Архиереев // Институційна архітектура та механізм економічного розвитку : мат. симпозиуму. – Харків : ІЕП МОН України, 2005. – С. 85–88.
- Попова В.В. Організаційно-економічний механізм управління розвитком національної макросистеми: архітектура та методологія статистичного оцінювання : [монографія] / В.В. Попова. – К. : Формат, 2008. – 485 с.
- Дерій Ж.В., Зосименко Т.І. Формування конкурентної політики держави на засадах інституційної архітектури / Ж.В. Дерій, Т.І. Зосименко // Регіональна бізнес-економіка та управління. – 2013. – № 1(37). – С.11–17.
- Дерій Ж.В. Институційна архітектура як основа конкурентної політики держави / Ж.В. Дерій, Т.І. Зосименко // Економіка і менеджмент культури. – 2011. – № 2. – С. 21–33.
- Финансовая архитектура в системе экономических преобразований : междунар. науч.-практ. конф. (Симферополь, 25–27 сентября 2013 г.). – Симф. : ДИАИПИ, 2013. – 215 с.
- Решетило В.П., Стадник Г.В., Островський І.А. та ін. Институційні фактори стійкого розвитку регіональних соціально-економічних систем : [монографія] / [В.П. Решетило, Г.В. Стадник, І.А. Островський та ін.] ; за заг. ред. В.П. Решетило. – Х. : ХНАМГ, 2013. – С. 22.
- Гриценко А.А. Институциональная архитектура: предмет, основные законы, методология / А.А. Гриценко // Наукові праці ДонНТУ. Серія: економічна. – 2006. – № 103-1. – С. 31–37.
- Науменкова С. Формування нової фінансової архітектури: основні питання та можливі виклики для України / С. Науменкова // Вісник Національного банку України – 2010. – № 1. – С. 8–13.
- Луцишин З.О. Формування глобальної фінансової архітектури світового господарства : автореф. дис. ... д. е. н. : спец. 08.05.01. «Світове господарство і міжнародні економічні відносини» / З.О. Луцишин. – К., 2003. – 42 с.
- Стецюк П.А. Фінансова архітектура забезпечення конкурентоспроможності підприємства / П.А. Стецюк // Вісник Харківського національного технічного університету сільського господарства імені Петра Василенка. – 2014. – Вип. 150. – С. 33–40.
- Kuznetsova S. Thetransformationofaccountingsystemsintochaoti ceconomystructuring: Thesynergeticapproach // Riskand Decision Analysis. SpecialIssue: Vol. 2: BehavioralFinance. – IOS Print, USA, NewYork, – 2011. – № 3. – P.151–160
- Кузнєцова С.А. Інтегрована управлінська звітність: глобальні виклики та локальні рішення в епоху ноосфери / С.А. Кузнєцова // Економічний нобелівський вісник. – 2014. – № 1(7). – С. 270–279.
- Кузнєцова С.А. Концепція синергії бухгалтерської звітності в управлінні економікою України / С.А. Кузнєцова // Економічні науки. Серія «Облік і фінанси». – 2010. – Вип. 7(2). – С. 151–159.
- Світлична В.Ю. Трансформація обліку та звітності будівельних підприємств як важіль підвищення ефекту синергізму їх функціонування / В.Ю. Світлична // Коммунальное хозяйство городов. – 2008. – № 83. – С. 255–260.
- Міжнародні стандарти фінансової звітності // Сайт Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://www.minfin.gov.ua/control/uk/publish/article?showHidden=1&art_id=408095&cat_id=408093&ctime=1423500775962.