

ГЕНЕЗИС ФУНКЦІЙ І КОНЦЕПЦІЙ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ В СИСТЕМІ УПРАВЛІННЯ

Досліджено і систематизовано функції і основні концепції фінансової звітності для потреб управління залежно від розвитку продуктивних сил та технологічної організації суспільного виробництва. Сучасні підходи до публічної звітності, як основного фактору залучення фінансових ресурсів, набувають актуальності в контексті зі стратегією компанії, що враховує галузеву специфіку її діяльності.

Ключові слова: публічна фінансова звітність; соціальна, екологічна звітність; управління підприємством, бізнесом, капіталом.

Звітність як складова системи управління на макро- і мікрорівнях формувалася під впливом потреб відповідних соціально-економічних формацій, в яких виокремлюються основні користувачі відповідної інформації, які, як правило, здійснюють управління капіталом та забезпечують ефективність економічного розвитку окремих суб'єктів господарювання і суспільства в цілому. Функція і концепції фінансової звітності визначаються вимогами ринкового середовища, яке з часом перетворило її на товар, що суттєво впливає на вартість інвестованого у бізнес капіталу.

Сучасні періодичні кризові явища, які спостерігаються в процесі розвитку світової економіки і окремих суб'єктів господарювання, є причиною і наслідком інформаційної системи, яка з різних причин не забезпечує корисною і прозорою інформацією стейкхолдерів. Динамічний розвиток якісних характеристик фінансової інформації для потреб управлінського менеджменту та їх концепція в умовах постіндустріального суспільства вивчалися провідними вітчизняними і зарубіжними науковцями: Ф. Ф. Бутинецем, С. Ф. Головим, О. Д. Гудзинським, Г. Г. Кірейцевим, Н. М. Малюгою, Л. В. Нападівською, Я. В. Соколовим, Робертом Дж. Екклз, Робертом Х. Герн, Е. Мэри Киган, Дейвидом М. Х. Филипс, П. Я. Хоминим, А. Н. Хоріним, І. Й. Яремко та іншими. Поряд із тим, генезис функцій та концепцій публічної фінансової звітності для управління капіталом в умовах сталого розвитку економіки вимагає подальшого дослідження. Нескінчений потік доповнень і роз'яснень суттєво змінює зміст інформації, яка підлягає оприлюдненню. Цінність такої інформації для потреб потенційних учасників бізнесу зростатиме за умови можливості оцінки її відносно особливостей стратегії розвитку суб'єкта господарювання.

Метою статті є дослідження розвитку функцій і концепцій фінансової звітності в контексті економічних теорій, які регулюють основні виробничі відносини суспільства; визначення напрямків формування фінансової звітності, що забезпечують інформаційні потреби користувачів і учасників бізнесу, залежно від особливостей функціонування капіталу.

Функція держави як регулюючого органу не лише суспільних відносин, але і економічних процесів покликана забезпечити соціальну стабільність і належні умови для розвитку економіки через ефективне управління наявними ресурсами (капіталом) зі

сторони як самої держави, так і суб'єктів господарювання, які функціонують на її теренах або від її імені. Розвиток продуктивних сил та технологічна організація суспільного виробництва сприяли переходу суспільства від однієї формації до іншої, у результаті чого накопичений капітал не лише створював умови поступального економічного руху під впливом промислових революцій і науково-технічного прогресу, але і сприяв удосконаленню його соціальної структури. Основними віхами економічного цивілізаційного прогресу, згідно вчень американського економіста К. Кларка і французького суспільствознавця Ж. Фурастьє, є такі підрозділи суспільного виробництва: первинний (сільське господарство); вторинний (промисловість); третинний (сфера послуг).

"Секторний підхід, – як відмічає А.А. Чухно, – значною мірою конкретизував методологічні засади постіндустріальної теорії. Виявилось, що перехід від одного технологічного способу виробництва до другого пов'язаний з глибокими структурними змінами в економіці, в результаті на кожній стадії суспільного розвитку відповідно домінує певний сектор:

- у доіндустріальному суспільстві – сільське господарство;
- в індустріальному суспільстві – промисловість;
- у постіндустріальному суспільстві – сфера послуг" [1, 83].

Бухгалтерська фінансова звітність є атрибутом ринкової економіки, призначена для забезпечення зв'язку суб'єкта господарювання із суспільством, окремими його інститутами та членами, створюючи умови вільного переливу, підтримання і нарощування капіталу за ефективними сферами діяльності. Тому склад, структура та вимоги до публічної бухгалтерської звітності розглядалися в контексті з теорією управління капіталом та його структурними компонентами, які характеризують особливості економічних формацій та критеріїв, що розмежовують фази і сектори суспільного виробництва. Періодизація бухгалтерської звітності в системі управління капіталом проводилася з урахуванням досліджень управлінської парадигми [2; 3; 4]. Це дозволило виділити наступні етапи розвитку бухгалтерської звітності в контексті управління:

- 1-й період – до XIX століття;
- 2-й період – початок XIX століття – початок XX століття;
- 3-й період – 1920 – 1950 рр.;
- 4-й період – 1950 – 1990 рр.;
- 5-й період – сучасність (рис. 1).

Економічні відносини між державою та окремими землевласниками, а також між ними самими в умовах превалювання аграрного натурального господарювання зводилося до розподілу і перерозподілу природних та людських ресурсів. Господарська звітність виконувала функцію обліку і контролю за своєчасним надходженням та використанням доходів і видатків. Склад, структура господарської звітності аграрного суспільства була представлена, як правило, натуральними показниками, що забезпечували потреби користувачів – власників майна у інформації щодо окремих господарських операцій. Наявність необмежених природних ресурсів, робочої сили, відсутність конкуренції визначили основну функцію господарської звітності як контроль за управлінням натуральним виробництвом – доходами і видатками власників майна. Проте управління, як особливий вид діяльності, що базується на системі наукових знань, у цей період характеризувалося одиничними його проявами загального спрямування.

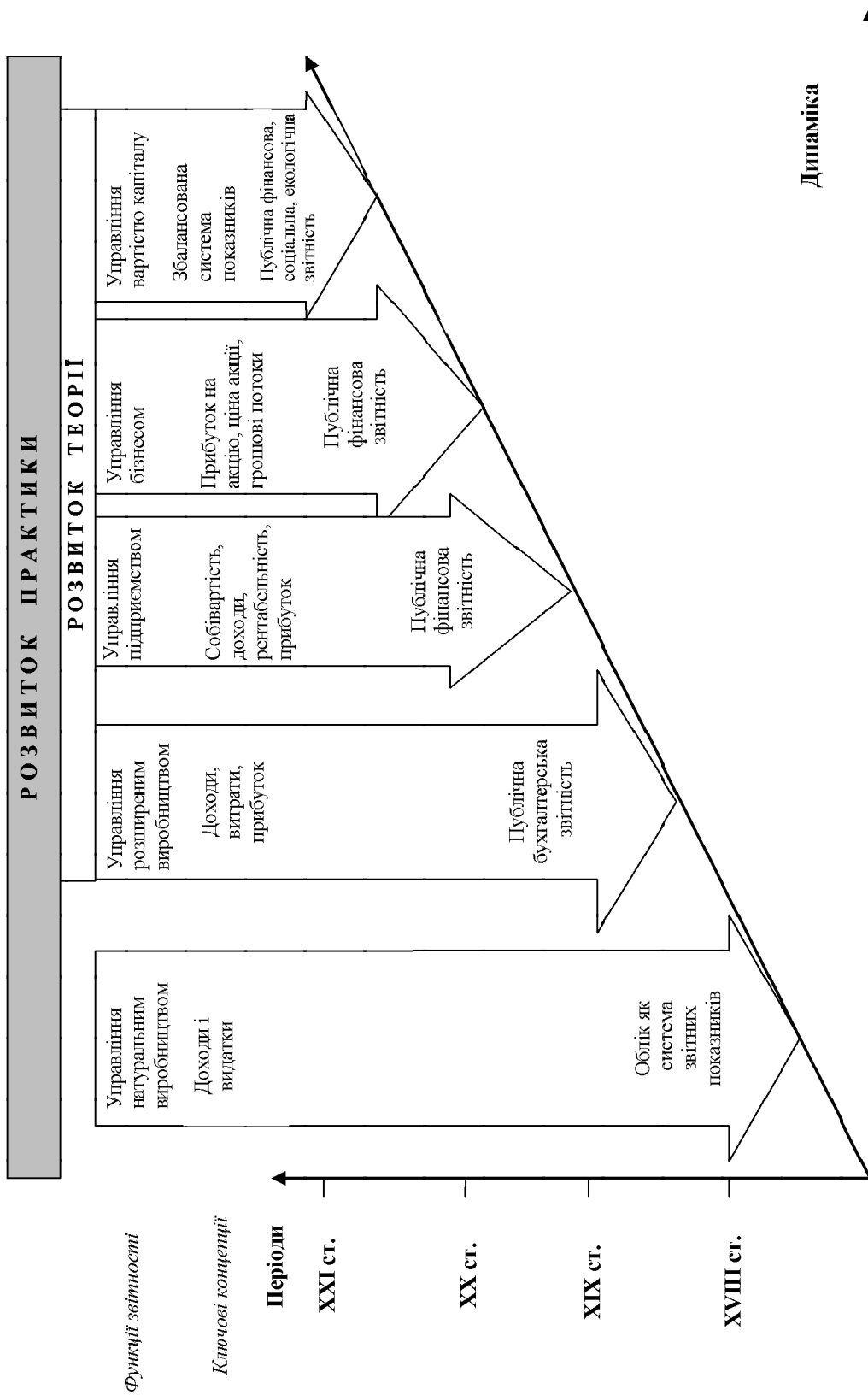


Рис. 1. Еволюція теорії і практики бухгалтерської звітності в системі управління

Другий період еволюції теорії і практики бухгалтерської звітності (початок XIX ст. – початок XX ст.) в процесі управління співпав у часі із створенням потужних європейських держав і великими географічними відкриттями, які сприяли формуванню основ єдиного світового господарства, світового ринку, що спонукало зародженню єдиних національних промислових комплексів, фінансових систем, банків, великої кількості промислових, торговельних та інших компаній. Ідеологія вільної торгівлі, яка панувала в умовах зародження та розквіту капіталістичного виробництва, відображала нове співвідношення між державою і підприємництвом. Ідеологом даної теорії соціально-економічних відносин, що систематизував розрізнені економічні концепції, які існували до цього, став Адам Сміт, який обґрунтував свободу приватного підприємництва без втручання держави. Ключова ідея роботи присвячена свободі конкуренції, яка стає „невидимою рукою ринку”, здатною автономно встановлювати необхідні пропорції як між галузями економіки, так і в системі „, попит – пропозиція” [5]. Наділення держави в управлінні економічними процесами функцією „нічного сторожа” наклало відпечаток на роль, значення і структуру фінансової звітності, призначення якої полягало у забезпеченні мінімальних інформаційних потреб основних зовнішніх учасників бізнесу. Наявність відносно великих розмірів вільного капіталу, робочої сили і природних ресурсів та відсутність зовнішніх чинників управління виробництвом не сприяли прозорості формування інформації бухгалтерської звітності і використання її в системі макроекономічних відносин. Виникнення класу капіталістів, на відміну від феодалістичних господарств, призвело до зміни способу оподаткування капіталістичних підприємств, що у свою чергу, сприяло удосконаленню функцій обліку та звітності. На державному рівні, закріпленому законодавчо, частина господарської звітності у вигляді бухгалтерської звітності набула публічного характеру для виконання функцій:

- контролю зі сторони держави за нарахуванням та сплатою податків, величина яких залежала від економічних показників діяльності виробництва;
- контролю зі сторони акціонерів корпорацій та інших учасників бізнесу за ефективністю виробництва та дивідендною політикою.

Для забезпечення уніфікованих підходів до визначення фінансових результатів діяльності розроблялися єдині національні норми щодо оцінки витрат, доходів, їх визначення і визнання. Критеріями оцінки ефективності виробництва були абсолютні узагальнені показники фінансових результатів, їх динаміка, а також співвідношення доходів і витрат, розрахунок яких проводився за даними бухгалтерського обліку, що базувався на юридичній парадигмі відображення господарських операцій і процесів. В умовах ненасиченого попиту, наявності великих сировинних ринків і ринків збуту капіталістичні підприємства забезпечували свою конкурентоздатність за рахунок мінімізації витрат та розширення виробництва.

Фабрична система призвела до появи нових інформаційних потреб, які існуючий бухгалтерський облік (прибутково-видаткова система, купецький облік) задовольнити не міг. Концентрація капітальних витрат в умовах технологічного розвитку сприяла розрахунку зносу основних засобів для його включення до складу собівартості, встановленню правил оцінки оборотних активів та визначення прибутку. З часом управління господарською діяльністю потребувало попереднього планування виробництва в цілому, розробки методології виробничого обліку витрат. Це сприяло виділенню у кінці XIX століття управлінського і фінансового обліку, оскільки вважалося, що бухгалтерська звітність не придатна для управління виробництвом внаслідок суттєвого відставання оперативних даних від звітних показників. Акціонерна форма організації виробництва забезпечила появу власників, які не займалися безпосереднім управлінням виробництвом, а також управлінського менеджменту, який повинен періодично звітувати перед власниками. Поряд із цим, на межі XIX–XX століть крупні

інвестори стали вимагати від емітентів цінних паперів інформацію про компанії, у які вкладали інвестиції. Бухгалтерські фірми стали розробляти для потреб своїх клієнтів норми фінансової звітності. Пізніше, після Великої депресії, професійні експерти бухгалтерського обліку звели ці норми у формалізовану систему стандартів, які в подальшому підпали під регулювання відповідних державних інститутів. „На початку ХХ століття нововведення у фінансовій оцінці забезпечили успіх таким першим промисловим гігантам, як Дженерал Моторс (General Motors). У цьому немає нічого дивного, так як фінансові параметри ідеально підходили для машинного характеру корпоративних організацій і управлінської філософії того часу. У конкуренції панував ефект масштабу, а фінансові показники представляли собою критерій успіху” [6, 5–6]. Починаючи із 30-х років після проведення професійних і законодавчих реформ у США щодо надання офіційного статусу стандартизації методів обліку і фінансової звітності вводиться термін „принципи бухгалтерського обліку” [7, 24; 8, 54].

Велика депресія сприяла відмові від ліберальної економічної теорії із її абсолютизацією ринку і вільної конкуренції, на основі чого будувалася економічна політика держави. Активне державне регулювання, яке було успішно використане урядами США та низкою європейських держав, дозволило їм подолати наслідки світової кризи. У цей період з'являється нова наукова економічна теорія розвитку суспільства, основним представником якої був Д.М. Кейнс [9]. Відновлення економіки капіталістичних країн після Великої депресії і другої світової війни стало можливим завдяки створенню потужного державного сектору економіки. Кейнс теоретично обґрунтував необхідність інтенсивного використання як прямих методів (створення державного сектору економіки), так і непрямих методів державного регулювання (через вплив на інвестиції, заробітну плату, відсоткові ставки та інші інструменти фінансової і грошової політики). У цих умовах набувають подальшого теоретичного і практичного значення планування і прогнозування діяльності на підприємствах, розвиток соціальної політики. Основною формою прояву економічних відносин у цей період є створення концернів, що забезпечували ефективну діяльність через суттєве зменшення витрат. Концентрація капіталу в концернах сприяла інноваційним впровадженням і розробці нових продуктів, які гарантували конкурентоспроможність підприємства. Одночасно посилюється роль держави у формуванні відкритої і прозорої інформації щодо діяльності підприємств через систему публічних фінансових показників для забезпечення стабільної фінансової поведінки суб'єктів на ринку капіталу. В основу економічних досліджень ефективності управління підприємством лягли критерії собівартості, доходів, рентабельності, прибутку. Визначення ефективності діяльності підприємства проводиться з допомогою показника прибутку, розрахунок якого відображається у Звіті про фінансові результати. Елементами Звіту про фінансові результати є доходи і витрати, величина яких залежить від способу їх оцінки та визнання. Особливо актуальною проблемою стає оцінка витрат, що включаються у собівартість.

У цей період були зроблені спроби впровадження принципів бухгалтерського обліку, підходи до яких розглядаються як частина загальної наукової теорії, оскільки вони носили емпіричний характер. Результатом цієї роботи стала поява Тимчасового положення про принципи бухгалтерського обліку Американської бухгалтерської асоціації (1936 р.). Ідея розробки принципів бухгалтерського обліку виникла внаслідок запровадження Комісією по цінних паперах і біржах США у 1929 р. (після біржового краху) від усіх акціонерних компаній відкритого типу щорічної публічної фінансової звітності, підтвердженої незалежними аудитором на відповідність бухгалтерським стандартам, які професіоналам ще слід було розробити і затвердити. Державне втручання в економіку і зацікавленість банків у цьому сприяли гармонізації обліку та фінансової звітності у

США, а також у інших високорозвинених капіталістичних країнах. В індустріальній, за своєю природою, економіці акценти інформації були спрямовані на показники витрат на одиницю продукції, вартість запасів і придбання матеріальних активів, а також доходність капіталу, що лягли в основу побудови фінансової звітності.

До початку 70-х років XX століття (четвертий період) у високорозвинутих країнах було досягнуто високого рівня життя населення і соціально-культурного добробуту. Країни набули виразного характеру соціальних держав. Економіки цих країн досягли високого ступеню внутрішньої інтеграції, були ліквідовані не лише галузеві, але і територіальні диспропорції у розміщенні виробництва. Використання фінансових інструментів для нарощення капіталу, серед яких домінуюча роль належить акціям, відбувається одночасно із поглибленням інституціоналізації ринкового середовища, що створює умови для його гармонійного розвитку, проявом чого є мобілізація та рух капіталів в економіці [10, 45]. У зв'язку із цим, визначаються основні учасники корпоративного бізнесу, інтереси яких забезпечуються через їх участь у розподілі створеного прибутку при допомозі дивідендів на акцію та вартості акцій. Ефективність залучення капіталу визначається при допомозі трансакційних витрат – це витрати „переконування, переговорів, координування і навчання зовнішніх постачальників в умовах економічних змін та інновацій” [11, 35].

Впровадження нових технологій, інтернаціоналізація і зростання конкуренції, посилення заходів державного регулювання економіки сприяли виникненню умов для управління бізнесом, що охоплювали період із середини 1960 років до початку 1990 років. Капіталістичне суспільство високорозвинених країн у цей період характеризується як індустріальне – це суспільство, де індустріальне виробництво як переважаюча форма економічної організації перебуває у приватних руках, де підприємець одразу і власник, і головний суб'єкт управління трудовим процесом і робітниками.

Теорія індустріального суспільства поєднується з технократичними концепціями. „Якщо кейнсіанська теорія об'єктом свого дослідження мала, головню, процес реалізації макроекономічної політики (вплив фіскальних і монетарних заходів на економіку), то неокласична теорія суспільного вибору в центр досліджень поставила процес розроблення (формування) економічної політики – політичний механізм формування економічних рішень” [12, 19]. Поняття “індустріальне суспільство” тісно пов'язане з теорією модернізації як однією із провідних концепцій суспільного розвитку у сучасній західній соціології. Згідно з теорією індустріального суспільства, у такому суспільстві жорсткі станові межі зникають також і завдяки зростанню соціальної мобільності, на основі широкого доступу до освіти починає переважати рівність можливостей. Загальна тенденція розвитку індустріального суспільства – прогресуюче усунення зовнішньої, соціальної за походженням, нерівності. В індустріальному суспільстві влада належить великим підприємствам, які утворюють промислову систему. Цими компаніями керують “промислові бюрократи”, а не “капіталісти”. Вони використовують складні технології, що потребують значних інвестицій і робочої сили, яка володіла б досконалими технічними знаннями. Збільшення періоду між прийняттям виробничого рішення і появою товару, що надходить у продаж, потребує планування господарської діяльності.

Вплив великих компаній поширюється і на державу, роль якої полягає в тому, щоб знизити вартість і ризик використання технології, фінансуючи розвиток сучасної техніки чи стимулюванні ринку для технічно передових товарів. На думку інституціоналістів, одна з центральних проблем розвитку й оновлення економіки полягає у створенні системи соціального контролю над економікою. Ця проблема трактується дуже широко: від внутрішньо фірмового корпоративного рівня до організації соціального контролю на макроекономічному рівні, реалізація якого пов'язана з активною діяльністю держави. [13, 1076–1090].

З початку 1990-х років компанії стали активно використовувати різні фінансові інструменти для широкого залучення вільного капіталу та його перелив у високо інноваційне виробництво. Однією із ключових характеристик конкурентоспроможності бізнесу стала його інвестиційна привабливість, що, окрім прибутковості капіталу, характеризується показниками динаміки співвідношень ціни акцій і таких показників як дохід на акцію, грошовий потік, балансова вартість активів, обсяг реалізації, які відображали якість управління бізнесу управлінським менеджментом. Домінуючим інструментом управління на базі фінансової звітності, що використовується у рамках вартісного підходу, є система загального управління грошовими потоками. Показники динаміки грошових потоків витіснили традиційний показник ефективності діяльності акціонерних товариств – прибуток. Для інвестора найважливішою характеристикою об'єкта інвестицій є не поточний прибуток, а його здатність протягом визначеного терміну генерувати грошові потоки, а також можливість у майбутньому отримувати доходи від продажу своєї частки участі у фірмі. Вважається, що грошовий потік є більш інформативним критерієм порівняно із прибутком, оскільки він менше схильний до впливу довільних передумов і випробовує на собі менше управлінських маніпуляцій, ніж бухгалтерський прибуток [15, 15]. Тому ключовими критеріями оцінки ефективності діяльності фірми як об'єкта інвестицій стали дисконтовані грошові потоки та пов'язані із ними показники вартості акцій і підприємства в цілому.

Кожна країна мала свої власні правила складання зовнішньої звітності, які визначалися бухгалтерськими стандартами, процедурами їх регулювання і впровадження, принципами корпоративного управління. Коли у окремих країнах діяв свій замкнутий і майже самодостатній ринок капіталу, проблеми не існувало. Але ситуація кардинально помінялася внаслідок глобалізації бізнесу. Багатонаціональні компанії, які працюють на товарних ринках в різних країнах світу, повинні звітувати про свої результати в кожній із країн, підпорядковуючись місцевим правилам. Внаслідок цього фінансові звіти, складені за різними стандартами, суттєво відрізняються, що підриває довіру до звітних показників. Імпульс до впровадження загальних стандартів фінансової звітності виходить також із консолідації фондових бірж в різних країнах. Тому у 1973 р. було створено Комітет з Міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (КМСБО), з ціллю формулювання, видання й удосконалення в інтересах суспільства стандартів бухгалтерського обліку, яких слід дотримуватися при поданні фінансових звітів, а також сприяння прийняттю і дотриманню їх у всіх країнах. Протягом 1973–2000 років Комітет розробив і випустив загальні бухгалтерські стандарти, після чого впровадив більш детальні стандарти, підготував базові стандарти. Перші стандарти були загальними і стосувалися питань подання і розкриття інформації фінансової звітності.

У травні 2000 р. Комітетом було прийнято новий статут, згідно із яким його було перейменовано на Раду з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку (РМСБО), основні цілі якої полягають у наступному:

- розробка в інтересах громадськості єдиної системи високоякісних, зрозумілих і глобальних стандартів, що мають обов'язкову силу, відповідно до яких у фінансовій звітності має надаватися якісна, прозора і порівнянна інформація для того, щоб учасники фондових ринків та інші користувачі могли приймати обґрунтовані економічні рішення;
- поширення і забезпечення суворого дотримання затверджених стандартів;
- забезпечення максимального зближення (конвергенції) національних стандартів бухгалтерського обліку з міжнародними стандартами, виходячи із найбільш оптимального вирішення питань бухгалтерського обліку та звітності.

У 2001 р. РМСБО перейменувала Міжнародні стандарти бухгалтерського обліку на Міжнародні стандарти фінансової звітності (МСФЗ). Для розуміння і практичного

застосування стандартів була розроблена Концептуальна основа складання та подання фінансових звітів, яка не входить до складу МСФЗ. У разі виникнення суперечностей між Концептуальною основою та окремим стандартом пріоритетними є вимоги МСФЗ [15, 43–44].

З появою у Європі великих промислових та інших корпорацій, які стали конкурувати нарівні із американськими гігантами, сформувалася Об'єднана Європа. Державне регулювання у попередніх масштабах стало стримувати ефективність діяльності таких корпорацій, розпочалася політика денаціоналізації, що призвела до скорочення прямих методів державного управління. Теоретичною основою нової економічної політики стала неоліберальна концепція і оснований на ній ліберально-монетарна економічна політика, одним із основних фундаторів якої став Мілтон Фрідмен [16, 852–853]. Ключова ідея цієї економічної політики полягала у знятті всіх обмежень на шляху експансії приватного капіталу, тобто заборону держави на будь-які форми економічного втручання, свободу міжнародної торгівлі, а також експансії капіталу через ТНК тощо. Домінуючу роль в економіці відіграють великі конкурентоспроможні корпорації, які потребують однакової свободи як від власних, так і від чужих держав.

Технологічний прогрес в контексті постіндустріального суспільства втілюється у самостійне існування інформації та знань у виробничому процесі. „Виникла ситуація, коли не сировина, не капітал, а інформація, тобто знання, розум людини, її ідеї та їхня якість визначають успіх справи. Інформація і знання дедалі активніше перетворюються в безпосередню продуктивну силу, стають важливим фактором сучасного господарства” [17, 85]. Постіндустріальне суспільство формується на основі науково-технічної революції, яка забезпечує прискорений розвиток науки, інформації, освіти, культури та інших послуг соціального спрямування в межах відповідної соціально-економічної формації і доповнює її класифікаційні ознаки з позицій технологічного способу виробництва [18, 9–10]. Ці напрямки стають визначальними у економіці, створюючи новий технологічний спосіб виробництва, що потребує новітніх знань і умінь від працівників, перетворюючи їх у інтелектуальний капітал суспільства, який набув домінуючої форми суспільного багатства. Знання і вміння людини стають центральною ланкою виробничої системи, визначальним виробничим ресурсом. Постіндустріальне суспільство, як свідчать дослідження Р. Інглєгарт [19], С. Кузнеця [20], змінюють не лише структуру економіки, але і соціальну структуру суспільства шляхом розвитку системи освіти, охорони здоров'я, культури внаслідок чого людський інтелект стає головним фактором прогресу економіки і суспільства в цілому.

Поступове переміщення конкуренції з товарних ринків на ринки капіталу призвело до появи концепції управління вартістю капіталу. Капітал у західній економічній науці розглядається як чинник виробництва, створюваний самою економічною системою, і він є відділений від землі і праці, оскільки останні не створюються економічною системою [21, 64–65]. Підтримання та нарощування конкурентоспроможності сучасних корпорацій на базі впровадження інноваційно-інвестиційного процесу розвитку можливе лише із використанням специфічного ресурсу – інтелекту працівника, „за допомогою якого людина опановує існуючі знання, з них і за допомогою них створює нові знання, які, у свою чергу, сприяють „народженню” нової інформації і нової технології. Власне, інтелектуальні здібності і здатності людини в процесі виробництва набувають форми капіталу” [22, 96].

Завданням управління вартістю капіталу є своєчасне забезпечення інвестиційних і поточних потреб підприємства у фінансових ресурсах за мінімальною вартістю при прийнятному рівні ризику. У підсумку вартість компанії відображає оцінку учасниками бізнесу здатності її менеджменту до одержання у довгостроковому періоді прибутків, що перевищують вартість залученого капіталу.

Сучасні комунікаційні та інформаційні технології бізнесу перетворили публічну фінансову і не фінансову звітність у товар, який повинен сприяти насиченню ринку корисною і прозорою інформацією щодо створення додаткової вартості капіталу та ризиків, які зазнаються у процесі створення цієї вартості. Звітність, яка характеризує показники ринкової вартості компанії, забезпечує її власнику додаткові фінансові вкладення і додаткову вартість для акціонерів.

Прискорення темпів розвитку бізнесу створює передумови зростаючого попиту на інформацію про майбутнє компанії і стійкі тенденції її розвитку на найближчу перспективу. Сучасна соціальна спрямованість економіки розвинутих країн вимагає нового підходу до розкриття корисної інформації щодо суб'єкта господарювання. Ця інформація стосується не лише існуючих форм фінансової звітності, але і звітності щодо соціальних та екологічних аспектів господарської діяльності, що знайшло свій прояв у збалансованій системі показників (ЗСП), яка запропонована Робертом Капланом і Дейвідом Нортонем у 1991 р. [23]. Компанії, які використовують збалансовану систему показників для надання публічної звітності зовнішнім користувачам, як встановлено, керуються двома мотивами. Перший забезпечується керівництвом і полягає у намаганні удосконалити стратегічне планування і контроль. Другий полягає у бажанні поліпшити оперативне управління [24]. Значення ЗСП на поточний момент пов'язано із величиною іншого показника в майбутньому, що відтворюється у бізнес-моделі.

Суттєвим кроком уперед у сфері розкриття інформації про створення вартості компанії є розробка додаткових стандартів фінансової звітності, які враховують галузеву специфіку суб'єкта господарювання, що визначено МСБО. Галузевий напрямок розвитку фінансової звітності для аграрних підприємств, які впроваджують ринкові відносини, посилюється через те, що: „багато положень, пов'язаних з ринковою трансформацією, потребують переусвідомлення та суттєвого доповнення новими організаційними формами господарювання. Актуальним тут є підсилення функцій організації, планування, прогнозування, обліку, контролю, аналізу, мотивації та формування нових інститутів, адекватних не лише до інтересів власника або за його дорученням – так званого „роботодавця”, а й найманих працівників – сільських жителів” [25, 10]. На відміну від інших галузей економіки сільськогосподарське виробництво функціонує в специфічних умовах, оскільки основні засоби і предмети праці його такі як рослини, тварини та земельні ресурси, що є біологічними активами, розвиваються згідно до біологічних законів їх існування. Тому проблема створення вартості аграрних підприємств з урахуванням інтегрованої екологічної та соціально-економічної оцінки результатів біологічних перетворень складових і факторів сільськогосподарського виробництва в ринкових умовах потребує інших методологічних підходів, ніж у промисловості.

Земля є біологічним продуктом природи, в процесі використання якого змінюються його біологічний і економічний потенціал. В умовах національних реалій у сільськогосподарському виробництві більшість земельних угідь використовується на умовах операційної оренди. При цьому, як орендарі, так і власники земельних угідь, як правило, не несуть відповідальності за їх ефективне використання не лише з економічної точки зору, але і з позицій еколого-соціальної парадигми. У першу чергу, це пов'язано із відсутністю методологічного забезпечення визнання земельних ресурсів активами, які не лише контролюються суб'єктами господарювання, але і забезпечують аграрні підприємства основним засобом виробництва, що потребує певних витрат на підтримання, відновлення та нарощення його якісної характеристики – родючості ґрунтів. Сучасні ринкові перетворення у сфері використання земельних ресурсів свідчать про незупинне зростання деградаційних процесів в навколишньому природному середовищі, що негативно впливає на кількісні і якісні показники виробництва сільськогосподарської

продукції. У цьому контексті постає питання про необхідність екологічної оцінки агропромислового об'єкта та відображення цих параметрів у відповідній звітності. Родючість ґрунтів забезпечується мікробіологічним середовищем, яке при правильному його використанні не лише не зменшує, але і нарощує свій природній потенціал. З позицій превалювання економічної сутності земельні ділянки, як власні, так і залучені на умовах оренди, є ресурсами, використання яких призводить до отримання економічних вигод користувачами.

Таким чином, функції і основні концепції фінансової звітності формуються і залежать від розвитку ринкового середовища і потреб її основних користувачів. Активне перебування суб'єкта господарювання на ринку забезпечується стабільним нарощуванням вартості первісно інвестованого капіталу, що передбачається стратегією його розвитку. Нова філософія оцінки результатів діяльності спрямована на інтеграцію фінансових і нефінансових показників, які характеризують соціальну і екологічну політику компанії, а також надання інформації щодо всіх ресурсів, які сприяють отриманню економічних вигод від їх використання з урахуванням галузевих особливостей.

Література

1. Чухно А. А. *Постіндустріальна економіка: теорія, практика та їх значення для України*. – К. – 2003. – 631 с.
2. Базилюк Я. Б. *Конкурентоспроможність національної економіки: сутність та умови забезпечення: Монографія*. – К.: НІСД, 2002. – 132 с.
3. Иванов Ю. Б. *Конкурентоспособность предприятия в условиях формирования рыночной экономики*. – Харьков: ХГЭУ, 1997. – 246 с.
4. Царенко О. В. *Генезис концепції і методів управління конкурентоспроможності підприємств // Економіка та держава*. – 2007. – № 8. – С. 53–56.
5. Смит А. *Исследование о природе и причинах богатства народов: Кн. I – III. / Рос. Акад. Наук, Ин-т экономики; [Пер. с англ., введ. ст., коммент. Е. М. Майбурда]; Отв. ред. Л. И. Абалкин*. – М.: Наука, 1993. – 570 с.
6. Нивен Пол Р. *Сбалансированная Система Показателей: Шаг за шагом: Максимальное повышение эффективности и закрепление полученных результатов / Пер. с англ.* – Днепропетровск: Баланс. Бизнес. Букс, 2004. – 328 с.
7. Бархатов А. П. *Международный учет: Учебн. пособ* – М.: Издат.-книготорговый центр „Маркетинг”, 2001. – 228 с.
8. Мэтьюс М. Р., Перера М. Х. Б. *Теория бухгалтерского учета: Учебник* – М.: Аудит, ЮНИТИ. – 1999. – 663 с.
9. Кейнс Дж. М. *Общая теория занятости, процента и денег*. – М.: Гелиос АРВ, 1999. – 352 с.
10. Архієреєв С. І., Зінченко Я. В. *Посттрансформаційна ринкова економіка: індустріалізація фондового ринку // Економічна теорія*. – 2006. – № 3. – С. 43–54.
11. Lanqlois R., Robertson P. *Firms, Markets and Economic Change: A Dynamic Theory of Business Institutions*. London, 1995. – P. 35.
12. Лагутін В. Д. *Економічна політика держави: сутність, етапи, механізм // Економічна теорія*. – 2006. – № 4. – С. 16–26.
13. *Історія економічних учень. Підручник / За ред. В. Д. Базидевича*. – К.: Знання, 2004. – 10300 с. – (Класичний університетський підручник). – 8148 – 14-2.
14. Baruch Lev and Paul Zarowin. *The Boundaries of Financial Reporting and How to Extend Them*. Paris, France: Organization for Economic Co-operation and Development, 1998. P. 15.

15. Голов С. Міжнародні стандарти фінансової звітності: вдосконалення та застосування // Бухгалтерський облік і аудит. – 2007. – № 11. – С. 43–58.
16. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т.3 / Редкол.: ... С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр „Академія”, 2002. – 952 с.
17. Чухно А. А. Інформаційна постіндустріальна економіка: теорія і практика. Твори: У 3 т. / НАН України, Київ. Нац. ун-т ім. Т. Шевченка, Наук.-дослід. фін. ін-т при М-ві фін. України. – К., 2006. – 512 с.
18. Економічна енциклопедія: У трьох томах. Т. 3 / Редкол.: ... С. В. Мочерний (відп. ред.) та ін. – К.: Видавничий центр „Академія”, 2002. – 952 с.
19. Индлегарт Р. Культурный сдвиг в зрелом индустриальном обществе / Новая постиндустриальная волна на Западе: Антология. – М.: Academia, 1999. – 320 с.
20. Кузнец С. Современный экономический рост: результаты исследований и размышлений. Нобелевская лекция // Нобелевские лауреаты по экономике: взгляд из России / Под ред. Ю. В. Яковца. – СПб.: Гуманистика, 2003. – С. 5–105.
21. Словник сучасної економіки МАКМІЛЛАНА Четверте видання. Головний редактор Девід В. ПІРС / Пер. з англ.. Олексія Мороза, Тетяни Мороз. Науковий редактор Сергій Слухай. – К.: „АртЕк”. – 2000. – 640 с.
22. Кондрашова-Діденко В. І. Капіталізація економіки: проблеми та перспективи. Матеріали семінару (частина II) // Економічна теорія. – 2006. – № 2. – С. 95–96.
23. Каплан Роберт С., Нортон Дейвид П. Сбалансированная система показателей. От стратегии к действию. – 2-е изд., испр. и доп. / Пер. с англ. – М.: ЗАО „Олимп-бизнес”. – 2005, – 320 с.
24. Olve, Roy and Wetter. Performance Drivers: A Practical Guide to Using the Balanced Scorecard.
25. Кірейцев Г. Г. Умови розвитку бухгалтерського обліку в сільському господарстві України // Реформування обліку, звітності та аудиту в системі АПК України: стан та перспективи. 11 Міжнародна науково-практична конференція: Зб. тез та виступів. – К.: ННЦ ІАЕ. – 2006. – С. 9–18.

Редакція отримала матеріал 19 травня 2009 р.