

## **ТЕОРЕТИЧНІ ЗАСАДИ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ**

Основним інструментом забезпечення формалізованих інформаційних потреб щодо фінансового стану та результатів діяльності суб'єктів господарювання є їхня публічно оприлюднена бухгалтерська (фінансова) звітність. Суспільний інтерес до фінансової звітності та її публічність зумовлюють жорсткі вимоги до повноти і об'єктивності інформації, що її наповнює. На теперішній час існують різні регламентаційні вимоги, які істотним чином визначають методологію ведення бухгалтерського обліку та формат і зміст фінансової звітності, – національні та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку та фінансової звітності, GAAP тощо.

Теоретичні основи побудови системи публічної фінансової звітності підприємств безпосередньо впливають із теорій бухгалтерського обліку. Проте формулювання викінчених (завершених) бухгалтерських теорій, незважаючи на тисячолітню історію обліку як системи прикладних знань та кілька столітню його історію як науки, ще й досі залишається проблемним і доволі дискусійним серед науковців (при чому серед представників і бухгалтерських, і інших сфер економічних знань).

Дійсно, бухгалтерський облік, з позиції інформаційно-інтелектуального суспільно-економічного середовища, як наука знаходиться на невідповідному рівні свого розвитку. Краще, що може бути досягнуто на теперішньому етапі дослідження його адаптивних засад, – це набір теорій, підтеорій, моделей, які можуть доповнювати і поєднувати одна одну.

Як стверджують американські вчені Е.С. Хендріксен та М.Ф. Ван Бреда „єдина загальна теорія обліку є лише бажаною”. Ці вчені виділяють декілька підходів до формування теорій бухгалтерського обліку:

– податковий підхід – передбачає розробку теорії бухгалтерського обліку, – в основі якої покладено податкові імперативи;

– правовий підхід – обумовлює теорію бухгалтерського обліку, – методологія якої базується на юридичних аспектах визнання прав власності та вимог на майно;

– етичний підхід – насамперед враховує етичні критерії побудови теорії – бухгалтерського обліку, зокрема істинність, правдивість, нейтральність (головно щодо інформації, яка формується в системі обліку та через звітність подається користувачам);

– економічний підхід – основний наголос робить на економічній – інтерпретації облікових даних. Вчені розрізняють три підвиди цього підходу – макроекономічний, що зорієнтований на систему національних рахунків та інші показники макроекономічних програм розвитку;

– мікроекономічний, який передусім спрямований на об'єктивну репрезентацію діяльності підприємства для ринкових суб'єктів (акціонерів, інвесторів, кредиторів тощо);

– соціальнокорпоративний, що передбачає врахування впливу діяльності підприємства на суспільство;

– біхевіористичний (поведінковий) – зорієнтований на необхідність – врахування впливу обліково-звітної інформації на подальшу поведінку її користувачів (управлінські рішення стейкхолдерів);

– структурний підхід – передбачає розробку теорії, що головно базується – на закріпленні попередньо виявлених закономірностей та їх аналогічному послідовному перенесенні на подібні господарські факти, операції [7, с. 12-19].

У контексті бухгалтерської звітності детальний аналіз облікових теорій провели П.О. Куцик та М.В. Корягін [4, с. 8-49]. У монографії вони використовували категорію „теорії бухгалтерської звітності”, хоча виділені ними теорії все ж належать до облікових, але розглянуті у контексті бухгалтерської звітності. З теоретико-методологічного погляду звітність – це лише методичний прийом бухгалтерського обліку, що ставить під сумнів можливість існувати повноцінної автономної від бухгалтерського обліку теорії бухгалтерської звітності.

Теорію звітності можна розглядати як часткову теорію бухгалтерського обліку, С.Ф. Легенчук її відносить до теорій середнього рівня бухгалтерського обліку, що „описують конкретну сферу реальності на базі фундаментальних теорій” [6, с. 199].

В системі показників фінансової звітності бухгалтерський баланс має найважливіше значення. Тому позиціонування бухгалтерського балансу як „не просто таблиці чи іншої форми вираження результатів

облікової реєстрації, а сукупності властивостей окремого господарства, притаманних йому реально, незалежно від того, наскільки вони охоплюються бухгалтерським обліком наукою” як [1, с. 11], є основою розвитку існуючої теорії чи побудови нових парадигм обліку.

З економічно-правової точки зору бухгалтерський баланс відображає економічні ресурси (активи) суб'єкта господарювання та вартість вкладеного в них капіталу. Баланс є суспільно-важливою формою бухгалтерської звітності, тому його формат у різні історичні періоди залежав від рівня економічного розвитку, який і визначав інформаційні потреби суб'єктів економіки. Еволюцію балансів відображають положення фундаментальних балансових теорій – статичної, динамічної, органічної та економетричної.

Різноманітність цілей фінансової звітності зумовлена різноманітністю цілей діяльності суб'єкта господарювання. Намагання з одного боку заробити якомога більші прибутки, а з іншого – зберегти джерела отримання доходів, втілене у двох управлінських концепціях збереження капіталу – фізичній і фінансовій. Інформаційне забезпечення управління суб'єктом господарювання в умовах фізичної концепції збереження капіталу базується на статичній балансовій теорії, а в умовах фінансової – на динамічній. Одночасне дотримання обох концепцій вважалось неможливим, що зумовило появу проблеми методологічного дуалізму в оцінюванні активів підприємства. Спробою вирішення цієї проблеми було розроблення Ф. Шмідтом органічної балансової теорії, яку вважають компромісною між статичною та динамічною теоріями.

Для подолання проблеми дуалізму в оцінюванні активів Ф. Шмідт пропонував застосовувати відносну вартість, яка з одного боку врегульовувала поточну вартість активів, а з іншого – усувала вплив інфляції на реальні фінансові результати. Шляхом оцінки активів за відносною вартістю автор виводить методику визначення репродуктивної вартості підприємства. Ф. Шмідт вважав, що лише знаючи репродуктивне значення вартості підприємства, менеджери чи власники можуть з'ясувати чи була діяльність такого підприємства продуктивною (ефективною), тобто чи заробило воно прибуток за звітний період. Ту частину прибутку, яка обумовлена ростом цін (інфляцією) Ф. Шмідт називає фіктивним прибутком і пропонує списувати його на рахунки резервів капіталу. Реальний же прибуток, на думку автора органічної балансової теорії, може бути обумовлений трьома аспектами – підприємницьким хистом, перевищенням маржі прибутковості бізнесу над середньоринковою вартістю капіталу, а також монополістичними перевагами підприємства (захищеними патентами технологіями, правами на експлуатацію тощо) [11].

Ще одну модель теорії бухгалтерського обліку, яку можна було б назвати „економетричною балансовою теорією”, розробив львівський економіст Павло Цьомпа. Він „з використанням економетричних рівнянь, намагався встановити єдино правильний і загальний для всіх статей балансу підхід до визначення „реальної” вартості майна і капіталу”. В теорії П. Цьомпи „багато правильних і ефективних підходів до методології обліку з урахуванням елементів теоретичних засад політекономії, алгебри, юриспруденції, які автор передає у формі первинних, вторинних і третинних економетричних рівнянь... Проте, таку модель теорії бухгалтерії не змогла і не зможе (навіть з використанням комп'ютерних технологій) сприйняти практика” [8].

Виникнення балансових теорій було відповіддю на тогочасні інформаційні запити суспільства:

– баланс, сформований за статичною теорією, відображає поточну – вартість майна і капіталу суб'єкта господарювання та дає змогу оцінити спроможність задоволення вимог кредиторів на дату його складання;

– „динамічний” баланс спрямований, насамперед, на визначення – фінансового результату діяльності суб'єкта господарювання, тому його можна вважати інструментом оцінки інвестиційної привабливості;

– органічна балансова теорія є відповіддю на проблему методологічного – дуалізму оцінювання активів, що походить з несумісності статичної та динамічної теорій;

– економетрична теорія має на меті математично обґрунтувати – формування балансу суб'єкта господарювання з урахуванням концептуальних засад політекономії та юриспруденції.

Еволюція поглядів на бухгалтерський баланс безумовно вплинула на формат сучасної системи показників фінансової звітності загалом, та баланс зокрема. „Традиційні баланси – це набір статей різних типів, суми яких облічені за різними принципами, внаслідок чого отримуються суми з таким же невизначеним змістовим наповненням... З теоретичної точки зору, традиційні баланси, якої б структури вони не набували, є також „компромісом” статичної і динамічної балансових теорій” [9, с. 144].

Переконливою є й думка Т.Кучеренко: „Сучасна трактовка бізнесу передбачає побудову балансу за економічною ознакою, в основі якого лежить ресурсна концепція, що відповідає якісним характеристикам і принципам МСФЗ... Базуючись на визначених принципах фінансової звітності... баланс повинен задовольняти вимоги основних користувачів щодо потенційних економічних вигод від утримання активів і

зобов'язань. При цьому структура балансу, який призначено для задоволення потреб усіх існуючих і можливих його користувачів, відрізняється від структури балансу, складеного із дотриманням діючих національних нормативних актів" [5, с. 149].

Надзвичайно важливим в побудові теорії публічної фінансової (корпоративної) звітності є етичний підхід, який пов'язаний з „актуалізацією проблем етичної поведінки бухгалтерів під час ведення бухгалтерського обліку та складання і оприлюднення звітності в умовах стандартизації, коли бухгалтери стають суб'єктами прийняття рішень при реалізації облікової політики підприємства та розкриття звітності перед заінтересованими особами" [4, с. 17].

Застосування міждисциплінарних підходів до розвитку облікового знання дало змогу побудувати нові теорії бухгалтерського обліку та звітності. Зокрема значного поширення в Україні в останнє десятиліття набула інституційна теорія бухгалтерського обліку і звітності, що передбачає врахування обліково-звітною методологією інституційного середовища, яке оточує компанію. Серед вітчизняних вчених проблему побудови системи обліку і звітності з урахуванням інституційних засад детально розвинули В.М. Жук та О.М. Петрук [3, 158-160].

В ринковому середовищі інвестори і фінансові аналітики є одні з найважливіших інституційних стейкхолдерів для суб'єктів бізнесу, тим більше, що такі стейкхолдери охоплюють ще й суспільно важливі фінансові інституції – пенсійні фонди, страхові компанії тощо. Однак в умовах постіндустріальної економіки не менш важливими зацікавленими в діяльності суспільних компаній сторонами є працівники, різноманітні громадські організації, громади, на території яких функціонують компанії, органи державної влади тощо. Аналіз тенденцій розвитку технологічного сектору свідчить, що працівники не рідко стають головними інвесторами у так званих стартапах на початкових етапах їхнього розвитку. Найбільш очевидними ці факти проявляються в тих випадках, коли відчувається нестача фінансових ресурсів і засновники нерідко розраховуються з ними опціонами на цінні папери чи іншими інструментами власного капіталу. Таким чином, усі вказані стейкхолдери також мають інституційне вираження і повинні бути враховані при здійсненні теоретичного обґрунтування системи публічної фінансової (корпоративної) звітності.

Неможливість сучасною системою показників фінансової звітності, зокрема і балансом, сформованими за наявною концептуальною основою бухгалтерського обліку, репрезентувати об'єктивну позицію фінансово-майнового стану суб'єкта господарювання та вартості його капіталу зумовили пошук бізнесом інших, альтернативних методик оцінювання результатів свого функціонування. Використання альтернативних методик безумовно похвалило 90 ділову активність на ринках капіталів, проте їхня неконтрольованість з боку суспільства (показники, розраховані за такими методиками, не підлягали публічному аудиту) стала однією з причин перманентних проявів фінансово-економічних криз.

Сучасні глобалізаційні процеси, негативні наслідки неконтрольованого використання сировинних ресурсів і, як результат, погіршення природно-кліматичних умов життя людини та життєдіяльності всієї екосистеми зумовили появу додаткових вимог щодо інформаційного наповнення звітності суб'єктів господарювання. В останні десятиліття предметом широкого обговорення стали пропозиції щодо необхідності включення до корпоративної звітності крім фінансових ще й екологічних і соціальних показників. При цьому закономірно, що єдиний підхід щодо складу такої звітності відсутній. Активну діяльність в напрямку розробки стандартизованої системи звітності про економічну, природоохоронну та соціальну діяльність компаній, яка б базувалась на принципах повноти інформації, здатності до аудиту, прозорості, нейтральності, зіставності та концепції сталого розвитку, веде Глобальна ініціатива зі звітності (GRI) – добровільна міжнародна мережа, заснована на співробітництві між компаніями, організаціями інвесторів і роботодавців, аудиторів, громадськими організаціями та іншими зацікавленими сторонами. Науковцями, в переважній більшості випадків, „цілком виправдано обґрунтовується доцільність спрямування методологічної основи обліку у напрямку інтегральної форми реалізації інформаційної функції на забезпечення суспільних потреб" [10, с. 518].

Отже, проведений аналіз теорій бухгалтерського обліку в контексті публічної фінансової (корпоративної) звітності засвідчує, що формат балансу, як основного компонента публічної звітності суб'єкта господарювання, визначається, насамперед, інформаційними потребами його користувачів, залежними, своєю чергою, від рівня розвитку суспільно-економічного середовища.

#### **Список використаних джерел**

## V Національна науково-практична конференція студентів і молодих вчених

---

1. Белова, І., Семенишена Н. Інтегрована звітність інституційних одиниць : інтерпретаційне поле концепту. Інститут бухгалтерського обліку, контроль та аналіз в умовах глобалізації : міжнар. наук. журн. 2020. Вип. 2. С. 16-32.
2. Бреславцева Н.А. Балансоведение. Учебное пособие / Н.А. Бреславцева, В.И. Ткач, В.А. Кузьменко. М.: „Издательство Приор”, 2001. 160 с.
3. Жук В.М. Стандартизація обліку капіталу в контексті інституційних змін Вісник ЖДТУ. Серія: Економічні науки. 2013. № 2 (64). С. 52-55.
4. Корягін М.В., Куцик П.О. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності : монографія. Київ: Інтерсервіс, 2016. 276 с.
5. Кучеренко Т. Баланс в контексті з ресурсною концепцією капіталу. Вісник ТНЕУ. 2009. № 1. С. 148-159.
6. Легенчук С.Ф. Класифікація теорій бухгалтерського обліку. Проблеми теорії та методології]Електронний ресурс[ бухгалтерського обліку, контролю і аналізу. Міжнародний збірник наукових праць. / Серія: Бухгалтерський облік, контроль і аналіз. Випуск 3 (18). / Відповідальний редактор д.е.н., проф. Ф.Ф. Бутинець. [URL:pbo.ztu.edu.ua/article/download/61323/57475](http://pbo.ztu.edu.ua/article/download/61323/57475).
7. Хендриксен Э.С., Ван Бреда М.Ф. Теория бухгалтерского учета: Пер. с англ. / Под ред. проф. Я.В. Соколова. М.: Финансы и статистика, 2000. 576 с.
8. Цьомпа Павло. Нариси економетрії і побудована на національній політекономії теорія бухгалтерського обліку / Пер. з нім. Я. Гончарук, І. Копич, Г. Башнянин, І. Яремко. Львів: Каменяр, 2001. 223 с.
9. Яремко І.Й. Економічні категорії в методології обліку : монографія. Львів: Каменяр, 2002. 192 с.
10. Яремко І.Й. Об'єктивованість концептуальних засад методологічної основи обліку у постіндустріальній. Сучасні проблеми економіки і менеджменту: тези доповідей Міжнар. наук.-практ. конф. Львів: Видавництво Львівської політехніки, 2011. С. 517-518
11. Schmidt F. Die organische Bilanz im Rahmen der Wirtschaft: Betriebsund Finanzwirtschaftliche Forschungen/ F.Schmidt. Leipzig.: Herausgegeben von Prof. Dr.F.Schmidt, 1922. 190 s.