

УДК 657.6

DOI: 10.31359/2312-3427-2018-3-191

**Т.І. Єфіменко канд. екон. наук, професор**

**В.А. Мамонова, слухач магістри**

**Т.О. Савчук, слухач магістри**

**Український державний університет залізничного транспорту**

## **СУЧАСНІ ПИТАННЯ ТРАНСФОРМАЦІЇ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ**

*Автори статті торкнулися методичних питань впровадження таксономії фінансової звітності, що спричинить трансформаційні зміни в статтях звітності і запропонували розгляд питань використання фінансової звітності не лише для прийняття управлінських рішень, а й для моніторингу соціальної відповідальності бізнесу. Суть таксономії звітності розкрита в контексті класифікації і систематизації елементів фінансової звітності, як інформаційної системи та зв'язки між складовими такої системи. Це передбачає трансформацію показників звітності від моделі гнучкого формату загальних елементів фінансової звітності, які зараз декларовані МСФЗ, до моделі уніфікації показників фінансової звітності із дотриманням встановленого формату.*

***Ключові слова:** трансформація фінансової звітності, таксономія звітності, бухгалтерський облік, інформаційна модель підприємства, управлінські рішення.*

**Постановка проблеми.** Виконання Україною зобов'язань за Угодою про асоціацію з ЄС, передбачає гармонізацію законодавства, у тому числі з бухгалтерського обліку і аудиту, із законодавством європейського Союзу. Директивою 2013/34/ЄС Європейського парламенту та Ради від 26.06.2013 № 2013/34/ЄС про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язану звітність певних видів підприємств [1] встановлені координаційні заходи. Відповідно до цього, Законом України Про внесення змін до Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" відносно удосконалення деяких положень [2, 3] внесено зміни до Закону України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність». Закон вводить до користування поняття «таксономія фінансової звітності». Дослідження змісту та сутності таксономії фінансової звітності (далі - ТФЗ) відноситься не лише до питань інформаційно-облікового забезпечення прийняття управлінських рішень [4; 5], а й до питань уніфікації показників та формату фінансової звітності.

Актуальність дослідження таксономії звітності, як прообразу інформаційної моделі підприємства, підтверджує В. М. Жук, говорячи про соціальну відповідальність бізнесу, про забезпечення інформаційних потреб громадськості, про «роль інформації в системі управління економікою (бізнесом), завдяки чому фінансова звітність в системі забезпечення інформацією менеджменту отримує пріоритетне значення; про «зміну відношення до інформації в ринкових умовах, коли вона перетворюється на специфічний товар з усіма наслідками (комерційна таємниця, вартість, ціна і так далі)» [6]. Слід зауважити, що ТЗФ, як відкрита інформаційна система, передбачає трансформацію показників звітності від моделі гнучкого формату загальних елементів фінансової звітності, які декларовані МСБУ (IAS) 1 до моделі уніфікації показників фінансової звітності. Така модель дозволяє/вимагає більш «детально розбивати статті звітності, додавати проміжні результати та нові статті за умови дотримання встановленого формату»[7] , тож демонструвати здатність підприємства, як системи реагувати на зміни .

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Вивчення змін вимог до складу і змісту звітності європейських компаній внаслідок впровадження нової облікової Директиви ЄС, натикається на відсутність чіткого формулювання щодо сутності таксономії фінансової звітності в науковій літературі. Для з'ясування цього питання, вимушені використати дещо периферійну інформацію.

Таксономія – термін грецького походження, що визначається, як «теорія класифікації і систематизації складних явищ, понять і об'єктів» [8]. Тобто, для фінансової звітності - це принцип систематизації статей звітності і іншої інформації про фінансовий стан, фінансові результати, сукупний дохід, рух грошових коштів компанії. Прибічники системного підходу в прийнятті рішень, бачать можливість «змодельовати ситуацію в часі, для реалізації ідеї «єдиного інформаційного простору підприємства» – однієї з заповорок підтримки концепції таксономії фінансової звітності [9].

**Формулювання цілей статті.** Визначення змісту таксономії фінансової звітності, як системи, за якої облікове забезпечення може реалізуватися з користю не лише для ефективного управління підприємством, але й для висновків щодо соціальної відповідальності бізнесу, заслуговує бути завданням дослідження.

Метою статті стало доведення, що впровадження таксономії фінансової звітності, є кроком в напрямку формалізації фінансової звітності за МСФЗ. Переведення уваги з інтересів таких користувачів звітності, як власники і потенційні інвестори, на громадськість та фінансових аналітиків, потребує формалізації та структурування звітності задля її співставності.

Автори заявляють, що таксономія покликана забезпечити надання користувачам звітності, інформації через облікові моделі підприємств, єдині і співставні.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Таксономія, як інформаційне моделювання підприємства, передбачає створення «цифрового прототипу», який будується на цифровій інформації статичного характеру (технічні обґрунтування, стандарти, норми) та потребує постійного поповнення інформацією динамічного характеру (статистична та інша звітність, бізнес-аналіз, дані про стан господарських процесів, ринкові оцінки, тощо). Таку інформацію може надати в першу чергу бухгалтерський облік, який історично сформувався в систему «суцільного і безперервного спостереження та реєстрації фактів господарського життя» [3].

Запровадження таксономії фінансової звітності, через інформаційне моделювання підприємства, передбачає відібрати з безлічі характеристик реального об'єкту, такі його властивості і зв'язки, які є істотними для цілей моделювання. Такий відбір виконується в послідовності переходу від реального об'єкту до інформаційної моделі: 1) характеристики реального об'єкту; 2) аналіз походження; 3) система даних, суттєвих для моделювання; 4) інформаційна модель. Застосовувати цю послідовність до основних груп об'єктів обліку ( активів, капіталу, зобов'язань, доходів, витрат, грошових потоків) дозволяє сучасна методика складання фінансової звітності відповідно до Положень (стандартів) бухгалтерського обліку в Україні (далі П(С)БО). Наприклад для подання таксономії активів, це може виглядати так:

1) таксономія характеристик об'єкту. Активи - майно підприємства, що є сукупністю об'єктів отриманих за допомогою інвестування та залучення кредитів, а отже представляє суть стосунків підприємства із зовнішніми економічними агентами (вартість майна на активному ринку, наявність заборгованості, тощо);

2) таксономія шляхів походження. Активи та зобов'язання виникають у підприємства «в наслідок минулих подій», визнаються у фінансовій звітності за наявності обґрунтованого «очікування отримання економічних вигод в майбутнім і наявності «можливості достовірної оцінки»;

3) таксономія втілених затрат . Для моделювання суттєвими є наступні данні: первинна вартість у момент надходження, наступні витрати в процесі використання, наявність ознак знецінення, ліквідаційна вартість і т.п.;

4) в таксономії будуть представлені: вартісні оцінки активів, структура активів, строки корисного використання, показники ефективності використання, показники динаміки зростання активів або їх знецінення.

Традиційна облікова система спирається на нормативно-правове забезпечення, що регламентує правові і методологічні основи ведення

бухгалтерського обліку, а саме: склад, і зміст інформації для користувачів звітності, адресати і терміни подачі. Державне регулювання не дозволяє підприємствам реагувати на виникнення нових облікових об'єктів швидше, ніж це зробить "державний методолог" Міністерство Фінансів, тож – спостерігаємо обмеження таксономії. Зауважимо, що П(С)БО, як інструменти надання інформації про фінансовий стан і фінансові результати діяльності економічних агентів - досить гнучкі. Альтернативні методів оцінки об'єктів присутні практично в кожному стандарті, але жорсткий формат звітності [13] і превалювання податкових інтересів при «визнанні» і «оцінюванні» об'єктів в обліку, обмежують моделювання таксономії.

Принципи підготовки фінансової звітності, сформульовані в НП(С)БУ 1 "Загальні вимоги до фінансової звітності" можна згрупувати залежно від значущості для забезпечення якості таксономії, так:

- принципи, вживані як припущення, для однозначного тлумачення параметрів простору і часу в таксономії, а також для виключення впливу суб'єктивних чинників на достовірність обліку. В цю групу можна віднести принципи: автономності, безперервності діяльності, нарахування і відповідності доходів і витрат, принцип періодичності;

- принципи, вживані для визнання, виміру і відображення в таксономії, об'єктів і господарських процесів. Тобто для реагування на господарські явища. Це принципи: принцип повного розкриття, принцип єдиного грошового виміру;

- принципи таксономії, які діють як "правила вибору" альтернатив визнання і оцінки, чим забезпечують корисність інформації фінансової звітності, зокрема сприйнятливості облікових методик до виникнення нових характеристик у об'єктів обліку. Це принципи: превалювання (переважання) суті над формою, економічність (вигоди повинні виправдовувати витрати), обачності, послідовності. Наприклад, принцип періодичності дозволяє розділити час діяльності підприємства: на час «до настання змін» і час, «коли слід враховувати нові обставини і об'єкти» в обліку і звітності.

Обставини впровадження Міжнародних стандартів фінансової звітності (далі – МСФО) в Україні також призводять до трансформації звітності, і таксономія забезпечує цю трансформацію. Сучасна конфігурація українського інституціонального середовища не сприяє визнанню МСФО широким кругом практикуючих бухгалтерів, як методики, що відповідає інформаційним запитам українського менеджменту і власників. Українські користувачі ще не відчувають інформаційну цінність МСФЗ саме з причин відсутності зараз, чітко обмеженого набору показників, що, саме і передбачає ТФЗ.

«Таксономічне» коріння має також протистояння між МСФО і ГААР

US (Загальноприйнятими принципами бухгалтерського обліку США). Так США, "декларуючи адаптацію GAAP US до МСФО, продовжує ініціювати реформування МСФО під норми GAAP US". Доказом того, що перевага заразом "на стороні" GAAP US свідчить виключення з Концептуальної основи фінансової звітності принципу обачності. Це можна пояснити, як відмову від оцінки активів і зобов'язань по пріоритетах кредитних ринків (для Європи основне джерело фінансування - банківська сфера, яка оцінює майно за найменшою вартістю) та прихильність до оцінки по котируваннях фондового ринку (для США основним середовищем залучення фінансування залишається фондовий ринок), де мінімальна оцінка, не завжди визнається "надійною" [13;14].

Крім вже сказаного, за доцільне слід визнати потребу вдосконалення облікової політики підприємства за рахунок включення до таксономії певних вимог, стосовно ідентифікації ризиків бухгалтерського обліку. Виконання бухгалтерських оцінок пов'язане з використанням цілого ряду припущень. Ці припущення стосуються: терміну корисної служби активу, його справедливої вартості, цінності використання і т.п. Припущення – результат професійного судження. Але, будь-яке судження - суб'єктивно. Суб'єктивність оцінок створює ризик втрати достовірності бухгалтерського обліку і фінансової звітності. Усі прояви економічних ризиків і їх наслідків (збитків або вигод) зрештою інтегруються в облікову інформацію і займають своє місце в бухгалтерській звітності, чим чинять прямий вплив оцінку активів, зобов'язань, доходів та витрат.

Автори вважають за доцільне розширення змісту таксономії вимогами до розкриття у фінансовій звітності варіативного вибору оцінок. У випадках, коли обліковими стандартами передбачено більш ніж один варіант оцінки, виникає ризик викривлення бухгалтерського обліку. Бухгалтерські ризики відносно активів і зобов'язань проявляються в їх первинних оцінках. Первинні оцінки використовуються підприємством в цілях розподілу витрат і прибутків між відповідними звітними періодами. Такий розподіл також частково ґрунтується на професійному судженні і отже створює загрозу зниження якості фінансової звітності і ризик спотворення фінансових результатів.

Обставини і чинники бухгалтерського ризику створюють загрозу якості фінансової звітності. Для демонстрації впливу наслідків бухгалтерських ризиків на достовірність обліку і об'єктивність облікових оцінок, таксономія звітності має вміщувати класифікацію бухгалтерських ризиків. Таксономія може стати окремим елементом системи внутрішньогосподарського контролю орієнтованого на ризики.

Актуальність запровадження таксономії, як трансформованого

інформаційного моделювання підприємства проявляється в наступному:

- бухгалтерська і фінансова звітність підприємства використовуються для прогнозування. Інакше, не було б сенсу витратити сили, час і кошти на її підготовку. Зміна формату фінансової звітності може змінити погляд на структуру активів і зобов'язань компанії, а також вплинути на ухвалення рішень, тобто викликати "економічні наслідки";

- загальна соціально-економічна ситуація в країні, впливає методику оцінювання бухгалтерського обліку і звітності, в тому числі через урахування ризиків;

- джерела фінансування стають визначальними для обрання концепцій визнання об'єктів та їх оцінювання. Якщо фінансування компанії здійснюється через фондову біржу, тобто публічно, очікується, що якість оприлюдненої звітності буде вища, ніж тоді, коли фінансування поступає за допомогою приватних угод або кредитування (особи, що надають фінансування і отримують необхідну інформацію у рамках приватної угоди, ризикують стати жертвою фальсифікацій).

Звітність, як будь яка система наділена зовнішніми і внутрішніми зв'язками, як прямими, так і зворотними. Для зв'язків цього типу передбачається, що наявність одних елементів системи обумовлює необхідність інших елементів, які взаємодіють з першими. Так, активи, зобов'язання і власний капітал, передбачають наявність доходів і витрат, що зумовлюють зміни у власному капіталі. Такі зв'язки дозволяють вибудовувати структуру ТФЗ

Дослідження моделі тим успішніше, чим більше під час її побудови прийнято до уваги основних уявлень про припустимі властивості досліджуваного об'єкта, явища або процесу. Таксономію фінансової звітності можна віднести до логіко-математичних (формальних) моделей, які є втіленням уявних моделей в систему математичних співвідношень (рівнянь і нерівностей, логічних виразів, таблиць, матриць, схем тощо). Якщо визначатися за характером відображення причинно-наслідкових зв'язків моделі, між детермінованими й імовірнісними, таксономію доцільно віднести до перших. Тож, таксономія фінансової звітності, як математичне моделювання об'єктів управління вимагає чіткого плану дій, який умовно можна поділити на три кроки: математична модель – алгоритм розрахунку – комп'ютерна програма.

На першому кроці побудови таксономії вибирають “еквівалент” об'єкта управління (підприємства), який у математичній формі відображає найважливіші (ключові) його властивості – закони і закономірності, яким він підпорядковується, структурні та інформаційні зв'язки складових частин об'єкта управління і т.д. На другому кроці розробляють чи вибирають

алгоритм реалізації математичної моделі за допомогою комп'ютерної техніки. Працюючи над ТФЗ, її приводять до форми, зручної для застосування наближених числових методів, визначають послідовність облікових процедур і логічних операцій, які необхідно виконати, щоб отримати з певною точністю шукані результати. Алгоритми не повинні спотворювати основні властивості моделі ТФЗ, - об'єкта управління, але бути економними та адаптивними щодо особливостей інформаційних інтересів різних користувачі фінансової звітності. А вже третій крок полягає у створенні комп'ютерного забезпечення реалізації алгоритму розв'язування задач за допомогою використання алгоритмічних мов систем програмування чи мов конкретних прикладних пакетів програм.

Використовуючи ТФЗ, як тріаду “математична модель – алгоритм розрахунку – комп'ютерна програма”, користувач фінансової звітності отримує універсальний, гнучкий і відносно доступний інструмент для оцінювання фінансового стану підприємства і подальшого прийняття економічних рішень. Таку тріаду можна тестувати на «пробних обчислювальних експериментах», після чого проводити різноманітні й детальні дослідження для отримання нової інформації про якісні та кількісні властивості й характеристики підприємства, як об'єкта управління.

Привнесення в економічну науку точних знань, за умови використання різних методів, способів і підходів – від якісного аналізу нелінійних і стохастичних моделей до сучасних мов програмування, дає змогу обмежити інтуїтивне прийняття управлінських рішень і розширити межі застосування раціональних методів.

ТФЗ спирається на використання чіткої, впорядкованої системи цілей, при поданні облікової інформації, дуже важливе для побудови процесу прийняття управлінських рішень. По-перше, розуміючи цілі діяльності підприємства, особа, яка готує звітність впорядковує її, визначає першочергові, базові елементи, порядок і перспективу подальшої роботи; по-друге, знання конкретних цілей дає можливість надати користувачам звітності орієнтири в прийнятті рішень; по-третє, чітке формулювання цілей, які виражені через результати діяльності, піддається надійній і об'єктивній оцінці.

**Висновки з дослідження.** Впровадження ТФЗ спричинить суттєву трансформацію як структури звітності так і мети подання фінансової звітності. Розуміння ТФЗ, а разом з цим обставин, при яких така система може реалізуватися в інформаційній моделі підприємства, з користю для ефективного управління і прийняття економічних рішень. ТФЗ спрямована на забезпечення завдань управління.

Таксономія фінансової звітності спирається на використання чіткої,

впорядкованої системи цілей, при поданні облікової інформації, дуже важливе для побудови процесу прийняття управлінських рішень. По-перше, розуміючи цілі діяльності підприємства, особа, яка готує звітність впорядковує її, визначає першочергові, базові елементи, порядок і перспективу подальшої роботи; по-друге, знання конкретних цілей дає можливість надати користувачам звітності орієнтири в прийнятті рішень; по-третє, чітке формулювання цілей, які виражені через результати діяльності, піддається надійній і об'єктивній оцінці.

Якщо ж аналізувати проблеми моделювання економічних систем, коли необхідно брати до уваги “людський чинник” (слабоформалізовані об'єкти), то до зазначених вимог необхідно додати вимоги про акуратне розмежування математичних і побутових термінів, завбачливе застосування математичного апарату до вивчення явищ і процесів, виходячи з пріоритетності шляху “від задачі до методу, а не навпаки”, та ін.

Привнесення в економічну науку точних знань, за умови використання різних методів, способів і підходів – від якісного аналізу нелінійних і стохастичних моделей до сучасних мов програмування, дає змогу обмежити інтуїтивне прийняття управлінських рішень і розширити межі застосування раціональних методів.

Узагальнюючи викладене, виділимо чинники, які дозволяють об'єднати елементи бухгалтерського обліку в інструментарій таксономії фінансової звітності: єдина система класифікації джерел інформації, єдина система показників фінансової звітності; методика контролю якості інформації; регламентованість носіїв інформації; підпорядкування руху інформації і способів її обробки цілям управління; використання в документообігу зворотного зв'язку і інше. Вважаємо, що хоча багато положень, відносно визначальної ролі функціональної підсистеми бухгалтерського обліку в інформаційній моделі підприємства, перевірені на практиці і не викликають сумнівів, запропоновану концепцію впровадження ТФЗ слід розглядати як таку, що є свідомою трансформації фінансової звітності.

**Бібліографічний список:** 1 Директива 2013/34/ЄС Європейського Парламенту та Ради від 26 червня 2013 року/ неофіційний переклад аудиторської палати України/ [сайт. – Режим доступу: Ошибка! Недопустимый объект гиперссылки. [parlamentu-ta-radi-vid-26-kvitnya-2014-rneofitsijnij- pereklad](#); 2 План імплементації Директиви 2013/34/ЄС Європейського Парламенту та Ради ЄС про річну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність та пов'язану звітність певних типів підприємств [Електронний ресурс] – Режим доступу:



<https://www.kmu.gov.ua/ua/news/248081506>; 3 Про внесення змін до Закону України "Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні" відносно удосконалення деяких положень [Електронний ресурс]: [Закон від 05.10.2017 № 2164 - VI] Режим доступу: <https://minfin.com.ua/2017/10/05/30298069>; 4. *Introduction to the New EU Accounting Directive* [Ел. ресурс]. Режим доступу: FEE <http://www.fee.be>; 5. *Marcela Žárová. Changes in EC Directives and Impact on Presentation of Financial Statements in the Czech Republic* / [Ел. ресурс]. Режим доступу: <http://www.vse.cz/efaj/99>; 6. Жук В.М. До проблеми облікового забезпечення управління аграрним сектором економіки / В.М. Жук // Збірник наукових праць Подільського державного аграрно-технічного університету. – 2008. – Випуск 16, том 3. - С.478-482. ; 7. Озеран А. Деректива 2013/ щодо річної фінансової звітності: дискусійні питання та напрями її імплементації в нормативну базу України/ А.Н. Озеран// Науково-практичний журнал «Бухгалтерський облік і аудит» - 2015, №5 – С. 2-10; 8 Таксономия как источник идеальных форм отчетности по МСФО [Електронний ресурс]: - Режим доступу: <http://www.ifrs.org/XBRL/Resources/Pages/IFRS-Taxonomy-Illustrated-2015.aspx?>; 9. Єфіменко Т.І. Облікове забезпечення інформаційного моделювання підприємства / Т.І. Єфіменко // Вісник Харківського національного аграрного університету. – Серія «Економічні науки». – Харків: ХНАУ, 2014. - № 3 - С. 133-140. ; 10 .Что такое таксономии в WordPress [Електронний ресурс]: Режим доступу: [https://wp-kama.ru/id\\_8218/taksonomii-v-wordpress.htm](https://wp-kama.ru/id_8218/taksonomii-v-wordpress.htm); 11 Гаврилов М. А. , Бредихина М. Н. , Куликов В. А. Информационное моделирование – основа для создания единого информационного пространства предприятия /Управление Предприятием // Информационно-аналитический журнал. №5-6, - 2013 – Режим доступу: [http://www.remmag.ru/admin/upload\\_data/remmag/13-5/NEOLANT.pdf](http://www.remmag.ru/admin/upload_data/remmag/13-5/NEOLANT.pdf); 12 Положення (стандарт) бухгалтерського обліку 16 «Витрати» [Електронний ресурс] [Наказ Мінфіна України № 318, редакція станом на 10.01.2012]. – Режим доступу: <http://zakon1.rada.gov.ua/laws/show/z0027-00>. ; 13. *Marius Deac. The new EU accounting Directive – a comparison of reporting requirements* // Annals of the «Constantin Brâncuși» University; 14 *EFAA Position Paper The Revision of the Accounting Directives – Missed Opportunity?* May 2013 [Ел. ресурс]. Режим доступу: <http://www.efaa.com/files/pdf/Publications>; 15 Bloom B.S. Taxonomy of educational objectives: The classification of educational goals / Bloom. – New York: Longman, 1984. – 207 p.

**Т.И. Ефименко, В.А. Мамонова, Т.О. Савчук. Современные вопросы трансформации финансовой отчетности.** Авторы статьи затронули методические вопросы внедрения таксономии финансовой

отчетности, что повлечет трансформационные изменения в статьях финансовой отчетности и предложили рассмотреть вопрос использования финансовой отчетности не только для принятия управленческих решений, но и для мониторинга социальной ответственности бизнеса. Суть таксономии отчетности раскрыта в контексте классификации и систематизации элементов финансовой отчетности, как информационной системы и связей между составляющими такой системы. Это предполагает трансформацию показателей отчетности от модели гибкого формата общих элементов финансовой отчетности, которые сейчас декларируемые МСФО, к модели унификации показателей финансовой отчетности при соблюдении установленного формата.

**Ключевые слова:** трансформация финансовой отчетности, таксономия, бухгалтерский учет, информационная модель предприятия, управленческие решения.

**T.I. Yefimenko, V.A. Mamonova, T.O. Cavchuk. Modern issues of transformation of financial reporting.** The authors of the article touched upon the methodical issue of introducing taxonomy of financial reporting. This will entail transformational changes in the financial statements. They suggested considering the use of financial statements not only for making managerial decisions, but also for monitoring the social responsibility of the business. The essence of the taxonomy of reporting is disclosed in the context of the classification and systematization of elements of financial reporting. This is an information system and communications. This implies a transformation of reporting indicators. Eliminating the flexible format of the common elements of the financial statements, which are now declared by IFRS, to the model of unification of financial reporting indicators in compliance with the established format. It is proposed to attribute the taxonomy of reporting to logic-mathematical deterministic models. The construction of such models requires a clear plan of action in three steps: a mathematical model - an algorithm of calculation - a computer program. The purpose of the study: to prove that the introduction of the taxonomy of financial reporting is a step in its transformation in the direction of formalization. Reduced attention to the interests of such users of reporting as owners and potential investors. The interest of the public and financial analysts is increasing. This will require the formalization and structuring of reporting for its comparability.

**Key words:** financial reporting transformation, taxonomy, accounting, enterprise information model, management decisions.

*Стаття надійшла до редакції: 06.09.2018 р.*