



*Ринок фінансово-банківських послуг*

Меланія БОНК

**ТРАНСФОРМАЦІЯ ФІНАНСОВОЇ ЗВІТНОСТІ  
З ТОЧКИ ЗОРУ ТЕОРІЇ І ПРАКТИКИ –  
ОСНОВНІ НАПРЯМКИ ЗМІН  
В ХХІ СТОЛІТТІ**

**Резюме**

Обґрунтовано, що наявна фінансова інформація, представлена в традиційній фінансовій звітності, є недостатньою для зацікавлених сторін, які працюють в умовах ринкової економіки, зосередженої на знаннях та інформації, тому фінансова звітність підлягає трансформації. Вказано, що аналіз теорії фінансової звітності та практики дає змогу виділити кілька напрямків змін, які відбуваються в даний час. Зазначено, що в процесі трансформації фінансової звітності домінує практика, яка «диктує» потребу в розширеній інформації. Уточнено, що теорія дотепер у пошуку наукового обґрунтування для практичного застосування. Констатовано, що обсяг представленої інформації був продовжений від фінансової, числової і ретроспективної інформації до нефінансової, описової та перспективної інформації, тому фінансова звітність розвивається в напрямку фінансового та ділового звітів аж до інтегрованого звіту.

**Ключові слова**

Фінансова звітність, трансформація, напрямки змін.

---

© Меланія Бонк, 2016.

Бонк Меланія, Ph. D., Вроцлавський університет економіки, Польща.

Класифікація за JEL: M48, O16, P34.

## **Вступ**

Розвиток ринкової економіки, зосередженої на знаннях та інформації, посилення конкуренції, глобалізація, розвиток ринків капіталу, інтерналізація комерційного обміну є основними причинами, які привели до більш широких інформаційних потреб зацікавлених сторін і змін у фінансовій звітності. Традиційна фінансова звітність не задовольняє зростаючі потреби зацікавлених сторін (зокрема, зовнішні), які все частіше очікують інформацію про передбачуваний стан, посилаючись на ринкову вартість підприємства і його навколишнього середовища. Крім того, критичні думки про фінансову звітність за нерозголошення важливої інформації та оцінки активів в історичних ціностях сприяли пошуку нових рішень у сфері корпоративної звітності.

Сутність і трансформацію фінансової звітності слід аналізувати в контексті теоретичних правил та практичних застосувань, які формують бухгалтерський облік як прикладну науку. Фінансова звітність XXI ст. підлягає багатопотоковій трансформації, яка спрямована на задоволення інформаційних потреб різних груп зацікавлених сторін (наприклад, інвесторів, акціонерів, підрядників, клієнтів, працівників). Аналіз змін, що відбуваються в звітності підприємства, дає змогу виявити переваги та недоліки цього явища. Мета статті полягає в тому, щоб проаналізувати процес трансформації з точки зору теорії і практики та визначити її основні напрямки змін. У статті був проведений аналіз літератури за даною тематикою та представлені міркування автора з наукової та практичної точки зору, заснованої на методі дедукції.

## **Сутність фінансової звітності: теорія і практика**

Історія фінансової звітності в еволюційному плані пов'язана з історією людства і розвитком бізнесу, його організаційно-правовими формами, а також з бухгалтерською практикою, яка відразу реагує на інформаційні потреби підприємницького середовища [11, с. 30].

Фінансова звітність (у тому числі і облік витрат) являє собою одну з частин бухгалтерського обліку з точки зору її сучасної презентації і водночас залишається його кінцевим продуктом [12, с. 108]. Фінансовий звіт має обґрунтовану теоретичну основу (наприклад, теорії статичних і динамічних балансів), принципи його подання відображені в обліковій політиці та практиці (беручи до уваги потреби зацікавлених сторін). Тому будь-які міркування про сутність фінансового обліку повинні бути проаналізовані з точки зору теорії, практики і політики у сфері бухгалтерського обліку.

Фінансовий звіт є кульмінацією діяльності, що відбувається в системі фінансового обліку (класифікації і оцінки бізнес-операцій, їх документації, призначення та бухгалтерський облік), та має на меті представити справжню, справедливу і прозору картину фінансового стану корпоративних активів та прибутків.

Теорія бухгалтерського обліку виділяє два аспекти, що визначають цілі фінансової звітності [7, с. 38]: теорія операції і теорія вартості. У випадку теорії операції звіт про прибутки і збитки має принципове значення, тоді як для теорії вартості провідну роль відіграє балансний звіт. Рішення, які використовуються на практиці, як правило, є комбінацією з представлених теорій. Дослідження на міжнародному рівні дають змогу зробити висновок про те, що відбувається зміщення акцентів від моделі фінансової звітності, заснованої на теорії операції, до моделі фінансової звітності на основі теорії вартості [12, с. 112].

Облікова політика має особливе значення в процесі підготовки фінансової звітності, її слід розуміти як сукупність правил / методів, що відносяться до функціонування бухгалтерського обліку (в тому числі фінансової звітності) та можливості управління підприємством за законом балансу. Обсяг, структура і форми фінансового звіту визначаються національним законодавством (наприклад, Закон про бухгалтерський облік, Національні стандарти бухгалтерського обліку) і міжнародними стандартами («Концептуальна основа» для Міжнародної фінансової звітності за МСФО стандартами). Вона враховується при оцінці та представленні активів, зобов'язань, доходів і витрат у фінансовій звітності. Це має вирішальне значення для «Концептуальної основи», щоб визначити якісні характеристики корисної фінансової інформації, які включають у себе: прозорість, актуальність (важливість), достовірність і зіставність.

Протягом багатьох років теорія і практика бухгалтерського обліку функціонують на основі двох компонентів фінансової звітності, а саме балансового звіту і звіту про доходи. Балансовий звіт був першим типом звітності, який спочатку відіграв роль інвентаризації та служив тільки для визначення прибутку. З часом балансний звіт, підготовлений для визначення прибутку, був замінений звітом про доходи, а сам баланс набув статичної природи з розділенням власного капіталу у вигляді початкового внеску, зробленого

власником, і отриманого прибутку, також це дало змогу представити активи підприємства.

До 30-х рр. XX ст. у практиці бухгалтерського обліку балансовий звіт не визнається в якості основного джерела інформації про підприємство. У Великобританії балансовий звіт був первинним джерелом інформації про підприємство для інвесторів. У Сполучених Штатах і європейських країнах він використовувався кредитними організаціями для оцінки платоспроможності підприємства. Велика економічна криза в 30-х рр. XX ст. привернула увагу інвесторів до структури і рівня фінансового результату, що викликало підвищений інтерес до звіту про доходи. Зростаючі потреби в інформації вплинули на розвиток інших частин фінансової звітності, наприклад, на рух грошових коштів, що дало змогу представляти зміни, які відбуваються в окремих активах та зобов'язаннях, що впливають з грошових потоків.

У XXI ст. практика бухгалтерського обліку переважає над теорією бухгалтерського обліку, зокрема і з точки зору фінансової звітності, яка була предметом багатьох змін, пов'язаних, перш за все, з інформаційними потребами зацікавлених сторін і макроекономічними факторами, які мають вплив на операції, що виконуються суб'єктами господарювання. Значна частина перетворень, які відбувались у звітності, має практичний характер та наявна нестача розроблених теоретичних правил.

### **Фінансова звітність в умовах традиційного та сучасного представлення**

Безперервні зміни, що відбуваються у фінансовій звітності, стали поштовхом для аналізу та оцінки обговорюваного процесу з точки зору традиційної та сучасної фінансової звітності. Таке порівняння дає змогу, наприклад, виявити недоліки традиційних форм і запропонувати зміни, які будуть введені в сучасних представленнях, спрямованих на розкриття більш широкої інформації через надання додаткових знань про підприємство та його діяльність. У табл. 1 продемонстровано найважливіші характеристики традиційного і сучасного фінансового звіту.

Фінансова інформація є домінуючою в традиційному фінансовому звіті, однак він все частіше доповнюється нефінансовою інформацією, що розкривається в додаткових звітах. Поряд з традиційними фінансовими аспектами звітності розвиваються також нефінансові, які сприймаються як певні інформаційні доповнення, розширення та оновлення ринкової вартості підприємства [16].

Таблиця 1

## Порівняння традиційного і сучасного річного звіту

Критерії	Характеристики традиційного звіту	Характеристики сучасного звіту
Основа	Нормативні правові акти	Правові норми і вимоги зацікавлених сторін
Обсяг звітності	Фінансова звітність	Бізнес-звітність
Тип інформації	Базова стандартна інформація: 1. Фінансова. 2. Кількісна. 3. Ретроспективна.	Розширена інформація: 1. Фінансова та нефінансова. 2. Кількісна та описова. 3. Ретроспективна і перспективна.
Складові	Фінансова звітність (повна версія відповідно до Закону про бухгалтерський облік: балансовий звіт, звіт про прибутки і збитки, додаткова інформація, рахунки про рух грошових коштів, відображення зміни у власному капіталі, звіт про діяльність)	Фінансовий звіт (включаючи фінансову звітність), звіт про діяльність, облік нематеріальних активів, листи до зацікавлених сторін, звіт про ризики, перспективна інформація
Орієнтація	Власники	Усі зацікавлені сторони
Фокус	Балансова вартість підприємства	Ринкова вартість підприємства

Джерело: сформовано автором на основі [10, с. 10, 76].

Сучасна фінансова звітність еволюціонувала в сторону бізнес-звітності, яка виходить за рамки існуючих теоретичних рішень і облікової політики. Нові пропозиції (доповнені додатковими звітами), які не є результатом облікових записів або бухгалтерських правил / методів і розкритої нефінансової інформації, не створюють активів самі по собі з точки зору матеріального та фінансового стану підприємства і його фінансових результатів. Тому виникає запитання: чи підготовлені звіти як і раніше можна вважати компонентами бухгалтерського обліку?

Еволюція звітності залежить від змін у пріоритетах сучасних бізнес-операцій, наприклад, від орієнтації продукту по відношенню до клієнта і ринкової орієнтації. Лейтмотивом нового підходу до звітності є представлення процесу створення вартості підприємства і його аналіз. Бізнес-звітність адресована всім зацікавленим сторонам (а не тільки акціонерам), представле-

на інформація має як ретроспективний, так і перспективний характер та охоплює внутрішнє і зовнішнє середовище підприємства.

Звітність пройшла довгий шлях еволюції від балансового звіту до інтегрованої звітності, яка в даний час перебуває на стадії підготовки. Балансовий звіт був історично першою звітністю, а потім поступово розширився додатковими звітами, що дало змогу робити фінансову звітність джерелом інформації про активи підприємства та його стан. Розширення фінансової звітності додатковою інформацією і звітами вплинуло на розвиток бізнес-орієнтованого фінансового звіту, який доповнено доповіддю Правління та додатковими звітами, що привели до розробки бізнес-звіту. Додаткові потреби в інформації вплинули на розвиток різних звітів (наприклад, звіт про корпоративну соціальну відповідальність, звіт про інтелектуальний капітал). Розширення збору заяв та звітів, що представляють як фінансову, так і нефінансову інформацію, стало попередником комплексного звіту, оголошеного та створеного бухгалтерами.

### Основні напрямки змін у фінансовій звітності

На думку Е. Валінської [15, с. 8], «інформаційні потреби користувачів впливають не тільки на ієрархію фінансової звітності, а й на її структуру та сферу застосування», що фундаментально відображає суть змін у звітності. У табл. 2 представлені основні напрямки змін у фінансовій звітності підприємств.

В даний час існують дві домінуючі тенденції у фінансовій звітності: **розширення і спрощення**. Перша тенденція відноситься до великих суб'єктів господарювання, що представляють фінансову звітність, обсяг яких недостатній щодо інформаційних потреб потенційних зацікавлених сторін. Друга тенденція пов'язана з мікро-, малими і середніми підприємствами<sup>1</sup>, які спрямовані на впровадження спрощень у звітності, оскільки їх потужність та інформаційні потреби набагато менші, ніж у великих підприємств.

<sup>1</sup> Фінансова звітність мікросуб'єктів, а також малого та середнього бізнесу, відповідно до чинних правових норм (Закон про бухгалтерський облік від 29 вересня 1994 р., «Законодавчий вісник» 2013 р., пункт 330 із поправками) спрощується. Ці організації можуть підготувати спрощений балансовий звіт і спрощену декларацію про доходи після виконання необхідних кількісних критеріїв для таких характеристик, як: загальна сума активів у балансі на кінець фінансового року, чистий дохід від реалізації товарів і продуктів у даному році, середньорічна повна зайнятість. Розглянуті суб'єкти, що працюють в меншому масштабі, також отримують вигоду від можливості обліку в спрощеній формі для цілей оподаткування. Їх інформаційні потреби обертаються навколо визначення як доходів, так і податку на прибуток.

Таблиця 2

**Основні напрямки змін у фінансовій звітності підприємств**

Основні напрямки змін у фінансовій звітності	Суть змін
Інформаційні потреби підприємств відповідно до їх розміру	Великі об'єкти – розширення форм і обсягу інформації для задоволення потреб зацікавлених сторін. Малі об'єкти – спрощення форм і обсягу (менші можливості і потреби в інформації).
Стандартизація на великих об'єктах	Загальна концепція фінансової звітності відповідно до Ради FASB і IASB. Домінування стандартів при підготовці фінансової звітності.
Добровільне доповнення (продовження) інформації, що розкриває можливості інформації для конкретної мети	Розкриття інформації в додаткових звітах, наприклад, у звітах про інтелектуальний капітал, корпоративних звітах соціальної відповідальності, звітах у сфері стійкого розвитку.
Відхід від традиційних і фундаментальних принципів бухгалтерського обліку	Розкриття додаткової інформації не підлягає методу балансового звіту, не є результатом бухгалтерського обліку, не відноситься до багатства і фінансової умови як балансовий звіт на певну дату та не підпадає під дію правових норм.
Два незалежних напрямки: фінансовий аспект проти нефінансового	Фінансова звітність (фінансовий аспект) відображає зміни в інформаційній структурі. Звітність (нефінансовий аспект) повинна бути спрямована на розробку концептуальної основи.
Інтегрована звітність	У звітності включають інформацію фінансову та нефінансову, екзогенну, соціального і корпоративного управління з метою отримання повної та прозорої картини діяльності підприємства.

Джерело: сформовано автором на основі [1, с. 48].

З початку XX ст. звітність великих підприємств відповідає концепції повного розкриття фінансової та нефінансової інформації, що має вплив на вартість підприємства. З точки зору розкриття загроз існуванню підприємства в результаті втрати конкурентоспроможності, може виявитися серйозна проблема. Тому забезпечення важливої та корисної інформації в прозорій формі повинно стати справжнім викликом, а не просто націленість на збільшення кількості розкриттів [15, с. 164].

Зміни у фінансовій звітності великих підприємств також відносяться до визначення форм, змісту і структури існуючих компонентів фінансової звітності. З цією метою Рада з міжнародних стандартів фінансової звітності (IASB) та Рада зі стандартів фінансового обліку (FASB) запропонували зміни концептуальної основи для підготовки фінансової звітності, здійснивши узгодженість кожного сегмента у звітності про фінансовий стан, у звіті про доходи і у звіті про рух грошових коштів [2]. Серед основних причин, що впливають на діяльність вищезгаданих рад, з точки зору уніфікації змісту фінансової звітності та форм, виділяють [6, с. 50]: розрив між правилами гармонізації на рівні представлення та оцінки і нестачею правил, що стосуються подання інформації, слабкі зв'язки між різними частинами фінансового звіту, недостатня специфічність розкритої інформації. Істотні елементи фінансового звіту (балансовий звіт, звіт про прибутки і збитки, звіт про рух грошових коштів) функціонують незалежно лише з незначними взаємозв'язками між собою, тому важливо уніфікувати їх з метою забезпечення послідовної та якісної інформації.

Феномен доповнення щорічного звіту додатковими звітностями / звітами, підготований як результат творчої і добровільної діяльності Ради / управління, з точки зору розкриття інформації для конкретної мети, які, наприклад, належать до аспектів захисту людського капіталу і навколишнього середовища, має важливе значення у фінансовій звітності. Правила, що лежать в основі такої підготовки звітів, не мають будь-якої теоретичної основи, пов'язані із системою бухгалтерського обліку, що створює інтерпретаційну і формальну проблему в процесі консолідації та аналізу усієї розкритої інформації.

Проаналізовані зміни в звітності, в першу чергу, великих підприємств відбуваються з посиланням на чотири аспекти [10, с. 9–10]: фінансова інформація доповнюється нефінансовою, цифрова інформація доповнюється описовою, розкриття інформації є не тільки обов'язковим, але і на добровільній основі, представлена інформація має ретроспективний та перспективний характер.

Ще одна проблема у сфері фінансової звітності відноситься до стандартизації та гармонізації<sup>2</sup> правил підготовки фінансової звітності. Створюється враження, що поточні зміни у бухгалтерському обліку в основному здійснюються за принципами стандартизації, а не гармонізації. Д. Добія [3, с. 42] справедливо зауважує: «Це насправді зводиться до процесів, орієнтованих на розробку уніфікованого набору стандартів, загальноприйнятого усіма країнами. Критики нинішніх процесів стандартизації пропонують інше рішення, що відображає гармонійне співіснування багатьох (кількох) наборів стандартів і дозволяє ринку вирішувати, коли і які стандарти повинні викори-

<sup>2</sup> Гармонізація означає співіснування різноманітностей, тоді як стандартизація розуміється як об'єднання (монополія).



стовуватися при підготовці фінансової звітності. Приймавши такий підхід до гармонізації процесів, не можна говорити про процес створення єдиного і загальноприйнятого набору стандартів, а швидше про дозвіл на функціонування різних, іноді додаткових стандартів бухгалтерського обліку в умовах глобальної економіки на принципах гармонії». Дійсним є те, що в обліковій політиці і практиці в даний час домінує стандартизація.

Домінування стандартизації в процесі підготовки фінансової звітності та її критика вплинули на розробку комплексної концепції звітності, спрямованої на об'єднання фінансової і нефінансової, ретроспективної і перспективної, фінансової та екзогенної, а також соціальної та корпоративної інформації для забезпечення відображення повної картини операцій, що виконуються на підприємстві, його стратегічних цілей, турботи про місцеве населення, навколишнє середовище та співробітників [5, с. 100]. Завдяки інтегрованої звітності зацікавлені сторони будуть мати можливість вивчити потенціал підприємства для створення цінності в майбутньому [4, с. 30].

Міжнародна рада з інтегрованої звітності (IIRC) є установою, яка займається питаннями реконструкції звітності, що надається компаніями, до інтегрованої звітності. Відповідно до IIRC, інтегрований звіт повинен поєднувати в собі важливу інформацію про стратегію, управління, ефективність та перспективи підприємства з метою відображення її функціонування в економічному, соціальному та екологічному контекстах [8, с. 77, 79].

Наразі існує значне очікування інтегрованої звітності, яке в основному стосується поєднання фінансової та нефінансової інформації в єдине ціле, що відповідає б інформаційним потребам зацікавлених сторін і компенсувало б різницю між балансовою вартістю і ринковою вартістю підприємств. Крім того, враховані негативні думки зацікавлених сторін щодо складної системи Міжнародних стандартів фінансової звітності, а також позитивний підхід до ідеї інтегрованої звітності в якості стимулу для подальшого розвитку цих стандартів.

У Коментарях Правління, випущених Радою IAS, зазначається, що нефінансові перспективи функціонування юридичної особи заслуговують на увагу. У середовищі людей, які беруть участь в інтегрованій звітності, вона детермінується як важливий елемент її розвитку, навіть якщо це не є поточним стандартом. Крім того, Коментарі Правління повинні відігравати важливу роль у розвитку взаємозалежностей між фінансовою звітністю та іншими звітами, а також надати додаткову і пояснювальну інформацію з посиланням на події та обставини, що впливають на корпоративні операції, результати і загальний фінансовий стан.

В даний час один з важливих напрямків трансформації фінансової звітності представлений двома вимірами – фінансовим і нефінансовим<sup>3</sup>, які повинні доповнювати один одного і спільно створювати інтегровану інформацію про внутрішній і зовнішній стан підприємства з бухгалтерської точки зору. Взаємне поєднання цих двох аспектів у комплексну систему інформації про підприємство, де фінансова інформація доповнюється і пояснюється за допомогою засобів нефінансової інформації, і навпаки, є однією з найбільш важливих проблем для сучасної звітності та бухгалтерського обліку. На жаль, кожен з цих вимірів продовжує розвиватися незалежно один від одного. Хоча можна спостерігати їх «штучне» поєднання, що приводить до двох домінуючих проблем: розширення нефінансового виміру, яке не відповідає фінансовому, і реконструкція класичної моделі звітності у фінансовому вимірі, пошук нових рішень.

В кінцевому рахунку потреби зацікавлених сторін вплинули на розширення річного фінансового / бізнес-звіту, який у даний час вже не є задовільним і впорядкованим. Додані звіти можуть являти собою окремих документ річної фінансової звітності або відображати частину окремого сегмента, або служити в якості компонента звіту про управлінську діяльність.

Підсумовуючи зміни у фінансовій звітності, слід погодитися з думкою З. Лути [9, с. 137], що «множинність і різноманітність інформаційних потреб в майбутньому призведе до розробки цільових і спеціальних звітностей».

### **Переваги та недоліки трансформації фінансової звітності**

Дослідження трансформації фінансової звітності дає змогу виділити найбільш важливі переваги і недоліки цього процесу (табл. 3), які не можуть бути оцінені однозначно через їх складності і різноманітності супутніх факторів. Одним із проблемних питань є досягнення головної мети звітності, тобто надання зацікавленим сторонам відповідної інформації, яка їх задовольняє. Деякі вважають, що це неможливо, оскільки існують групи, що представляють різноманітні і конфліктні цілі між зацікавленими сторонами.

При проведенні оцінки трансформації комплексної звітності слід підкреслити, що основна проблема еволюції фінансової звітності полягає у визначенні напрямку таких змін. Чи повинні основи традиційної фінансової зві-

<sup>3</sup> Фінансовий аспект охоплює інформацію фінансового характеру, в основному включену у фінансову звітність, тоді як нефінансовий аспект ідентифікується з нефінансовою інформацією, яка найчастіше не береться з обліку і не є результатом бухгалтерських записів.

тності бути змінені або ж вони повинні бути залишені без змін, чи повинна бути додатково розроблена концепція розкриття інформації? Ці дилеми відносяться до балансового звіту, що, як очікується, представить ретроспективну, актуальну і перспективну інформацію. Можливо, баланс майбутнього слід використовувати як додаток до інформації про активи компанії [14, с. 340]. Доки немає єдиної та універсальної позиції в цьому питанні, будуть застосовуватись багато раніше створених варіантів і пропозицій.

Таблиця 3

**Переваги та недоліки трансформації фінансової звітності (приклади)**

Переваги	Недоліки
<b>Звітність у залежності від розміру об'єкта</b>	
Пошук шляхів розв'язання для задоволення інформаційних потреб суб'єктів господарювання з точки зору їх розміру і масштабу операцій.	Обмеження в розкритті інформації для малого та середнього бізнесу (наприклад, спрощений балансовий звіт або звіт про доходи). Складні правила, розширені форми у звітності великих організацій.
<b>Стандартизація звітності</b>	
Стандартизовані і загальні правила в різних місцях, часі і ринках. Забезпечення належної якості інформації, що розкривається. Міжнародні організації, діючі асоціації та кооперація у сфері стандартизації звітності.	Стандартизація виявляється контрпродуктивною після перевищення певної межі стандартів, яка важко визначається. Монополія знижує мотивацію для коригувальних дій і може привести до зниження якості стандартів. Стандарти пропонують можливість застосування конкретного рішення, а не обов'язково найбільш відповідного. Монополія міжнародних організацій у розробці та здійсненні рішень про зміни у звітності.
<b>Створення інформації</b>	
Розширення інформації за новими галузями знань. Можливість створення додаткових звітів у залежності від потреб.	Можливість втрати конкурентоспроможності. Довільні основні характеристики інформації, представленої в додатковій звітності. Свобода в добровільному розкритті може вплинути на маніпулювання інформацією (нерозкриття несприятливої інформації).

Переваги	Недоліки
<b>Додаткова звітність у порівнянні з бухгалтерською</b>	
Свобода і творчість у підготовці звітів, їх форм, масштабів і структури інформації. Вплив на імідж і репутацію підприємства.	Немає зв'язку з принципами / методами бухгалтерського обліку. Інформація не виникає з бухгалтерських записів і не підлягає бухгалтерському законодавству.
<b>Інтегрована звітність</b>	
Інтеграція фінансової та нефінансової інформації в одній звітності. Задоволення інформаційних потреб зацікавлених сторін. Подолання різниці між балансовою і ринковою вартістю підприємств. Розробка стандартів.	Вибіркове розкриття інформації і відсутність деталей. Підготовка та публікація витрат. Немає відчутних переваг. Можливість використання розкритої інформації конкурентами. Ризик відповідальності перед зацікавленими сторонами. Відсутність загальноприйнятих моделей для підготовки інтегрованих звітів. Велика група зацікавлених сторін і їх різні інформаційні потреби. Необхідність міждисциплінарних знань у бухгалтерів про підприємство.

Джерело: сформовано автором.

### **Заключні примітки**

В даний час фінансова звітність, ймовірно, переживає найбільш значні зміни багатопоточного характеру, що призводить до певного інформаційного хаосу. Аналіз літератури і практики спонукає до фундаментального запитання: «Де заголовок фінансової звітності і які функції він відіграватиме в майбутньому?».

Деякі зміни виходять за рамки функціонування системи обліку, невід'ємною частиною якого є фінансова звітність. Це відноситься до ситуації, коли підприємства розкривають розширену фінансову і нефінансову, ретроспективну і майбутню інформацію на добровільній основі. Представлені звітності / звіти підходять в якості додаткових компонентів річного звіту, які надають більше інформації для задоволення інформаційних потреб зацікавлених сторін і створюють ринкову вартість підприємства. Інформація, яку вони забезпечують, не береться з бухгалтерських записів і не визначається бала-

новим методом. Проте така інформація, що пропонується в додаткових звітах, також має важливе значення для створення майбутньої інформації, яка представлена у фінансовій звітності.

Підсумовуючи представлене обговорення, можна зробити такі висновки: 1) фінансовий звіт був і буде основною складовою звітності підприємства, яка вимагає змін, що впливають зі зростаючих потреб зацікавлених сторін; 2) трансформація фінансової звітності орієнтована на розширення інформації, обсягу і інтеграції фінансової та нефінансової інформації в складний набір інформації про підприємство; 3) різноманітність пропонованих форм і обсягів додаткових звітів у кінцевому підсумку призвела до інформаційного хаосу і сповільнила розвиток звітності підприємства; 4) конструктивні зміни у звітності повинні застосовуватися як до традиційної фінансової звітності, так і до її форм, розширених додатковою звітністю (з урахуванням і теорії, і політики бухгалтерського обліку).

### Література

1. Bał M. Reporting invisible assets vs. financial reporting of an enterprise, [in:] Financial reporting and revision. Economic, social and regulatory determinants, ed. B. Micherda, Cracow University of Economics Press, Cracow, 2015.
2. Discussion Paper Preliminary Views on Financial Statement Presentation, 2009, [www.iasb.org](http://www.iasb.org).
3. Dobija D. About standardization processes in accounting, 2009, MBA 3, [mbace.eu/fulltxt.php?ICID=1064450](http://mbace.eu/fulltxt.php?ICID=1064450) (downloaded on 02.05.2015).
4. Eccles R. G., Krzus M. P. Integrated reporting for a sustainable strategy, «Financial Executiv», March, 2010.
5. Eljasiak E. Towards integrated reporting, «Theoretical Journals of Accounting», vol. 62 (118), 2011, the Accountants Association in Poland, Warsaw.
6. Gierusz J. The assessment of a financial statement proposal prepared by LASB and FASB, «Theoretical Journals of Accounting», vol. 56 (112), 2010, The Accountants Association in Poland, Warsaw.
7. Gos W. Balance sheet. Preparation concepts. Presentation forms, PWE, Warsaw, 2011.
8. Kobiela-Pionner K. Integrated reporting: the concept of reporting enterprise performance in the 21<sup>st</sup> century, «Theoretical Journals of Accounting», vol. 66 (122), the Accountants Association in Poland, Warsaw, 2012.

9. Luty Z. The directions of changes in financial reporting, «Theoretical Journals of Accounting», vol. 56 (112), The Accountants Association in Poland, Warsaw, 2010.
10. Marcinkowska M. Annual report from the activities and performance of an enterprise. New tendencies in business reporting, Economic Publishers, Cracow, 2004.
11. Nowak W. A. The theory of financial reporting. The perspective of accounting standards, Wolters Kluwer Polska Ltd., Warsaw, 2010.
12. Samelak J. Financial reporting determinants of enterprises, Poznań University of Economics Press, Poznań, 2004.
13. The Accounting Act dated 29<sup>th</sup> September 1994, Journal of Laws from 2013, item 330 as amended.
14. Walińska E. Financial reporting of the 21<sup>st</sup> century – no limits?, [in:] Accounting yesterday, today and tomorrow, T. Cebrowska, A. Kowalik, R. Stępień (ed.), The Accountants Association in Poland, Warsaw, 2007.
15. Walińska E. Balance sheet as the basis of financial reporting in the context of changes in modern accounting, Wolters Kluwer Polska Ltd., Warsaw, 2009.
16. Walińska E., Bek-Gaik B., Gad J., Rymkiewicz B. (ed.) Reporting of an enterprise as the tool for communication with the environment. Financial and non-financial dimension, 2015.

Стаття надійшла до редакції 2 серпня 2016 р.