

**В.П. Пантелеєв**  
*д.е.н., професор кафедри бухгалтерського обліку,  
декан економіко-статистичного факультету,  
Національної академії статистики,  
обліку та аудиту*

### **МЕТОДОЛОГІЯ ПОБУДОВИ ЗВІТНОСТІ: ТЕОРЕТИЧНИЙ ПІДХІД**

**Постановка проблеми.** Пізнання світу починається із збирання та спостереження емпіричних даних, потім настає черга аналізу, наукового узагальнення. Поняття «звіт», «звітність» забезпечує управління державами, управління підприємствами та корпораціями, найбільший розвиток ці елементи керівництва отримали в системі обліку, контролю та аудиту. Відомо, що наукове знання ґрунтується на розкритті теоретичних аспектів явища. Тому для вивчення понять «звіт», «звітність» доречно розглянути зміст цих понять у напрямку розвитку економічної теорії.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Виходячи із того, що обґрунтовані прогнози, плани, проекти і є головною задачею економіста, такі елементи системи керування як облік, звіти, аналіз залишаються у колі питань дослідників. Вивченням поняття звіту в різні часи займалися представники різних наукових напрямів, наприклад, школи фізіократи, представники класичної політичної економії, марксизму, неокласичної політичної економії та інституціоналізму. Дослідниками розглянуто еволюцію визначення «податкова звітність» / «звітність за податками» в Україні та розвиток якості звітності, відправною точкою якої стали творці економічної теорії [6]. Але незважаючи на велике практичне значення відмічається індиферентне ставлення в цілому до бухгалтерського обліку сучасних філософів, політиків, політекономів [7, с. 14]. У фундаментальній праці з історії та теорії бухгалтерського обліку зазначено внесок лише кількох теоретиків-економістів [9].

**Метою даного дослідження** є вивчення змісту понять «звіт», «звітність» у творах з економічної теорії для розкриття змісту даних понять. З цією метою використано головні праці

представників економічної думки провідних наукових шкіл, тобто їхні magnum opus - лат. велика, головна робота.

**Виклад основного матеріалу. Звітність та бухгалтерська звітність в працях творців економічної теорії.** У цивілізаційному вимірі звіт являє собою повідомлення за певною формою (офіційний документ, декларація) про виконані операції або дії за певний період часу; при наданні-отриманні звіту виникають відносини підпорядкування та підзвітності суб'єкта звітування стосовно об'єктів пізнання, тобто суб'єкт звітування наділений не тільки обов'язками щодо надання інформації, за що він несе відповідальність, але також й правами - це складова інформаційних систем збирання даних. Значною мірою потреба та невідворотність регулярного подання звітності суб'єктом звітування, бажання систематизувати первинну інформацію про об'єкт буття для складання звітів зумовили появу та розвиток обліку (господарського, технічного, управлінського, податкового, бухгалтерського тощо) про об'єкт пізнання. У подальшому звіт, звіти або звітність, як взаємопов'язана система узагальнених показників, що містять інформацію, яка характеризує основні сторони діяльності підприємства за певний період; нарешті бухгалтерська звітність сформувалися елементом методу сучасного бухгалтерського обліку.

У першоджерелах - працях творців економічної теорії міститься значний матеріал щодо ролі та значення звітності в оригінальних економічних системах.

Представники школи фізіократів першими провели аналіз капіталу, вони намагалися знищити старі установи та закони, були прихильниками невтручання держави у справи суспільства, бачили землю як єдиний фактор виробництва. Процес суспільного відтворення супроводжується складанням звітів, декларацій. Так, автор Економічної таблиці **Ф. Кене**, зазначає вплив підготовки та подання податкової декларації на економіку [2, с.66]; сферами звітності визнаються система відносин, пов'язаних із землею та витрачанням державних доходів [2, с. 228]; відмічається зв'язок звітів із управлінням [2, с. 528].

Економісти-теоретики, представники класичної політичної економії, є прихильниками економічного лібералізму, вони

розглядали три фактори виробництва – землю, капітал та працю; вони заклали основи трудової теорії вартості, на їхню думку, економіка здатна до саморегулювання та повного використання ресурсів. Наприклад, на думку першопрохідця «політичної арифметики» **В. Петті**, «...гроші в державі прискорюють його діяльність, живлять продуктами, привезеними з-за кордону в часи неврожаю у власній країні, служать завдяки своїй подільності для ведення звітності і прикрашають суспільство в цілому» [5, с.85] Статті державного доходу різноманітні; звіти про них обширні і численні [5, с.134]. Засновником ідеї про «невидиму руку» економічних законів **А. Смитом** зазначається «...публічний характер звітів, використання даних звітів для прийняття рішень, неповний зміст звітів [8, с. 189]. «Використання звітів про діяльність компанії для управління компанією» [8, с. 693], платниками податків складаються «...звіти про об'єкт оподаткування у торгівлі» [8, с. 831] , «...про оподаткування [доходів] капіталістів» [8, с.858].

Родоначальник марксизму Карл Маркс увів категорію додаткової вартості (нім. *Mehrwert*, рос. *прибавочная стоимость*), зазначив виключну роль робочої сили та додаткової вартості. На думку марксистів, в основі вартості лежить тільки один виробничий фактор – труд працівників. В «Капіталі» **К.Маркса**, трудах **Ф.Енгельса**, працях **В.І.Ульянова (Леніна)** як аргументи широко використовуються звіти комісій, парламентські звіти та інші офіційні публікації. У «Капіталі» розглядаючи проблеми експлуатації пролетарів, здійснюються численні посилання на «...звіти комісій про здоров'я населення, звіти фабричних, медичних інспекцій, фабричні звіти... використовується інформація у звітах про житлові умови працівників» [4, с. 19, с. 29, с. 52, с. 95].

Спеціалісти-теоретики неокласичної школи політичної економії розробили теорії граничної корисності, економічної рівноваги, концепцію попиту та пропозиції. У теоретичних розробках автора «рівняння обміну» **И. Фішера**, застосуються «...звіти банків про рух грошових коштів, звітів для з'ясування їх обігу» [9, с.257]. Також «...використовуються звіти банків у статистичних дослідженнях» [9, с.258].

Бухгалтерський облік, аналіз та аудит : проблеми теорії, методології, організації

Представники інституціоналізму, на відміну від своїх попередників не обмежуються економічними категоріями, вони наполягають на широкому врахуванні позаекономічних факторів, так, пропонується «...використання звітів для оцінки достатку бізнесмена» [1, с. 171].

Виходячи з особливостей предмету дослідження, розкриття змісту звітів передбачає просування підготовки, надання та використання звітів у наступній послідовності: **особа, яка звітує (подає звіт, суб'єкт) → інформація звіту → користувач звіту → досягнення мети подання звіту (визнає ініціатор складання та подання звітності)**. Таку логічну черговість, яка відображена у фундаментальній праці з історії та теорії бухгалтерського обліку [9] покладено в основу відображення понять «звіт», «звітність» у роботах з економічної теорії (табл. 1).

Таблиця 1

**Поняття «звіт», «звітність» у роботах з економічної теорії**

Зміст поняття, підхід	Напрями економічної теорії, школи				
	Фізіократи	Класична політична економія	Марксизм	Неокласична політична економія	Інституціоналізм
1	2	3	4	5	6
<b>Мета складання звітності</b>	надання даних про дії, процеси, ресурси, для формування бази оподаткування	надання даних про дії, процеси, ресурси, виконання рішень, факти що спостерігаються для формування бази оподаткування	надання даних про фізичний стан та стан здоров'я працівників, про житлові умови, звіт про діяльність комісії/інспекції	-	-
<b>Користувачі звітності, особа, якій надають звіти</b>	орган оподаткування, орган державного управління, особа, яка звітує	казначейство, орган правосуддя, законодавчий орган	орган державного управління	орган державного управління	-

Бухгалтерський облік, аналіз та аудит : проблеми теорії, методології, організації

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5	6
<b>Зміст звітності, буття</b>	інформація про сплату податків, про природу благ, про відносини пов'язані із землею, яка є у розпорядженні респондента, дані про витрачання державних доходів	використання звітів для відправлення правосуддя, інформація про використання коштів та формування доходів, об'єкт оподаткування, звіти законодавчого органу - Палати громад Великої Британії	звіти про здоров'я населення, звіти про житлові умови працівників, звіти фабричних, медичних інспекцій, звіти комісій, фабричні звіти	звіти про рух грошових коштів	-
<b>Респондент, особа, яка надає звітність (суб'єкт)</b>	власники та фермери, торговці	чиновники та судді, шерифи, торговці	спеціальні комісії, інспекції	комерційні банки	-
<b>Основне джерело інформації для складання звітів</b>	показники діяльності, господарський облік, облік розрахунків за податками	господарський облік, бухгалтерський облік, дані про виконання рішень	бухгалтерський облік, результати оглядів, замірів, опитувань	облік у банках	бухгалтерський облік
<b>Види звітності</b>	внутрішня звітність, зовнішня звітність	звіт органа управління АТ	внутрішня звітність, зовнішня звітність, соціальна звітність, фабричні звіти	банківська звітність	-
<b>Зв'язок із бухгалтерським обліком, статистикою</b>	із оцінкою, як елементом методу бухгалтерського обліку	бухгалтерський облік, який ведеться на суб'єкті господарювання	-	Використання звітів банків у статистичних дослідженнях	використання звітів для оцінки достатку бізнесмена
<b>Достовірність даних звітності</b>	сумніви у достовірності звітів	неповний зміст звітів, недостовірність звітів	-	-	-
<b>Контроль суспільства за даними звітності</b>	з боку зборів прихожан	-	-	-	-

Продовження табл. 1

1	2	3	4	5	6
<b>Необхідність форм та методів підготовки звітів</b>	прозорий характер форм та правил, зрозумілий користувачу звітності та особі, яка звітує	публічний характер звітів	-	-	-
<b>Вплив підготовки звітності на економіку</b>	скороченню розмірів орних площ та чисельності худоби, попередження розкрадання фінансів держави і придушенню винахідливій жадібності і хитрих обходів більшості чиновників	використання даних звітів для прийняття рішень, в т.ч. управління компанією, управління державою, використання податків на місцевому рівні	-	використання звітів для з'ясування обігу коштів у державі	-

Економісти-теоретики, розглядаючи товарно-грошові потоки та їх трансформацію у кругообігу капіталу, процеси розподілу сукупного суспільного продукту між класами суспільства заклали основи класифікації звітів: вони призначені для внутрішнього та зовнішнього користувача, використовуються для управління державною та в економіці. Поняття звітності, звітів, звітування тощо, входять до складових керування суспільством, сприяють зростанню загального багатства, такі поняття відображають відносини влади та обов'язковості виконання, передбачають загрозу покарання винних за здійснення або не здійснення певних дій, операцій. Звіт як офіційний документ, містить інформацію яку особа, що звітує (респондент) надає користувачу звітності для досягнення мети звітності. Надання звітів ґрунтується на владних повноваженнях, носить обов'язковий характер, забезпечує точність та якість рішень, передбачає дотримання строків подання звітів та звітного періоду, форм звітності тощо. Високий статус особи, яка надає звітність, спирається на тому, що особа розпоряджається, управляє майном, ресурсами, які були йому довірені, або знаходяться у власності.

Предметом дослідження представників економічної думки був публічно-правовий характер звітності, об'єкти, про які звітують, періодичність надання звітності, відповідальність особи, яка звітує, про точність даних звітів. За своєю основою звіти, що розглядалися, набували характер офіційного писемного повідомлення про

результати діяльності, про стан справ, пояснення або викладення події, думки, відповідь, судження тощо. Показники звітів мали як вартісні, так й натуральні та соціальні (трудові) вимірники.

Звертає увагу виразна послідовність, не протирічивість постановки та розкриття питань звітів у творах авторів різних наукових економічних шкіл. Представники класичної політичної економіки майже однотайно сприймали досягнення своїх попередників - представників школи фізіократів, не заперечували їхні здобутки. В той же час вони не виходили за коло питань своїх попередників (звіти про витрачання доходів, звіти про базу оподаткування, про нарахування податкового зобов'язання тощо). У «Капіталі» **Карла Маркса** розглядалися звіти які можна ідентифікувати як повідомлення офіційних комісій, інспекцій про фізичний стан, стан здоров'я пролетарів, що були підставою прийняття рішень законодавчим органом, а в деяких випадках - й суду. У роботах виразників неокласичного напрямку політичної економії основну увагу було зосереджено на «характерний» тоді суб'єкт бізнесу - комерційні банки, значення яких із розвитком капіталізму зростає.

**Розкриття капітальних положень звітів, звітності.** Еволюція розкриття зазначених понять у працях засновників економічної науки дає підстави розглядати «звіт», «звітність» з точки зору фундаментальних засад світогляду.

Високе суспільне значення звітності, декларуємі публічність та відкритість (звітність не містить комерційної таємниці, звіти для внутрішніх та зовнішніх користувачів ідентичні та мають однакову юридичну силу), елементи моралі, відповідальність осіб за складання звітності тощо, викликає потребу в певних формах та правилах складання звітності, яких дотримуються всі, хто її складають та використовує. Подання та розкриття звітності здійснюється під пануванням ініціатора підготовки та подання звітів, підлеглих суб'єкта господарювання, який надає звіт та відповідальності користувача звітності.

Автори зазначають чутливість господарського механізму до змісту інформації, що міститься у звітності. Звітність, з одного боку, має об'єктивний характер, відображає реальну діяльність суб'єктів, що подають звітність, розкриває їх справжнє життя, що не виключає використання її для викривлень та зловживань, а з

**Бухгалтерський облік, аналіз та аудит : проблеми теорії, методології, організації**

іншого боку, вона має таємниче, містичне, незрозуміле для непідготовленої людини (навіть нації) значення. В роботах з економічної теорії відбувається поєднання філософського, наукового, емпіричного та повсякденного (майже, побутового) сенсу із поняттям «звітність». Звітність відображає кінцеві, інтегральні, результативні показники діяльності респондентів. Бухгалтерська звітність розглядається як рівноправне поняття поруч із світоглядними категоріями.

Філософський підхід до розкриття змісту «звіту» передбачає поділ відносин звітності на суб'єкти та об'єкти (онтологічний аспект), визначення потреб суб'єкта, його цілей, інтересів (аксіологічний аспект), встановлення джерел, форм й методів наукового пізнання (гносеологічний аспект), нарешті створення мето-дики розгляду різних дій з точки зору їх ефективності (праксеологічний аспект). Праксеологія забезпечує зв'язок діяльності окремої особи (яка готує інформацію про діяльність, формує звіт, надає звіт користувачеві), колективу суб'єкта господарювання та суспільства.

У табл. 2 основні аспекти управління згруповані за категоріями пізнання та з точки зору досягнення мети звітності. Поняття «звіт», «звітування», «звітність» близькі за змістом до категорії «довіра» до даних звітності.

Таблиця 2

**Розкриття основних положень поняття «звіт», «звітність»**

Зміст	Основні філософські аспекти управління			
	онтологія	аксіологія	гносеологія	праксеологія
Категорії пізнання	Буття, сутність, відображення	Цінності, побажання ініціатора, поведінка	Вивчення, пізнання, джерела інформації, форми	Прийняття рішень з управління, оцінка наслідків рішень, довіра/вірогідність
Зміст для досягнення мети звітності	Відокремлення об'єкта пізнання та суб'єкта звітування, отримання інформації від суб'єкта про об'єкт пізнання, встановлення норм та правил, широке коло респондентів, широке коло об'єктів пізнання	Встановлення побажань (вимог) ініціатора звітності, мета звітності, мотивація, мораль, відповідальність, публічний характер звітів, контроль з боку суспільства	Дослідження фактів буття, оцінка подій та ресурсів, аналіз, зіставлення, заміри, опитування, передбачення	Аналіз змісту, наслідків та умов рішень, використання звітів за призначенням, оцінка рішень, прийнятих на основі звітів

Бухгалтерський облік, аналіз та аудит : проблеми теорії, методології, організації

Економіка із свого початку мала справу із явищами повсякденного досвіду всіх людей. Виробництво продукції в аграрній сфері, виготовлення та споживання промислової продукції, продаж та споживання товарів, купівля та продаж на ринку, отримання та витрачання доходу, нарахування та сплата податків, розрахунки із діловими партнерами, зростання капіталу, інші важливі але зрозумілі всім поняття входять до сфери внутрішньожиттєвих людських відношень. Застосування наукового принципу кількісної перевірки не викликало від науковців значних зусиль - дотримання вимог законів, вимір, оцінка, ціни, підготовка та подання звітів для адміністративних та господарських цілей відносяться до тих видів діяльності, які щоденно стосуються всіх членів соціуму. На початкових стадіях розвитку економіки облікова інформація компаній була джерелом як бухгалтерського обліку так й статистичного спостереження.

Перехід від знаних положень до складних категорій дається нелегко. На думку відомого американського економіста, лауреата нобелівської премії з економіки, який розвив метод „витрати — випуск“ **В. В. Леонтєва**, «ось тут-то і знаходиться головне джерело тих бід, які переживає сучасна економічна наука ... після того як були використані факти повсякденної дійсності, економісти змогли перейти до деяких уривчастих частин менш доступної і більш спеціалізованої інформації для урядової статистики. Однак ці дані, складені не для наукових цілей, страждали нестачею того, що потрібно для конкретного і більш детального розуміння структури та принципів функціонування сучасної економічної системи» [3, с. 22]. Тому потрібний пошук відповідного методологічного забезпечення

Бухгалтерський облік, як інформаційна система для складання звітності, зміст та складання бухгалтерської звітності, класифікація форм звітності (зараз вони сформувалися як баланс (звіт про фінансовий стан), звіт про фінансові результати (звіт про сукупний дохід), звіт про рух грошових коштів, звіт про власний капітал, примітки до звітності; існують окремі форми консолідованої звітності, бухгалтерської звітності банків, звітності бюджетних установ тощо), поняття звітного періоду, зв'язок з елементами методу бухгалтерського обліку, методологія складання

бухгалтерської звітності, уніфікація форм звітності тощо у роботах з економічної теорії детально не розглядалися.

Розв'язання питань звітності зараз йде двома шляхами. По-перше, це засади регламентації фінансової звітності на мікро-, мезо-, макро- та мегарівнях; сформувалася сукупність форм звітності, визначився звітний період, відбувається подання звітів у хронологічному порядку, сформовано принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності, справу облікової політики, стає актуальним достовірність даних звітності, вдосконалюється консолідована фінансова звітність тощо. По-друге, це творча складова: ведеться розробка методологічного забезпечення звітності, головним чином бухгалтерської та фінансової звітності: вдосконалюється якість звітності, досліджується моделювання звітності, подання звітності в електронному вигляді, фінансова звітність розглядається як об'єкт аналізу та аудиту та ін. Зазначається значний вплив звітності підприємств на курс цінних паперів, визначення ціни покупки та продажу акцій,

Слід відмітити, що процедури пов'язані з підготовкою, поданням та використанням звітності ґрунтуються не лише на досягненнях економічної теорії, але також на теоріях капіталу, прибутку, ризику, фінансів, інституційному підході, теорії права власності, корпоративних структур.

**Висновки.** Узагальнивши зміст звітності та бухгалтерській звітності в працях творців економічної теорії, застосувавши філософський підхід до розкриття фундаментальних положень звітів, звітності зазначимо певну послідовність та звужене коло питань щодо звітів, що розглядалися у працях представників економічної науки. Звіти це не тільки елемент методу бухгалтерського обліку, але також важливе загальноекономічне, правове, поняття з управління суспільством та економікою. Звітність надається користувачам за обов'язком, *ex officio* — лат. Дотримання певної послідовності утворення інформаційної бази складання звітів, просування, підготовки, надання та використання звітів, методологічне та методичне забезпечення звітності дозволить розширити межі облікового тлумачення звітів та ефективного прийняття управлінських рішень.

**Список використаних джерел:**

1. Веблен Торстейн. Теория делового предприятия/ Пер. с англ. – М.: Дело, 2007. – 288 с.
2. Кенэ Франсуа. Избранные экономические произведения. М.: Издательство социально-экономической литературы, 1960. – 551 с.
3. Леонтьев В. В. Экономические эссе. Теория, исследования, факты и политика: Пер. с англ. – М.: Политиздат, 1990. – 264 с.
4. Маркс К. Капітал. Критика політичної економії. К: Видавництво політичної літератури України, 1982. В 3-х томах. - 932 с.
5. Петти Вильям. Экономические и статистические работы. Пер. под ред. д.э.н. М. Смит, предисловие доктора эконом. наук Д. Розенберга. М., Государственное социально-экономическое издательство, 1940. Тома I-II. - 320 с.
6. Пантелеев В.П. Еволюція визначення «податкова звітність» / «звітність за податками» — В зб. Сталий розвиток економіки. Всеукраїнський науково-виробничий журнал Випуск 2(5). — Тернопіль: Університет економіки і підприємництва, Інститут економіки, технологій і підприємництва, 2011. — с. 171-176.
7. Пушкар М.С. Філософія обліку – Тернопіль, Карт Бланш, 2002. – 157 с. – (Серія «Бухгалтерський облік, звітність, аналіз»)
8. Смит А. Исследование о природе и причинах богатства народов / А.Смит; [пер. с англ. Предисл. В.С.Афанасьева]. – М. Эксмо, 2007. – 960 с.
9. Соколов Я.В. Бухгалтерский учет: от истоков до наших дней [учеб. пособие для вузов]. Я.В.Соколов. – М.: Аудит, ЮНИТИ, 1966. – 638 с.
10. Фишер Ирвинг Покупательная сила денег / состав., вступ. статья М.К.Бункина, А.М. Семенов. – М.: Дело, 2001. - 320 с. – (Серия «Политическая экономия: ступени познания»)