

О.В. Вакун, викладач

*Івано-Франківський інститут менеджменту
Тернопільського національного економічного університету*

КОНЦЕПЦІЯ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ В СИСТЕМІ БУХГАЛТЕРСЬКОГО ОБЛІКУ

(Представлено д.е.н., проф. Легенчуком С.Ф.)

Обґрунтовано історичні аспекти оприлюднення інтегрованих звітів підприємствами. Визначено основні причини необхідності формування єдиного загального корпоративного звіту підприємства. Проведено аналіз розвитку наукової думки в контексті розвитку концепції інтегрованої звітності підприємства.

Виділено та проаналізовано основні відмінності інтегрованої звітності від традиційної моделі звітності. Встановлено, що визначальною особливістю інтегрованого звіту є його орієнтація на забезпечення інформаційної підтримки вартісно-орієнтованого управління на засадах стійкого розвитку.

Визначено необхідні зміни теоретико-методологічної структури бухгалтерського обліку, які необхідно здійснити за умови використання концепції інтегрованої звітності: розширення і реструктуризація предмета бухгалтерського обліку; розробка нової моделі інформаційної системи, що буде базисом для формування інтегрованих звітів; розширення часових рамок бухгалтерського обліку; пошук оптимального набору показників та напрямів діяльності, в розрізі яких має подаватися інформація в інтегрованих звітах.

Ключові слова: *система бухгалтерського обліку; бухгалтерська звітність; інтегрована звітність; нефінансова звітність; звітність зі стійкого розвитку.*

Актуальність дослідження та постановка проблеми. Розвиток системи бухгалтерського обліку відбувається під впливом значної кількості факторів, основним з яких є зростаючі запити користувачів облікової інформації, які на сьогодні є основною рушійною силою розвитку облікової наукової думки. Як наслідок, зміна суспільної свідомості в напрямі необхідності забезпечення стійкого розвитку економіки, зумовила появу нових вимог представлення фінансової інформації, що спричинило поширення практики підготовки і ствами інформації про соціальні наслідки

З початку 1990-х рр. подібна інформація надавалася за допомогою додаткових форм розкриття фінансової звітності шляхом оприлюднення різноманітних звітів (для працівників, про соціальну відповідальність, про додану вартість, про перспективи розвитку, про торговельні марки, про соціальну та екологічну діяльність, про людський капітал тощо). Якщо такі звіти значно покращували процес інформування внутрішніх користувачів про результати діяльності підприємства, то для зовнішніх користувачів вони не відігравали важливого значення через їх нестандартизованість, відсутність загальних принципів їх побудови, неспіввимірність їх показників, відсутність гармонізованої системи вимірників, відсутність розробленої системи моделей прийняття економічних рішень на їх основі. З часом окрему групу таких звітів, які переважно склалися із набору нефінансових показників, виокремили в нефінансову звітність, яка доповнювала фінансову звітність, що публікувалася підприємствами.

Однак така доповнена модель облікового звітування не пройшла випробування часом внаслідок своєї неможливості забезпечити за допомогою застарілих методичних інструментів (предмет охоплення показників, часова орієнтація, цільова спрямованість тощо) надання інформації про вартість підприємства, необхідну користувачам для прийняття рішень в умовах функціонування економіки, орієнтованої на забезпечення стійкого розвитку.

З метою вирішення цієї проблеми вченими була розроблена концепція інтегрованої звітності, яка змінила існуючі підходи до розуміння сутності системи бухгалтерського обліку та її призначення, розширила поняття бухгалтерської звітності та значно змінила роль бухгалтерського обліку в суспільстві. В той самий час, на сьогодні існує значна кількість перепон теоретико-методологічного характеру, що не дозволяє її безперешкодно впровадити в національну облікову систему. Їх подолання в результаті сприятиме підвищенню ефективності практичного застосування даної концепції в діяльності вітчизняних підприємств.

Аналіз останніх досліджень і публікацій. Питанням виникнення концепції інтегрованої звітності та аналізу особливостей її застосування на підприємствах в сучасних умовах розвитку економіки присвячені праці О.М. Баришнікової, К.В. Безверхого, В.М. Жука, Р.Дж. Екклза, Р.О. Костирка, М.П. Крзуса, О.А. Лаговської, Д.Лейхта, Н.О. Лоханової, І.М. Львової, М.А. Проданчука, Ф.Ю. Сафанової, Дж.Серафейма та ін.

Метою статті є аналіз історичних аспектів виникнення концепції інтегрованої звітності та обґрунтування її ролі в системі бухгалтерського обліку в умовах сьогодення.

Викладення основного матеріалу дослідження. Практичною передумовою виникнення концепції інтегрованої звітності є поширення практики складання інтегрованих звітів підприємствами різних країн на початку 2000-х р. Зокрема, піонерами в даній сфері були датські компанії «Novozymes» (2002 р.), «Novo Nordisk» (2004 р.) та бразильська компанія «Natura» (2003 р.). Одночасне виникнення даного явища в різних країнах світу свідчить про глобальний характер проблематики корпоративного звітування, яку підприємства намагалися вирішити шляхом складання єдиного узагальнюючого звіту, що включав набір фінансових та нефінансових показників про результати діяльності й стратегію розвитку підприємства.

Основною причиною необхідності формування єдиного загального корпоративного звіту підприємства стала економія витрат на процес складання і оприлюднення звітності, які значно зросли зі зростанням обсягів звітності, що надається внутрішнім і зовнішнім користувачам для прийняття рішень. Зокрема, як зазначає з цього приводу І.М. Львова, у 1975 р. фінансова звітність великих компаній становила в середньому 50 сторінок, а в 2008 р. вона вже досягла 350 сторінок [3, с. 178]. Разом з цим, складання інтегрованої звітності також має на меті надання детальнішої інформації про стратегію підприємства не лише в розрізі фінансової перспективи, а й за допомогою надання фінансової та нефінансової інформації про інші види ресурсів, що впливають на процес створення вартості підприємства.

Перші наукові публікації, в яких почали розглядатися питання формування концепції інтегрованої звітності, з'явилися в середині 2000-х рр. Так у 2005 р. А.Л. Уайт, старший радник організації «Бізнес для соціальної відповідальності» (BSR), розглядаючи проблеми розвитку нефінансової звітності, зазначив, що одночасно з нефінансовою, почала з'являтися інтегрована звітність, яка на сьогодні знаходиться в зародковому стані [7, с. 3]. Порівнюючи роль інтегрованої та нефінансової звітності для компаній, автор приходить до переконливого висновку, що саме нефінансова звітність перебуває на траєкторії, що дозволить їй стати стандартною бізнес-практикою компаній у XXI столітті.

Проте, вже через 5 років, стало зрозумілим, що дані прогнози не виправдалися. Зокрема, у 2010 р. в книзі «Один звіт: інтегрована звітність для стійкої стратегії» Р.Дж. Екклз та М.П. Круз [6] виявили і

обґрунтували нову тенденцію практики корпоративного звітування – складання єдиного інтегрованого звіту, основною причиною чого стала можливість надання користувачам інформації про фактори створення і руйнування вартості, що в результаті сприяє стійкому розвитку суспільства.

На думку авторів, складання інтегрованих звітів є пріоритетним напрямом розвитку бухгалтерської звітності, оскільки дозволяє одночасно забезпечити задоволення інформаційних потреб власників компаній, інвесторів, регуляторів, аудиторів і суспільства в цілому.

Остаточне нормативне закріплення концепції інтегрованої звітності в обліковому середовищі відбулося з виникненням ряду міжнародних організацій, які зайнялися її розвитком та просуванням на ринки капіталу, а також із виходом методичних рекомендацій інших організацій, що займалися розробкою нефінансових звітів, однак переорієнтували свої підходи на інтегровану звітність або адаптували свої моделі шляхом уможливлення складання на їх основі інтегрованих звітів.

Так у 2010 р. було створено «Міжнародний комітет з інтегрованої звітності» (IIRC), у 2011 р. – «Раду з розробки облікових стандартів зі стійкого розвитку» (SASB), у 2013 р. представники організації «Глобальної ініціативи звітності» (GRI) опублікували документ «G4 Guideliness», в якому зазначені рекомендації про порядок подання інформації про стійкий розвиток у звітах різних форматів, зокрема, в інтегрованих звітах.

Сьогодні ж інтегровану звітність слід розглядати як нову парадигму корпоративної звітності, основною метою якої є надання зовнішнім користувачам комплексного уявлення про ключові фактори створення вартості на даний момент і в майбутньому на основі подання набору фінансових і нефінансових показників.

Поява парадигми інтегрованої звітності дозволяє сформулювати нові завдання бухгалтерського обліку з урахуванням того факту, що облікова інформація потрібна не лише постачальникам капіталу для його примноження, а й іншим членам суспільства для забезпечення його подальшого сталого розвитку.

Значний поштовх розвитку концепції інтегрованої звітності надали вихід дискусійного документа «На один крок ближче до інтегрованої звітності. Новий підхід в XXI столітті» (2011 р.) та «Проекту міжнародного формату інтегрованої звітності» (<IR>) (2013 р.), що були випущені IIRC. Якщо в першому документі [4] були обґрунтовані причини необхідності трансформації існуючої концепції

бухгалтерської звітності та запровадження інтегрованої звітності, описані можливі варіанти побудови її структури, переваги користувачів від її впровадження, то в Проекті <IR> [5] вже була здійснена перша спроба стандартизації практики підготовки і представлення інтегрованої звітності на основі розгляду базових понять, керівних принципів та компонентів її змісту.

Таким чином основне призначення даного проекту – надання відповіді на те, яким чином слід готувати інтегровану звітність та що варто враховувати до її складу.

Відмінними рисами інтегрованої звітності, порівняно з традиційною моделлю звітності, є такі (табл. 1).

Таблиця 1

*Відмінності інтегрованої звітності від традиційної моделі звітності
(узагальнено на основі [4, с. 11])*

Відмінна риса	Характеристика
1	2
Інтегроване мислення	Інтегрована звітність відображає і підтримує інтегроване мислення – моніторинг, управління і передачу відомостей про комплексний процес формування вартості, а також про те, яким чином це сприяє досягненню успіху в перспективі. Інтегрована звітність показує, якою мірою інтегроване мислення поширене в організації
Охоплення всіх форм капіталу, що впливають на процес управління вартістю	Інтегрований звіт показує ефективність процесу управління підприємством за допомогою різних видів «капіталу» (виробничого, людського, інтелектуального, природного і соціального), їх взаємозалежність і їх роль у досягненні успіху. Така більш широка точка зору вимагає розгляду використання ресурсів, і пов'язаних з цим ризиків, і можливостей по всьому ланцюжку створення підприємством додаткової вартості
Орієнтація на стратегічний взаємозв'язок минулого і майбутнього	Річна бухгалтерська звітність у даний час в основному зосереджується на минулих фінансових показниках і фінансових ризиках. Інші звіти і повідомлення можуть охоплювати інші ресурси, але вони досить рідко наведені у взаємозв'язку або у зв'язку зі стратегічними цілями підприємства та його здатністю створювати і підтримувати вартість в майбутньому

Розширення часових рамок	Інтегрована звітність враховує короткострокові, середньострокові і довгострокові фактори
Збільшення довіри і прозорості	Приділяючи підвищену увагу прозорості, наприклад, шляхом розкриття більшого числа фінансових і нефінансових показників, розкриття як позитивних, так і негативних моментів, інтегрована звітність допомагає сформуванню довіри

Закінчення табл. 1

1	2
Гнучкість	Інтегрована звітність пропонує заснований на низці принципів підхід, що забезпечує більшу увагу до чинників, які є істотними для певних галузей і підприємств, дозволяючи останнім описати свою унікальну ситуацію простою і зрозумілою мовою
Стислість та змістовність	Основною метою формування інтегрованої звітності є усунення хаосу в основному звіті таким чином, щоб він охоплював у стислій формі лише найсуттєвіші дані
Комп'ютерна та інтернет-орієнтація	Інтегрована звітність використовує нові прогресивні технології, щоб зв'язати дані в основному звіті і забезпечити доступ до більш детального розкриття показників в режимі он-лайн, де це необхідно

Вказані відмінні риси (табл. 1) дозволяють визначити характерні особливості інтегрованої звітності як елемента облікової системи. В той самий час, визначальною особливістю інтегрованого звіту є його орієнтація на забезпечення надання інвесторам інформації про сталий розвиток, що має істотний вплив на стратегічні зміни вартості підприємства. В інтегрованому звіті підприємство надає коротку інформацію про те, як його стратегія, корпоративне управління, результати діяльності та перспективи дозволяють йому створювати вартість протягом тривалого періоду, який складається з використанням основних принципів підготовки звітності в сфері стійкого розвитку.

Також обов'язково слід зазначити, що незважаючи на той факт, що виникнення і запровадження концепції інтегрованої звітності в умовах сьогодення значно впливає на організаційно-методичні аспекти функціонування облікової системи, значна кількість положень даної концепції не є щойно винайденими, і що залишалися тривалий час поза увагою дослідників у сфері бухгалтерського обліку. Більшість з її

базових постулатів вже розглядалася вченими протягом тривалого історичного розвитку бухгалтерського обліку. Зокрема, основними ідеями інтегрованої звітності, які протягом багатьох років розвивалися вітчизняними і зарубіжними вченими, та знайшли реалізацію в чинній концепції є:

- необхідність розширення меж звітів, складених за даними облікових книг;
- доповнення цих звітів поясненнями, аналітичними розрахунками;
- об'єднання (інтеграції) у звітності відомостей, що характеризують не тільки фінансовий стан і фінансові результати підприємства, а й середовище, в якому воно здійснювало діяльність [3, с. 182].

Значно підвищуючи роль бухгалтерського обліку в суспільстві, разом з тим, поява концепції інтегрованої звітності є причиною необхідності пошуку нових підходів до удосконалення і трансформації чинної моделі національної системи бухгалтерського обліку. Зокрема, широке впровадження концепції інтегрованої звітності в облікову систему зумовлює необхідність здійснення значних змін в її теоретико-методологічній структурі, зокрема:

1. Розширення предмета бухгалтерського обліку шляхом включення до його складу нових видів капіталу підприємства (виробничий, кадровий, інтелектуальний, природний і соціальний), передбачає необхідність розробки відповідних методик їх облікового відображення та звітування. Сьогодні дослідниками здійснюються окремі спроби відображення нових видів капіталу в бухгалтерському обліку (людського – Т.В. Давидюк, Н.М. Королюк, Я.В. Соколов; екологічного – В.М. Жук, І.В. Замула, Є.В. Ільчова, Г.В. Кірейцева; інтелектуального – Р.П. Булига, Н.М. Головай, С.А. Кузубов, С.Ф. Легенчук; соціального – І.В. Жиглей, В.В. Травін та ін.), однак відсутні загальні підходи до розробки таких методик, зокрема, в частині облікової оцінки, що не дозволяє на їх основі сформувати загальну систему обліково-аналітичної підтримки управління вартістю підприємства.

2. Формування інтегрованої звітності стосується проблеми побудови інтегрованої системи бухгалтерського обліку в умовах застосування інформаційно-комп'ютерних систем. Зокрема, на думку проф. Н.О. Лоханової у межах такого підходу (концепції інтегрованої звітності) втрачають сенс відмінності між окремими обліковими підсистемами: фінансовим обліком, управлінським обліком тощо, що

зумовлює необхідність побудови цілісної обліково-аналітичної системи підприємства [2, с. 56]. Таким чином, для забезпечення ефективної організації процесу підготовки і складання інтегрованої звітності необхідно вирішити проблему інтеграції облікових підсистем, що забезпечуватиме збір і узагальнення інформації фінансового і нефінансового характеру в єдиній інформаційній системі.

3. Розширення часових меж бухгалтерського обліку шляхом включення до його складу стратегічних та прогнозних фактів господарського життя зумовлює необхідність удосконалення облікової методології для забезпечення надання достовірної, релевантної і прозорої інформації про майбутні події й стратегію в інтегрованій звітності підприємства. Однак, на думку проф. З.В. Гуцайлюка впровадження подібних новачій в облікову систему (запровадження стратегічного або прогнозного обліку) є лише надуманою назвою, а ті завдання, які вони вирішують, більше стосуються фінансового менеджменту, а не бухгалтерського обліку [1, с. 14]. Внаслідок цього взагалі постає питання про можливість і доцільність побудови інтегрованої звітності на основі системи бухгалтерського обліку, оскільки значна частина даних, необхідних для її складання, формується і надається іншими підсистемами, зокрема, системами фінансового та стратегічного менеджменту.

4. Розуміння стислості і змістовності розробниками Проекту <IR> як цінностей, яких слід дотримуватися в процесі розробки інтегрованих звітів, зумовлює необхідність пошуку оптимального набору показників та напрямів діяльності для підприємств кожної галузі, розкриття фінансової та нефінансової інформації, що дозволить забезпечити процес управління вартістю підприємства та прийняття ефективних рішень постачальниками капіталу. При цьому така інформація має оприлюднюватися не лише традиційним способом, а й за допомогою сучасних інтернет-технологій, зокрема, шляхом створення спеціалізованих веб-сайтів, які дозволяються в он-лайн режимі проводити аналіз визначених підприємством факторів, що впливають на процес генерування та руйнування його вартості.

Висновки та перспективи подальших досліджень:

1. Поява концепції інтегрованої звітності пов'язана з виникненням потреби у формуванні облікового інформаційного продукту, який одночасно відповідає потребам суб'єктів його створення та користувачам. Зокрема, основною причиною її виникнення є бажання мінімізації витрат на складання корпоративної звітності, а також

неадекватність фінансової звітності зростаючим запитам користувачів в інформації про фактори створення і руйнування вартості, ризику, стратегію розвитку підприємства, корпоративне управління тощо, що необхідні для стійкого управління вартістю підприємства та економіки в цілому.

2. Впровадження концепції інтегрованої звітності в облікову систему передбачає необхідність здійснення змін в її теоретико-методологічній структурі: розширення і реструктуризація предмета бухгалтерського обліку шляхом використання нової класифікації капіталу підприємства; розробки нової моделі інформаційної системи, що буде базисом для формування інтегрованих звітів підприємства; розширення часових меж бухгалтерського обліку шляхом включення до його складу стратегічних та прогнозних фактів господарського життя; пошук оптимального набору показників та напрямів діяльності, в розрізі яких має подаватися інформація в інтегрованих звітах.

3. Перспективним напрямом подальших наукових досліджень є проведення пошуку набору показників у розрізі галузей діяльності, що є складовими інтегрованих звітів, використання яких дозволяє забезпечити інформаційну підтримку вартісно-орієнтованого управління підприємством на засадах стійкого розвитку.

Список використаної літератури:

1. *Гуцайлюк З.В.* Прогнозний (стратегічний) облік і сучасні проблеми розвитку теорії бухгалтерського обліку / *З.В. Гуцайлюк* // Бухгалтерський облік і аудит. – 2006. – № 2. – С. 14–19.
2. *Лоханова Н.О.* Інтегрована звітність як продукт цілісної обліково-аналітичної системи / *Н.О. Лоханова* // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2012. – Вип. 4 (47). – С. 50–56.
3. *Львова И.Н.* Идеи интеграции отчетности: исторический аспект / *И.Н. Львова* // Вестник. – СПб : ГЭУ, 2014. – Вып. 1 (68). – С. 177–182.
4. На один шаг ближе к интегрированной отчетности. Новый подход в 21 веке. – ПИРС, 2011. – 32 с.
5. Проект міжнародного формату інтегрованої звітності <IR> [Електронний ресурс]. – Режим доступу : http://bdo.com.ua/integrirovannaja_otchetnost.

6. *Eccles R.G. One report: integrated reporting for a sustainable strategy / R.G. Eccles, Michael P.Krzus. – John Wiley & Sons, 2010. – 240 p.*
7. *White A.L. New wine, new bottles: the rise of non-financial reporting / A.L. White // A business brief for Business for Social Responsibility by Allen L. White. – 2005. – P. 1–9.*

ВАКУН Оксана Володимирівна – викладач кафедри обліку та фінансів Івано-Франківського інституту менеджменту Тернопільського національного економічного університету.

Наукові інтереси:

- бухгалтерський облік та аналіз нематеріальних активів;
- бухгалтерський фінансовий облік;
- інтегрована звітність.

Стаття надійшла до редакції 07.10.2014.