УДК 657.37

С. Ф. Голов
ПВНЗ «Міжнародний інститут менеджменту (МІМ-Київ)»

ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ ІНТЕГРОВАНОГО ЗВІТУВАННЯ

© Голов С. Ф., 2017

Розкрито взаємозв'язок та відмінності фінансової та інтегрованої звітності. Визначено недоліки сучасних підходів до складання інтегрованої звітності на основі даних обліку. Аргументовано, що система рахунків глобального обліку здатна забезпечити формування фінансових і не фінансових кількісних показників інтегрованої звітності.

Ключові слова: інтегроване звітування, інтегрований звіт, облік, фінансова звітність, суттєвість, інформаційне забезпечення.

S. F. Holov
PVNZ «International Management Institute (IMI-Kyiv)»

INFORMATION SUPPORT FOR INTEGRATED REPORTING

© Holov S. F., 2017

The article shows the interconnection and differences of financial statements and integrated report. Proved the importance of integrated performance reporting system to improve the efficiency of corporate governance and their importance in the regulation of economic processes. These facts inormatsiynyh growing requests for performance integrated reporting companies controlled by the body of the company, shareholders and investors, and financial analysts market.

The drawbacks of the existing approaches to making integrated report on the basis of accounting date is described. In particular, emphasis on the facts of uncertainty sources and ways of obtaining and converting the information that is essential for users of integrated reporting. Outlined content concepts integrated reporting, in particular, its functional orientation as a management tool for companies creating added value in the short, medium and long term, organized according to the business model of companies.

It is proved, that the system of accounts of global accounting is able to insure the formation of financial and non-financial quantitative measures of integrated reporting. Such arguments stem from the fact that the global accounting system is defined as the collection, transformation and provide internal and external users to reliable, relevant and timely financial and non-financial information about past and future options of the company and its environment. The data source for creating an integrated information system of global accounting can be a variety of documents of various departments of the company and any relevant information obtained from outside (including on the internet).

It was determined that the source data for creating an integrated information system of global accounting (eg accounts unihrafichnoho accounting) can be a variety of documents of various departments of the company and any relevant information obtained from outside (including on the internet). The number and content of such accounts depends on the selected parameters now integrated reporting. Given that the system integrated reporting key indicators are changes in the capital, it is appropriate to have the relevant category in the form

Lviv Polytechnic National University Institutional Repository http://ena.lp.edu.ua

of off-balance sheet accounts for each capital. Thus one possible option would be the integration of financial and non-financial indicators for off-balance sheet accounts.

Key words: integrated reporting, integrated report, accounting, financial statements, materiality, information support.

Постановка проблеми. Указом Президента України від 12 січня 2015 року затверджено Стратегію сталого розвитку «Україна-2012» [1], передумовою реалізації якої є суспільний договір між владою, бізнесом та громадським суспільством.

Відповідальність бізнесу, своєю чергою, потребує побудови ефективної системи управління сталим розвитком з урахуванням сучасних тенденцій.

Аналітики [2] відзначають шість тенденцій сталого розвитку:

1) зацікавленість керівництва має вирішальне значення для зростання обізнаності про ризики у галузі сталого розвитку і готовності до них;

2) держава і міжнародні інститути не відіграють ключової ролі у вирішенні питань сталого розвитку;

3) серйозною проблемою в галузі сталого розвитку став щораз більший ризик дефіциту природних ресурсів;

4) заходи, що вживають компанії для зниження ризиків, не відповідають масштабам проблем у галузі сталого розвитку;

5) зростає кількість запитів з боку інвесторів і акціонерів щодо діяльності компаній у галузі сталого розвитку;

6) поширення інтегрованої звітності обмежується відсутністю адекватних інструментів її складання.

Остання тенденція привертає особливу увагу, оскільки складання інтегрованої звітності є важливою передумовою дотримання бізнесом доктрини сталого розвитку. Управління сталим розвитком неможливе без системи показників, які відображають конкурентоздатність бізнесу та його вплив на довкілля і суспільство.

Аналіз досліджень і публікацій. Останнім часом інтегрована звітність є предметом активних досліджень вітчизняних та зарубіжних вчених. Різним аспектам інтегрованого звітування присвячені публікації Н. О. Лоханової, Р. О. Костирко, П. Куцика, М. Корягіна, М. Проданчука, К. Безверхого, О. В. Будька, В. Г. Когденко, М. В. Мельника, Р. Екклза, С. Адамса та інших.

Зазначені автори найбільше уваги приділяють:

- сутності та ролі інтегрованої звітності [3, 4];
- проблемам її запровадження [5, 6];
- змісту інтегрованої звітності та процедурам її формування [7, 8, 9];
- регламентації інтегрованої звітності [10].

Але жоден з авторів не конкретизує методів та процесів формування й узагальнення інформації у форматі інтегрованої звітності.

Невирішена частина загальної проблеми зводиться до відсутності системи інформаційного забезпечення інтегрованого звітування. Переважно залишаються невизначеними джерела і шляхи отримання та перетворення інформації, яка є суттєвою для користувачів інтегрованої звітності. Тому мета статті – визначити джерела та шляхи інформаційного забезпечення інтегрованого звітування.

Виклад основного матеріалу. Концепція інтегрованої звітності [11] розглядає компанію як механізм створення доданої вартості у коротко-, середньо– і довгостроковому періодах з вхідних ресурсів (капіталів) у певний спосіб (бізнес-модель). Тому метою інтегрованої звітності є:

1) надати інформацію про ресурси та взаємозв’язки, які використовує і на які впливає компанія;

2) пояснити те, як компанія взаємодіє із зовнішнім середовищем і капіталами для створення вартості.

Lviv Polytechnic National University Institutional Repository http://ena.lp.edu.ua

Інтегрована звітність має містити вісім взаємопов'язаних елементів:

– *Опис організації та опис зовнішнього оточення організації:* що саме робить організація і за яких умов організація провадить діяльність?

– *Управління:* яким чином структура управління організації сприяє підвищенню спроможності організації продукувати додану вартість у коротко-, середньо- та довгостроковому періоді?

– *Можливості та ризики:* які є конкретні можливості та ризики, які впливають на спроможність організації продукувати додану вартість у коротко-, середньо- та довгостроковому періоді, і як організація працює з такими можливостями та ризиками?

– *Стратегія та розміщення ресурсів:* де хоче бути організація у майбутньому і як організація планує цього досягти?

– *Бізнес-модель:* яка бізнес модель в організації та наскільки вона є витривалою, стійкою?

– *Результативність:* наскільки організація досягла своїх стратегічних цілей і який вплив це мало на капітали, які використовує організація?

– *Перспективи на майбутнє:* з якими викликами та ризиками найімовірніше може стикнутись організація у процесі втілення власної стратегії і які наслідки це може мати для бізнес-моделі та результативності організації у майбутніх періодах?

– *Основні принципи презентації:* як організація визначає, які питання слід вносити до інтегрованого звіту і як такі питання оцінюють кількісно чи якісно?

П. Куцик і М. Корягін [12] тлумачать інтегровану звітність як нову парадигму розвитку бухгалтерської звітності. Але таке твердження не відповідає дійсності, оскільки з восьми наведених вище елементів інтегрованої звітності, лише незначна частина інформації може бути отримана з системи бухгалтерського обліку.

Також неправильно вважати інтегровану звітність результатом гармонізації фінансової та нефінансової звітності [10]. Хоча інтегрована звітність має зв'язок з фінансовою звітністю, але остання не є її складовою.

Для визначення відмінностей та зв'язків фінансової та інтегрованої звітності доречно порівняти принципи їхнього складання.

Оскільки у тексті МСФЗ, принципи фінансової звітності чітко не відокремлені, використаємо перелік принципів, наведений у відповідній Директиві ЄС (таблиця).

Принципи фінансового та інтегрованого звітування

Директива 2013\34\ЄС [13]	Основа інтегрованого звітування [11]
Безперервність	Стратегічний фокус і орієнтація на майбутнє
Розсудливість	Сполученість інформації
Нарахування	Взаємодія із зацікавленими сторонами
Суттєвість	Суттєвість
Собівартість	Стислість
Зіставність	Постійність та зіставність
–	Достовірність та повнота

Джерело: склав автор

З табл. 1. видно, що збігаються лише принципи зіставності та суттєвості.

Проте зміст цих принципів в інтегрованому звіті є ширшим, аніж у фінансовій звітності.

Так, в інтегрованому звіті зіставність означає не лише порівняння даних за попередні періоди, а й зіставність цільових і фактичних показників та зіставність з аналогічною інформацією, наведеною в цьому звіті.

Своєю чергою, суттєвість інформації в інтегрованому звіті зумовлена не впливом на показники фінансової звітності за певний період, а впливом на оцінювання здатності організації створювати вартість в короткостроковому, середньостроковому і довгостроковому періоді. Тому перелік факторів суттєвості під час інтегрованого звітування є досить великим, що передбачає встановлення пріоритетності цих факторів за допомогою матриці суттєвості.

Lviv Polytechnic National University Institutional Repository http://ena.lp.edu.ua

Ключове значення для оцінювання суттєвості інформації в інтегрованій звітності має межа звітування, яка встановлює границі релевантності інформації для внесення її в інтегрований звіт.

Межа інтегрованого звітування спирається на:

1) периметр консолідації фінансової звітності;

2) вивчення ризиків, можливостей та результатів, пов'язаних з компаніями, які перебувають за межами суб'єкта, що надає фінансову звітність.

Периметр консолідації визначає склад дочірніх, спільних та асоційованих підприємств, включених до консолідованої фінансової звітності.

Материнська компанія розташована в центрі периметра консолідації та є об'єктом інвестування, інформація про який цікава для постачальників фінансового капіталу.

Отже, перший рівень суттєвості інформації для внесення в інтегрований звіт визначається відповідними стандартами фінансової звітності, які встановлюють критерії контролю та суттєвого впливу.

Втім, обмеження фінансової звітності традиційною групою контрольованих підприємств не дає змоги оцінити реальний потенціал бізнесу, його можливості та ризики, пов'язані із відносинами з клієнтами, постачальниками, працівниками тощо.

Тому межу інтегрованого звітування можна зобразити так (рис. 1).

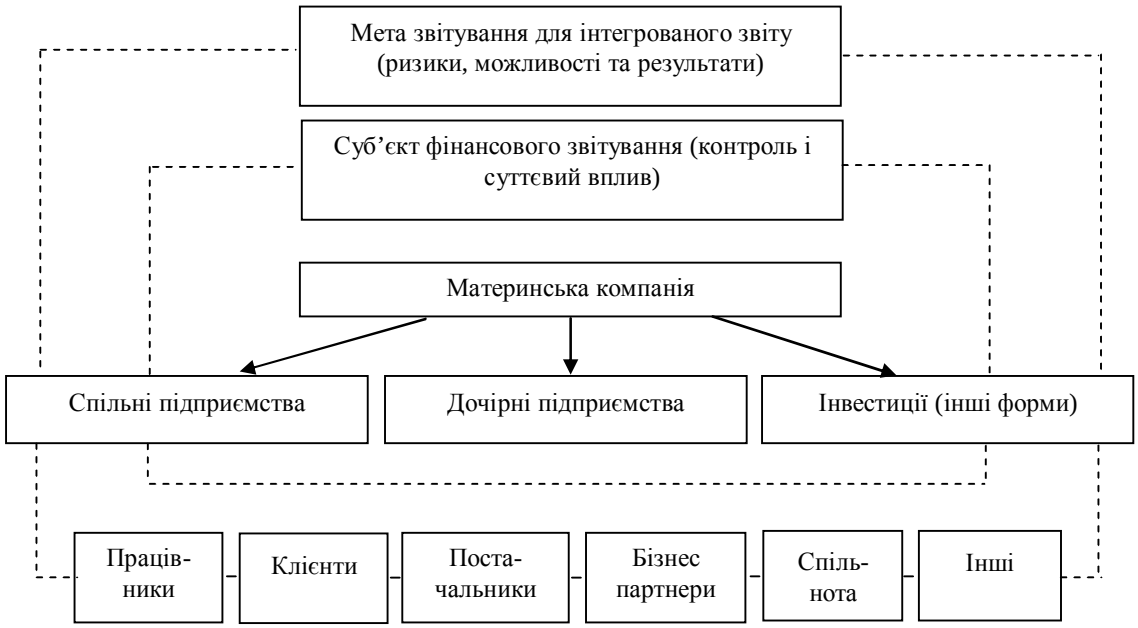

Рис. 1. Межа інтегрованого звітування
Джерело [11]

Як бачимо, сфера інтегрованого звітування виходить за межі фінансової звітності. Тому оцінювання ризиків охоплює розгляд стосунків не лише з пов'язаними, а й усіма зацікавленими сторонами, які впливають на здатність підприємства створювати вартість.

Після визначення суттєвої інформації необхідно забезпечити її отримання та структуризацію.

Складність формування такої інформації пов'язана з тим, що вона містить не лише фінансові, а й нефінансові кількісні показники, а також значну частину якісної (описової) інформації.

Більшість авторів зосереджують увагу на формуванні кількісних інтегрованих показників.

При цьому спостерігаються два підходи. Перший пов'язаний із пошуком можливостей формування фінансових показників інтегрованої звітності в традиційних системах фінансового та управлінського обліку.

У дослідженні Інституту привілейованих управлінських бухгалтерів (CIMA) [14] зроблено висновок, що управлінські бухгалтери (management accountants) мають відігравати важливу роль у складанні інтегрованої звітності та узагальненні нефінансової інформації.

Lviv Polytechnic National University Institutional Repository http://ena.lp.edu.ua

Міжнародна федерація бухгалтерів також вважає, що сталий розвиток створює нові виклики та нові можливості для бухгалтерів, які працюють у бізнесі. При цьому облік сталого розвитку (sustainability accounting) розглядають як методологію, призначену для визначення кількісного фінансового впливу діяльності підприємства на довкілля та соціальну спільноту [15].

Проте таку методологію часто розробляють на основі традиційної фінансової звітності. Зокрема, у посібнику проекту SIGMA [16] зазначено, що облік сталого розвитку ґрунтується на розширенні існуючої основи фінансового обліку. Для цього пропонують:

1) перегрупувати звіт про фінансові результати для того, щоб показати прямий вплив витрат і вигод, пов'язаних із сталим розвитком;

2) розширити звіт про фінансові результати з метою відображення зовнішніх витрат і вигод, пов'язаних із довкіллям, соціальними й економічними аспектами, які не наводять у традиційному звіті;

3) розширення показників балансу за рахунок нематеріальних активів (брендів, людського капіталу, репутації тощо), які пов'язані із сталим розвитком та «приховані» зобов'язання (зокрема зобов'язань, пов'язаних із ризиками сталого розвитку) підприємства.

На відміну від цього, вітчизняні дослідники [17, 18, 19] намагаються імплементувати доходи, витрати, активи і капітал, пов'язані із довкіллям, людським та інтелектуальним капіталом у систему бухгалтерського обліку. Для цього вони виокремлюють нові рахунки і субрахунки у межах чинного плану рахунків. Проте одночасне запровадження цих пропозицій, в умовах уніфікованого плану рахунків з ієрархічною побудовою аналітичних позицій, майже неможливо.

Крім того, значну характеристику інтегрованої звітності неможливо відобразити у грошовому еквіваленті.

Прихильники другого підходу пропонують створювати цілісну обліково-аналітичну систему підприємства.

Зокрема, Л. А. Костирко [20] запропонувала концепцію інтегрованої інформаційної системи, в якій інтегрований облік і звітність поряд з фінансовим, стратегічним і управлінським обліком є вхідною системою підтримки. При цьому, автор розглядає нефінансову та інтегровану звітність як джерело зовнішньої інформації. Проте, з одного боку, нефінансова звітність є складовою інтегрованої звітності, а остання, своєю чергою, є не джерелом, а продуктом інтегрованої інформаційної системи. При цьому все ще незрозуміло, що таке інтегрований облік, який його взаємозв'язок з фінансовим, управлінським і стратегічним обліком. Крім того, як зазначає Н. Лоханова, у межах такого підходу втрачають сенс відмінності між окремими обліковими підсистемами: фінансовим обліком, управлінським обліком тощо [21, с. 306]. Тому, на її думку, облік, як інформаційна система, має пов'язати різні види інформації та представити їх у вигляді інтегрованої звітності [21, с. 213].

Результати наших попередніх досліджень [22, 23] свідчать, що для формування фінансової та нефінансової інформації з метою складання інтегрованої звітності можна використати рахунки глобального обліку (рис. 2).

Рахунки внутрішнього диграфічного обліку забезпечують формування фінансової інформації, що відображається в системі бухгалтерського обліку.

Рахунки перспективного обліку призначені для відображення цільових параметрів діяльності підприємства та його зовнішнього середовища.

Своєю чергою, використання рахунків уніграфічного обліку дає змогу відобразити нефінансову інформацію про стан і зміни у капіталах підприємства.

Окремі автори заперечують таку можливість на тій підставі, що частина нефінансової інформації формується не обліком і не в бухгалтерії, а в інших відділах підприємства: маркетингу, логістики, виробничому відділі тощо [13, с. 210].

Слід зазначити, що це повною мірою стосується і фінансової інформації, оскільки в бухгалтерському обліку відображаються дані документів, які надходять, зокрема, з виробництва та інших підрозділів підприємства. Тому глобальний облік визначено саме як систему збору, перетворення та надання зовнішнім і внутрішнім користувачам надійної, доречної та своєчасної фінансової та нефінансової інформації про минулі й майбутні параметри діяльності підприємства та його зовнішнього середовища [22, с. 6].

Lviv Polytechnic National University Institutional Repository http://ena.lp.edu.ua

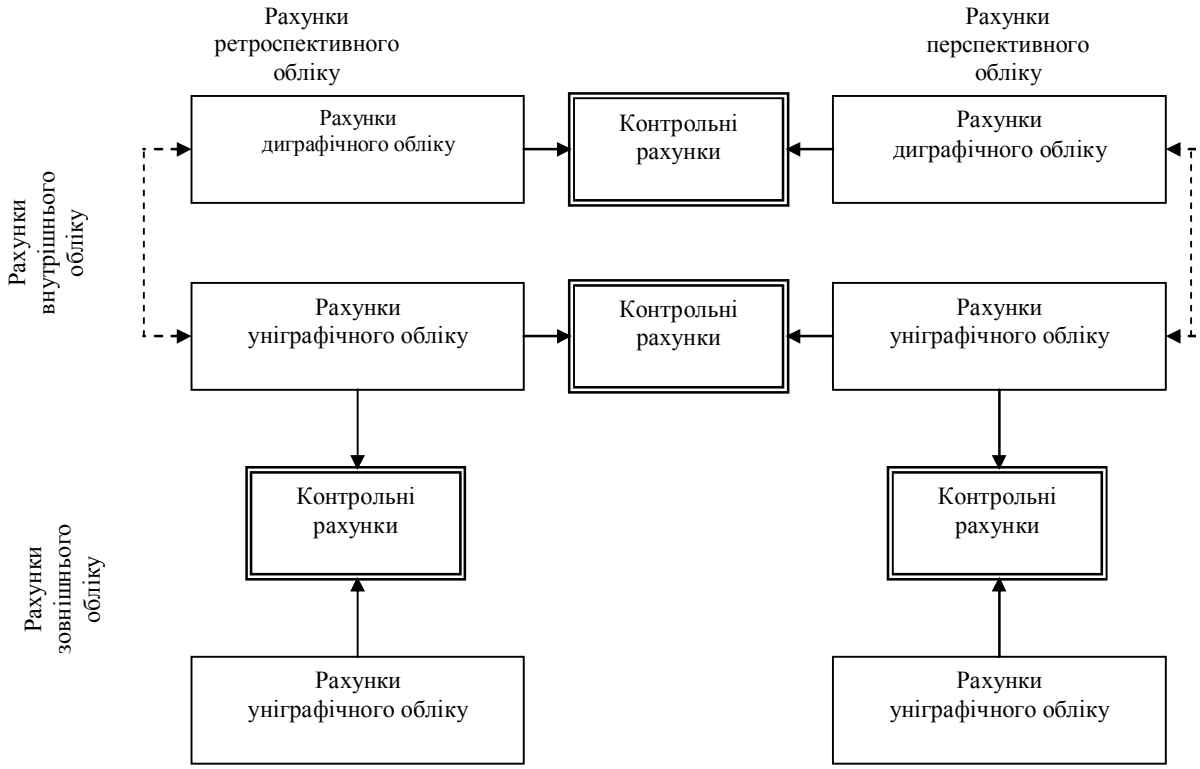

Рис. 2. Система рахунків глобального обліку
Джерело [22]

Отже, джерелом даних для формування інтегрованої інформації в системі глобального обліку (наприклад, на рахунках уніграфічного обліку) можуть бути і різноманітні документи різних підрозділів підприємства, і будь-яка релевантна інформація, отримана із зовні (зокрема, з мережі Інтернет).

Кількість і зміст таких рахунків залежить від обраних підприємством параметрів інтегрованого звітування. Враховуючи те, що у системі інтегрованої звітності ключовими показниками є зміни у капіталах, доречно мати відповідні рубрики у вигляді позабалансових рахунків для кожного виду капіталу. При цьому одним із можливих варіантів може бути інтеграція фінансових і нефінансових показників на позабалансових рахунках. Наприклад, на позабалансовому рахунку «Людський капітал» на одній стороні можна відображати увідні ресурси (кількість працівників, витрати на персонал), а на іншій стороні – досягнуті результати (дохід, лояльність персоналу тощо). Це дозволить аналізувати зміни у капіталах та вивчати їхній взаємозв'язок з досягнутими результатами. Моделювання реальних процесів в обліку має спиратися на конкретну бізнес-модель, яка також є його предметом.

Висновки. Сучасна система бухгалтерського обліку не здатна забезпечити формування повної кількісної інформації, необхідної для інтегрованого звітування. З метою інтеграції фінансових і нефінансових показників запропоновано використовувати систему рахунків глобального обліку. Така система дасть змогу задовольнити запити управління сталим розвитком підприємства.

1. Стратегія сталого розвитку «Україна-2020». Схвалено Указом Президента України від 12 січня 2015 року № 5/2015 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.president.gov.ua/documents/18688.html. 2. Six Growing Trends in Corporate Sustainability. An Ernst&Young survey in cooperation with GreenBizGroup [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ey.com/

Lviv Polytechnic National University Institutional Repository http://ena.lp.edu.ua

Publication/vwLUAssets/Six_growing_trends_in_corporate_sustainability_2013/$FILE Global Reporting Initiative. Sustainability Reporting Guidelines [Електронний ресурс]. – Режим доступу: https://www.globalreporting.org/reporting/g4/Pages/default.aspx. 3. Когденко В. Г. Интегрованная отчетность: вопросы формирования и анализа / В. Г. Когденко, М. В. Мельник // Международный бухгалтерський учет. – 2014. – № 10. – С. 2–5. 4. Костирко Р. О. Інтегрована звітність – інструмент соціально відповідального бізнесу / Р. О. Костирко // Часопис економічних реформ. – 2014. – № 1. – С. 49–54. 5. Adams S. Integrated Reporting: An Opportunity for Australia's // Sarah Adams, Roger Simnett // Australian Accounting Review. – 2011. – Vol.21, Issue 3. – P. 292–301. 6. Легенчук С. Ф. Концепція інтегрованої звітності як засіб підвищення якості інформування про капітал підприємства / С. Ф. Легенчук // Сучасний стан, актуальні проблеми та перспективи розвитку обліку, контролю та аналізу. Матеріали Міжнародної науково-практичної конференції до 20-ї річниці кафедри обліку і аудиту ІФТУНГ. Тези відповідей. Івано-Франківськ, 2015. – С. 87–90. 7. Лоханова Н. О. Інтегрована звітність як продукт цілісної обліково-аналітичної системи / Н. О. Лоханова // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2012. – Вип. 4. – С. 50–56. 8. Безверхий К. Інтегрована звітність підприємства: удосконалення організації і методики її складання / К. Безверхий // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 5. – С. 23–28. 9. Гриценко О. І. Тенденції та проблеми формування інтегрованої звітності суб'єктами господарювання / О. І. Гриценко // Молодий вчений. – 2014. – № 2. – С. 31–34. 10. Проданчук М. Інтегрована звітність – інструмент управління підприємством / М. Проданчук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 2. – С. 24–31. 11. The International Integrated Reporting Framework [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.theiirc.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf. 12. Куцик П. Інтегрована звітність як нова парадигма бухгалтерської звітності / П. Куцик, М. Корягин // Бухгалтерський облік. – 2015. – № 5. – С. 11–18. 13. Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC Text with EEA relevance of the European Parliament and of the Council http://eur-ex.europa.eu/LexUriServ/LexUriServ.do?uri= OJ:L:2013:182:0019:0076:EN:PDF 14. Sustainability and the role of management accountant. Research executive summary series. Volume 7. Issue 14. CIMA, October, 2011 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.com/Documents/Thought_leadership_docs/Sustainability%20and%20Climate%20Cha20Change/Management-control_NZICA.pdf. 15. Why Sustainability Counts for Professional accountants in Business. Information Paper. August 2006. IFAC [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.ifac.org/sites/default/files/publications/files/why-sustainability-counts-f.pdf. 16. The Sigma Guidelines – toolkit. Sustainability Accounting Guide. Published by the SIGMA Project, September 2003 [Електронний ресурс]. – Режим доступу: http://www.projectsigma.co.uk/Toolkit/SIGMAEnvironmentalAccounting.pdf. 17. Давидюк Т. В. Розвиток бухгалтерського обліку людського капіталу: теорія і методологія: монографія / Т. В. Давидюк. – Житомир : ЖДТУ, 2011. – 508 с. 18. Замула І. В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки: монографія / І. В. Замула. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – 440 с. 19. Легенчук С. Ф. Теорія і методологія бухгалтерського обліку в умовах постіндустріальної економіки: монографія / С.Ф. Легенчук. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – 652 с. 20. Костирко Л. А. Інтегрована інформаційна система підтримки фінансової стратегії стійкого розвитку підприємств / Л. А. Костирко // Часопис економічних реформ. – 2013. – № 4(12). – С. 91–98. 21. Лоханова Н. О. Інтеграційні процеси в обліку в умовах інституціональних перетворень: монографія / Н. О. Лоханова. – Херсон : Грінь Д. С., 2012. – 400 с. 22. Голов С. Система глобального бухгалтерського обліку / С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. 2010. – № 3 – С. 3–12. 23. Голов С. Теорія багатоцільового бухгалтерського обліку/ С. Голов // Бухгалтерський облік і аудит. – 2011. – № 4. – С. 3–13.

Lviv Polytechnic National University Institutional Repository http://ena.lp.edu.ua