

## СЕКЦІЯ 9 БУХГАЛТЕРСЬКИЙ ОБЛІК, АНАЛІЗ ТА АУДИТ

УДК 657.37

**Будько О.В.***кандидат економічних наук,  
доцент кафедри обліку і аудиту  
Дніпродзержинського державного технічного університету*

### РОЗВИТОК ТА НЕОБХІДНІСТЬ СКЛАДАННЯ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ

У статті розкрито актуальність складання інтегрованої звітності. Проаналізовано важливі етапи становлення нефінансової звітності. Наведена характеристика та здійснено порівняльний аналіз найбільш поширених стандартів (керівництв) щодо складання нефінансової звітності. Окреслені труднощі та визначено переваги формування інтегрованої звітності. Вказані перспективи в розвитку інтегрованої звітності.

**Ключові слова:** інтегрована звітність, нефінансова звітність, стандарти, звітність у сфері сталого розвитку, Міжнародний стандарт інтегрованої звітності, принципи звітності.

#### Будько О.В. РАЗВИТИЕ И НЕОБХОДИМОСТЬ СОСТАВЛЕНИЯ ИНТЕГРИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ

В статье раскрыта актуальность составления интегрированной отчетности. Проанализированы важные этапы становления нефинансовой отчетности. Дана характеристика и осуществлен сравнительный анализ наиболее распространенных стандартов (руководств) относительно составления нефинансовой отчетности. Обозначены трудности и определены преимущества формирования интегрированной отчетности. Указаны перспективы в развитии интегрированной отчетности.

**Ключевые слова:** интегрированная отчетность, нефинансовая отчетность, стандарты, отчетность в сфере устойчивого развития, Международный стандарт интегрированной отчетности, принципы отчетности.

#### Budko O.V. THE DEVELOPMENT AND THE NEED FOR INTEGRATED REPORTING

The article has revealed the relevance of compilation of the integrated reporting. Important stages of development of non-financial reporting have analyzed. The description and comparative analysis of the most widespread standards (guidelines) for making non-financial reporting have contained. Certain difficulties and advantages of forming integrated reporting have identified. The perspectives in the development of integrated reporting have listed.

**Keywords:** integrated reporting, non-financial reporting, standards, reporting of sustainable development, International integrated reporting standards, principles of reporting.

**Постановка проблеми.** На сучасному етапі розвитку економічних відносин, які передбачають інтеграційні процеси вітчизняних підприємств зі світовим співтовариством, особливої актуальності набуває процес формування обліково-аналітичної інформації, придатної для прийняття ефективних та якісних управлінських рішень як на короткий період, так і в довгостроковій перспективі. Відбувається зміна поглядів на склад і структуру фінансової звітності, яка донедавна розглядалася як головне джерело інформації для користувачів з метою прийняття ними відповідних рішень.

Проте процеси, що відбуваються у суспільстві та мають вплив на ведення бізнесу, обумовлюють необхідність трансформації звітності, яка буде об'єднувати фінансові і нефінансові звіти в єдину модель та структурувати стратегічні завдання компанії, орієнтуватися на підвищення якості взаємодії із зацікавленими сторонами. Саме таку інформацію і зможе надати інтегрована звітність, яка на сучасному етапі розвитку економіки ще не отримала широкого розповсюдження через інноваційність моделі та відсутність нормативно-правової основи, а, відтак, і досвіду її складання. На сьогодні існує ряд підходів до змісту, складу і структури інтегрованої звітності, які обумовлені історичними етапами її становлення і розвитку. Відсутній єдиний погляд, що враховував би досвід Міжнародних стандартів фінансової звітності (МСФЗ), тим самим забезпечивши цілісну модель, яка б не просто поєднувала фінансові та нефінансові показники, а забезпечувала їх тісний взаємозв'язок та взаємозалежність.

**Аналіз останніх досліджень та публікацій.** Проблемам формування інтегрованої звітності та окремим її складовим і показникам присвятили свої праці вітчизняні і зарубіжні дослідники: Т.В. Давидюк, І.В. Замула, І.В. Жиглей, Р.О. Костирко, О.А. Лаговська, І.М. Ложніков, Н.О. Лоханова, М.І. Сидорова, К.В. Сорокіна, О.М. Сорокіна, Т.В. Шимоханська та ін.

Так, Н.О. Лоханова розглядає інтегровану звітність як продукт цілісної обліково-аналітичної системи [1, с. 50-56]. Ложніков І.М. окреслює вимоги до змісту та визначає обсяг інтегрованої звітності [2]. Сорокіна К.В. досліджує інтегровану звітність як нову модель звітності для бізнесу та аналізує принципи її складання [3, с. 21-24]. Переваги та недоліки застосування інтегрованої звітності розглядаються Лаговською О.А. [4, с. 33-36].

Сорокіна О.М. звертає увагу на актуальність складання соціальної звітності як способу зростання відкритості господарюючих суб'єктів перед суспільством, державою, один перед одним [5, с. 297]. Питанням формування соціальної звітності як інструменту управління людським капіталом присвячено дослідження Давидюк Т.В. [6].

Виділення об'єктів бухгалтерського обліку, пов'язаних з екологічною діяльністю і соціальною відповідальністю, здійснено у фундаментальних працях Замули І.В. та Жиглей І.В. [7; 8].

Сидоровою М.І. розроблена послідовність процедур формування звітності, яка включає нефінансові показники оцінки розвитку бізнесу [9, с. 34-36].

Шимоханська Т.В. запропонувала концептуально-інституційну модель обліково-аналітичного забезпечення управління сталим розвитком підприємства, яка спрямована на отримання необхідної та достовірної інформації користувачами звітності [10, с. 33-36].

У той же час проблеми формування інтегрованої звітності, визначення її складу, структури, методології формування залишаються актуальними і такими, що потребують подальшого дослідження та вивчення сучасної моделі звітності, яка б надавала можливість отримувати необхідну інформацію про ключові показники та здійснювати оцінку бізнесу.

**Постановка завдання.** Метою статті є аналіз етапів розвитку інтегрованої звітності, обґрунтування необхідності розробки її методологічного забезпечення та визначення її місця в інформаційному забезпеченні для користувачів.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** Інтегрована звітність – це поєднання елементів як фінансової, так і нефінансової звітності. Нефінансова звітність – це інструмент соціально відповідального бізнесу (СВБ), який надає інформацію про вплив компанії на суспільство, економіку та навколишнє середовище, описуючи діяльність компанії у відповідному суспільному контексті. В Україні 38 компаній випустили 38 нефінансових звітів протягом 2005-2010 рр., 7 звітів підготовлено відповідно до міжнародної системи GRI (ДТЕК, Надра Банк (два звіти), Оболонь, СКМ (два звіти), Метінвест), 10% компаній зі 100 найбільших оприлюднюють нефінансові звіти, у розвинених країнах – 80% [11].

Як зазначає експерт Спільноти СВБ В. Воробей, зазвичай фінансова та нефінансова звітність оприлюднюються окремо, суттєво різняться за форматом і виконують різні цілі. Фінансова звітність має чітко визначену мету – інформування акціонерів, кредиторів, інвесторів та регуляторів, нефінансова звітність – інформування ширшого кола зацікавлених сторін, зокрема працівників, громадських організацій, органів влади, експертів. За останні роки кілька процесів (зростання потреби з боку учасників фінансових ринків у розумінні впливу бізнес-моделі компанії на створення доданої вартості у довгостроковому періоді, розуміння керівництвом компаній необхідності посилення взаємозв'язку стратегії соціально відповідального бізнесу і фінансових рішень як всередині, так і ззовні компанії) підштовхують компанії та експертне середовище до пошуку формату звітності, який краще інтегрує як фінансову, так і нефінансову звітність – цей формат і є інтегрованою звітністю [12].

Перші спроби складання нефінансової звітності були зроблені в Європі в 70-х роках ХХ ст. Ці документи з'явилися внаслідок певних ситуацій, які відбувалися в компанії (наприклад, незадоволення працівниками умовами праці) або за її межами (претензії з боку громадських організацій щодо її діяльності). За цих умов нефінансові звіти виступали як джерело інформування зацікавлених осіб.

З розвитком методології звітності нефінансова звітність почала виступати як засіб зв'язків з громадськістю (PR) і реклами. Ця особливість простежується в нефінансових звітах і на сьогодні. А вже в 1990-х рр. був сформований підхід, згідно з яким, нефінансовий звіт виступає як засіб планування і оцінки на майбутнє.

Так, у 1993 році з'являється публікація «Корпоративна екологічна звітність: вимір прогресу та індустрії в напрямку сталого розвитку» (Програма ООН з охорони навколишнього середовища, UNEP).

У 1996 році розроблені стандарти Саншайн, які хоча і називалися стандартами, проте статусу обов'язкових до використання не отримали. Ці документи передбачають формування щорічного корпоративного звіту для зацікавлених сторін.

У 1997 році була заснована Глобальна ініціатива зі звітності (GRI), якою була опублікована перша версія Керівництва зі звітності в сфері сталого розвитку.

У 1998 році був створений стандарт SA 8000 «Соціальна відповідальність», який визначає норми відповідальності компанії в сфері умов праці.

У 1999 році британським Інститутом соціальної і етичної звітності розроблено стандарт «Account Ability 1000» (AA 1000), який орієнтований на оцінку результатів діяльності підприємств з етичних позицій та пропонує комплекс показників і процедур проведення соціального аудиту.

Перші інтегровані звіти з'явилися всередині 2000-х років. На Міжнародному конкурсі «Corporate Register» в 2007 році була оголошена номінація «Кращий інтегрований звіт».

У 2010 році був прийнятий стандарт ISO 26000 «Керівництво з соціальної відповідальності», який є керівництвом щодо принципів, які лежать в основі соціальної відповідальності, основної тематики і проблем соціальної відповідальності, а також способів інтеграції соціально відповідальної поведінки в стратегії, практики і процеси діяльності організації.

Питання інтегрованої звітності також активно обговорювалися на конференції Глобальної ініціативи зі звітності, яка відбулася у 2010 році в Амстердамі. У цьому ж році Глобальна ініціатива зі звітності і Проект «Звітність для сталого розвитку» під егідою принца Уельського всі напрацювання в сфері формування інтегрованої звітності передали створеному Міжнародному комітету з інтегрованої звітності, який зосередився на розробці Міжнародного стандарту з інтегрованої звітності. В липні 2012 року були представлені попередні тези Міжнародного стандарту з інтегрованої звітності, у вересні 2012 р. – проект прототипу. А вже у грудні 2012 р. був опублікований Прототип Стандарту. Передбачається, що до 2015 року стандарт буде визнано на міжнародному рівні.

В окремих країнах (Франції, Норвегії, Швеції, Данії, Голландії, Фінляндії) розкриття інформації в економічній, екологічній і соціальній сферах діяльності компанії є обов'язковим, зафіксованим на законодавчому рівні [13].

В Україні підготовка нефінансових звітів є добровільною, а тому в ній зацікавлені, як правило, підприємства-лідери, для яких це є частиною корпоративної культури. За даними Центру «Розвиток корпоративної соціальної відповідальності», питання підготовки нефінансових звітів є актуальним для України, про що заявили 86% респондентів [14, с. 20]. В той же час основною проблемою, з якою стикається будь-яке підприємство, зацікавлене в такому звіті, є вибір підходу, в основі якого лежали б доцільні принципи розкриття інформації, змістовний набір показників. При цьому обсяг інформації має бути таким, щоб поряд з демонстрацією стратегії підприємства не надавалася б інформація, що несла б в собі загрозу з боку конкуруючих підприємств.

Компанії можуть використовувати при підготовці нефінансових звітів ряд керівництв і рекомендацій, керуючись при цьому власною оцінкою доцільності використання того чи іншого документу. На сьогодні компанії найчастіше використовують:

- Керівництво із звітності в сфері сталого розвитку, розроблене Глобальною ініціативою зі звітності (GRI);

- Глобальний договір (Global Compact) – стандарт ведення бізнесу, який визначає загальні базові принципи в сфері прав людини, умов праці, охорони навколишнього середовища і протидії корупції;

- стандарт «Account Ability 1000» (AA 1000);

- ISO 26000 «Керівництво з соціальної відповідальності»;

Міжнародним комітетом з інтегрованої звітності підготовлена модель інтегрованої звітності, в основі якої лежать п'ять основних принципів і шість змістовних елементів. До цих основних принципів відносяться [6]:

1) стратегічна спрямованість – інтегральний звіт повинен бути поглядом на стратегію суб'єкта господарювання;

2) пов'язаність інформації – інтегральний звіт повинен відображати взаємозв'язок і взаємозалежність між компонентами, які мають суттєве значення для здатності підприємства створювати вартість з часом;

3) орієнтація на майбутнє – інтегрований звіт представляє очікування керівництва на майбутнє, а також інші відомості, які дозволяють користувачам звіту зрозуміти і оцінити перспективи організації і невизначеності, з якими вона зустрічається;

4) реагування і залучення зацікавлених сторін – в інтегрованій звітності повинен подаватися погляд на якість відносин підприємств з ключовими зацікавленими сторонами, а також те, в якій мірі підприємство розуміє та бере їх до уваги і реагує на законні потреби, інтереси і очікування;

5) ясність, надійність і суттєвість – в інтегрованому звіті повинна подаватися достовірна інформація в такому обсязі, який може мати вплив на оцінку здатності підприємства створювати вартість в короткостроковій, середньостроковій та довгостроковій перспективі.

Ці принципи є дискусійними, оскільки не затверджені офіційно, а містяться в документі, який містить первинні пропозиції з розвитку інтегрованої звітності.

До змістових елементів віднесено огляд організаційної структури і бізнес-моделі, середовище, в якому працює компанія (в тому числі ризики і можливості), стратегічні цілі і стратегія досягнення цих цілей, корпоративне управління і система винагород, виробничі показники, прогноз на майбутнє.

Джерелом підходу до складання нефінансової звітності на сьогодні можна вважати Керівництво зі звітності у сфері сталого розвитку, розроблене Глобальною ініціативою зі звітності (Global Reporting Initiative, GRI). Глобальна ініціатива зі звітності запропонувала авторитетне і таке, яке застосовують у практиці суб'єкти господарювання незалежно від їх розміру, галузі або розташування керівництво зі звітності у сфері сталого розвитку.

Керівництво GRI – це документ, що передбачає детально розроблений підхід до формування звітності, яка відображає економічну, екологічну і соціальну результативність. При цьому виділення трьох окремих аспектів є умовним – при підготовці звіту вони повинні розглядатися у взаємозв'язку. На сьогодні використовується Керівництво у версії GRI 3 та GRI 3.1, згідно з якими при підготовці звітності у сфері сталого розвитку використовуються принципи [15]:

1) охоплення зацікавлених сторін – означає, що компанія, яка готує звіт, має виявити зацікавлені сторони в її діяльності та пояснити, яким чином їх

очікування та інтереси були враховані при підготовці звіту;

2) суттєвість передбачає висвітлення тих сфер діяльності підприємства, які мають суттєвий вплив на економіку, навколишнє середовище та суспільство або можуть суттєво вплинути на рішення зацікавлених сторін;

3) контекст сталого розвитку – звіт повинен показувати результати своєї діяльності у світлі вимог і обмежень, пов'язаних з використанням природних і соціальних ресурсів на місцевому, регіональному і глобальному рівнях;

4) повнота – наявність достатньої кількості показників з тим, щоб відобразити суттєвий вплив на економіку, навколишнє середовище, суспільство і дати зацікавленим сторонам можливість оцінити результати діяльності підприємства;

5) збалансованість – необхідність відображення у звіті як позитивних, так і негативних аспектів результативності підприємства з метою можливості об'єктивної оцінки загальної результативності;

6) співставність – інформація повинна бути представлена таким чином, щоб дозволити зацікавленим сторонам аналізувати зміни в результативності підприємства і дати можливість аналізу в порівнянні з іншими підприємствами;

7) точність – інформація, яка відображена у звіті повинна бути виміряна таким способом, який забезпечить можливість зацікавленим сторонам зробити відповідні висновки відносно результативності діяльності;

8) своєчасність – звітність складається і подається на підставі регулярного графіку, а інформація, яка в ній подається, є доступною для зацікавлених сторін в необхідний час для прийняття ними рішень;

9) ясність – інформація повинна оприлюднюватися у формі, яка є зрозумілою і доступною для зацікавлених сторін;

10) надійність – інформація і процеси, які використані для підготовки звіту повинні бути зібрані, документовані, складені, проаналізовані та розкриті таким чином, який забезпечить якість і суттєвість інформації.

Використовуючи ці принципи, підприємство може самостійно визначити структуру і зміст звіту. Перелік цих принципів дещо ширший за рекомендований Міжнародним комітетом з інтегрованої звітності.

Вихід у травні 2013 року версії GRI 4 передбачає в майбутньому перехід з попередніх версій з метою створення глобальної системи, яка забезпечить стандартизований підхід до побудови прозорого і послідовного процесу підготовки звітності у сфері сталого розвитку [16]. Також завданням цієї версії керівництва є забезпечення умов для переходу компаній до підготовки більш актуальних та достовірних звітів у сфері сталого розвитку, сконцентрованих на розкритті питань, істотних для них, а також для зацікавлених сторін.

Слід вказати, що це Керівництво не є кодексом або набором принципів поведінки, інструкцією по розробці внутрішньої системи управління чи методологією підготовки звітності, а лише допомагає підприємствам у складанні збалансованої картини їх економічної, екологічної і соціальної результативності, сприяє підготовці співставних звітів та оцінці результативності підприємств у сфері сталого розвитку.

Міжнародною Радою з інтегрованої звітності у 2013 році був опублікований проект Міжнародного стандарту інтегрованої звітності, яким передбаче-



но такі принципи складання інтегрованої звітності: стратегічна спрямованість та орієнтація на майбутнє, пов'язаність інформації, відповідна реакція зацікавлених сторін, суттєвість і чіткість, надійність і повнота, послідовність і співставність. Як бачимо, цей проект втілює в собі попередні напрацювання Міжнародного комітету з інтегрованої звітності та Глобальної ініціативи зі звітності [17].

При розробці Міжнародного стандарту інтегрованої звітності до основи, створеної Міжнародним комітетом з інтегрованої звітності, можуть бути додані також такі принципи, як доцільність та своєчасність.

Прийняття Міжнародного стандарту інтегрованої звітності передбачає врахування досвіду при складанні звітності різних видів. Розробка та впровадження Міжнародного стандарту інтегрованої звітності означає необхідність консолідації стандартів підготовки соціальної звітності та звітності про сталий розвиток (Глобальний договір ООН, IIRC, GRI, SA 8000) і Міжнародних стандартів фінансової звітності. Саме поєднання підходів щодо складання фінансової звітності і звітності зі сталого розвитку (соціальний розвиток) буде передумовою створення порядку складання інтегрованої звітності, яка забезпечить зміцнення відносин з інвесторами та іншими зацікавленими сторонами, операційний контроль і управління фінансовими ризиками, підвищення прозорості та достовірності поданої інформації.

**Висновки.** Отже, перевагами інтегрованої звітності є можливість кращого узгодження даних звітів з потребами інвестора, доступність більш точних даних нефінансового характеру, вищий рівень довіри у відносинах із зацікавленими сторонами, краще управління ризиками, краще визначення можливостей, покращання іміджу компанії. В той же час є і недоліки при формуванні інтегрованої звітності: відсутність форм надання звітності, необхідність наявності спеціалістів високого рівня для складання інтегрованої звітності, трудомісткий і витратний процес переходу від звичайного виду звітності до інтегрованої, складність оцінки нефінансових активів.

У перспективі після прийняття офіційної міжнародної структури інтегрованої звітності кількість інтегрованих звітів повинна значно збільшитися, хоча підприємства можуть зіткнутися з проблемою слабкого розвитку внутрішньокорпоративних систем обліку даних. Це буде вимагати законодавчого забезпечення на вітчизняному рівні змісту, порядку складання, строків подання інтегрованої звітності, яка забезпечить не тільки оцінку поточного стану діяльності підприємства, але і можливість прогнозування його роботи в майбутньому.

#### БІБЛІОГРАФІЧНИЙ СПИСОК:

1. Лоханова Н.О. Інтегрована звітність як продукт цілісної обліково-аналітичної системи / Н.О. Лоханова // Вісник соціально-економічних досліджень. – 2012. – Випуск 4(47). – С. 50-56.
2. Ложников И.Н. Важнейшие тенденции развития бухгалтерского учета [Электронный ресурс] / И.Н. Ложников // Вестник бухгалтера московского региона. – 2011. – № 1. – Режим доступа : [http://www.ipbmr.ru/?page=vestnik\\_2011\\_1\\_lozhnikov2](http://www.ipbmr.ru/?page=vestnik_2011_1_lozhnikov2).
3. Сорокина Е.В. Принципы формирования отчетных показателей в области устойчивого развития / Е.В. Сорокина // Известия ИГЭА. – 2012. – № 3(83). – С. 19-25.
4. Лаговская Е.А. Интегрированная модель отчетности: преимущества и недостатки применения / Е.А. Лаговская // Вестник Брестского государственного технического университета. – 2012. – № 3. – С. 33-36.
5. Сорокина Е.М. Социальная отчетность организаций / Е.М. Сорокина // Бухгалтерський облік, економічний аналіз та контроль в умовах формування і розвитку сучасних концепцій управління : тези виступів XII Міжнар. наук. конф. – Житомир : ЖДТУ, 2013. – С. 297-299
6. Давидюк Т.В. Социальная отчетность в Украине как инструмент управления человеческим капиталом / Т.В. Давидюк // Міжнародний збірник наукових праць. Випуск 3(21). – С. 96-101.
7. Замула І.В. Бухгалтерський облік екологічної діяльності у забезпеченні стійкого розвитку економіки : [монографія] / І.В. Замула. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – 440 с.
8. Жиглей І.В. Бухгалтерський облік соціально відповідальної діяльності суб'єктів господарювання: необхідність та орієнтири розвитку : [монографія] / І.В. Жиглей. – Житомир : ЖДТУ, 2010. – 496 с.
9. Сидорова М.И. Развитие моделей бухгалтерского учета в условиях современных информационных технологий : автореф. дис. ... на соискание уч. степени докт. экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / М.И. Сидорова. – Москва, 2013. – 44 с.
10. Шимоханская Т.В. Совершенствование методологии учетно-аналитического обеспечения устойчивого развития организаций : автореф. дис. ... на соискание уч. степени доктора экон. наук : спец. 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика» / Т.В. Шимоханская. – Москва, 2011. – 51 с.
11. Воробей В., Журовська І. Нефінансова звітність [Електронний ресурс] / В. Воробей, І. Журовська // Портал спільноти «Соціально відповідальний бізнес» – Режим доступу : <http://www.svb.org.ua/publications/csreporting>.
12. Воробей В. Інтегрована звітність. Аналітичний огляд (липень 2013 р.) [Електронний ресурс] / В. Воробей // Портал спільноти «Соціально відповідальний бізнес» – Режим доступу : [http://www.svb.org.ua/sites/default/files/csr\\_ukraine\\_white\\_paper\\_2013\\_july\\_integrated\\_reporting.pdf](http://www.svb.org.ua/sites/default/files/csr_ukraine_white_paper_2013_july_integrated_reporting.pdf).
13. Антонов Д.П. Отчетность в области устойчивого развития – шаг к идеальному корпоративному отчету [Электронный ресурс] / Д.П. Антонов // Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты. – 2012. – № 2. – Режим доступа : <http://gaar.ru/articles/>.
14. Костирко Р.О. Інтегрована модель звітності компанії: передумови, принципи, складові / Р.О. Костирко // Економіка України. – 2013. – № 2(615). – С. 18-28.
15. Руководство по отчетности в области устойчивого развития [Электронный ресурс] / Сайт Global Reporting Initiative. – Режим доступа : <https://www.globalreporting.org/.../Russian-G3-Reporting-Guidelines.pdf>.
16. На один шаг ближе к интегрированной отчетности. Новый подход в 21 веке [Электронный ресурс] / Gaar.ru. Теория и практика управленческого учета. – Режим доступа : <http://gaar.ru/news/122032/>.
17. Международный комитет по интегрированной отчетности (IIRC) публикует для обсуждения проект концепции интегрированной отчетности [Электронный ресурс] / Вестник МСФО. – 2013. – № 6. – Режим доступа : <http://www.pwc.ru/rufirs/bulletin.jhtml>.