

## ТЕНДЕНЦІ ТА ПРОБЛЕМИ ФОРМУВАННЯ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ СУБ'ЄКТАМИ ГОСПОДАРЮВАННЯ

Гриценко О.І.

Українська академія банківської справи Національного банку України

В статті розглянуті основні підходи та тенденції складання звіту про стійкий розвиток, проаналізовані основні проблеми та перспективи його впровадження в Україні.

**Ключові слова:** інтегрована звітність, корпоративна соціальна відповідальність, конкурентоспроможність, якість обслуговування, культура економічної організації

**Постановка проблеми.** Метою створення будь-якого підприємства є здійснення певного виду діяльності для отримання прибутку. Фінансові результати діяльності підприємств, у свою чергу, характеризують прибутки та збитки. Для їх визначення зіставляють отримані доходи та понесені витрати, достовірною оцінкою яких можлива лише за даними бухгалтерського обліку. Саме від повноти та достовірності інформації залежить адекватність прийнятих управлінських рішень персоналом підприємства.

Традиційна система фінансової звітності не повністю відповідає вимогам та очікуванням сучасності, так як вона представляє інформацію про фінансовий стан та отримані фінансові результати діяльності організації. На нашу думку зацікавленим користувачам потрібна комплексна інформація про вплив рішень суб'єктів господарювання на можливість їх стійкого розвитку.

Розкриття такої інформації здійснюється в новій звітності про стійкий розвиток, головною метою складання якої є підготовка та надання інформації, корисної зовнішнім користувачам для прийняття рішень в контексті стійкого розвитку.

Концепція стійкого розвитку була розроблена в ряді документів Організації Об'єднаних Націй (ООН) для визначення розвитку, який передбачає інтеграцію трьох компонентів – економічного зростання, соціального розвитку та охорони навколишнього середовища – в якості взаємодоповнюючих елементів.

Міжнародна комісія з інтегрованої звітності (International Integrated Reporting Committee – IIRC) випустила дискусійний документ «Towards Integrated Reporting – Communicating Value in the 21st Century». Комісія намагається зібрати воедино думки широкого кола учасників – інвесторів, компаній, регуляторів, аудиторів і представників академічних кіл – щоб розробити новий єдиний підхід до звітності.

Мова, зрозуміло, йде не просто про звітність: фінансова звітність – лише частина цієї системи. По суті, сьогоденний дискусійний документ позиціонується як перший крок до створення «міжнародної системи інтегрованої звітності», яка в більшій відчутній формі була представлена в 2012 році. Систему передбачається засновувати на вже досягнутих результатах зусиль міжнародних організацій – Ради з МСФЗ, що працює над конвергенцією міжнародних стандартів фінансової звітності, Global Reporting Initiative (GRI) – організація, що регулярно публікує керівництва зі звітності сталого розвитку – і так далі.

Інтегрована звітність буде об'єднувати різні її форми: само собою, фінансову звітність, але також звіти про корпоративне управління, менеджерські звіти, звіти з винагород працівникам – таким чином, щоб усе разом це чітко відображало здатність

кожної конкретної організації створювати і підтримувати вартість у довгостроковому періоді. Це, скажімо так, більш широка форма звітності, ніж традиційна, оскільки ця система буде відображати та вимірювати окремі компоненти створення вартості в компанії. Що більш важливо – фінансовий результат діяльності організації буде показаний в контексті її соціального, економічного та екологічного оточення, в якому вона оперує.

Саме тому виникає необхідність всебічного дослідження питань підготовки суб'єктами господарювання інтегрованої звітності як перспективного напрямку формування чіткої стратегії розвитку та підвищення конкурентоспроможності підприємств в умовах євроінтеграції.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Цікавими й корисними у вирішенні питань формування інтегрованої звітності є дослідження Ф.Ф. Бутиця, А.В. Чепарського, Д.Н. Каба., О.М.Трегуба, В.В. Муравського, М.Н. Саприкіної, О.М. Делягіної та інші.

Завдяки роботам цих вчених сформульовано підґрунтя для подальших наукових досліджень. В Україні питання формування інтегрованої звітності тільки починають обговорюватись бухгалтерами – практиками крупних українських корпорацій та вченими. Можна зазначити, що сама концепція не фінансової звітності є складною для розуміння компаніями, при цьому залишається чимало дискусійних проблем, що потребують вивчення і поглиблення наукового пошуку.

**Мета статті.** Метою дослідження є доведення необхідності складання, визначення тенденцій та проблем у складанні інтегрованої звітності вітчизняними суб'єктами господарювання.

Виклад основного матеріалу дослідження. Інтегрована звітність – це поєднання елементів як фінансової так і не фінансової звітності підприємств.

Не фінансова звітність – це інструмент соціально відповідального бізнесу, який надає інформацію про вплив компанії на суспільство, економіку та навколишнє середовище, описуючи діяльність компанії у відповідному суспільному контексті.

Завичай фінансова та не фінансова звітність оприлюднюються окремо, виконують різні функції та мають окремі цілі та завдання. Фінансова звітність має чітко визначену мету та перелік користувачів. Не фінансова – інформування ширшого кола зацікавлених сторін: працівників, громадських організацій, органів влади, експертів тощо.

Головна особливість інтегрованої звітності полягає в тому, що вона фіксується на факторах виробництва, які компанія споживає та створює, – фінансових, виробничих, людських, інтелектуальних, природних та соціальних.

На сьогоденний день основною складовою не фінансової звітності є звіт про стійкий розвиток. Окремі питання підготовки звіту про стійкий розви-

ток розглядаються в декількох міжнародних стандартах, серед яких найбільше визнання отримали наступні документи:

- керівництво по звітності в галузі стійкого розвитку, що визначає склад та елементи звіту про стійкий розвиток, а також принципи та загальний порядок його підготовки та представлення (версія 3.0 даного керівництва прийнята Глобальною ініціативою по звітності (GRI) в 2006 р.);

- стандарти серії AA1000, в яких визначаються загальні принципи підзвітності, вимог до проведення перевірки звітів про стійкий розвиток та порядок організації взаємодії з зацікавленими сторонами (прийняті інститутом соціальної та етичної підзвітності (AccountAbility) в 2008 р.);

- стандарт по управлінському звіту «Еволюція підзвітності – звітність в галузі стійкості для бухгалтерів», в якому розглядається еволюція та загальна схема звітності в галузі стійкого розвитку (прийнятий інститутом управлінських бухгалтерів США в 2008 р.);

- керівництво по показникам корпоративної звітності в річних звітах, яке розкриває основні групи зацікавлених сторін та їх інформаційні потреби, принципи визначення ключових показників корпоративної звітності, а також загальну систему цих показників та методологію їх розрахунку та представлення в звітності (прийнято міжурядовою робочою групою експертів по міжнародним стандартам обліку та звітності (Конференція ООН по торгівлі та розвитку) в 2008 р.);

- керівництво SIGMA, яке формує для організацій вказівки щодо застосування концепції стійкого розвитку на практиці (прийнято організацією Project SIGMA, затвердженою Британським інститутом стандартизації в 2003 р.);

- міжнародний стандарт ІСО 26000 «Керівництво по соціальній відповідальності», в якому розкривається склад концепції, принципів та основних аспектів (тем) соціальної відповідальності, а також сформовані комплексні вказівки по реалізації практик соціальної відповідальності в організаціях (прийнятий Міжнародною організацією по стандартизації (ІСО) та оприлюднений наприкінці 2010р.).

Міжнародна федерація бухгалтерів (IFAC) уклала спільно з Міжнародним комітетом по інтегрованій звітності «Меморандум про взаєморозуміння», основною метою діяльності за яким є сприяння, підтримка та координація зусиль в цьому напрямку.

Це спосіб доведення компаніями інформації про те, як здійснюється створення вартості, та як планується забезпечити її збереження в коротко-, середньо- та довготерміновому періоді. По суті, інтегрована звітність є наступним етапом еволюції корпоративної звітності, заснованої на фінансовій та нефінансовій інформації. Даною угодою було визнано наявність багатьох можливостей для плідного та взаємовигідного співробітництва щодо підтримки інтегрованої звітності.

Така звітність містить економічні, екологічні та соціальні аспекти діяльності організації. Слід зазначити, що підходить до якісного відображення даної інформації в різних суб'єктах господарювання можуть бути різними. На перший погляд, неможливо створити єдині концептуальні засади щодо відображення такої інформації в інтегрованій звітності, оскільки екологічні та соціальні аспекти діяльності можуть суттєво відрізнятися в залежності від виду, форми та завдань ведення бізнесу.

Важливе місце займає питання про визначення оптимального розміру та ступеня уніфікації інфор-

мації, що міститься в інтегрованій звітності як за кордоном, так і в Україні. Протягом останніх років спостерігається тенденція глобальної уніфікації фінансової звітності, що веде до значного зменшення інформативності наданої компаніями інформації. Наприклад в більшості галузей економіки були виключені показники, що характеризують їх галузеві особливості. В зв'язку з цим, деякі фахівці вважають, що необхідно відновлювати диференційований підхід як до змісту, так й до обсягу звітності організацій, що відносяться до різних секторів економіки. Існує думка, що необхідно збільшити час на підготовку показників, що можуть бути корисними для внутрішніх користувачів та зменшити час на підготовку показників, призначених для зовнішніх користувачів інтегрованої звітності. Хоча, як відомо, зараз спостерігається проблема оцінки фінансового стану організації зовнішніми користувачами.

В зв'язку з цим, Міжнародний Комітет з Інтегрованої Звітності, що об'єднує лідерів комерційних та інвестиційних компаній, бухгалтерів та інших спеціалістів, що розробляють міжнародну структуру інтегрованої звітності, яка дозволить розвивати звітність протягом наступних десятиріч протягом задоволення інформаційних потреб інвесторів та інших зацікавлених користувачів.

Процес підготовки звіту про стійкий розвиток складається з наступних етапів:

- визначення обсягу консолідації даних; визначення груп зацікавлених сторін для відображення в звіті;

- розробка формату та структури звіту про стійкий розвиток з обліком поглядів зацікавлених сторін, а також порядку розрахунку окремих показників результативності діяльності;

- збір даних та складання звіту про стійкий розвиток;

- перевірка якості звіту про стійкий розвиток шляхом проведення внутрішнього аудиту, опитувань зацікавлених сторін та / або незалежної зовнішньої аудиторської перевірки, виправлення виявлених недоліків;

- публікація звіту про стійкий розвиток та забезпечення його доступності для зацікавлених сторін [1].

Крім того, стійкий розвиток викликає необхідність перегляду існуючих критеріїв ефективності роботи підприємства.

Актуальність даних досліджень підтверджує той факт, що сьогодні на переважній більшості вітчизняних підприємств спостерігається відсутність ефективного механізму управління внаслідок низького рівня професіоналізму управлінського персоналу.

Стандартизований набір взаємопов'язаних фінансових показників є тим індикатором, що здатний визначити подальші дії як керівництва підприємства, так і потенційного інвестора. При цьому необхідно приділяти значну увагу розробці принципів і методів фінансового планування, оскільки якість управління фінансовими потоками на підприємстві безумовно позначається на його фінансовому становищі.

Очевидним здається твердження, що бізнес-звітність повинна відповідати потребам користувачів. Однак і інтереси користувачів, і фокус їх уваги постійно змінюються. Процес оцінки бізнесу являє собою не механічне застосування моделі, а творчий процес, де розглядаються всі релевантні фактори і дані без будь-яких обмежень. Тому, якщо запитати користувачів про їхні потреби, не можна очікувати, що ми отримаємо детальну схему, спираючись на яку можна побудувати модель звітності.

Величезна кількість інформації, що розкривається компаніями добровільно, відображає бажання менеджменту донести ці повідомлення до зовнішнього світу і його пригнічення про те, що зовнішньому світу це було б цікаво. Тому модель, яка вказує відповідальним за підготовку інформації, що вони повинні робити, а користувачам – чого вони можуть очікувати; модель, яка забезпечує достатній рівень розкриття і, що, можливо, найважливіше, гарантує прийнятний рівень порівняльності інформації, – така модель не фінансової звітності принаймні внесла б певний порядок у «хаос», який існує зараз.

Головна особливість інтегрованої звітності полягає в тому, що вона фіксується на факторах виробництва, які компанія споживає та створює, – фінансових, виробничих, людських, інтелектуальних, природних та соціальних.

Інтегрована звітність вже почала застосовуватись в деяких компаніях, але на практиці її механізм ще далекий до ідеалу. В Україні даний звіт складають компанії «Оболонь», «Нибулон», «Артериум», «Тетра Пак» та інші.

Порівняльна характеристика звичайної та інтегрованої звітності наведена в таблиці 1.

Таблиця 1  
Порівняльна характеристика звичайної та інтегрованої звітності

Фактори	Звичайна звітність	Інтегрована звітність
Зміст та порядок складання	Законодавче регулювання	Відсутнє регулювання
Надійність	Обмежене розкриття інформації, висока якість даних	Велика прозорість, низька якість даних
Контроль за ресурсами	Фінансовими	Всі види капіталу
Структура	За відрізками часу	Системна
Спрямованість	На операціях, що відбулись	На минулих та майбутніх подіях у взаємозв'язку, на стратегію
Часові межі	Короткостроковий період	Короткостроковий, середньостроковий та довгостроковий періоди
Спроможність адаптуватися	Низька, чітка відповідність встановленим правилам	Висока, реагування на конкретні обставини
Стиль подання	Складна, часто надлишкова інформація	Найбільш істотні короткі дані
Рівень відповідальності	Чітке визначення відповідальності	Визначення відповідальності відсутнє
Технології	Паперові документи	Застосування інформаційних технологій

Організації самостійно визначають склад показників результативності для відображення в звіті про стійкий розвиток. При цьому з метою дотримання принципів розкриття інформації в такому звіті вибір показників результативності має здійснюватись з урахуванням спеціальних принципів універсальності застосування (можливості застосування у всіх співставних організаціях для забезпечення порівняності), охоплення сфер впливу,

можливості послідовного виміру, орієнтації на вимір результативності.

У керівництві GRI перераховані приблизні переліки основних та додаткових показників за трьома складовими стійкого розвитку (економічної, екологічної та соціальної) з розподілом показників соціальної результативності на показники, пов'язані з працею, правами людини, впливом на суспільство та відповідальністю за продукцію.

Основні показники являють собою загальноприйнятні показники, які можуть бути приведені у звітності про стійкий розвиток більшості організацій. Додаткові показники являють собою підходи, що формуються або відображають теми, що можуть бути істотними не для всіх організацій.

Слід відмітити, що широкий спектр можливих проблем в галузі стійкого розвитку визначає неможливість встановлення для всіх організацій одного чіткого визначеного переліку даних показників, стандартних одиниць їх виміру та єдиного порядку розрахунку. В керівництві GRI в багатьох випадках в якості показників фактично вказуються межі впливу організації на стійкий розвиток зацікавлених сторін. Наприклад, в якості показників економічної результативності за аспектом присутності на ринках вказуються процедури найому місцевого населення, за аспектом непрямих економічних впливів – розвиток та вплив інвестицій в інфраструктуру; в якості показника результативності за напрямом прав людини за аспектом дитячої праці розглядається діяльність, в межах якої є значний ризик випадків використання дитячої праці, та дії, що здійснені для недопущення дитячої праці тощо [2].

Такий підхід до встановлення показників передбачає, що кожна організація в багатьох випадках має визначати показники результативності для формування найбільш якісної характеристики свого специфічного внеску в стійкий розвиток зацікавлених сторін, суспільства в цілому.

Не існує можливостей порівняння показників соціальної звітності. На нашу думку, необхідно розробити пріоритетні напрямки та показники відображення такої інформації в інтегрованій звітності з урахуванням особливостей функціонування підприємств в окремій державі.

Звіти про стійкий розвиток зазвичай публікуються один раз на рік в паперовій або електронній формі одночасно з виданням річної фінансової звітності (можливі інші терміни публікації). Деякі організації видають такі звіти в паперовій формі з розміщенням електронної версії звіту на сайті в Інтернеті.

**Висновки та пропозиції.** Таким чином, звітність про стійкий розвиток являє собою новий самостійний напрямок бухгалтерської звітності, орієнтований на задоволення вимог та очікувань зацікавлених сторін та суспільства в цілому. Підготовка такої звітності сприяє істотному зниженню ризиків діяльності та підвищенню ефективності управління стійким розвитком організації.

Звітність про стійкий розвиток є складовою частиною відповіді організацій на вимогу часу – забезпечення такого розвитку, який буде задовольняти потреби сучасності та можливості забезпечення потреб майбутніх поколінь.

Регулярне складання звітів про стійкий розвиток надає комерційним організаціям ряд вигід для стратегічного управління, в тому числі:

– забезпечення можливості прийняття більш кількісних управлінських рішень на підставі аналізу очікувань всіх зацікавлених сторін та суспільства в цілому;

- створення можливостей для підвищення якості управління ризиками;
- покращання морального клімату в колективі та підвищення конкурентоспроможності та привабливості організації на ринку праці;
- зміцнення зв'язків та контактів з діловими партнерами організації;
- підвищення можливостей організації у залученні капіталу;
- підвищення ефективності вартісно орієнтованого управління за рахунок розширення можливостей для обліку та комплексного аналізу факторів вартості організації.

Разом з цим, у компаній з'явилися можливості без перешкод експериментувати та залучати інновації використовуючи принципи інтегрованої звіт-

ності та виявляти, які вигоди це може приносити.

Слід також зазначити, що надати вичерпну інформацію всім зацікавленим особам нереально. Неможливо також створити єдиний алгоритм складання та подання інтегрованої звітності, оскільки кожна компанія має свої особливості функціонування та розвитку.

Фінансова звітність найближчим часом навряд чи буде відмінено чи скорочено, а цей фактор не сприятиме бажанню компаній складати ще й інтегровану звітність.

Як свідчить міжнародний досвід перехід на змістовну та зрозумілу інтегровану звітність займає у більшості компаній 3-5 років. На думку IRRC, інтегрована звітність з часом повинна замінити діючу систему, а не стати просто набором додаткових вимог.

### Список літератури:

1. Керівництво по звітності а області стійкого розвитку. Версія 3.0/ Sustainability Reporting Guidelines/ Version 3/0 Fmsterdam^ Global Reporting Initiative. 2006.
2. Керівництво по соціальній відповідальності. Стандарт ІСО 26000 / Guidance on social responsibility/ Standard ISO 26000/ Geneva^ International Organization for Standardization. 2010
3. The evolution of accountability – sustainability reporting for accountants | Statements on management fccjunting/ Business performance management/ Montvale. NJ^ Institute of management accountants. 2008

**Гриценко Е.И.**

Украинская академия банковского дела Национального банка Украины

## ТЕНДЕНЦИИ И ПРОБЛЕМЫ ФОРМИРОВАНИЯ ИНТЕГРИРОВАННОЙ ОТЧЁТНОСТИ СУБЪЕКТАМИ ХОЗЯЙСТВОВАНИЯ

### Аннотация

В статье рассмотрены основные подходы и тенденции составления отчета о финансовой стойкости, проанализированы основные проблемы и перспективы его внедрения в Украине.

**Ключевые слова:** интегрированная отчётность, корпоративная социальная ответственность, конкурентоспособность, качество обслуживания, культура экономической организации.

**Gritsenko O.I.**

Ukrainian Academy of Banking

## TENDENCIES AND PROBLEMS OF FORMATION OF THE INTEGRATED REPORTING OF BUSINESS ENTITIES

### Summary

In the article the main approaches and tendencies of reporting on financial firmness are considered, the main problems and introduction prospects in Ukraine are analysed.

**Key words:** integrated reporting, corporate social responsibility, competitiveness, quality of service, culture of the economic organization.