

УДК 657.375

Лоханова Н.О., к.е.н., доцент

Одеський національний економічний університет

## **ДО ПИТАННЯ ПРО ПРИНЦИПИ ПІДГОТОВКИ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ**

У статті розглянуто склад і критично проаналізовано принципи підготовки Інтегрованого звіту згідно з підходом МКІЗ та надано пропозиції відносно їх складу. До числа принципів Інтегрованого звіту віднесені: стратегічна спрямованість; системне подання інформації; адекватність вибору оцінки для визнання економічних об'єктів з урахуванням вимог користувачів; релевантність оцінки. До складу якісних характеристик інформації віднесені: доречність з урахуванням суттєвості; репрезентативність; зіставність; своєчасність; зрозумілість.

Ключові слова: Інтегрований звіт, принципи підготовки Інтегрованого звіту.

Lokhanova N.

## **TO THE QUESTION ABOUT THE PRINCIPLES OF PREPARATION OF THE INTEGRATED REPORTING**

In the article composition is considered and principles of preparation of the Integrated report are critically analysed in obedience to approach of IIRS and own grounds are given in relation to their composition. To the number principles of the Integrated report taken: strategic orientation; system presentation of information; adequacy of choice of estimation for confession of economic objects taking into account the requirements of users; relevance estimations. In the complement of high-quality descriptions of information taken: appropriateness taking into account importance; representativeness; comparableness; clearness.

Key words: Integrated report, principles of preparation of the Integrated report.

Лоханова Н.А.

## **К ВОПРОСУ О ПРИНЦИПАХ ПОДГОТОВКИ ИНТЕГРИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ**

В статье рассмотрен состав и критически проанализированы принципы подготовки Интегрированного отчета согласно подходу МКИО и даны предложения по их составу. К числу принципов Интегрированного отчета отнесены: стратегическая направленность; системное представление информации; адекватность выбора оценки для признания экономических объектов с учетом требований пользователей; релевантность оценки. В состав качественных характеристик информации отнесены: уместность с учетом существенности; репрезентативность; сопоставимость; понятность.

Ключевые слова: Интегрированный отчет, принципы подготовки Интегрированного отчета.

**Постановка проблеми у загальному вигляді і її зв'язок із важливими науковими та практичними завданнями.** В умовах глобалізації економіки, поглиблення процесів стандартизації обліку на міжнародному рівні, підвищення вимог щодо прозорості діяльності компаній вельми актуальною є проблема розвитку звітності, яка в останні роки розглядається крізь призму розширення складу показників за рахунок розкриття не лише фінансової, а й не фінансової інформації у межах Інтегрованого звіту. Робота по розробці підходу відносно побудови Інтегрованого звіту в останні роки здійснюється дуже інтенсивно в усьому світі. Зокрема Міжнародним Комітетом з інтегрованої звітності (МКІЗ) опубліковано комплекс матеріалів для обговорення, які стосуються опису змін вимог до звітності, визначення її суті, особливостей, складу основоположних принципів, елементів змісту; з'ясуванню переваг, завдань і напрямків розвитку тощо. Однак остаточного підходу до нового формату звітності зараз не вироблено, а отже, проблема потребує детального наукового опрацювання.

**Аналіз останніх досліджень, у яких започатковано вирішення проблеми.** Питання розробки Інтегрованого звіту в останні роки широко обговорюються не лише на рівні МКІЗ, а й професійної спільноти на міжнародних форумах. Зокрема ці питання активно обговорювалися на VIII Всесвітньому конгресі бухгалтерів і аудиторів в Малайзії (листопад 2010 р.), а також багатьох інших професійних заходах. Проблеми складання інтегрованої звітності підіймаються в роботах К.Сорокіної [1], І.Ложнікова [2], С.Ємельянової, В.Сметаннікова [3] та інших дослідників.

До числа мало освітлених питань відносно власне інтегрованої звітності можна віднести питання з'ясування складу і змісту принципів, на яких має бути побудовано Інтегрований звіт.

Слід зазначити, що принципи бухгалтерського обліку та фінансової звітності в їх традиційному вигляді глибоко пророблені в сучасній літературі. Їх склад регламентовано Законом України «Про бухгалтерський облік і фінансову звітність в Україні».

Проблеми визначення складу і змісту принципів обліку і звітності за нових умов зміни вимог до звітності розглянуті в роботі Голова С.Ф. [4, с. 5–10]. Однак слід зазначити, що в даному випадку питання перегляду змісту принципів освітлено без акценту на підготовку саме Інтегрованого звіту компаній, а отже, ряд аспектів продовжують залишатися не дослідженими та такими, що потребують додаткової уваги.

**Цілі статті.** Мета статті полягає в тому, щоб розглянути склад і критично проаналізувати принципи підготовки Інтегрованого звіту згідно з підходом МКІЗ та надати власні рекомендації і обґрунтування відносно

їх можливого складу.

**Викладення основного матеріалу дослідження з повним обґрунтуванням отриманих наукових результатів.** До основних принципів підготовки Інтегрованого звіту відповідно до підходу, запропонованого Міжнародним комітетом з інтегрованої звітності, належать наступні: стратегічна спрямованість; ув'язаність інформації; орієнтація на майбутнє; реагування і залучення зацікавлених осіб; стислість, надійність і суттєвість [5, с. 13].

Перед тим, як підійти до більш докладного аналізу суті відповідних принципів і визначення рекомендацій щодо удосконалення їх складу, насамперед звернемо увагу на зміст самого поняття «принцип».

Згідно з Тлумачним словником Ушакова. Д.Н. термін «принцип» (от лат. principium – початок) – це основоположні засади, на яких побудовано що-небудь (яка-небудь наукова система, теорія, політика, устрій тощо) [6]. Відповідно до Тлумачного словника Ожегова С. і Шведової Н. «принцип – це основне, вихідне положення якої-небудь теорії, вчення, світогляду, теоретичної програми; 2) переконання, погляд на речі; 3) основна особливість у влаштуванні чого-небудь [7].

Таким чином, коли мова йде про принципи складання Інтегрованої звітності, то маються на увазі ті самі основні, вихідні положення, які мають бути покладені в основу її підготовки. Такі принципи мають чітко визначати засади, на яких має будуватися зміст інтегрованого звіту і які будуть впливати на форму подання відповідної інформації.

Виходячи з такого змісту терміна «принцип», можна зробити висновок, що наведений вище перелік [5, с. 13] включає в собі не тільки власне принципи складання інтегрованого звіту, а й деякі пункти, що не є такими за суттю, а постають скоріше як якісні характеристики чи вимоги, що ставляться до нього.

Також звернемося до словників з метою визначення суті понять «якісні характеристики» і «вимоги», оскільки вони використовуються в Концептуальній основі фінансової звітності, а отже, мають безпосереднє відношення і до фінансової, і до інтегрованої звітності, бо остання обов'язково буде включати і фінансову складову.

Отже, згідно з Тлумачним словником Ожегова «характеристика (від грец. charakter) – це опис, визначення відмінних властивостей, переваг і недоліків кого-небудь, чого-небудь» [7]. Саме в такому розумінні будемо розглядати зміст поняття «якісні характеристики звітності».

У свою чергу «вимога» – це «правило, яке потребує суворого виконання; те, чому слід неухильно підкорятися; або норма, сукупність умов, яким що-небудь має відповідати; запит...» [7].

На підставі ознайомлення з етимологією термінів «принципи»,

«якісні характеристики», «вимоги» можна припустити, що в певній мірі вони взаємопов'язані між собою, однак, кожен має своє забарвлення, а отже має застосовуватися відносно інтегрованої звітності відповідно до власного змісту.

Виходячи із таких позицій, проаналізуємо зміст принципів підготовки Інтегрованого звіту. Із наведеного переліку до числа власне принципів складання інтегрованої звітності, на наш погляд, можуть потрапити, по-перше, стратегічна спрямованість звітності, по-друге, ув'язаність інформації.

Відносно стратегічної спрямованості інформації Інтегрованого звіту заперечень практично немає. Водночас, слід зазначити, що третій пункт, наведений в переліку принципів, який сформульовано, як «орієнтація на майбутнє», на наш погляд, в повній мірі поглинається першим, оскільки стратегічна спрямованість і передбачає не що інше, як подання інформації відносно стратегічних цілей організації, а також відносно того, як ці цілі співвідносяться зі здатністю компанії створювати і підтримувати власну цінність у довготривалій перспективі [5, с. 13].

Очікування керівництва підприємства – це і є ніщо інше, як його стратегія, її забезпечення всіма видами ресурсів, а також оцінка можливостей і загроз реалізації.

Не викликає заперечень необхідність відокремлення принципу ув'язаності інформації, який передбачає, що Інтегрований звіт має надати чітке і ясне розуміння всіх суттєвих взаємозв'язків між впливом чинників зовнішнього середовища і стратегією; між власне стратегією і основними показниками господарської діяльності та інших зв'язків.

Водночас, вважаємо, що замість терміна «ув'язаність інформації» більш містким є термін «системність», який має бути враховано при поданні інформації в Інтегрованому звіті. Здається, що саме системне подання показників як фінансового, так і не фінансового характеру, як фактичних, так і прогнозних даних, у взаємозв'язку, взаємозалежності із урахуванням взаємного впливу постає основоположним принципом складання Інтегрованого звіту, і водночас специфічною його рисою, на відміну від звітності традиційного формату, що зараз складається підприємствами.

Окремо виділимо у складі принципів «адекватність вибору основи (методу) визнання об'єктів обліку у звітності з урахуванням призначення інформації», який нами введено замість принципу нарахування, оскільки в умовах складання інтегрованого звіту може бути застосовано більш широке коло методів.

Також вважаємо за доцільне виділити принцип «релевантності

оцінки», який був сформульований Головим С.Ф. [4, с. 8] замість добре відомого в обліковій теорії і практиці принципу історичної (фактичної) собівартості. Вважаємо, що для процесу підготовки інтегрованої звітності важливо забезпечити застосування адекватного меті і вимогам користувача виду оцінки.

Що стосується пункту «реагування і залучення зацікавлених осіб», то вважаємо, що, з одного боку, зрозуміло бажання Міжнародного комітету з інтегрованої звітності окремо акцентувати увагу на тому, що інтегрований звіт має подавати огляд відносин організації із зацікавленими особами, а також показувати, як і в якій мірі організація розуміє, бере до уваги і відповідає на їх потреби [5, с. 13], з іншого, виходячи зі змісту терміна «принцип», наведене положення не є власне принципом в його повному розумінні. Слід звернути увагу, що ми не заперечуємо необхідності урахування під час складання Інтегрованого звіту інтересів зацікавлених осіб, однак, це є скоріше вимога до змісту певної частини інформації звіту, що стосується розкриття характеру і якості відносин організації з такими зацікавленими особами, як клієнти, постачальники, працівники і місцеві співтовариства.

У певній мірі не є принципами і «стислість, надійність і суттєвість» – це, скоріше, якісні характеристики звітності. І саме в такому розумінні подібні положення фігурують у зараз діючій Концептуальній основі фінансової звітності.

Як відомо, в оновленій версії Концептуальної основи фінансової звітності, питання визначення змісту якісних характеристик фінансової звітності розглянуті значно в більшій мірі, ніж це подано у варіанті МКІЗ щодо складання інтегрованої звітності. Хоча слід зазначити, що у Концептуальній основі фінансової звітності власне принципів обліку і відповідного подання в звітності фактично немає, а є основоположне припущення – безперервність діяльності, і решта інших вимог, які стосуються якісних характеристик. У Концептуальних основах фінансової звітності якісні характеристики розглядаються як атрибути, котрі роблять інформацію, що подана у фінансовій звітності, корисною для користувача [8]. При тому відносно якісних характеристик застосовано поділ на основоположні (фундаментальні) і посилювальні (допоміжні). До числа основоположних віднесені: доречність з урахуванням суттєвості; правдиве подання. До числа посилювальних віднесені: зіставність; можливість перевірки; своєчасність та зрозумілість [8].

У певній мірі принципи складання інтегрованого звіту перекликаються із якісними характеристиками, наведеними в Концептуальній основі фінансової звітності, але вони співвіднесені лише

частково. Фактично повністю дублюється «суттєвість», однак відсутня стислість, що ж стосується надійності, то вона фактично забезпечується реалізацією таких характеристик, як правдиве (достовірне) подання і можливість перевірки.

Окремо хотілося б зупинитися на «стислості». Зрозуміло, що одна із головних проблем, яка пов'язана зі складанням Інтегрованого звіту, полягає в тому, що є небезпека, що звіт стане фактично неосяжним і важким для сприйняття зацікавленими особами. Ця небезпека є вельми реальною, оскільки сам по собі перелік елементів Інтегрованого звіту є вельми широким і включає в себе: огляд організації і бізнес-моделі, середовище, в якій працює організація, в тому числі ризики і можливості; стратегічні цілі і стратегію досягнення цих цілей; корпоративне управління і винагороди; виробничі показники; прогноз на майбутнє [5, с. 12].

У зв'язку із таким широким переліком, кожна із складових якого, у свою чергу, включає в себе цілий ряд відомостей різного спрямування, апіорі важко забезпечити стислість інформації. Однак базовим у даному випадку слід вважати не стільки саму по собі стислість, скільки якісну характеристику доречності, що, як було сказано вище, є основоположною у складі характеристик, нині передбачених у Концептуальній основі. Саме про доречність подання будь-якої інформації Інтегрованого звіту, а не лише фінансової інформації, на нашу думку, має йти мова.

Так, доречною вважається така інформація, яка є важливою для прийняття рішення, у свою чергу для того, щоб бути здатною впливати на рішення користувачів, інформація повинна мати: передбачувальну (прогнозну) цінність, підтверджувальну (доказову) цінність або і те, і те [8]. З урахуванням доречності має бути прийнято рішення про доцільність чи недоцільність подання інформації в Інтегрованому звіті. Якщо ж базуватися виключно на характеристиці «стислості», то вона, на нашу думку, не орієнтує на забезпечення подання саме тієї інформації, що потрібна для прийняття будь-якого рішення на її підставі. Отож, вважаємо за необхідне залишити у складі якісних характеристик інтегрованого звіту саме доречність, з урахуванням суттєвості інформації.

Не менш важливою, на наш погляд, у складі якісних характеристик звітності є правдиве (достовірне) подання інформації. Однак, вважаємо, що більш вірним є формулювання відповідної характеристики у вигляді «репрезентативності інформації», як вона наведена Головним С.Ф. в своїй роботі [4]. Під репрезентативністю автором розуміється те, що інформація, яка подається користувачам, має самим найкращим способом відображати властивості актуальної інформаційної сукупності [4, с. 10]. Погоджуючись із таким визначенням, додамо, що репрезентативність інформації

характеризує такий рівень її якості, який би дозволив вважати її достовірною і повною.

Ми не включили до переліку характеристик ознаку «можливість перевірки», яка є в Концептуальній основі фінансової звітності, бо вважаємо, що для інтегрованого звіту не всі показники є саме такими, що можуть бути перевірені, наприклад, показники, що розкривають стратегію. Отже, наявність у складі характеристик «репрезентативності інформації» здається достатнім. Решта основних якісних характеристик наведена в табл. 1.

Таблиця 1

Рекомендований склад принципів підготовки та основних якісних характеристик інформації, що наводиться в Інтегрованому звіті  
(власна розробка на підставі [4, с. 5–10; 5, с. 13; 8])

№	Склад принципів та якісних характеристик	Зміст принципів та якісних характеристик, на яких має бути побудовано Інтегрований звіт
1	2	3
1	Принципи підготовки Інтегрованого звіту	
1.1	Стратегічна спрямованість	Інтегрований звіт подає інформацію про стратегічні цілі організації, а також про те, як цілі співвідносяться із здатністю компанії створювати і підтримувати власну цінність у довгостроковій перспективі, а також інформацію про ресурси і відносини, від яких залежить організація. В Інтегрованому звіті містяться обґрунтовані очікувані керівництва відносно майбутнього компанії, а також показники, що дозволяють користувачам оцінити як фактичний стан компанії, так і перспективи її розвитку, можливості, невизначеності і ризики, з якими вона стикається
1.2	Системність подання інформації	Інтегрований звіт показує у єдності, взаємозв'язку і взаємозалежності різні компоненти бізнес-моделі організації, з урахуванням зовнішніх чинників, що здійснюють вплив на організацію; розкривають забезпечення стратегії всіма основними видами ресурсів; описує як внутрішні, так і зовнішні зв'язки, від яких залежить організація і показники її виробничо-господарської діяльності

1	2	3
1.3	Адекватність вибору основи (методу) для визнання економічних об'єктів у звітності з урахуванням призначення інформації	В Інтегрованому звіті можуть застосовуватися різні методи визнання доходів і витрат для різних цілей – метод нарахування або/та касовий метод
1.4	Релевантність оцінки	Вибір виду оцінки, що застосовується для відображення економічних об'єктів залежить від мети і вимог користувачів (історична собівартість, поточна вартість тощо)
<b>2 Основні якісні характеристики інформації</b>		
2.1.	Доречність інформації з урахуванням суттєвості	В інтегрованому звіті має наводитися інформація, яка в змозі вплинути на рішення користувача у випадку, якщо вона має: прогностну цінність, доказову цінність або і те, і інше. На доречність впливає суттєвість, характер подання, а також її своєчасність
2.2	Репрезентативність інформації	Інтегрований звіт дає надійну інформацію, котра найкращим чином відображає діючий стан і перспективи компанії, а також дозволяє оцінити її здатність створювати і підтримувати свою цінність в короткотерміновій, середньотерміновій і довгостроковій перспективі
2.3	Зіставність інформації	Користувачі інтегрованого звіту повинні мати можливість порівнювати інформацію звітів за різні звітні періоди, прогностну і фактичну інформацію тощо. Ця якісна характеристика включає в себе в певній мірі і послідовність застосування обраних методик, облікової політики тощо
2.4	Зрозумілість	Інформація має бути подана в максимально зрозумілому вигляді для користувачів звітності

**Висновки.** Таким чином, на підставі проведеного дослідження можна заключити:

1) у складі принципів складання Інтегрованого звіту доцільно залишити наступні: стратегічну спрямованість Інтегрованого звіту; системне подання інформації в Інтегрованому звіті; адекватність вибору оцінки для визнання економічних об'єктів з урахуванням вимог



користувачів; релевантність оцінки.

2) решту вимог до змісту і порядку складання інтегрованого звіту доречно відносити до складу якісних характеристик інформації, зокрема: доречність з урахуванням суттєвості; репрезентативність; зіставність; зрозумілість.

Перспективи подальших досліджень пов'язані із необхідністю подальшого наукового опрацювання всіх теоретичних і практичних аспектів складання інтегрованої звітності, починаючи від визначення складу показників, що мають в ній розкриватися, і завершуючи обґрунтуванням методик, що мають бути застосовані відносно визначення окремих показників.

- 1.Сорокина К.В. Интегрированная отчетность – новая модель отчетности для бизнеса // Журнал «Корпоративная финансовая отчетность. Международные стандарты». – 2011. – №7 / К.В.Сорокина // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.audit-it.ru/articles/msfo/a24744/372245.html>
- 2.Ложников И.Н. Важнейшие тенденции развития бухгалтерского учета // Вестник бухгалтера московского региона. – 2011. – № 1 / И.Н.Ложников // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.ipbmr.ru/?page=vestnik\\_2011\\_1\\_lozhnikov2](http://www.ipbmr.ru/?page=vestnik_2011_1_lozhnikov2)
- 3.Емельянова С., Сметанников В. Шаги корпоративной отчетности // «Marketing pro». – 2010. – № 5–6 / С.Емельянова, В.Сметанников // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.stepconsulting.ru/publ/16092010.shtml>
- 4.Голов С. Ф. Теория многоцелевого бухгалтерского учета / С.Ф.Голов // Бухгалтерский учет и аудит. – 2011. – № 4. – С. 3–13.
- 5.На один шаг ближе к интегрированной отчетности. Новый подход в XXI веке // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://www.ifrs.ru/upload/IR-Discussion-Paper-2011\\_single-rus.pdf](http://www.ifrs.ru/upload/IR-Discussion-Paper-2011_single-rus.pdf)
- 6.Ушаков Д.Н. Толковый словарь / Д.Н.Ушаков // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://dic.academic.ru/dic.nsf/ushakov/974554>
- 7.Ожегов С., Шведова Н. Толковый словарь русского языка // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.slovopedia.com/4/207/666588.html>
- 8.Концептуальна основа фінансової звітності // [Электронный ресурс]. – Режим доступа: <http://www.minfin.gov.ua/file/link/332198/file/buh.pdf>