

## Методологічні засади формування інтегрованої звітності у кластері в умовах інституційних перетворень

Формування звітності в умовах інституційних перетворень здійснюється в нерозривному зв'язку з глобальними та інтеграційними процесами, які є характерними для даного періоду розвитку суспільства. Інституційне забезпечення звітності передбачає обґрунтування теоретико-методологічних та практичних засад її розвитку і спрямоване на ефективне управління економічними процесами на мікро- і макрорівнях. Стаття присвячена поглибленню теоретико-методологічних засад формування інтегрованої звітності в кластері через застосування сучасних підходів до створення звітної інформації. Досліджено актуальні питання формування звітності в кластері. З'ясовано, що кластерну звітність розглядають як систему показників, яка виникла в результаті розвитку корпоративної звітності. При цьому методологію формування фінансової звітності коригують з урахуванням іншого типу зв'язків між учасниками кластера та відсутності жорсткої прив'язки до стандартів бухгалтерського обліку та звітності. Проведено порівняльний аналіз ключових характеристик фінансової та інтегрованої звітності. Встановлено, що інтегрована звітність на відміну від фінансової звітності містить взаємопов'язану інформацію про окремі види капіталу, її складання супроводжується обов'язковим урахуванням стратегічних цілей і всіх видів ризиків, що дозволяє прогнозувати розвиток кластеру в коротко-, середньо- і довготерміновій перспективі та визначати її здатність до створення вартості. Формування інтегрованої звітності є пріоритетним напрямком розвитку звітності, оскільки дозволяє одночасно задовольняти інформаційні потреби різних груп користувачів (менеджерів, державних органів, громадськості). Визначено завдання та концептуальну основу інтегрованої звітності в кластері, в основі якої лежать базові поняття, керівні принципи та компоненти її змісту.

**Ключові слова:** фінансова корпоративна звітність, інтегрована звітність, інституційне середовище, методологія, кластер.

DOI: [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-2\(84\)-13-18](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-2(84)-13-18)

**V.V. HYK**

('Lviv Polytechnic' National University, Lviv, Ukraine)

## Methodological Grounds of Forming Integrated Reporting in Cluster within Institutional Transformations

*In the context of institutional changes the formation of reporting is carried out in close connection with the global and integration processes of development of society. Institutional provision of reporting provides for justification of the theoretical, methodological and practical bases of its development and is aimed at the effective management of economic processes at the micro and macro levels. The article is devoted to the deepening of the theoretical and methodological foundations for the formation of integrated reporting in the cluster due to the use of modern approaches to creating reporting information. The problematic issues of reporting in the cluster were researched. It was found that cluster reporting is considered as a system of indicators, which arose as a result of the development of corporate reporting. At the same time, the methodology for the formation of such statements is adjusted taking into account a different type of links between cluster members and the absence of a rigid link to accounting and reporting standards. A comparative analysis of the key characteristics of financial and integrated reporting was done. It was determined that integrated reporting, unlike financial reporting, contains interrelated information about individual types of capital, its compilation is accompanied by mandatory consideration of strategic goals and all types of risks, as well as allows to predict cluster development in the short, medium and long term, and to determine its ability to create value. Formation of integrated reporting is a priority for the development of reporting, as it allows to simultaneously meet the information needs of various user groups (managers, government*

\* Гик Василь Володимирович, доцент кафедри обліку та аналізу Національного університету «Львівська політехніка» (м. Львів), кандидат економічних наук.

*agencies, the public). The objectives and conceptual framework for integrated reporting in the cluster were defined, which is based on basic concepts, guidelines and components of its content.*

**Keywords:** *financial corporate reporting, integrated reporting, institutional environment, methodology, cluster.*

**Постановка проблеми.** В Україні за умов ринкової економіки цілеспрямовано проводиться інституційна реформа, пов'язана з розвитком суб'єктів господарювання різних організаційно-правових форм, форм власності, відкритості організації бізнес-процесів та їх стратегій. Поряд з цим проявляється тенденція до активізації процесів інтеграції суб'єктів господарювання. Активне формування та розвиток діяльності кластерних структур в Україні за останні роки призвели до появи ряду проблем обліково-інформаційного забезпечення системи управління. Відсутність інформації про фінансово-господарську діяльність кластеру знижує можливість для додаткового залучення учасників до об'єднання, його взаємодії з внутрішнім і зовнішнім середовищем. Тому особливій важливості набувають завдання побудови інтегрованої звітності як джерела інформації для прийняття управлінських рішень.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питаннями формування і розвитку інтегрованої звітності займаються такі вчені, як: К.В. Безверхий, С.Ф. Голов, Т.В. Давидюк, В.М. Жук, М.В. Корягін, Р.О. Костирко, В.М. Костюченко, П.О. Куцик, С.Ф. Легенчук, Н.О. Лоханова, В.Ф. Максимова, Н.В. Малиновська, О.О. Нестеренко, Л.М. Пилипенко, Т.Ю. Серебрякова, Т.М. Сльозко та інші.

Так, К.В. Безверхий [1] навів основні принципи, яких слід дотримуватися при складанні інтегрованого звіту під впливом інституційного середовища в Україні. П.О. Куцик та М.В. Корягін [6], розглядаючи парадигмальний генезис бухгалтерської звітності, виділили та обґрунтували проблеми, шляхи і напрями розвитку концепції інтегрованої звітності. В.М. Жук [3] провів оцінку наявної в Україні структури річної бухгалтерської звітності сільськогосподарських підприємств в контексті інтегрованої звітності.

Проте, не применшуючи вагомий внесок дослідників, невирішеними залишаються окремі проблемні питання методології формування інтегрованої звітності в кластері в частині її формату, системи показників та ін. Зокрема, проф. Н.О. Лоханова виділяє наступні проблеми складання інтегрованої звітності: складність забезпечення суттєвості інформації; необхідність забезпечення балансу між розкриттям потрібної, але не надмірної інформації; складність забезпечення вимог різних груп користувачів [7, с. 307].

**Мета статті** – розвинути теоретико-методологічні засади формування інтегрованої звітності в кластері через застосування сучасних підходів до створення звітної інформації.

**Виклад основних результатів дослідження.** Кластер функціонує у формі об'єднання підприємств, які у міжнародній практиці отримали назву «суб'єктів господарювання чи бізнесу під спільним контролем». Зауважимо, що у п. 2 МСФЗ (IFRS) 3 «Об'єднання бізнесу» вказано, що правила встановлені даним стандартом не застосовуються до вказаних суб'єктів

господарювання. У параграфі Б1 вказаного стандарту надано відповідне керівництво із застосування, у якому зазначено, що «об'єднання бізнесу, що пов'язане з суб'єктами господарювання або бізнесами під спільним контролем – це об'єднання бізнесу, в якому всі суб'єкти господарювання або бізнеси, що об'єднуються, в кінцевому підсумку контролюються тією самою стороною чи сторонами як до, так і після об'єднання, і цей контроль не є тимчасовим» [8]. Проте, яким саме чином відображати у фінансовій звітності операції з об'єднання підприємств під спільним контролем у МСФЗ (IFRS) 3 «Об'єднання бізнесу» не наведено.

Деякі автори (О.М. Хмельницька [14], О.Е. Іванов [4]) вказують на можливість використання стандарту для малого та середнього бізнесу (IFRS for SMEs) та формування комбінованої звітності в кластері, під якою розуміють єдиний комплект фінансової звітності двох або більше підприємств, які контролює один власник. На їх думку, комбінована фінансова звітність є тим самим інструментом, який дозволить представити фінансову інформацію поверх юридичних меж, і тим самим буде дотримано принцип бухгалтерського обліку і звітності – переважання економічної сутності над юридичною формою. Однак, вважаємо не коректним використання інтегрованими структурами під спільним контролем спрощених правил формування звітності, зважаючи на те, що до складу кластера входять підприємства-учасники, які належать різним власникам й не мають єдиного інвестора.

Важлива особливість кластеру полягає в тому, що його учасники є юридично самостійними суб'єктами господарювання та не беруть участі у формуванні капіталу один одного. У зв'язку з цим у відношенні між ними не виникає контролю в розумінні МСФЗ (IFRS) 10 «Консолідована фінансова звітність». Таким чином, для формування консолідованої звітності в кластері норми зазначеного стандарту не поширюються.

Тим не менше, окремі автори [5, 10, 12] пропонують виділити кластерну звітність як систему показників, яка виникла в результаті розвитку корпоративної звітності. Так, В.Н. Кононов зазначає, що методологія формування консолідованої звітності може використовуватись для оцінки ефективності діяльності кластерів. Для цього потрібно коригувати методологію консолідованих груп підприємств, враховуючи, по-перше, відсутність жорсткої прив'язки до бухгалтерських стандартів, і, по-друге, інший тип зв'язків між учасниками структури об'єднання [5, с. 15]. А.А. Осмонова також вважає, що багато правил консолідації звітності відповідно до МСФЗ, за виключенням процедур формування капіталу кластеру, можна застосовувати при кластеризації. У сучасних умовах можливість формувати звітність групи підприємств, які не мають чіткої юридичної структури, а об'єднаних за

## Бухгалтерський облік

принципом взаємного співробітництва, є абсолютною перевагою так званої «кластерної звітності» [10, с. 32]. Л.І. Проняєва та О.А. Федотенкова пропонують формувати корпоративну кластерну звітність на основі єдиної концепції, яка відображає особливості та специфіку діяльності кластеру [12, с. 145].

Внаслідок поширення в останні роки впливу інститутів широкого значення набув інституційний підхід. К.В. Безверхий зазначає, що «необхідність удосконалення звітності, а також розширення доповнень і пояснень до неї викликані вимогами, насамперед, інституціонального середовища» [1, с. 304]. На важливості даного підходу також вказують С.Ф. Голов, В.М. Костюченко, Р.В. Кузіна: «На бухгалтерський облік та корпоративну фінансову звітність також впливає інституційне середовище» ... Характерними тенденціями в нормативно-правовій та інституціональних сферах на міжнародному рівні є сприяння глобальному розробленню стандартів та посилення ролі міжнародних органів у забезпеченні їх виконання, послідовного впровадження та

додержання [2, с. 42-45].

У сучасних умовах господарювання зацікавленим особам важливою є не тільки інформація про фінансові показники діяльності кластеру, а й про процес створення вартості у довгостроковій перспективі. Як наслідок, виникає необхідність формування інтегрованої звітності в кластері – інструменту, призначеного для представлення економічних та соціальних аспектів діяльності об'єднання. Основною ідеєю складання інтегрованої звітності, що є найбільш ефективним шляхом інтеграції внутрішніх інформаційних ресурсів, є поєднання у складі єдиного звіту інформації, необхідної для прийняття стратегічних управлінських рішень, зокрема, в частині управління, створення і збереження вартості та управління стратегічною стійкістю підприємства [6, с. 12-13].

Варто зазначити, що інтегрована звітність вважається новим вектором розвитку корпоративної фінансової звітності, проте між ними існують певні відмінності (табл. 1).

Таблиця 1

### Порівняльна характеристика фінансової та інтегрованої звітності

Критерій	Фінансова звітність	Інтегрована звітність
Регламентация	Регламентується законодавством (НП(С)БО, МСФЗ)	Не регламентується законодавством (використовується Міжнародний стандарт інтегрованої звітності)
Можливість прогнозування	Орієнтація на показники минулих періодів не дає можливості для прогнозування розвитку об'єднання	Орієнтація на майбутнє дає можливість для прогнозування розвитку об'єднання у коротко-, середньо- та довготерміновій перспективі
Склад інформації	Відображає інформацію про активи, капітал та зобов'язання, фінансові результати, грошові кошти	Відображає інформацію не тільки про фінансові результати, а про створення вартості всередині об'єднання
Капітал	Інформація про фінансовий капітал	Інформація про фінансовий, виробничий, людський, соціальний, інтелектуальний, природний капітали

Джерело: сформовано автором на основі [9, 13].

Таким чином, переваги використання інтегрованої звітності полягають у визначенні здатності кластеру до формування вартості та прогнозування його розвитку в коротко-, середньо- та довготерміновій перспективі. Значення інтегрованої звітності полягає у сприянні координації взаємодії учасників кластеру та створенні інформаційної бази для його розвитку як єдиної економічної одиниці.

Ключовими завданнями інтегрованої звітності в кластері повинні стати відображення інформації про: 1) внутрішні зв'язки між учасниками кластеру, представлення у загальному вигляді показників його діяльності; 2) нефінансові показники, які характеризують соціально-економічне становище кластеру; 3) види капіталу (в основному людський, інтелектуальний, соціальний); 4) інші суттєві показники стратегічного та тактичного характеру, необхідні для прийняття управлінських рішень.

Оскільки інтегрований звіт рекомендується подавати у довільній, а не стандартизованій формі та за самостійно обраними підходами і показниками, то

це може призвести до виникнення ряду проблем. У зв'язку з цим проф. В.М. Жук зазначає, що «...академічна наука рекомендує Мінфіну України не імплементувати, а адаптувати до інституціональних умов України міжнародні положення інтегрованої фінансової звітності» [3, с. 24]. Така адаптація, на нашу думку, має стосуватися в тому числі кластерних об'єднань.

На нашу думку, концептуальною основою при підготовці інтегрованої звітності у кластері повинні стати базові концепції, керівні принципи та компоненти її змісту (рис. 1).

Концепція інтегрованої звітності розглядає корпоративне управління як механізм створення доданої вартості у визначених періодах із вхідних ресурсів (капіталів) у певний спосіб (бізнес-модель). Важливою особливістю інтегрованої звітності кластеру є відображення у ній інформації про дещо ширшу структуру капіталу, ніж у фінансовій звітності (табл. 2).

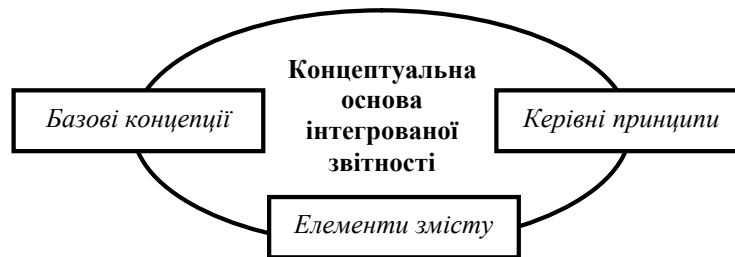


Рис. 1. Концептуальна основа інтегрованої звітності в кластері

Джерело: сформовано автором.

Таблиця 2

## Характеристика видів капіталу кластеру

Види капіталу	Характеристика
Фінансовий капітал	Формується у результаті цільового фінансування (членських внесків учасників), операцій та інвестицій та відображає планові та прогнозні фінансові показники діяльності кластеру
Виробничий капітал	Формується за рахунок матеріально-технічної бази (будівлі, обладнання, інфраструктура) підприємств-учасників кластеру та характеризує результати його виробничої діяльності
Інтелектуальний капітал	Формується у результаті інвестиційно-інноваційної діяльності кластеру (програма інноваційного розвитку, взаємодії з навчальними закладами, впровадження інноваційних технологій)
Людський капітал	Формується на основі компетенції, досвіду та здібностей працівників, їх мотивації до впровадження інновацій
Соціальний капітал	Формується у результаті взаємодії між групами зацікавлених сторін, інформаційної відкритості кластеру та здатності ділитися даними для підвищення індивідуального та колективного добробуту
Природний капітал	Формується у результаті використання природних ресурсів, які дозволяють створювати продукцію (екологічні програми кластеру)

Джерело: сформовано автором.

Фундаментальними елементами бізнес-моделі при формуванні інтегрованої звітності в кластері мають стати: конкурентоспроможна продукція, яка становить цінність для споживача; ланцюжок створення вартості; склад всіх видів ресурсів, які використовуються у цьому процесі; характеристика фінансової моделі.

В основі підготовки інтегрованої звітності лежать принципи стратегічного фокусу та орієнтації на майбутнє, зв'язаності інформації, взаємодії з зацікавленими сторонами, суттєвості, стислості, достовірності, повноти, сталості та порівняності. Крім того Л.І. Проняєва та О.А. Федотенкова пропонують групувати з однієї сторони з урахуванням фактору часу, а з другої – сфер діяльності кластеру [11, с. 921].

Структура інтегрованої звітності кластеру та інформація необхідна для розкриття наведена у табл. 3.

Пропонований підхід розкриття інформації в інтегрованій звітності кластеру, на нашу думку, повинен носити цілісний характер та сприяти підвищенню ділової репутації, зниженню ризиків і трансакційних витрат, та в кінцевому результаті забезпечувати стійкий економічний розвиток.

**Висновки.** Отже, результати проведеного дослідження дають підстави стверджувати, що впровадження та використання інтегрованої звітності, на відміну від фінансової, дозволить отримати дані про перспективи розвитку кластеру, необхідні зацікавленим особам з метою оптимізації інформаційної бази для аналізу й контролю діяльності. Використання запропонованого підходу на основі уточнених базових понять, керівних принципів та компонентів змісту інтегрованої звітності кластеру дасть можливість комплексно аналізувати інформацію, що стосується результатів діяльності й сталого розвитку та приймати ефективні управлінські рішення, пов'язані з подальшою стратегією і ризиками.

Перспективи подальшого розвитку інтегрованої звітності в кластері мають бути спрямовані на вирішення важливих питань методичного (розроблення системи показників та формату звітності, визначення процесу суттєвості) та організаційного (встановлення суб'єктів та процесу збору інформації, затвердження порядку її складання і подання) характеру.

## Структура та зміст розділів інтегрованої звітності кластеру

Назва розділу	Розкриття інформації
Огляд об'єднання та зовнішнього середовища	Загальна характеристика напрямів діяльності кластеру та його учасників, взаємодія між ними; територія розташування; організаційна культура, етичні принципи та цінності; основна кількісна інформація (кількість учасників кластеру, кількість працівників, тощо); фактори, які впливають на зовнішнє середовище
Система управління	Організаційно-управлінська структура управління, практика корпоративного управління, система внутрішнього контролю в кластері
Бізнес-модель	Продукція та ринки її збуту, маркетингова політика кластеру, процес ресурсозбереження
Ризики і можливості	Ключові ризики і можливості діяльності кластеру, які впливають на певні види капіталу
Стратегія	Стратегічні цілі та завдання кластеру; конкурентні переваги підприємств-учасників, які вони отримують у результаті об'єднання
Результати діяльності та перспективи на майбутнє	Фінансові та нефінансові результати діяльності кластеру, досягнення стратегічних цілей та потенційні наслідки

Джерело: сформовано автором.

#### 4 Список використаних джерел

1. Безверхий К. В. Звітність у теорії вітчизняних і зарубіжних інституціоналістів. *Бізнес Інформ*. 2014. № 2. С. 299-307.

2. Голов С. Ф., Костюченко В. М., Кузіна Р. В. Інтегроване звітування: концепція, методологія та організація: монографія. Х., 2018. 252 с.

3. Жук В. М. Інтегрована звітність: ретроспектива і перспектива в Україні. *Облік і фінанси*. 2019. № 1(83). С. 20–27.

4. Иванов А. Е. Формирование комбинированной финансовой отчетности в интегрированных хозяйственных структурах под общим контролем. *Финансовая аналитика: проблемы и решения*. 2015. № 13(247). С. 42-55.

5. Кононов В. Н. Адаптация методики составления отчетности консолидированных групп для бизнес-кластеров и ее использование в оценке экономической эффективности их деятельности. *Вестник ЮУрГУ. Серия «Экономика и менеджмент»*. 2016. Т. 10. № 3. С. 7-17.

6. Куцик П. О., Корягин М. В. Інтегрована звітність як нова парадигма розвитку бухгалтерської звітності. *Бухгалтерський облік і аудит*. 2015. № 5. С. 11-18.

7. Лоханова Н. О. Інтеграційні процеси в обліку в умовах інституціональних перетворень: монографія. Х., 2012. 400 с.

8. МСФЗ (IFRS) 3 «Об'єднання бізнесу» [Електронний ресурс]. URL: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_006#n191](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_006#n191)

9. Нестеренко О. О. Інтегрована звітність: теорія, методологія, практика: монографія. Х., 2018. 410 с.

10. Осмонова А. А. Концепция формирования финансовой отчетности агрокластеров. *Проблемы современной науки и образования*. 2016. № 25(67). С. 29-32.

11. Проняева Л. И., Федотенкова О. А. Методические аспекты формирования интегрированной отчетности в кластерных

объединениях. *Международный бухгалтерский учет*. 2017. Т. 20. № 16. С. 918 – 931.

12. Проняева Л. И., Федотенкова О. А. Системное представление кластерной отчетности и ее использование для управления. *Russian Journal of Agricultural and Socio-Economic Sciences*. 2017. № 7(67). С. 142-152.

13. Серебрякова Т. Ю. Интегрированный учет и отчетность: институциональный подход. *Учет. Анализ. Аудит*. 2016. № 2. С. 24–33.

14. Хмельницкая О. Н. Методические подходы к составлению комбинированной отчетности кластера. *Актуальные вопросы экономических наук*. 2015. № 43. С. 141-146.

#### 4 References

1. Bezverkhij, K. V. (2014). Zvitnistj u teoriji vitchyznjanykh i zarubizhnykh instytucionalistiv [Reporting in the theory of domestic and foreign institutions]. *Biznes Inform*, (2), 299-307.

2. Gholov, S. F., Kostjuchenko, V. M., Kuzina, R. V. (2018). Integhrovane zvituvannja: koncepcija, metodologhija ta orghanizacija [Integrated reporting: concept, methodology and organization]. Kherson: Gheljvetyka.

3. Zhuk, V. M. (2019). Integhrovana zvitnistj: retrospektyva i perspektyva v Ukrajinі [Integrated reporting: retrospective and prospect in Ukraine]. *Oblik i finansy*, (1(83)), 20-27.

4. Ivanov, A. E. (2015). Formirovanie kombinirovannoy finansovoy otchetnosti v integririvannyih hozyaystvennyih strukturah pod obschim kontrolem [Formation of combined financial statements in integrated economic structures under common control]. *Finansovaya analitika: problemy i resheniya*, (13(247)), 42-55.

5. Kononov, V. N. (2016). Adaptatsiya metodiki sostavleniya otchetnosti konsolidirovannyih grupp dlya biznes-klasterov i ee ispolzovanie v otsenke ekonomicheskoy effektivnosti ih deyatelnosti [Adaptation

of the reporting methodology for consolidated groups for business clusters and its use in assessing the economic efficiency of their activities]. *Vestnik YuUrGU. Seriya "Ekonomika i menedzhment"*, (T. 10.3), 7-17.

6. Kucyk, P. O., Korjaghin, M. V. (2015). Integhrovana zvitnistj jak nova paradyghma rozvytku bukhghaltersjkoji zvitnosti [Integrated reporting as a new paradigm of accounting reporting]. *Bukhghaltersjkyj oblik i audyt*, (5), 11-18.

7. Lokhanova, N. O. (2012). Integhracijni procesy v obliku v umovakh instytucionaljnykh peretvorenj [Integration processes in accounting in the context of institutional transformations]. Kherson: Ghrijn D.S.

8. IFRS 3 "Business Combinations". Retrieved from: [https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929\\_006#n191](https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/929_006#n191)

9. Nesterenko, O. O. (2018). Integhrovana zvitnistj: teorija, metodologhija, praktyka [Integrated reporting: theory, methodology, practice]. Kharkiv: Ivanchenko I.S.

10. Osmonova, A. A. (2016). Kontsepsiya formirovaniya finansovoy otchetnosti agroklastero [Concept of formation of financial statements of agro clusters]. *Problemyi sovremennoy nauki i obrazovaniya*,

(25(67)), 29-32.

11. Pronyaeva, L. I., Fedotenkova, O. A. (2017). Metodicheskie aspekty formirovaniya integrirovannoy otchetnosti v klasternyih ob'edineniyah [Methodical aspects of the formation of integrated reporting in cluster associations]. *Mezhdunarodnyiy bukhgalterskiy uchet*, (T. 20. 16), 918-931.

12. Pronyaeva, L. I., Fedotenkova, O. A. (2017). Sistemnoe predstavlenie klasternoy otchetnosti i ee ispolzovanie dlya upravleniya [System representation of cluster reporting and its use for management]. *Russian Journal of Agricultural and Socio-Economic Sciences*, (7(67)), 142-152.

13. Serebryakova, T. Yu. (2016). Integrirovannyiy uchet i otchetnost: institutsionalnyiy podhod [Integrated accounting and reporting: an institutional approach]. *Uchet. Analiz. Audit*, (2), 24-33.

14. Hmel'nitskaya, O. N. (2015). Metodicheskie podhody k sostavleniyu kombinirovannoy otchetnosti klastera [Methodical approaches to the preparation of the combined cluster reporting]. *Aktualnyie voprosyi ekonomicheskikh nauk*, (43), 141-146.