

ІНТЕГРОВАНА ЗВІТНІСТЬ ЯК НОВА ПАРАДИГМА РОЗВИТКУ БУХГАЛТЕРСЬКОЇ ЗВІТНОСТІ

ПЕТРО КУЦИК,

канд. екон. наук, ректор, професор,
професор кафедри бухгалтерського обліку
Львівської комерційної академії

МАКСИМ КОРЯГІН,

д.е.н., професор, професор
кафедри бухгалтерського обліку
Львівської комерційної академії

У статті розглянуто парадигмальний генезис бухгалтерської звітності. Проаналізовано історичні аспекти формування системи нормативного регулювання інтегрованої звітності. Обґрунтовано основні причини необхідності переходу до нової парадигми бухгалтерської звітності. Проведено аналіз запропонованого IIRC Проекту міжнародного формату інтегрованої звітності. Виділено та обґрунтовано проблеми, шляхи і напрями розвитку концепції інтегрованої звітності.

Ключові слова: інтегрована звітність, нефінансова звітність, звітність зі сталого розвитку, парадигма бухгалтерської звітності.

ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

В останні роки можна спостерігати поступове виникнення нової парадигми бухгалтерської звітності, що є реакцією облікової системи на неспроможність задовольнити зростаючі потреби користувачів релевантною інформацією для прийняття управлінських рішень. Це пов'язано як з поступовим впровадженням в практику звітування підприємств нових видів і форм звітів, їх об'єднанням в єдиний звіт, так і з виникненням міжнародних організацій, які забезпечують регулювання та методологічну підтримку такої звітності шляхом випуску стандартів, керівництв та методичних рекомендацій по її застосуванню та принципів і форматів її складання.

На початку 2009 року американська компанія "United Technologies Corporation" вперше опублікувала інтегрований звіт про свою діяльність за 2008 рік, в якому була поєднана фінансова інформація та інформація про корпоративну відповідальність. За відсутності міжнародних стандартів інтегрованої звітності такі спроби окремих підприємств відіграли значну роль в поширенні найкращих прикладів побудови інтегрованої звітності по всьому світу. На сьогодні за оцінками фахівців близько 95 % компаній зі списку "Global Fortune 250" добровільно публікують звітність про екологічні, соціальні та економічні наслідки їх діяльності.

Існування таких підходів до побудови системи звітування підприємств є прикладом зародження нової парадигми бухгалтерської звітності. На сьогодні

вона залишається до кінця не сформульованою вченими, а наслідки і результати її широкого застосування в практичній діяльності підприємств, що можуть призвести до зміни ролі бухгалтерського обліку як засобу інформаційної підтримки системи управління, не обґрунтовані в фаховій науковій літературі. Окрім того, відсутні наукові праці, які б описували порядок переходу від традиційної парадигми бухгалтерської звітності до нової – інтегрованої. Це зумовлює необхідність проведення глибоких досліджень в даному напрямі на основі застосування сучасних методологічних засобів, зокрема, парадигмального аналізу наукових змін.

АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ ТА ПУБЛІКАЦІЙ

Питанням формування і удосконалення концепції інтегрованої звітності присвячені праці К. В. Безверного, М. І. Бондаря, С. Ф. Голова, В. В. Євдокимова, І. В. Жиглей, В. М. Жука, Р. Дж. Екклза, Н. А. Каморджанової, Р. О. Костирка, М. П. Кжуса, С. А. Кузнецової, О. А. Лаговської, Н. О. Лоханової, О. В. Олійник, Д. О. Панкова, Ф. Ю. Сафанової, Дж. Серафейма та ін.

Мета статті: розглянути особливості парадигмального розвитку бухгалтерської звітності, що характеризується виникненням парадигми інтегрованої звітності, поява якої викликана необхідністю одночасного задоволення потреб користувачів в інформації фінансового і нефінансового характеру.

**ВИКЛАД ОСНОВНОГО
МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ**

Перші спроби нормативного регулювання концепції інтегрованої звітності з'явилися у 2009 році завдяки намаганням нормативного закріплення практики корпоративного управління, до складу якої була віднесена система корпоративного звітування. Зокрема, у 2009 р. був випущений Кодекс управління Кінга для Південної Африки (Ш), в якому було вперше на державному рівні закріплено необхідність побудови інтегрованої звітності, що об'єднує соціальні, екологічні та економічні аспекти діяльності підприємства, яка має складатись всіма публічними компаніями.

У 2010 році був сформований Міжнародний комітет з інтегрованої звітності (IIRC), а у 2011 році – Рада з облікових стандартів зі стійкого розвитку (SASB). У 2013 році Глобальна ініціатива звітності (GRI) випустила чотири керівництва по звітності зі стійкого розвитку, а Радою з розробки стандартів про кліматичні зміни (CDSB) була випущена концептуальна основа складання і розкриття звітності про кліматичні зміни. Питання необхідності забезпечен-

ня ще більшої прозорості бухгалтерської звітності шляхом формування і поступового впровадження концепції інтегрованої звітності також піднімалися на рівні міждержавних обговорень, зокрема, на зустрічі країн G20 у Франції у 2011 році, а також на Саміті Землі, що проходив в Ріо-де-Жанейро у 2012 р.

Появу нової парадигми бухгалтерської звітності фактично можна визнати закономірним процесом, оскільки зміни, що відбулись протягом останніх років в інституційному середовищі бухгалтерського обліку, повинні бути обов'язково враховані шляхом удосконалення облікового методологічного апарату. Перехід від однієї парадигми до іншої характеризується наявністю глибоких структурних зрушень в існуючій концепції бухгалтерської звітності, що значно змінює розуміння її сутності та зумовлює необхідність розробки нових моделей прийняття рішень користувачами на її основі (на основі фінансових та нефінансових показників).

Парадигмальний генезис бухгалтерської звітності, який дозволяє пояснити сучасний етап її історичного розвитку, наведено на рис. 1.

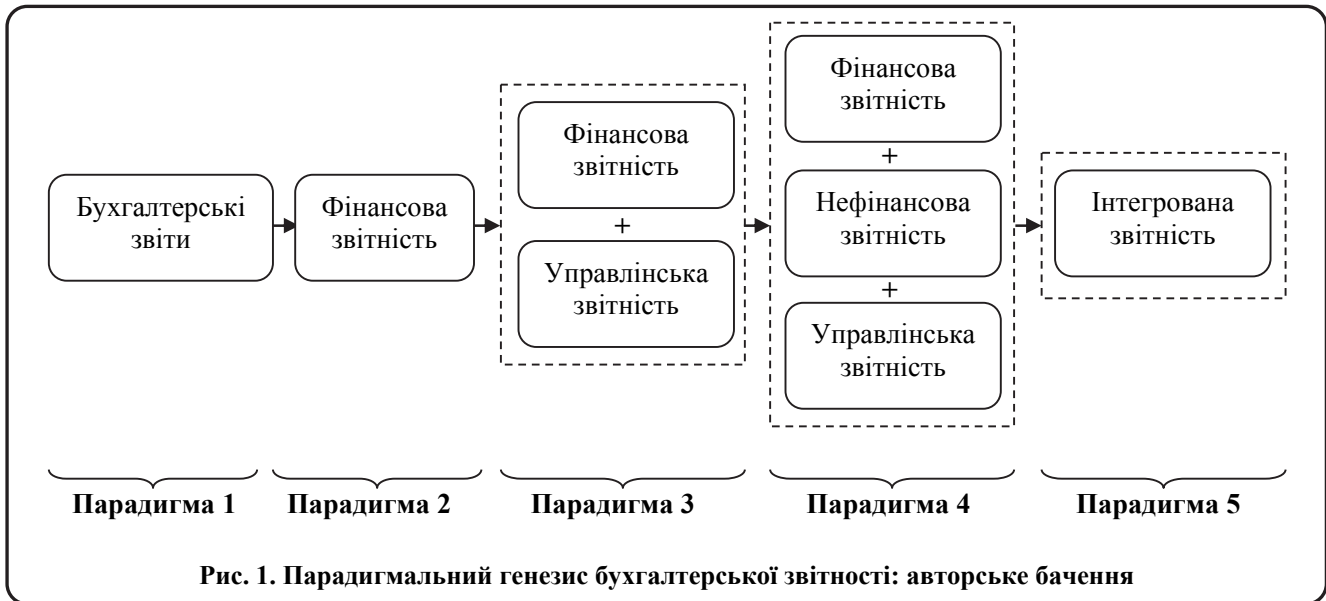


Рис. 1. Парадигмальний генезис бухгалтерської звітності: авторське бачення

Аналіз наведеного на рис. 1 парадигмального генезису бухгалтерської звітності дозволяє констатувати, що на сьогодні відбувається парадигмальний зсув – перехід від четвертої до п'ятої парадигми бухгалтерської звітності та поступовий процес її остаточного оформлення і формування. Одним із визнача-

льних елементів п'ятої парадигми є інтегрована звітність, яка є конгломератом бухгалтерсько-управлінських звітів, які відображають здатність підприємства генерувати вартість, що надається зовнішнім користувачам для прийняття рішень. 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. Побудова інтегрованої звітності забезпечує прозорість намірів підприємства, відображаючи всі його переваги та недоліки.

Подібного підходу дотримуються С. Адамс та Р. Сімнетт, відмічаючи, що інтегрована звітність є новою парадигмою звітності, яка є цілісною, стратегічною, адаптивною, суттєвою і актуальною до різних часових вимірів [5, с. 292]. Основною відмінністю даної парадигми є орієнтація всього облікового процесу на фактори створення вартості підприємства, внаслідок чого інтегрована звітність є більш змістовною і корисною для інвесторів та інших видів користувачів.

Для характеристики існуючого парадигмального зсуву Р. Дж. Екклз та М. П. Кжус використовують поняття “рух інтегрованої звітності” (Integrated Reporting Movement) [9, с. XIII], який описує процес трансформації інтегрованої звітності та позиції задіяних в даному процесі осіб – компаній, інвесторів, регулюючих організацій та ініціатив, а також фірм, що надають послуги зі складання інтегрованого звіту.

Основними причинами необхідності переходу до нової парадигми бухгалтерської звітності є нездатність попередньої парадигми вирішувати ті проблеми, які постали перед обліковою системою із настанням глобальної фінансової кризи 2009 року. Можливість виникнення небезпеки для довкілля та інші ризики, що виникають від корпоративної діяльності, не наводились в корпоративній звітності, а їх розкриття за допомогою допоміжних звітів або приміток фінансової звітності відбувалось за залишковим принципом, які в багатьох випадках не привертати уваги користувачів. Таким чином, настання фінансової кризи поставило на порядок денний питання економічного ризику та невизначеності, і відповідно, розробку рекомендацій щодо забезпечення довгострокової життєздатності і стратегічної стійкості підприємств шляхом переосмислення ролі використовуваних ними ресурсів. Внаслідок чого зросли вимоги до бухгалтерської звітності з боку зовнішніх користувачів, особливо з боку інвесторів, зокрема, в

частині необхідності інформаційної підтримки прийняття інвестиційних рішень. Однією із таких вимог є надання інформації нефінансового характеру, що має доповнити набір показників, які розкриваються в традиційній фінансовій звітності.

На сьогодні бухгалтерська звітність не повинна концентрувати свою увагу лише на діяльності підприємства та його мікрозовнішньому середовищі, а також повинна сприяти наданню відповіді на актуальні проблеми функціонування соціально-економічних систем, у тому числі на нагальні соціальні, екологічні та управлінські проблеми. Зокрема, в дискусійному документі ІРС “До інтегрованої звітності. Об’єднуючи вартість у XXI столітті” було чітко обґрунтовано необхідність перегляду нинішньої моделі звітності внаслідок зміни методів ведення бізнесу, зміни підходів до генерування підприємствами своєї вартості та зміною умов ведення бізнесу. Ці зміни є взаємозалежними і відображають наступні тенденції: глобалізація; зростання політичної діяльності у всьому світі у відповідь на фінансову, управлінську та інші кризи; завищені очікування корпоративної прозорості та підзвітності; фактичний і перспективний дефіцит ресурсів, зростання кількості населення і екологічні проблеми [13, с. 2]. Для врахування всіх цих змін генерування лише фінансової звітності або додаткової нефінансової звітності в розрізі окремих аспектів діяльності підприємства (соціальних, екологічних, інноваційних тощо) вже є недостатнім, оскільки користувачам потрібна дещо ширша (не про об’єкти обліку, а про фактори створення і руйнування вартості) і по-іншому структурована інформація (більш цілісно) для прийняття рішень. Тому існуюча облікова система та парадигма звітності, яка формується на її основі, мають бути трансформовані, щоб забезпечити усунення подібних “прогалин” та підвищити адекватність бухгалтерського обліку сучасним соціально-економічним реаліям.

Подібні процеси вже почалися в практиці звітування провідних світових компаній, які займаються покращанням процедури інформування постачальників капіталу про процес створення вартості. Як відмічають з цього приводу К. Буско, М. Л. Фріго, П. Кваттроне та А. Ріккабон, пейзаж корпоративної звітності значно змінюється. Поняття, принципи й елементи, які характеризують порядок щорічного оприлюднення результатів діяльності підприємств, в

даний час ставляться під сумнів, обговорюються, і переробляються у всьому світі. Передусім, це стосується таких ключових елементів як використовуванний капітал, створення вартості та підзвітність, що переглядаються на практиці [6, с. 33]. Як наслідок, існуючий підхід до складання звітності компаній широко критикується в контексті неадекватності сучасним реаліям оприлюднених провідними компаніями звітів, які є занадто громіздкими і складними, і одночасно є вузькоорієнтованими на фінансові аспекти діяльності компанії [14, с. 117].

Також слід враховувати, що перехід до нової парадигми бухгалтерської звітності передбачає відмову від відокремленого оприлюднення нефінансової звітності, якій не вистачає достатньої довіри з боку користувачів, і стосовно якої існують складнощі щодо забезпечення її своєчасності та актуальності. Зокрема, на сьогодні відсутні чіткі нормативно закріплені загальноприйняті рекомендації щодо ведення бухгалтерського обліку і складання нефінансової звітності. Основною причиною цього на думку Р. Екклза та Дж. Серафейма є те, що такій нефінансовій звітності не вистачає суворих стандартів вимірювання та оприлюднення, які існують щодо фінансової інформації, хоча такі організації як GRI та SASB активно працюють в даному напрямі. Крім того, нефінансові звіти, як правило, публікуються з часовим лагом у кілька місяців порівняно з фінансовою звітністю, внаслідок чого така інформація є менш цінною. І, найголовніше, інформація, що міститься у нефінансовій звітності, не представлена в контексті бізнес-моделі і стратегії підприємства, що ускладнює для інвесторів розуміння того, як продуктивність соціальної та екологічної діяльності впливає на фінансову діяльність, і як проблеми сталого розвитку впливають на вартість компанії [8, с. 5]. Відповідно, на сьогодні, незважаючи на поширення тенденцій щодо необхідності забезпечення функціонування підприємств в контексті сталого розвитку окремі нефінансові звіти не забезпечують повною мірою задоволення зростаючих потреб користувачів, зокрема, в інформації про фактори генерування та руйнування вартості, що можна визначити на основі встановлення взаємозв'язку між фінансовими та нефінансовими показниками.

Саме тому однією з основних причин появи інтегрованої звітності є неможливість застосування нефінансової звітності для моніторингу і аналізу про-

цесу створення довгострокової вартості компанії, яка в умовах сьогодення має важливе значення для інвесторів, що є основною групою споживачів облікової інформації. Дану тезу у 2013 р. підтвердили представники провідної некомерційної організації "Eurosif", яка займається аналізом європейських фінансових ринків та сприяє їх розвитку за рахунок сприяння стійкому і відповідальному інвестуванню, та представники АССА. Зокрема, Ф. Пассант та Г. Хьюїтт встановили, що нефінансова звітність може використовуватись для реалізації політики корпоративної соціальної відповідальності, однак зовсім не пов'язана із бізнес-стратегією, ризиками та ймовірно не дозволяє оцінити фінансовий стан підприємства. Також авторами було виявлено, що 92 % із 96-ти досліджених європейських компаній-інвесторів повністю погодились з тим, що фінансова та нефінансова інформація повинні бути інтегровані [12, с. 4, 8].

Таким чином, зі зміною соціально-економічних та технічно-технологічних умов функціонування підприємств має бути змінена існуюча парадигма бухгалтерської звітності, а формування нової парадигми має бути спрямоване на подолання існуючого розриву між змістом бухгалтерської звітності та очікуваннями зовнішніх користувачів, зокрема, інвесторів, оскільки нефінансова звітність, яка на сьогодні оприлюднюється значною кількістю компаній, виявилась неадекватною їх потребам.

Як і будь-який новий методологічний інструмент, який запроваджується в практичну діяльність підприємств, ефективному застосуванню інтегрованої звітності перешкоджає цілий ряд перепон і проблем, що в цілому визначають перспективи її подальшого розвитку як невід'ємної складової облікової системи. Пошук шляхів і напрямів їх вирішення і усунення є одним із основних завдань дослідників в даній сфері на сучасному етапі.

Як відмічає Ф. Ю. Сафанова, необхідність застосування нового формату звітності – інтегрованого звіту є очевидною, але при цьому на даному етапі залишається невирішеним ряд проблем в області його формування:

- питання методики формування інтегрованого звіту;
- структура та зміст звіту;
- впровадження процесу формування інтегрованого звіту у звітний процес організації [1, с. 53-54].

Подібну позицію займає К. В. Безверхий, наго-

лошуючи, що основними проблемами при реалізації концепції інтегрованої звітності на підприємстві є відсутність прийнятої методики формування такої звітності та визначення її змісту. Розробка етапів та кроків формування інтегрованої звітності дозволять зробити її більш структурованою і змістовною [1, с. 14].

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 [2, с. 307]. В той же час слід відмітити, що по більшості із наведених проблем IIRC надав відповіді в розробленому проекті міжнародного формату інтегрованої звітності. Однак найбільш проблемним аспектом і недостатньо вивченим до сьогодні залишається проблема пошуку і відпрацювання моделі регулювання процесів формування і оприлюднення інтегрованої звітності.

Запропонований IIRC Проект міжнародного формату інтегрованої звітності не надає конкретний набір індикаторів, які повинні оприлюднюватись компаніями, а лише надає набір принципів, яких слід дотримуватись в процесі її складання і які дають поняття про зміст інтегрованого звіту. Внаслідок чого з'являється проблема неоднозначності їх трактування і використання в процесі формування і представлення інтегрованої звітності, що впливає на її порівнянність та релевантність потребам користувачів. В результаті на сьогодні значна кількість компаній використовує інші альтернативні методології формування інтегрованої чи нефінансової звітності, зокрема, GRI, яка визначає набір показників, які мають бути оприлюднені компанією. Існування такої ситуації, на нашу думку, пояснюється бажанням розробників проекту <IR> побудувати систему стандартів інтегрованої звітності за аналогом МСФЗ, які на відміну від американських облікових GAAP US є більш принципо-орієнтованими, а не правило-орієнтованими.

Проблему недостатності регулювання фінансової звітності також піднімають проф. Д. О. Панков та А. О. Круподерова, зазначаючи, що в силу того, що інтегрована звітність являє собою новий вектор розвитку складання фінансової звітності, практичний механізм її побудови розроблений не в повній мірі [3, с.

274]. В той же час, автори констатують існування значного попиту на таку звітність з боку користувачів внаслідок можливості забезпечити взаємозв'язок між фінансовими і нефінансовими показниками компанії.

Позиція дослідників-обліковців стосовно необхідності розробки детальних правил складання інтегрованої звітності на сьогодні не є однозначною. Як зазначають з цього приводу Р. Екклз та Дж. Серафейм, необхідність розробки таких деталізованих стандартів є досить складним питанням, враховуючи складність пов'язаного з ними аналізу вигід і витрат. Однак в той же час, в кожній країні з розвиненим ринком капіталу або з ринком, що розвивається, існує регулювання корпоративної звітності, розроблені керівництва щодо формування її змісту, своєчасності подання і необхідного рівня достовірності [8, с. 17]. Також 84 % із 96 опитаних у 2011 році представників європейських компаній, що складають нефінансову звітність, повністю погодились, що компаніям слід використовувати чітко прописану концептуальну основу для складання такої звітності [12, с. 8]. Тому питання необхідності розробки детальних правил складання інтегрованої звітності на сьогодні є відкритим та потребує встановлення основних цінностей, на які мають орієнтуватись їх розробники, наприклад, як це було зроблено на початку 1970-х рр. представниками FASB.

У той же час, слід враховувати, що відмова від відокремленого оприлюднення нефінансової звітності, основною метою якої є забезпечення стійкого розвитку підприємств та суспільства в цілому, не означає, що такі цілі будуть відкинуті в інтегрованій звітності. Як відмічає з цього приводу Ш. Віллерс, інтегрована звітність має потенціал, щоб зробити свій внесок у захист планети соціально та екологічно, дозволяючи корпоративним суб'єктам задуматися про наслідки своєї діяльності не тільки в фінансовому аспекті, але й також з точки зору стійкості [14, с. 120].

На думку С. Адамс та Р. Сімнетта існують наступні проблеми методичного та організаційного характеру щодо подальшого застосування інтегрованої звітності в практичній діяльності підприємств та на рівні національної системи бухгалтерського обліку:

- 1) інформація, необхідна для отримання інтегрованого звіту може стати бар'єром для багатьох підприємств. Систематичне вимірювання та складання

звітності на комплексній основі може мати досить високу для деяких підприємств. Тому доцільність застосування інтегрованої звітності також повинна бути випробувана на підприємствах різних розмірів;

2) на сьогодні не всі підприємства будуть охоче розкривати в інтегрованому звіті всю наявну в них інформацію про фактори створення і руйнування вартості, стратегічні аспекти діяльності та існуючі ризики через можливість її використання іншими підприємствами для покращання власних конкурентних позицій;

3) інтегрована звітність формує нові виклики для аудиту та інших існуючих і супутніх процесів. Наприклад, незрозуміло, яким чином буде застосовуватись апробований на прикладі фінансової звітності принцип суттєвості стосовно екологічних або соціальних аспектів діяльності підприємства [5, с. 299-300].

Також на сьогодні залишається невирішеним питання обсягів інтегрованого звіту для різних видів компанії. Оскільки відсутній набір показників, які повинні входити до його складу, а наявні лише рекомендації щодо їх видів, тому розміри звіту можуть варіювати в залежності від потреб користувачів такого звіту, а також від специфіки діяльності самого підприємства. Дану думку також підтримують представники компанії "PricewaterhouseCoopers", зазначаючи, що структура і обсяг звіту залежить від складності бізнес-процесів компанії. Тим не менш, в звіті повинна бути зосереджена увага тільки на тих питаннях, які підприємство вважає найбільш суттєвими для довгострокового успіху [11, с. 9]. Однак, навіть введення обмежень в частині суттєвості показників для конкретного підприємства не дозволяє зменшити вплив суб'єктивних факторів на процес формування інтегрованої звітності підприємства, що в цілому призводитиме до її непорівнянності у порівнянні зі звітами інших підприємств та втрати її корисності для користувачів.

К. Буско, М. Л. Фріго, П. Кваттроне та А. Ріккабон зазначають [6, с. 40], що важливу роль в подальшому розвитку концепції інтегрованої звітності будуть займати бухгалтері, що забезпечують ведення управлінського обліку. Це пояснюється тим, що згідно думки представників Інституту бухгалтерів з управлінського обліку (ІМА) вони в силу своїх професійних обов'язків найбільш кваліфіковані в питаннях інформаційного забезпечення реалізації стратегії та стійкого розвитку підприємства. Виходячи з

цього для надання інформації про капітал, бізнес-модель підприємства, прогнозну інформацію, ризики, фінансові і нефінансові показники діяльності підприємства необхідним є активне залучення бухгалтерів з управлінського обліку.

Також одним із шляхів подальшого розвитку концепції інтегрованої звітності є застосування сучасних інформаційно-комп'ютерних та інтернет-технологій, які дозволяють полегшити доступ користувачів до неї та значно прискорити процес її формування і складання. Зокрема, Р. Екклз та Дж. Серафейм відмічають з цього приводу, що інтегрована звітність передбачає надання більш комплексної інформації про результати діяльності на веб-сайті компанії. Поряд з наданням більш детальної інформації особливий інтерес для акціонерів та інших заінтересованих осіб мають наявні на веб-сайті аналітичні інструменти, що можуть використовуватись для вивчення взаємозв'язку між фінансовими і нефінансовими показниками продуктивності компанії, а також для порівняння результатів компанії з її конкурентами. Нарешті, веб-сайти компанії також можуть бути використані для поліпшення діалогу та взаємодії з усіма заінтересованими сторонами [7, с. 72].

Одними із перших інтернет-технологій та спеціалізованих інтернет-додатки для оприлюднення інтегрованої звітності почали використовувати ІТ-компанії, які мають значні напрацювання в даній сфері, і які можуть реалізувати даний проект за короткий проміжок часу зі значно меншими затратами. Так, компанією "SAP", що спеціалізується на розробці комп'ютерних управлінських інформаційних систем, створено окремих сайт [10], на якому оприлюднено інтегрований звіт компанії за 2013 рік, що містить всеосяжну і комплексну презентацію її діяльності.

Представлений на сайті інтегрований звіт базується на використанні набору фінансових та нефінансових показників діяльності, враховуючи основні вимоги, що висуваються ІIRC до формування інтегрованої звітності. Можливості сайту дозволяють подивитись деталізовану інформацію в розрізі таких основних складових інтегрованого звіту: інновації; фінанси; навколишнє середовище; соціальна сфера.

Окрім цього, на сайті представлена значна кількість інших аналітичних розрізів, за якими може бути одержана інформація фінансового і нефінансового характеру про діяльність компанії "SAP", основ-

ними з яких є: “Група SAP та її ринкове середовище”; “Управління”; “Стратегія і бізнес-модель”; “Вигляд”; “Прогноз: можливості та ризики”. Кожен із цих розрізів містить цілий ряд блоків, що наповнені деталізованими показниками. Наприклад, блок “Інтегрований аналіз діяльності” (“Integrated Performance Analysis”), що входить до розрізу “Стратегія і бізнес-модель”, дозволяє дослідити діяльність підприємства в розрізі наступних 14 показників: виручка; маржа; лояльність клієнтів; викиди парникових газів; загальне споживання енергії; центри обробки даних; поновлювані джерела енергії; рейтинг компанії як роботодавця; внутрішня норма працевлаштування; соціальні інвестиції; жінки в управлінні; збереження працівників; індекс “Бізнес. Здоров’я. Культура”; залучення співробітників. В цілому блок “Інтегрований аналіз діяльності” дозволяє проаналізувати зв’язки між показниками, що характеризують фінансову, соціальну та екологічну сферу діяльності підприємства.

Підсумовуючи результати аналізу розробленого компанією “SAP” сайту для оприлюднення інтегрованого звіту, можна констатувати, що його розробка і успішне впровадження є досить дорогим задоволенням, оскільки передбачає необхідність використання значної кількості веб- та аналітичних інструментів, що можуть собі дозволити лише потужні компанії або компанії, які займаються їх розробкою.

Для вирішення описаних вище проблем, що впливають на ефективність подальшого впровадження концепції інтегрованої звітності в практику підприємств, необхідною є розробка рекомендацій по їх вирішенню. Зокрема, такі пропозиції наведені Р. Екклзом та Дж. Серафеймом [7, с. 91], які наголошують, що для того, щоб складання інтегрованої звітності стало універсальною практикою більшості

підприємств, протягом наступних п’яти років обов’язково повинні бути здійснені наступні інституційні зміни:

- у короткостроковій перспективі компанії, особливо в розвинутих країнах і країнах, що розвиваються, повинні взяти на себе ініціативу у впровадженні інтегрованої звітності. Завдяки їх експериментальним розробкам та інноваціям інтегрована звітність отримає більшу прозорість і суворість;

- інвестори, особливо в розвинутих країнах і країнах, що розвиваються, повинні активно підтримувати компанії, які запровадили інтегровану звітність. Вони також повинні заохочувати компанії, які ще не складають інтегровану звітність, щоб зробити для них це пріоритетним завданням. Крім того, інвестори повинні зробити свій внесок в розробку концептуальної основи інтегрованої звітності та стандартів оприлюднення нефінансової інформації, чітко сформулювавши набір вимог і якісних характеристик до даної звітності;

- ринкові посередники можуть допомагати своїми зусиллями як компаніям, так й інвесторам;

- через певний період часу (ці терміни будуть варіюватися залежно від конкретної країни), законодавство, що регулює діяльність фондових бірж, повинно бути удосконалене і уточнене із врахуванням появи концепції інтегрованої звітності. Такі дії повинні бути засновані на відповідних принципах і мають бути ініційовані учасниками фінансового ринку;

- за умови ефективної співпраці неприбуткові організації теж можуть надати імпульс як розвитку ринку, так і відповідним регулюючим інститутам, які займаються питаннями створення норм, що впливають на організаційні аспекти застосування інтегрованої звітності на підприємствах.

ВИСНОВКИ ТА ПЕРСПЕКТИВИ ПОДАЛЬШИХ ДОСЛІДЖЕНЬ

Протягом останніх п’яти років відбувається зародження нової парадигми бухгалтерської звітності, одним із визначальних елементів якої є інтегрована звітність, яка є конгломератом бухгалтерсько-управлінських звітів, які відображають здатність підприємства генерувати вартість, що надається зовнішнім користувачам для прийняття рішень. Її виникнення пов’язано із нездатністю чинної парадигми вирішувати ті проблеми, які постали перед обліковою професією із настанням глобальної фінансової кризи.

Визначальними особливостями інтегрованої звітності, що відрізняють її від інших видів звітності, є:

- новий підхід до структуризації капіталу підприємства;
- орієнтація на створення інформаційного забезпечення вартісно-орієнтованого управління;
- орієнтація на висвітлення тих аспектів діяльності підприємства, які впливають на його стратегічну стійкість та довгострокову перспективу.

Впровадження інтегрованої звітності в діяльність сучасних компаній є кардинальним способом вирішення основних і найбільш “наболілих” проблем бухгалтерського обліку, що передбачає не лише здійснення косметичних трансформацій підходів до ведення обліку та процесу формування фінансової звітності, а базується на новому інтегрованому підході зі своїми власними цілями, принципами і розробленою ідеологією.

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ

1. **Безверхий К. В.** Методичні засади формування інтегрованої звітності підприємства / К. В. Безверхий // Облік і фінанси. – 2014. – № 3(65). – С. 9-14.
2. **Лоханова Н. О.** Інтеграційні процеси в обліку в умовах інституціональних перетворень : [монографія] / Н. О. Лоханова. – Херсон : Грінь Д.С., 2012. – 400 с.
3. **Панков Д.А.** Модель стоостной оценки “человеческого капитала – функции” и методика его отражения в составе интегрированной отчетности бюджетных организаций / Д. А. Панков, А. А. Круподёрова // Economics and Management. –2014. – № 3. – С. 273-291.
4. **Сафанова Ф. Ю.** Методика формирования интегрированного отчета : дис. ... канд. экон. наук : 08.00.12 / Ф. Ю. Сафанова. – Санкт-Петербург, 2014. – 227 с.
5. **Adams S.** Integrated Reporting: An Opportunity for Australia’s Not-for-Profit Sector / Sarah Adams, Roger Simnett // Australian Accounting Review. – 2011. – Volume 21, Issue 3. – P. 292–301.
6. **Busco C.** Redefining Corporate Accountability through Integrated Reporting / Cristiano Busco, Mark L. Frigo, Paolo Quattrone, Angelo Riccaboni // Strategic Finance. – 2013. – P. 33-41.
7. **Eccles R. G.** Accelerating the Adoption of Integrated Reporting / Robert G. Eccles, George Serafeim // CSR Index 2011. Editors Francesco de Leo & Matthias Vollbracht. – P. 70-92.
8. **Eccles R. G.** Corporate and Integrated Reporting: A Functional Perspective / Eccles Robert G., George Serafeim // Harvard Business School Working Paper. – 2014. – No. 14-094. – P. 1-21.
9. **Eccles R.G.** The Integrated Reporting Movement: Meaning, Momentum, Motives, and Materiality / Robert G. Eccles, Michael P. Krzus. – John Wiley & Sons, 2014. – 336 p.
10. **Integrated Report 2013.** Financial and Non-Financial Performance. [Електронний ресурс]. – Режим доступу: <http://www.sapintegratedreport.com/2013/en>.
11. **Integrated Reporting.** The Future of Corporate Reporting. – PricewaterhouseCoopers, 2012. – 80 p.
12. **Passant F.** What do investors expect from non-financial reporting? / F. Passant, G. Hewitt. – ACCA, 2013. – 12 p.
13. **Towards Integrated Reporting.** Communicating Value in the 21st Century. – IIRC, 2011. – 30 p.
14. **Villiers Ch.** ‘Integrated Reporting for Sustainable Companies: What to Encourage and What to Avoid / Villiers Charlotte // European Company Law. – 2014. – Vol. 11, No. 2. – P. 117–120.

В статье рассмотрен парадигмальный генезис бухгалтерской отчетности. Проанализированы исторические аспекты формирования системы нормативного регулирования интегрированной отчетности. Обоснованы основные причины необходимости перехода к новой парадигме бухгалтерской отчетности. Проведен анализ предложенного IIRC проекта международного формата интегрированной отчетности. Выделены и обоснованы проблемы, пути и направления развития концепции интегрированной отчетности.

Ключевые слова: *интегрированная отчетность, нефинансовая отчетность, отчетность по устойчивому развитию, парадигма бухгалтерской отчетности.*

The article describes the paradigmatic genesis of accounting reporting. Historical aspects of the formation of regulatory system of an integrated reporting have been analyzed. The basic reasons for the need to move to a new paradigm of accounting paradigm are justified. The Project of an international integrated reporting by IIRC has analyzed. Problems, ways and directions of development of integrated reporting concept have been allocated and grounded.

Keywords: *integrated reporting, non-financial reporting, sustainability reporting, accounting reporting paradigm.*