

УДК: 657:658:005.213(047.3):005.642.1

JEL Classification: M41

doi: 10.31767/nasoa.1-2.2019.03

К. В. БЕЗВЕРХИЙ,

кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку та оподаткування,
Національна академія статистики, обліку та аудиту;
Researcher ID: J-3631-2015
ORCID: 0000-0001-8785-1147

Порівняння елементів структури інтегрованої звітності та звіту про управління

Метою дослідження є порівняльний аналіз елементів структури інтегрованої звітності та звіту про управління з метою виявлення їх відмінностей і доцільності їх одночасного застосування у вітчизняній практиці звітування. На основі проведеного аналізу виділено основні відмінності між інтегрованою звітністю та звітом про управління. Проведено порівняльний аналіз елементів структури інтегрованої звітності та звіту про управління, на основі чого виявлено співвідношення між елементами їх структури. Наукова цінність дослідження полягає в доведенні тези, що відмінності між інтегрованою звітністю і звітом про управління є незначними, а відтак пропонується об'єднати ці два види звітності в один оптимальний формат.

Ключові слова: інтегрована звітність, звіт про управління, елементи, структура, порівняння, відмінності.

К. В. БЕЗВЕРХИЙ,

кандидат економічних наук,
доцент кафедри учета и налогообложения,
Национальная академия статистики, учета и аудита

Сравнение элементов структуры интегрированной отчетности и отчета об управлении

Целью исследования является сравнительный анализ элементов структуры интегрированной отчетности и отчета об управлении с целью выявления их отличий и целесообразности их одновременного применения в отечественной практике отчетности. На основе проведенного анализа выделены основные отличия между интегрированной отчетностью и отчетом об управлении. Проведен сравнительный анализ элементов структуры интегрированной отчетности и отчета об управлении, на основе чего выявлено соотношение между элементами их структуры. Научная ценность исследования заключается в доказательстве тезиса, что отличия между интегрированной отчетностью и отчетом об управлении являются незначительными, и, следовательно, предлагается объединить эти два вида отчетности в один оптимальный формат.

Ключевые слова: интегрированная отчетность, отчет об управлении, элементы, структура, сравнение, отличия.

K. V. BEZVERKHIY,
PhD (Economics),

*Associate Professor of Department for Accounting and Taxation,
National Academy of Statistics, Accounting and Audit*

A Comparison of the Structural Elements of the Integrated Reporting and the Management Report

A new type of reporting has been introduced both in the international and Ukrainian practice: the integrated reporting and the management report. The integrated reporting in Ukraine is not subject to regulation by central government, whereas the structure and format of the management report is legally fixed (the Law of Ukraine "Accounting and Financial Reporting in Ukraine). However, as of 01.12.2018, a unified format for the management report was not approved by the Ministry of Finance of Ukraine. According to the abovementioned Law of Ukraine, micro-enterprises and small enterprises are exempt from the management report, whereas medium enterprises are not obliged to show non-financial data in the management report. The integrated reporting can be submitted separately from the financial reporting, but, following the above Law of Ukraine, the management report is to be submitted together with the financial statement and the consolidated financial reporting in the legally fixed procedure and time limits.

The purpose of the study is to compare the structural elements of the integrated reporting according to the International Integrated Reporting Framework, the management report according to the Draft Methodical Recommendations on Compilation of Management Report by the Ministry of Finance of Ukraine, and the management report according to the Draft Methodical Recommendations on Preparation of Report from Kreston GCG, in order to identify their differences and the feasibility of their simultaneous application in the national reporting practice. Based on the analysis, the main differences between the Integrated Reporting and the Management Report are highlighted. A comparative analysis of the structural elements of the integrated reporting and the management report is conducted, to find out the correlation of their structural elements. It is demonstrated that the differences between the integrated reporting and the management report are negligible; it is, therefore, recommended to combine these two types of reporting in one optimal format.

Keywords: *integrated reporting, management report, elements, structure, comparison, differences.*

Постановка проблеми та її зв'язок із практичними завданнями. В українській практиці звітування на законодавчому рівні з'являється такий новий вид звітності як звіт про управління. 12.11.2018 р. на web-сайті Міністерства фінансів України розміщено проект наказу "Про затвердження Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління", а також компанією Kreston GCG 14.11.2018 р. підготовлено Методичні рекомендації з підготовки звіту про управління. У зв'язку з цим пропонується порівняти елементи структури інтегрованої звітності та звіту про управління з метою виявлення їх відмінностей і доцільності їх одночасного застосування у вітчизняній практиці звітування.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питанням порівняння інтегрованої та фінансової звітності підприємства присвячено праці як вітчизняних, так і зарубіжних авторів, серед яких О. Бурдюк, О. Вакун, Д. Волошин, Ю. Домашенко, І. Калабихина, В. Когденко, П. Куцик, К. Лещинська, Н. Малиновська, М. Мельник, Є. Нехода, Л. Пилипенко, Ф. Сафонова, Т. Серебрякова, В. Томчук, Н. Шамонін та інші. Не зменшуючи вагомості наукових напрацювань провідних авторів, зауважимо, що питання порівняння елементів структури інтегрованої звітності та звіту про управління не знайшли достатнього відображення в їхніх дослідженнях.

Метою дослідження є порівняльний аналіз елементів структури інтегрованої звітності та звіту про управління для виявлення їх відмінностей та доцільності їх одночасного застосування у вітчизняній практиці звітування.

Виклад основного матеріалу. В наших попередніх дослідженнях було розглянуто питання щодо порівняння нормативного та авторського підходу до побудови структури

елементів інтегрованої звітності [1, с. 88–90], а також елементів консолідованого звіту про управління [2, с. 37–46].

У міжнародній практиці звітування з'явився такий порівняно новий вид звітності як інтегрована звітність, а в Україні новою формою звітності є звіт про управління. Тому наведемо відмінності між інтегрованою звітністю підприємства та звітом про управління (табл. 1).

Таблиця 1

Відмінності між інтегрованою звітністю та звітом про управ

№ з/п	Критерій порівняння	Інтегрована звітність	Звіт про управління
1	Обов'язковість складання та подання	Ні	Так
2	Регламентація на рівні держави	Ні	Так
3	Міжнародна регламентація	Так	Так
4	Період звітності	короткостроковий, середньостроковий, довгостроковий	короткостроковий (рік)
5	Обмеженість подання	Ні	подається середніми і великими підприємствами
6	Окреме подання	Так	подається разом із фінансовою звітністю підприємства

Джерело: авторська розробка

Як видно з табл. 1, що стосується критерію “обов'язковість складання та подання”, то за законодавством України не обов'язково складати та подавати інтегровану звітність вітчизняним підприємствам, проте, згідно з п. 11.7 ст. 11 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” № 996 від 16.07.1999 р. [3], звіт про управління подається разом із фінансовою звітністю та консолідованою фінансовою звітністю в порядку та строки, встановлені законом. Отже, обов'язковість складання та подання звіту про управління закріплено в Україні на законодавчому рівні.

Інтегрована звітність не регламентується в Україні на державному рівні. Склад та форма звіту про управління відповідно до п. 11.4 ст. 11 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [3] встановлюються центральним органом виконавчої влади, який забезпечує формування та реалізує державну політику в сфері бухгалтерського обліку, за погодженням із центральним органом виконавчої влади, який реалізує державну політику в сфері статистики. Проте станом на 01.12.2018 р. уніфікована форма звіту про управління Міністерством фінансів України не затверджена.

На міжнародному рівні інтегрована звітність регламентується в першу чергу Міжнародними основами інтегрованої звітності (The International <IR> Framework) [4]; звіт про управління – Директивою 2013/34/ЄС Європейського парламенту і Ради Європи від 26.06.2013 р. про щорічну фінансову звітність, консолідовану фінансову звітність і пов'язані з ними звіти певних типів компаній, яка вносить поправки до Директиви 2006/43/ЄС Європейського парламенту і Ради Європи і скасовує Директиви Ради Європи 78/660/ЄС і 83/349/ЄС [5], та Директивою 2014/95/ЄС Європейського парламенту і Ради Європи від 22.10.2014 р., яка вносить поправки до Директиви 2013/34/ЄС про розкриття нефінансової та різної іншої інформації деякими великими підприємствами і групами [6].

Звітний період для інтегрованої звітності може охоплювати рік, два роки тощо. Згідно з п. 4.59 Міжнародних основ інтегрованої звітності [4] тривалість кожного звітного періоду і причина вибору такої тривалості можуть вплинути на характер

**Порівняння елементів структури
інтегрованої звітності та звіту про управління**

інформації, яка розкривається в інтегрованому звіті. Наприклад, оскільки на питання більш довгострокового характеру сильніше впливає невизначеність, інформація про них може бути скоріше якісною за природою, в той час як інформація про більш короткострокові питання краще піддається кількісному оцінюванню або навіть монетизації. Звітним періодом для складання звіту про управління відповідно до п. 2.8 проекту Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління Міністерства фінансів України є календарний рік, який починається з 1 січня та закінчується 31 грудня [7].

Відповідно до п. 11.7 ст. 11 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [3] від подання звіту про управління звільняються мікропідприємства та малі підприємства. Середні підприємства мають право не відображати у звіті про управління нефінансову інформацію. Тобто подання звіту про управління не поширюється на малі та мікропідприємства, проте інтегровану звітність можуть складати і оприлюднювати без обмежень як малі, так і мікропідприємства.

Що стосується окремого подання інтегрованої звітності підприємства, вона може подаватися окремо від фінансової звітності, проте згідно з п. 11.7 ст. 11 Закону України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” [3] звіт про управління подається разом із фінансовою звітністю та консолідованою фінансовою звітністю в порядку та строки, встановлені законом.

Порівняльний аналіз елементів структури інтегрованої звітності та звіту про управління наведено в табл. 2.

Таблиця 2

Порівняльний аналіз елементів структури інтегрованої звітності та звіту про управління

№ з/п	Елементи структури інтегрованої звітності згідно з Міжнародними основами інтегрованої звітності [4]	Елементи структури звіту про управління відповідно до Проекту Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління Міністерства фінансів України [7]	Елементи структури звіту про управління згідно з Методичними рекомендаціями з підготовки звіту про управління від Kreston GCG [8]
1	Огляд організації та зовнішнє середовище	Організаційна структура та опис діяльності підприємства	Звернення керівництва
2	Управління	Результати діяльності	Про компанію
3	Бізнес-модель	Ліквідність та зобов'язання	Стратегія та бізнес-модель
4	Ризики та управління	Екологічні аспекти	Діяльність компанії
5	Стратегія і розподіл ресурсів	Соціальні аспекти та кадрова політика	Корпоративне управління
6	Результати діяльності	Ризики	Сталий розвиток
7	Перспективи на майбутнє	Дослідження та інновації	Ризики компанії
8	Основні принципи підготовки та презентації	Фінансові інвестиції	Фінансова звітність
9	–	Перспективи розвитку	–
10	–	Корпоративне управління	–

Джерело: узагальнено автором

На основі табл. 2 визначимо співвідношення між елементами структури інтегрованої звітності та звіту про управління згідно з проектом Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління Міністерства фінансів України (табл. 3).

Таблиця 3

Співвідношення між елементами структури інтегрованої звітності та звіту про управління згідно з проектом Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління Міністерства фінансів України

№ з/п	Найменування елементів структури інтегрованої звітності	Найменування елементів структури звіту про управління									
		Організаційна структура та опис діяльності підприємства	Результати діяльності	Ліквідність та зобов'язання	Екологічні аспекти	Соціальні аспекти та кадрова політика	Ризики	Дослідження та інновації	Фінансові інвестиції	Перспективи розвитку	Корпоративне управління
1	Огляд організації та зовнішнє середовище	+	-	-	-	-	-	-	-	-	-
2	Управління	-	-	-	-	-	-	-	-	-	+
3	Бізнес-модель	-	-	-	+	+	-	+	-	-	-
4	Ризики та управління	-	-	-	-	-	+	-	-	-	-
5	Стратегія і розподіл ресурсів	-	-	-	+	+	-	+	-	-	-
6	Результати діяльності	-	+	-	-	-	-	-	-	-	-
7	Перспективи на майбутнє	-	-	-	-	-	-	-	-	+	-
8	Основні принципи підготовки та презентації	-	-	-	-	-	-	-	-	-	-

Джерело: авторська розробка

З табл. 3 видно, що подібність елементів структури інтегрованої звітності та звіту про управління відповідно до проекту Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління Міністерства фінансів України [7] є досить суттєвою. Проте в інтегрованій звітності відсутні такі елементи структури як “Ліквідність та зобов’язання” та “Фінансові інвестиції”, а у звіті про управління – такий елемент структури як “Основні принципи підготовки та презентації”. Проте інформація, що розкривається в таких елементах структури звіту про управління як “Ліквідність та зобов’язання” та “Фінансові інвестиції”, які відсутні в елементах структури інтегрованої звітності, може знаходити відображення в інших елементах структури інтегрованої звітності. У звіт про управління потрібно додати інформацію стосовно того, на основі яких нормативно-правових документів, як вітчизняних, так і міжнародних, формується процес підготовки, складання, затвердження, подання та оприлюднення такого звіту, з метою розуміння принципів, що лежать в основі такої звітності.

На основі табл. 2 визначимо співвідношення між елементами структури інтегрованої звітності та звіту про управління відповідно до Методичних рекомендацій з підготовки звіту про управління від Kreston GCG (табл. 4).

Таблиця 4

Співвідношення між елементами структури інтегрованої звітності та звіту про управління відповідно до Методичних рекомендацій з підготовки звіту про управління від Kreston GCG

№ з/п	Найменування елементів структури інтегрованої звітності	Найменування елементів структури звіту про управління							
		Звернення керівництва	Про компанію	Стратегія та бізнес-модель	Діяльність компанії	Корпоративне управління	Сталий розвиток	Ризики компанії	Фінансова звітність
1	Огляд організації та зовнішнє середовище	-	+	-	+	-	-	-	-
2	Управління	-	-	-	-	+	-	-	-
3	Бізнес-модель	-	-	+	-	-	-	-	-
4	Ризики та управління	-	-	-	-	-	-	+	-
5	Стратегія і розподіл ресурсів	-	-	+	-	-	+	-	-
6	Результати діяльності	-	-	-	-	-	-	-	+
7	Перспективи на майбутнє	-	-	-	-	-	-	-	-
8	Основні принципи підготовки та презентації	-	-	-	-	-	-	-	-

Джерело: авторська розробка

З табл. 3 видно, що подібність елементів структури інтегрованої звітності та звіту про управління відповідно до Методичних рекомендацій з підготовки звіту про управління від Kreston GCG [8] є досить суттєвою. Проте в інтегрованій звітності відсутні такі елементи структури як “Звернення керівництва”, а у звіті про управління – такі елементи структури як “Перспективи на майбутнє” та “Основні принципи підготовки та презентації”. Хоча серед елементів структури інтегрованої звітності відсутній такий елемент як “Звернення керівництва”, на практиці при аналізі інтегрованої звітності як вітчизняних, так і зарубіжних підприємств така інформація щодо звернення керівництва присутня. Відсутність у звіті про управління такого елемента як “Перспективи на майбутнє” робить цей звіт ретроспективним, чим знижує його цінність для прийняття управлінських рішень в середньостроковій та довгостроковій перспективі.

Висновки і перспективи подальших досліджень. В процесі проведеного дослідження проаналізовано відмінності між інтегрованою звітністю та звітом про управління за шістьма критеріями. Визначено, що за п’ятьма з них інтегрована звітність відрізняється від звіту про управління. Проте при аналізі співвідношення між елементами структури інтегрованої звітності та звіту про управління встановлено їх загальну відповідність, за винятком таких елементів структури як “Ліквідність та зобов’язання” та “Фінансові інвестиції” в інтегрованій звітності підприємства, а також відсутність такого елемента як “Основні принципи підготовки та презентації” у звіті про управління. Після усунення відмінностей між інтегрованою звітністю та звітом про управління доцільно провести дискусію щодо можливості об’єднання таких видів звітності, адже інформація, яка розкривається в обох видах звітності, є практично

ідентичною, і дублювати її є недоцільно, хоча досвід міжнародної практики свідчить, що такі види звітності існують паралельно.

В подальших наукових дослідженнях вбачається за доцільне провести дискусію щодо доцільності імплементації інтегрованої звітності у вітчизняну практику звітування підприємств з огляду на те, що в Україні на законодавчо запроваджено звіт про управління.

Список використаних джерел

1. Безверхий К. В. Порівняльна структура елементів інтегрованої звітності: нормативний чи авторський підхід? // Геостратегічні пріоритети України в політичній, економічній, правовій та інформаційній сферах: матер. міжнар. наук.-теорет. конф. (19 жовтня 2017 р., м. Київ) / Київ. нац. ун-т ім. Тараса Шевченка, Ін-т міжнар. відносин. Одеса: Фенікс, 2017. С. 88–90.
2. Безверхий К. В., Пантелеєв В. П. Консолідований звіт про управління. Новації управлінської практики звітування // Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту. 2018. № 1–2 (56–57). С. 37–46.
3. Закон України “Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні” від 16.07.99 р. № 996-XI [Електронний ресурс]. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>.
4. The International <IR> Framework [Electronic resource]. URL: <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>.
5. Directive 2013/34/EU of the European Parliament and the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC [Electronic resource]. URL: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/diretivacont.pdf>.
6. Directive 2014/95/EU of the European Parliament and of the Council of 22 October 2014 amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups [Electronic resource]. URL: http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=OJ:L:2014:330:FULL&from=EN#L_2014330_EN.01000101.doc.
7. Проект Методичних рекомендацій зі складання звіту про управління Міністерства фінансів України [Електронний ресурс]. URL: <https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/%D0%97%D0%B2%D1%96%D1%82%20%D0%BF%D1%80%D0%BE%20%D1%83%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%BB%D1%96%D0%BD%D0%BD%D1%8F.doc>.
8. Методичні рекомендації з підготовки звіту про управління від Kreston GCG [Електронний ресурс]. URL: <https://kreston-gcg.com/ua/methodical-recommendations-for-the-training-of-zv%D1%96tu-about-the-management-of-kreston-gcg>.

References

1. Bezverkhyi K. V. (2017). Porivnialna struktura elementiv intehrovanoi zvitnosti: normatyvnyi chy avtorskyi pidkhid? [The comparative structure of the integrated reporting elements: the normative approach or the author’s approach?]. Proceedings from: *Mi-zhnarodna naukovo-praktychna konferentsiia “Heostrategichni priorytety Ukrainy v politychnii, ekonomichnii, pravovii ta informatsiinii sferakh” – International scientific and practical conference “Geostrategic priorities of Ukraine in the political, economic, legal and information spheres”*. (pp. 88–90). Odessa: Feniks [in Ukrainian].
2. Bezverkhyi K. V., Panteleiev V. P. (2018). Konsolidovanyi zvit pro upravlinnia. Novatsii upravlinskoï praktyky zvituvannia [The consolidated report on management. Innovations in the management practice of reporting]. *Naukovyi visnyk Natsionalnoi akademii statystyky, obliku ta audytu – Bulletin of National Academy of Statistics, Accounting and Audit*, 1–2 (56–57), 37–46 [in Ukrainian].
3. Zakon Ukrainy “Pro bukhgalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini” vid 16.07.99 r. No 996-XI [The Law of Ukraine “Accounting and Financial Reporting in Ukraine from

- 16.07.99 No 996-XI]. Retrieved from <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14>. [in Ukrainian].
4. The International <IR> Framework. Retrieved from <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>.
 5. Directive 2013/34/EU of the European Parliament and the Council of 26 June 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC. Retrieved from <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/diretivacont.pdf>.
 6. Directive 2014/95/EU of the European Parliament and of the Council of 22 October 2014 amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups. Retrieved from http://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/HTML/?uri=OJ:L:2014:330:FULL&from=EN#L_2014330_EN.01000101.doc.
 7. Proekt Metodichnykh rekomendatsii zi skladannia zvituv pro upravlinnia Ministerstva finansiv Ukrainy [The Draft Methodical Recommendations on Compilation of Management Report by the Ministry of Finance of Ukraine]. Retrieved from <https://www.minfin.gov.ua/uploads/redactor/files/%D0%97%D0%B2%D1%96%D1%82%20%D0%BF%D1%80%D0%BE%20%D1%83%D0%BF%D1%80%D0%B0%D0%B2%D0%BB%D1%96%D0%BD%D0%BD%D1%8F.doc>. [in Ukrainian].
 8. Metodichni rekomendatsii z pidhotovky zvituv pro upravlinnia vid Kreston GCG [The Methodical Recommendations on Preparation of Management Report from Kreston GCG]. Retrieved from <https://kreston-gcg.com/ua/methodical-recommendations-for-the-training-of-zv%D1%96tu-about-the-management-of-kreston-gcg>. [in Ukrainian].

Посилання на статтю:

Безверхий К. В. Порівняння елементів структури інтегрованої звітності та звіту про управління // Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту: зб. наук. пр.. 2019. №1-2. С. 24-31.