

УДК 657.37

# ІНТЕГРОВАНА ЗВІТНІСТЬ ПІДПРИЄМСТВА: УДОСКОНАЛЕННЯ ОРГАНІЗАЦІЇ І МЕТОДИКИ ЇЇ СКЛАДАННЯ

**КОСТЯНТИН БЕЗВЕРХИЙ**,  
канд. екон. наук,  
головний бухгалтер  
МБВП «МЕКОЛ», м. Київ

У статті розглянуто особливості удосконалення організації та методики інтегрованої звітності підприємства. Дослідження особливостей удосконалення організації та методики інтегрованої звітності підприємства в умовах інституційних перетворень здійснюється в нерозривному зв'язку з виробничими та інтеграційними процесами, що властиві даному періоду історичного розвитку суспільства. Доповненням до роботи є ґрунтовний аналіз питання, що дозволило визначити проблему удосконалення організації та методики інтегрованої звітності, оскільки дане питання є недостатньо врегульованим. Розроблено рекомендації з таких важливих питань, як структура інтегрованої звітності, етапи її формування та кроки впровадження у практику складання єдиної звітності вітчизняних підприємств.

**Ключові слова:** інтегрована звітність, організація, методика, структура, процедури, складання.

## ПОСТАНОВКА ПРОБЛЕМИ

В умовах ринкової економіки в Україні послідовно проводиться інституційна реформа, пов'язана з розвитком суб'єктів господарювання різних організаційно-правових форм, форм власності, відкритості організації бізнес-процесів і стратегій розвитку господарюючого суб'єкта. При цьому чітко проявляється тенденція активізації процесів інтеграції суб'єктів господарювання. Разом з тим, все чіткіше проявляються тенденції формування інтегрованої звітності підприємства, в якій поряд з економічними результатами їх діяльності знаходять відображення соціальні та екологічні аспекти. В індустріально розвинених країнах з традиційною ринковою економікою формування такої звітності стало нормою не тільки для великих, а й для середніх підприємств. Проте, на сьогодні, в науково-практичній літературі питання удосконалення організації та методики інтегрованої звітності підприємства не знайшло широкого відображення.

## АНАЛІЗ ОСТАННІХ ДОСЛІДЖЕНЬ І ПУБЛІКАЦІЙ

Проблемні питання організації та методики інтегрованої звітності підприємства в різний час займалися такі вітчизняні вчені-економісти, зокрема О. Гриценко [1], Т. Давидюк [2], О. Зоріна [3], Р. Костирко [4], Н. Лоханова [5], І. Макаренко [6], В. Петрушевська [7], М. Проданчук [8], Т. Сльозко [9], та інші. Не зменшуючи вагомості наукових напрацювань провідних вітчизняних вчених-економістів, зауважимо, що удосконалення організації та методики ін-

тегрованої звітності підприємства ще не знайшли достатнього опрацювання в їх роботах. Це логічно передбачає поглиблення та розширення дослідження в напрямі удосконалення організації та методики інтегрованої звітності підприємства.

**Мета статті.** Метою даного дослідження є удосконалення організації та методики інтегрованої звітності підприємства.

## ВИКЛАД ОСНОВНОГО МАТЕРІАЛУ ДОСЛІДЖЕННЯ

Для реалізації підходу до формування інтегрованої звітності підприємства необхідно розробити послідовні кроки впровадження методики і організації формування такої звітності. Під кроками впровадження інтегрованої звітності підприємства мається на увазі ряд заходів, які сприятимуть забезпеченню функціонування системи підготовки інтегрованої звітності на підприємстві.

У статті визначено наступні етапи формування інтегрованої звітності:

1) удосконалення облікової політики, визначення періодичності формування інтегрованої звітності; розробка процесу встановлення суттєвості; визначення формату та змісту такої звітності; розробка контрольних заходів, що підтверджують інтегровану звітність;

2) визначення процесу збору інформації та відповідальних за неї осіб; визначення часових рамок інтегрованої звітності; визначення меж звітності; складання графіка надання інформації та формування інтегрованої звітності.

На нашу думку, в першу чергу, необхідно створити підрозділ (або призначити окремого працівника підприємства), в зону відповідальності якого входить формування інтегрованої звітності підприємства.

Завданнями такого підрозділу (або відповідального працівника) будуть: а) створення чіткої та зрозумілої процедури формування інтегрованої звітності; б) визначення відповідальних осіб на кожному з етапів формування інтегрованої звітності та строки виконання, необхідні на даному етапі робіт; в) уточнення процесу визначення суттєвості; г) вибір стандарту формування звітності, визначення її формату та змісту; ґ) визначення звітного періоду, термінів його формування та меж; д) організація процесу верифікації звітності.

Вищевказані завдання повинні реалізуватися в рамках загальної стратегії розвитку підприємства, з урахуванням специфіки його діяльності, а також бути узгоджені з керівництвом підприємства.

У процесі впровадження в практику формування інтегрованої звітності ключовим елементом є створення зрозумілої та чіткої процедури формування такої звітності. На нашу думку, процедура формування звітності повинна регламентувати процес її формування від моменту створення робочої групи до процедури затвердження інтегрованої звітності.

На кожному етапі процедури формування інтегрованого звіту (рис. 1) мають бути чітко визначені наступні елементи: 1) необхідні дані; 2) відповідальні особи; 3) строки виконання.



**Рис. 1. Процедури формування інтегрованої звітності на підприємстві**

Для підвищення довіри до оприлюдненої інтегрованої звітності підприємство використовує різні підходи. Воно може застосовувати систему внутрішніх інструментів, включаючи функції внутрішнього аудиту, в частині управління інформацією та її публікацією. Такі внутрішні системи важливі для загальної цілісності та довіри до інтегрованої звітності. Однак, рекомендується використання зовнішнього підтвердження інтегрованої звітності підприємства на додаток до будь-яким внутрішнім ресурсам.

На сьогодні укладачі інтегрованої звітності підприємства використовують різні підходи до реалізації зовнішнього підтвердження такої звітності, включаючи залучення професійних організацій, що підтверджують інтегровану звітність підприємства та інших авторитетних зовнішніх груп чи осіб. Однак, незалежно від конкретного підходу, підтвердження повинно виконуватися зовнішніми компетентними групами або особами.

Термін «зовнішнє підтвердження» в рамках даного дослідження використовується для вказівки на дії, розраховані на отримання опублікованого висновку про якість звітності та інформації, що міститься в ній.

В цілому зовнішнє підтвердження звітності:

- виконується зовнішніми групами або особами, чия компетентність, як у предметі, так і в практиці підтвердження може бути продемонстрована;
- реалізується систематичним, задокументованим та заснованим на свідченнях чином і описується фіксованими процедурами;
- оцінюється, чи дає звітність збалансовану та обґрунтовану картину результативності, враховуючи як достовірність даних, наведених в ній, так і загальний вибір змісту;
- використовується для виконання підтвердження груп або осіб, які не обмежені неналежним чином їх зв'язком з підприємством або її зацікавленими сторонами, для того, щоб прийти до незалежного і неупередженого висновку про звітність і оприлюднити її;
- призводить до думки, що відкрито в загальному доступі у письмовій формі і заявою виконавця, що підтверджує його зв'язок з підприємством, який підготував таку звітність.

Ключовий аспект роботи над інтегрованою звітністю – це її оцінка та верифікація незалежним аудитором. Оцінка аудитора дає підприємству певну га-

рантію третьої сторони в тому, що опубліковані у звітності відомості достовірні та відображають об'єктивну картину дійсності. Крім того, що наявність незалежної думки сприяє підвищенню довіри до звітності з боку користувачів, існує ще деякий ряд переваг. Як правило, подібна звітність готується в стислі терміни, а отже, часу на перевірку точності інформації і даних недостатньо. Аудитори беруть цю функцію на себе, що дозволяє уникнути помилок і невідповідностей. Крім цього, аудитори аналізують існуючі процеси збору інформації та діяльність, яка описана в звітності, виявляють слабкі місця, надаючи керівництву підприємству рекомендації щодо її поліпшення.

Аудиторська фірма та сторона, що перевіряється повинні дійти згоди щодо меж завдання і оформити цю угоду в письмовій формі. Аудитор повинен визначити та погодити всі документи, які будуть залучені до процесу підтвердження. Він використовує критерії, що дозволяють оцінити дотримання бухгалтерських принципів. Також, аудитор і підприємство, що оприлюднює звітність повинні дійти згоди щодо рівня підтвердження. Це може бути як високий і помірний рівень, так і їх комбінація відносно різної інформації. Аудитор повинен бути повністю впевнений, що узгоджений рівень може бути досяжним. Аудитор не повинен погоджуватися на перевірку інтегрованої звітності, якщо існує тиск з боку власників підприємства тощо. Він повинен бути незалежний і неупереджений, володіти достатньою компетентністю для проведення перевірки. Аудиторська фірма повинна бути впевнена в компетентності аудиторів, що залучаються для перевірки. Узгоджені умови проведення процедури перевірки повинні бути письмово оформлені і включати інформацію про обов'язки та відповідальність сторін, межах звітності.

Аудитор повинен скласти план перевірки. Планування забезпечує ефективне проведення перевірки. У процесі планування аудитор повинен розглянути: 1) завдання та процедури, які повинні бути проведені; 2) умови збору даних, методи і можливі ризики; 3) графік проведення перевірки.

До початку проведення перевірки, аудитор повинен об'єднати вищевказане в письмовому плані, який повинен включати: а) об'єкт перевірки; б) завдання; в) стандарти, що будуть використовуватися в ході перевірки; г) ролі та взаємини; ґ) межі перевірки; д) критерії; е) рівень підтвердження; є) стратегію підтвердження (ризиків і вимоги до інформації).

Аудитор в ході планування і проведення аудиту повинен проявляти професійний скептицизм. Прояв

професійного скептицизму означає, що аудитор критично оцінює вагомість отриманих аудиторських доказів і уважно вивчає їх.

У процесі проведення перевірки аудитор має оцінити дотримання принципів складання інтегрованої звітності, а також перевіряє надійність зазначеної інформації.

Для високого рівня підтвердження аудитор повинен шукати всебічні свідчення у всіх сферах, а також підтвержені свідчення там, де це можливо, в тому числі використовуючи особисте спілкування з акціонерами. Аудитор має використовувати свідчення і докази, в яких ризик змісту помилок наближається до нуля.

При реалізації розробленої нами процедури формування інтегрованої звітності формат і структура звіту визначається підприємством, керуючись вибраними стандартами формування звітності та ґрунтуючись на специфіці її діяльності. На даному етапі розвитку концепції інтегрованої звітності підприємства немає загальноприйнятого стандарту формування інтегрованої звітності підприємства, але є керівництво з формування інтегрованої звітності підприємстві.

На рис. 2 наведено дані стосовно класифікації підприємств, які декларують випуск інтегрованої звітності за 2010 – 2012 р. в світі.

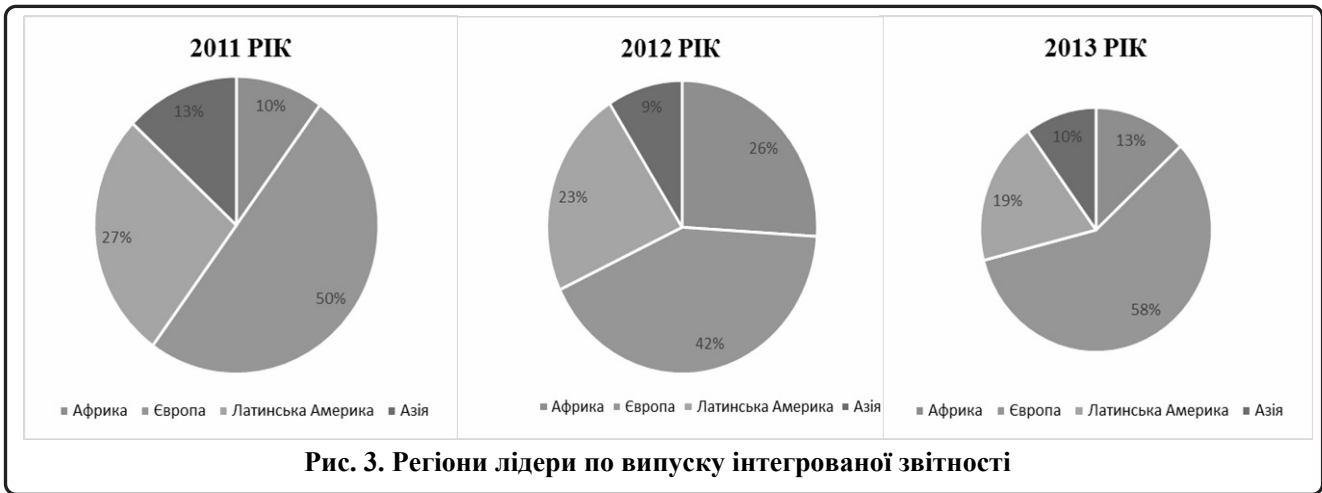
Більшість підприємств (рис. 2), які випускають інтегровану звітність, великі (під великими підприємствами розуміються підприємства з чисельністю персоналу більше 250 чоловік і оборотом більше 50 млн. євро) та багатонаціональні.

На рис. 3 наведені лідери серед регіонів з випуску інтегрованої звітності.

У розподілі за регіональною приналежністю країн (рис. 3), лідером за кількістю випущеної інтегрованої звітності протягом 2011 – 2013 р. є Європа.

Спільною рисою інтегрованої звітності є механічне поєднання фінансової та нефінансової звітності підприємства в один документ. Це є неефективною практикою і не створює цінності для стейкхолдерів. На нашу думку, ключовим аспектом формування інтегрованої звітності є включення стандартних елементів інтегрованої звітності та дотримання ключових принципів формування змісту такої звітності.

Інтегрована звітність має містити відповіді на наступні питання: 1) короткий огляд інформації про підприємство та оточуюче навколишнє середовище; 2) управління, керівництво; 3) можливості та ризики; 4) стратегія та розподіл ресурсів; 5) бізнес-модель; 6) діяльність; 7) перспективи на майбутнє.



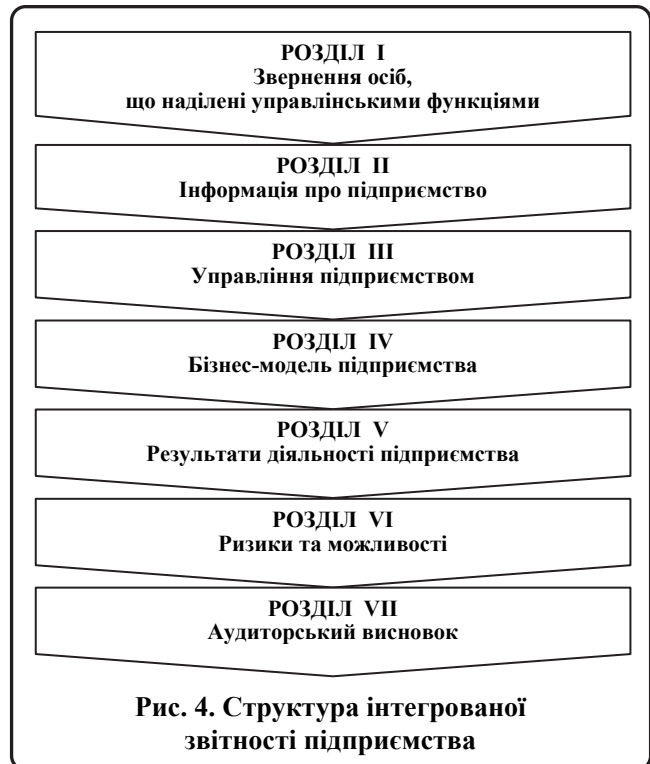
Зміст елементів інтегрованої звітності, які будуть відповідати на ці питання, має формуватися на підставі наступних принципів: а) стратегічний фокус; б) зв'язаність інформації; в) орієнтація на майбутнє; г) реактивність і орієнтація на зацікавлених осіб; г) істотність і лаконічність; д) надійність і узгодженість; е) повнота і порівнянність.

На основі принципів, які лежать в основі інтегрованої звітності підприємства, і питань, відповіді на які повинні бути відображені в інтегрованій звітності підприємства, пропонується розглянути структуру такої звітності (рис. 4).

Розглянемо більш детально розділи інтегрованої звітності, що наведені на рис. 4:

**1. Розділ I. Звернення осіб, що наділені управлінськими функціями.** Даний розділ містить звернення осіб, що наділені управлінськими функціями до стейкхолдерів.

**2. Розділ II. Інформація про підприємство.** У розділі розкривається місія підприємства та її стратегічний напрям розвитку, наводяться основні дані, такі як кількість працівників, прибуток підприємства, число країн, в яких підприємство працює тощо. Роз-



кривається інформація про основні види діяльності підприємства, позиціонування на ринку та конкурентне середовище, а також розкриваються основні зовнішні фактори діяльності підприємства.

**3. Розділ III. Управління підприємством.** Наводиться організаційна та виробнича структура підприємства. Вказуються особливі процеси, що використовуються для прийняття рішення, дії, що вживаються особами, наділеними управлінськими функціями для впливу на стратегічний напрямок розвитку підприємства. Розкривається питання винагороди та стимулів, а також, як вони прив'язані до створення цінності в короткостроковому, середньостроковому і довгостроковому періодах, включаючи те, як вони прив'язані до використання підприємством капіталів та впливу на них.

**4. Розділ IV. Бізнес-модель підприємства.** Необхідно відобразити бізнес-модель підприємства і ступінь її стійкості. Найбільш ефективним описом бізнес-моделі буде: проста діаграма, що підкреслює основні елементи, що містить чітке пояснення значимості цих елементів для підприємства, зрозуміле визначення елементів бізнес-моделі, а також прив'язку до інформації в інших структурних елементах, таких як стратегія, можливості та ризики і діяльність.

**5. Розділ V. Результати діяльності підприємства.** У даному розділі повинна міститися інформація про результати діяльності підприємства за рік з точки зору капіталу і наскільки воно досягло поставлених стратегічних цілей. Тут недостатньо перерахувати фінансові показники, необхідно показати їх зв'язаність з показниками по іншому капіталу. У цей розділ можна включити використання показників, в яких поєднуються фінансові та інші компоненти (наприклад, співвідношення викидів парникових газів і продажів) або пояснення фінансових наслідків значного впливу на інший капітал (наприклад, очікуване зростання доходів у результаті зусиль щодо підвищення якості людського капіталу). У деяких випадках сюди також можна включити монетизацію зовнішніх наслідків (наприклад, викиди вуглецю та

водокористування). Доцільно, також описати поточний статус взаємодії підприємства із зацікавленими сторонами. Потрібно включити посилання на фінансовий звіт підприємства та звіт у сфері сталого розвитку.

**6. Розділ VI. Ризики та можливості.** У звітності відображаються основні можливості та ризики, характерні для діяльності підприємства, включаючи ті можливості і ризики, які відносяться до впливу підприємства на відповідний капітал і до його постійної наявності, якості та доступності. У звітності інформація повинна бути представлена в розрізі: джерело ризиків / можливостей, оцінка ймовірності їх настання і оцінка їх впливу та конкретні дії, що вживаються для створення цінності в результаті ключових можливостей, а також для зниження ключових ризиків чи управління ними, в тому числі визначення відповідних стратегічних цілей, стратегій, політики, цільових показників.

**7. Розділ VII. Аудиторський висновок.** У даному розділі має бути представлено посилання на зовнішній аудиторський висновок та інформація про внутрішній аудит звітності у разі, якщо він проводиться. Якщо зовнішній аудит звітності загалом не проводиться, але вказані в ньому дані входили в іншу звітність підприємства, які проходили верифікацію, то необхідно уточнити, які це дані, і надати посилання на аудиторський висновок по них.

Також, до вищевказаних розділах інтегрованої звітності слід включити наступну інформацію:

- процес визначення суттєвості, що прийнятий на підприємстві;
- органи управління, які несуть відповідальність за нагляд щодо інтегрованої звітності;
- меж інтегрованої звітності і те, як вона була визначена;
- характер і значимість істотних компромісів, що впливають на створення цінності протягом часу;
- причина, щодо якої підприємство вважає будь-який з капіталів несуттєвими, з урахуванням наявних обставин, якщо воно вважає їх такими.

## ВИСНОВКИ

Таким чином, наведені рекомендації з таких важливих питань, як структура інтегрованої звітності, етапи її формування та кроки впровадження в практику складання єдиної звітності підприємства. На сьогодні багато підприємств впроваджують новий тип звітності та називають її інтегрованою звітністю, хоча, з нашої точки зору, вона не є такою. Найбільш цікавим видається розгляд практичного застосування даних теоретичних питань. Саме тут закладений перший камінь у фундамент формування нової концепції звітності, пов'язаної з формування інтегрованої обліково-звітної інформації.

## ВИКОРИСТАНІ ДЖЕРЕЛА

1. **Гриценко О.І.** Фактори впливу соціальних аспектів діяльності на формування інтегрованої звітності / О.І. Гриценко // Проблеми інноваційного розвитку економіки України: збірник наукових праць з актуальних проблем економічних наук / Наукова організація «Перспектива»: у 2-х частинах. – Дніпропетровськ: Видавничий дім «Гельветика», 2014. – Ч. 1. – С.145–152.
2. **Давидюк Т.В.** Підвищення інформативності даних через розвиток звітної інформаційного забезпечення управління людським капіталом / Т. В. Давидюк // Збірник наукових праць Фінансово-кредитна діяльність: проблеми теорії та практики. – 2013. – № 2 (15). – С. 310–316.
3. **Зоріна О.А.** Організація інтегрованої системи обліку та звітності як інформаційної бази аналізу / О. А. Зоріна // Економіка Крима. – 2011. – № 2 (35). – С. 265–269.
4. **Костирко Р.О.** Інтегрована звітність – інструмент соціально відповідального бізнесу / Р. О. Костирко // Часопис економічних реформ. – 2014. – 1 (13). – С.49–54.
5. **Лоханова Н.О.** Інтеграційні процеси в обліку в умовах інституціональних перетворень: [Моногр.] / Н.О. Лоханова. – Херсон: Грін Д.С., 2012. – 400 с.
6. **Макаренко І.О.** Інтегрована звітність як майбутнє корпоративної звітності / І. О. Макаренко // Проблеми і перспективи розвитку банківської системи України : збірник тез доповідей XVI Всеукраїнської науково-практичної конференції (24 – 25 жовтня 2013 р.) : в 2 т. – Суми : ДВНЗ "УАБС НБУ", 2013. – Т. 2. – С. 63–65.
7. **Петрушевська В.В.** Перспективи впровадження інтегрованої звітності як інструменту підвищення інвестиційної привабливості українських підприємств / В. В. Петрушевська, Я. С. Соболева // Потенціал стійкого розвитку та фінансова безпека соціально-економічних систем: I Всеукраїнська науково-практична конференція (17 – 18 жовтня 2013 р.). – Сімферополь: ВД «АРИАЛ», 2013. – С. 249–252.
8. **Проданчук М.** Інтегрована звітність – інструмент управління підприємством / М. Проданчук // Бухгалтерський облік і аудит. – 2014. – № 2. – С.24–31.
9. **Сльозко Т.М.** Бухгалтерський облік в умовах інституційних перетворень: теорія і практика: [моногр.] / Т. М. Сльозко. – К.: Центр учбової літератури, 2013. – 304 с.

В статье рассмотрены особенности совершенствования организации и методики интегрированной отчетности предприятия. Исследование особенностей совершенствования организации и методики интегрированной отчетности предприятия в условиях институциональных преобразований осуществляется в неразрывной связи с производственными и интеграционными процессами, присущие данному периоду исторического развития общества. Дополнением к работе является основательный анализ вопроса, что позволило определить проблему усовершенствования организации и методики интегрированной отчетности, поскольку данный вопрос недостаточно урегулирован. Выработаны рекомендации по таким важным вопросам, как структура интегрированной отчетности, этапы ее формирования и шаги внедрения в практику составления единой отчетности отечественных предприятий.

**Ключевые слова:** интегрированная отчетность, организация, методика, структура, процедуры, составление.

The article describes the features improve the organization and methodology of integrated statements. Research of improving the organization and methodology of integrated enterprise reporting in terms of institutional reforms carried out in close connection with the production and integration processes specific to the period of the historical development of society. Complementing the work is thoroughly analyzed the issue that allowed the problem to determine the improvement of the organization and methods of integrated reporting, as this issue is not resolved. The recommendations on important issues such as the structure of integrated reporting stages of its formation and implementation steps in the practice of uniform reporting of domestic enterprises.

**Keywords:** integrated reporting, organization, methodology, structure, procedures, assembly.