

УДК 657.1(100)

Костянтин БЕЗВЕРХИЙ

## ГЕНЕЗИС ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ У СВІТІ

*Предметом дослідження є розвиток інтегрованої звітності у світі. Історичний і діалектичний загальнонауковий метод використовувався при дослідженні становлення інтегрованої звітності в різних країнах світу. Такі наукові методи дослідження, як аналіз, синтез, індукція, дедукція, абстрагування, ідеалізація та узагальнення використовувалися для розвитку інтегрованої звітності. Отримані результати є підґрунтям для впровадження інтегрованої звітності у кращу практику вітчизняних корпоративних підприємств та основою для визначення її економічної сутності. Сфера застосування інтегрованої звітності рекомендується в першу чергу корпоративним підприємствам.*

Ключові слова: *інтегрована звітність, генезис, світ, етапи, аналіз, динаміка.*

JEL: M40, M41, M49

**Постановка проблеми та її зв'язок із важливими науковими чи практичними завданнями.** На сьогодні в Україні спостерігається незадовільний фінансовий стан корпоративних підприємств, який пояснюється їх збитковою діяльністю, що зумовлено неефективним управлінням капіталом (людським, природнім, соціальним, інтелектуальним, промисловим, фінансовим тощо), неналежною адаптацією до вимог ринкового середовища, внаслідок недосконалого обліково-аналітичного забезпечення діяльності таких підприємств. Однак на відміну від підприємств економічно розвинених країн, в українській практиці існують значні проблеми, пов'язані з відображенням вищенаведеного капіталу у інтегрованій звітності корпоративних підприємств. До цього часу в економічній науці не повною мірою розглядалась сутність поняття "інтегрована звітність", для її визначення пропонується розглянути генезис інтегрованої звітності.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** Питанням становлення та розвитку інтегрованої звітності в різний час займалися такі науковці, як: М. Я. Заяць, Н. А. Каморджанова, Т. М. Конопляник, Р. В. Кузіна, С. А. Лайко, Г. І. Ляхович, Н. В. Малиновська, В. В. Рядська та інші. Не зменшуючи вагомості наукових досліджень провідних вчених, зауважимо, що питання генезису інтегрованої звітності не знайшли достатнього опрацювання в їх дослідженнях.

**Метою наукового дослідження** є характеристика етапів розвитку інтегрованої звітності та аналіз динаміки її формування і подання у світі за 2012–2016 рр.

**Виклад основного матеріалу дослідження.** В наших попередніх дослідженнях було висвітлено економічну сутність поняття "інтегрована звітність" [1] та визначено коло користувачів такої звітності [2].

Поява інтегрованої звітності є логічним результатом розвитку концепції достовірного подання і відповідає сучасним інформаційним очікуванням широкого кола користувачів звітності з позиції парадигми сталого економічного розвитку. З урахуванням загальної євроінтеграційної стратегії розвитку України з високою вірогідністю можемо передбачати прискорення темпів поширення публічної нефінансової інформації загалом та інтегрованої звітності зокрема [3, с. 383].

На думку Р. В. Кузіної, виникнення інтегрованої звітності зумовлено збільшенням розриву між інформаційними потребами стейкхолдерів щодо стану вартості компанії та інформацією, яка міститься у фінансовій звітності. Інтегрована звітність покликана заповнити таку прогалину, пропонуючи компаніям основу для розуміння впливу процесу створення цінності на ринки капіталу [4, с. 280].

Г. І. Ляхович та М. Я. Заяць [5, с. 146] наголошують, що процес виникнення концепції інтегрованої звітності історично пройшов чотири основних етапи: 1) критика концепції фінансової звітності; 2) формування додаткових спеціалізованих звітів; 3) виникнення концепції нефінансової звітності; 4) виникнення концепції інтегрованої звітності. Аналіз особливостей виникнення і причин переходу від кожного із виділених етапів дозволив обґрунтувати структуру розробленого Проекту міжнародного формату інтегрованої звітності та виявити історичні корені виникнення його окремих положень.

Ідея інтеграції звітності відноситься до числа тих, які в черговий раз вимушені переглянути традиційні представлення про корисність інформації, а разом з ними і поняття про способи її формування [6, с. 97].

Ми погоджуємося з думкою Н. В. Малиновської [7, с. 71], яка виділяє наступні етапи розвитку інтегрованої звітності підприємства:

1. “Зародження інтегрованої звітності підприємства”. Формування цього етапу припадає на період з 2000 р. по 2009 р. та характеризується виникненням передумов формування інтегрованої звітності підприємства.

2. “Становлення інтегрованої звітності підприємства” – припадає на 2010–2013 рр. та знаменується прийняттям Міжнародних основ інтегрованої звітності (англ. The International <IR> Framework) (далі – МО “ІЗ”) [8]. В російськомовному перекладі їх назва – Міжнародний стандарт інтегрованої звітності (рос. Международный стандарт <ИО>) [9]. Не варто погоджуватись з таким перекладом, оскільки у “Великому сучасному англо-російському словнику” за ред. В. К. Мюллера [10, с. 182] “framework” – означає основи, а не стандарт (викладена тільки загальна концепція та принципи формування інтегрованої звітності). Таку ж паралель можна провести з Концептуальною основою фінансової звітності (англ. The Conceptual Framework for Financial Reporting) [11], що містить виклад концепцій, на яких ґрунтується складання і подання фінансових звітів зовнішнім користувачам, в назві якої слово “framework” перекладається як основа.

3. “Прорив”. Цей етап охоплює період з 2014 р. по 2017 р., він пов’язаний з розповсюдженням інтегрованої звітності по всьому світу.

4. “Розвиток”. Передбачається, що до 2020 р. буде створено обов’язковий стандарт інтегрованої звітності для всіх глобальних лістингових компаній, а до 2025 р. він охопить приватні нелістингові підприємства малого та середнього бізнесу, організації громадського сектору.

Після ознайомлення з етапами розвитку інтегрованої звітності підприємства пропонується перейти до її розповсюдження у країнах світу (табл. 1).

Таблиця 1

Кількість інтегрованої звітності, що повністю або частково відповідає МО "ІЗ" за 2012–2016 рр. у розрізі країн світу\*

№ з/п	Найменування країни	2012		2013		2014		2015		2016	
		К-ть інтегрованих звітів	%, до загальної кількості звітів	К-ть інтегрованих звітів	%, до загальної кількості звітів	К-ть інтегрованих звітів	%, до загальної кількості звітів	К-ть інтегрованих звітів	%, до загальної кількості звітів	К-ть інтегрованих звітів	%, до загальної кількості звітів
1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
1	Австрія	X	X	X	X	3	2,48%	3	1,44%	3	1,17%
2	Австралія	7	25,00%	5	11,90%	7	5,79%	10	4,81%	10	3,91%
3	Аргентина	X	X	X	X	X	X	1	0,48%	1	0,39%
4	Бельгія	X	X	1	2,38%	2	1,65%	1	0,48%	1	0,39%
5	Бразилія	X	X	5	11,90%	7	5,79%	21	10,10%	19	7,42%
6	Болгарія	X	X	X	X	X	X	X	X	X	X
7	Велика Британія	5	17,86%	3	7,14%	8	6,61%	11	5,29%	14	5,47%
8	Греція	X	X	1	2,38%	1	0,83%	3	1,44%	4	1,56%
9	Данія	X	X	X	X	X	X	1	0,48%	2	0,78%
10	Ізраїль	X	X	X	X	X	X	1	0,48%	X	X
11	Індія	X	X	X	X	3	2,48%	3	1,44%	5	1,95%
12	Індонезія	X	X	X	X	X	X	X	X	1	0,39%
13	Ірландія	1	3,57%	X	X	X	X	X	X	1	0,39%
14	Ісландія	X	X	X	X	X	X	X	X	1	0,39%
15	Іспанія	X	X	5	11,90%	11	9,09%	15	7,21%	25	9,77%
16	Італія	6	21,43%	3	7,14%	6	4,96%	15	7,21%	15	5,86%
17	Канада	1	3,57%	X	X	1	0,83%	3	1,44%	5	1,95%
18	Китай	X	X	X	X	X	X	1	0,48%	2	0,78%
19	Колумбія	X	X	X	X	2	1,65%	4	1,92%	4	1,56%
20	Коста Ріка	X	X	X	X	X	X	X	X	1	0,39%
21	Малайзія	X	X	X	X	X	X	1	0,48%	6	2,34%
22	Мехіко	X	X	X	X	X	X	1	0,48%	2	0,78%

Продовження таблиці 1

1	2	3	4	5	6	7	8	9	10	11	12
23	Нідерланди	1	3,57%	4	9,52%	7	5,79%	19	9,13%	19	7,42%
24	Німеччина	X	X	X	X	3	2,48%	4	1,92%	2	0,78%
25	Нова Зеландія	X	X	1	2,38%	2	1,65%	1	0,48%	4	1,56%
26	Пакистан	X	X	X	X	1	0,83%	X	X	1	0,39%
27	Польща	X	X	X	X	1	0,83%	2	0,96%	5	1,95%
28	Португалія	X	X	X	X	X	X	1	0,48%	1	0,39%
29	Російська Федерація	1	3,57%	4	9,52%	6	4,96%	6	2,88%	10	3,91%
30	Саудівська Аравія	X	X	X	X	X	X	X	X	1	0,39%
31	Тайланд	X	X	X	X	X	X	X	X	1	0,39%
32	Турція	X	X	1	2,38%	2	1,65%	4	1,92%	2	0,78%
33	Угорщина	X	X	X	X	X	X	X	X	1	0,39%
34	Україна	X	X	1	2,38%	X	X	X	X	1	0,39%
35	Фінляндія	X	X	1	2,38%	X	X	2	0,96%	2	0,78%
36	Франція	1	3,57%	1	2,38%	5	4,13%	7	3,37%	10	3,91%
37	Чехія	X	X	X	X	X	X	X	X	1	0,39%
38	Чілі	X	X	X	X	2	1,65%	2	0,96%	4	1,56%
39	Швеція	X	X	X	X	1	0,83%	3	1,44%	4	1,56%
40	США	3	10,71%	3	7,14%	8	6,61%	10	4,81%	14	5,47%
41	Японія	2	7,14%	3	7,14%	32	26,45%	52	25,00%	51	19,92%
?	Разом:	28	100,00%	42	100,00%	121	100,00%	208	100,00%	256	100,00%

\* Джерело: складено за даними <http://corporateregister.com>  
X – дані за відповідний період відсутні

За даними веб-сайту <http://corporateregister.com>, інтегровану звітність у 2012 р. подало 28 підприємств з усіх країн світу, простежується поступове збільшення кількості звітностей із року в рік: вже у 2016 р. подано 256 інтегрованих звітів. Це свідчить про зростання інтересу до складання і оприлюднення інтегрованої звітності підприємствами різних секторів діяльності в усіх країнах світу.

Проаналізуємо динаміку формування та подання інтегрованої звітності за 2012–2016 рр. у світі, що наведено в табл. 2. Як видно із табл. 2, у 2013 р. темп приросту кількості складеної та поданої інтегрованої звітності склав 50%, у 2014 р. – 88%, у 2015 р. – 71%, у 2016 р. – 23%, що в свою чергу характеризується стрімким поширенням такої звітності у країнах світу.

Таблиця 2

### Аналіз динаміки формування та подання інтегрованої звітності за 2012–2016 рр. у світі

№ з/п	Показник	Роки				
		2012	2013	2014	2015	2016
1	Інтегрована звітність, шт.	28	42	121	208	256
2	Абсолютний приріст, шт.	X	14	79	87	48
3	Темп зростання, %	X	150	188	171	123
4	Тем приросту, %	X	50	88	71	23

Так, у 2012 р. 25% від усієї інтегрованої звітності у світі, яка відповідала МО "ІЗ", припадає на таку країну, як Австралія (рис. 1). На другому місці серед країн світу за кількістю сформованої та поданої інтегрованої звітності у 2012 р. – Італія, а саме 21,43%. Третє місце займає Велика Британія – 17,86%. Частка інших країн світу, в яких сформували і подали інтегровану звітність у 2012 р.: США – 10,71%, Японія – 7,14%, Ірландія, Канада, Нідерланди, Російська Федерація, Франція – 3,57% відповідно.

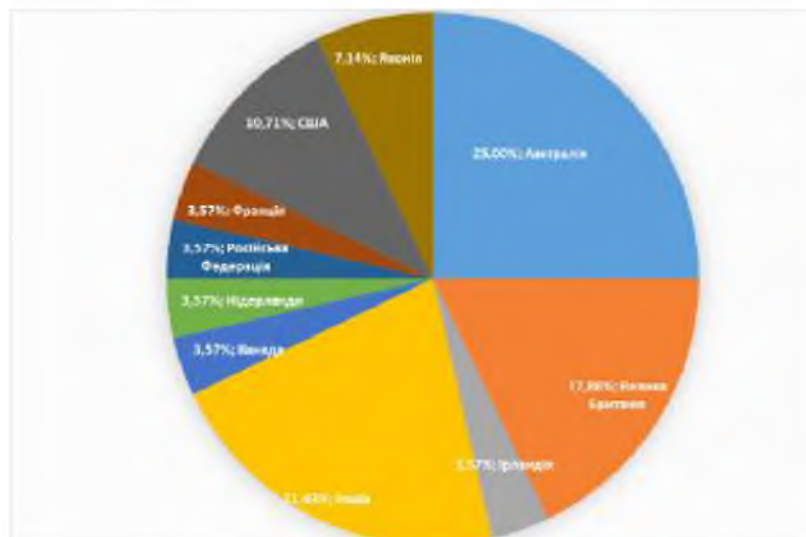
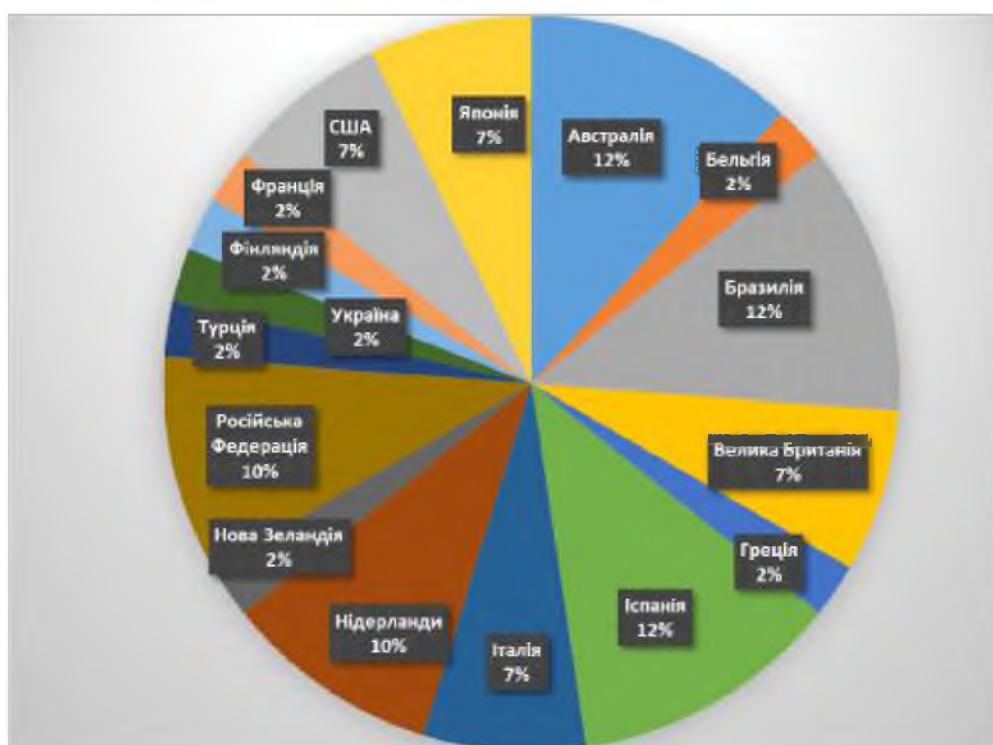


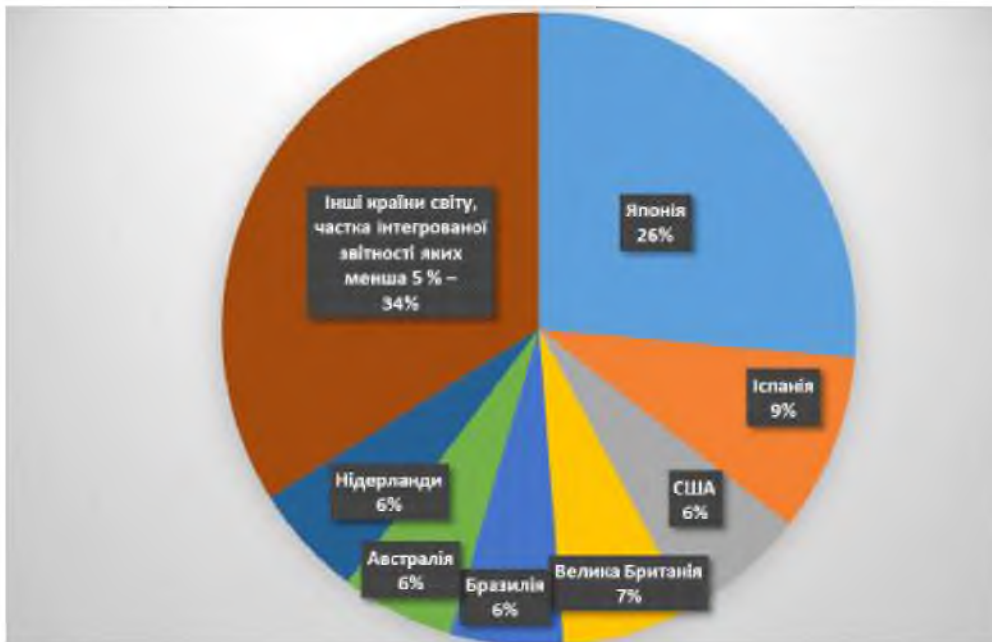
Рис. 1. Частка інтегрованої звітності, що відповідає МО "ІЗ" за 2012 р. у розрізі країн світу, %

В 2013 р. (рис. 2) лідером за кількістю сформованої та поданої інтегрованої звітності, що відповідає МО "ІЗ" у розрізі країн, виступають Австралія, Бразилія, Іспанія (по 12% кожна з країн). На другому місці у 2013 р. – Нідерланди та Російська Федерація (по 10% кожна з країн). Третє місце за кількістю оприлюдненої та поданої інтегрованої звітності займає Велика Британія, Італія, США, Японія (по 7% кожна з країн). На четвертому місці – Бельгія, Греція, Нова Зеландія, Туреччина, Україна, Фінляндія, Франція (по 2% кожна з країн). Відбувається позитивна тенденція щодо оприлюднення та подання інтегрованої звітності, розширюється кількість країн, – у 2013 р. Україна вперше увійшла з 2-ма відсотками у список країн, у яких формується інтегрована звітність.



**Рис. 2. Частка інтегрованої звітності, що відповідає МО "ІЗ" за 2013 р. у розрізі країн світу, %**

Зокрема, у 2014 р. (рис. 3) перше місце у світі за кількістю поданої і оприлюдненої інтегрованої звітності займає Японія (26%). На другому місці – Іспанія (9%). Велика Британія (7%) посідає третє місце у 2014 р. за кількістю сформованої та поданої інтегрованої звітності серед країн світу. Такі країни як Австралія, Бразилія, Нідерланди та США (по 6% кожна із країн) знаходяться на четвертому місці. Інші країни світу, частка інтегрованої звітності яких менша 5%, становлять 34% від загальної кількості країн, що подають і оприлюднюють інтегровану звітність.



**Рис. 3. Частка інтегрованої звітності, що відповідає МО "ІЗ" за 2014 р. у розрізі країн світу, %**

Аналізуючи частку інтегрованої звітності за 2015 р., що відповідає МО "ІЗ" у розрізі країн світу (рис. 4), можемо дійти висновку, що лідером серед країн, які формують і подають інтегровану звітність другий рік поспіль виступає Японія (25%). На другому місці у 2015 р. – Бразилія (10%). Нідерланди (9%) займають третє місце за кількістю сформованої та поданої інтегрованої звітності серед країн світу. Іспанія та Італія (7%) займають четверте місце. Велика Британія (6%) у 2015 р. займає п'яте місце за кількістю оприлюдненої інтегрованої звітності серед усіх країн світу. Частка інтегрованої звітності інших країн світу – менша 5%, складає у 2015 р. 36% від загальної кількості країн, що подають і оприлюднюють інтегровану звітність.

Третій рік поспіль перше місце за кількістю сформованої та поданої інтегрованої звітності у 2016 р. (рис. 5) у світі припадає на Японію (20%). Друге місце у 2016 р. у Іспанії (10%), хоча у 2015 р. вона займала четверте місце за кількістю сформованої та поданої інтегрованої звітності. Бразилія та Нідерланди (по 7% кожна з країн) займають третє місце. Четверте місце у 2016 р. за кількістю оприлюдненої інтегрованої звітності серед усіх країн світу припадає на такі країни, як Італія та США (по 6% кожна з країн). Інші країни світу, частка інтегрованої звітності яких менша 5%, становлять 44% від загальної кількості країн, що подають і оприлюднюють інтегровану звітність.

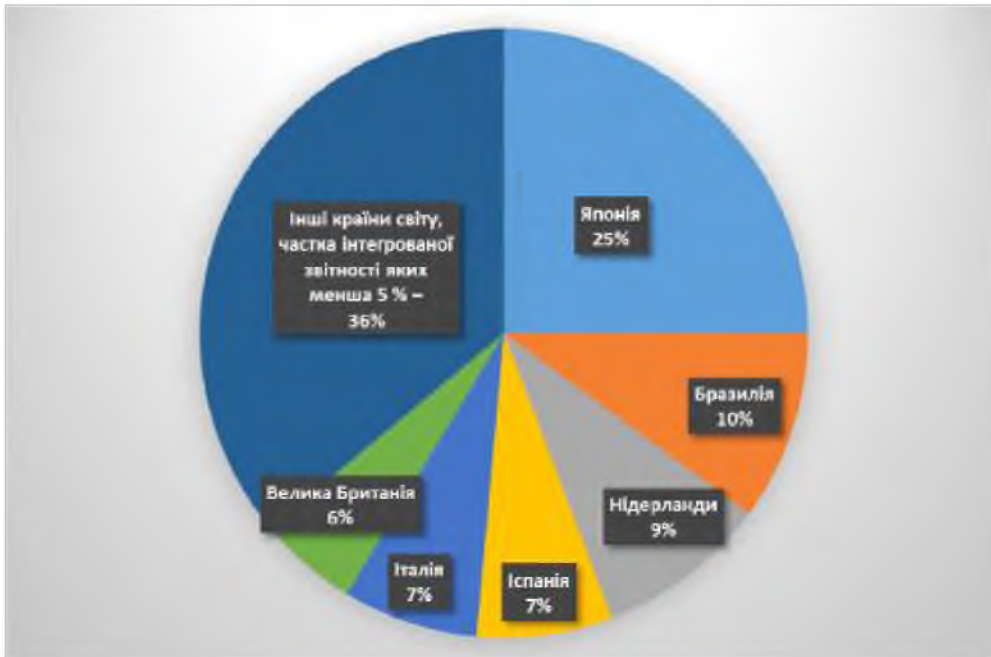


Рис. 4. Частка інтегрованої звітності, що відповідає МО "ІЗ" за 2015 р. у розрізі країн світу, %

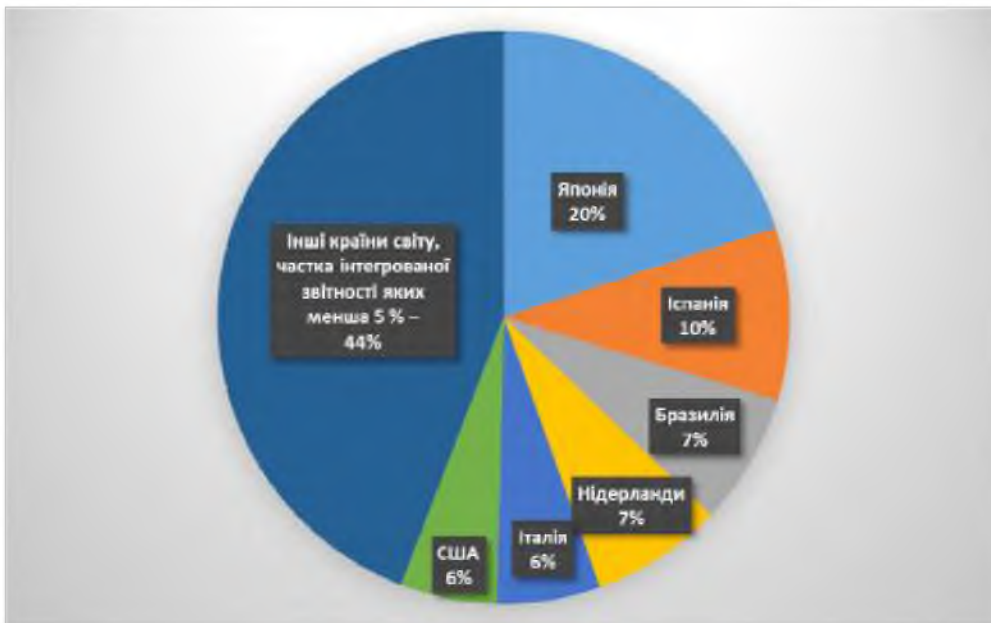


Рис. 5. Частка інтегрованої звітності, що відповідає МО "ІЗ" за 2016 р. у розрізі країн світу, %

**Висновки і перспективи подальших досліджень у даному напрямку.** В результаті проведеного дослідження охарактеризовано етапи розвитку інтегрованої звітності. Проаналізовано динаміку формування і подання інтегрованої звітності у світі за 2012–2016 рр. Отримані результати є підґрунтям для впровадження інтегрованої звітності у кращу практику вітчизняних корпоративних підприємств та основою для визначення її економічної сутності. Сфера застосування інтегрованої звітності рекомендується в першу чергу корпоративним підприємствам. порушені в статті питання не є вичерпними й потребують доповнень, змін, уточнень та конкретизації. В подальших дослідженнях пропонується зосередити увагу на питанні впровадження інтегрованої звітності у практику вітчизняних корпоративних підприємств.

#### Список використаних джерел

1. Безверхий К. В. Інтегрована звітність підприємства: економічна сутність поняття / К. В. Безверхий // Науковий вісник НАСОНА. – № 4 (51). – С. 43 – 58.
2. Безверхий К. В. Користувачі інтегрованої звітності підприємства / К. В. Безверхий // Сучасні детермінанти розвитку бізнес-процесів в Україні: матеріали виступів Міжнародної науково-практичної Інтернет-конференції. (м. Київ, 24 травня 2017 р.): КНУТД, 2017. – С. 60 – 63.
3. Рядська В. В. Аудит у розвитку підприємницької діяльності в Україні: дис. ... докт. екон. наук: 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / В. В. Рядська. – К., 2015. – 578 с.
4. Кузіна Р. В. Формування системи корпоративної звітності: теорія, методологія та організація: дис. ... докт. екон. наук: 08.00.09 "Бухгалтерський облік, аналіз та аудит" / Р. В. Кузіна. – Одеса, 2016. – 591 с.
5. Ляхович Г. І. Концепція інтегрованої звітності: історичні аспекти виникнення та проблеми впровадження / Г. І. Ляхович, М. Я. Заяць // Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія: Економічні науки. – 2016. – Вип. 16. – Ч. 2. – С. 141 – 147.
6. Развитие интегрированной системы учета и отчетности: методология и практика: моногр. / Н. А. Каморджанова, Т. М. Конопляник, С. А. Лайко и др. – М.: Проспект, 2015. – 187 с.
7. Малиновская Н. В. Интегрированная отчетность: теория, методология и практика: дис. ... докт. экон. наук: 08.00.12 "Бухгалтерский учет, статистика" / Н. В. Малиновская. – М., 2016. – 381 с.
8. The International <IR> Framework [Electronic resource]. – Mode of access: <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>.
9. Международный стандарт <ИО> [Электронный ресурс]. – Режим доступа: [http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx\\_en-US\\_ru-RU.pdf](http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf).
10. Большой современный англо-русский, русско-английский словарь. Новая редакция: около 450000 слов, словосочетаний и идиоматических выражений. – М.: Цитадель-трейд: РИПОЛ классик: Дом. XXI век, 2009. – 1056 с.
11. The Conceptual Framework for Financial Reporting [Electronic resource]. – Mode of access: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2016/conceptualframework.pdf>.

#### References

1. Bezverkhyi K. V. Intehrovana zvitnist pidpriemstva: ekonomichna sutnist poniattia [Integrated reporting of enterprises: economic essence of the concept]. *Naukovyi visnyk NASOA – Scientific Bulletin of the National Academy of Statistics, Accounting and Auditing*, No. 4 (51), pp. 43-58 [in Ukrainian].
2. Bezverkhyi K. V. Korystuvachi intehrovanoi zvitnosti pidpriemstva [Users of integrated reporting of enterprises]. *Suchasni determinanty rozvytku biznes-protsesiv v Ukraini: materialy vystupiv Mizhnarodnoi naukovo-praktychnoi Internet-konferentsii (Kyiv, 24 travnia 2017 r.) – Current determinants of the development of business processes in Ukraine: conference abstracts of the International research and practice Internet-conference (Kyiv, 24<sup>th</sup> May 2017)*, Kyiv: KNUTD, 2017, pp. 60-63 [in Ukrainian].
3. Riadska V. V. Audyt u rozvytku pidpriemnytskoi diialnosti v Ukraini: dys. ... dokt. ekon. nauk: 08.00.09 "Bukhhalterskyi oblik, analiz ta audyt" [Audit in the development of entrepreneurship activities in Ukraine: Dissertation Manuscript for the Academic Degree of Doctor of Economic Sciences in the specialty 08.00.09 "Accounting, analysis and audit"]. Kyiv, 578 p. [in Ukrainian].
4. Kuzina R. V. Formuvannia systemy korporatyvnoi zvitnosti: teoriia, metodolohiia ta orhanizatsiia: dys. ... dokt. ekon. nauk: 08.00.09 "Bukhhalterskyi oblik, analiz ta audyt" [Formation of corporate reporting system: theory, methodology and organisation: Dissertation Manuscript for the Academic Degree of Doctor of Economic Sciences in the specialty 08.00.09 "Accounting, analysis and audit"]. Odesa, 2016, 591 p. [in Ukrainian].
5. Liakhovych H. I., Zaiats M. Ya. Kontseptsii intehrovanoi zvitnosti: istorychni aspekty vynykнення ta problemy vprovadzhennia [Integrated Reporting Concept: Historical Aspects of Emergence and Implementation Issues]. *Naukovyi visnyk Khersonskoho derzhavnoho universytetu, Serii "Ekonomichni nauky" – Scientific Bulletin of Kherson State University, Series "Economic Studies"*, 2016, Issue 16, Part 2, pp. 141-147 [in Ukrainian].
6. Kamordzhanova N.A., Konopliannyk T.M., S. A. Laiko S.A. i dr. Razvitie integrirovanoi systemy ucheta i otchetnosti: metodologiia i praktika: monogr. [Development of an integrated accounting and reporting system: methodology and practice: monograph]. Moscow: Prospekt, 2015, 187 p. [in Russian].
7. Malinovskaia N.V. Integrirovannaia otchetnost: teoriia, metodologiia i praktika: dis. ... dokt. ekon. nauk : 08.00.12 "Bukhgaltersii uchet, statistika" [Integrated reporting: theory, methodology and practice: Dissertation Manuscript for the Academic Degree of Doctor of Economic Sciences in the specialty 08.00.12 "Accounting, Statistics"]. Moscow, 2016, 381 p. [in Russian].
8. The International <IR> Framework, from <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf> [in English].
9. Mezhdunarodnyi standart <IO> [International Standard <Integrated Reporting>], from [http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx\\_en-US\\_ru-RU.pdf](http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf) [in Russian].
10. Bolshoi sovremennyi anglo-russkii, russko-angliiskii slovar [Unabridged modern English-Russian and Russian-English Dictionary]. Moscow: Tsitadel-treid: RYPOL klassik: Dom. XXI vek, 2009, 1056 p. [in Russian].
11. The Conceptual Framework for Financial Reporting, from <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2016/conceptualframework.pdf> [in English].

Редакція отримала матеріал 23 травня 2017 р.