

ІНТЕГРОВАНА ЗВІТНІСТЬ ЯК ПРОДУКТ ЦІЛІСНОЇ ОБЛІКОВО-АНАЛІТИЧНОЇ СИСТЕМИ

У статті проведено оцінку співвідношення цілісної обліково-аналітичної системи підприємства, що має формувати інтегровану звітність із традиційною концепцією поділу обліку на види: фінансовий облік, управлінський облік тощо; визначено проблеми формування інтегрованої звітності в сучасних умовах і запропоновано деякі шляхи їх вирішення.

In article the estimation of correlation of the accounting-analytical system of the enterprise, which should form an integrated reporting, with the traditional concept of separation of the accounting for the types of: financial accounting, management accounting held; problems of formation of the integrated reporting in modern conditions are defined and some ways of their solution are proposed.

Постановка проблеми в загальному вигляді. Ще не так давно в наукових працях з бухгалтерського обліку цілим рядом дослідників широко і дуже бурно обговорювалися питання доцільності чи недоцільності розмежування різних видів бухгалтерського обліку: фінансового, управлінського, обліку для цілей оподаткування тощо, що мають задовольняти інтереси різних груп користувачів облікової інформації, і при тому наводилися детальні порівняльні характеристики кожної з підсистем обліку за цілою низкою ознак [1–2]. Водночас інші автори активно заперечували необхідність відокремлення різних видів обліку і обґрунтовували доцільність збереження цілісної системи бухгалтерського обліку.

Протягом часу гострота дискусій дещо спала, фінансовий і управлінський облік зайняли своє місце як в частині теоретичних розробок, так і в частині практики господарської діяльності вітчизняних підприємств. І ось в останні часи замість тенденцій, спрямованих на відокремлення різних видів обліку, з'явилися підходи, в яких обґрунтовується необхідність створення «глобальної системи бухгалтерського обліку» чи застосування концепції «багатоцільового бухгалтерського обліку» тощо. Не вступаючи в дискусії з приводу назв відповідної концепції, які можна вважати дещо спірними, звернемо увагу на те, що головна ідея, яка передбачає, що цілісна система обліку підприємства має задовольнити все коло зацікавлених осіб в інформації про параметри як минулої, так і майбутньої діяльності підприємства, є цілком правильною і такою, що відповідає новітнім концепціям стійкого розвитку, які стали актуальними в останнє десятиріччя в усьому світі.

Ця теза пов'язується з розширенням завдань обліку, а також із певною зміною продукту, який має формуватися обліковою системою. Якщо раніше таким продуктом були різні види звітності залежно від груп користувачів, на яких вона зорієнтована, тобто фінансова, управлінська, податкова, статистична тощо, то найближчим часом продуктом облікової системи має стати інтегрована звітність. Водночас відносно інтегрованої звітності цілий ряд моментів як на рівні теорії, так і практики її складання, є дискусійним і потребує докладного опрацювання.

Аналіз досліджень і публікацій останніх років. Питанням доцільності розвитку цілісної обліково-аналітичної системи присвячені праці ряду дослідників. Так, на необхідність підтримання цілісної облікової системи не раз наголошували Б. І. Валуєв [3, с.2–10] О. С. Бородкін [4, с.46–47] та деякі інші дослідники.

Дещо з інших позицій, з урахуванням загальної логіки підходу, доцільність

формування глобальної (цілісної) системи обліку обґрунтовується в останніх працях С. Ф. Голова [5, с.3–13]. І хоча названі автори взагалі, то із різних точок зору підходять до розгляду питання, головне, на думку автора, в тім, що всі вони наголошують на тому, що система обліку має задовольняти широке коло зацікавлених користувачів у різній потрібній їм інформації.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Як відомо, перспективи розвитку як обліку, так і звітності, як головного продукту обліково-аналітичної системи всіх суб'єктів господарювання, в нинішній час пов'язуються із запровадженням так званої інтегрованої звітності, яка включає поряд із суто фінансовими показниками, також і коло нефінансових показників, причому як фактичних, так і прогнозних, тобто показників стратегічного спрямування. Однак цілий ряд моментів залишається нез'ясованим. Так, постає питання, яким чином співвідноситься формування інтегрованої звітності із відокремленням різних підсистем обліку (фінансової, управлінської тощо); які проблеми стоять на перешкоді формування такої звітності; які показники мають відображатися в ній і за якими принципами має формуватися відповідна інформація тощо. Перелік невирішених аспектів загальної проблеми можна продовжити. Однак вже названі вище питання свідчать про те, що порядок складання інтегрованої звітності як продукту цілісної обліково-аналітичної системи є вельми цікавим з наукової точки зору, оскільки містить багато дискусійних аспектів, які потребують вирішення.

Постановка завдання. Мета статті полягає в тому, щоб провести оцінку того, як співвідноситься цілісна обліково-аналітична система, що має формувати інтегровану звітність, із традиційною концепцією поділу обліку на види; визначити проблеми формування інтегрованої звітності в сучасних умовах і запропонувати деякі шляхи їх вирішення.

Виклад основного матеріалу дослідження. Гіпотеза дослідження полягає в тому, що, на погляд автора, розробка і запровадження інтегрованої звітності знімає, а точніше руйнує певні межі між фінансовим і управлінським обліком в їх традиційному розумінні. Практично створюється ситуація, коли інтегрована звітність, як продукт цілісної обліково-аналітичної системи, відкриває ту інформацію, що традиційно вважалася внутрішньою, для всіх зацікавлених користувачів. І тільки цілісна обліково-аналітична система як складова інформаційної системи підприємства може забезпечити формування інтегрованої звітності.

Для обґрунтування такого підходу розглянемо порівняльну характеристику між фінансовою і управлінською підсистемами обліку за переліком відмінностей, що є широко розповсюдженими сьогодні в спеціальній літературі, узявши за основу працю [6, с.43–46], і додамо власну оцінку відносно того, яким чином відповідні ознаки можуть бути розтлумачені у випадку складання єдиної інтегрованої звітності, що є продуктом цілісної обліково-аналітичної системи. Порівняння за сукупністю ознак цілісної обліково-аналітичної системи, продуктом якої має стати інтегрована звітність, із підсистемами фінансового і управлінського обліку наведено в табл. 1.

У випадку орієнтації обліково-аналітичної системи підприємства на складання єдиної інтегрованої звітності більшість відмінностей, що характеризували специфіку фінансового і управлінського обліку взагалі втрачають сенс. Хоча, безумовно, частина облікових даних управлінської спрямованості буде продовжувати носити характер комерційної таємниці підприємства, однак сам факт, що у зовнішню звітність потрапляють суто управлінські дані і в ній розкривається стратегія діяльності вже свідчить про те, що межі між різними обліковими підсистемами зникають.

Таблиця 1

Порівняльна характеристика цілісної обліково-аналітичної системи і підсистем фінансового та управлінського обліку

№	Ознаки відмінностей	Фінансовий облік у традиційному розумінні [6, с.43–46]	Управлінський облік у традиційному розумінні [6, с.43–36]	Цілісна обліково-аналітична система, що забезпечує складання інтегрованої звітності
1	2	3	4	5
1	Мета обліку	Ведення обліку та складання форм встановленої звітності	Підготовка інформації для менеджерів різних рівнів управління	Створення інформаційної моделі господарської діяльності підприємства та тенденцій її майбутнього розвитку для задоволення широкого кола обгрунтованих інформаційних потреб всіх зацікавлених груп користувачів при дотриманні балансу економічних інтересів між ними
2	Ступінь регламентації	Ведення фінансового обліку обов'язкове й регламентується законами та нормативними актами	Ведення обліку необов'язкове і залежить від рішення адміністрації	Складання інтегрованого звіту на даний час необов'язкове, залежить від рішення адміністрації, в майбутньому планується його регламентувати і зробити обов'язковим
3	Характеристика інформації обліку	Містить фактичну інформацію	Містить оперативну, поточну та прогнозну інформацію	Містить найбільш суттєву фактичну і прогнозну інформацію
4	Масштаби охоплення інформацією	Підприємство в цілому	Центри відповідальності, затрат, сегменти діяльності, види продукції	Підприємство в цілому, а також сегменти (укрупнені центри відповідальності) діяльності, види продукції
5	Методологічне забезпечення	Розробляється та затверджується законодавчими актами в загальноприйнятому порядку	Розробляється на підприємстві, затверджується керівником	Підхід розробляється на рівні міждержавних, професійних, громадських і інших інститутів, застосовується підприємством за рішенням керівника

1	2	3	4	5
6	Користувачі інформації	Зовнішні користувачі інформації та менеджери підприємства	Споживачі, які входять до складу управлінської ланки підприємства	Всі зацікавлені особи
7	Термін складання звітності	Після звітного періоду відповідно до існуючого законодавства	За вимогою	Як правило, після звітного періоду, однак в науковій літературі обговорюються варіанти складання звітності у більш короткі терміни
8	Точність інформації	Точна інформація	Приблизні дані, орієнтовні показники	Точна інформація і прогностичні показники відносно стратегії діяльності підприємства
9	Методи здійснення обліку	За допомогою прийомів подвійного запису на кореспондуючих рахунках	Існує варіантність здійснення обліку: за допомогою подвійного запису або за допомогою статистичних методів	Аналогічно існує варіантність здійснення обліку: за допомогою подвійного запису і також за допомогою аналітичних, статистичних і будь-яких інших доцільних методів
10	Характеристика даних звітності	Фактичні дані	Фактичні, планові, оперативні, поточні та прогностичні дані	Фактичні, планові, оперативні, поточні та прогностичні дані
11	Структура обліку	Активи = Власний капітал + Зобов'язання	Згідно з принципом «затрати-результат»	Варіантна структура із використанням і балансового рівняння відносно фінансової інформації і застосування принципу «затрати-результат» відносно іншої інформації, використання будь-яких доцільних підходів за потребою
12	Ступінь відповідальності	Штрафні санкції	Дисциплінарна відповідальність	Відповідальність в частині нефінансових показників відсутня, але якісне подання даних впливає на репутацію компанії

Продовження табл.1

1	2	3	4	5
13	Форма звітної інформації	Передбачені законодавством форми звітності або просто рекомендований МСФЗ загальний формат	У формі, зручній для користувача	Звітна інформація подається у формі, зручній для користувача, рекомендований формат знаходиться в стадії обговорення. Передбачається можливість доповнення і трансформації рекомендованого формату з метою максимального задоволення потреб широкого кола користувачів в інформації про поточну і майбутню діяльність підприємства

В інтегрованому звіті мають наводитися два види інформації: фактична і прогнозна. Також такий звіт має містити поряд із фінансовою інформацією також не фінансову інформацію. Тобто розширюються межі звітності і виникають нові завдання перед обліково-аналітичною системою, оскільки вона має забезпечити її створення.

Відповідно до підходу Міжнародного Комітету з інтегрованої звітності передбачається розкриття у взаємозв'язку цілої низки показників, що стосуються: огляду організації і бізнес-моделі; опису середовища, у якому працює організація, у тому числі ризиків і можливостей; стратегічних цілей і стратегії їх досягнення; корпоративного управління і винагород; виробничих показників, у тому числі фінансових і не фінансових; прогнозу на майбутнє [7].

На думку автора, в інтегрованому звіті з шести наведених інформаційних блоків лише один безпосередньо формується бухгалтерським обліком в його нині чинному вигляді, все інше – це управлінська інформація не фінансового характеру.

Важливим є те, що вся інформація, яка подається в інтегрованому звіті, має носити взаємозв'язаний характер, тобто – йдеться не про простий набір розрізаних показників, які взагалі і зараз формуються компаніями, а про цілісне і узгоджене подання інформації про стратегію підприємства на шляху створення ним вартості із розкриттям забезпечення цієї стратегії всіма необхідними ресурсами, з описом можливостей, загроз і ризиків, що можуть виникнути на шляху її реалізації.

Автор звертає увагу на те, що процес складання інтегрованої звітності як продукту цілісної обліково-аналітичної системи стикається з цілою низкою проблем. Звернемо увагу лише на окремі з них, наприклад:

1. Дуже важливо забезпечити суттєвість інформації, що має розкриватися в інтегрованій звітності. Сама по собі вимога забезпечення суттєвості у даному випадку має бути розтлумачена з різних позицій. Складність в тому, що суттєвість з позиції різних інститутів – це не одне й те ж саме, так вона дещо відрізняється з позиції зовнішніх інвесторів, самої компанії, державних інститутів, інших користувачів. Отож, постає питання: які саме показники і з якої мірою суттєвості мають бути розкриті у звітності, щоб задовольнити обґрунтовані вимоги різних зацікавлених користувачів?
2. Також не менш важливим є аспект забезпечення балансу між розкриттям потрібної, але не надмірної інформації, що може становити загрозу економічно стійкому розвитку підприємства. Питання забезпечення комерційної таємниці в нині діючих складних

умовах конкурентної боротьби є дуже важливим і тому, вводячи у звітність оцінку ризиків діяльності, освітленні власної стратегії тощо слід розуміти, що при розкритті таких показників можуть бути збільшені загрози стійкому розвитку компанії в частині використання цієї інформації з боку конкурентів.

3. Сама ідея складання інтегрованого звіту виходить з тези максимального розкриття інформації для забезпечення стійкого розвитку, але постає логічне питання – стійкий розвиток відносно кого із зацікавлених осіб в даному випадку розглядається? Якщо мова про стійкий розвиток людства чи суспільства в цілому, то це справді зрозуміло, але навряд чи це є достатнім. Бо якщо мова про суб'єкт господарської діяльності, то насамперед підтримання саме його стійкого розвитку слід розглядати як головний інтерес всіх зацікавлених осіб, інакше взагалі втрачається мета функціонування компанії. І необхідно забезпечити такі умови, за яких стійкий розвиток суб'єкта господарювання буде корелювати із стійким розвитком регіону, держави, суспільства. Отже, має йтися про постійне підтримання балансу економічних інтересів відносно забезпечення стійкого розвитку і розкриття відповідної інформації.
4. Дуже складним питанням при складанні будь-якої звітності, в тому числі інтегрованої, є питання достовірності показників, що в ній наводяться. Забезпечення достовірності фінансової звітності само по собі забезпечується різними шляхами, серед яких документальне підтвердження всіх господарських операцій, що відбулися, підтвердження фактичного стану активів і зобов'язань шляхом інвентаризації тощо. Однак залишається непростим питанням те, яким чином може бути забезпечено більш-менш достовірне наведення у звітності прогнозової інформації.

Для вирішення поставлених проблемних питань у певній мірі на допомогу в цьому випадку може прийти досвід застосування МСЗНВ 3400 «Перевірка прогнозової фінансової інформації», в якому містяться конкретні положення, які можуть бути орієнтиром для забезпечення достовірності наведених прогнозних даних. Так, для забезпечення достовірності прогнозової фінансової інформації необхідно отримати достатні відповідні свідчення відносно того, що:

- чи є обґрунтованим припущення управлінського персоналу про найкращу оцінку, на якій ґрунтується прогнозна фінансова інформація, а в разі гіпотетичних припущень;
- чи відповідають такі припущення призначенню інформації;
- чи належно підготовлено прогнозу фінансову інформацію на підставі припущень;
- чи належно подано прогнозу фінансову інформацію та чи адекватно розкрито всі суттєві припущення (із чітким зазначенням того, чи є вони припущеннями найкращої оцінки або гіпотетичними припущеннями);
- чи підготовлено прогнозу фінансову інформацію на такій саме основі, що й фінансову звітність за попередні роки (використовуючи відповідні принципи бухгалтерського обліку) [8].

Хоча, наведені рекомендації стосуються прогнозової інформації фінансового характеру, однак, вважаємо, що відповідні положення можуть бути застосовані і до блоку не фінансової інформації, який має наводитися в інтегрованому звіті, оскільки вони є цілком адекватними і такими, що максимально захищають інтереси всіх основних груп користувачів звітності.

У цілому хотілося б зауважити, що хоча інтегровані звіти є новим явищем для більшості компаній і їх складання пов'язане із необхідністю пошуку нових підходів як з боку підприємств, так і з боку аудиторів, однак, проблеми, що виникають, не є такими, що не можна подолати з урахуванням існуючого досвіду. Однак для того, щоб така звітність стала реальністю для більшості компаній, слід чітко зрозуміти, що лише цілісна обліково-аналітична система в змозі її сформулювати, а не як не відокремлений розвиток окремих підсистем управлінського, фінансового чи податкового спрямування.

Висновки і перспективи подальших розробок. На підставі проведеного дослідження можна зробити висновок, що:

1. Завдання побудови інтегрованої звітності в сучасних умовах необхідності підтримання стійкого розвитку як окремих компаній, так і в цілому регіону, країни, світу може бути вирішено лише цілісною обліково-аналітичною системою підприємства. У межах такого підходу втрачають сенс відмінності між окремими обліковими підсистемами: фінансовим обліком, управлінським обліком тощо.
2. Інтегрована звітність як продукт цілісної обліково-аналітичної системи містить в собі коло фінансових і не фінансових показників, які мають бути тісно взаємозв'язані і наведені з позицій обґрунтування власної стратегії діяльності компанії. Такий підхід дозволяє коректно оцінити не тільки чинний стан підприємства, а й перспективи його розвитку, а також дати відповідь на дуже важливе з позицій інвесторів і інших зацікавлених осіб питання: яким чином компанія зараз створює вартість і як вона планує це робити в подальшому. В інтегрованому звіті переплітається і фінансова, і управлінська, і статистична інформація. До того, її інформаційне наповнення передбачає розкриття як фактичних, так і прогнозних показників.
3. Проблеми складання інтегрованої звітності пов'язані із: складністю забезпечення суттєвості інформації; складністю забезпечення вимог різних груп користувачів, інтереси яких є протилежними, необхідністю дотримання балансу інтересів в частині задоволення інформаційних потреб із кореляцією, а чи сприяє розкриття інформації стійкому розвитку компанії та інших зацікавлених осіб тощо.

Перспективи подальших розробок пов'язані із визначенням і обґрунтуванням конкретного складу показників інтегрованої звітності, що мають бути розкриті, а також з'ясуванні принципів складання такої звітності тощо.

Список використаної літератури

1. Голов С. Ф. Управленческий бухгалтерский учет / С. Ф. Голов. – К.: СКАРБИ, 1998. – 384 с.
2. Нападовська Л. В. Управлінський облік: [монографія] / Л. В. Нападовська. – Дніпропетровськ: Наука і освіта, 2000. – 450 с.
3. Валуев Б. И. Проблемы управленческой ориентации бухгалтерского учета / Б. И. Валуев // Світ бухгалтерського обліку. – 1998. – № 1. – С. 2–10.
4. Бородкін О. С. Внутрішньогосподарський (управлінський) облік: концепція і організація / О. С. Бородкін // Бухгалтерський облік і аудит. – 2001. – № 2. – С. 46–47.
5. Голов С. Ф. Теория многоцелевого бухгалтерского учета / С. Ф. Голов // Бухгалтерский учет и аудит. – 2011. – № 4. – С. 3–13.
6. Нападовська Л. В. Управлінський облік / Л. В. Нападовська. [2-ге вид., доопрац. та допов.]. – К.: Київ. нац. торг.-екон. ун-т, 2010. – 648 с.
7. На один шаг ближе к интегрированной отчетности. Новый подход в XXI веке [Електронний ресурс]. – Режим доступа: http://www.ifrs.ru/upload/IR-Discussion-Paper-2011_single-rus.pdf.
8. МСЗНВ 3400 «Перевірка прогнозової фінансової інформації» // Міжнародні стандарти контролю якості, аудиту, огляду, іншого надання впевненості та суміжних послуг. – К.: МФБ, АПУ, 2010. – С. 330–339 [Електронний ресурс]. – Режим доступа: http://apu.com.ua/files/temp/Ukr-block_T2-2010.pdf.

Прийнято до друку 10.05.2012