

УДК 657.37

JEL classification: M40, M41, M49

DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2019.03.126>

Костянтин БЕЗВЕРХИЙ,
кандидат економічних наук,
доцент кафедри обліку та оподаткування,
Національна академія статистики, обліку та аудиту,
вул. Підгірна, 1, м. Київ, 04107, Україна.
E-mail: kosticbv@ukr.net
ORCID ID: <https://orcid.org/0000-0001-8785-1147>

КРИТИЧНИЙ АНАЛІЗ НЕДОЛІКІВ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ ПІДПРИЄМСТВА

Безверхий К. Критичний аналіз інтегрованої звітності підприємства. *Вісник Тернопільського національного економічного університету*. 2019. Вип. 3, С. 126 – 139. DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2019.03.126>

Bezverkhyy, K. (2019). Krytychnyi analiz nedolikiv intehrovanoi zvitnosti pidpriumstva [Critical analysis of the weaknesses of the integrated reporting enterprise]. *The Herald of Ternopil National Economic University*, Vol. 3, 126 – 139. DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2019.03.126>

Анотація

Вступ. У сучасну практику звітування як зарубіжних, так і українських підприємств, все частіше входить інтегрована звітність. Визначення її переваг робить її затребуваним джерелом інформації для прийняття відповідних управлінських рішень, хоча недоліки інтегрованої звітності ще недостатньо досліджені. Разом з тим вищевказана тема дослідження є актуальною та потребує подальших наукових пошуків у цьому напрямку.

Мета. Метою цього дослідження є критичний аналіз недоліків інтегрованої звітності для побудови підходів до впровадження її у вітчизняну практику звітування на основі зарубіжного досвіду.

Методи. Методи дослідження – аналіз, синтез, індукція, дедукція, абстрагування, ідеалізація, узагальнення та моделювання – використовувалися для проведення критичного аналізу недоліків інтегрованої звітності та розроблення матриці співвідношення недоліків інтегрованої звітності та процесу її формування.

Результати. Наведено розподіл пропозицій авторів щодо виділення недоліків інтегрованої звітності підприємства. В процесі наукового дослідження проведено аналіз недоліків інтегрованої звітності порівняно з традиційною бухгалтерською звітністю. Виділені недоліки інтегрованої звітності свідчать, що для розробки та

впровадження ефективної системи інтегрованої звітності окремого підприємства необхідно брати їх до уваги. Автором сформовано і запропоновано матрицю співвідношення недоліків інтегрованої звітності та процесу її формування, яка дала змогу окреслити нагальні питання щодо формування інтегрованої звітності підприємства, без вирішення яких гальмується її подальший розвиток у практиці звітування, а їх вирішення пришвидшить впровадження інтегрованої звітності підприємства як в Україні, так і за кордоном. Автором виділено недоліки інтегрованої звітності, які до часу не виділялися в працях авторів, а саме: а) відсутність єдиної методики підготовки, складання, подання, затвердження та оприлюднення інтегрованої звітності; б) залучення до процесу формування інтегрованої звітності не тільки бухгалтерської служби підприємства; в) трудомісткий процес складання інтегрованої звітності; г) відсутність спеціалізованого програмного забезпечення для підготовки, складання та подання інтегрованої звітності. Сфера застосування результатів дослідження рекомендується всім суб'єктам господарювання під час формування системи інтегрованої звітності підприємства.

Перспективи. В подальших наукових дослідженнях пропонується зосередити увагу на розробці системи показників інтегрованої звітності підприємства. На нашу думку, це дасть змогу сформувати цілісну, уніфіковану систему показників інтегрованої звітності, що уможливить порівнянність інтегрованих звітів різних підприємств між собою. Це буде корисним як для українських, так і зарубіжних підприємств, які складають інтегровану звітність.

Ключові слова: інтегрована звітність, звітність підприємств, процес формування інтегрованої звітності, матриця недоліків інтегрованої звітності.

Формул: 0, **рис.:** 1, **табл.:** 3, **бібл.:** 18.

Abstract

Kostiantyn BEZVERKHIIY

CRITICAL ANALYSIS OF THE WEAKNESSES OF THE INTEGRATED REPORTING ENTERPRISE

Introduction. The modern reporting practices of both foreign and Ukrainian enterprises increasingly include integrated reporting. Identifying its benefits makes it a popular source of information for making appropriate managerial decisions, although the shortcomings of integrated reporting are not yet sufficiently explored. At the same time, the above topic of research is relevant and requires further scientific research in this direction.

Purpose. The purpose of this study is to critically analyze the shortcomings of integrated reporting to build approaches to its implementation in domestic practice reporting based on foreign experience.

Methods. Research methods such as analysis, synthesis, induction, deduction, abstraction, idealization, generalization and modeling were used for critical analysis of the shortcomings of integrated reporting and the development of a matrix for the ratio of deficiencies in integrated reporting and the process of its formation.

Results. The distribution of the authors' suggestions concerning the allocation of deficiencies of integrated reporting of the enterprise is presented. In the process of

scientific research, the analysis of the shortcomings of integrated reporting compared with traditional accounting reporting. The selected shortcomings of integrated reporting indicate that for the development and implementation of an efficient integrated reporting system of an individual enterprise it is necessary to take them into account. The author developed and proposed the matrix of the ratio of deficiencies of integrated reporting and the process of its formation, which allowed to outline the urgent issues regarding the formation of integrated reporting of an enterprise without the solution of which its further development in the practice of reporting delays, and their solution will accelerate the implementation of integrated reporting of enterprises both in Ukraine and abroad. The author highlights the disadvantages of integrated reporting, which until the time did not stand out in the writings of authors, namely: a) the lack of a single methodology for the preparation, compilation, submission, approval and disclosure of integrated reporting; b) involvement in the process of formation of integrated reporting not only the accounting service of the enterprise; c) a labor-intensive process of compiling integrated reporting; d) the absence of specialized software for the preparation, compilation and submission of integrated reporting. The scope of application of the results of research is recommended to all economic entities during the formation of the integrated reporting system of the enterprise.

Discussion. *In further scientific studies, it is proposed to focus on the development of an integrated reporting system for enterprises. In our opinion, this will enable the formation of a coherent, unified system of indicators of integrated reporting that will enable the comparability of integrated reports of different enterprises among themselves. This will be useful for both Ukrainian and foreign companies that make integrated reporting.*

Key words: integrated reporting, enterprise reporting, integrated reporting process, matrix of integrity reporting shortcomings.

Formulas: 0, fig.: 1, tabl.: 3, bibl.: 18.

Актуальність теми. З розвитком суспільства наразі змінюються і підходи до управління суб'єктами господарювання. Підходи до управління потребують якісно нової інформації, яку вже не може надати традиційна бухгалтерська звітність. Поява нових інформаційних запитів менеджерами усіх рівнів породжує появу такого нового виду звітності, як інтегрована. Проте для вітчизняної практики звітування така звітність є досить новою. Часто при впровадженні інтегрованої звітності беруть до уваги її численні переваги, проте без врахування недоліків такої звітності. Отже, актуальним питанням буде дослідження недоліків інтегрованої звітності з метою прийняття рішень щодо її впровадження у вітчизняну практику звітування на основі зарубіжного та вітчизняного досвіду.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання визначення недоліків інтегрованої звітності підприємства піднімалося в працях Х. Бридвел (H. Bridwell) [1], О. Бругмена (O. Brugman) [2], О. В. Будько [3], С. Вендрага (S. Wandrag)[4], Л. Н. Герасимової [5], Б. Гранда (B. Grand) [15], Ю. В. Домашенко [6], Р. Екслеса (R. Eccles) [7], Р. О. Костирка [8], М. Крзуса (M. Krzus) [9], О. П. Кундря-Висоцької [10], О. А. Лаговської [11], Н. В. Малиновської [12], О. О. Нестеренко [13], О. А. Романенко [14], С. Рочліна (S. Rochlin) [15], Т. С. Сікорської [16] та ін. Не применшуючи вагомості наукових напрацювань провідних авторів, зауважимо, що питання виділення недоліків

інтегрованої звітності підприємства не знайшло достатнього відображення в їхніх дослідженнях.

Метою дослідження є аналіз недоліків інтегрованої звітності для побудови підходів щодо впровадження її у вітчизняну практику звітування на основі зарубіжного досвіду.

Виклад основного матеріалу. В наших попередніх дослідженнях [17, с. 54] було визначено економічну сутність поняття інтегрованої звітності як звітності, яка ґрунтується на Міжнародних основах інтегрованої звітності [18] та включає сукупність фінансових базових та розрахункових показників, а також нефінансових показників, які надаються на запит бухгалтерської служби іншими структурними підрозділами підприємства, і розкриває інформацію про створення вартості для ефективного управління капіталом (людським, природним, соціальним, інтелектуальним, промисловим, фінансовим тощо) в короткостроковому, середньостроковому та довгостроковому періодах.

Проведений огляд переліку недоліків інтегрованої звітності підприємства в працях авторів (табл. 1) дав змогу виділити їх відповідні групи (табл. 2, рис. 1).

Таблиця 1

Недоліки інтегрованої звітності в наукових працях

№ з/п	Автор	Перелік недоліків інтегрованої звітності
1	2	3
1	Х. Бридвел (H. Bridwell) [1, 100–103]	1. Складність визначення ключових показників діяльності.
2	О. Бругмен (O. Brugman) [2, 86–87]	1. Необхідність збалансування професійних, адміністративних, нормативних вимог при підготовці інтегрованої звітності.
3	О. В. Будько [3, 117]	1. Відсутність форм надання звітності. 2. Необхідність наявності спеціалістів високого рівня для складання інтегрованої звітності. 3. Трудомісткий і витратний процес переходу від звичайного виду звітності до інтегрованої. 4. Складність оцінки нефінансових активів.
4	С. Вендрег (S. Wandrag) [4, 91–92]	1. Складність обліку інформаційних інтересів всіх груп стейкхолдерів в одному звіті.
5	Л. Н. Герасимова [5, 34]	1. Відсутність офіційного перекладу стандарту, присвяченого підготовці інтегрованої звітності. 2. Немає точної форми надання звітності. 3. Необхідна наявність фахівців високого класу для складання даної звітності. 4. Трудомісткий і витратний перехід від стандартного виду звітності до інтегрованої. 5. Складність аналізу нефінансових активів, при цьому немає точної регламентації в оцінці деяких їх видів. 6. Різні компанії можуть надавати різні види нефінансових активів, що призведе до складності в аналізі. 7. Часові та грошові витрати на підготовку інтегрованої звітності.
6	Ю. В. Домашенко [6, 71]	1. Юридичні ризики, пов'язані з вимогами регуляторів до фінансової звітності. 2. Нерозвиненість систем обліку в області стійкого розвитку несе додаткові ризики забезпечення достовірності даних інтегрованої звітності. 3. Наявні сумніви щодо можливості «одного звіту» задовольнити потреби всіх користувачів інформації.

продовження таблиці 1

7	Р. Екслес (R. Eccles) та Д. Салтзмен (D. Saltzman) [7, 59]	1. Відсутність єдиних вимог для підготовки інтегрованої звітності. 2. Відсутність глобальних, загальноприйнятих стандартів для оцінки і відображення у звітності фінансової інформації. 3. Неможливість порівняння інформації, представленої різними компаніями. 4. Складність перевірки достовірності інтегрованої звітності.
8	Р. О. Костирко [8, 183]	1. Відсутність офіційного перекладу стандарту з підготовки інтегрованої звітності. 2. Витрати (грошові витрати, витрати часу) на підготовку інтегрованої звітності.
9	М. Круз (M. Krzus) [9, 271–276]	1. Інтегрована звітність є складною для розуміння зовнішніми стейкхолдерами, що не володіють достатнім рівнем знань. 2. Відсутня загальноприйнята концепція підготовки інтегрованої звітності.
10	О. П. Кундря-Висоцька [10, 212]	1. Складний процес встановлення зв'язку між фінансовою та нефінансовою діяльністю. 2. Відсутність єдиних вимог до звітності, стандартів для оцінки і відображення нефінансової інформації. 3. Неможливість порівняння інформації, представленої різними компаніями, складність перевірки достовірності. 4. Підготовка інтегрованої звітності вимагає знань у багатьох галузях.
11	О. А. Лаговська [11, 35]	1. Відсутність чітких вимог підготовки інтегрованої звітності, що значно ускладнює можливість порівняння інформації, що розкривається різними компаніями, та перевірки її достовірності. 2. Забезпечення можливості врахування інтересів всіх груп стейкхолдерів в одному звіті. 3. Необхідність правильної ідентифікації показників, які найбільш повно розкривають специфіку діяльності компаній.
12	Н. В. Малиновська [12, 148]	1. Домінує описова інформація над аналітичною, порівняльною інформацією. 2. Надмірність інформації за низкою аспектів, що буде розкрито. 3. Погане структурування звітів. 4. Переважання інформації про успіхи організації, відсутність інформації про невдачі, проблеми, шляхи їхнього вирішення, завдання на наступний рік. 5. Процес взаємодії з зацікавленими сторонами і його результати в звітності майже не відображені.
13	О. О. Нестеренко [13, 130]	1. Відсутність єдиних методичних засад та напрацювання практики формування інтегрованої звітності.
14	О. А. Романенко та О. В. Комирна [14, 882]	1. Юридичні ризики, пов'язані з вимогами регуляторів до річної фінансової звітності. 2. Незадоволеність менеджерів через необхідність розкривати інформацію за межами звичайного процесу звітності. 3. Нерозвиненість систем обліку в сфері стійкого розвитку несе додаткові ризики забезпечення достовірності даних інтегрованого звіту. 4. Можливе незадоволення інформаційних потреб всіх зацікавлених осіб одним звітом.
15	С. Рочлін (S. Rochlin) та Б. Гранд (B. Grand) [15, 77–80]	1. Компанії не бачать, яким чином інтегрована звітність може допомогти в досягненні поставленої місії. 2. Підготовка інтегрованої звітності вимагає наявності знань у багатьох галузях.
16	Т. С. Сікорська та О. О. Осадча [16, 39]	1. Юридичні ризики, пов'язані з вимогами регуляторів до річної фінансової звітності. 2. Незадоволеність менеджерів через необхідність розкривати інформацію за межами звичайного процесу звітності. 3. Нерозвиненість систем обліку в сфері стійкого розвитку несе додаткові ризики забезпечення достовірності даних інтегрованого звіту. 4. Можливість незадоволення інформаційних потреб всіх зацікавлених осіб одним звітом.

Джерело: розроблено автором.

З табл. 1 видно, що питанням виділення недоліків інтегрованої звітності займалося багато як вітчизняних, так і зарубіжних авторів. Узагальнені недоліки інтегрованої звітності підприємства наведено в табл. 2.

Таблиця 2

Узагальнені недоліки інтегрованої звітності підприємства

№ з/п	Переваги інтегрованого звіту	К-ть джерел, од.	Частка, %	Автори
1	2	3	4	5
1	Необхідність збалансування професійних, адміністративних, нормативних вимог при підготовці інтегрованої звітності	10	62,50	О. Бругмен (O. Brugman), О. В. Будько, Л. Н. Герасимова, Р. Екслес (R. Eccles), О. В. Комірна, М. Крзус (M. Krzus), О. П. Кундря-Висоцька, О. О. Нестеренко, О. О. Осадча, О. А. Романенко, Д. Салтзмен (D. Saltzman), Т. С. Сікорська
2	Складність обліку інформаційних інтересів всіх груп стейкхолдерів в одному звіті	6	37,50	С. Вендрег (S. Wandrag), Ю. В. Домашенко, О. В. Комірна, О. А. Лаговська, Н. В. Малиновська, О. О. Осадча, О. А. Романенко, Т. С. Сікорська
3	Складність визначення ключових показників діяльності	4	25,00	Х. Бридвел (H. Bridwell), Л. Н. Герасимова, О. П. Кундря-Висоцька, О. А. Лаговська
4	Трудомісткий і витратний процес переходу від звичайного виду звітності до інтегрованої	3	18,75	О. В. Будько, Л. Н. Герасимова, Р. О. Костирко
5	Нерозвиненість систем обліку в області стійкого розвитку несе додаткові ризики забезпечення достовірності даних інтегрованої звітності	3	18,75	Ю. В. Домашенко, О. В. Комірна, О. О. Осадча, О. А. Романенко, Т. С. Сікорська
6	Відсутність єдиних вимог для підготовки інтегрованої звітності	3	18,75	Р. Екслес (R. Eccles), М. Крзус (M. Krzus), О. А. Лаговська, Д. Салтзмен (D. Saltzman)
7	Відсутність офіційного перекладу стандарту, присвяченого підготовці інтегрованої звітності	2	12,50	Л. Н. Герасимова, Р. О. Костирко
8	Необхідність наявності спеціалістів високого рівня для складання інтегрованої звітності	2	12,50	О. В. Будько, Л. Н. Герасимова
9	Неможливість порівняння інформації, представленої різними компаніями	2	12,50	Р. Екслес (R. Eccles), О. П. Кундря-Висоцька, Д. Салтзмен (D. Saltzman)
10	Підготовка інтегрованої звітності вимагає знань у багатьох галузях	2	12,50	Б. Гранд (B. Grand), О. П. Кундря-Висоцька, С. Рочлін (S. Rochlin)
11	Незадоволеність менеджерів через необхідність розкривати інформацію за межами звичайного процесу звітності	2	12,50	О. В. Комірна, О. О. Осадча, О. А. Романенко, Т. С. Сікорська
12	Складність оцінки нефінансових активів	2	12,50	О. В. Будько, Л. Н. Герасимова

Джерело: розроблено автором.

Розподіл пропозицій авторів щодо недоліків інтегрованої звітності підприємства наведено на рис. 1.



Рис. 1. Розподіл пропозицій авторів щодо недоліків інтегрованої звітності підприємства

Джерело: розроблено автором.

У своїх наукових дослідженнях більшість авторів виділяє в якості недоліків інтегрованої звітності такі: необхідність збалансування професійних, адміністративних, нормативних вимог при підготовці інтегрованої звітності (62,50% джерел); складність обліку інформаційних інтересів всіх груп стейкхолдерів в одному звіті (37,50%); складність визначення ключових показників діяльності (25,00%), що свідчить про важливість вказаних недоліків інтегрованої звітності підприємства.

Проведене дослідження засвідчує, що менше уваги авторами приділяється таким недолікам інтегрованої звітності, як трудомісткий і витратний процес переходу від звичайного виду звітності до інтегрованої (18,75%); нерозвиненість систем обліку в області стійкого розвитку, що несе додаткові ризики забезпечення достовірності даних інтегрованої звітності (18,75%); відсутність єдиних вимог для підготовки інтегрованої звітності (18,75%); відсутність офіційного перекладу стандарту, присвяченого підготовці інтегрованої звітності (12,50%); необхідність наявності спеціалістів високого рівня для складання інтегрованої звітності (12,50%); неможливість порівняння інформації, представленої різними компаніями (12,50%); необхідність для підготовки інтегрованої звітності знань у багатьох галузях (12,50%); незадоволеність менеджерів через необхідність розкривати інформацію за межами звичайного процесу звітності (12,50%); складність оцінки нефінансових активів (12,50%).

Узагальнення існуючих підходів свідчить, що найбільший відсоток дослідників – 62,50% (О. Бругмен (O. Brugman) [2], О. В. Будько [3], Л. Н. Герасимова [5], Р. Екслес (R. Eccles) [7], О. В. Комірна [14], М. Крзус (M. Krzus) [9], О. П. Кундря-Висоцька [10], О. О. Нестеренко [13], О. О. Осадча [16], О. А. Романенко [14], Д. Салтзмен

(D. Saltzman) [7], Т. С. Сікорська [16]) до недоліків інтегрованої звітності відносять необхідність збалансування професійних, адміністративних, нормативних вимог при підготовці інтегрованої звітності. Збалансування професійних вимог як недолік інтегрованої звітності необхідно розглядати в контексті наявності певних навичок та вмій щодо підготовки, складання, подання, затвердження та оприлюднення такої звітності у персоналу підприємства, що відповідальний за цей напрямок звітування. Такий недолік інтегрованої звітності, як збалансування адміністративних вимог, полягає в тому, щоб на рівні підприємства були розроблені внутрішні документи (інструкції, регламенти тощо), що регламентують процес підготовки, складання, подання, затвердження та оприлюднення інтегрованої звітності, взаємозв'язок структурних підрозділів підприємства щодо обміну інформацією, які беруть безпосередньо участь у цьому процесі. Такий недолік інтегрованої звітності, як збалансування нормативних вимог, полягає в тому, що на сьогодні інтегрована звітність на законодавчому рівні не затверджена, а тому рекомендується розробити нормативно-правове регулювання щодо підготовки, складання, подання, затвердження та оприлюднення інтегрованої звітності підприємства.

Складність обліку інформаційних інтересів усіх груп стейкхолдерів в одному звіті як недолік інтегрованої звітності розглядають С. Вендрег (S. Wandrag) [4], Ю. В. Домашенко [6], О. В. Комірна [14], О. А. Лаговська [11], Н. В. Малиновська [12], О. О. Осадча [16], О. А. Романенко [14], Т. С. Сікорська [16] (37,50% дослідників). Такий недолік пояснюється тим, що в інтегрованій звітності мають бути враховані інформаційні запити всіх зацікавлених сторін, але на практиці важко врахувати інтереси всіх користувачів такої звітності.

Інший недолік інтегрованої звітності виділяють Х. Бридвел (H. Bridwell) [1], Л. Н. Герасимова [5], О. П. Кундря-Висоцька [10], О. А. Лаговська [11] (25,0% дослідників), а саме складність визначення ключових показників діяльності. Складність визначення ключових показників зумовлена, з одного боку, інформаційними запитами всіх зацікавлених сторін інтегрованої звітності, а з іншого – інтегрована звітність – це звітність, яка ґрунтується на Міжнародних основах інтегрованої звітності [17] та включає сукупність фінансових базових та розрахункових показників, а також нефінансових показників, які надаються на запит бухгалтерської служби іншими структурними підрозділами підприємства, і розкриває інформацію про створення вартості для ефективного управління капіталом (людським, природним, соціальним, інтелектуальним, промисловим, фінансовим тощо) в короткостроковому, середньостроковому та довгостроковому періодах. Загальноприйнятого набору ключових показників інтегрованої звітності досі не існує, тому це питання є актуальним для подальшого проведення досліджень у цьому напрямку з урахуванням вітчизняного та зарубіжного досвіду.

Дослідження такого недоліку інтегрованої звітності, як трудомісткий і витратний процес переходу від звичайного виду звітності до інтегрованої, здійснюють О. В. Будько [3], Л. Н. Герасимова [5], Р. О. Костирко [8] (18,75% авторів). Такий недолік інтегрованої звітності пояснюється тим, що на складання інтегрованої звітності необхідно більше затрат часу, а отже, збільшуються витрати на її формування, ніж при складанні традиційної бухгалтерської звітності.

Як один із недоліків інтегрованої звітності, а саме нерозвиненість систем обліку в області стійкого розвитку, що несе додаткові ризики забезпечення достовірності даних інтегрованої звітності, виділяють Ю. В. Домашенко [6], О. В. Комірна [14], О. О. Осадча [16], О. А. Романенко [14], Т. С. Сікорська [16] (18,75% досліджуваних джерел). Варто не погодитись з цим недоліком, адже облікових систем в області стійкого розвитку не існує, а інформація, що відображена в інтегрованій звітності, формується не тільки на основі господарських операцій, що відображаються на рахунках бухгалтерського обліку, а й даних, що формуються поза обліковою системою підприємства.

Окрема група дослідників – 18,75% (Р. Екслес (R. Eccles) [7], М. Крзус (M. Krzus) [9], О. А. Лаговська [11], Д. Салтзмен (D. Saltzman) [7]) – розглядає такий недолік інтегрованої звітності, як відсутність єдиних вимог для підготовки інтегрованої звітності. Зазначений недолік гальмує розвиток і поширення інтегрованої звітності як у вітчизняній практиці звітування, так і у міжнародній, адже відсутній єдиний порядок підготовки, складання, подання, затвердження та оприлюднення інтегрованої звітності.

Також має місце такий недолік інтегрованої звітності, як відсутність офіційного перекладу стандарту, присвяченого підготовці інтегрованої звітності (Л. Н. Герасимова [5], Р. О. Костирко [8] – 12,50%). Так, офіційного перекладу Міжнародних основ інтегрованої звітності [17] українською мовою не було зроблено, тому це питання потрібно винести на широке обговорення із залученням усіх зацікавлених сторін, зокрема Міністерства фінансів України, що має бути ініціатором перекладу відповідного документа разом із професійними бухгалтерськими організаціями.

В окремих працях (О. В. Будько [3], Л. Н. Герасимова [5] – 12,50%) до недоліків інтегрованої звітності відносять необхідність наявності спеціалістів високого рівня для складання інтегрованої звітності. Наявність спеціалістів високого рівня – необхідна умова для забезпечення якісного процесу підготовки, складання, подання, затвердження та оприлюднення інтегрованої звітності.

Також у незначній кількості праць до недоліків інтегрованої звітності відносять неможливість порівняння інформації, представленої різними компаніями (Р. Екслес (R. Eccles) [7], О. П. Кундря-Висоцька [10], Д. Салтзмен (D. Saltzman) [7] – 12,50% авторів). Інтегрована звітність різних підприємств містить непорівняну інформацію, адже відсутні єдині підходи до розкриття інформації в інтегрованій звітності, суттєва інформація для одних користувачів про діяльність окремого підприємства, яка наводиться у індивідуальній звітності, може бути несуттєвою для користувачів інтегрованої звітності інших підприємств, виходячи з організаційно-технологічних особливостей їх діяльності, наприклад, перевезення (вантажне і пасажирське) залізничним транспортом (ПАТ «Укрзалізниця»), енергетичний холдинг (ДТЕК), аудиторські послуги (ТзОВ «БДО») тощо.

Б. Гранд (B. Grand) [15], О. П. Кундря-Висоцька [10], С. Рочлін (S. Rochlin) [15] (12,50% авторів) зазначають, що до недоліків інтегрованої звітності відносять підготовку інтегрованої звітності, що вимагає знань у багатьох галузях, адже в ній наводиться не тільки фінансова інформація про діяльність підприємства, а й нефінансові показники, що описують його діяльність.

В одиничних випадках до недоліків інтегрованої звітності відносять незадоволеність менеджерів через необхідність розкривати інформацію за межами звичайного процесу звітності (О. В. Комірна [14], О. О. Осадча [16], О. А. Романенко [14], Т. С. Сікорська [16] – 12,50% авторів). Межа інтегрованої звітності досить розширена порівняно з традиційною бухгалтерською звітністю.

О. В. Бudyко [3], Л. Н. Герасимова [5] (12,50% авторів) у складі недоліків інтегрованої звітності підприємства виділяють складність оцінки нефінансових активів. Оцінку нефінансових активів важко зробити, адже на сьогодні відсутні відповідні загальноприйнятні методики її оцінки.

Після проведення критичного аналізу недоліків інтегрованої звітності рекомендується порівняти їх вплив на процес формування такої звітності (табл. 3).

Таблиця 3

Матриця співвідношення недоліків інтегрованої звітності та процесу формування інтегрованої звітності

№ з/п	Найменування недоліків	Процес формування інтегрованої звітності				
		Підготовка	Складання	Подання	Затвердження	Оприлюднення
1	2	3	4	5	6	7
1	Необхідність збалансування професійних, адміністративних, нормативних вимог при підготовці інтегрованої звітності	+	+	+	+	+
2	Складність обліку інформаційних інтересів всіх груп стейкхолдерів в одному звіті	-	+	-	-	-
3	Складність визначення ключових показників діяльності	+	+	-	-	-
4	Трудомісткий і витратний процес переходу від звичайного виду звітності до інтегрованої	+	+	+	+	+
5	Нерозвиненість систем обліку в області стійкого розвитку несе додаткові ризики забезпечення достовірності даних інтегрованої звітності	-	+	-	-	-
6	Відсутність єдиних вимог для підготовки інтегрованої звітності	+	+	+	+	+
7	Відсутність офіційного перекладу стандарту, присвяченого підготовці інтегрованої звітності	+	+	+	+	+
8	Необхідність наявності спеціалістів високого рівня для складання інтегрованої звітності	-	+	-	-	-
9	Неможливість порівняння інформації представленої різними компаніями	-	+	-	-	-
10	Підготовка інтегрованої звітності вимагає знань у багатьох галузях	+	+	-	-	-
11	Незадоволеність менеджерів через необхідність розкривати інформацію за межами звичайного процесу звітності	+	+	-	-	-

продовження таблиці 3

12	Складність оцінки нефінансових активів	-	+	-	-	-
13	Відсутність єдиної методики підготовки, складання, подання, затвердження та оприлюднення інтегрованої звітності*	+	+	+	+	+
14	Залучення до процесу формування інтегрованої звітності не тільки бухгалтерської служби підприємства*	+	+	-	-	-
15	Трудомісткий процес складання інтегрованої звітності*	-	+	-	-	-
16	Відсутність спеціалізованого програмного забезпечення для підготовки, складання та подання інтегрованої звітності*	+	+	+	-	-

* – запропоновано автором
Джерело: розроблено автором.

Сформована матриця співвідношення недоліків інтегрованої звітності та процесу формування інтегрованої звітності підприємства (табл. 3) дала змогу окреслити нагальні питання щодо формування інтегрованої звітності підприємства, без вирішення яких гальмується її подальший розвиток у практиці звітування, а їх вирішення пришвидшить впровадження інтегрованої звітності підприємства як в Україні, так і за кордоном.

Зупинимося на такому недоліку, як відсутність єдиної методики підготовки, складання, подання, затвердження та оприлюднення інтегрованої звітності, що впливає на співставність показників такої звітності, а саме унеможливорює порівняння інтегрованих звітів підприємств різних секторів економіки.

Наступним недоліком, що було виділено нами в процесі проведеного дослідження, є залучення до процесу формування інтегрованої звітності не тільки бухгалтерської служби підприємства, а й інших служб підприємства, що потребує злагодженої взаємодії щодо обміну інформацією для цілей підготовки та складання, що включається в інтегрований звіт підприємств.

Трудомісткість складання інтегрованої звітності підприємства зумовлена тим, що на сьогодні відсутнє спеціальне програмне забезпечення для автоматизації формування інтегрованої звітності, а саме процесу підготовки, складання, подання, затвердження та оприлюднення такої звітності.

Висновки і перспективи подальших досліджень. У процесі цього наукового дослідження проведено критичний аналіз недоліків інтегрованої звітності порівняно з традиційною бухгалтерською звітністю суб'єктів господарювання, що виділяється в наукових працях вітчизняних та зарубіжних дослідників. Проведено розподіл пропозицій авторів щодо недоліків інтегрованої звітності підприємства, який дав змогу констатувати, що найбільший недолік інтегрованої звітності, який виділяється у 62,5% проаналізованих джерел, – це необхідність збалансування професійних, адміністративних, нормативних вимог при підготовці інтегрованої звітності. Виділені вищевказані недоліки інтегрованої звітності підприємства свідчать, що для розробки

та впровадження ефективної системи інтегрованої звітності окремого як вітчизняного, так і зарубіжного підприємства, необхідно брати їх до уваги. Беззаперечно, не викликає сумнівів, що цей вид звітності є актуальним напрямком розвитку вітчизняної теорії та практики звітування з урахуванням зарубіжного досвіду, що виведе його на якісно новий рівень.

Запропонована матриця співвідношення недоліків інтегрованої звітності та процесу формування інтегрованої звітності підприємства дала змогу окреслити прогалини, що підлягають заповненню щодо формування такої звітності.

В подальших наукових дослідженнях пропонується зосередити увагу на розробці системи показників інтегрованої звітності підприємства. Порушені в статті питання не є вичерпними й потребують доповнень, змін, уточнень та конкретизації.

Література

1. Bridwell, H. Integrated Reporting: Managing Corporate Reputation to Thrive in the New Economy. *The Landscape of Integrated Reporting Reflections and Next Steps*. Harvard Business School. 2010. P. 100–103.
2. Brugman, O. Integrated Reporting Contributes to Embedding Sustainability in Core Business Activity. *The Landscape of Integrated Reporting Reflections and Next Steps*. Harvard Business School. 2010. P. 86–87.
3. Будько О. В. Розвиток та необхідність складання інтегрованої звітності. *Науковий вісник Херсонського державного університету. Серія : Економічні науки*. 2014. Вип. 6 (5). С. 114 – 117.
4. Wandrag S. Sasol's Reporting Journey. *The Landscape of Integrated Reporting Reflections and Next Steps*. Harvard Business School. 2010. P. 91–92.
5. Герасимова Л. Н. Интегрированная бухгалтерская отчетность: преимущества и перспективы развития в России. *Аудит и финансовый анализ*. 2014. № 4. С. 33 – 35.
6. Домашенко Ю. В. Інтегрована звітність: вдосконалений облік операцій як показник ефективності діяльності. *Економічний вісник Національного гірничого університету*. 2013. № 1. С. 65 – 72.
7. Eccles R., Saltzman, D. Achieving Sustainability Through Integrated. *Stanford Social Innovation Review*. 2011. № 2. P. 55–61.
8. Костирко Р. О. Перспективи міжнародної інтегрованої звітності. *Вісник Національного університету «Львівська політехніка». Менеджмент та підприємництво в Україні: етапи становлення і проблеми розвитку*. 2014. № 794. С. 181 – 187.
9. Krzus M. Integrated Reporting: If not now, When? *AASB*. 2011. No. 8.3. Pp. 271–276.
10. Кундря-Высоцкая О. П., Волкова О. К. Интегрированная отчетность как инструмент нового уровня презентабельности предприятия. *Банковская система: устойчивость и перспективы развития : сб. науч. статей VII Междунар. науч.-практ. конф. по вопросам банковской экономики (г. Пинск, 4–5 апр. 2016 г.)*. Пинск : ПолесГУ, 2016. С. 210–213.

11. Лаговская Е. А. Интегрированная модель отчетности: преимущества и недостатки применения. *Вестник Брестского государственного технического университета*. 2012. № 3. С. 33–36.
12. Малиновская Н. В. Интегрированная отчетность: теория, методология и практика : дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.12 «Бухгалтерский учет, статистика». Москва, 2016. 381 с.
13. Нестеренко О. О. Методологія та організація формування інтегрованої звітності : дис. ... д-ра экон. наук : 08.00.09 «Бухгалтерський облік, аналіз та аудит» (за видами економічної діяльності). Харків, 2018. 389 с.
14. Романенко О. А., Комірна О. В. Аналіз інтегрованої звітності у забезпеченні сталого розвитку суспільств. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2017. № 17. С. 880–887.
15. Rochlin, R., Grand B. Integrating Integrated Reporting. *The Landscape of Integrated Reporting Reflections and Next Steps*. Harvard Business School. 2010. P. 76–80.
16. Сікорська Т. С., Осадча О. О. Інтеграція нефінансових показників у звітність суб'єкта господарської діяльності. *Молодий вчений*. 2014. № 6 (2). С. 38–41.
17. Безверхий К. В. Інтегрована звітність підприємства: економічна сутність поняття. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту*. 2016. № 4 (51). С. 43 – 58.
18. The International <IR> Framework. URL: <http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>.

References

1. Bridwell, H. (2010). Integrated Reporting: Managing Corporate Reputation to Thrive in the New Economy. *The Landscape of Integrated Reporting Reflections and Next Steps*. Harvard Business School. P. 100–103 [in English].
2. Brugman, O. (2010). Integrated Reporting Contributes to Embedding Sustainability in Core Business Activity. *The Landscape of Integrated Reporting Reflections and Next Steps*. Harvard Business School. P. 86–87 [in English].
3. Budko, O.V. (2014). Rozvytok ta neobxidnist skladannya integrovanoi zvitnosti [Development and necessity of compilation of integrated reporting]. *Naukovy visnyk Xersonskogo derzhavnogo universytetu. Ser. : Ekonomichni nauky*, 6(5), P. 114 – 117 [in Ukrainian].
4. Wandrag, S. (2010). Sasol's Reporting Journey. *The Landscape of Integrated Reporting Reflections and Next Steps*. Harvard Business School. P. 91–92 [in English].
5. Gerasimova, L.N. (2014). Integrirovannaya buhgalterskaya otchetnost: preimuschestva i perspektivy razvitiya v Rossii [Integrated financial statements: advantages and prospects for development in Russia]. *Audit i finansovyy analiz*. № 4. P. 33 – 35 [in Russian].
6. Domashenko, Yu.V. (2013). Integrovana zvitnist: vdoskonalenyj oblik operacij yak pokaznyk efektyvnosti diyalnosti [Integrated reporting: improved transaction accounting as an indicator of performance]. *Ekonomichny visnyk Nacionalnogo gimnychogo universytetu*. № 1. P. 65 – 72 [in Ukrainian].

7. Eccles, R., & Saltzman D. (2011). Achieving Sustainability Through Integrated Reporting. *Stanford Social Innovation Review*. № 2. P. 55–61 [in English].
8. Kostyrko, R.O. (2014). Perspektyvy mizhnarodnoyi integrovanoyi zvitnosti [Perspectives of International Integrated Reporting]. *Visnyk Nacionalnogo universytetu «Lvivska politexnika»*. *Menedzhment ta pidpryyemnyctvo v Ukrayini: etapy stanovlennya i problemy rozvytku*. № 794. P. 181 – 187 [in Ukrainian].
9. Krzus, M. (2011). Integrated Reporting: If not now, When? *AASB*. No.8.3. pp. 271-276 [in English].
10. Kundrya-Vyisotskaya, O.P., & Volkova, O.K. (2016). Integrirovannaya otchetnost kak instrument novogo urovnya prezentabelnosti predpriyatiya [Integrated reporting as a tool for a new level of enterprise presentability]. *Bankovskaya sistema: ustoychivost i perspektivy razvitiya: sbornik nauchnykh statey VII mezhdunarodnoy nauchno-prakticheskoy konferentsii po voprosam bankovskoy ekonomiki, UO «Poleskiy gosudarstvenniy universitet»*, Pinsk: PolesGU, P. 210-213. [in Russian].
11. Lagovskaya, E.A. (2012). Integrirovannaya model otchetnosti: preimushchestva i nedostatki primeneniya [Integrated reporting model: advantages and disadvantages of application]. *Vestnik Brestskogo gosudarstvennogo tekhnicheskogo universiteta*. № 3. P. 33-36 [in Russian].
12. Malynovskaya, N.V. (2016). Yntegrirovannaya otchetnost: teoriya, metodologyya y praktyka [Integrated reporting: theory, methodology and practice]: Doctor's thesis. Moskva [in Russian].
13. Nesterenko, O.O. (2018). Metodologiya ta organizatsiya formuvannya integrovanoi zvitnosti [Methodology and organization of the formation of integrated reporting]: Doctor's thesis. Kharkiv [in Ukrainian].
14. Romanenko, O.A., Komirna, O.V. (2017). Analiz integrovanoyi zvitnosti u zabezpechenni stalogo rozvytku suspilstv [Analysis of integrated reporting in ensuring sustainable development of societies]. *Globalni ta nacionalni problemy ekonomiky*. № 17. P. 880-887 [in Ukrainian].
15. Rochlin, R., & Grand B. (2010). Integrating Integrated Reporting. *The Landscape of Integrated Reporting Reflections and Next Steps*. *Harward Business School*. P. 76–80 [in English].
16. Sikorska, T.S., & Osadcha, O.O. (2014). Integraciya nefinansovykh pokaznykiv u zvitnist sub'yekta gospodarskoyi diyalnosti [Integration of non-financial indicators in the reporting of the subject of economic activity]. *Molodyj vchenyj*. № 6 (2). P. 38-41 [in Ukrainian].
17. Bezverxyj, K.V. (2016). Integrovana zvitnist pidpryyemstva: ekonomichna sutnist ponyattya [Integrated reporting enterprise: the economic essence of the concept]. *Scientific Journal of the National Academy of Statistics, Accounting and Audit*. № 4 (51). P. 43 – 58 [in Ukrainian].
18. The International <IR> Framework [Electronic resource]. <http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf> [in English].

Статтю отримано 30 травня 2019 р.

Article received May 30, 2019.