

УДК 657.37

Безверхий Костянтин Вікторович

кандидат економічних наук, доцент кафедри обліку і оподаткування

Національна академія статистики, обліку та аудиту

Безверхий Константин Викторович

кандидат экономических наук, доцент кафедры учета и налогообложения

Национальная академия статистики, учета и аудита

Bezverkhyi Kostiantyn

Candidate of Economic Sciences,

Associate Professor of the Department of Accounting and Taxation

National Academy of Statistics, Accounting and Audit

ORCID: 0000-0001-8785-1147

**РЕАЛІЗАЦІЯ ПРИНЦИПУ ДОСТОВІРНОСТІ ТА ПОВНОТИ В
ІНТЕГРОВАНІЙ ЗВІТНОСТІ
РЕАЛИЗАЦИЯ ПРИНЦИПА ДОСТОВЕРНОСТИ И ПОЛНОТЫ В
ИНТЕГРИРОВАННОЙ ОТЧЕТНОСТИ
IMPLEMENTING THE PRINCIPLE OF RELIABILITY AND
COMPLETENESS IN INTEGRATED REPORTING**

***Анотація.** В умовах сьогодення набуває стрімке поширення в практику як вітчизняного, так і зарубіжного звітування інтегрована звітність, яка може бути основним інформаційним джерелом для прийняття управлінських рішень усіма зацікавленими користувачами. Інтегрована звітність покликана задовольнити різноманітні інформаційні потреби усіх зацікавлених користувачів такої звітності. Однак, існує певна прогалина щодо забезпечення достовірності та повноти інформації, що наведена в інтегрованій звітності підприємства, яка впливає на якість*

самої такої звітності, зокрема на прийняття ефективних управлінських рішень усіма зацікавленими сторонами. У укладачів інтегрованої звітності виникає нагальне питання щодо забезпечення достовірності та повноти інформації, яка відображається в такій звітності.

Мета. Метою дослідження є визначення сутності принципу достовірності та повноти інтегрованої звітності, а також його реалізація в практичній діяльності вітчизняних підприємств.

Методи. Теоретико-методологічною основою дослідження є діалектичний метод наукового пізнання та системний підхід щодо розкриття змісту принципу достовірності та повноти інтегрованої звітності. Під час проведення дослідження було використано такі методи: аналізу та синтезу (розкриття економічної сутності принципу достовірності та повноти інтегрованої звітності через синтез підходів до тлумачення його в Міжнародних основах інтегрованої звітності); логічного узагальнення результатів (формулювання висновків).

Результати. Забезпечення достовірності та повноти інформації в інтегрований звітності – це наведення в такій звітності суттєвої інформації про усі факти господарського життя підприємства без істотних помилок та перекручень відповідних показників, які здатні вплинути на процес прийняття управлінських рішень, що досягається за рахунок організації належної системи внутрішнього контролю та звітності суб'єкта господарювання, взаємодії із зацікавленими сторонами, службою внутрішнього аудиту або аналогічною службою, а також незалежним зовнішнім підтвердженням інтегрованої звітності.

Перспективи. В подальших наукових дослідженнях пропонується зосередити увагу на характеристиці принципу сталості та порівняльності, а також його реалізацію в інтегрований звітності. На нашу думку, це дасть змогу сформулювати повне уявлення щодо основних правил формування інтегрованої звітності підприємства. Це буде

корисним як для українських, так і зарубіжних підприємств, які складають інтегровану звітність.

Ключові слова: інтегрована звітність, звітність підприємств, принципи, достовірність, повнота.

Аннотация. В современных условиях приобретает стремительное распространение в практике как отечественной, так и зарубежной отчетности интегрированная отчетность, которая может быть основным информационным источником для принятия управленческих решений всеми заинтересованными пользователями. Интегрированная отчетность призвана удовлетворить разнообразные информационные потребности всех заинтересованных пользователей такой отчетности. Однако, существует определенный пробел по обеспечению достоверности и полноты информации, приведенной в интегрированной отчетности предприятия, которая влияет на качество самой такой отчетности, в том числе на принятие эффективных управленческих решений всеми заинтересованными сторонами. У составителей интегрированной отчетности возникает насущный вопрос по обеспечению достоверности и полноты информации, отображаемой в такой отчетности.

Цель. Целью исследования является определение сущности принципа достоверности и полноты интегрированной отчетности, а также его реализация в практической деятельности отечественных предприятий.

Методы. Теоретико-методологической основой исследования является диалектический метод научного познания и системный подход к раскрытию содержания принципа достоверности и полноты интегрированной отчетности. При проведении исследования были использованы следующие методы: анализа и синтеза (раскрытие экономической сущности принципа достоверности и полноты интегрированной отчетности через синтез подходов к толкованию его в

Международных основах интегрированной отчетности); логического обобщения результатов (формулирование выводов).

Результаты. Обеспечение достоверности и полноты информации в интегрированной отчетности - это наведение в такой отчетности существенной информации о всех фактах хозяйственной жизни предприятия без существенных ошибок и искажений соответствующих показателей, которые способны повлиять на процесс принятия управленческих решений, достигается за счет организации надлежащей системы внутреннего контроля и отчетности предприятия, взаимодействия с заинтересованными сторонами, службой внутреннего аудита или аналогичной службой, а также независимым внешним заверением интегрированной отчетности.

Перспективы. В дальнейших научных исследованиях предлагается сосредоточить внимание на характеристике принципа постоянства и сравнимости, а также его реализацию в интегрированной отчетности. По нашему мнению, это позволит сформировать полное представление об основных правилах формирования интегрированной отчетности. Это будет полезным как для украинских, так и зарубежных предприятий, которые составляют интегрированную отчетность.

Ключевые слова: интегрированная отчетность, отчетность предприятий, принципы, достоверность, полнота.

Summary. Integrated reporting is designed to meet the diverse information needs of all interested users of such reporting. However, there are some gaps in ensuring the accuracy and completeness of the information contained in the entity's integrated reporting, which affects the quality of the reporting itself, in particular the effective management decisions made by all stakeholders.

Purpose. The purpose of the study is to determine the essence of the principle of reliability and completeness of integrated reporting, as well as its implementation in the practical activity of domestic enterprises.

Methods. The theoretical and methodological basis of the study is the dialectical method of scientific knowledge and a systematic approach to discovering the content of the principle of reliability and completeness of integrated reporting. During the study, the following methods were used: analysis and synthesis (disclosure of the economic nature of the principle of reliability and completeness of integrated reporting through the synthesis of approaches to interpreting it in the International Basis of Integrated Reporting); logical generalization of results (formulation of conclusions).

Results. Ensuring the reliability and completeness of information in integrated reporting is the provision in such reporting of material information about all the facts of the business life of the enterprise without significant errors and distortions of relevant indicators that can affect the management decision-making process achieved through the organization of proper internal control and reporting system.

Discussion. Further research suggests focusing on the characteristics of the principle of sustainability and comparability.

Key words: integrated reporting, enterprise reporting, principles, reliability, completeness.

Постановка проблеми. В умовах сьогодення набуває стрімке поширення в практику як вітчизняного, так і зарубіжного звітування інтегрована звітність, яка може бути основним інформаційним джерелом для прийняття управлінських рішень усіма зацікавленими користувачами. Інтегрована звітність покликана задовольнити різноманітні інформаційні потреби усіх зацікавлених користувачів такої звітності. Однак, існує певна прогалина щодо забезпечення достовірності та повноти інформації, що

наведена в інтегрованій звітності підприємства, яка впливає на якість самої такої звітності, зокрема на прийняття ефективних управлінських рішень усіма зацікавленими сторонами. У укладачів інтегрованої звітності виникає нагальне питання щодо забезпечення достовірності та повноти інформації, яка відображається в такій звітності. Реалізацію вищевказаного питання забезпечує відповідний принцип достовірності та повноти інтегрованої звітності, який передбачений Міжнародними основами інтегрованої звітності. Тому актуальним питанням буде розкриття принципу достовірності та повноти в інтегрованій звітності підприємства.

Аналіз останніх досліджень та публікацій. Питання реалізації принципу достовірності та повноти інтегрованої звітності займалися як вітчизняні, так і зарубіжні дослідники.

Адамс С.А. (Adams C.A.) [1, с. 49] досліджує принцип достовірності та повноти інтегрованої звітності.

Провідний український дослідник С.Ф. Голов [2, с. 78] наводить умови повноти в інтегрованій звітності.

Колектив зарубіжних авторів В. Грін (W. Green), Н. Коніші (N. Konishi), П. Конрадїє (P. Conradie), А. Ромі (A. Romi), М. Ченг (M. Cheng) [3, с. 97] аналізують принципи достовірності та повноти інтегрованої звітності.

Румунський автор І. Драгу (I. Dragu) [4, с. 290] висвітлює достовірність інтегрованої звітності.

Досліджуючи принцип надійності (достовірності) і повноти інтегрованої звітності вітчизняний дослідник Р.В. Кузіна [5, с. 549] робить висновок, що вищевказаний принцип забезпечує якість звітності, тому скоріше за все це не принцип, а якісна характеристика такої звітності.

Український автор Н.О. Лоханова [6, с. 315-316] серед рекомендованих принципів підготовки та якісної характеристики

інформації, що наводиться в інтегрованій звітності не наводить принципу достовірності та повноти.

Малиновська Н.В. [7, с. 125-127] розглядає принцип достовірності та повноти інтегрованої звітності відповідно до Міжнародних основ інтегрованої звітності [8].

Італійський дослідник Ч. Міо (Ch. Mio) [9, с. 17] порівнює принцип достовірності та повноти за Міжнародними основами інтегрованої звітності та стандартами GRI.

Іспанський автор Дж. Моросу (J. Morros) [10, с. 346] характеризує принцип достовірності та повноти інтегрованої звітності.

Вітчизняний автор О.О. Нестеренко [11, с. 133] проводить експертну оцінку щодо дотримання принципу достовірності та повноти інтегрованої звітності вітчизняними та зарубіжними підприємствами.

Метою дослідження є визначення сутності принципу достовірності та повноти інтегрованої звітності, а також його реалізація в практичній діяльності вітчизняних підприємств.

Виклад основного матеріалу. Інтегрований звіт повинен включати в себе всі суттєві факти, як позитивні, так і негативні, в збалансованій формі і без істотних помилок [8].

На достовірність інформації впливає її збалансованість і відсутність помилок. Достовірність (яку часто називають точним поданням) посилюється такими механізмами, як повноцінні системи внутрішнього контролю та звітності, взаємодія із зацікавленими сторонами, внутрішній аудит або аналогічні функції, а також незалежне зовнішнє підтвердження [8].

Згідно з п. 3.3 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [12] фінансова звітність повинна бути достовірною (правдивою). Інформація, наведена у фінансовій звітності, є достовірною (правдивою), якщо вона не містить помилок та перекручень, які здатні вплинути на

рішення користувачів звітності. Відповідно до § ЯХ12 Концептуальної основи фінансової звітності [13] щоби бути корисною, фінансова інформація повинна не лише подавати відповідні явища, – вона повинна також правдиво подавати явища, які вона призначена подавати. Щоби бути досконало правдивим поданням, опис повинен мати три характеристики. Він має бути повним, нейтральним та вільним від помилок. Звичайно, досконалість рідко коли досяжна (якщо взагалі досяжна). Тобто, в Концептуальній основі фінансової звітності [13] та НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [12] достовірність розглядається як якісна характеристика фінансової звітності, а не як принцип такої звітності.

Відповідно до § 9 Директиви 2013/34/ЄС [14] щорічну фінансову звітність слід складати на основі обачливості, і вона повинна надавати достовірне і справедливе уявлення про активи і зобов'язання підприємства, його фінансовий стан, прибутки або збитки. Тобто, у європейській директиві є вимога щодо надання достовірної інформації, яка наведена у такій звітності.

Повний інтегрований звіт включає всю істотну інформацію, як позитивну, так і негативну. Для того щоб допомогти у виявленні всієї істотної інформації, необхідно врахувати, які чинники включають в свою звітність інші організації з тієї ж галузі, оскільки певні фактори в рамках галузі можуть бути суттєвими для всіх організацій в цій галузі [8]. Отже, повнота прямо взаємодіє із принципом суттєвості інтегрованої звітності.

Визначення повноти включає розгляд обсягу інформації, що розкривається, а також рівень її специфічності і точності. Це може включати розгляд потенційних питань щодо витрат / вигод, конкурентних переваг та інформації, орієнтованої на майбутнє [8].

Згідно з ст. 4 Закону України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» [15] та р. 3.6 НП(С)БО 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» [12] бухгалтерський облік та фінансова звітність

ґрунтується на принципі повного висвітлення або повноти, а саме: фінансова звітність повинна містити всю інформацію про фактичні та потенційні наслідки господарських операцій та подій, здатних вплинути на рішення, що приймаються на її основі.

Нестеренко О.О. [11, с. 133] проводить експертне дослідження щодо дотримання підприємствами принципу достовірності та повноти інтегрованої звітності, і визначає, що серед вітчизняних підприємств дотримуються принцип Група ДТЕК, ПАТ «КМЗ», Metinvest, BDO Ukraine, серед зарубіжних Ернст енд Янг Глобал Лімітед, Coca-Cola HBC, Samsung Electronics Co, Група компаній ASE, АТ «ГНЦ НІАР».

Наведемо елементи інтегрованої звітності українських підприємств, що свідчать про дотримання принципу достовірності та повноти (табл. 1).

Таблиця 1

Дотримання принципу достовірності та повноти інтегрованої звітності українських підприємств

№ з/п	ДТЕК	ГРУПА «НАФТОГАЗ»	АТ «УКЗАЛІЗНИЦЯ»	ТОВ «БДО»
1	Відсутня інформація в інтегрованій звітності	Для забезпечення принципу повноти, група Нафтогаз у річному звіті розкриває інформацію про суттєві теми в межах їх границь в обсязі, необхідному для відображення важливих характеристик впливу компанії на економічні, екологічні і соціальні аспекти, що надасть зацікавленим сторонам можливість на її основі оцінити результати діяльності групи і прийняти обґрунтовані рішення. Принцип повноти пов'язаний з такими факторами: • список суттєвих тем, охоплених у звіті, має бути достатнім для опису основних впливів компанії на економічні, екологічні і соціальні аспекти;	У тексті Звіту наведено посилання на джерела даних. Всі вони розкриті таким чином, щоб допустити вивчення та забезпечити якість і суттєвість інформації. Це дає можливість зацікавленим сторонам бути впевненими у можливості перевірки Звіту. Аудит консолідованого звіту про фінансовий стан, сукупний дохід, власний капітал, рух грошових коштів Групи за 2018 рік та	Відсутня інформація в інтегрованій звітності

	• границі охоплення окремих суттєвих тем можуть відрізнятись, проте мають покривати усі важливі елементи впливу діяльності компанії; • часові рамки звіту вимагають в першу чергу розкриття інформації про події і результати діяльності, що настали протягом звітного періоду. При цьому, у звіті повинні бути описані не тільки коротко- і середньострокові наслідки таких подій і результатів, а й їх можливий вплив в майбутньому	приміток до консолідованої фінансової звітності, зокрема стислий виклад значущих облікових політик, був здійснений компанією «Ернст енд Янг Аудиторські послуги», яка була обрана як незалежна сторона. Нефінансові показники не проходили формальної процедури верифікації даних	
--	--	---	--

Джерело: складено автором на основі інтегрованої звітності досліджуваних підприємств

Як видно, з табл. 1 ДТЕК та ТОВ «БДО» не розкривають у своїй інтегрованій звітності принцип достовірності та повноти. Група «НАФТОГАЗ» розкриває принцип повноти у своїй інтегрованій звітності, проте підтвердження достовірності в такій звітності відсутнє. Достовірність в інтегрованій звітності АТ «УКЗАЛІЗНИЦЯ» забезпечується через можливості перевірки інформації, а також верифікації фінансової звітності, проте варто зазначити, що верифікація нефінансових показників не проводилась, що знижує достовірність інтегрованої звітності підприємства.

Висновки і перспективи подальших досліджень. Таким чином, забезпечення достовірності та повноти інформації в інтегрованій звітності – це наведення в такій звітності суттєвої інформації про усі факти господарського життя підприємства без істотних помилок та перекручень відповідних показників, які здатні вплинути на процес прийняття управлінських рішень, що досягається за рахунок організації належної системи внутрішнього контролю та звітності суб'єкта господарювання, взаємодії із зацікавленими сторонами, службою внутрішнього аудиту або

аналогічною службою, а також незалежним зовнішнім підтвердженням інтегрованої звітності.

В процесі проведеного дослідження автором рекомендовано вітчизняним підприємствам описувати принцип достовірності та повноти інформації на яких формується інтегрована звітність у розділі «Основні принципи підготовки та презентації», так як, на сьогодні, досліджувані підприємства не наводять такий елемент у своїй звітності, що передбачено Міжнародними основами інтегрованої звітності.

В подальших наукових дослідженнях пропонується зосередити увагу на характеристиці принципу сталості та порівняльності, а також його реалізацію в інтегрованій звітності. На нашу думку, це дасть змогу сформулювати повне уявлення щодо основних правил формування інтегрованої звітності підприємства.

Література

1. Adams C.A. Understanding Integrated Reporting: The Concise Guide to Integrated Thinking and the Future of Corporate Reporting. Routledge, 2013. 89 p.
2. Голов С.Ф., Костюченко В.М., Кузіна Р.В. Інтегроване звітування: концепція, методологія та організація: Монографія. Херсон: Видавничий дім «Гельветика», 2018. 252 с.
3. Cheng M., Green W., Conradie P., Konishi N. & Romi A. (2014), The International Integrated Reporting Framework: Key Issues and Future Research Opportunities // Journal of International Financial Management & Accounting. № 25. Pp. 90-119. doi:10.1111/jifm.12015.
4. Dragu I. Accountancy and the Changing Landscape of Integrated Reporting. IGI Global, 2017. 303 p.
5. Кузіна Р.В. Формування системи корпоративної звітності: теорія, методологія та організація : дис ... д-ра екон. наук. Одеса, 2016. 591 с.

6. Лоханова Н.О. Інтеграційні процеси в обліку в умовах інституціональних перетворень: [Моногр.]. Херсон: Грінь Д.С., 2012. 400 с.
7. Малиновская Н.В. Интегрированная отчетность: информационное значение, принципы составления: [Моногр.]. М.: Финансовый университет, 2015. 160 с.
8. The International <IR> Framework. (n.d.). <https://integratedreporting.org>. URL: <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf> (дата звернення 01.11.2019).
9. Mio Ch. Integrated Reporting: A New Accounting Disclosure. Palgrave Macmillan, 2016. 312 p.
10. Morros J. The integrated reporting: A presentation of the current state of art and aspects of integrated reporting that need further development // Intangible Capital. Vol. 12. № 1. 2016. PP. 336-356.
11. Нестеренко О.О. Методологія та організація формування інтегрованої звітності: дисертація ... д-ра. екон. наук, спец.: 08.00.09 - бухгалтерський облік, аналіз та аудит. Харків: ХДУХТ, 2018. 510 с.
12. Про затвердження Національного положення (стандарту) бухгалтерського обліку 1 «Загальні вимоги до фінансової звітності» : Наказ Міністерства фінансів України від 07.02.2013 р. № 73. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> (дата звернення 01.11.2019).
13. The Conceptual Framework for Financial Reporting. URL: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2019/conceptualframework.pdf> (дата звернення 01.11.2019).
14. Directive 2013/34/EU of the European parliament and the council of 26 june 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending

Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC. URL: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/diretivacont.pdf> (дата звернення 01.11.2019).

15. Закон України «Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» від 16.07.99 р. № 996-XI. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/996-14> (дата звернення 01.11.2019).

References

1. Adams C.A. Understanding Integrated Reporting: The Concise Guide to Integrated Thinking and the Future of Corporate Reporting. Routledge, 2013. 89 p. [in English].
2. Golov S.F., Kostyuchenko V.M. and Kuzina R.V. (2018). Integrovane zvituvannya: kontseptsiya, metodologiya ta organizatsiya [Integrated reporting: concept, methodology and organization]. Herson: Vidavnicliy dim «Gelvetika». 252 p. [in Ukraine].
3. Cheng M., Green W., Conradie P., Konishi N. and Romi A. (2014), The International Integrated Reporting Framework: Key Issues and Future Research Opportunities // Journal of International Financial Management & Accounting. № 25. PP. 90-119. doi:10.1111/jifm.12015 [in English].
4. Dragu, I. (2017). Accountancy and the Changing Landscape of Integrated Reporting. IGI Global. 303 p. [in English].
5. Kuzina, R.V. (2016). Formuvannia systemy korporativnoi zvitnosti: teoriia, metodolohiia ta orhanizatsiia [Formation of corporate reporting system: theory, methodology and organization]: Doctor's thesis. Odesa [in Ukraine].
6. Lokhanova, N.O. (2012). Intehratsiini protsesy v obliku v umovakh instytutsionalnykh peretvoren [Integration processes in accounting in terms of institutional transformations]: [Monohr.]. Kherson: Hrin D.S. 400 p.

7. Malinovskaya N.V. (2015). Integriruvannaya otchetnost: informatsionnoe znachenie, printsipyi sostavleniya [Integrated reporting: informational value, principles of compilation]. Moskow. 160 p. [in Russian].
8. The International <IR> Framework. (n.d.). <https://integratedreporting.org>. URL: <https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf> [in English].
9. Mio, Ch. (2016). Integrated Reporting: A New Accounting Disclosure. Palgrave Macmillan, 2016. 312 p. [in English].
10. Morros, J. (2016). The integrated reporting: A presentation of the current state of art and aspects of integrated reporting that need further development // Intangible Capital. Vol. 12. № 1. PP. 336-356 [in English].
11. Nesterenko, O.O. (2018). Metodology and organization of the information of integrated reporting. Doctor's thesis. Kharkiv [in Ukraine].
12. Pro zatverdzhennya Natsionalnogo polozhennya (standartu) bukhgalterskogo obliku 1 «Zagalni vimogi do finansovoï zvitnosti»: Nakaz Ministerstva finansiv Ukraini vid 07.02.2013 № 73. URL: <http://zakon4.rada.gov.ua/laws/show/z0336-13> [In Ukrainian].
13. The Conceptual Framework for Financial Reporting. URL: <http://eifrs.ifrs.org/eifrs/bnstandards/en/2019/conceptualframework.pdf> [in English].
14. Directive 2013/34/EU of the European parliament and the council of 26 june 2013 on the annual financial statements, consolidated financial statements and related reports of certain types of undertakings, amending Directive 2006/43/EC of the European Parliament and of the Council and repealing Council Directives 78/660/EEC and 83/349/EEC. URL: <http://www.oroc.pt/fotos/editor2/diretivacont.pdf> [in English].
15. The Verkhovna Rada of Ukraine (1999), The Law of Ukraine «On Accounting and Financial Reporting in Ukraine». URL: <https://zakon.rada.gov.ua/laws/show/996-14> [In Ukrainian].