

---

UDC 657.32

JEL classification: M41, M42, D24

DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2023.04.067>

**Ярослав КРУПКА,**

доктор економічних наук, професор,  
професор кафедри обліку і оподаткування,  
Західноукраїнський національний університет,  
вул. Львівська, 11, м. Тернопіль, 46009, Україна,  
e-mail: [krsladm@gmail.com](mailto:krsladm@gmail.com)  
ORCID ID: 0000-0002-9926-5513

## **ІНТЕГРОВАНА ЗВІТНІСТЬ ТА ЇЇ ОБЛІКОВО-ІНФОРМАЦІЙНЕ ЗАБЕЗПЕЧЕННЯ**

Крупка Я. Інтегрована звітність та її обліково-інформаційне забезпечення. *Вісник економіки*. 2023. Вип. 4. С. 67–81. DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2023.04.067>

Krupka, Y. (2023) Intehrovana zvitnist ta yii oblikovo-informatsiine zabezpechennia [Integrated reporting, its accounting and information support]. *Visnyk ekonomiky – Herald of Economics*, 4, 67-81. DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2023.04.067>

### **Анотація**

**Вступ.** В Україні та світі набула поширення практика формування інтегрованої звітності. Така звітність, окрім фінансової, має розкривати ще й нефінансову інформацію, що стосується показників екологічного, соціального, інноваційного, стратегічного та інших напрямів діяльності підприємств та корпорацій. У зв'язку з цим в економічній літературі уже тривалий час точиться дискусія щодо форми й змісту такої звітності, на яких користувачів має бути спрямована інформація інтегрованої звітності і які показники варто у ній розкривати.

**Мета статті** – дослідження запитів основних користувачів фінансової та нефінансової інформації, на яких слід орієнтувати інтегровану звітність, введення в систему обліку необхідних даних для формування показників такої звітності.

**Методи.** Для досягнення поставленої мети дослідження використано системний та інноваційний підходи до узагальнення інформації, методи бібліографічного, концептуального та функціонального аналізу.

**Результати.** Розкриваються структура та проблеми складання інтегрованої звітності. Аналізується склад користувачів такої звітності та їх інформаційні потреби. Зазначено, що основними користувачами, на яких має бути зорієнтована інтегрована звітність, є власники, реальні та потенційні інвестори. Нова концепція такої звітності має бути спрямована на створення вартості, зокрема: на рівні підприємства, для оцінювання взаємовідносин між партнерами у бізнесі, на рівні суспільства загалом. Відповідно до показників інтегрованої звітності має

© Ярослав Крупка, 2023.

бути сформована система обліку на підприємстві. Систематизовано основні ознаки та надано характеристики такому інтегрованому обліку. Визначено, що розширення інформаційного забезпечення через інтегровану звітність, доповнення її даними щодо формування вартості капіталу підприємств створить можливість покращити інвестиційну привабливість суб'єктів господарювання та інвестиційний клімат у державі, що дасть змогу залучати на розвиток підприємництва додаткові інвестиції як із внутрішніх, так і з зовнішніх джерел.

**Перспективи.** Подальші наукові дослідження у цьому напрямі доцільно проводити з метою розширення інформаційного поля інтегрованої звітності, уведення показників такої звітності в систему бухгалтерського фінансового та управлінського обліку.

**Ключові слова:** капітал, вартість підприємства, облік, інтегрована звітність, нефінансова інформація, користувачі, інвестори.

**Формули: 0, рис.: 2, табл.: 1, бібл.: 16.**

**Yaroslav KRUPKA,**

D. Sc. (Economics), Professor,

Professor at the Department of Accounting and Taxation,

West Ukrainian National University,

11 Lvivska str., Ternopil, 46020, Ukraine.

E-mail: krsldm@gmail.com

ORCID ID: 0000-0002-9926-5513

## **INTEGRATED REPORTING, ITS ACCOUNTING AND INFORMATION SUPPORT**

**Introduction.** *In Ukraine and around the world, the practice of integrated reporting has become widespread. Such reporting, in addition to financial information, is intended to disclose non-financial information related to environmental, social, innovative, strategic, and other aspects of the activities of enterprises and corporations. In economic literature, there has been an ongoing debate for some time about the form and content of such reporting, the audience for which the information in integrated reporting should be directed, and which indicators should be disclosed in it.*

**The purpose** is to investigate the queries of key users of financial and non-financial information, on which the focus should be directed for integrated reporting, and the incorporation of necessary data into the accounting system to generate indicators for such reporting.

**Methods.** To achieve the research goal, a systematic and innovative approach was employed to synthesize information, using methods of bibliographic, conceptual, and functional analysis.

**Results.** The structure and challenges of compiling integrated reporting are disclosed. The analysis examines the user base of such reporting and their informational needs. It is noted that the primary users targeted by integrated reporting are owners, current and potential investors. The new concept of this reporting should be aimed at creating enterprise

---

value, particularly at the company level, to assess relationships with business partners and at the societal level overall.

*The indicators of integrated reporting should be aligned with the enterprise's accounting system. The main features of such integrated accounting are systematized, and characteristics are provided. It is determined that expanding information provision through integrated reporting, supplementing it with data regarding the formation of capital value for enterprises, will improve the investment attractiveness of economic entities and the investment climate in the country. This will enable attracting additional investments for entrepreneurship development from both domestic and external sources.*

**Prospects.** *Further scientific research in this direction is advisable to conduct with the aim of expanding the information scope of integrated reporting, introducing indicators of such reporting into the financial and managerial accounting system.*

**Keywords:** *capital, enterprise value, accounting, integrated reporting, non-financial information, users, investors.*

**Formulas: 0, fig.: 2, tabl.: 1, bibl.: 16.**

**JEL classification: M41, M42, D24.**

**Постановка проблеми.** Сучасна економіка пов'язана зі світовими глобальними процесами. Вона потребує належного інформаційного забезпечення. Окрім економічних показників виникає велика потреба подавати інформацію різним користувачам, яка не стосується економічних питань. Будь-які суб'єкти господарювання функціонують у природному та суспільному середовищі та мають дотримуватись поведінкових норм, що встановлені відповідними інституціями. Вони мають звітувати перед суспільством про результати такої діяльності. Це стосується вирішення підприємством соціальних питань, забезпечення охорони праці і техніки безпеки, запровадження встановлених природоохоронних заходів, прогнозування подальшої стратегії розвитку й діяльності суб'єкта господарювання.

Для розкриття такої інформації недостатньо лише показників фінансової чи статистичної звітності. Сучасна глобалізована звітність має бути доповнена інформацією нефінансового характеру. Це найбільше стосується України, котра, крім інших глобальних викликів, веде затяжну виснажливу війну з російським агресором. У період воєнних дій, а також під час майбутньої післявоєнної відбудови мають бути вироблені нові індикатори, які, крім фінансових, позиціонували би напрями соціального, екологічного, стратегічного розвитку, вказували шляхи мінімізації системних і несистемних ризиків. Саме на вирішення зазначених питань має бути спрямована робота з розширення звітної інформації, доповнення її нефінансовими показниками, вироблення стратегії формування інтегрованої звітності підприємств та корпорацій.

**Аналіз останніх досліджень і публікацій.** У вітчизняних та зарубіжних наукових і практичних виданнях ведеться постійна дискусія щодо необхідності та правил складання інтегрованої звітності. Перші розробки щодо формування інтегрованої звітності у світовій практиці здійснено на початку 2000-х років. Так, у 2007 р. міжнародна організація Accounting for Sustainability («Облік стійкості») розробила рекомендаційний документ Connected Reporting Framework (який у 2009 р. був

розширений), що стосувався єдиних підходів до формування інтегрованої звітності [1]. Ці документи передані новоствореній у 2010 р. Раді з міжнародного інтегрованого звітування, якою затверджено Концептуальну основу інтегрованого звітування. Згідно з нею мета інтегрованого звітування має бути така:

– надання інформації користувачам про наявні ресурси та взаємовідносини компанії з іншими учасниками;

– взаємодія компанії із зовнішнім середовищем з метою створення вартості бізнесу [2, с. 45–46].

Пізніше у наукових розробках і публікаціях надано багато пропозицій щодо розширення рамок інтегрованої звітності. Серед зарубіжних авторів питання інтегрованого звітування досліджували Б. Поттер, П. Дж. Сінгх, Дж. Йорк [3], Р. Г. Еклз, Д. Зальцман [4] та інші. Із українських науковців, що досліджували питання формування інтегрованої звітності, варто виокремити праці Атамаса П. Й. [5], Голова С. Ф., Костюченко В. М., Кузіної Р. В. [2], Костирка Р. О. [6], Куцика П. О. [7], Лоханової Н. О. [8] та ін.

Більшість науковців вважають, що у такій звітності має інтегруватися інформація фінансового, управлінського обліку та нефінансові дані. Таку звітність можна використовувати для внутрішніх управлінських потреб, а особливо вона важлива для зовнішніх стейкхолдерів. Інтегрована звітність має містити, окрім фінансово-економічних показників, ще й інформацію щодо соціальної, екологічної, інноваційної діяльності та має бути спрямована на стратегію розвитку підприємства.

Корягін М. В. та Куцик П. О. розцінюють інтегровану звітність як нову парадигму розвитку бухгалтерського обліку [9, с. 140–141]. Вони вважають, що поява інтегрованої звітності є наслідком закономірного процесу розвитку обліку, новим сучасним етапом парадигмального генезису бухгалтерської звітності (рис. 1).

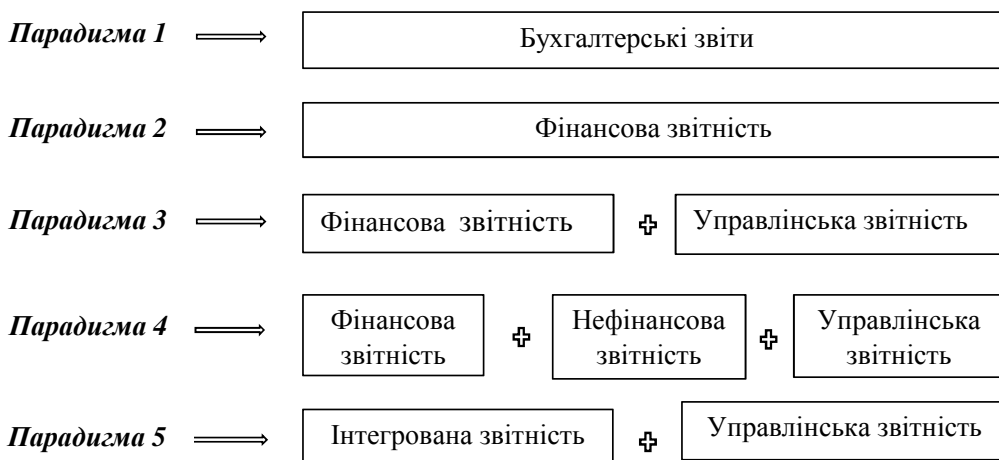


Рис. 1. Парадигми розвитку звітної інформації

Джерело: розроблено автором на основі [9, с. 141].

---

З ними не погоджується Кузіна Р. В., яка вважає, що інтегрована звітність містить лише незначну частину інформації з бухгалтерського обліку, а поєднання фінансової та нефінансової звітності не можна вважати інтегрованою звітністю [2, с. 47].

З останньою позицією також важко погодитися. Під час формування інтегрованої звітності ігнорування даних системного бухгалтерського обліку може призвести до дисбалансу в інформаційному супроводі діяльності компанії. Більшість розрізнених факторів нефінансового характеру також мають грошову оцінку і тісно пов'язані з фінансовими звітами. Наприклад, витрати на природоохоронну діяльність, на охорону праці, на розробку інноваційних проєктів стратегічного напрямку, які також фінансуються за рахунок звичайної діяльності фірми, враховуються в балансі, звіті про фінансові результати. Врешті-решт таку групу звітності названо інтегрованою, бо вона має поєднувати усі напрями інформаційного забезпечення діяльності підприємства: фінансовий, управлінський облік, нефінансові облікові дані.

Під час формування інтегрованої звітності відхід від облікової інформації, на якій базується фінансова звітність, може порушити принципи порівнянності, релевантності та інші основоположні принципи щодо інформаційного забезпечення користувачів. Лоханова Н. О., досліджуючи проблеми формування інтегрованої звітності, виокремлює такі вузькі місця у її змісті:

- складність забезпечення суттєвості звітної інформації;
- певний дисбаланс між розкриттям потрібної і надмірної інформації;
- труднощі із забезпеченням потреб різних груп користувачів [8, с. 307].

У вітчизняній практиці елементи інтеграції показників звітності запропоновані саме у тісному взаємозв'язку з системою бухгалтерського обліку та фінансової звітності. Недавно прийняті зміни і доповнення до основоположного Закону України про бухгалтерський облік передбачають подачу певною категорією великих і середніх підприємств звіту про управління [10]. Такий звіт не можна відносити до фінансової звітності, оскільки у ньому, окрім результативних показників, потрібно розкрити індикатори нефінансового характеру соціального й екологічного спрямування, ризиків та кадрової політики, напрямів інноваційного стратегічного розвитку суб'єктів господарювання. Однак нечітке визначення у ньому і в затверджених Міністерством фінансів України Методичних рекомендаціях зі складання звіту про управління напрямів та індикаторів, спрямованих на конкретних споживачів інформації, джерел для отримання такої інформації робить його складним для заповнення і важким для розуміння.

Не вносить ясності у зміст інтегрованої звітності запропонований вищезгаданим Комітетом з міжнародної інтегрованої звітності (IIRC) Проєкт міжнародного формату інтегрованої звітності [11]. У ньому розкривається лише система принципів, які формують поняття і яких потрібно дотримуватись у процесі складання інтегрованої звітності.

Усе це стримує подальший розвиток інтегрованої звітної інформації, не сприяє дотриманню її взаємозв'язку з бухгалтерським фінансовим, внутрішньогосподарським (управлінським) обліком, не до кінця враховує інформаційні потреби найбільш важливих користувачів.

**Мета статті** полягає у дослідженні запитів основних користувачів фінансової та нефінансової інформації, на яких слід зорієнтувати інтегровану звітність, введення в систему обліку необхідних даних для формування показників такої звітності.

**Виклад основного матеріалу.** Потреба в розширенні інформативності звітності підприємств, введенні до неї, крім фінансових, ще й інших нефінансових індикаторів зумовлена насамперед недоліками системи формування обліково-звітної інформації. Основні недоліки сучасного обліку та фінансової звітності такі:

– бухгалтерський облік та фінансова звітність розкривають переважно «історичні» події, вони дають інформацію про результати минулих подій і не зачіпають проблем стратегічного характеру;

– чинна система обліку не відображає реальну вартість майна, активів підприємства, передусім створених на самому підприємстві, особливо нематеріального характеру і тих, що часто зазнають змін в оцінюванні;

– сучасний облік через відсутність активного ринку щодо більшості активів та фінансових інструментів не дає можливості визначити справедливую вартість таких активів, чого вимагають вітчизняні та міжнародні стандарти бухгалтерського обліку і фінансової звітності;

– у практиці через відсутність необхідних інструментів не використовуються пропонувані у стандартах норми визначення теперішньої вартості майбутніх грошових надходжень, також не застосовується система дисконтування боргових зобов'язань;

– у фінансовій звітності відсутні показники, що стосуються нефінансової сфери діяльності підприємства (соціального, екологічного характеру, набутого виробничого та людського капіталу та інші).

З огляду на це, для більш повного задоволення інформаційних потреб користувачів звітність підприємств часто несистемно доповнюється новими даними нефінансового спрямування. Згідно з проведеними дослідженнями інформаційно-аудиторської компанії «Делойт (Deloitte)» протягом останніх років обсяг фінансової інформації збільшився вдвічі, а нефінансової – аж у шість разів і займає майже 54% обсягу інформації річного звіту у провідних публічних компаніях Великої Британії [12].

Це спричинило зародження у світовій практиці спочатку, так званої, інтегрованої звітності, а пізніше й потребу у запровадженні інтегрованого обліку, який мав би надавати інформацію для складання такої звітності.

Під інтегрованою звітністю більшість науковців розуміє відображення у звітних формах фінансових та інших показників, поєднання у ній елементів як фінансової, так і нефінансової інформації підприємства. В інтегрованій звітності має розкриватися інформація щодо фінансового, виробничого, людського, інтелектуального, соціального та природничого капіталу. Вона має цілісно відображати всі сторони діяльності підприємства: стратегію розвитку, можливі ризики, стійкість до різних викликів та потрясінь. Мета формування такої звітності – задоволення інформаційних потреб як внутрішнього управління, так і надання повної та неупередженої інформації зовнішнім користувачам.

На це націлені як національні, так і міжнародні стандарти обліку та фінансової звітності. Вони зорієнтовують облік і звітність на якомога ширше інформаційне задоволення багатьох користувачів.

Однак запити споживачів обліково-звітної інформації про діяльність суб'єкта господарювання можуть бути різними. Це певною мірою призводить до конфлікту інтересів (рис. 2).

Такі основні користувачі, як власники (учасники, інвестори, акціонери), зацікавлені в отриманні інформації щодо можливості розвитку стратегії підприємницької діяльності, залучення нових інвестиційних ресурсів, збільшення прибутковості та укріплення фінансової стійкості підприємства.

Менеджери та інші наймані працівники, використовуючи облікову інформацію для оперативного управління, обстоюють особисті інтереси щодо умов праці та її оплати, можливостей отримання інших матеріальних благ від підприємства. Це призводить до збільшення витрат і зменшення прибутку для власників.



Рис. 2. Вплив основних користувачів інформації на результати діяльності компанії  
Джерело: розроблено автором.

Держава в особі фіскальних органів контролює правильність нарахування та повноту сплати податків, що також зменшує прибуток для власників. Інші установи (дозвільні системи, статистики, комісії з цінних паперів) регулюють законність діяльності, забезпечують захист прав акціонерів, контролюють питання емісії, купівлі-продажу цінних паперів.

Партнери компанії (постачальники, покупці, банки, інші контрагенти) цікавляться інформацією щодо надійності комерційних операцій і розрахунків за ними, фінансової стійкості та можливості своєчасного погашення кредитних зобов'язань. З позиції обліку їх можна кваліфікувати як кредиторів і дебіторів. Зазвичай кредитори спонукають своїх бізнес-партнерів до покращення показників фінансового стану та платоспроможності підприємства, а дебітори, навпаки, своїм стремлінням до відстрочки платежів знижують показники фінансової стійкості, платоспроможності. Отже, серед цих двох

споріднених груп користувачів облікової інформації існує певний конфлікт інтересів щодо базових показників оцінювання результативності роботи.

З одного боку, широка громадськість виявляє інтерес до можливості здійснення інвестицій у придбання акцій, тобто воліє придбати цінні папери у високорентабельних та фінансово стійких емітентів, а з іншого – громадськість, населення цікавить спільний добробут та участь у ньому суб'єкта господарювання (зайнятість, соціальні блага, екологічна безпека та інше), що потребує немалих витрат.

Таким чином, кожна вказана група користувачів має свої інтереси. Такі інформаційні запити часто формуються з намаганням отримати певні вигоди. Тому результати обліку стають предметом конфлікту та вимагають певного компромісу між інтересами користувачів. Це може негативно впливати на дотримання якісних характеристик звітної інформації. З огляду на це, треба будувати облікову систему таким чином, щоб мати змогу враховувати інтереси усіх груп користувачів і водночас дотримуватись належного рівня достовірності такої інформації.

Тому важливо відображати в системі обліку і звітності не лише фінансові, а й нефінансові сторони життя підприємства, його участь у соціальних, природоохоронних та інших аспектах, суспільному житті регіону і країни загалом. Це має бути відображено в інтегрованій звітності підприємства.

Нормативним документом щодо формування інтегрованої звітності є Міжнародний стандарт з інтегрованої звітності, що затверджений у 2013 р. Міжнародною радою з інтегрованої звітності (IIRC). У частині нефінансової інформації використані пропозиції Глобальної ініціативи звітності (GRI), яка розробила чотири керівництва щодо оцінювання у звітності ступеня стійкості розвитку. Рада з підготовки стандартів щодо кліматичних змін (CDSB) сформувала концептуальну основу з розкриття інформації про кліматичні зміни.

В Україні до цього часу відсутня нормативна база щодо складання інтегрованої звітності і відповідно до неї не створена відповідна система обліку. Водночас, як зазначалося раніше, згідно з ухваленими змінами до Закону про бухгалтерський облік великі й середні підприємства, а також ті, що становлять суспільний інтерес, мають складати Звіт про управління. Пізніше Міністерство фінансів України запропонувало Методичні рекомендації зі складання Звіту про управління. У них рекомендується розкривати у звіті облікову інформацію за багатьма напрямками. Передбачено, що в структурі Звіту про управління також потрібно відображати окремі питання економічної діяльності. Проте найбільша увага зосереджується на соціальних і екологічних аспектах життя компанії, кадровій політиці, системних та несистемних ризиках. Така інформація, зазвичай, потрібна для внутрішнього управління. Вона не може повною мірою задовольняти інформаційні потреби власників, реальних та потенційних інвесторів.

Зазначимо, що середні підприємства можуть не відображати у такому звіті нефінансову інформацію. Натомість, згідно з Методичними рекомендаціями до складання звіту підприємства-емітенти цінних паперів, акції яких допущені до торгів на фондових біржах, зобов'язані також подавати у цьому звіті інформацію про корпоративне управління, зокрема щодо складу органів і повноважень корпоративного управління, структури акціонерів та порядку проведення загальних зборів, операцій



---

з цінними паперами, організації внутрішнього контролю, дивідендної політики, перспектив розвитку та удосконалення управління.

Подібні питання передбачені для розкриття у звітності, яку подають емітенти до Національної комісії з цінних паперів та фондового ринку. Введення таких показників до Звіту про управління, який має подаватися у визначені інституції та офіційно оприлюднюватися, може привести до певного дублювання інформації. Зрештою, в Україні сьогодні невелика кількість корпоративних суб'єктів бере участь у торгах на фондових біржах. Тому малоімовірно, що такий підхід доцільний і буде реалізований у найближчій перспективі.

Для складання інтегрованих звітів, у т. ч. Звіту про управління, потрібно трансформувати облікову систему в частині відображення у ній нефінансової інформації. В економічній літературі поряд з інтегрованою звітністю розглядається трактування та можливість застосування інтегрованого обліку. Наприклад, Садовська І. Б., поєднуючи в одну інтегровану систему фінансовий та управлінський облік, посилається на досвід західних країн. Вона стверджує, що більшість промислових підприємств США, Великої Британії, Канади та інших країн англосаксонської групи вже тривалий час використовують інтегровану систему обліку, яка забезпечує калькулювання собівартості окремих видів продукції та контроль витрат на її виробництво. Це досягається через внесення рахунків виробничого обліку до загальної системи рахунків. Відповідно, такі рахунки кореспондують з рахунками фінансового обліку [13].

Намагаючись окреслити предмет та визначити межі інтегрованого обліку, деякі науковці допускають хибні уявлення щодо суті цього напрямку облікової роботи. Помилковим, на наш погляд, є твердження Шевченко Л. Я., що «...інтегрована система обліку – це об'єднання (кооперація) діючих елементів господарювання для досягнення спільних цілей». Під інтеграцією облікової системи вона розуміє об'єднання в єдиному обліковому процесі планування й обліку ресурсів, активів, технологій, факторів виробництва, інформації, збутових мереж та ін. [14, с. 134]. З цього приводу треба зазначити, що об'єднанню підлягає фінансова та нефінансова інформація, способи її отримання, а не елементи господарювання. З іншого боку, об'єднання обліку із плануванням не вважається інтегрованим обліком, тому що будь-який облік має надавати інформацію для контролю за виконанням планів, ухваленням управлінських рішень.

Куцик П. О. пропонує єдину систему інтегрованого обліку будувати на поєднанні фінансового, управлінського, податкового обліку та обліку за МСФЗ [7, с. 78]. Можна погодитись з автором, що побудова такої інтегрованої системи дасть змогу виключити багаторазове введення первинних даних, забезпечити порівнянність інформації та оптимізувати документообіг. Проте податкового обліку зараз в Україні немає, оскільки згідно з прийнятим Податковим кодексом підґрунтя для оподаткування становить інформація бухгалтерського фінансового обліку. Згідно з новим законодавством Облік за МСФЗ (знову ж таки фінансовий) мають здійснювати: підприємства, що становлять суспільний інтерес, публічні акціонерні товариства, а також підприємства, що проводять діяльність з видобування корисних копалин загальнодержавного значення. Завдання інтегрованого обліку – це поєднання в одній системі обліку виробничих,

господарських, фінансових та нефінансових операцій, процесів, подій з метою формування інтегрованої звітності.

На наш погляд, більш реальним може бути розширення в інтегрованому обліку, звітності інформації щодо формування вартості підприємства. Це важливе питання стосується дійсних інвесторів, які вкладають кошти і сподіваються на розширення діяльності суб'єкта господарювання та збільшення вигоди від здійснених вкладень. Розкриття в інтегрованій звітності інформації про можливості додаткового приросту капіталу покращить інвестиційну привабливість підприємства, що має зацікавити потенційних інвесторів. У трактуванні поняття інтегрованої звітності, яке надає Міжнародна рада з інтегрованої звітності (IIRC), зазначено, що це процес, який приводить до подання підприємством відомостей в інтегрованому звіті про створення цінності протягом певного часу [11].

Розширення інформативності інтегрованої звітності у напрямі розкриття у ній вартісних індикаторів підтримують Корягін М. В. та Куцик П. О. [9, с. 153]. Вони запропонували розкривати у такій звітності інформацію щодо вартісного оцінювання підприємства за такими рівнями:

- рівень вартості суб'єкта господарювання, що розраховується на основі аналізу фінансових показників, у т. ч. дивідендних виплат інвесторам, зростання вартості акцій тощо;
- рівень зростання загальної вартості суб'єкта, що важливо для контрагентів, працівників та підтверджує його фінансову стійкість;
- рівень вартості для суспільства, наскільки цінною є діяльність підприємства для суспільства, які вигоди або шкоду вона принесе громадянам та країні загалом.

Така інформація також важлива для потенційних інвесторів. Для її отримання потрібно відповідним чином налаштувати систему бухгалтерського обліку. Основи методології обліку формування інформації для управління вартістю підприємства детально дослідив Корягін М. В. Він запропонував інтегрований варіант оцінювання вартості, що поєднує затратний, дохідний та ринковий підходи. Науковець надав пропозиції щодо розрахунку справедливої вартості, визначення середньозваженої ринкової ціни матеріальних ресурсів та інших активів, вартості зобов'язань підприємства. Він також розглянув систему відображення в обліку операцій з оцінювання довгострокових і поточних активів та зобов'язань з коригуванням та доведенням їхньої вартості до справедливої [15, с. 219–260]. Також запропонував систему оцінювання та позабалансового обліку інтелектуальної власності, людського, організаційного та клієнтського капіталу підприємства.

В економічній літературі також відомі інші пропозиції щодо врахування системою обліку і звітності різних нетрадиційних чинників, нефінансових індикаторів, що впливають на величину реальної вартості компанії. Наприклад, Яремко І. Й. стверджує, що є можливість наблизити обліково-звітну величину підприємства до реальної вартості через комбінації, пов'язані з його капіталом. На його думку, в сучасній інформаційній економіці нематеріальні активи у формі ділової репутації, які він називає продуктивною енергією капіталу (торгові марки, торгові знаки, «ноу-хау», людський капітал, сформовану клієнтуру тощо), відіграють важливішу роль, ніж відображені в балансі фізичні, матеріальні активи [16, с. 48]. Яремко І. Й.

увводить в економічний лексикон поняття «ідеальний капітал», величину якого визначає за обсягом досягнутого фінансового результату (прибуткового капіталу). Продуктивність такого капіталу забезпечується раціональним поєднанням усіх складових інфраструктурних, інтелектуальних, людських ресурсних потенціалів. Це пропонується відображати окремим об'єктом бухгалтерського обліку і балансовою статтею у звітності [16, с. 52–53].

Складно повірити, що такий різнобічний обсяг фінансової та нефінансової інформації вдасться звести в систему бухгалтерського обліку. Проте потреба в інтеграції різних інформаційних систем з виходом на узагальнену інтегровану звітність беззаперечна.

В табл. 1 окремлено основні ознаки такого інтегрованого обліку та надано пояснення до них.

Таблиця 1

**Основні ознаки та характеристики інтегрованого обліку**

№ з/п	Ознаки	Характеристика
1.	Сутність інтегрованого обліку	Поєднання в одній інформаційній системі обліку господарських, виробничих, фінансових і нефінансових процесів, операцій, подій.
2.	Мета інтегрованого обліку	Підготовка облікової інформації для формування інтегрованої звітності.
3.	Об'єкти обліку	– Операційна, фінансова та інвестиційна діяльність; – соціально-економічні процеси; – природоохоронні процеси; – інші несистемні факти, події, процеси.
4.	Користувачі	– Зовнішні (акціонери, державні органи, банки, контрагенти, реальні та потенційні інвестори); – внутрішні (власники, керівники, менеджери, працівники підприємства).
5.	Базисна основа інтегрування	– Фінансовий облік; – управлінський облік; – податкові та інші розрахунки; – нефінансова та інша несистемна інформація.
6.	Регламентация	– Законодавча; – нормативно-регуляторна; – внутрішньокорпоративна; – внутрішньофірмова.
7.	Обов'язковість обліку	– Обов'язковий згідно законодавчо-нормативних актів; – необов'язковий за ініціативи власників чи адміністрації підприємства.
8.	Системність, безперервність обліку	– Всеохопний, безперервний з моменту створення і до часу ліквідації підприємства; – несистемний, епізодичний з ініціативи власників чи адміністрації.

продовження таблиці 1

9.	Часове спрямування облікової інформації	– Історичне про минулі події; – поточні, оперативні дані; – інформація прогностичного спрямування
10.	Облікові вимірники	– Кількісно-сумові; – кількісно-якісні.
11.	Ступінь точності інформації	– Документальне підтвердження і об'єктивність; – розрахунково-логічна, орієнтовні дані.
12.	Документованість операцій, подій	– Документальне підтвердження операцій; – бездокументне з використанням комп'ютерно-комунікаційних носіїв; – приблизні, очікувані, експертні дані; – розрахунково-аналітична оцінка.
13.	Ступінь відкритості інформації	– Публічна інформація, що підлягає оприлюдненню; – закриті дані, що містять комерційну таємницю.
14.	Терміни подання інформації	– Оперативно для поточного управління; – за встановленими термінами подання звітності; – за інших потреб.

Джерело: розроблено автором.

**Висновки і перспективи подальших досліджень.** Загалом обліково-звітна інформація має бути спрямована на розкриття виробничо-фінансової, соціальної, природоохоронної й інших сторін діяльності суб'єкта господарювання. Розширення інформаційного забезпечення через інтегрований облік і звітність, доповнення їх інформацією щодо формування вартості капіталу суб'єктів на різних рівнях економічного життя підприємства буде сприяти покращенню інвестиційного клімату в бізнесі та державі, залученню додаткових коштів на розвиток підприємництва як від внутрішніх, так в від іноземних інвесторів. Уведення в інтегровану звітність критеріїв та показників щодо формування вартості підприємства дасть змогу через кількісні виміри давати якісну оцінку бізнесу. Побудова такої звітності на облікових даних, що, окрім фінансових, також охоплюють критерії, які характеризують інтелектуальний капітал, соціальні, екологічні та інші фактори діяльності, дасть змогу користувачам інформації формувати більш чітке уявлення про реальну вартість підприємства.

Подальші дослідження варто спрямовувати на вдосконалення системи визначення реальної вартості підприємства шляхом інтеграції фінансових та інших індикаторів. Це має суттєво посилити інвестиційну привабливість, надавати впевненості реальним і потенційним інвесторам, іншим користувачам щодо подальшого ефективного функціонування суб'єкта господарювання.

### Література

1. Connected Reporting Framework. URL: <http://www.accountingforsustainability.org/wpcontent/uploads/2011/2012/Connected-Reporting-A-practical-guide-with-worked-examples>.

- 
2. Голов С. Ф., Костюченко В. М., Кузіна Р. В. Інтегроване звітування: концепція, методологія та організація: моногр. Херсон: Гельветика, 2018. 252 с.
  3. Potter B., Singh P. J., York J. Corporate Social Investments through Integrated Reporting: Critical Issues. *Seventh Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference*. Kobe 26-28 July, 2013. 23 p.
  4. Eccles R. G., Saltzman D. Achieving Sustainability Through Integrated Reporting. *Stanford Social Innovation Review*. 2011. Summer. P. 56–61.
  5. Атамас П. Й. Інтегрована корпоративна звітність: проблеми впровадження. *Економіка підприємства*. 2015. № 1. С. 78–85.
  6. Костирко Р. О., Лісничка Т. В. Інтегрована звітність – інструмент забезпечення сталого розвитку суспільства. *Економіка. Менеджмент. Підприємництво*. 2012. № 24 (1). С. 189–195.
  7. Куцик П. О. Концепція уніфікованої системи обліку і звітності в корпоративному управлінні: моногр. Львів: Вид-во Львівського торговельно-економічного університету, 2017. 408 с.
  8. Лоханова Н. О. Інтеграційні процеси в обліку в умовах інституціональних перетворень : моногр. Херсон : Гринь Д. С., 2012. 400 с.
  9. Корягін М. В., Куцик П. О. Проблеми та перспективи розвитку бухгалтерської звітності : моногр. Київ : Інтерсервіс. 2016. 276 с.
  10. Про бухгалтерський облік та фінансову звітність в Україні» (з наступними змінами і доповн.): Закон України від 16 липня 1999 р. № 996-XIV. URL: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>.
  11. Проект міжнародного формату інтегрованої звітності. URL: [http://bdo.com.ua/intehrirovannaja\\_otchetnost](http://bdo.com.ua/intehrirovannaja_otchetnost).
  12. Deloitte survey: Write from the Start: Surveying Narrative Reporting in Annual Reports URL: <http://www.iasplus.com/en/binary/uk/0910atellingperformance>.
  13. Садовська І. Б. Інтегрована система обліку. URL: <https://ukrtextbook.com/buhgalterskij-oblik-sadovska-i-b/buhgalterskij-oblik-sadovska-i-b-inte>.
  14. Шевченко Л. Я. Сутність інтегрованого обліку та його складові. Науковий вісник Ужгородського національного університету. Ужгород : УжНУ, 2016. Вип. 6, ч. 3. С. 134–137.
  15. Корягін М. В. Бухгалтерський облік у системі управління вартістю підприємства: теоретико-методологічні концепції : моногр. Львів : ЛКА, 2012. 389 с.
  16. Яремко І. Й. Економічні категорії в методології обліку : моногр. Львів : Каменярь, 2002. 192 с.

### **References**

1. Connected Reporting Framework. Retrived from: <http://www.accountingforsustainability.org/wpcontent/uploads/2011/2012/Connected-Reporting-A-practical-guide-with-worked-examples>. [in English].
2. Holov, S. F., Kostiuchenko, V. M., Kuzina, R. V. (2018). Intehrovane zvituvannia: kontseptsiia, metodolohiia ta orhanizatsiia [Integrated reporting: concept,

- methodology and organization]: monohr. Kherson: Vydavnychi dim «Helvetyka». 252 p. [in Ukrainian].
3. Potter B., Singh P. J., York J. (2013). Corporate Social Investments through Integrated Reporting: Critical Issues. *Seventh Asia Pacific Interdisciplinary Research in Accounting Conference*. Kobe 26-28 July, 2013. 23 p. [in English].
  4. Eccles, R. G., Saltzman, D. (2011). Achieving Sustainability Through Integrated Reporting. *Stanford Social Innovation Review. Summer*. P. 56-61. [in English].
  5. Atamas, P. Y. (2015). Intehrovana korporatyvna zvitnist: problemy vprovadzhennia [Integrated corporate reporting: problems of implementation]. *Ekonomika pidpriemstva*, 1, 78-85. [in Ukrainian].
  6. Kostyrko, R. O., Lisnycha T. V. (2012). Intehrovana zvitnist – instrument zabezpechennia staloho rozvytku suspilstva [Integrated reporting is a tool for ensuring the sustainable development of society]. *Ekonomika. Menedzhment. Pidpriemnytstvo*, 24 (1), 189-195. [in Ukrainian].
  7. Kutsyk, P. O. (2017). Kontseptsiia unifikovanoi systemy obliku i zvitnosti v korporatyvnomu upravlinni [The concept of a unified system of accounting and reporting in corporate management]: monohr. Lviv: Vydavnytstvo Lvivskoho torhovelno-ekonomichnoho universytetu. 408 p. [in Ukrainian].
  8. Lokhanova, N. O. (2012). Intehratsiini protsesy v obliku v umovakh instyutsionalnykh peretvoren [Integration processes in accounting in conditions of institutional transformations]: monohr. Kherson: Hrin D. S. 400 p. [in Ukrainian].
  9. Koriahin, M. V., Kutsyk P. O. (2016). Problemy ta perspektyvy rozvytku bukhgalterskoi zvitnosti [Problems and prospects for the development of accounting reporting]: monohr. K.: Interservis. 276 p. [in Ukrainian].
  10. «Pro bukhgalterskyi oblik ta finansovu zvitnist v Ukraini» (z nastupnymy zminamy i dopovn.): Zakon Ukrainy vid 16 lypnia 1999 r. № 996-XIV [“On accounting and financial reporting in Ukraine” (with subsequent changes and additions): Law of Ukraine dated July 16, 1999 No. 996-XIV]. Retrived from: <http://zakon.rada.gov.ua/cgi-bin/laws/main.cgi?nreg=996-14>. [in Ukrainian].
  11. Proekt mizhnarodnoho formatu intehrovanoi zvitnosti [Project of the international format of integrated reporting]. Retrived from: [http://bdo.com.ua/intehrirovannaja\\_otchetnost](http://bdo.com.ua/intehrirovannaja_otchetnost). [in Ukrainian].
  12. Deloitte survey: Write from the Start: Surveying Narrative Reporting in Annual Reports [Deloitte Survey: Written from the Start: Surveying Narrative Reporting in Annual Reports]. URL: <http://www.iasplus.com/en/binary/uk/0910atellingperformance>.
  13. Sadovska, I. B. Intehrovana systema obliku [Integrated accounting system]. Retrived from: <https://ukrtextbook.com/buxgalterskij-oblik-sadovska-i-b/buxgalterskij-oblik-sadovska-i-b-inte>. [in Ukrainian].
  14. Shevchenko, L. Ya. (2016). Sutnist intehrovanoho obliku ta yoho skladovi [The essence of integrated accounting and its components]. *Naukovyi visnyk Uzhhorodskoho natsionalnoho universytetu - Scientific Bulletin of the Uzhhorod National University*. Vol. 6, part. 3. P. 134-137. [in Ukrainian].

- 
15. Koriahin, M. V. (2012). Bukhhalterskyi oblik u systemi upravlinnia vartistiu pidpriemstva: teoretyko-metodolohichni kontseptsii [Accounting in the enterprise cost management system: theoretical and methodological concepts]: monohr. Lviv: LKA, 2012. 389 p. [in Ukrainian].
  16. Iaremko, I. Y. (2002). Ekonomichni katehorii v metodolohii obliku [Economic categories in accounting methodology]: monohr. Lviv: Kameniar. 192 p. [in Ukrainian].

Статтю отримано 20 листопада 2023 р.  
Article received November 20, 2023.