

ВИЗНАЧЕННЯ СУТТЄВОСТІ ЯК ПРОВІДНОГО ПРИНЦИПУ ФОРМУВАННЯ ІНТЕГРОВАНОЇ ЗВІТНОСТІ

© 2018 МАКАРЕНКО В. Ю.

УДК 657.37

Макаренко В. Ю.

Визначення суттєвості як провідного принципу формування інтегрованої звітності

Розглянуто визначення суттєвості як провідного принципу формування інтегрованої звітності. Нормативним підґрунтям суттєвості в контексті інтегрованої звітності виступає Міжнародний стандарт з інтегрованої звітності. Принцип суттєвості полягає в тому, що інтегрований звіт повинен розкривати інформацію з питань, що робить суттєвий вплив на оцінку здатності організації створювати вартість у короткостроковому, середньостроковому та довгостроковому періодах. Суттєвою для інтегрованого звіту вважається інформація, яка здатна внести зміни в порядок створення вартості організацією. Визначення суттєвості вказує на те, що суттєва інформація – це та, яка здатна внести зміни в порядок оцінки будь-якої конкретної події. Отже, несуттєва для інтегрованого звіту інформація вважається такою, яка не може та не вносить таких змін. Відсутність чіткої методики визначення суттєвості, з одного боку, сприяє застосуванню принципу суттєвості в конкретних умовах, з іншого – знижує порівнянність показників інтегрованої звітності.

Ключові слова: суттєвість, інтегрована звітність, суттєві фактори.

Рис.: 1. Бібл.: 8.

Макаренко Віта Юрївна – аспірант, кафедра бухгалтерського обліку, Харківський національний економічний університет ім. С. Кузнеця (просп. Науки, 9а, Харків, 61166, Україна)

E-mail: vitakolesnik0110@gmail.com

УДК 657.37

UDC 657.37

Макаренко В. Ю. Определение существенности как ведущего принципа формирования интегрированной отчетности

Рассмотрено определение существенности как ведущего принципа формирования интегрированной отчетности. Нормативным основанием существенности в контексте интегрированной отчетности выступает Международный стандарт по интегрированной отчетности. Принцип существенности заключается в том, что интегрированный отчет должен раскрывать информацию по вопросам, которые оказывают существенное влияние на оценку способности организации создавать стоимость в краткосрочном, среднесрочном и долгосрочном периодах. Существенной для интегрированного отчета считается информация, которая способна внести изменения в порядок создания стоимости организацией. Определение существенности указывает на то, что существенная информация – это та, которая способна внести изменения в порядок оценки любого конкретного события. Поэтому несуттєвою для интегрированного отчета является информация, которая не может и не вносит таких изменений. Отсутствие четкой методики определения существенности, с одной стороны, способствует применению принципу существенности в конкретных условиях, с другой – снижает сопоставимость показателей интегрированной отчетности.

Ключевые слова: существенность, интегрированная отчетность, существенные факторы.

Рис.: 1. Библ.: 8.

Макаренко Вита Юрьевна – аспирант, кафедра бухгалтерского учета, Харьковский национальный экономический университет им. С. Кузнеця (просп. Науки, 9а, Харьков, 61166, Украина)

E-mail: vitakolesnik0110@gmail.com

Makarenko V. Yu.

The Determination of Essentiality as a Leading Principle of the Formation of Integrated Reporting

The definition of essentiality as the leading principle of formation of integrated reporting is considered. The normative basis of essentiality in the context of integrated reporting is the International standard for integrated reporting. The principle of essentiality is that the integrated report should disclose information on issues that have a significant impact on an assessment of the organization's ability to generate value in the short, medium, and long term periods. Essential for an integrated report is information that is capable of making changes to the organization's value creation procedure. The definition of essentiality indicates that the essential information is the one that can change the order of assessment of any particular event. Therefore, insignificant for the integrated report is the information that cannot and does not bring such changes. The lack of a clear methodology for determining the essentiality, on the one hand, facilitates application of the principle of essentiality in specific conditions, and on the other – reduces the comparability of indicators of integrated reporting.

Keywords: essentiality, integrated reporting, essential factors.

Fig.: 1. Bibl.: 8.

Makarenko Vita Yu. – Postgraduate Student, Department of Accounting, Simon Kuznets Kharkiv National University of Economics (9a Nauky Ave., Kharkiv, 61166, Ukraine)

E-mail: vitakolesnik0110@gmail.com

Інтегрована звітність являє собою своєрідний інформаційний інструмент, за допомогою якого зацікавленим сторонам представлено підприємство зі своєю стратегією, використовуваними ресурсами, можливостями, можливими загрозами та ризиками, що можуть виникнути на шляху її реалізації.

Важливо те, що інформація, включена до інтегрованого звіту, повинна являти собою цілісну, взаємопов'язану та взаємоузгоджену систему показників, а не набір розрізнених даних.

Отже, вагоме значення потрібно приділити питанню визначення та забезпечення суттєвості інформації, яка формує інтегрований звіт, аби задовольнити вимоги зацікавлених користувачів.

Серед науковців, як займалися питанням суттєвості та її застосування в обліку та звітності, можна виділити таких науковців: І. Левицька, І. Чалий, О. Харламова. Своєю чергою, питанням визначення суттєвості в контексті підготовки інтегрованого звіту приділяє увагу незначна кількість учених: А. Агеев, М. Галушкіна,

Х. Штукельбергер. Таким чином, не розкриті в повному обсязі питання визначення суттєвості в підготовці інтегрованого звіту, визначають актуальність дослідження.

Метою статті є визначення суттєвості як провідного принципу формування інтегрованої звітності.

Орієнтиром для розуміння концепції суттєвості в інтегрованій звітності є Міжнародний стандарт з інтегрованої звітності (IIRF). У квітні 2016 року було опубліковано Діалог корпоративної звітності (Corporate Reporting Dialogue), в якому наведені порівняння визначень суттєвості та підходів восьми найвідоміших організацій у сфері корпоративної звітності.

Інтегрований звіт повинен розкривати інформацію з питань, які здійснюють суттєвий вплив на оцінку здатності організації створювати вартість в короткостроковому, середньостроковому і довгостроковому періоді [1].

В основі підготовки інтегрованого звіту, визначення його змісту і процедури представлення в ньому різного роду інформації Міжнародним стандартом з інтегрованої звітності (IIRF) закладено сім провідних принципів. Одним із ключових принципів є принцип суттєвості, який полягає у тому, що інтегрований звіт повинен розкривати інформацію з питань, що робить суттєвий вплив на оцінку здатності організації створювати вартість у короткостроковому, середньостроковому та довгостроковому періодах [1].

Костюченко В. М. та Богатир Н. В. вбачають, що концепція інтегрованої звітності «об'єднує суттєву інформацію про стратегію, корпоративне управління, результати і перспективи підприємства таким чином, щоб вона відображала комерційний, політичний, соціальний та екологічний контекст діяльності...» [4].

У зв'язку з цим дуже гостро стоїть питання визначення суттєвості інформації, яка повинна розкриватися в інтегрованому звіті. Адже поодинокі пропуски суттєвої інформації чи помилки у виборі суттєвого фактора в сукупності можуть вплинути на рішення, що приймаються користувачами інтегрованої звітності на її основі.

При визначенні суттєвості в рамках концепції інтегрованої звітності стикаються три основні принципи: «суттєвість», «кратність» і «достовірність і повнота». Інтегрований звіт повинен охопити суттєві для всіх зацікавлених сторін теми, що відображають процес створення вартості організації в короткостроковому, середньостроковому та довгостроковому періодах, відрізнятися повнотою свого складу, але в той же час бути коротким і достовірним.

Суттєвість, відповідно до Міжнародного стандарту інтегрованої звітності, полягає в тому, що звіт повинен розкривати інформацію з питань, що робить суттєвий вплив на здатність організації створювати вартість у короткостроковому, середньостроковому та довгостроковому періодах [1]. Тобто суттєвість показує умовний поріг або точку відліку, якою повинна володіти інформація для того, щоб бути значущою зацікавленим сторонам, яким необхідна інформація про створення вартості підприємства для прийняття рішень. Своєю

чергою, оскільки визначення суттєвості вказує, що суттєва інформація – це та, яка здатна внести зміни в порядок створення вартості організацією. З цього випливає, що несуттєва інформація не може і не вносить таких змін. Своєю чергою, Corporate Reporting Dialogue припускає, що організація може розкрити несуттєву інформацію в інтегрованому звіті, але вважає, що включення несуттєвою інформації до звіту не повинно при цьому перебивати суттєву інформацію, адже це призведе до того, що звіт стане менш зрозумілим [2].

У Міжнародному стандарті інтегрованої звітності запропонований поетапний процес визначення суттєвості (рис. 1).

На першому етапі визначаються основні значущі фактори, тобто чинники, які впливають або можуть впливати на здатність організації створювати вартість. Значущість факторів визначається шляхом розгляду впливу на такі ключові елементи, як стратегія організації, її управління, результати діяльності або перспективи. Суттєвість і значущість у рамках інтегрованої звітності розглядаються з точки зору здатності впливати на процес створення вартості компанії. Зазвичай фактори, обговорювані особами, наділеними управлінськими функціями, вважаються значущими, якщо безпосередньо впливають на вартість. Але також необхідно враховувати точки зору ключових зацікавлених сторін.

Суттєвими можуть бути фактори, які відносно легко врахувати в короткостроковій перспективі. Якщо такі фактори залишити без уваги, вони можуть надати руйнівну дію в середньо- та довгостроковій перспективі.

Факти не повинні виключатися зі звіту на тій підставі, що організація не бажає враховувати їх (у разі їх негативності) або не знає, як вчинити з ними.

Оскільки в інтегрованій звітності розкривається процес створення вартості організацією впродовж певного періоду, у звіті доцільно представляти порівняльну інформацію за кілька періодів. Потрібно розуміти, що, як правило, інформація найбільш суттєва в період, коли відбувається подія чи здійснюється операція, і з плином часу вона може втрачати свою відносну важливість. Отже, не завжди обов'язково слідувати одному і тому ж рівню деталізації поданої інформації в наступні періоди.

На другому етапі оцінюється важливість виділених на першому етапі значущих чинників. Не всі значущі фактори, відмічені на першому етапі, будуть визнані суттєвими. Аби відсіяти несуттєві фактори з числа значущих, потрібно визначити, чи буде значущий фактор досить важливим з точки зору його впливу на створення організацією своєї вартості, якщо це наразі відомо або визначити його потенційний ефект. Процес визначення ступеня важливості є оцінкою масштабу впливу фактора. Для оцінки масштабності потрібне судження. Оцінка масштабності може бути як кількісна, так і якісна. При оцінці масштабів впливу організація розглядає такі аспекти, як:

- ★ кількісні та якісні фактори;

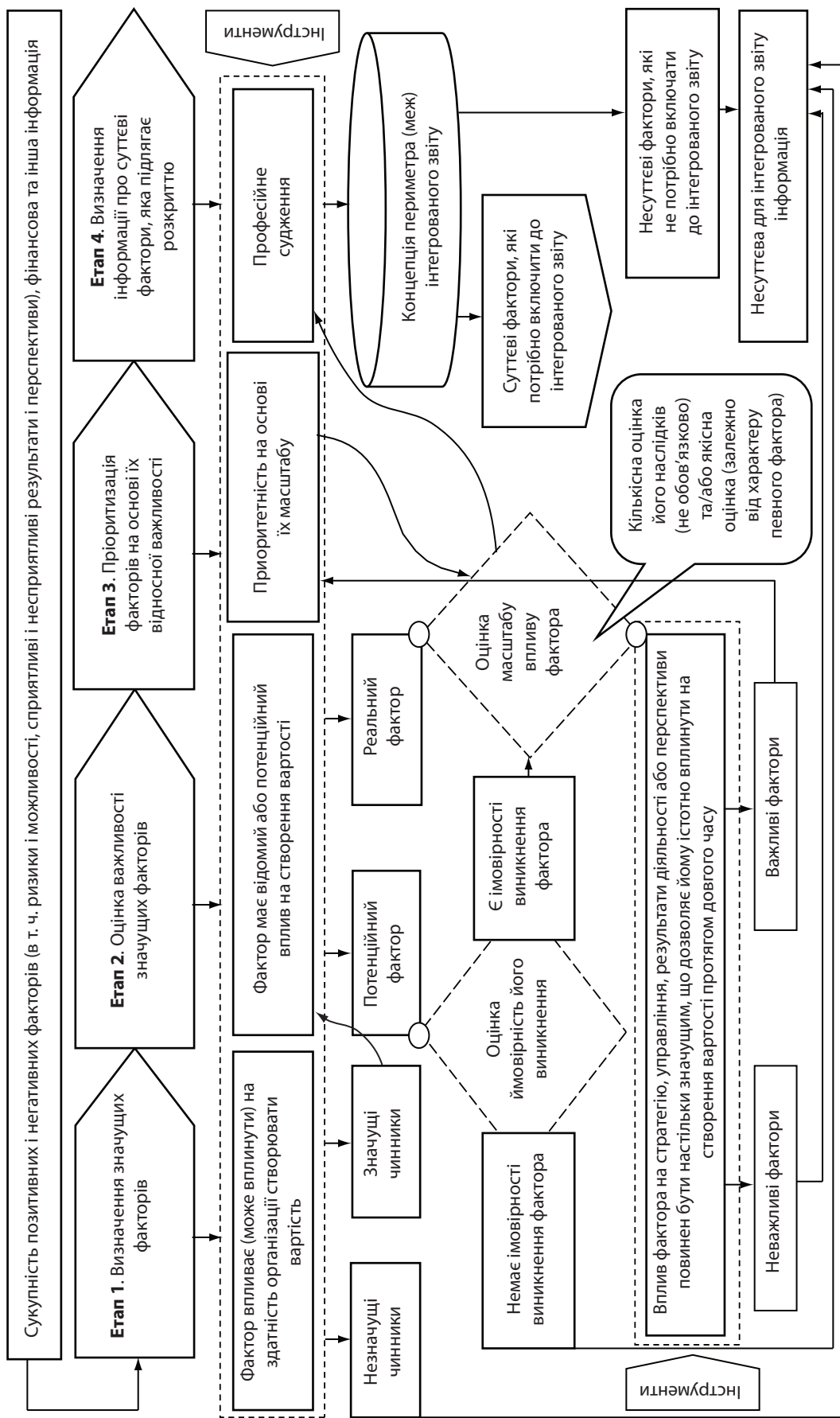


Рис. 1. Процес визначення суттєвості в рамках Міжнародного стандарту інтегрованої звітності

- ✦ фінансові, операційні, стратегічні, репутаційні та нормативні перспективи впливу;
- ✦ область впливу, внутрішню або зовнішню;
- ✦ тимчасової період.

На третьому етапі відбувається пріоритизація на основі відносної важливості. В рамках групи важливих факторів виставляється пріоритет відповідно до їх масштабності. Такий процес дозволяє зосередитися на найбільш важливих факторах та на тому, як вони відображаються в інтегрованому звіті.

На четвертому, заключному етапі процесу визначення суттєвості виділяється інформація, яка підлягає включенню до інтегрованого звіту. Цей процес заснований на професійному судженні. Вагомі чинники розглядаються з різних точок зору, як внутрішніх, так і зовнішніх. Об'єктивності цього процесу сприяє регулярна взаємодія з постачальниками фінансового капіталу й іншими сторонами для гарантії, що інтегрований звіт відповідає своїй основній меті.

Для зняття протиріччя між принципами суттєвості та стислості Міжнародний стандарт інтегрованої звітності ключовим елементом процесу визначення суттєвості виділяє концепцію периметра (межі) звітності. Визначення меж інтегрованого звіту має два аспекти:

- ✦ по-перше, це компанія, що представляє фінансову звітність, тобто це кордони, які використовуються з метою фінансової звітності;
- ✦ по-друге, це ризики, можливості та результати, що відносяться до інших компаній / зацікавлених сторін або пов'язаних з ними, які виходять за межі компанії, що представляє фінансову звітність. При цьому такі ризики, можливості та результати повинні мати значний вплив на здатність компанії створювати вартість.

Для того щоб з усього масиву фінансових і нефінансових показників даних вибрати ті, що необхідно включити до інтегрованого звіту, попередньо відібравши серед них суттєві показники, світова практика обирає метод виявлення значущих факторів (тем). Базовий список значущих тем, які повинні відображати процес створення компанією вартості, як правило, складається представниками робочої групи з підготовки звіту, тобто оснований на професійному судженні, і потім виноситься на обговорення за участі менеджменту компанії і представників ключових зацікавлених сторін. Іншим варіантом є побудова матриці суттєвих тем: процедура полягає у визначенні співвідношення впливу компанії на діяльність зацікавлених сторін, економіку, соціальне оточення і екологічне середовище. На підставі встановленого експертно-аналітичним шляхом порогу впливу, теми потрапляють до інтегрованого звіту [3].

Отже, до інтегрованого звіту доцільно включити короткий опис процесу визначення суттєвості та підсумків його визначення, зокрема, інформацію щодо того, як визначався список значущих тем, як проводилась їх оцінка і як їх список був скорочений до найбільш суттєвих, а також роль (участь) органів

управління компанії та інших її співробітників і представників зацікавлених сторін у цьому процесі.

Аналіз графічно наведеного на рис. 1 процесу визначення суттєвості в рамках Міжнародного стандарту інтегрованої звітності свідчить про те, що Міжнародний стандарт інтегрованої звітності допускає значною мірою самостійність професійного судження при визначенні суттєвості.

На думку Харламової О., «...причина полягає в тому, що принцип суттєвості підпорядкований принципу професійного судження, оскільки суттєвість являє собою характерний для кожного підприємства аспект доречності і ґрунтується на характері та/або величині статей, яких стосується ця інформація...» [8].

У зв'язку з цим Максимова В. Ф. та Кузіна Р. В., стверджують: «Виходячи з того, що наповнення Інтегрованого звіту буде залежати винятково від професійного судження менеджменту компанії, існує дуже великий ризик того, що управлінський персонал спробує виділити сильні сторони компанії і применшити значення негативних подій...» [6].

На думку Костюченко В. М. та Богатир Н. В., «...суттєва звітність повинна відображати раціональне управління всіма формами капіталу та містити інформацію про ризики та можливості в контексті всієї діяльності корпоративного підприємства, у тому числі постачальників, клієнтів та інші вагомні елементи, що виходять за межі підприємства, а також визначення контролю з позиції бухгалтерського обліку...» [4].

Таким чином, застосовуючи принцип суттєвості до інтегрованої звітності, потрібно слідкувати аби відслідкувати фактори, визначені як незначні для формування інтегрованого звіту, що не викривили реальне положення організації та її здатності створювати вартість.

Побоювання щодо викривлення інформації в інтегрованому звіті висловлюють також Ляхович Г. І. та Заяць М. Я., на думку яких «одностороння орієнтація інтегрованої звітності на інвесторів, обмежена вимогами суттєвості та стислості, створює значні перешкоди її подальшому обов'язковому застосуванню для всіх підприємств, особливо в тих країнах, де інвестори не є преваляючою групою користувачів облікової інформації...» [7].

Можливо, для того щоб мінімізувати похибку під час відбору суттєвої інформації (факторів), інформацію, яка не відповідає критеріям і ознакам суттєвості, на етапі визнання її неважливою для включення до інтегрованого звіту потрібно включати до розділів Інтегрованого звіту, призначених для розкриття інших складових звітності, формувати своєрідні примітки до Інтегрованого звіту.

Водночас Куцик П. та Корягін М. висловлюють таку позицію: «Однак, навіть введення обмежень у частині суттєвості показників для конкретного підприємства не дозволяє зменшити вплив суб'єктивних факторів на процес формування інтегрованої звітності підприємства, що в цілому призводитиме до її непорівнян-

ності порівняно зі звітами інших підприємств і втрати її корисності для користувачів» [5].

Крім того, в стандарті не прописана процедура виявлення викривлення звітної інформації під час застосування принципу суттєвості. Причина також криється у тому, що суттєвість ґрунтується на професійному судженні.

ВИСНОВКИ

Таким чином, варто зазначити, що принципу суттєвості в Міжнародному стандарті інтегрованої звітності відводиться найбільш значуще місце, що свідчить про складність процесу. У той же час визначення суттєвості в рамках інтегрованої звітності потребує доопрацювання, насамперед у частині методичних процедур. А вже у стандарті є ряд суперечливих рекомендацій за визначенням значущих чинників, що спирається на професійне судження осіб, які розробляють звіт.

Так, наприклад, у п. 1.10 Стандарту сказано: якщо інформація, включена в інтегрований звіт, аналогічна іншій інформації, опублікованій організації, або заснована на ній, вона готується на тій же підставі, що й інша інформація, або повинна бути сумісна з нею. Тобто оскільки однією зі складових інтегрованого звіту є фінансова інформація, на основі якої складені звіти, що подаються до контролюючих органів, то суттєвість такої інформації у складі інтегрованого звіту потрібно визначати не за професійним судженням, а за нормами МСФО. Тобто в деяких випадках інститут професійного судження буде блоковано встановленням кількісних критеріїв.

Отже, визначення суттєвості як провідного принципу формування інтегрованої звітності є багатограним процесом та потребує подальшого дослідження. ■

ЛІТЕРАТУРА

1. The International IR Framework. URL: <http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>
2. Corporate Reporting Dialogue. URL: <http://corporatereportingdialogue.com/wp-content/uploads/2016/03/Statement-of-Common-Principles-of-Materiality1.pdf>
3. Агеев А. И., Галушкина М. В., Копкова Е. В., Смирнова В. А., Штукельберггер К. М. Интегрированная отчетность: вызов менеджменту. М.: ИНЭС, 2016. 212 с.
4. Костюченко В. М., Богатир Н. В. Інтегрована звітність як інноваційна модель звітності корпоративних підприємств України. *Глобальні та національні проблеми економіки*. 2015. Вип. 8. С. 1126–1130.

5. Куцик П., Корягін М. Інтегрована звітність як нова парадигма розвитку бухгалтерської звітності. *Бухгалтерський облік і аудит*. № 5. 2015. С. 11–18.

6. Максимова В. Ф., Кузіна Р. В. Деякі питання формування складу фінансових і нефінансових показників інтегрованої звітності. *Науковий вісник Мукачівського державного університету. Серія Економіка*. 2015. Вип. 2 (4). Ч. 1. С. 243–249.

7. Ляхович Г. І., Заяць М. Я. Концепція інтегрованої звітності: історичні аспекти виникнення та проблеми впровадження. *Науковий вісник Херсонського державного університету*. 2016. Вип. 16. Ч. 2. С. 141–146.

8. Харламова О. В. Методологія формування та архітекtonіка транспарентної звітності: автореф. дис. ... д-ра екон. наук: 08.00.09. Харків, 2015. 41 с.

Науковий керівник – Пилипенко А. А.,

доктор економічних наук,
професор, завідувач кафедри бухгалтерського обліку
Харківського національного економічного університету
ім. С. Кузнеця

REFERENCES

- Ageyev, A. I. et al. *Integrirovannaya otchetnost: vyzov menedzhmentu* [Integrated reporting: a challenge to management]. Moscow: INES, 2016.
- “Corporate Reporting Dialogue” <http://corporatereportingdialogue.com/wp-content/uploads/2016/03/Statement-of-Common-Principles-of-Materiality1.pdf>
- Kharlamova, O. V. “Metodolohiia formuvannia ta arkhitektonika transparentnoi zvitnosti” [Methodology of formation and architectural of transparent reporting]: *avto-ref. dys. ... d-ra ekon. nauk*: 08.00.09, 2015.
- Kostiuchenko, V. M., and Bohatyr, N. V. “Intehrovana zvitnist yak innovatsiina model zvitnosti korporatyvnykh pidpriemstv Ukrainy” [Integrated reporting as an innovative reporting model for corporate enterprises in Ukraine]. *Hlobalni ta natsionalni problemy ekonomiky*, no. 8 (2015): 1126–1130.
- Kutsyk, P., and Koriahin, M. “Intehrovana zvitnist yak nova paradyhma rozvytku bukhhalterskoi zvitnosti” [Integrated reporting as a new paradigm for the development of accounting reporting]. *Bukhhalterskyi oblik i audyt*, no. 5 (2015): 11–18.
- Liakhovych, H. I., and Zaiats, M. Ya. “Kontseptsiia intehrovanoi zvitnosti: istorychni aspekty vynykennia ta problemy vprovadzheniia” [Integrated Reporting Concept: Historical Aspects of Emergence and Implementation Issues]. *Naukovyi visnyk Khersonskoho derzhavnoho universytetu* vol. 2, no. 16 (2016): 141–146.
- Maksimova, V. F., and Kuzina, R. V. “Deiaki pytannia formuvannia skladu finansovykh i nefinansovykh pokaznykiv intehrovanoi zvitnosti” [Some questions about the composition of financial and non-financial indicators of integrated reporting]. *Naukovyi visnyk Mukachivskoho derzhavnoho universytetu. Seriia Ekonomika* vol. 1, no. 2 (4) (2015): 243–249.
- “The International IR Framework” <http://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2013/12/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK-2-1.pdf>