

DOI: <https://doi.org/10.32782/2524-0072/2023-57-122>

УДК 657.37

ГЕНЕЗИС ІНТЕГРОВАНОГО ЗВІТУВАННЯ ЗІ СТАЛОГО РОЗВИТКУ

GENESIS OF INTEGRATED SUSTAINABILITY REPORTING

Фесенко Аліна Володимирівна

аспірантка,

Державний торговельно-економічний університет

ORCID: <https://orcid.org/0000-0003-1691-3739>**Fesenko Alina**

State University of Trade and Economics

Основною метою статті є поглиблення теоретичних засад інтегрованого звітування з урахуванням генезису інтегрованої звітності зі сталого розвитку. В процесі дослідження використано загальнофілософські, загальнонаукові та спеціальні наукові методи: методи аналізу, порівняння, групування – під час розгляду наукових підходів щодо генезису інтегрованого звітування; діалектичний метод – для визначення основних етапів розвитку інтегрованого звітування; метод наукової абстракції – для формування висновків тощо. В статті проаналізовано та систематизовано основні наукові підходи щодо генезису інтегрованого звітування, запропоновано періодизацію розвитку інтегрованого звітування з урахуванням нового етапу – перетворення, який розпочався у 2022 році, характеризується інтеграцією принципів та структури інтегрованої системи звітності в проекти та стандарти Фонду МСФЗ.

Ключові слова: інтегроване звітування, інтегрований звіт, корпоративна звітність, сталий розвиток, етапи розвитку.

The main purpose of the research is to deepen the theoretical foundations of integrated reporting, taking into account the genesis of integrated sustainability reporting. During scientific research, general philosophical, general scientific and special scientific methods were used: methods of analysis, comparison, grouping – to consider the main scientific approaches to the genesis of integrated reporting; dialectical method – to determine the main stages of the development of integrated reporting; the method of scientific abstraction – for forming conclusions, etc. The article analyzes and systematizes the main scientific approaches to the genesis of integrated reporting. Scientific researches of the genesis of integrated reporting are proposed to be divided into two groups: the first group of scientists focuses on the periodization of the development of integrated reporting; the second group of scientists considers integrated reporting as one of the stages of the development of corporate reporting. Analysis and generalization of scientific approaches to the genesis of integrated reporting allow us to better understand the patterns of development of corporate and integrated reporting. Corporate reporting repeatedly underwent a process of transformation, in particular, when there were institutional requests for the disclosure of additional information related to environmental, social and governance issues. The periodization of the development of integrated reporting is proposed, taking into account a new stage – the transformation, which began in 2022, is characterized by the integration of the principles and structure of the integrated reporting system into the projects and standards of the IFRS Foundation. The consolidation of the Value Reporting Foundation into the IFRS Foundation creates prerequisites for unification based on integrated reporting of financial reporting and sustainability reporting. During the post-war reconstruction of Ukraine, it is necessary to take into account the ways of development of corporate sustainability reporting.

Keywords: integrated reporting, integrated report, corporate reporting, sustainable development, stages of development.

Постановка проблеми. На світовій арені активізувалась робота щодо уніфікації та спрощення корпоративної звітності, розробки глобальних стандартів звітування про сталий розвиток.

У листопаді 2021 року Міжнародна федерація бухгалтерів оголосила про створення Ради з міжнародних стандартів сталого розвитку та розпочала консультації з розробки стандартів зі сталого розвитку. У червні 2023 року були

опубліковані два перших стандарти зі сталого розвитку: IFRS S1 щодо загальних вимог до розкриття фінансової інформації, пов'язаної зі сталим розвитком, та IFRS S2 щодо розкриття інформації, пов'язаної з кліматом.

Одночасно спостерігається тенденція до перетворення звітування про сталий розвиток з добровільного на обов'язкове. У 2022 році Європейський парламент прийняв рішення про запровадження обов'язкового звітування зі сталого розвитку в країнах Європейського Союзу. Оприлюднена Директива Європейського Союзу щодо корпоративної звітності про сталий розвиток, яка вперше застосовуватиметься до звітів, опублікованих у 2025 році та передбачає розкриття компаніями інформації про екологічні питання, соціальні питання та ставлення до працівників, дотримання прав людини, боротьбу з корупцією та хабарництвом, різноманітність у радах компаній (за віком, статтю, освітою та професійною підготовкою).

В процесі уніфікації корпоративного звітування важлива роль відводиться принципам та концепціям інтегрованого звітування. У серпні 2022 року створено Раду з інтегрованого звітування як консультативний орган для опікунів Фонду МСФЗ, Ради з міжнародних стандартів бухгалтерського обліку і Ради з міжнародних стандартів сталого розвитку, основною метою діяльності якої є надання рекомендації щодо інтеграції фінансової звітності та звітності зі сталого розвитку, застосування принципів і концепцій інтегрованого звітування в проєктах та стандартах Фонду МСФЗ.

Під час інтеграції України до Європейського Союзу, післявоєнного відновлення необхідно враховувати шляхи розвитку корпоративного звітування про сталий розвиток, що і обумовлює актуальність цього дослідження.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Передумови виникнення, поширення та розвиток інтегрованого звітування досліджували багато українських та зарубіжних вчених, зокрема: Потриваєва Н. В. [1], Лугова О. І. [1], Волхонська А. А. [1], Кириленко А. В. [1], Серпенінова Ю. С. [2], Шевчук Н. С. [3], Корягін М. В. [4], Шкроміда В. В. [5], Шкроміда Н. Я. [5], Гнатюк Т. М. [5], Томчук В. В. [6], Жук В. М. [7], Голов С. Ф. [8], Костюченко В. М. [8], Кузіна Р. В. [8], Інджені Дж. [9], МакФай Дж. [9], Манджена М. [9], Бербаум Д. [10], Льов Е. [10], Ілліг-Мартін Т. [10], Гьоктен П. О. [11], Маршап Б. [11], Кватрочіоккі Б. [12], Меркурі Ф. [12], Калабрезе М. [12], Лай А. [13], Стачезіні Р. [13] та багато інших.

Виділення невирішених раніше частин загальної проблеми. Дослідження науковців є важливими та цінними. Поряд з цим, періодизація генезису інтегрованого звітування потребує перегляду виходячи із особливостей сучасного етапу розвитку інтегрованої звітності, що і обумовило необхідність цього дослідження.

Формулювання цілей статті (постановка завдання). Мета статті полягає у поглибленні теоретичних основ інтегрованого звітування з урахуванням генезису інтегрованої звітності зі сталого розвитку та загальних теоретичних засад розвитку.

Виклад основного матеріалу дослідження. На розвиток корпоративного звітування у ХХ столітті найбільше вплинули концепція корпоративної соціальної відповідальності, яка з'явилась та почала свій розвиток у 20-х роках ХХ століття, та концепція сталого розвитку, становлення якої розпочалося у 70-80-х роках ХХ століття.

Під впливом цих концепцій в середині ХХ століття сформувались інституціональні запити на розкриття підприємствами, окрім фінансової звітності, інформації з екологічних, соціальних та управлінських питань, що обумовило появу нових форм та видів звітування для інформаційного забезпечення зацікавлених осіб.

Наприкінці ХХ століття виникла та розпочала свій розвиток концепція інтегрованого звітування, основною метою якої є надання цілісного уявлення про фінансові та нефінансові виміри діяльності підприємства, процес створення вартості в короткостроковій, середньостроковій та довгостроковій перспективі.

Дослідження науковців щодо генезису інтегрованого звітування можуть бути поділені на дві великі групи (табл. 1).

Перша група вчених, досліджуючи питання генезису інтегрованого звітування, зосереджується на періодизації розвитку інтегрованої звітності. Так, Серпенінова Ю. С. [2] пропонує розрізняти такі етапи генезису інтегрованої звітності: підготовчий, зародження, становлення, прорив та розвиток. Еклз Р. [14], Крзус М. [14], Рібот С. [14] до ключових етапів впровадження інтегрованого звітування пропонують відносити: експерименти компанії, експертна оцінка, кодифікація, інституціоналізація. Інджені Дж. [9], МакФай Дж. [9], Манджена М. [9] основними етапами впровадження інтегрованої системи звітності вважають: обговорення концепції звітування про вартість (1999 рік); створення Міжнародної

Таблиця 1

Групування наукових підходів щодо генезису інтегрованого звітування

Ознака класифікації	Представники наукової школи	Основні елементи системи
Періодизація розвитку інтегрованого звітування	Потриваєва Н. В. [1], Лугова О. І. [1], Волхонська А. А. [1], Кириленко А. В. [1], Серпенінова Ю. С. [2], Шевчук Н. С. [3], Інджені Дж. [9], МакФай Дж. [9], Манджена М. [9], Бербаум Д. [10], Льов Е. [10], Ілліг-Мартін Т. [10]	Етапи генезису Зародження Становлення Поширення Розвиток
Інтегроване звітування як етап розвитку бухгалтерської звітності	Корягін М. В. [4], Шкроміда В. В. [5], Шкроміда Н. Я. [5], Гнатюк Т. М. [5], Томчук В. В. [6], Жук В. М. [7], Голов С. Ф. [8], Костюченко В. М. [8], Кузіна Р. В. [8], Гьоктен П. О. [11], Маршап Б. [11], Кватрочіоккі Б. [12], Меркурі Ф. [12], Калабрезе М. [12], Лай А. [13], Стачезіні Р. [13]	Фінансова звітність Управлінська звітність Нефінансова звітність Інтегрована звітність

Джерело: складено автором на основі [1–13]

ради з інтегрованої звітності (2010 рік); презентація робочих документів для обговорення концепції інтегрованого звітування (2011 рік); поява першого прототипу інтегрованої звітності (липень 2012 року); поява другого прототипу інтегрованої звітності (листопад 2012 року); презентація робочої версії Концептуальних основ інтегрованого звітування (квітень 2013 року); вихід Концептуальних основ інтегрованого звітування (грудень 2013 року).

Друга група науковців розглядає інтегроване звітування як один з етапів розвитку бухгалтерської, корпоративної звітності. Лай А. [13], Стачезіні Р. [13] в своєму дослідженні розрізняють етапи розвитку корпоративної звітності в залежності від поширення концепції сталого розвитку: 1960–1970-ті роки – незначний інтерес до тем, пов'язаних із стійкістю; 1980–1990-ті – експерименти з нішами сталого розвитку; 2000-ті–2010-ті роки – зростання інтересу до стійкості; 2020 рік і далі – інтеграція сталого розвитку. Кватрочіоккі Б. [12], Меркурі Ф. [12], Калабрезе М. [12] вважають основними етапами розвитку корпоративної звітності: 1960-ті роки – фінансова звітність; 1980-ті роки – фінансова звітність, коментарі керівництва, інформація про корпоративне управління та винагороду, звіт про вплив на навколишнє середовище; 2000-ті роки – фінансова звітність, коментарі керівництва, інформація про корпоративне управління та винагороду, звіт про сталий розвиток; 2010-ті роки – фінансова звітність, коментарі керівництва, інформація про корпоративне управління та винагороду, звіт про сталий розвиток, інтегрована звітність. Гьоктен П. О. [11], Маршап Б. [11] мають схожі погляди на еволюцію корпоративної звітності,

окрім сучасного етапу. Гьоктен П. О. [11], Маршап Б. [11] вважають, що на сучасному етапі інтегрована звітність стає переважною формою корпоративних звітів, в яку включатимуться фінансова звітність, коментарі керівництва, інформація про корпоративне управління та винагороду, звіт про сталий розвиток.

Проаналізувавши та узагальнивши основні наукові підходи до генезису інтегрованого звітування, необхідно зазначити, що вони характеризують різні аспекти об'єкту дослідження, доповнюють один одного та в сукупності надають можливість краще зрозуміти закономірності розвитку бухгалтерської та інтегрованої звітності.

Відповідно до законів діалектики (єдності та боротьби протилежностей, заперечення заперечення, переходу кількісних змін у якісні) на певному етапі розвитку внаслідок накопичення суперечностей, кількісних змін відбуваються трансформації, перетворення об'єкта, предмета, явища, процесу.

Під час трансформації об'єкт, предмет, явище, процес переходять на якісно новий рівень розвитку, набувають нових властивостей, характеристик, форм тощо.

Дослідження генезису інтегрованого звітування як етапу розвитку бухгалтерської звітності свідчить про те, що бухгалтерська звітність в процесі свого розвитку неодноразово проходила процес перетворення, зокрема, коли з'являлись інституціональні запити на розкриття додаткової інформації, пов'язаної з екологічними, соціальними та управлінськими питаннями, що обумовлювало появу нових форм та видів корпоративної звітності.

Кожний окремий вид, форма звітності як частина системи бухгалтерської звітності в

процесі свого розвитку теж проходив певні етапи та набував нових якісних змін, властивих етапу трансформації.

Концепція інтегрованого звітування також в даний час проходить етап перетворення, який розпочався у 2022 році, характеризується консолідацією Фонду звітування про вартість у Фонд МСФЗ та створенням Ради з інтегрованого звітування.

На рис. 1 представлені основні етапи розвитку інтегрованого звітування з урахуванням етапу перетворення.

Включення принципів і концепцій інтегрованого звітування в проекти та стандарти Фонду МСФЗ може вивести інтегроване звітування на якісно новий рівень розвитку шляхом об'єднання на його основі фінансової звітності та звітності зі сталого розвитку.

Висновки. Концепція інтегрованої звітності пройшла двадцятирічний шлях розвитку та є загальновизнаним інструментом управління вартістю підприємства в умовах сталого розвитку. В 2022 році принципи та структура інтегрованої системи звітності стали частиною Фонду МСФЗ та використовуватимуться для інтеграції фінансової звітності та звітності зі сталого розвитку.

Поряд з цим, консолідація Фонду звітування про вартість у Фонд МСФЗ створює передумови для об'єднання на основі інтегрованого звітування фінансової звітності та звітності зі сталого розвитку.

Перспективами подальших досліджень є розвиток теоретико-методичних основ інтегрованого звітування з урахуванням конвергенції корпоративного звітування.

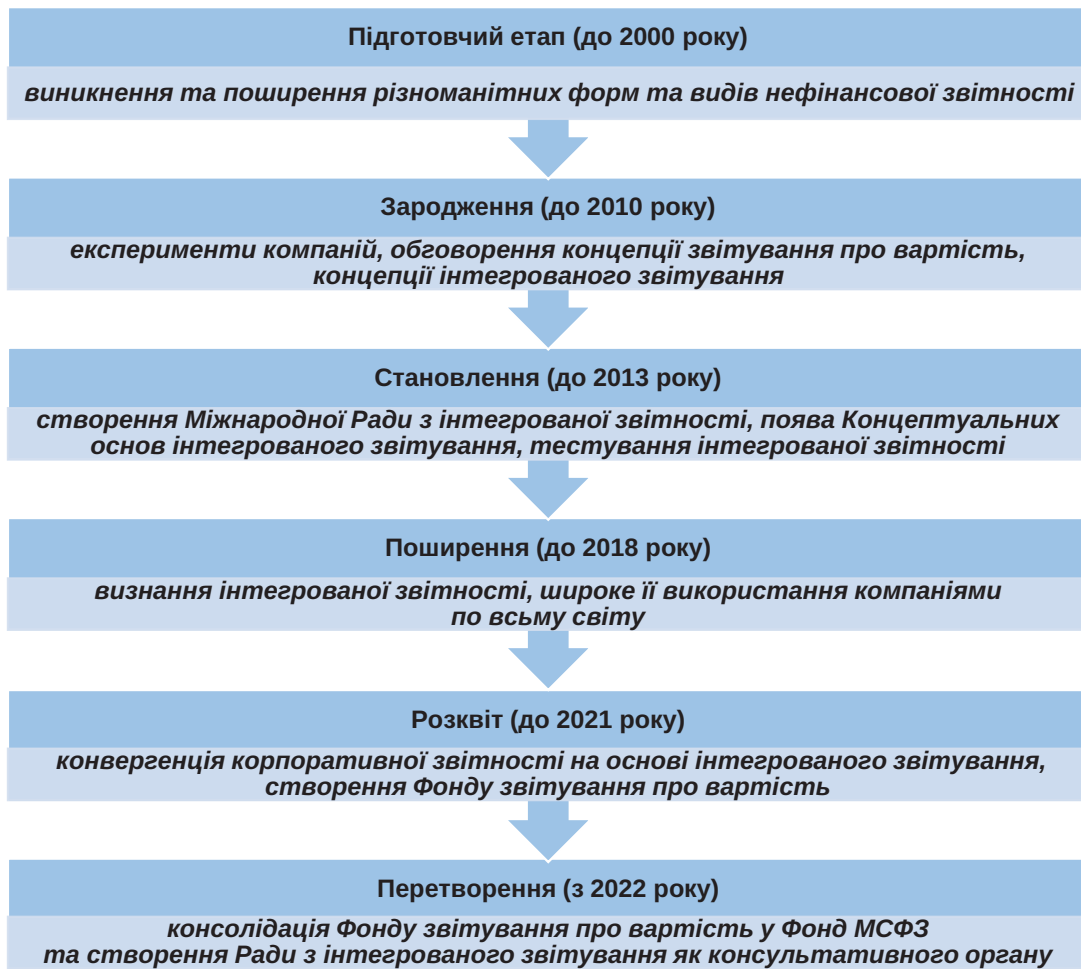


Рис. 1. Основні етапи розвитку інтегрованого звітування

Джерело: складено автором на основі [1–14]

СПИСОК ВИКОРИСТАНИХ ДЖЕРЕЛ:

1. Потриваєва Н. В., Лугова О. І., Волхонська А. А., Кириленко А. В. Інтегрована звітність: сутність, передумови та тенденції розвитку. *Modern Economics*. 2019. № 18(2019). С. 145–151. DOI: [https://doi.org/10.31521/modecon.V18\(2019\)-22](https://doi.org/10.31521/modecon.V18(2019)-22)
2. Серпенинова Ю. С. Історичний генезис інтегрованої звітності. *Вісник Економіки*. 2022. № 1(2022). С. 130–142. DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2022.01.130>
3. Шевчук Н. С. Етапи становлення інтегрованої звітності. *Облік і фінанси*. 2019. № 3(85). С. 62–70. DOI: [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-3\(85\)-62-70](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-3(85)-62-70)
4. Корягін М. В. Бухгалтерська звітність та її трансформація. *Науковий вісник Національної академії статистики, обліку та аудиту: зб. наук. пр.* 2018. № 4. С. 38–49. DOI: <https://doi.org/10.31767/nasoa.4.2018.04>
5. Шкроміда В. В., Шкроміда Н. Я., Гнатюк Т. М. Інтегрована звітність у контексті інформаційного забезпечення ключових стейкхолдерів. *Актуальні проблеми розвитку економіки регіону*. 2022. Т. 2. № 18. С. 23–30. DOI: <https://doi.org/10.15330/apred.2.18.23-30>
6. Томчук В. В. Інтегрована звітність: новий етап у еволюції бухгалтерського обліку. *Фінанси, облік, банки*. 2017. № 1(22) (2017). С. 170–180. URL: <https://jfab.donnu.edu.ua/article/view/5026>
7. Жук В. М. Інтегрована звітність: ретроспектива і перспектива в Україні. *Облік і фінанси*. 2019. № 1(83). С. 20–27. DOI: [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-1\(83\)-20-27](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-1(83)-20-27)
8. Голов С. Ф., Костюченко В. М., Кузіна Р. В. Інтегроване звітування: концепція, методологія та організація : монографія. Херсон : Видавничий дім «Гельветика», 2018. 252 с.
9. Injeni G., McFie J. B., Mangena M. Regulatory perspectives on integrated reporting in an emerging market: The case of listed companies in Kenya. *African Journal of Accounting, Auditing and Finance*. 2019. № 6(4). P. 295–317. DOI: <https://doi.org/10.1504/AJAAF.2019.105131>
10. Beerbaum D., Loew E., Illig-Martin T. Towards an Integrated Reporting Taxonomy in Europe: An analysis of 40 annual corporate reports regarding their value creation disclosures. *Journal of Applied Research in the Digital Economy*. 2019. Special Issue. № 2(1). DOI: <https://doi.org/10.13140/RG.2.2.21102.51527>
11. Gökten P. O., Marşap B. Paradigm Shift in Corporate Reporting. Chapters, in: Soner Gokten (ed.), *Accounting and Corporate Reporting – Today and Tomorrow*. IntechOpen, 2017. DOI: <https://doi.org/10.5772/intechopen.68832>
12. Quattrocioni B., Mercuri F., Calabrese M. Corporate Social Responsibility and integrated reporting: limits and opportunities. URL: https://www.researchgate.net/publication/336486922_CORPORATE_SOCIAL_RESPONSIBILITY_AND_INTEGRATED_REPORTING_LIMITS_AND OPPORTUNITIES
13. Lai A., Stacchezzini R. Organisational and professional challenges amid the evolution of sustainability reporting: a theoretical framework and an agenda for future research. *Meditari Accountancy Research*. 2021. Vol. 29 No. 3. P. 405–429. DOI: <https://doi.org/10.1108/MEDAR-02-2021-1199>
14. Eccles R. G., Krzus M. P., Ribot S. (2015). Models of best practice in integrated reporting. *Journal of Applied Corporate Finance*. 2015. № 27. P. 103–115.

REFERENCES:

1. Potryvaieva N. V., Luhova O. I., Volkhonska A. A., Kyrylenko A. V. (2019). Intehrovana zvitnist: sutnist, peredumovy ta tendentsii rozvytku [Integrated reporting: essence, background and trends]. *Modern Economics*, no. 18(2019), pp. 145–151. DOI: [https://doi.org/10.31521/modecon.V18\(2019\)-22](https://doi.org/10.31521/modecon.V18(2019)-22)
2. Serpeninova Yu. S. (2022). Istorychnyi henezys intehrovanoi zvitnosti [Historical genesis of integrated reporting]. *Visnyk Ekonomiky*, no 1(2022), pp. 130–142. DOI: <https://doi.org/10.35774/visnyk2022.01.130>
3. Shevchuk N. S. (2019). Etapy stanovlennia intehrovanoi zvitnosti [Formation stages of integrated reporting]. *Oblik i finansy*, no. 3(85), pp. 62–70. DOI: [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-3\(85\)-62-70](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-3(85)-62-70)
4. Koriahin M. V. (2018). Bukhhalterska zvitnist ta yii transformatsiia [Accounting statements and their transformation]. *Naukovyi visnyk Natsionalnoi akademii statystyky, obliku ta audytu: zb. nauk. pr.*, no. 4, pp. 38–49. DOI: <https://doi.org/10.31767/nasoa.4.2018.04>
5. Shkromyda V. V., Shkromyda N. Ya., Gnatiuk T. M. (2022). Intehrovana zvitnist u konteksti informatsiinoho zabezpechennia kliuchovykh steikkholderiv [Integrated reporting in the context of key stakeholder information support]. *Aktualni problemy rozvytku ekonomiky rehionu*, T. 2, no. 18(2022), pp. 23–30. DOI: <https://doi.org/10.15330/apred.2.18.23-30>
6. Tomchuk V. V. (2017). Intehrovana zvitnist: novyi etap u evoliutsii bukhhalterskoho obliku [Integrated reporting: a new stage in accounting evolution]. *Finansy, oblik, banky*, no. 1(22), pp. 170–180. Available at: <https://jfab.donnu.edu.ua/article/view/5026>

7. Zhuk V. M. (2019). Intehrovana zvitnist: retrospektyva i perspektyva v Ukraini [Integrated reporting: a retrospective and perspective in Ukraine]. *Oblik i finansy*, no. 1(83), pp. 20–27. DOI: [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-1\(83\)-20-27](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2019-1(83)-20-27)
8. Holov, S. F., Kostyuchenko, V. M., & Kuzina, R. V. (2018). *Intehrovane zvituvannia: kontseptsiiia, metodolohiia ta orhanizatsiia* [Integrated reporting: concept, methodology and organization]. Kherson: Vydavnychiy dim «Helvetyka», 252 p. (in Ukrainian)
9. Injeni G., McFie J. B., Mangena M. (2019). Regulatory perspectives on integrated reporting in an emerging market: The case of listed companies in Kenya. *African Journal of Accounting, Auditing and Finance*, no. 6(4), pp. 295–317. DOI: <https://doi.org/10.1504/AJAAF.2019.105131>
10. Beerbaum D., Loew E., Illig-Martin T. (2019). Towards an Integrated Reporting Taxonomy in Europe: An analysis of 40 annual corporate reports regarding their value creation disclosures. *Journal of Applied Research in the Digital Economy, Special Issue*, no 2(1). DOI: <https://doi.org/10.13140/RG.2.2.21102.51527>
11. Gökten P. O., Marşap B. (2017). Paradigm Shift in Corporate Reporting. Chapters. In Soner Gokten (ed.). *Accounting and Corporate Reporting – Today and Tomorrow*. IntechOpen. DOI: <https://doi.org/10.5772/intechopen.68832>
12. Quattrociocchi B., Mercuri F., Calabrese M. (2019). Corporate Social Responsibility and integrated reporting: limits and opportunities. Available at: https://www.researchgate.net/publication/336486922_CORPORATE_SOCIAL_RESPONSIBILITY_AND_INTEGRATED_REPORTING_LIMITS_AND_OPPORTUNITIES
13. Lai A., Stacchezzini R. (2021). Organisational and professional challenges amid the evolution of sustainability reporting: a theoretical framework and an agenda for future research. *Meditari Accountancy Research*. Vol. 29. No. 3, pp. 405–429. DOI: <https://doi.org/10.1108/MEDAR-02-2021-1199>
14. Eccles R. G., Krzus M. P., Ribot S. (2015). Models of best practice in integrated reporting. *Journal of Applied Corporate Finance*, no. 27, pp. 103–115.