

Майбутнє корпоративної звітності: історія, перспективи та проблеми

Метою статті є аналіз пропозицій щодо перспектив розвитку корпоративної звітності в майбутньому, а також виділення напрямів та перепон такого розвитку. Проаналізовано історичні аспекти формування нової моделі корпоративної звітності. Виявлено пріоритетність зовнішніх факторів в удосконаленні корпоративної звітності на початковому етапі аналізу її розвитку. Виявлено причини існування розриву між чинною моделлю корпоративної звітності та специфікою функціонування корпорацій. Обґрунтовано необхідність безперервного удосконалення корпоративної звітності у відповідності до мінливих інформаційних потреб стейкхолдерів. Розкрито залежність корпоративної звітності від змін в зовнішньому обліковому середовищі (внутрішні та зовнішні стейкхолдери, нові технології роботи з обліковою інформацією, особливості діяльності корпорацій). Проаналізовано пропозиції дослідницьких структур та професійних бухгалтерських організацій щодо удосконалення корпоративної звітності протягом 2015-2019 рр. Виділено пріоритетні фактори зовнішнього середовища, що впливатимуть на розвиток корпоративної звітності в майбутньому (вимоги зовнішніх стейкхолдерів, технологічні інновації). Сформовано дві основні моделі, що характеризують розвиток корпоративної звітності в майбутньому. Встановлено пріоритетність розвитку корпоративної звітності в майбутньому на основі виділених шляхів (включення нових об'єктів до її складу, удосконалення чинної методології обліку, впровадження технологічних інновацій в обліковий процес, удосконалення інституційної структури національних облікових систем, удосконалення процесу організації обліку в корпораціях). Визначено перепони прогресивного розвитку корпоративної звітності в майбутньому (необхідність трансформації теорії подвійного обліку, необхідність економії витрат на процес звітування, недостатність вирішення агентської проблеми в корпораціях, потрапляння в інституційну пастку в процесі розробки системи звітного регулювання, низький рівень теоретизації вченими процесу трансформації корпоративної звітності).

Ключові слова: корпорація, корпоративна звітність, інтегрована звітність, нефінансова інформація, інформаційні потреби стейкхолдерів.

DOI [https://doi.org/10.33146/2307-9878-2020-2\(88\)-29-38](https://doi.org/10.33146/2307-9878-2020-2(88)-29-38)

S.F. LEHENCHUK

Zhytomyr Polytechnic State University, Zhytomyr, Ukraine

The Future of Corporate Reporting: History, Perspectives and Problems

The purpose of the article is to analyze proposals for prospects for the development of corporate reporting in the future, as well as to identify areas and obstacles to such development. Historical aspects of forming a new model of corporate reporting have been analyzed. Priority of external factors in the improvement of corporate reporting at the initial stage of analysis of its development has been identified. The reasons for the discrepancy between the current model of corporate reporting and the specifics of the functioning of corporations have been identified. The necessity of continuous improvement of corporate reporting in accordance with the changing information needs of stakeholders has been grounded. The dependence of corporate reporting on changes in the external accounting environment (internal and external stakeholders, new technologies of work with accounting information, peculiarities of corporate activities) has been disclosed. The proposals of research structures and professional accounting organizations for improvement of corporate reporting during 2015-2019 have been analyzed. Priority environmental factors that will influence the development of corporate reporting in the future (requirements of external stakeholders, technological innovations) have been identified. Two main models have been formed that characterize the development of corporate reporting in the future. Priority of development of corporate reporting in the future has been established on the basis of selected ways (inclusion of new objects in its composition, improvement of the current accounting methodology, active

* Легенчук Сергій Федорович, завідувач кафедри обліку і аудиту Державного університету «Житомирська політехніка» (м. Житомир), доктор економічних наук, професор.

introduction of technological innovations into the accounting process, improvement of the institutional structure of national accounting systems, improvement of the accounting organization process). Obstacles to the progressive development of corporate reporting in the future have been determined (necessity of transformation of the theory of double-entry accounting, necessity of economy of expenses for the reporting process, insufficiency of the solution of agency problem in corporations, falling into institutional trap in the process of development of the system of reporting regulation, low level of theorizing of corporate reporting process transformation).

Keywords: *corporation, corporate reporting, integrated reporting, non-financial information, stakeholder information needs.*

Постановка проблеми. Протягом багатьох років вчені намагаються сформулювати перспективи розвитку бухгалтерського обліку на основі аналізу існуючих тенденцій, ідентифікації виникнення нових і революційних технологій та нововведень, а також прогнозувати, якою буде бухгалтерська звітність в майбутньому. Оскільки в останні десятиліття в умовах глобалізації економіки постійно зростає роль корпорацій, все більша увага учасниками ринку капіталу приділяється тому, яким чином менеджмент здійснює керівництво ними для досягнення поставлених цілей, аналізу реалізації визначеної стратегії та в цілому встановленню того, яку роль корпорації відіграють в функціонуванні суспільства та вирішенні його проблем. Зокрема, в об'єднаному списку 100-та корпорацій та країн світу за рівнем прибутковості 71-не місце займають корпорації. Наприклад, компанія «Walmart» в даному рейтингу випереджає такі країни як Іспанія, Австралія, Нідерланди, Південна Корея [6]. Внаслідок цього ще більшої ролі набувають засоби інформування про результати діяльності корпорацій, основне місце серед яких займає корпоративна звітність, яка є основним індикатором корпоративної поведінки. Однією з важливих проблем, яка потребує вирішення в умовах сьогодення, є визначення перспектив розвитку корпоративної звітності у відповідь на зміни, які відбуваються в світовій економічній системі та з врахуванням технологічних інновацій, які дозволяють трансформувати традиційні процеси обробки, узагальнення, передачі та презентації облікової інформації інтересантам. Це дозволить підготуватися суб'єктам ведення обліку в корпораціях до майбутнього у випадку його належного розуміння та сформувати для дослідників актуальні напрями наукових пошуків, які забезпечуватимуть нерозривність зв'язку облікової науки з практичними потребами корпоративного менеджменту, інформаційними потребами суб'єктів корпоративного управління, учасників ринку капіталу та інших стейкхолдерів, як основних користувачів інформації корпоративної звітності.

Аналіз останніх досліджень і публікацій.

Питанням розвитку корпоративної звітності присвячені праці І. Абейсекери, В.А. Бітті, Р.Ф. Бруханського, К. Буско, Д.О. Грицишена, С.Ф. Голова, С. Ді Піацци, Р.Дж. Екклза, І.В. Жиглей, В.М. Жука, М. Кінга, М.В. Корягіна, Р.О. Костирка, В.М. Костюченко, М.П. Кржуса, Д. Кроутера, Р.В. Кузіної, П.О. Куцика, Н.О. Лоханової, І.О. Макаренко, К. Міт, О.О. Нестеренко, А.В. Озеран, М.А. Проданчука, Л.М. Пилипенка,

М.С. Пушкаря, Дж. Серафейма, О.Г. Сокола, Дж. Унермана, О.В. Фоміної, А. Шаджієвської, І.Й. Яремка та ін. В той же час, враховуючи значні зміни в контексті інституційної трансформації бухгалтерського обліку в умовах глобалізації [2, с. 139-153] залишається незрозумілим, яким чином надалі має розвиватись система облікової регламентації та облікова методологія і яку роль в даному процесі має відігравати професійне бухгалтерське співтовариство.

Метою статті є аналіз пропозицій щодо перспектив розвитку корпоративної звітності в майбутньому, а також виділення напрямів та перепон такого розвитку.

Викладення основного матеріалу дослідження.

Питанням визначення майбутнього корпоративної звітності приділяється увага окремими вченими та дослідницькими колективами професійних організацій починаючи з 1990-х років, коли більш відчутними стали зміни в економіці, що виникли на тлі поширення концепції постіндустріальної економіки або економіки, заснованої на знаннях, а також тотальної комп'ютеризації процесів обробки облікової інформації в корпораціях. Так, у 1994 р. спеціальним комітетом АІСРА з фінансової звітності під керівництвом Е.Л. Дженкінса був випущений звіт «Удосконалення бізнес-звітності – орієнтація на споживача: задоволення інформаційних потреб інвесторів та кредиторів», в якому автори намагались надати рекомендації стосовно характеру інформації, що повинна була представлятися керівництвом в звітності та стосовно ступеню, згідно якого аудитори повинні повідомляти про різні складові такої інформації. Автори звіту вказують на необхідність розвитку фінансової звітності за наступними напрямками: 1) удосконалення порядку розкриття інформації за бізнес-сегментами; 2) удосконалення розкриття інформації за інноваційними фінансовими інструментами; 3) покращення розкриття інформації про ідентичність, можливості та ризики позабалансових механізмів фінансування та перегляд обліку цих домовленостей; 4) забезпечення окремого відображення в звітності впливу основних та непрофільних видів діяльності і подій, оцінки за справедливою вартістю непрофільних активів та зобов'язань; 5) покращення розкриття інформації про невизначеність вимірювань окремих активів та зобов'язань; 6) покращення щоквартальної звітності, звітування про четвертий квартал окремо та включення даних бізнес-сегментів; 7) інші рекомендації, що стосуються фінансової звітності (модель вартісно-орієнтованого обліку; облік

нематеріальних активів, включаючи гудвіл; прогнозна фінансова звітність; облік об'єднань бізнесу; альтернативні принципи бухгалтерського обліку) [17, с. 11-15].

У 1999 р. дослідницьким комітетом Інституту присяжних бухгалтерів Шотландії (ICAS) було випущено звіт «Бізнес-звітність: неминучі зміни?» [8], в якому автори на основі емпіричних досліджень намагались сформулювати перспективи розвитку корпоративної звітності у відповідності до наявних вимог інтересантів, які можна об'єднати в наступні групи: 1) Доступ до корпоративних даних (забезпечення доступу зовнішнім користувачам до ресурсів корпоративної бази даних; розмежування доступу до корпоративних облікових даних різних груп користувачів та надання доступу до зовнішніх баз даних; забезпечення шаблонного пакетного надання даних інтересантам; забезпечення прямої трансляції зборів акціонерів, здійснення он-лайн анкетування та управління даними через електронну бібліотеку); 2) Розширення змістовних меж корпоративної звітності (надання додаткової прогносної, нефінансової та «м'якої» інформації, у відповідності до потреб інтересантів (наприклад, на період 3-5 років); надання нефінансової інформації, наявної в корпоративній інформаційній системі (наприклад, про інтелектуальний капітал, про директорів корпорації тощо); 3) Розширення часових характеристик корпоративної звітності (збереження регулярної, періодичної звітності з помірним збільшенням частоти, що здійснюється в міру адаптації користувачів до зміни практики); 4) Удосконалення аудиту корпоративної звітності (перехід до надання впевненості відносно процесів на додаток до результатів корпорацій та розвиток декількох рівнів та форм надання впевненості).

У 1996 р. Спеціальним комітетом з питань надання послуг при АІСРА (комітет Елліотта) було випущено фінальний «Звіт Спеціального комітету з надання послуг з впевненості», в якому була представлена нова концепція надання впевненості, як основа для подальшого розвитку облікової процесії. Згідно такого підходу традиційний аудит вважався лише однією з форм послуг, яка могла надаватись корпораціям, внаслідок чого його функції повинні бути удосконалені шляхом: 1) використання знань про інформаційні технології; 2) оновлення можливостей для оцінки систем клієнтів; 3) розуміння впливу ІТ на бізнес клієнтів; 4) розуміння впливу економічних сил на ризики та можливості суб'єктів аудиту; 5) розуміння нових методів планування аудиту та збору аудиторських доказів; 6) посилення можливостей для виявлення шахрайства та незаконних дій; 7) посилення можливостей оцінювати фінансові негаразди та непередбачувані проблеми; 8) забезпечення можливості проводити спостереження щодо ризиків та можливостей, а також сильних і слабких сторін компаній, ґрунтуючись на знаннях, отриманих під час аудиту, а також на галузевих та економічних знаннях, залучених до аудиту [13, с. 66]. В результаті таких нововведень на думку розробників звіту з'являється

нові потенційні переваги від послуг з надання впевненості [13, с. 74], три з яких напряму стосуються корпоративної звітності – оцінка ризиків, вимірювання ефективності діяльності та якість систем. Таким чином, комітет Елліотта змодельовав напрями розвитку аудиту (послуг з надання впевненості) на основі аналізу вимог зовнішнього середовища облікової професії, зокрема, переважно на основі врахування розвитку технологічних аспектів його здійснення та обробки облікових даних, які створюють можливості для обробки нефінансових та прогнозних облікових даних та надання впевненості щодо їх достовірності. Запропонований підхід став однією з перших спроб щодо розширення змісту бухгалтерського обліку, що зумовлює перегляд його сутності як окремої академічної дисципліни.

У 2000 р. В.А. Бітті здійснила спробу узагальнити існуючі на той час пропозиції окремих дослідників та розробки професійних організацій щодо їх бачення подальшого майбутнього корпоративної звітності. В результаті аналізу існуючих підходів автор констатувала [7, с. 15], що корпоративна звітність стає продуктом поступового переходу фінансового обліку у фінансове звітування. Фінансове звітування, в свою чергу, поступово перетворюється на процес формування бізнес-звітності, яка окрім традиційних фінансових показників містить велику кількість текстових, графічних та фотографічних матеріалів.

У 2002 р. вийшла друком праця представників бухгалтерської спільноти С.А. Ді Піаззи та Р.Дж. Екклза «Майбутнє корпоративної звітності: як повернути довіру суспільства», в якій автори констатували існування кризи в сфері корпоративної звітності внаслідок банкрутства компанії «Enron» та інших подібних корпоративних скандалів, а також обґрунтували необхідність повернення довіри до корпоративної звітності, оскільки від цього страждають як користувачі облікової інформації, так і ринки капіталу в цілому. Для виходу з існуючої кризи автори запропонували впровадити в практичну діяльність корпорацій трирівневу модель забезпечення прозорості компаній, яка включала: 1) рівень всесвітніх стандартів фінансової звітності; 2) рівень галузевих стандартів; 3) рівень специфічної для кожної компанії інформації [1, с. 36]. На думку авторів, застосування такої моделі є єдиним реальним сценарієм забезпечення реформування корпоративної звітності, оскільки підвищення корпоративної прозорості забезпечуватиме повернення довіри до звітності та більш адекватне розуміння процесів створення вартості корпораціями, а також сприятиме забезпеченню ефективності ринків капіталу.

У 2003 р. Інститутом професійних бухгалтерів Великобританії та Уельсу (ICAEW) було оприлюднено звіт «Нові моделі звітності для бізнесу. Інформація для ініціативи щодо кращих ринків», основним меседжем якою була констатація неадекватності чинної моделі корпоративної звітності в останні роки та необхідність її реформування через мінливий характер бізнесу та потреби інвесторів, появу нових видів користувачів облікової інформації. Оскільки шляхи такого реформування були достатньо

розмитими (як косметичні зміни, так і кардинальні реформи), то в звіті було проведено аналіз існуючих на той час альтернативних моделей корпоративної звітності, виділено проблеми, з якими зіштовхнуться регулятори облікових систем (суб'єкти регламентації міжнародних та національних облікових систем) в процесі здійснення такого реформування, а також встановлено пріоритети для подальших досліджень щодо реформування чинної моделі корпоративної звітності. В результаті проведеного аналізу автори звіту встановили, що для подальшого розвитку корпоративної звітності треба зосередитись на: 1) розробці більш широкої основи для бізнес-звітності; 2) перевірці того, що застосування непрямого підходу до задоволення потреб користувачів у інформації про майбутнє є найбільш корисним; 3) розгляді того, чи потребує збільшення можливостей для прямого спілкування із інтересантами будь-якої модифікації концептуальної основи фінансової звітності; 4) перевірці того, чи є визначене в концептуальній основі розуміння активів найбільш корисним [21, с. 74]. Метою розробників звіту було групування пропозицій до реформування системи обліку і корпоративної звітності та їх «приземлення» на площину конвенційної облікової моделі, що дозволило окреслити набір чітких пропозицій щодо удосконалення її базових теоретико-методологічних засад, зокрема, концептуальної основи фінансової звітності GAAPUS, IAS/IFRS та GAAPUK.

Спільним у цих початкових спробах ідентифікації майбутніх перспектив розвитку корпоративної звітності був зовнішній відносно облікової системи імпульс до змін, який виходив з практики функціонування корпорацій та базувався на емпіричних дослідженнях потреб та запитів інтересантів (постачальників капіталу) і всіх інших видів стейкхолдерів. В результаті таких досліджень було виявлено розрив між чинною моделлю корпоративної звітності та специфікою функціонування корпорацій, очікуваннями інтересантів, що послужило визначальним поштовхом до дій та надання рекомендацій регуляторам облікової системи. Причинами такого розриву була зміна економічних умов функціонування корпорацій (значне акцентування на пріоритетну роль нематеріальних активів та інтелектуального капіталу), зміна потреб користувачів (необхідність розкриття інформації про процеси створення вартості та корпоративну стратегію) та швидке впровадження технологій обробки облікових даних, їх збереження, передачі і візуалізації (веб-сайтів тощо).

Якщо у 1990-х роках корпоративна звітність більшою мірою асоціювалась з фінансовою звітністю корпорацій, то вже на початку 2000-х років це поняття було розширено шляхом включення до її складу нефінансової складової, оскільки фінансова звітність вже не забезпечувала надання вичерпної картини про справи корпорації, то її почали доповнювати різноманітними нефінансовими звітами (звіти про інтелектуальний капітал, звіти про

корпоративну соціальну відповідальність, звіти про навколишнє середовище, звіти про вартість, звіти про сталий розвиток тощо). Таким чином, під корпоративною звітністю почали розуміти всю фінансову та нефінансову інформацію, що оприлюднюється корпорацією (річну, проміжну, що оприлюднюється під конкретні потреби).

Незважаючи на достатню тривалу історію щодо формування майбутнього корпоративної звітності (більше 25 років), цей процес, мабуть, ніколи не закінчиться. Оскільки розпочата після банкрутства «Enron» публічна дискусія між обліковими регуляторами, науковцями, професійними організаціями, представниками корпорацій та широким колом стейкхолдерів триває і до сьогодні. Це пов'язано не з тим, що визначені перспективи не можуть бути досягнуті (наприклад, переважна більшість визначених в звіті Е.Л. Дженкінса (1994 р.) напрямів розвитку корпоративної звітності на сьогодні вже є традиційною обліковою практикою), а обґрунтовується тим, що постійно будуть виникати нові подібні перспективи, які формуватимуть нові риси майбутнього корпоративної звітності. В зовнішньому обліковому середовищі постійно з'являються нові збурення (змінюються особливості діяльності корпорацій, з'являються нові вимоги до облікової інформації), які в останні роки відбуваються все частіше і частіше, а це змушує міжнародних та національних регуляторів облікових систем адекватним чином реагувати на них для того, щоб забезпечити відповідність корпоративної звітності потребам практики (внутрішнім вимогам суб'єктів управління корпорацією) та інтересам постачальників капіталу, інших стейкхолдерів, членів суспільства тощо. На рис. 1. наведено загальну залежність корпоративної звітності від таких факторів (вимог, передумов).

На формування майбутнього корпоративної звітності впливають:

1) Зовнішні стейкхолдери – існуючі та нові потенційні зовнішні користувачі інформації про діяльність корпорації у яких можуть змінюватись існуючі або виникати нові інформаційні потреби. Зміна / поява потреб в обліковій інформації, зокрема, в напрямі розкриття факторів створення / генерування вартості, ролі корпорацій в забезпеченні сталого розвитку, передбачає необхідність адекватного реагування на них з боку регуляторів шляхом внесення змін в облікову методологію / теоретичні засади обліку;

2) Внутрішні стейкхолдери – як суб'єкти управління корпорацією (менеджмент), так і суб'єкти корпоративного управління (Рада директорів, комітети, тощо), які для удосконалення процесу прийняття ними рішень, забезпечення корпоративної прозорості та підзвітності можуть вимагати удосконалення корпоративної облікової системи як на рівні її організації, так і на методологічному рівні шляхом розробки надбудов до традиційної облікової системи (система управлінського обліку, стратегічного обліку) або розробки окремих альтернативних облікових підсистем;

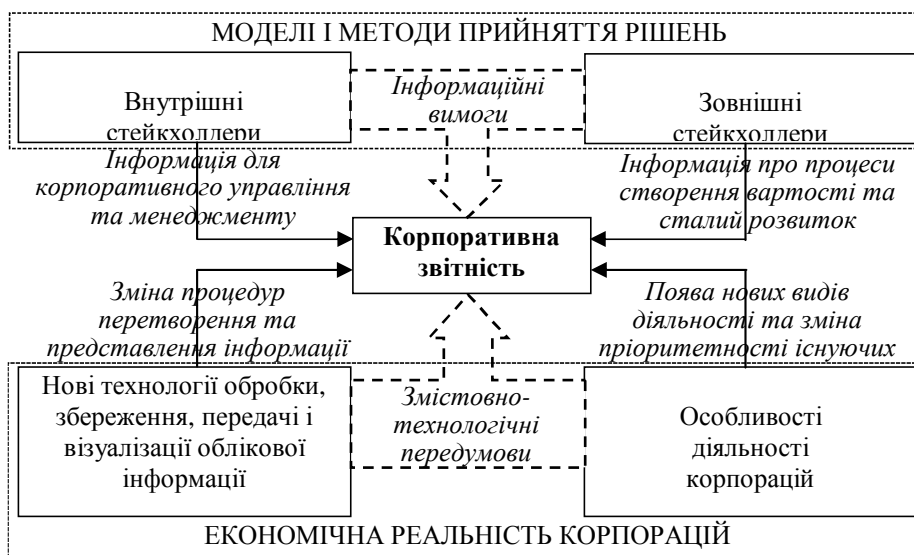


Рис. 1. Залежність корпоративної звітності від змін в зовнішньому обліковому середовищі
Джерело: побудовано автором.

3) Поява нових технологічних інновацій в сфері обробки, збереження, передачі і візуалізації облікової інформації змінює як підходи до організації процесу формування корпоративної звітності, способи її передачі та презентації користувачам, так і способи надання впевненості щодо її достовірності та релевантності;

4) Зміна особливостей діяльності корпорацій, що супроводжується перенесенням акцентів на окремі сфери або види діяльності, об'єкти обліку, зумовлює появу нових форм / субформ звітів (наприклад, консолідованої, сегментної), елементів звітів (наприклад, інформації про сукупний дохід), статей у корпоративній фінансовій звітності (шляхом їх дезагрегації або створення нових статей (наприклад, інвестиційної нерухомості)).

На сьогодні існує значна кількість пропозицій, висловлених як окремими вченими, дослідницькими групами та проектами, професійними організаціями та представниками компаній «великої четвірки» щодо майбутнього корпоративної звітності, подальших перспектив її розвитку, які в цілому зводяться до виділених вище чотирьох видів змін, що відбуваються в зовнішньому обліковому середовищі. Враховуючи швидкоплинність змін, які відбуваються в сфері корпоративного управління та безпосередньо пов'язані з формуванням корпоративної звітності, в статті використано пропозиції, які висувались протягом останніх п'яти років (2015 – початок 2020 рр.) щодо її майбутнього.

Слід враховувати, що у 2015 р. вже чітко була встановлена, а в окремих випадках, навіть і нормативно закріплена тенденція щодо необхідності розширення корпоративної звітності інформацією про соціальні, екологічні, етичні та стратегічні аспекти діяльності корпорацій. Це відбулось, з одного боку, в результаті довготривалої роботи науковців (І. Абейсекера, М.Д. Беннет, Е. Брокетт, К. Буско,

Дж. Гатрі, Д. Гібессьє, Л. Едвінссон, Р.Дж. Екклз, Дж. Елкінгтон, М. Кінг, М.П. Кржус, З. Резаї, Дж. Серафейм, Дж.Б. Уайт, Дж. Унерман та ін.), а з іншого боку, завдяки поступовій стандартизації практики складання звітів, які включають нефінансову інформацію про діяльність корпорацій. Так, ще у 2009 р. вперше в світі Інститутом директорів Південної Африки та Комітетом Кінга було розроблено «Звіт Кінга з корпоративного управління для Південної Африки 2009» [19], в якому було встановлено необхідність щорічного звітування (з березня 2010 р.) компаніями, акції яких котируються на JSE (Йоханнесбургській фондовій біржі) на основі інтегрованого способу – шляхом взаємопов'язаного розкриття фінансової інформації та інформації про вплив на сталий розвиток (екологічна, соціальна інформація тощо). Після створення у 2010 р. Комітету з міжнародної інтегрованої звітності (IIRC), вже у 2012 р. ним було опубліковано Проект міжнародного формату інтегрованої звітності (<IR>) [3], що через рік набув статусу повноцінного стандарту, в якому була розкрита концепція формування інтегрованої звітності підприємств. У 2013 р. Глобальною ініціативою зі звітності (GRI) була опублікована 4-та версія рекомендацій – «GRI G4 Guidelines» [16], в яких надані керівні інструкції та принципи для забезпечення додаткового розкриття загальної та специфічної інформації корпораціями щодо їх ролі в забезпеченні сталого розвитку. Також у 2013 р. на необхідність удосконалення системи корпоративної звітності відреагувало керівництво ЄС шляхом випуску Європейським Парламентом Директиви 2013/34/ЄС [9], яка зобов'язувала великі підприємства, що є суб'єктами суспільного інтересу, складати Звіт про управління, в який включається нефінансова інформація. А у 2014 р. було випущено уточнюючу Директиву 2014/95/ЄС [10] де

встановлювались загальні вимоги розкриття нефінансової інформації (екологічних, соціальних та службових питань, поваги до прав людини, боротьби з корупцією та хабарництвом, тощо) такими підприємствами, що має використовуватись всіма членами ЄС, а також і асоційованими членами, зокрема, Україною, які мають приводити своє законодавство у відповідність до європейського. У 2015 р. вийшла оновлена версія «Принципів корпоративного управління» (ОЕСР), згідно яких корпорації повинні розкривати інформацію про політику та діяльність, питання ділової етики, охорони навколишнього середовища, а також соціальних питань, прав людини та інших обов'язків у сфері державної політики [4, с. 47]. Таким чином,

станом на 2015 р. сформувалась чітка тенденція на розширення фінансової звітності нефінансовими показниками, що передбачало формування єдиного інтегрованого звіту або випуск окремих спеціалізованих нефінансових звітів, що «червоною лінією» проходить у всіх документах, де розглядається майбутнє корпоративної звітності.

Проведений аналіз пропозицій, висловлених дослідницькими групами та проектами, професійними організаціями та представниками консалтингових компаній щодо майбутнього корпоративної звітності, дозволив встановити, які фактори зовнішнього середовища матимуть найбільший вплив на її розвиток в майбутньому (рис. 2).

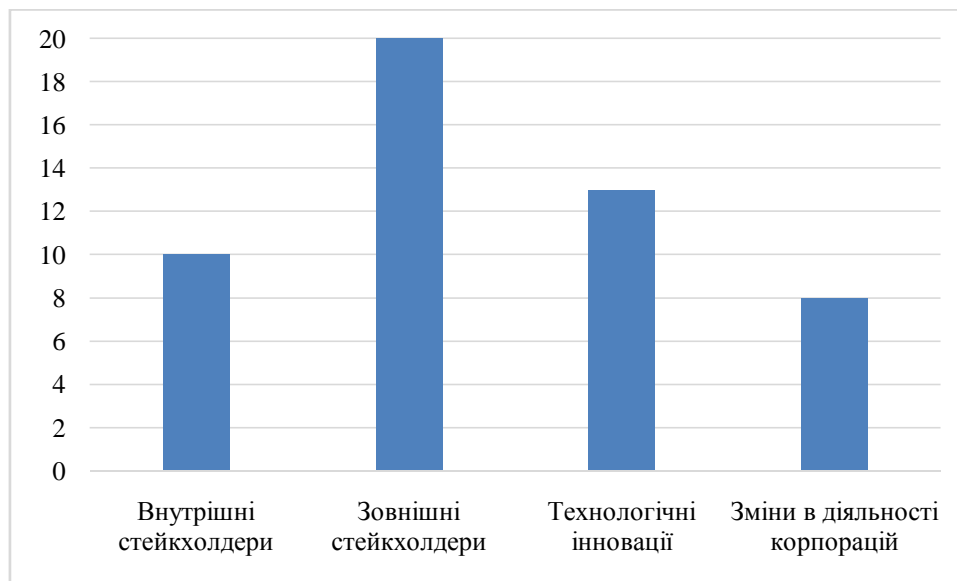


Рис. 2. Роль факторів зовнішнього середовища в розвитку корпоративної звітності

Джерело: сформовано автором на основі аналізу звітів за 2015-2019 рр. [15, 11, 12, 14, 18, 20, 22-35].

Здійснені узагальнення пропозицій (рис. 2) дозволяють визначити, що в умовах сьогодення і в майбутньому розвиток корпоративної звітності залежатиме від нових інформаційних вимог, що висуваються до неї зовнішніми стейкхолдерами, які є пріоритетним фактором. В більшості проаналізованих звітів також приділяється увага ролі технологічних інновацій в розвитку корпоративної звітності в майбутньому, а роль інформаційних потреб внутрішніх стейкхолдерів та змін в особливостях діяльності корпорацій стає менш значимою. Можна виділити дві основні моделі, які характеризують перспективи розвитку корпоративної звітності в майбутньому (рис. 3).

Згідно моделі I розвитку корпоративної звітності в майбутньому буде відбуватись шляхом її наповнення новим змістом і переважно у відповідності до інформаційних вимог зовнішніх стейкхолдерів, що передбачає:

1. Включення нових об'єктів до складу корпоративної звітності:

– Нефінансової інформації у відповідності до цілей сталого розвитку та зростаючих глобальних, кліматичних проблем (навколишнє середовище, соціальна діяльність, корпоративне управління, етичні аспекти, права людини тощо);

– Деталізованої інформації про бізнес-модель, корпоративну культуру, особливості діяльності та процес створення вартості корпорації;

– Інформації про процес формування і реалізації корпоративних стратегій, довгострокові цілі та ризики, ринкове середовище корпорації;

– Інформації про внутрішньостворений інтелектуальний капітал (нематеріальні цінності) корпорації.

2. Внесення змін в чинну методологію бухгалтерського обліку:

– Використання грошових та негрошових вимірників корпоративної звітності;

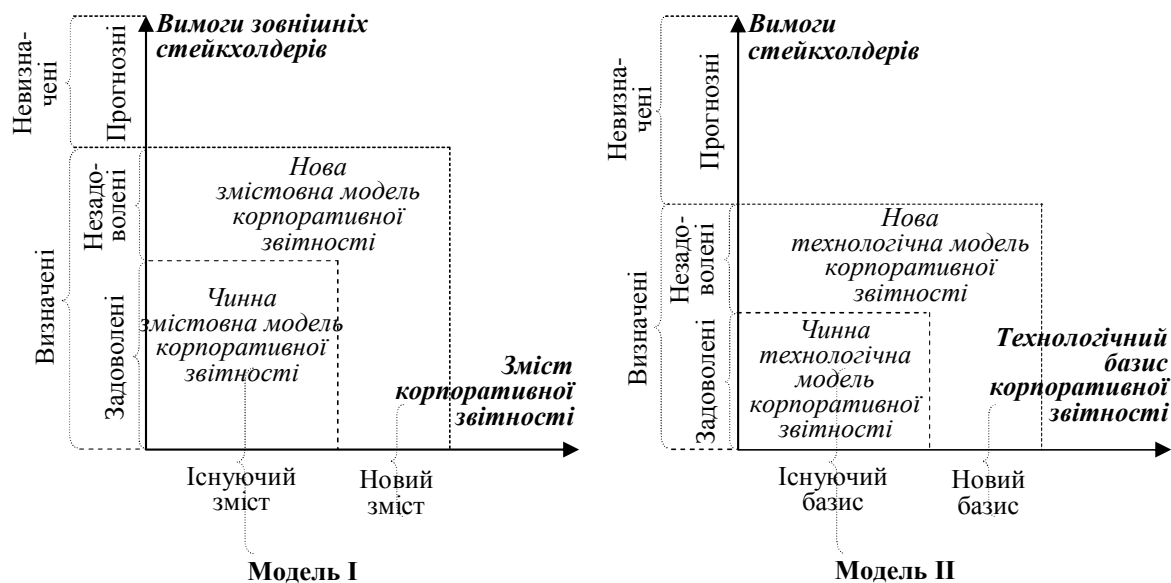


Рис. 3. Моделі, що характеризують розвиток корпоративної звітності в майбутньому

Джерело: побудовано автором.

– Використання змішаної моделі оцінювання (історична вартість та справедлива вартість) та методологічних обмежень її практичної реалізації (принцип обачності та принцип релевантного оцінювання);

– Удосконалення регулярності та часового горизонту формування і розкриття корпоративної звітності;

– Формування і розкриття інтегрованих (доповнених або Non-GAAP) показників в корпоративній звітності.

Існування вищевказаних та чітко сформульованих вимог з боку стейкхолдерів визначає характеристики нової змістовної моделі корпоративної звітності. Однак, в майбутньому можуть з'явитись нові фактори, що зумовлять необхідність удосконалення такої моделі. Одним з таких факторів на думку Австралійського інституту економіки і бізнесу може стати нерівність доходів та втрата біорізноманіття, які спричиняють появу нових об'єктів, які слід буде відображати в корпоративній звітності [20, с. 12]. Як показує проведений історичний аналіз в майбутньому очікується деталізація виділених вище об'єктів, що формують нову змістовну модель корпоративної звітності. Окрім цього, в корпоративній звітності на сьогодні відсутні статті (окрім узагальнюючого прибутку), які відображають результат синергетичної взаємодії використовуваних в діяльності корпорацій матеріальних і нематеріальних ресурсів – синергетичного капіталу, що також може в майбутньому бути включений до складу корпоративної звітності (як елемент пасивів).

Виходячи з описаних вище подальших перспектив розвитку корпоративної звітності за виділеною моделлю I виникає значна кількість організаційних питань у випадку їх практичної реалізації, що передбачають необхідність надання відповіді:

– Яким чином буде забезпечено процес оприлюднення фінансової та нефінансової інформації в корпоративній звітності? У вигляді єдиного інтегрованого звіту, чи у вигляді системи взаємодоповнюючих звітів (наприклад, фінансова звітність, звіт CORE та звіти MORE)?

– Яким чином буде забезпечено задоволення інформаційних потреб стейкхолдерів в корпоративній звітності щодо одночасної орієнтації на короткострокові та довгострокові цілі (поведінку) корпорації?

– Яким чином в корпораціях буде реалізовано механізм підзвітності при використанні нефінансового та інтегрованого звітування?

– Чи потрібно створювати єдину глобальну концептуальну основу для формування нефінансової звітності подібно до конвергованої концептуальної основи корисної фінансової інформації IAS/IFRS та GAAP US?

– Яка організація має здійснювати її розробку, одна новостворена або сукупність організацій, якими на сьогодні вже розроблені стандарти, ініціативи та концептуальні основи, що регулюють питання нефінансового та інтегрованого звітування?

– Як організувати процес гармонізації існуючих напрацювань, щоб задовольнити інформаційні потреби стейкхолдерів та всіх суб'єктів інституціоналізації даного процесу?

Згідно моделі II розвиток корпоративної звітності в майбутньому буде відбуватись через активне впровадження технологічних інновацій. На відміну від моделі I, де до корпоративної звітності існують чіткі вимоги з боку стейкхолдерів, формування нової технологічної моделі корпоративної звітності відбуватиметься іншим чином, оскільки існує незначна кількість незадоволених вимог, однак існує значна кількість технологічних інновацій, використання яких в процесі формування та

оприлюднення корпоративної звітності призведе до виникнення таких вимог з боку стейкхолдерів у майбутньому. Тобто, на сьогодні виникла ситуація, коли визначені перспективні технологічні інструменти, які можуть використовуватись в обліковій системі, однак користувачі до кінця не розуміють, яким чином їх можна буде використовувати, внаслідок чого більшою мірою вимоги внутрішніх та зовнішніх стейкхолдерів залишаються неформалізованими. До складу таких технологічних інновацій, які вже активно застосовуються і щодо яких лише визначені перспективи використання, можна віднести: Advanced analytics, Big data, Blockchain, Cloud, Cognitive computing, Data visualisation tools, Digitally distributed supply chains, In-memory computing, Machine learning, Process robotics, Real-time data, SAAS, XBRL. Впровадження вищевказаних інновацій сприятиме створенню нового технологічного базису, який зумовить необхідність трансформації системи організації бухгалтерського обліку в корпораціях, що проявлятиметься в наступному:

– Розширення функцій обліковців в процесі підготовки корпоративної звітності до рівня бухгалтерів-аналітиків-візуалізаторів або інформаційних брокерів;

– Налагодження більш тісної співпраці між обліковою службою та ІТ-відділом корпорацій, а також розробниками технологічних інновацій;

– Розробка нових технологічних стандартів обробки, збереження, передачі і візуалізації облікової інформації;

– Впровадження технологій підготовки корпоративної звітності в електронному форматі (вимоги ESEF, електронна ESG-звітність, електронна інтегрована звітність тощо);

– Комп'ютеризація процесу прийняття бухгалтерських професійних суджень та створення «розумних» помічників бухгалтера і аналітика;

– Трансформація традиційного процесу підготовки облікових даних у відповідності до вимог технологічних інновацій (формати, таксономії).

Зважаючи на те, що стосовно майбутнього корпоративної звітності у різних суб'єктів інституціоналізації такої практики наявне різне бачення або пропонуються різні способи досягнення однакових цілей, між такими пропозиціями було виявлено ряд суперечностей, на які необхідно буде надати відповідь:

– Якою має бути корпоративна звітність – стислою, чи максимально деталізованою?

– Яким чином має бути забезпечено співвідношення між повнотою та суттєвістю в корпоративній звітності?

– Скільки організацій мають регулювати процес нефінансового та інтегрованого звітування в світі – одна або декілька (в розрізі різних сфер (сталій розвиток, кліматична звітність, соціальна звітність тощо))?

– Чи повинна існувати глобальна конвергована основа для розкриття нефінансової та інтегрованої звітності корпораціями?

– Корпоративна звітність впливає на розвиток суспільства та навколишнього середовища, чи навпаки, вона є залежною від таких змін?

Висновки. Якщо в кінці 1990-х та у 2000-х роках визначальним фактором розвитку корпоративної звітності були особливості діяльності корпорації, у відповідності до яких мала бути модифікована система бухгалтерського обліку, а також вимоги зовнішніх стейкхолдерів щодо розкриття важливої для них інформації (сегменти діяльності, фінансові інструменти, інформація про вартість, ризики тощо), то вже з 2015 р. визначальну роль відіграють лише зовнішні стейкхолдери, при цьому також акцентується увага на необхідності трансформації чинної моделі формування та представлення корпоративної звітності під впливом технологічних інновацій.

Вважаємо, що розвиток корпоративної звітності в майбутньому відбуватиметься за наступними напрямками, шляхом:

1) Включення нових об'єктів до її складу (різні види нефінансової інформації (екологічна, соціальна, інноваційна тощо) з глибоким рівнем деталізації, нові розрізи фінансової інформації про діяльність корпорацій, прогнозна та стратегічна інформація);

2) Удосконалення чинної методології обліку (розширення системи використовуваних вимірників, остаточне закріплення змішаної моделі облікової оцінки, зміна часових параметрів розкриття облікової інформації, формування інтегрованих показників (що побудовані на основі використання облікової та неблікової інформації));

3) Активного впровадження технологічних інновацій в обліковий процес (засоби обробки облікової інформації, засоби підтримки діяльності бухгалтера, засоби збереження облікової інформації, засоби інтелектуального аналізу облікової інформації, засоби візуалізації облікової інформації тощо);

4) Удосконалення інституційної структури національних облікових систем (створення нових суб'єктів, що регулюватимуть процес формування і оприлюднення нефінансової та інтегрованої звітності, створення суб'єктів, що забезпечуватимуть процеси діджиталізації корпоративної звітності на національному рівні);

5) Удосконалення процесу організації обліку в корпораціях (інтеграція облікової, аналітичної та візуалізаційної діяльності в облікових службах корпорацій, більш глибоке проникнення технологій в процес прийняття бухгалтерських суджень та підготовку корпоративної звітності, підготовка проектів прийняття рішень на основі інтелектуального аналізу облікової інформації тощо).

Розвитку корпоративної звітності в майбутньому за виділеними напрямками заважатиме ряд перепон:

1) Необхідність трансформації ядра та базових принципів функціонування подвійної системи обліку

з метою забезпечення формування і розкриття нефінансової та ретроспективної інформації;

2) Економія витрат на процес формування і розкриття корпоративної звітності з боку організацій, що звітуються;

3) Недостатність вирішення агентської проблеми в корпораціях за допомогою облікового інструментарію та здатність суб'єктів організації обліку до опортуністичної поведінки за допомогою нефінансової та інтегрованої звітності;

4) Потрапляння в інституційну пастку в процесі розробки системи регулювання процесу формування і розкриття нефінансової та інтегрованої звітності;

5) Низький рівень теоретизації вченими процесу трансформації корпоративної звітності в умовах функціонування економіки, що ґрунтується на засадах сталого розвитку.

4 Список використаних джерел

1. ДиПиаса С. А., Эклз Р. Дж. Будущее корпоративной отчетности. Как вернуть доверие общества. М.: Альпина Паблишер, 2003. 212 с.

2. Жук В. М. Развитие теории бухгалтерского обліку: інституціональний аспект: монографія. К.: ННЦ «ІАЕ», 2018. 408 с.

3. Международный стандарт <ИО>. URL: https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf

4. Принципы корпоративного управления G20/ОЭСР. Paris: OECD Publishing, 2016. 72 с.

5. Куцик П. О., Шевчук В. О., Головацька С. І. Консолідована фінансова звітність: генезис нормативно-правового регулювання в Україні. *Облік і фінанси*. 2018. № 4(82). С. 26-37.

6. Babic M., Heemskerk E., Fichtner J. Who is more powerful – states or corporations? URL: <http://theconversation.com/who-is-more-powerful-states-or-corporations-99616>

7. Beattie V. A. The future of corporate reporting: a review article. *Irish Accounting Review*. 2000. Vol. 7(1). P. 1-36.

8. Business Reporting: The Inevitable Change? Ed. by V. Beattie. Edinburgh: Institute of Chartered Accountants of Scotland, 1999. 127 p.

9. Directive 2013/34/EU of the European Parliament and of 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: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&from=EN>

10. Directive 2014/95/EU of the European Parliament and of the Council of 22 October 2014, amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups. URL: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32014L0095>

11. Does corporate reporting need a culture shock? EY, 2019. 40 p.

12. Driving Alignment in Climate-related Reporting. Year One of the Better Alignment Project. Corporate Reporting Dialogue, 2019. 115 p.

13. Elliott R. K. Assurance Service Opportunities: Implications for Academia. *Accounting Horizons*. 1997. Vol. 11, No. 4. P. 61-74.

14. Financing a sustainable European economy. High-Level Expert Group on Sustainable Finance, 2017. 69 p.

15. Follow-up paper. The Future of Corporate Reporting – creating the dynamics for change. CogitoSeries. Brussel: Accountancy Europe, 2017. 16 p.

16. Global Reporting Initiative G4 Guidelines. Amsterdam: GRI, 2013. 92 p.

17. Improving Business Reporting – A Customer Focus: Meeting the Information Needs of Investors and Creditors. American Institute of Certified Public Accountants. Special Committee on Financial Reporting, 1994. 20 p.

18. Interconnected standard setting for corporate reporting. Accountancy Europe's thought-leadership series. Brussels: Accountancy Europe, 2019. 28 p.

19. King Report on Governance for South Africa. Institute of Directors in Southern Africa, 2009. 140 p.

20. Meath C. AIBE Industry Research Series. The Future of Corporate Reporting. St Lucia: AIBE, 2018. 16 p.

21. New Reporting Models for Business. Information for Better Markets Initiative. ICAEW, 2003. 78 p.

22. Redefining Sustainable Business. Management for a Rapidly Changing World. BSR, 2018. 56 p.

23. Re-inventing finance for a digital world. The future of finance. AICPA, 2019. 44 p.

24. Reporting reboot. How technology is transforming reporting today. PwC, 2018. 12 p.

25. Room for improvement. The KPMG Survey of Business Reporting, second edition. KPMG International, 2016. 32 p.

26. Supporting Credibility and Trust in Emerging Forms of Reporting. IAASB, 2016. 12 p.

27. Sustainability and Reporting Trends in 2025. Preparing for the future. – Amsterdam: GRI, 2015. 66 p.

28. Tenets of good corporate reporting. London: ACCA, 2018. 14 p.

29. The Future of Corporate Reporting – creating the dynamics for change. Cogito Series. Federation of European Accountants, 2015. 87 p.

30. The future of corporate reporting in a digital & sustainable economy. European Confederation of Institutes of Internal Auditing, 2018. URL: <https://www.eciia.eu/2018/11/dg-fisma-conference-the-future-of-corporate-reporting-in-a-digital-sustainable-economy/>

31. The Investment Association Long Term Reporting Guidance. London: The Investment Association, 2017. 14 p.

32. The reporting dilemma – balancing the needs of shareholders and other stakeholders. PwC's Annual Review of Corporate Reporting in the FTSE 350 2018/19. PwC, 2019. 32 p.

33. Thinking Allowed. The future of corporate reporting. Meeting the information needs of corporate stakeholders. London: Deloitte LLP, 2016. 20 p.

34. What's next for corporate reporting: time to decide? London: ICAEW, 2017. 20 p.

35. XBRL: Deep-dive. Digital future of corporate reporting. London: Financial Reporting Council, 2017. 27 p.

4 References

1. Di Piazza, S. A. & Eccles, R. G. (2003). *Budushchee korporativnoi otchetnosti. Kak vernut doverie obshchestva* [The future of corporate reporting. Building public trust]. Moskva: Alpina Publisher.
2. Zhuk, V. M. (2018). Rozvytok teorii bukhhalterskoho obliku: instytutsionalnyi aspekt [Development of accounting theory: institutional aspect]. Kyiv: NNC "IAE".
3. Mezhdunarodnui standart IO [International standard <IR>]. Retrieved from https://integratedreporting.org/wp-content/uploads/2015/03/13-12-08-THE-INTERNATIONAL-IR-FRAMEWORK.docx_en-US_ru-RU.pdf
4. Pryntsypu korporativnoho upravleniia G20/OESR [Principles of corporate governance]. (2016). Paris: OECD Publishing.
5. Kutsyk, P. O., Shevchuk, V. O., Holovatska, S. I. (2018). Konsolidovana finansova zvinist: henezys normatyvno-pravovoho rehulivannia v Ukraini [Consolidated Financial Statements: The Genesis of Normatively Regulating in Ukraine]. *Oblik i finansy*, 4(82), 26-37.
6. Babic, M., Heemskerck, E., & Fichtner, J. (2018). Who is more powerful – states or corporations? Retrieved from <http://theconversation.com/who-is-more-powerful-states-or-corporations-99616>
7. Beattie, V. A. (2000). The future of corporate reporting: a review article. *Irish Accounting Review*, (7(1)), 1-36.
8. Business Reporting: The Inevitable Change? Ed. by V. Beattie. (1999). Edinburgh: Institute of Chartered Accountants of Scotland.
9. European Parliament and the Council. (26 June 2013). Directive 2013/34/EU 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: <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/PDF/?uri=CELEX:32013L0034&from=EN>
10. European Parliament and the Council. (22 October 2014). Directive 2014/95/EU amending Directive 2013/34/EU as regards disclosure of non-financial and diversity information by certain large undertakings and groups. Retrieved from <https://eur-lex.europa.eu/legal-content/EN/TXT/?uri=CELEX%3A32014L0095>
11. Does corporate reporting need a culture shock? (2019). EY.
12. Driving Alignment in Climate-related Reporting. Year One of the Better Alignment Project. (2019). Corporate Reporting Dialogue.
13. Elliott, R. K. (1997). Assurance Service Opportunities: Implications for Academia. *Accounting Horizons*, (11(4)), 61-74.
14. Financing a sustainable European economy. (2017). High-Level Expert Group on Sustainable Finance.
15. Follow-up paper. The Future of Corporate Reporting – creating the dynamics for change. Cogito Series. (2017). Brussel: Accountancy Europe.
16. Global Reporting Initiative G4 Guidelines. (2013). Amsterdam: GRI.
17. Improving Business Reporting – a Customer Focus: Meeting the Information Needs of Investors and Creditors. (1994). American Institute of Certified Public Accountants. Special Committee on Financial Reporting.
18. Interconnected standard setting for corporate reporting. Accountancy Europe's thought-leadership series. (2019). Brussels: Accountancy Europe.
19. King Report on Governance for South Africa. (2009). Institute of Directors in Southern Africa.
20. Meath, C. (2018). AIBE Industry Research Series. The Future of Corporate Reporting. St Lucia: AIBE.
21. New Reporting Models for Business. Information for Better Markets Initiative. (2003). ICAEW.
22. Redefining Sustainable Business. Management for a Rapidly Changing World. (2018). BSR.
23. Re-inventing finance for a digital world. The future of finance. (2019). AICPA.
24. Reporting reboot. How technology is transforming reporting today. (2018). PwC.
25. Room for improvement. The KPMG Survey of Business Reporting. 2nd ed. (2016). KPMG International.
26. Supporting Credibility and Trust in Emerging Forms of Reporting. (2016). IAASB.
27. Sustainability and Reporting Trends in 2025. Preparing for the future. (2015). Amsterdam: GRI.
28. Tenets of good corporate reporting. (2018). London: ACCA.
29. The Future of Corporate Reporting – creating the dynamics for change. Cogito Series. (2015). Federation of European Accountants.
30. The future of corporate reporting in a digital & sustainable economy. European Confederation of Institutes of Internal Auditing (2018). Retrieved from <https://www.eciia.eu/2018/11/dg-fisma-conference-the-future-of-corporate-reporting-in-a-digital-sustainable-economy/>
31. The Investment Association Long Term Reporting Guidance. (2017). London: The Investment Association.
32. The reporting dilemma – balancing the needs of shareholders and other stakeholders. PwC's Annual Review of Corporate Reporting in the FTSE 350 2018/19. (2019). PwC.
33. Thinking Allowed. The future of corporate reporting. Meeting the information needs of corporate stakeholders. (2016). London: Deloitte LLP.
34. What's next for corporate reporting: time to decide? (2017). London: ICAEW.
35. XBRL: Deep-dive. Digital future of corporate reporting. (2017). London: Financial Reporting Council.